

23. 09. 99

Fz

Allgemeine

Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Umsatzsteuergesetzes (Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 – UStR 2000 –)

A. Zielsetzung

Anpassung der Umsatzsteuer-Richtlinien 1996 an die Rechtsentwicklung.

B. Lösung

Aktualisierung der Umsatzsteuer-Richtlinien 1996 unter Berücksichtigung insbesondere

- der Änderungen des Umsatzsteuergesetzes (UStG) und der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV),
- der höchstrichterlichen Rechtsprechung und
- vom Bundesministerium der Finanzen herausgegebener Schreiben zu den Vorschriften des UStG und der UStDV.

Die Umsatzsteuer-Richtlinien ändern das geltende Recht nicht.

C. Alternativen

Keine

D. Kosten

Finanzielle Auswirkungen auf die Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden ergeben sich nicht.

Die Änderungen verdeutlichen die geltende Rechtslage. Auswirkungen auf die Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten.

23. 09. 99

Fz

Allgemeine

**Verwaltungsvorschrift der
Bundesregierung**

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Umsatzsteuergesetzes
(Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 – UStR 2000 –)**

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler
042 (415) – 522 10 – Um 95/99

Berlin, den 22. September 1999

An den
Präsidenten des Bundesrates

Hiermit übersende ich die von der Bundesregierung beschlossene

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Umsatzsteuergesetzes
(Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 – UStR 2000 –)

mit Vorblatt.

Ich bitte, die Zustimmung des Bundesrates aufgrund des Artikels 84 Abs. 2 des Grundgesetzes herbeizuführen.

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

Gerhard Schröder

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Umsatzsteuergesetzes

Vom . November 1999

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

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

- UStR 2000 -

Inhaltsübersicht

Inhaltsübersicht

Einführung

Zu § 1 UStG

1. Leistungsaustausch
2. Verwertung von Sachen
3. Schadensersatz
4. Mitgliederbeiträge
5. Geschäftsveräußerung
6. Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen
7. **weggefallen**
8. **weggefallen**
9. **weggefallen**
10. **weggefallen**
11. **weggefallen**
12. Sachzuwendungen und sonstige Leistungen an das Personal
13. Inland - Ausland
- 13 a. Gemeinschaftsgebiet - Drittlandsgebiet
14. Umsätze in Freihäfen usw. (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und 6 UStG)
15. Freihafen-Veredelungsverkehr, Freihafenlagerung und einfuhrumsatzsteuerrechtlich freier Verkehr (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 und 5 UStG)

Zu § 1 a UStG

- 15 a. Innergemeinschaftlicher Erwerb
- 15 b. Innergemeinschaftliches Verbringen

Zu § 1 b UStG

- 15 c. Innergemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge

Zu § 1 c UStG

- 15 d. Ausnahme vom innergemeinschaftlichen Erwerb bei diplomatischen Missionen usw. (§ 1 c Abs. 1 UStG)

Zu § 2 UStG

16. Unternehmer
17. Selbständigkeit
18. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit
19. Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft
20. Unternehmen
21. Organschaft
- 21 a. Beschränkung der Organschaft auf das Inland
22. Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei Vereinen, Forschungsbetrieben und ähnlichen Einrichtungen
23. Juristische Personen des öffentlichen Rechts

Zu § 3 UStG

24. Lieferungen und sonstige Leistungen
- 24 a. **Unentgeltliche Wertabgaben**
- 24 b. **Den Lieferungen gleichgestellte Wertabgaben**
- 24 c. **Den sonstigen Leistungen gleichgestellte Wertabgaben**
25. Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen
- 25 a. **Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle**
26. Vermittlung oder Eigenhandel
27. Werklieferung, Werkleistung
28. Lieferungsgegenstand bei noch nicht abgeschlossenen Werklieferungen
29. Einheitlichkeit der Leistung
- 29 a. Kreditgewährung im Zusammenhang mit anderen Umsätzen
30. Ort der Lieferung
31. Lieferungsart in besonderen Fällen (§ 3 Abs. 8 UStG)
- 31 a. **Reihengeschäfte**
32. **Besorgungsleistungen (§ 3 Abs. 11 UStG)**

Zu § 3 a UStG (§ 1 UStDV)

33. Ort der sonstigen Leistung nach § 3 a Abs. 1 UStG
34. Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück
- 34 a. Ort der sonstigen Leistung bei Messen und Ausstellungen
35. unbesetzt
36. Ort der Tätigkeit
37. unbesetzt
38. Ort des Leistungsempfängers
39. Leistungskatalog des § 3 a Abs. 4 Nr. 1 bis 11 UStG
- 39 a. **Sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG**
40. **weggefallen**
41. Ort der sonstigen Leistung bei Einschaltung eines Erfüllungsgehilfen
42. Sonderfälle des Ortes der sonstigen Leistung

Zu § 3 b UStG (§§ 2 bis 7 UStDV)

- 42 a. Ort einer Personenbeförderung und Ort einer Güterbeförderung, die keine innergemeinschaftliche Güterbeförderung ist
- 42 b. Ort der Leistung, die im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung steht
- 42 c. Begriff des Leistungsempfängers im Sinne des § 3 b Abs. 3 bis 6 UStG
- 42 d. Ort der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung
- 42 e. Ort der gebrochenen innergemeinschaftlichen Güterbeförderung

Inhaltsübersicht

- 42 f. Ort der Leistung, die im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung steht
- 42 g. Ort der Vermittlung einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung und einer Leistung, die im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung steht
- 42 h. Ort der Besorgung einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung und einer Leistung, die im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung steht
- 42 i. Besteuerungsverfahren bei innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen und damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen

Zu § 3 c UStG

- 42 j. Ort der Lieferung bei innergemeinschaftlichen Beförderungs- und Versandungslieferungen an bestimmte Abnehmer (§ 3 c UStG)

Zu § 4 Nr. 1 UStG (§§ 8 bis 17 UStDV)

43. Ausfuhrlieferungen und Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr

Zu § 4 Nr. 2 UStG (§ 18 UStDV)

44. Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt

Zu § 4 Nr. 3 UStG (§§ 19 bis 21 UStDV)

45. Allgemeines
46. Grenzüberschreitende Güterbeförderungen
47. Grenzüberschreitende Güterbeförderungen und andere sonstige Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen
48. Grenzüberschreitende Beförderungen und andere sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen
49. Ausnahmen von der Steuerbefreiung
50. Buchmäßiger Nachweis

Zu § 4 Nr. 4 UStG

51. Lieferungen von Gold an Zentralbanken

Zu § 4 Nr. 5 UStG (§ 22 UStDV)

52. Steuerfreie Vermittlungsleistungen
53. Vermittlungsleistungen der Reisebüros
- 53 a. **Verkauf von Flugscheinen durch Reisebüros oder Tickethändler („Consolidator“)**
54. Buchmäßiger Nachweis

Zu § 4 Nr. 6 UStG

55. Leistungen der Eisenbahnen des Bundes
- 55 a. **Steuerbefreiung für Restaurationsumsätze an Bord von Seeschiffen**

Zu § 4 Nr. 7 UStG

56. Leistungen an Vertragsparteien des Nordatlantikvertrages, NATO-Streitkräfte, diplomatische Missionen und zwischenstaatliche Einrichtungen

Zu § 4 Nr. 8 UStG

57. Gewährung und Vermittlung von Krediten
58. unbesetzt
59. Gesetzliche Zahlungsmittel
60. Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen
61. Einlagengeschäft
62. Inkasso von Handelspapieren
63. Zahlungs-, Überweisungs- und Kontokorrentverkehr
64. Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren
65. Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren
66. Gesellschaftsanteile
67. Übernahme von Verbindlichkeiten
68. Übernahme von Bürgschaften und anderen Sicherheiten
69. Verwaltung von Sondervermögen
70. Amtliche Wertzeichen
- 70 a. **weggefallen**

Zu § 4 Nr. 9 UStG

71. Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen
72. Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen

Zu § 4 Nr. 10 UStG

73. Versicherungsleistungen
74. Verschaffung von Versicherungsschutz

Zu § 4 Nr. 11 UStG

75. Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter, Versicherungsmakler

Zu § 4 Nr. 12 UStG

76. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken
77. Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen
78. Vermietung von Campingflächen
79. Abbauverträge und Ablagerungsverträge
80. Gemischte Verträge
81. Verträge besonderer Art
82. Kaufanwartschaftsverhältnisse
83. Dingliche Nutzungsrechte

Inhaltsübersicht

- 84. Beherbergungsumsätze
- 85. Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen
- 86. Vermietung von Sportanlagen

Zu § 4 Nr. 13 UStG

- 87. Wohnungseigentümergeinschaften

Zu § 4 Nr. 14 UStG

- 88. Tätigkeit als Arzt
- 89. Tätigkeit als Zahnarzt
- 90. Freiberufliche Tätigkeit als Angehöriger anderer Heilberufe
- 91. Tätigkeit als klinischer Chemiker
- 92. Fortführung einer heilberuflichen Praxis durch Erben
- 93. Gemeinschaftspraxen
- 94. Praxis- und Apparategemeinschaften

Zu § 4 Nr. 15 UStG

- 95. Sozialversicherung, Sozialhilfe, Kriegsopferversorgung

Zu § 4 Nr. 16 UStG

- 96. Krankenhäuser
- 97. Diagnosekliniken und andere Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung oder Diagnostik
- 98. Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung
- 99. Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime
- 99 a. **Pflegeeinrichtungen nach § 4 Nr. 16 Buchstabe e UStG**
- 100. Eng verbundene Umsätze

Zu § 4 Nr. 17 UStG

- 101. Menschliches Blut und Frauenmilch
- 102. Beförderungen von kranken und verletzten Personen

Zu § 4 Nr. 18 UStG (§ 23 UStDV)

- 103. Wohlfahrtseinrichtungen

Zu § 4 Nr. 19 UStG

- 104. Blinde
- 105. Blindenwerkstätten

Zu § 4 Nr. 20 UStG

- 106. Theater
- 107. Orchester, Kammermusikensembles und Chöre
- 108. Museen und Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst
- 109. Zoologische Gärten und Tierparks
- 110. Bescheinigungsverfahren

Zu § 4 Nr. 21 UStG

- 111. Ersatzschulen
- 112. Ergänzungsschulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen
- 112 a. Erteilung von Unterricht durch selbständige Lehrer an Schulen und Hochschulen
- 113. Unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen
- 114. **Bescheinigungsverfahren für Ergänzungsschulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen**

Zu § 4 Nr. 22 UStG

- 115. Veranstaltung wissenschaftlicher und belehrender Art
- 116. Andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen

Zu § 4 Nr. 23 UStG

- 117. Beherbergung und Beköstigung von Jugendlichen

Zu § 4 Nr. 24 UStG

- 118. Jugendherbergswesen

Zu § 4 Nr. 25 UStG

- 119. Leistungen im Rahmen der Jugendhilfe

Zu § 4 Nr. 26 UStG

- 120. Ehrenamtliche Tätigkeit

Zu § 4 Nr. 27 UStG

- 121. Gestellung von Mitgliedern geistlicher Genossenschaften und Angehörigen von Mutterhäusern
- 121 a. Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften sowie Gestellung von Betriebs Helfern und Haushaltshilfen

Zu § 4 Nr. 28 UStG

- 122. Lieferung bestimmter Gegenstände

Zu § 4 a UStG (§ 24 UStDV)

- 123. Vergütungsberechtigte
- 124. Voraussetzungen für die Vergütung
- 125. Nachweis der Voraussetzungen
- 126. Antragsverfahren
- 127. Wiedereinfuhr von Gegenständen

Zu § 4 b UStG

- 127 a. Steuerbefreiung beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen

Zu § 6 UStG (§§ 8 bis 17 UStDV)

- 128. Ausfuhrlieferungen
- 129. Ausländischer Abnehmer
- 130. Ausschluß der Steuerbefreiung bei der Ausrüstung und Versorgung bestimmter Beförderungsmittel
- 131. Ausfuhrnachweis (Allgemeines)
- 132. Ausfuhrnachweis in Beförderungsfällen
- 133. Ausfuhrnachweis in Versandungsfällen
- 134. Ausfuhrnachweis in Bearbeitungs- und Verarbeitungsfällen
- 135. Sonderregelungen zum Ausfuhrnachweis
- 136. Buchmäßiger Nachweis
- 137. **Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr**
- 138. unbesetzt
- 139. unbesetzt
- 140. **weggefallen**
- 140 a. Gesonderter Steuerausweis bei Ausfuhrlieferungen

Zu § 7 UStG (§§ 8 bis 17 UStDV)

- 141. Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr
- 142. Ausfuhrnachweis
- 143. Buchmäßiger Nachweis
- 144. Abgrenzung zwischen Lohnveredelungen im Sinne des § 7 UStG und Ausfuhrlieferungen im Sinne des § 6 UStG

Zu § 8 UStG (§ 18 UStDV)

- 145. Umsätze für die Seeschifffahrt
- 146. Umsätze für die Luftfahrt
- 147. Buchmäßiger Nachweis

Zu § 9 UStG

- 148. Verzicht auf Steuerbefreiungen (§ 9 Abs. 1 UStG)
- 148 a. Einschränkung des Verzichts auf Steuerbefreiungen (§ 9 Abs. 2 UStG)

Zu § 10 UStG (§ 25 UStDV)

- 149. Entgelt
- 150. Zuschüsse
- 151. Entgeltsminderungen
- 152. Durchlaufende Posten
- 153. Bemessungsgrundlage beim Tausch und bei tauschähnlichen Umsätzen
- 154. unbesetzt
- 155. Bemessungsgrundlage bei **unentgeltlichen Wertabgaben**
- 156. **weggefallen**
- 157. **weggefallen**
- 158. Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 UStG)
- 159. Durchschnittsbeförderungsentgelt

Zu § 12 UStG

- 160. Steuersätze
- 161. **weggefallen**

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG

- 162. Vieh- und Pflanzenzucht

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG

- 163. Vattertierhaltung, Förderung der Tierzucht usw.
- 164. unbesetzt

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG

- 165. Umsätze der Zahntechniker und Zahnärzte

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG (§ 30 UStDV)

- 166. Leistungen der Theater, Orchester, Museen usw.
(§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG)
- 167. Überlassung von Filmen und Filmvorführungen
(§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe b UStG)
- 168. Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung urheberrechtlicher Schutzrechte
(§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG)
- 169. Zirkusunternehmen, Schausteller und zoologische Gärten
(§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe d UStG)

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG

- 170. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Einrichtungen sowie deren Zusammenschlüsse

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG

- 171. Schwimm- und Heilbäder, Bereitstellung von Kureinrichtungen

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe a UStG

- 172. Übergangsregelung bei Personenbeförderungen mit Schiffen

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG

- 173. Begünstigte Verkehrsarten
- 174. Begünstigte Beförderungsstrecken
- 175. Beförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstelle

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG - weggefallen -

- 176. unbesetzt

Zu § 13 UStG

- 177. Entstehung der Steuer bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten

Inhaltsübersicht

- 178. Sollversteuerung in der Bauwirtschaft
- 179. Sollversteuerung bei Architekten und Ingenieuren
- 180. Teilleistungen
- 181. Istversteuerung von Anzahlungen
- 182. Entstehung der Steuer bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten

Zu § 14 UStG (§§ 31 bis 34 UStDV)

- 183. Zum Begriff der Rechnung
- 184. Gutschriften als Rechnungen
- 185. Angaben in der Rechnung
- 186. Fahrausweise
- 187. Rechnungserteilung bei der Istbesteuerung von Anzahlungen
- 187 a. Rechnungserteilung bei verbilligten Leistungen (§ 10 Abs. 5 UStG)
- 188. Rechnungserteilung in Einzelfällen
- 189. Unrichtiger Steuerausweis
- 190. Unberechtigter Steuerausweis (§ 14 Abs. 3 UStG)

Zu § 14 a UStG

- 190 a. Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen

Zu § 15 UStG (§§ 35 bis 43 UStDV)

- 191. Zum Vorsteuerabzug berechtigter Personenkreis
- 192. Abzug der gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer
- 192 a. Vorsteuerabzug ohne gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung
- 193. Vorsteuerabzug bei Zahlungen vor Empfang der Leistung
- 194. Vorsteuerabzug bei Rechnungen über Kleinbeträge
- 195. Vorsteuerabzug bei Fahrausweisen
- 196. **weggefallen**
- 197. **weggefallen**
- 198. Vorsteuerabzug bei unfreien Versendungen und innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen
- 199. Abzug der Einfuhrumsatzsteuer bei Einfuhr in das Inland
- 200. Abzug der Einfuhrumsatzsteuer in den Fällen des § 1 Abs. 3 UStG
- 201. Abzug der Einfuhrumsatzsteuer bei bestimmten Einfuhranschlußlieferungen
- 202. Nachweis der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug
- 203. Allgemeines zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug
- 204. Ausschluß des Vorsteuerabzugs bei steuerfreien Umsätzen
- 205. Ausschluß des Vorsteuerabzugs bei Umsätzen im Ausland
- 206. Ausschluß des Vorsteuerabzugs bei unentgeltlichen Leistungen

- 207. Grundsätze zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge
- 208. Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG
- 209. unbesetzt
- 210. Erleichterungen bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge
- 211. unbesetzt
- 212. Vorsteuerabzug bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts
- 213. Vorsteuerabzug bei Überlassung von Gegenständen durch Gesellschafter an die Gesellschaft

Zu § 15 a UStG (§§ 44 und 45 UStDV)

- 214. Anwendungsgrundsätze
- 215. Änderung der Verhältnisse
- 216. Maßgeblicher Berichtigungszeitraum
- 217. Berichtigungsverfahren
- 218. Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs
- 219. Aufzeichnungspflichten für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs

Zu § 16 UStG

- 220. Steuerberechnung
- 221. Beförderungseinzelbesteuerung
- 221 a. Fahrzeugeinzelbesteuerung
- 222. Umrechnung von Werten in fremder Währung

Zu § 17 UStG

- 223. Steuer- und Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Bemessungsgrundlage
- 224. **weggefallen**

Zu § 18 Abs. 1 bis 7 UStG (§§ 46 bis 50 UStDV)

- 225. Verfahren bei der Besteuerung nach § 18 Abs. 1 bis 4 UStG
- 225 a. **Voranmeldungszeitraum**
- 226. Vordrucke, die von den amtlich vorgeschriebenen Vordrucken im Voranmeldungsverfahren abweichen
- 227. **Übermittlung** der Steueranmeldungen auf maschinell verwertbaren Datenträgern **und über Datenfernübertragung**
- 228. Dauerfristverlängerung
- 229. Vereinfachte Steuerberechnung bei Kreditverkäufen
- 230. Abgabe der Voranmeldungen in Sonderfällen
- 231. Verfahren bei der Beförderungseinzelbesteuerung
- 231 a. Verfahren bei der Fahrzeugeinzelbesteuerung
- 232. Durchführung von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen

Inhaltsübersicht

**Zu § 18 Abs. 8 UStG (Abzugsverfahren,
§§ 51 bis 58 UStDV)**

- 233. Einbehaltung und Abführung der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren
- 234. Ausnahmen vom Abzugsverfahren
- 235. Berechnung der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren
- 236. Anmeldung und Fälligkeit der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren
- 237. Haftung des Leistungsempfängers
- 238. **Abzugsverfahren und allgemeines Besteuerungsverfahren**
- 238 a. **Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten, Anrechnung**
- 239. Aufzeichnungspflichten

**Zu § 18 Abs. 9 UStG (Vorsteuer-Vergütungsverfahren,
§§ 59 bis 62 UStDV)**

- 240. Unter das Vorsteuer-Vergütungsverfahren fallende Unternehmer und Vorsteuerbeträge
- 241. Vom Vorsteuer-Vergütungsverfahren ausgeschlossene Vorsteuerbeträge
- 242. Vergütungszeitraum
- 243. Vorsteuer-Vergütungsverfahren
- 244. Vorsteuer-Vergütungsverfahren und allgemeines Besteuerungsverfahren
- 245. Unternehmerbescheinigung für Unternehmer, die im Inland ansässig sind

Zu § 18 a UStG

- 245 a. Verpflichtung zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung
- 245 b. Abgabefrist
- 245 c. Angaben für den Meldezeitraum
- 245 d. Änderung der Bemessungsgrundlage
- 245 e. Berichtigung der ZM
- 245 f. Vordrucke, die von den amtlich vorgeschriebenen Vordrucken für die ZM abweichen
- 245 g. Abgabe der ZM auf maschinell verwertbaren Datenträgern

Zu § 18 d UStG

- 245 h. Zuständigkeit und Verfahren

Zu § 18 e UStG

- 245 i. Bestätigung der USt-IdNr.
- 245 j. Übersicht über **Bezeichnung und Aufbau** der USt-IdNrn. der EG-Mitgliedstaaten

Zu § 19 UStG

- 246. Nichterhebung der Steuer
- 247. Verzicht auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG
- 248. unbesetzt

- 249. unbesetzt
- 250. unbesetzt
- 251. Gesamtumsatz
- 252. Verhältnis des § 19 zu § 24 UStG
- 253. Wechsel der Besteuerungsform

Zu § 20 UStG

- 254. Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten

Zu § 22 UStG (§§ 63 bis 68 UStDV)

- 255. Ordnungsgrundsätze
- 256. Umfang der Aufzeichnungspflichten
- 256 a. Aufzeichnungspflichten bei innergemeinschaftlichen Warenlieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerben
- 257. Aufzeichnungen bei Aufteilung der Vorsteuern
- 258. Erleichterungen der Aufzeichnungspflichten
- 259. Erleichterungen für die Trennung der Bemessungsgrundlagen

Zu § 23 UStG (§§ 69, 70 UStDV, Anlage der UStDV)

- 260. Anwendung der Durchschnittsätze
- 261. Berufs- und Gewerbebezweige
- 262. Umfang der Durchschnittsätze
- 263. Verfahren

Zu § 24 UStG (§ 71 UStDV)

- 264. Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes
- 265. Erzeugnisse im Sinne des § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG
- 266. Steuerfreie Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 8 ff. UStG im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes
- 267. Ausföhrlieferungen und Umsätze im Ausland bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben
- 268. Vereinfachungsregelung für Umsätze von Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten
- 269. Zusammentreffen der Durchschnittsbesteuerung mit anderen Besteuerungsformen
- 270. Verzicht auf die Durchschnittsbesteuerung
- 271. Ausstellung von Rechnungen bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

Zu § 25 UStG (§ 72 UStDV)

- 272. Besteuerung von Reiseleistungen
- 273. Steuerfreiheit von Reiseleistungen
- 274. Bemessungsgrundlage bei Reiseleistungen
- 275. Vorsteuerabzug bei Reiseleistungen
- 276. Aufzeichnungspflichten bei Reiseleistungen

Zu § 25 a UStG

- 276 a. Differenzbesteuerung

Inhaltsübersicht

Zu § 25 b UStG

- 276 b. Innergemeinschaftliche
Dreiecksgeschäfte**

Zu § 26 Abs. 3 UStG

277. Luftverkehrsunternehmer
278. Grenzüberschreitende Beförderungen im
 Luftverkehr
279. Beförderung über Teilstrecken durch
 verschiedene Luftfrachtführer
280. Gegenseitigkeit
281. Zuständigkeit
282. unbesetzt

Zu § 27 a UStG

- 282 a. Antrag auf Erteilung der USt-IdNr.

Zu § 29 UStG

283. Zivilrechtliche Ausgleichsansprüche für
 umsatzsteuerliche Mehr- und
 Minderbelastungen
284. Anwendungszeitraum

Abkürzungsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	=	am angeführten/angegebenen Ort
ABl. EG	=	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
AfA	=	Absetzungen für Abnutzung
AFG	=	Arbeitsförderungsgesetz
AG	=	Aktiengesellschaft
AktG	=	Aktiengesetz
AO	=	Abgabenordnung
AWV	=	Außenwirtschaftsverordnung
BA	=	Bundesanstalt für Arbeit
BAnz.	=	Bundesanzeiger
BauGB	=	Baugesetzbuch
BdF	=	Bundesminister der Finanzen
BewG	=	Bewertungsgesetz
BFH	=	Bundesfinanzhof
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	=	Bundesgesetzblatt
BGH	=	Bundesgerichtshof
BGHZ	=	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	=	Bundesministerium der Finanzen
BMWF	=	Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen
BNotO	=	Bundesnotarordnung
BStBl	=	Bundessteuerblatt
DEGT	=	Deutscher Eisenbahngütertarif
EG	=	Europäische Gemeinschaft
EGBGB	=	Einführungsgesetz zum Bürgerlichen Gesetzbuch
EStDV	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	=	Einkommensteuergesetz
EStR	=	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	=	Europäischer Gerichtshof
EUSTBV	=	Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung
EVO	=	Eisenbahnverkehrsordnung
FVG	=	Finanzverwaltungsgesetz
GenG	=	Genossenschaftsgesetz
GewStG	=	Gewerbesteuergesetz
GewStDV	=	Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung
GewStR	=	Gewerbesteuer-Richtlinien
GmbH	=	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
gVV	=	Gemeinschaftliches Versandverfahren

Abkürzungsverzeichnis

HFR	=	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	=	Handelsgesetzbuch
HOAI	=	Honorarordnung für Architekten und Ingenieure
InsO	=	Insolvenzordnung
JWG	=	Gesetz für Jugendwohlfahrt
KAGG	=	Gesetz über die Kapitalanlagegesellschaften
KG	=	Kommanditgesellschaft
KHG	=	Krankenhausfinanzierungsgesetz
KO	=	Konkursordnung
KostO	=	Kostenordnung (freiwillige Gerichtsbarkeit)
KraftStG	=	Kraftfahrzeugsteuergesetz
KStDV	=	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	=	Körperschaftsteuergesetz
KStR	=	Körperschaftsteuer-Richtlinien
LStDV	=	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	=	Lohnsteuer-Richtlinien
NATO	=	North Atlantic Treaty Organization (Organisation für den Nord-Atlantik-Vertrag)
NJW	=	Neue Juristische Wochenschrift
OHG	=	Offene Handelsgesellschaft
PBeFG	=	Personenbeförderungsgesetz
RFH	=	Reichsfinanzhof
RKT	=	Reichskraftwagentarif
RStBl	=	Reichssteuerblatt
SachbezV	=	Sachbezugsverordnung
SGB	=	Sozialgesetzbuch
StADV	=	Steueranmeldungs-Datenträger-Verordnung
StGB	=	Strafgesetzbuch
StVZO	=	Straßenverkehrszulassungsordnung
UR	=	Umsatzsteuer-Rundschau
UrhG	=	Urheberrechtsgesetz
UStDV	=	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
USt-IdNr.	=	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UStG	=	Umsatzsteuergesetz
UStR	=	Umsatzsteuer-Richtlinien
VersStG	=	Versicherungsteuergesetz
VO	=	Verordnung
VwV	=	Verwaltungsvorschrift
WoEigG	=	Wohnungseigentumsgesetz
WGG	=	Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz
WoPG	=	Wohnungsbau-Prämiengesetz

Abkürzungsverzeichnis

ZK	=	Zollkodex (Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates)
ZK-DVO	=	Zollkodex-Durchführungsverordnung (Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission)
ZM	=	Zusammenfassende Meldung
ZollV	=	Zollverordnung
ZollVG	=	Zollverwaltungsgesetz
ZVG	=	Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Einführung*)

¹Die Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 behandeln Zweifelsfragen und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung, um eine einheitliche Anwendung des Umsatzsteuerrechts durch die Behörden der Finanzverwaltung sicherzustellen. ²Sie enthalten außerdem Regelungen, wie zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung in bestimmten Fällen zu verfahren ist.

Zu § 1 UStG

1. Leistungsaustausch

(1) ¹Ein Leistungsaustausch setzt voraus, daß Leistender und Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht. ²Für die Annahme eines Leistungsaustausches müssen Leistung und Gegenleistung in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen. ³Ein Leistungsaustausch kann nur zustande kommen, wenn sich die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung richtet und damit die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung auslöst, so daß schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden sind (BFH-Urteile vom 7.5.1981 - BStBl II S. 495 und vom 30.1.1997 - BStBl II S. 335). ⁴Auch wenn die Gegenleistung für die Leistung des Unternehmers nur im nichtunternehmerischen Bereich verwendbar ist (z.B. eine zugewendete Reise), kann sie Entgelt sein. ⁵Der Annahme eines Leistungsaustausches steht nicht entgegen, daß sich die Entgeltserwartung nicht erfüllt, daß das Entgelt uneinbringlich wird oder daß es sich nachträglich mindert (vgl. BFH-Urteil vom 22.6.1989 - BStBl II S. 913). ⁶Bloße - vorübergehende - Liquiditätsschwierigkeiten des Entgeltschuldners ändern hieran regelmäßig nichts (vgl. BFH-Urteil vom 16.3.1993 - BStBl II S. 562). ⁷Auch wenn eine Gegenleistung freiwillig erbracht wird, kann ein Leistungsaustausch vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 17.2.1972 - BStBl II S. 405). ⁸Leistung und Gegenleistung brauchen sich nicht gleichwertig gegenüberzustehen (vgl. BFH-Urteil vom 22.6.1989 a.a.O.). ⁹An einem Leistungsaustausch fehlt es in der Regel, wenn eine Gesellschaft Geldmittel nur erhält, damit sie in die Lage versetzt wird, sich in Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks zu betätigen (vgl. BFH-Urteil vom 20.4.1988 - BStBl II S. 792).

(2) ¹Zur Prüfung der Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, wenn der Leistungsempfänger die Leistung für Umsätze in Anspruch nimmt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, vgl. BFH-Urteil vom 15.3.1993 - BStBl II S. 728. ²Zur rechtsmißbräuchlichen Gestaltung nach § 42 AO bei „Vorschaltung“ von Minderjährigen in den Erwerb und die Vermietung von Gegenständen (vgl. BFH-Urteile vom 21.11.1991 - BStBl 1992 II S. 446 - und vom 4.5.1994 - BStBl II S. 829). ³Ist der Leistungsempfänger ganz oder teilweise nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist der Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten sowohl bei der „Vorschaltung“ von Ehegatten als auch bei der „Vorschaltung“ von Gesellschaften nach den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 22.10.1992 - BStBl 1993 II S. 210 -, vom 4.5.1994 - BStBl II S. 829 - und vom 18.12.1996 - BStBl 1997 II S. 374 - zu prüfen.

(3) ¹Der Leistungsaustausch umfaßt alles, was Gegenstand eines Rechtsverkehrs sein kann. ²Leistungen im Rechtssinne unterliegen aber nur insoweit der Umsatzsteuer, als sie auch Leistungen im wirtschaftlichen Sinne sind, d.h. Leistungen, bei denen ein über die reine Entgeltsentrichtung hinausgehendes eigenes wirtschaftliches Interesse des Entrichtenden verfolgt wird (vgl. BFH-Urteil vom 31.7.1969 - BStBl II S. 637).

*) Änderungen und Ergänzungen gegenüber den Umsatzsteuer-Richtlinien 1996 sind durch Fettdruck hervorgehoben.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

³Die bloße Entgeltsentrichtung, insbesondere die Geldzahlung oder Überweisung, ist keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne. ⁴Unter welchen Voraussetzungen bei der Schuldübernahme eine Leistung im wirtschaftlichen Sinne anzunehmen ist vgl. die BFH-Urteile vom 18.4.1962 - BStBl III S. 292 - und vom 31.7.1969 a.a.O. ⁵Die Übernahme einer Baulast gegen ein Darlehen zu marktunüblich niedrigen Zinsen kann einen steuerbaren Umsatz darstellen (vgl. BFH-Beschluß vom 12.11.1987 - BStBl 1988 II S. 156). ⁶**Vereinbart der Bauherr einer Tiefgarage mit einer Gemeinde den Bau und die Zurverfügungstellung von Stellplätzen für die Allgemeinheit und erhält er dafür einen Geldbetrag, so ist in der Durchführung dieses Vertrages ein Leistungsaustausch mit der Gemeinde zu sehen (vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1997 - BStBl 1998 II S. 169).** ⁷Die Unterhaltung von Giro-, Bauspar- und Sparkonten stellt für sich allein keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne dar (vgl. BFH-Urteil vom 1.2.1973 - BStBl II S. 172). ⁸Die 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). ⁹**Die entgeltliche Anlage und Verwaltung von Vermögenswerten ist grundsätzlich steuerbar.** ¹⁰**Dies gilt auch dann, wenn sich der Unternehmer im Auftrag der Geldgeber treuhänderisch an einer Anlagegesellschaft beteiligt und deren Geschäfte führt (BFH-Urteil vom 29.1.1998 - BStBl II S. 413).** ¹¹**Das Anbieten von Leistungen (Leistungsbereitschaft) kann eine steuerbare Leistung sein, wenn dafür ein Entgelt gezahlt wird (vgl. BFH-Urteil vom 27.8.1970 - BStBl 1971 II S. 6).** ¹²Zahlt ein Apotheker einem Hauseigentümer dafür etwas, daß dieser Praxisräume einem Arzt (mietweise oder unentgeltlich) überläßt, kann zwischen dem Apotheker und dem Hauseigentümer ein eigener Leistungsaustausch vorliegen (BFH-Urteil vom 20.2.1992 - BStBl II S. 705).

(4) ¹Ein Leistungsaustausch liegt nicht vor, wenn eine Lieferung rückgängig gemacht wird (Rückgabe). ²Ob eine nicht steuerbare Rückgabe oder eine steuerbare Rücklieferung vorliegt, ist aus der Sicht des ursprünglichen Lieferungsempfängers und nicht aus der Sicht des ursprünglichen Lieferers zu beurteilen (vgl. BFH-Urteil vom 27.6.1995 - BStBl II S. 756).

(5) ¹Die Freigabe eines Fußballvertragsspielers oder Lizenzspielers gegen Zahlung einer Ablöseentschädigung vollzieht sich im Rahmen eines Leistungsaustausches **zwischen abgebenden und aufnehmenden Verein** (vgl. BFH-Urteil vom 31.8.1955 - BStBl III S. 333). ²Das gilt auch, wenn die Ablöseentschädigung für die Abwanderung eines Fußballspielers in das Ausland von dem ausländischen Verein gezahlt wird; **zum Ort der Leistung in derartigen Fällen vgl. Abschnitt 39 Abs. 2 Satz 4.**

(6) ¹Personalgestellungen und -überlassungen gegen Entgelt, auch gegen Aufwendungsersatz, erfolgen grundsätzlich im Rahmen eines Leistungsaustausches. ²In den folgenden Beispielfällen liegt bei der Freistellung von Arbeitnehmern durch den Unternehmer gegen Erstattung der Aufwendungen **wie Lohnkosten, Sozialversicherungsbeiträge und dgl. jedoch kein Leistungsaustausch vor:**

Freistellung:

1. für Luftschutz- und Katastrophenschutzübungen;
2. für Sitzungen des Gemeinderates oder seiner Ausschüsse;

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

3. an das Deutsche Rote Kreuz, das Technische Hilfswerk, den Malteser Hilfsdienst, die Johanniter Unfallhilfe oder den Arbeiter Samariter Bund;
4. an die Feuerwehr für Zwecke der Ausbildung, zu Übungen und zu Einsätzen;
5. für Wehrübungen;
6. zur Teilnahme an der Vollversammlung einer Handwerkskammer, an Konferenzen, Lehrgängen und dgl. einer Industriegewerkschaft, **für eine Tätigkeit im Vorstand des Zentralverbands Deutscher Schornsteinfeger e.V., für die Durchführung der Gesellenprüfung im Schornsteinfeger-handwerk;**
7. für Sitzungen der Vertreterversammlung und des Vorstandes der Verwaltungsstellen der Bundesknappschaft;
8. für die ehrenamtliche Tätigkeit in den Selbstverwaltungsorganen der Allgemeinen Ortskrankenkassen, **bei Innungskrankenkassen und ihren Verbänden;**
9. als Heimleiter in Jugenderholungsheimen einer Industriegewerkschaft;
10. von Bergleuten für Untersuchungen durch das Berufsgenossenschaftliche Forschungsinstitut für Arbeitsmedizin (BGFA);
11. für Kurse der Berufsgenossenschaft zur Unfallverhütung.

(7) ¹Das Bestehen einer Gewinngemeinschaft (Gewinnpoolung) beinhaltet für sich allein noch keinen Leistungsaustausch zwischen den Beteiligten (vgl. BFH-Urteil vom 26.7.1973 - BStBl II S. 766). ²Bei einer Innengesellschaft ist kein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaftern und Innengesellschaft, sondern nur unter den Gesellschaftern denkbar (vgl. BFH-Urteil vom 27.5.1982 - BStBl II S. 678).

(8) ¹Die Führung der Geschäfte einer Personengesellschaft sowie deren Vertretung durch eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die ihre einzige geschäftsführende persönlich haftende Gesellschafterin ist, ist unabhängig davon, ob eine gewinnabhängige oder gewinnunabhängige Geschäftsführervergütung oder nichts gezahlt wird, keine gegenüber einer anderen Person erbrachte Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (BFH-Urteil vom 17.7.1980 - BStBl II S. 622). ²Die Tätigkeit eines Kassenarztes als Vorstandsmitglied einer Kassenärztlichen Vereinigung ist keine sonstige Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches, wie sie von einem Unternehmer durch geschäftliche Betätigung gegenüber Dritten erbracht wird (BFH-Urteil vom 4.11.1982 - BStBl 1983 II S. 156).

(9) ¹Werden 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. ²Reichen die normalen Entschädigungsleistungen nach dem BauGB nicht aus und werden zur anderweitigen

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Unterbringung eines von der städtebaulichen Sanierungsmaßnahme betroffenen gewerblichen Betriebs zusätzliche Sanierungsfördermittel in Form von Zuschüssen eingesetzt, sind sie als Teil des Entgelts für die oben bezeichnete Leistung des Unternehmers anzusehen.

(10) ¹Nach § 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. ²Ein 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. ³Das 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.

⁴Voraussetzung ist, daß in den Fällen der Nummern 2 und 3 der Zuschuß aus Sanierungsfördermitteln zu Deckung der Kosten der Modernisierung und Instandsetzung nur insoweit gewährt wird, als diese Kosten nicht vom Eigentümer zu tragen sind.

(11) ¹Überläßt eine Gemeinde nach § 146 Abs. 3 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. ²Führt 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. ³Gemeinden ermöglichen den Bauherren, die große Bauvorhaben durchführen wollen, eine frühzeitige bauliche Nutzung ihrer Grundstücke, indem sie sich mit bestimmten Erschließungsmaßnahmen durch die Bauherren selbst einverstanden erklären. ⁴**Übertragen die Bauherren von ihnen erstellte Anlagen im Sinne des § 127 BauGB auf die Gemeinden, liegt regelmäßig mangels Gegenleistung der Gemeinden ein Leistungsaustausch nicht vor.**

(12) ¹Der Übergang eines Grundstücks im Flurbereinigungsverfahren nach dem Flurbereinigungsgesetz (FlurbG) und im Umliegungsverfahren nach dem Baugesetzbuch unterliegt grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer. ²In den Fällen der Unternehmensflurbereinigung (§§ 87 bis 89 FlurbG) ist die Bereitstellung

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

von Flächen insoweit umsatzsteuerbar, als dafür eine Geldentschädigung gezahlt wird. ³Ggf. kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG in Betracht.

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

(14) Die Teilnahme eines Händlers an einem Verkaufswettbewerb seines Lieferanten, dessen Gegenstand die vertriebenen Produkte sind, begründet regelmäßig keinen Leistungsaustausch (BFH-Urteil vom 9.11.1994 - BStBl 1995 II S. 277). Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Verkaufswettbewerben vgl. auch Abschnitte 149 und 151.

2. Verwertung von Sachen

(1) ¹Bei der Sicherungsübereignung erlangt der Sicherungsnehmer zu dem Zeitpunkt, in dem er von seinem Verwertungsrecht Gebrauch macht, auch die Verfügungsmacht über das Sicherungsgut. ²Die Verwertung der zur Sicherheit übereigneten Gegenstände führt zu zwei Umsätzen (sog. Doppelumsatz), und zwar zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer und zu einer Lieferung des Sicherungsnehmers an den Erwerber (vgl. BFH-Urteil vom 4.6.1987 - BStBl II S. 741). ³Entsprechendes gilt bei der Versteigerung verfallener Pfandsachen durch den Pfandleiher (vgl. BFH-Urteil vom 16.4.1997 - BStBl II S. 585). ⁴Zwei Umsätze liegen auch vor, wenn die Verwertung vereinbarungsgemäß vom Sicherungsgeber im eigenen oder im Namen des Sicherungsnehmers vorgenommen wird oder die Verwertung zwar durch den Sicherungsnehmer, aber im Auftrag und für Rechnung des Sicherungsgebers stattfindet. ⁵Dies schließt jedoch nicht aus, daß vor der Verwertung des Sicherungsgutes dieses zum Zwecke der Auswechslung des Sicherungsgebers durch den Sicherungsgeber an einen Dritten geliefert wird, ohne daß ein Doppelumsatz vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 9.3.1995 - BStBl II S. 564).

(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-Urteile vom 19.12.1985 - BStBl 1986 II S. 500 und vom 16.4.1997 - BStBl II S. 585).

3. Schadensersatz

(1) ¹Im Falle einer echten Schadensersatzleistung fehlt es an einem Leistungsaustausch. ²Der Schadensersatz wird nicht geleistet, weil der Leistende eine Lieferung oder sonstige Leistung erhalten hat, sondern weil er nach Gesetz oder Vertrag für den Schaden und seine Folgen einzustehen hat. ³Echter Schadensersatz ist insbesondere gegeben bei Schadensbeseitigung durch den Schädiger oder durch einen von ihm beauftragten selbständigen Erfüllungsgehilfen, bei Zahlung einer Geldentschädigung durch den Schädiger, bei Schadensbeseitigung durch den Geschädigten oder in dessen Auftrag durch einen Dritten ohne einen besonderen Auftrag des Ersatzverpflichteten. ⁴Ein Schadensersatz ist dagegen dann nicht anzunehmen, wenn die Ersatzleistung tatsächlich die - wenn auch nur teilweise - Gegenleistung für

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

eine Lieferung oder sonstige Leistung darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.1962 - BStBl 1963 III S. 106).⁵Beseitigt der Geschädigte im Auftrag des Schädigers einen ihm zugefügten Schaden selbst, ist die Schadensersatzleistung als Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustausches anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 11.3.1965 - BStBl III S. 303).

(2) ¹Vertragsstrafen, die wegen Nichterfüllung oder wegen nicht gehöriger Erfüllung (§§ 340, 341 BGB) geleistet werden, haben Schadensersatzcharakter (vgl. auch BFH-Urteil vom 10.7.1997 - BStBl II S. 707). ²Hat der Leistungsempfänger die Vertragsstrafe an den leistenden Unternehmer zu zahlen, ist sie deshalb nicht Teil des Entgelts für die Leistung. ³Zahlt der leistende Unternehmer die Vertragsstrafe an den Leistungsempfänger, so liegt darin keine Entgeltsminderung (vgl. BFH-Urteil vom 4.5.1994 - BStBl II S. 589). ⁴Die Entschädigung, die ein Verkäufer nach den Geschäftsbedingungen 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). ⁵Eine 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. ⁶Die Ersatzleistung ist echter Schadensersatz (vgl. BFH-Urteil vom 12.11.1970 - BStBl 1971 II S. 38). ⁷Auch 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). ⁸Zum Leistungsgegenstand bei noch nicht abgeschlossenen Werklieferungen vgl. Abschnitt 28.

(3) ¹Erhält ein Unternehmer die Kosten eines gerichtlichen Mahnverfahrens erstattet, so handelt es sich dabei nicht um einen Teil des Entgelts für eine steuerbare Leistung, sondern um Schadensersatz. ²Die 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. ³Verzugszinsen, Fälligkeitszinsen und Prozeßzinsen (vgl. z.B. §§ 288, 291 BGB; § 353 HGB) sind als Schadensersatz zu behandeln. ⁴Das 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. ⁵Als 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.

(4) ¹Die Ausgleichszahlung für Handelsvertreter nach § 89 b HGB ist kein Schadensersatz, sondern eine Gegenleistung des Geschäftsherrn für erlangte Vorteile aus der Tätigkeit als Handelsvertreter. ²Dies gilt auch dann, wenn der Ausgleichsanspruch durch den Tod des Handelsvertreters fällig wird (BFH-Urteile vom 26.9.1968 - BStBl 1969 II S. 210 und vom 25.6.1998 - BStBl 1999 II S. 102).

(5) ¹Entschädigungen an den Mieter **oder Vermieter** für die vorzeitige Räumung der Mieträume und die Aufgabe des noch laufenden Mietvertrages **sind** nicht Schadensersatz, sondern Leistungsentgelt (vgl. BFH-Urteil vom 27.2.1969 - BStBl II S. 386 und **Abschnitt 76 Abs. 1**). ²Das gilt auch dann, wenn der Unternehmer zur Vermeidung einer Enteignung auf die vertragliche Regelung eingegangen ist. ³Ob die Vertragsparteien die Zahlung als Schadensersatz bezeichnen oder vereinbaren, nur die durch die Freimachung entstandenen tatsächlichen Aufwendungen zu erstatten, ist unbeachtlich (vgl. BFH-Urteile

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

vom 27.2.1969 und vom 7.8.1969 - BStBl II S. 387 und 696). ⁴Entschädigungen, die als Folgewirkung einer Enteignung nach § 96 BauGB gezahlt werden, sind kein Schadensersatz und daher steuerbar (BFH-Urteil vom 10.2.1972 - BStBl II S. 403; vgl. auch BFH-Urteil vom 24.6.1992 - BStBl II S. 986). ⁵Zur Behandlung von Entschädigungen für die Einräumung von Leitungsrechten an Grundstücken zugunsten von Energieversorgungsunternehmen vgl. BMF-Schreiben vom 4.5.1987 - BStBl I S. 397.

(6) ¹Die Ersatzleistung aufgrund einer Warenkreditversicherung stellt nicht die Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung dar, sondern nicht steuerbaren Schadensersatz. ²Zur Frage des Leistungsaustausches bei Zahlungen von Fautfrachten wegen Nichterfüllung eines Chartervertrages vgl. BFH-Urteil vom 22.1.1970 - BStBl II S. 363.

(7) ¹In Gewährleistungsfällen ist die Erstattung der Material- und Lohnkosten, die ein Vertragshändler aufgrund vertraglicher Vereinbarungen für die Beseitigung von Mängeln an den bei ihm gekauften Gegenständen vom Hersteller ersetzt bekommt, echter Schadensersatz, wenn sich der Gewährleistungsanspruch des Kunden nicht gegen den Hersteller sondern gegen den Vertragshändler richtet (vgl. BFH-Urteil vom 16.7.1964 - BStBl III S. 516). ²In diesen Fällen erfüllt der Händler mit der Garantieleistung unentgeltlich eine eigene Verpflichtung gegenüber dem Kunden aus dem Kaufvertrag und erhält aufgrund seiner Vereinbarung mit dem Herstellerwerk von diesem den durch den Materialfehler erlittenen, vom Werk zu vertretenden Schaden ersetzt (BFH-Urteil vom 17.2.1966 - BStBl II S. 261). ³Wegen der Einzelheiten bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Garantieleistungen und Freiinspektionen in der Kraftfahrzeugwirtschaft vgl. BMF-Schreiben vom 3.12.1975 - BStBl I S. 1132. ⁴Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Garantieleistungen in der Reifenindustrie vgl. BMF-Schreiben vom 21.11.1974 - BStBl I S. 1021.

(8) ¹Die Entschädigung von Zeugen nach dem Gesetz über die Entschädigung von Zeugen und Sachverständigen (ZSEG) stellt echten Schadensersatz dar. ²Das gilt auch für die Kostenerstattungen bei Auskunftserteilungen aufgrund behördlicher oder gerichtlicher Anordnung z.B. durch Kreditinstitute, die in entsprechender Anwendung des ZSEG gewährt werden.

(9) Im Falle der vorzeitigen Beendigung eines Leasingvertrags vertragsgemäß zu leistende Zahlungen des Leasingnehmers sind echter Schadensersatz (vgl. BFH-Urteil vom 24.8.1995 - BStBl II S. 808).

4. Mitgliederbeiträge

(1) ¹Soweit eine Vereinigung zur Erfüllung ihrer den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsgemäßen Gemeinschaftszwecke tätig wird und dafür echte Mitgliederbeiträge erhebt, die dazu bestimmt sind, ihr die Erfüllung dieser Aufgaben zu ermöglichen, fehlt es an einem Leistungsaustausch mit dem einzelnen Mitglied. ²Erbringt die Vereinigung dagegen Leistungen, die den Sonderbelangen der einzelnen Mitglieder dienen, und erhebt sie dafür Beiträge entsprechend der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme ihrer Tätigkeit, so liegt ein Leistungsaustausch vor (vgl. BFH-Urteile vom 4.7.1985 - BStBl 1986 II S. 153 und vom 7.11.1996 - BStBl 1997 II S. 366).

(2) ¹Voraussetzung für die Annahme echter Mitgliederbeiträge ist, daß die Beiträge gleich hoch sind oder nach einem für alle Mitglieder verbindlichen Bemessungsmaßstab gleichmäßig errechnet werden. ²Die Gleichheit ist auch dann gewahrt, wenn die Beiträge nach einer für alle Mitglieder einheitlichen Staffel erhoben werden oder die Höhe der Beiträge nach persönlichen Merkmalen der Mitglieder, z.B. Lebensalter,

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Stand, Vermögen, Einkommen, Umsatz, abgestuft wird (vgl. BFH-Urteil vom 8.9.1994 - BStBl II S. 957).

³Allein aus der Gleichheit oder aus einem gleichen Bemessungsmaßstab kann auf die Eigenschaft der Zahlungen als echte Mitgliederbeiträge nicht geschlossen werden (vgl. BFH-Urteil vom 8.9.1994 a.a.O.).

(3) ¹Beitragszahlungen, die Mitglieder einer Interessenvereinigung der Lohnsteuerzahler, z.B. Lohnsteuerhilfsverein, erbringen, um deren in der Satzung vorgesehene Hilfe in Lohnsteuersachen in Anspruch nehmen zu können, sind Entgelte für steuerbare Sonderleistungen dieser Vereinigung. ²Dies gilt auch dann, wenn ein Mitglied im Einzelfall trotz Beitragszahlung auf die Dienste der Interessenvereinigung verzichtet, weil die Bereitschaft der Interessenvereinigung, für dieses Mitglied tätig zu werden, eine Sonderleistung ist (vgl. BFH-Urteil vom 9.5.1974 - BStBl II S.530).

(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) ¹Eine 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). ²Allein die unterschiedliche Höhe der von Mitgliedern erhobenen Umlagen führt nicht zur Annahme eines Leistungsaustausches zwischen der Gemeinschaft und ihren Mitgliedern (vgl. BFH-Urteil vom 18.4.1996 - BStBl II S. 387).

(6) ¹Die Abgabe von Druckerzeugnissen an die Mitglieder ist nicht als steuerbare Leistung der Vereinigung anzusehen, wenn es sich um Informationen und Nachrichten aus dem Leben der Vereinigung handelt. ²Steuerbare Sonderleistungen liegen jedoch vor, wenn es sich um Fachzeitschriften handelt, die das Mitglied andernfalls gegen Entgelt im freien Handel beziehen müßte.

(7) ¹Bewirkt eine Vereinigung Leistungen, die zum Teil den Einzelbelangen, zum Teil den Gesamtbelangen der Mitglieder dienen, so sind die Beitragszahlungen in Entgelte für steuerbare Leistungen und in echte Mitgliederbeiträge aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.1963 - BStBl 1964 III S. 147). ²Der auf die steuerbaren Leistungen entfallende Anteil der Beiträge entspricht der Bemessungsgrundlage, die nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 in Verbindung mit § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG anzusetzen ist (vgl. Abschnitt 158 Abs. 1).

5. Geschäftsveräußerung

(1) ¹Eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1 a UStG liegt vor, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen werden. ²Das gilt auch dann, wenn der Erwerber mit dem Erwerb des Unternehmens oder des gesondert geführten Betriebs seine unternehmerische Tätigkeit beginnt (vgl. Abschnitt 19 Abs. 1) oder diese nach dem Erwerb in veränderter Form fortführt. ³Welches die wesentlichen Grundlagen sind, richtet sich nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Übereignung (BFH-Urteil vom 25.11.1965 - BStBl 1966 III S. 333). ⁴Auch ein einzelnes Grundstück kann wesentliche Betriebsgrundlage sein. ⁵Bei einem Herstellungsunternehmer bilden die Betriebsgrundstücke mit den Maschinen und

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

sonstigen der Fertigung dienenden Anlagen regelmäßig die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens (vgl. BFH-Urteil vom 5.2.1970 - BStBl II S. 365). ⁶Eine Geschäftsveräußerung kann auch vorliegen, wenn verpachtete Gegenstände nach Beendigung der Pacht veräußert werden (vgl. BFH-Urteil vom 10.5.1961 - BStBl III S. 322). ⁷Bei entgeltlicher oder unentgeltlicher Übereignung eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs im ganzen ist eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung auch dann anzunehmen, wenn einzelne unwesentliche Wirtschaftsgüter davon ausgenommen werden. ⁸Bei einer Einbringung eines Betriebs in eine Gesellschaft liegt eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im ganzen aber auch dann vor, wenn einzelne wesentliche Wirtschaftsgüter nicht mit dinglicher Wirkung übertragen, sondern an die Gesellschaft vermietet oder verpachtet werden (vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1998 - BStBl 1999 II S. 41).

(2) ¹Gehören zu den wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bzw. des Betriebs nicht eigentumsfähige Güter, z.B. Gebrauchs- und Nutzungsrechte an Sachen, Forderungen, Dienstverträge, Geschäftsbeziehungen usw., so muß der Unternehmer diese Rechte auf den Erwerber übertragen, soweit sie für die Fortführung des Unternehmens erforderlich sind. ²Wird das Unternehmen bzw. der Betrieb in gepachteten Räumen und mit gepachteten Maschinen unterhalten, so gehört das Pachtrecht zu den wesentlichen Grundlagen. ³Dieses Pachtrecht muß der Veräußerer auf den Erwerber übertragen, indem er ihm die Möglichkeit verschafft, mit dem Verpächter einen Pachtvertrag abzuschließen, so daß der Erwerber die dem bisherigen Betrieb dienenden Räume usw. unverändert nutzen kann (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.1968 - BStBl 1969 II S. 303). ⁴Eine Übereignung in mehreren Akten ist dann als eine Geschäftsveräußerung anzusehen, wenn die einzelnen Teilakte in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und der Wille auf Erwerb des Unternehmens gerichtet ist (vgl. BFH-Urteil vom 16.3.1982 - BStBl II S. 483). ⁵Eine Übereignung ist auch anzunehmen, wenn der Erwerber beim Übergang des Unternehmens Einrichtungsgegenstände, die ihm bereits vorher zur Sicherung übereignet worden sind, und Waren, die er früher unter Eigentumsvorbehalt geliefert hat, übernimmt (vgl. BFH-Urteil vom 20.7.1967 - BStBl III S. 684).

(3) ¹Ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb liegt vor, wenn er wirtschaftlich selbständig ist. ²Dies setzt voraus, daß der veräußerte Teil des Unternehmens einen für sich lebensfähigen Organismus gebildet hat, der unabhängig von den anderen Geschäften des Unternehmens nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben worden ist und nach außen hin ein selbständiges, in sich abgeschlossenes Wirtschaftsgebilde gewesen ist. ³Soweit einkommensteuerrechtlich eine Teilbetriebsveräußerung angenommen wird (vgl. R 139 Abs. 3 EStR 1998), kann umsatzsteuerrechtlich von der Veräußerung eines gesondert geführten Betriebs ausgegangen werden. ⁴Veräußert ein Beförderungsunternehmer, der Güterbeförderungen mit mehreren Kraftfahrzeugen betreibt, einen dem Güterfernverkehr dienenden Lastzug, und verzichtet er auf die Konzession zugunsten des Erwerbers, so liegt nicht die Übereignung eines in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betriebs vor (vgl. BFH-Urteil vom 1.12.1966 - BStBl 1967 III S. 161).

(4) Zur Vorsteuerberichtigung des Erwerbers vgl. Abschnitt 215 Abs. 2.

(5) Liegen bei einer unentgeltlichen Übertragung die Voraussetzungen für eine Geschäftsveräußerung nicht vor, kann eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe in Betracht kommen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

6. Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen

(1) ¹Zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern ist ein Leistungsaustausch möglich (vgl. BFH-Urteil vom 23.7.1959 - BStBl III S. 379). ²Unentgeltliche Leistungen von Gesellschaften an ihre Gesellschafter werden durch § 3 Abs. 1 b und Abs. 9 a UStG erfaßt (vgl. Abschnitte 24 a bis 24 c).

Gründung von Gesellschaften, Eintritt neuer Gesellschafter

(2) ¹Sacheinlagen eines Gesellschafters sind nur dann umsatzsteuerbar, wenn es sich um Lieferungen und sonstige Leistungen im Rahmen seines Unternehmens handelt und keine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1 a UStG vorliegt. ²Die Einbringung von Wirtschaftsgütern durch den bisherigen Einzelunternehmer in die neu gegründete Gesellschaft ist auf die Übertragung der Gesellschaftsrechte gerichtet (vgl. BFH-Urteile vom 8.11.1995 - BStBl 1996 II S. 114 - und vom 15.5.1997 - BStBl II S. 705). ³Als Entgelt für die Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine Gesellschaft kommt neben der Verschaffung der Beteiligung an der Gesellschaft auch die Übernahme von Schulden des Gesellschafters durch die Gesellschaft in Betracht, wenn der einbringende Gesellschafter dadurch wirtschaftlich entlastet wird (vgl. BFH-Urteil vom 15.5.1997 a.a.O.). ⁴Zum Nachweis der Voraussetzung, daß der Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft tatsächlich vollzogen worden ist vgl. BFH-Urteil vom 8.11.1995 a.a.O.

Leistungsaustausch oder nichtsteuerbarer Gesellschafterbeitrag

(3) ¹Zwischen einem Gesellschafter und der Gesellschaft, an der er beteiligt ist, kommt es zu einem Leistungsaustausch, wenn der Gesellschafter eine Leistung gegen besonderes Entgelt erbringt (vgl. BFH-Urteile vom 8.11.1995 - BStBl II S. 114 und BStBl 1996 II S. 176). ²Dabei ist es gleichgültig, ob die Leistung auf gesellschaftsrechtlicher Verpflichtung beruht oder nicht (vgl. BFH-Urteil vom 16.3.1993 - BStBl II S. 529). ³Der Gesellschafter kann daher wählen, ob er einen Gegenstand verkauft, vermietet oder ihn selbst bzw. seine Nutzung als Einlage einbringt (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1996 - BStBl 1997 II S. 374). ⁴Das Vorliegen einer sonstigen Leistung setzt aber voraus, daß der Gesellschafter seiner Gesellschaft tatsächlich etwas zuwendet (vgl. für Lieferungen BFH-Urteil vom 29.9.1987 - BStBl 1988 II S. 153). ⁵Eine sonstige Leistung durch Überlassung der Nutzung eines Gegenstandes muß beim Leistungsempfänger die Möglichkeit begründen, den Gegenstand für seine Zwecke zu verwenden. ⁶Soweit die Verwendung durch den Leistungsempfänger in der Rücküberlassung der Nutzung an den Leistenden besteht, muß deutlich erkennbar sein, daß dieser nunmehr sein Recht zur Nutzung aus dem Nutzungsrecht des Leistungsempfängers ableitet (BFH-Urteil vom 9.9.1993 - BStBl 1994 II S. 56). ⁷Zur Überlassung von Gegenständen gegen jährliche Pauschalvergütung (vgl. BFH-Urteil vom 16.3.1993 - BStBl II S. 529), und gegen Gutschriften auf dem Eigenkapitalkonto (vgl. BFH-Urteil vom 16.3.1993 - BStBl II S. 562). ⁸Dagegen liegt ein nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag vor, wenn der Gesellschafter eine Leistung erbringt, die durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust abgegolten wird (vgl. BFH-Urteil vom 8.11.1995 - BStBl 1996 II S. 114 und BStBl 1996 II S. 176). ⁹Verteilt eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gemäß dem Gesellschaftsvertrag den gesamten festgestellten Gewinn je Geschäftsjahr an ihre Gesellschafter nach der Menge der jeweils gelieferten Gegenstände, so handelt es sich - unabhängig von der Bezeichnung als Gewinnverteilung - umsatzsteuerrechtlich um Entgelt für die Lieferungen der Gesellschafter an die

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Gesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 10.5.1990 - BStBl II S. 757). ¹⁰Die Tätigkeit eines Kommanditisten als Beiratsmitglied, dem vor allem Zustimmungs- und Kontrollrechte übertragen sind, kann eine Sonderleistung sein (vgl. BFH-Urteil vom 24.8.1994 - BStBl 1995 II S. 150).

Einzelfälle

(4) ¹Die Behandlung der Überlassung von Gegenständen durch Gesellschafter an Gesellschaften, an denen sie beteiligt sind, richtet sich danach, ob die Gesellschafter nur in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter oder selbst als Unternehmer tätig sind und ob die Überlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. ²Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann grundsätzlich frei entscheiden, in welcher Eigenschaft er für die Gesellschaft tätig wird. ³Dabei kann er seine Verhältnisse so gestalten, daß sie zu einer möglichst geringen steuerlichen Belastung führen (BFH-Urteil vom 16.3.1993 - BStBl II S. 530).

1. ¹Der Gesellschafter erwirbt einen Gegenstand, den er der Gesellschaft zur Nutzung überläßt. ²Der Gesellschafter ist nur als Gesellschafter tätig.

a) Der Gesellschafter überläßt den Gegenstand gegen Entgelt.

Beispiel 1:

¹Der Gesellschafter einer OHG erwirbt für eigene Rechnung einen Pkw, den er auf seinen Namen zuläßt und den er in vollem Umfang der Gesellschaft zur Nutzung überläßt. ²Die OHG zahlt dem Gesellschafter für die Nutzung des Pkw eine besondere Vergütung, z.B. einen feststehenden Mietzins oder eine nach der tatsächlichen Fahrleistung bemessene Vergütung.

³Nach den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 7.11.1991 - BStBl 1992 II S. 269 - und vom 16.3.1993 - BStBl II S. 562 - ist die Unternehmereigenschaft des Gesellschafters zu bejahen. ⁴Er bewirkt mit der Überlassung des Pkw eine steuerbare Leistung an die Gesellschaft. ⁵Das Entgelt dafür besteht in der von der Gesellschaft gezahlten besonderen Vergütung. ⁶Ein Leistungsaustausch kann auch dann vorliegen, wenn der Gesellschafter den Pkw ausschließlich selbst nutzt (vgl. BFH-Urteil vom 16.3.1993 - BStBl II S. 530).

Beispiel 2:

¹Sachverhalt wie Beispiel 1, jedoch mit der Abweichung, daß der Pkw nur anteilig für Zwecke der Gesellschaft überlassen wird. ²Er wird zu 70 v.H. für Zwecke der Gesellschaft und zu 30 v.H. für eigene unternehmensfremde Zwecke des Gesellschafters genutzt.

³Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft findet nur insoweit statt, als der Gegenstand für Zwecke der Gesellschaft überlassen wird. ⁴Insoweit, als der Gesellschafter den Gegenstand für eigene unternehmensfremde Zwecke verwendet, liegt bei ihm eine nach **§ 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 UStG nicht steuerbare unentgeltliche Wertabgabe** vor.

- b) ¹Der Gesellschafter überläßt den Gegenstand unentgeltlich.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 3:

¹Der Gesellschafter einer OHG erwirbt für eigene Rechnung einen Pkw, den er auf seinen Namen zuläßt und den er in vollem Umfang der Gesellschaft zur Nutzung überläßt. ²Der Gesellschafter erhält hierfür jedoch keine besondere Vergütung; ihm steht lediglich der im Gesellschaftsvertrag bestimmte Gewinnanteil zu.

³Überläßt der Gesellschafter der Gesellschaft den Gegenstand unentgeltlich zur Nutzung, handelt er insoweit nicht als Unternehmer. ⁴Weder der Gesellschafter noch die Gesellschaft sind berechtigt, die dem Gesellschafter beim Erwerb des Gegenstandes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen (vgl. auch BFH-Urteil vom 26.1.1984 - BStBl II S. 231).

2. ¹Der Gesellschafter ist selbst als Unternehmer tätig. ²Er überläßt der Gesellschaft einen Gegenstand seines dem Unternehmen dienenden Vermögens zur Nutzung.

a) ¹Der Gesellschafter überläßt den Gegenstand gegen Entgelt. ²Bei der Nutzungsüberlassung gegen Entgelt handelt es sich um einen steuerbaren Umsatz im Rahmen des Unternehmens.

b) Der Gesellschafter überläßt den Gegenstand unentgeltlich.

Beispiel 4:

¹Ein Bauunternehmer ist Mitglied einer Arbeitsgemeinschaft und stellt dieser unentgeltlich Baumaschinen zur Verfügung.

²Die unentgeltliche Überlassung des Gegenstandes an die Gesellschaft ist beim Gesellschafter **keine unentgeltliche Wertabgabe**, wenn dafür unternehmerische Gründe ausschlaggebend waren. ³Es handelt sich um eine mangels Entgelt nicht steuerbare sonstige Leistung im Rahmen des Unternehmens (vgl. auch Abs. 5). ⁴**Wird der Gegenstand aus unternehmensfremden Gründen überlassen**, liegt beim Gesellschafter **unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9 a UStG eine unentgeltliche Wertabgabe vor**. ⁵Das kann beispielsweise im Einzelfall bei der Überlassung von Gegenständen an Familiengesellschaften der Fall sein. ⁶Unternehmensfremde Gründe liegen nicht allein deshalb vor, weil der Gesellschafter die Anteile an der Gesellschaft nicht in seinem Betriebsvermögen hält (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.1962 - BStBl 1963 III S. 169).

Zu 2 a und 2 b:

¹Sowohl in den Fällen der entgeltlichen als auch denen der unentgeltlichen Überlassung kann der Gesellschafter die ihm bei der Anschaffung des überlassenen Gegenstandes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. ²Ein Vorsteuerabzug der Gesellschaft ist insoweit ausgeschlossen.

³Zum Vorsteuerabzug vgl. Abschnitt 213.

Leistungsaustausch bei Arbeitsgemeinschaften des Baugewerbes

(5) ¹Überlassen die Gesellschafter einer Arbeitsgemeinschaft des Baugewerbes dieser für die Ausführung des Bauauftrages Baugeräte (Gerätevorhaltung), so kann sich die Überlassung im Rahmen eines Leistungsaustausches vollziehen. ²Vereinbaren die Gesellschafter, daß die Baugeräte von den Partnern

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

der Arbeitsgemeinschaft kostenlos zur Verfügung zu stellen sind, so ist die Überlassung der Baugeräte ein nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag, wenn der die Geräte beistellende Gesellschafter die Überlassung der Geräte der Arbeitsgemeinschaft nicht berechnet und sich mit dem ihm zustehenden Gewinnanteil begnügt.³ Wird die Überlassung der Baugeräte seitens des Bauunternehmers an die Arbeitsgemeinschaft vor der Verteilung des Gewinns entsprechend dem Geräteeinsatz ausgeglichen oder wird der Gewinn entsprechend der Gerätevorhaltung aufgeteilt, obwohl sie nach dem Vertrag „kostenlos“ zu erbringen ist, so handelt es sich im wirtschaftlichen Ergebnis um besonders berechnete sonstige Leistungen (vgl. BFH-Urteil vom 18.3.1988 - BStBl II S. 646).⁴ Das gilt auch dann, wenn die Differenz zwischen vereinbarter und tatsächlicher Geräteüberlassung unmittelbar zwischen den Arbeitsgemeinschaftspartnern abgegolten (Spitzenausgleich) und der Gewinn formell von Ausgleichszahlungen unbeeinflusst verteilt wird (BFH-Urteile vom 21.3.1968 - BStBl II S. 449 - und vom 11.12.1969 - BStBl 1970 II S. 356).⁵ In den Fällen, in denen im Arbeitsgemeinschaftsvertrag ein Spitzenausgleich der Mehr- und Minderleistungen und der darauf entfallenden Entgelte außerhalb der Arbeitsgemeinschaft zwischen den Partnern unmittelbar vereinbart und auch tatsächlich dementsprechend durchgeführt wird, ist ein Leistungsaustausch zwischen den Arbeitsgemeinschaftsmitgliedern und der Arbeitsgemeinschaft nicht feststellbar.⁶ Die Leistungen (Gerätevorhaltungen) der Partner an die Arbeitsgemeinschaft sind in diesen Fällen nicht steuerbare echte Mitgliederbeiträge (BFH-Urteil vom 11.12.1969 - BStBl 1970 II S. 358).

7. bis 11. (weggefallen)

12. Sachzuwendungen und sonstige Leistungen an das Personal

Allgemeines

(1) ¹Wendet der Unternehmer (Arbeitgeber) **seinem Personal** (seinen Arbeitnehmern) als Vergütung für geleistete Dienste neben dem Barlohn auch einen Sachlohn zu, bewirkt der Unternehmer mit dieser Sachzuwendung eine entgeltliche Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG, für die der Arbeitnehmer einen Teil seiner Arbeitsleistung als Gegenleistung aufwendet. ²Wegen des Begriffs der Vergütung für geleistete Dienste vgl. Abschnitt 103 Abs. 7. ³Ebenfalls nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar sind Lieferungen oder sonstige Leistungen, die der Unternehmer an seine Arbeitnehmer oder deren Angehörige aufgrund des Dienstverhältnisses gegen besonders berechnetes Entgelt, aber verbilligt, ausführt. ⁴Von einer entgeltlichen Leistung in diesem Sinne ist auszugehen, wenn der Unternehmer für die Leistung gegenüber dem einzelnen Arbeitnehmer einen unmittelbaren Anspruch auf eine Geldzahlung oder eine andere - nicht in der Arbeitsleistung bestehende - Gegenleistung in Geldeswert hat. ⁵Für die Steuerbarkeit kommt es nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer das Entgelt gesondert an den Unternehmer entrichtet oder ob der Unternehmer den entsprechenden Betrag vom Barlohn einbehält. ⁶**Die Gewährung von Personalrabatt durch den Unternehmer beim Einkauf von Waren durch seine Mitarbeiter ist keine Leistung gegen Entgelt, sondern Preisnachlaß** (BFH-Beschluß vom 17.9.1981 - BStBl II S. 775).

(2) ¹Zuwendungen von Gegenständen (Sachzuwendungen) und sonstige Leistungen an das Personal für dessen privaten Bedarf sind nach § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 2 und § 3 Abs. 9 a UStG auch dann steuerbar, wenn sie unentgeltlich sind (vgl. Abschnitt 24 b Abs. 7). ²Die Steuerbarkeit setzt vor-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

aus, daß Leistungen aus unternehmerischen (betrieblichen) Gründen für den privaten, außerhalb des Dienstverhältnisses liegenden Bedarf des Arbeitnehmers ausgeführt werden (vgl. BFH-Urteile vom 11.3.1988 - BStBl II S. 643 und 651). ³Steuerbar sind auch Leistungen an ausgeschiedene Arbeitnehmer aufgrund eines früheren Dienstverhältnisses sowie Leistungen an Auszubildende. ⁴**Bei unentgeltlichen Zuwendungen eines Gegenstands an das Personal oder der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Personal setzt die Steuerbarkeit voraus, daß der Gegenstand oder seine Bestandteile zumindest zu einem teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (vgl. Abschnitt 24 b und 24 c).** ⁵Keine steuerbaren Umsätze sind Aufmerksamkeiten und Leistungen, die überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlaßt sind (vgl. BFH-Urteil vom 9.7.1998 - BStBl II S. 635).

(3) ¹Aufmerksamkeiten sind Zuwendungen des Arbeitgebers, die nach ihrer Art und nach ihrem Wert Geschenken entsprechen, die im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führen (vgl. BFH-Urteil vom 22.3.1985 - BStBl II S. 641, R 73 LStR 2000). ²Zu den Aufmerksamkeiten rechnen danach gelegentliche Sachzuwendungen bis zu einem Wert von 60 DM, z.B. Blumen, Genußmittel, ein Buch oder ein **Tonträger**, die dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus Anlaß eines besonderen **persönlichen Ereignisses** zugewendet werden. ³Gleiches gilt für Getränke und Genußmittel, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich überläßt. ⁴**Aufmerksamkeiten sind auch Speisen, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern anläßlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes, z.B. während einer außergewöhnlichen betrieblichen Besprechung oder Sitzung, im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse an einer günstigen Gestaltung des Arbeitsablaufs unentgeltlich überläßt und deren Wert 60 DM nicht überschreitet.**

(4) ¹Nicht steuerbare Leistungen, die überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlaßt sind, liegen vor, wenn betrieblich veranlaßte Maßnahmen zwar auch die Befriedigung eines privaten Bedarfs der Arbeitnehmer zur Folge haben, diese Folge aber durch die mit den Maßnahmen angestrebten betrieblichen Zwecke überlagert wird. ²Dies ist regelmäßig anzunehmen, wenn die Maßnahme die dem Arbeitgeber obliegende Gestaltung der Dienstaufübung betrifft (vgl. BFH-Urteil vom 9.7.1998 - BStBl II S. 635). ³Hierzu gehören insbesondere:

1. Leistungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen, z.B. die Bereitstellung von Aufenthalts- und Erholungsräumen sowie von betriebseigenen **Duschanlagen**, die grundsätzlich von allen Betriebsangehörigen in Anspruch genommen werden können. **Auch die Bereitstellung von Bade- und Sportanlagen kann überwiegend betrieblich veranlaßt sein, wenn in der Zurverfügungstellung der Anlagen nach der Verkehrsauffassung kein geldwerter Vorteil zu sehen ist, z.B. Bereitstellung von Fußball- oder Handballsportplätzen, wohl aber bei Tennis- oder Golfplätzen (vgl. auch BFH-Urteil vom 27.9.1996 - BStBl 1997 II S. 146),**
2. die betriebsärztliche Betreuung sowie die Vorsorgeuntersuchung des Arbeitnehmers, wenn **sie im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegt (vgl. BFH-Urteil vom 17.9.1982 - BStBl 1983 II S. 39),**
3. betriebliche Fort- und Weiterbildungsleistungen,

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

4. die Überlassung von Arbeitsmitteln zur beruflichen Nutzung einschließlich der Arbeitskleidung, wenn es sich um typische Berufskleidung, insbesondere um Arbeitsschutzkleidung, handelt, deren private Nutzung so gut wie ausgeschlossen ist,
5. das Zurverfügungstellen von Parkplätzen auf dem Betriebsgelände,
6. ¹Zuwendungen im Rahmen von Betriebsveranstaltungen, soweit sie sich im üblichen Rahmen halten.
²Die Üblichkeit der Zuwendungen ist bis zu einer Höhe von 200 DM einschließlich Umsatzsteuer je Arbeitnehmer und Betriebsveranstaltung nicht zu prüfen. ³Satz 2 gilt nicht für mehrtätige Betriebsveranstaltungen sowie bei mehr als zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr. ⁴Die lohnsteuerrechtliche Beurteilung gilt entsprechend (vgl. R 72 LStR 2000),
7. das Zurverfügungstellen von Betriebskindergärten,
8. das Zurverfügungstellen von Übernachtungsmöglichkeiten in gemieteten Zimmern, wenn der Arbeitnehmer an weit von seinem Heimatort entfernten Tätigkeitsstellen eingesetzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 21.7.1994 - BStBl II S. 881),
9. **Schaffung und Förderung der Rahmenbedingungen für die Teilnahme an einem Verkaufswettbewerb** (vgl. BFH-Urteil vom 16.3.1995 - BStBl II S. 651),
10. **die Sammelbeförderung unter den in Absatz 14 Satz 2 bezeichneten Voraussetzungen.**

(5) ¹Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 3 Abs. 1 b oder § 3 Abs. 9 a UStG steuerbare Umsätze an Arbeitnehmer können steuerfrei, z.B. nach § 4 Nr. 10 Buchstabe b, Nr. 12, 18, 23 bis 25 UStG, sein. ²Die Überlassung von Werkdienstwohnungen durch Arbeitgeber an Arbeitnehmer ist nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei (vgl. BFH-Urteile vom 30.7.1986 - BStBl II S. 877 und vom 7.10.1987 - BStBl 1988 II S. 88). ³Überläßt ein Unternehmer in seiner Pension Räume an eigene Saison-Arbeitnehmer, ist diese Leistung nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG steuerpflichtig, wenn diese Räume wahlweise zur vorübergehenden Beherbergung von Gästen oder zur Unterbringung des Saisonpersonals bereitgehalten werden (vgl. BFH-Urteil vom 13.9.1988 - BStBl II S. 1021); vgl. auch Abschnitt 84 Abs. 2.

Bemessungsgrundlage

(6) ¹Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen an Arbeitnehmer (Absatz 1) ist die Vorschrift über die Mindestbemessungsgrundlage in § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG zu beachten. ²Danach ist als Bemessungsgrundlage mindestens der in § 10 Abs. 4 UStG bezeichnete Wert (Einkaufspreis, Selbstkosten, Kosten, vgl. Absatz 7) abzüglich der Umsatzsteuer anzusetzen, wenn dieser den vom Arbeitnehmer tatsächlich aufgewendeten (gezählten) Betrag abzüglich der Umsatzsteuer übersteigt. ³Beruhet die Verbilligung auf einem Belegschaftsrabatt, z.B. bei der Lieferung von sog. Jahreswagen an Werksangehörige in der Automobilindustrie, liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der Vorschrift des § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG regelmäßig nicht vor; Bemessungsgrundlage ist dann der tatsächlich aufgewendete Betrag abzüglich Umsatzsteuer. ⁴Zuwendungen, die der Unternehmer

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

in Form eines Sachlohns als Vergütung für geleistete Dienste gewährt, sind nach den Werten des § 10 Abs. 4 UStG zu bemessen; **dabei sind auch die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Kosten in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.**

(7) ¹Die Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen an Arbeitnehmer (Absatz 2) ist in § 10 Abs. 4 UStG geregelt. ²Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Lieferungen (§ 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG) ist vom Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises von den Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes, auszugehen. ³Der Einkaufspreis entspricht in der Regel dem Wiederbeschaffungspreis des Unternehmers. ⁴Die Selbstkosten umfassen alle durch den betrieblichen Leistungsprozeß entstehenden Kosten. ⁵Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für unentgeltliche sonstige Leistungen (§ 10 Abs. 4 Nr. 2 und 3 UStG) ist von den bei der Ausführung dieser Leistungen entstandenen Kosten auszugehen. ⁶Hierzu gehören auch die anteiligen Gemeinkosten. ⁷**In den Fällen des § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG sind aus der Bemessungsgrundlage solche Kosten auszuschneiden, die nicht zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.**

(8) ¹Die in § 10 Abs. 4 UStG vorgeschriebenen Werte weichen grundsätzlich von den für Lohnsteuerzwecke anzusetzenden Werten (§ 8 Abs. 2 und 3 EStG, R 31 und 32 LStR 2000) ab. ²In bestimmten Fällen (vgl. Absätze 9, 11, **13, 17**) ist es jedoch aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn für die umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage von den lohnsteuerrechtlichen Werten ausgegangen wird. ³Diese Werte sind dann als Bruttowerte anzusehen, aus denen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Umsatzsteuer herauszurechnen ist. ⁴Der Freibetrag nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG von 2.400 Deutsche Mark bleibt bei der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage unberücksichtigt.

Einzelfälle

(9) ¹Erhalten Arbeitnehmer von ihrem Arbeitgeber freie Verpflegung, freie Unterkunft oder freie Wohnung, ist von den Werten auszugehen, die in der Sachbezugsverordnung in der jeweils geltenden Fassung festgesetzt sind. ²Für die Gewährung von Unterkunft und Wohnung kann unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG Steuerfreiheit in Betracht kommen (vgl. aber Absatz 5 Satz 3). ³Die Gewährung der Verpflegung unterliegt dem allgemeinen Steuersatz (vgl. BFH-Urteil vom 24.11.1988 - BStBl 1989 II S. 210; Abschnitt **25 a**).

(10) ¹Bei der Abgabe von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer ist hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu unterscheiden, ob es sich um eine unternehmenseigene Kantine oder um eine vom Unternehmer (Arbeitgeber) nicht selbst betriebene Kantine handelt. ²Eine unternehmenseigene Kantine ist nur anzunehmen, wenn der Unternehmer die Mahlzeiten entweder selbst herstellt oder die Mahlzeiten vor der **Abgabe** an die Arbeitnehmer mehr als nur geringfügig be- oder verarbeitet bzw. aufbereitet oder ergänzt. ³Von einer nicht selbst betriebenen Kantine ist auszugehen, wenn die Mahlzeiten nicht vom Arbeitgeber/Unternehmer selbst (d.h. durch eigenes Personal) zubereitet und an die Arbeitnehmer **abgegeben** werden. ⁴Überläßt der Unternehmer (Arbeitgeber) im Rahmen der Fremdbewirtschaftung Küchen- und Kantinenräume, Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände sowie Koch- und Küchengeräte u.ä., so ist der Wert dieser Gebrauchsüberlassung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Mahlzeiten nicht zu berücksichtigen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(11) ¹Bei der unentgeltlichen Abgabe von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer durch unternehmenseigene Kantinen ist aus Vereinfachungsgründen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von dem Wert auszugehen, der dem amtlichen Sachbezugswert nach der Sachbezugsverordnung entspricht (vgl. R 31 Abs. 7 LStR 2000). ²Werden die Mahlzeiten in unternehmenseigenen Kantinen entgeltlich abgegeben, ist der vom Arbeitnehmer gezahlte Essenspreis, mindestens jedoch der Wert der Besteuerung zugrunde zu legen, der dem amtlichen Sachbezugswert entspricht. ³Abschläge für Jugendliche, Auszubildende und Angehörige der Arbeitnehmer sind nicht zulässig.

Beispiel 1:

Wert der Mahlzeit	4,70 DM
Zahlung des Arbeitnehmers	2,00 DM
maßgeblicher Wert	4,70 DM
darin enthalten 16/116 Umsatz-	
steuer (Steuersatz 16 v.H.) ./.	<u>0,65 DM</u>
Bemessungsgrundlage	<u>4,05 DM</u>

Beispiel 2:

Wert der Mahlzeit	4,70 DM
Zahlung des Arbeitnehmers	5,00 DM
maßgeblicher Wert	5,00 DM
darin enthalten 16/116 Umsatz-	
steuer (Steuersatz 16 v.H.) ./.	<u>0,69 DM</u>
Bemessungsgrundlage	<u>4,31 DM</u>

⁴Soweit unterschiedliche Mahlzeiten zu unterschiedlichen Preisen verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, kann bei der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage von dem für Lohnsteuerzwecke gebildeten Durchschnittswert ausgegangen werden.

(12) Bei der Abgabe von Mahlzeiten durch eine vom Unternehmer (Arbeitgeber) nicht selbstbetriebenen Kantine oder Gaststätte gilt folgendes:

- ¹Vereinbart der Arbeitgeber mit dem Kantinenbetreiber bzw. Gastwirt die Zubereitung und die Abgabe von Essen an die Arbeitnehmer zum Verzehr an Ort und Stelle und hat der Kantinenbetreiber bzw. Gastwirt einen Zahlungsanspruch gegen den Arbeitgeber, liegt einerseits ein Leistungsaustausch zwischen Kantinenbetreiber bzw. Gastwirt und Arbeitgeber und andererseits ein Leistungsaustausch des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer vor. ²Der Arbeitgeber bedient sich in diesen Fällen des Kantinenbetreibers bzw. Gastwirts zur Beköstigung seiner Arbeitnehmer. ³Sowohl in dem Verhältnis Kantinenbetreiber bzw. Gastwirt - Arbeitgeber als auch im Verhältnis Arbeitgeber - Arbeitnehmer liegt eine sonstige Leistung vor.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 1:

¹Der Arbeitgeber vereinbart mit einem Gastwirt die Abgabe von Essen an seine Arbeitnehmer zu einem Preis von 5 DM je Essen. ²Der Gastwirt rechnet über die ausgegebenen Essen mit dem Arbeitgeber auf der Grundlage dieses Preises ab. ³Die Arbeitnehmer haben einen Anteil am Essenspreis von 2 DM zu entrichten, den der Arbeitgeber von den Arbeitslöhnen einbehält.

⁴Nach § 3 Abs. 9 UStG erbringen der Gastwirt an den Arbeitgeber und der Arbeitgeber an den Arbeitnehmer je eine sonstige Leistung. ⁵Der Preis je Essen beträgt für den Arbeitgeber 5 DM. ⁶Als Bemessungsgrundlage für die Abgabe der Mahlzeiten des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer ist der Betrag von 4,31 DM (5 DM abzüglich 16/116 Umsatzsteuer) anzusetzen. ⁷Der Arbeitgeber kann die ihm vom Gastwirt für die Beköstigungsleistungen gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer unter den Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen.

2. ¹Bestellt der Arbeitnehmer in einer Gaststätte selbst sein gewünschtes Essen nach der Speisekarte und bezahlt dem Gastwirt den - ggf. um einen Arbeitgeberzuschuß geminderten - Essenspreis, liegt eine sonstige Leistung des Gastwirts an den Arbeitnehmer vor. ²Ein Umsatzgeschäft zwischen Arbeitgeber und Gastwirt besteht nicht. ³Im Verhältnis des Arbeitgebers zum Arbeitnehmer ist die Zahlung des Essenszuschusses ein nicht umsatzsteuerbarer Vorgang. ⁴Bemessungsgrundlage der sonstigen Leistung des Gastwirts an den Arbeitnehmer ist der von dem Arbeitnehmer an den Gastwirt gezahlte Essenspreis zuzüglich des ggf. gezahlten Arbeitgeberzuschusses (Entgelt von dritter Seite).

Beispiel 2:

¹Der Arbeitnehmer kauft in einer Gaststätte ein Mittagessen, welches mit einem Preis von 6 DM ausgezeichnet ist. ²Er übergibt dem Gastwirt eine Essensmarke des Arbeitgebers im Wert von 2 DM und zahlt die Differenz in Höhe von 4 DM. ³Der Gastwirt läßt sich den Wert der Essensmarken wöchentlich vom Arbeitgeber erstatten.

⁴Bemessungsgrundlage beim Gastwirt ist der Betrag von 6 DM abzüglich Umsatzsteuer. ⁵Die Erstattung der Essensmarke (Arbeitgeberzuschuß) führt nicht zu einer steuerbaren Sachzuwendung an den Arbeitnehmer. ⁶Der Arbeitgeber kann aus der Abrechnung des Gastwirts keinen Vorsteuerabzug geltend machen.

- (13) ¹Zu den **unentgeltlichen Wertabgaben** rechnen auch unentgeltliche Deputate, z.B. im Bergbau und in der Land- und Forstwirtschaft, und die unentgeltliche Abgabe von Getränken und Genußmitteln zum häuslichen Verzehr, z.B. Haustrunk im Brauereigewerbe, Freitabakwaren in der Tabakwarenindustrie. ²Das gleiche gilt für Sachgeschenke, Jubiläumsgeschenke und ähnliche Zuwendungen aus Anlaß von Betriebsveranstaltungen, soweit diese Zuwendungen weder Aufmerksamkeiten (vgl. Absatz 3)

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

noch Leistungen im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers (vgl. Absatz 4) sind. ³Als Bemessungsgrundlage sind in diesen Fällen grundsätzlich die in § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG bezeichneten Werte anzusetzen. ⁴Aus Vereinfachungsgründen kann von den nach den lohnsteuerrechtlichen Regelungen (vgl. R 31 Abs. 2, R 32 Abs. 2 LStR 2000) ermittelten Werten ausgegangen werden.

(14) ¹Unentgeltliche Beförderungen der Arbeitnehmer von ihrem Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthaltsort oder von einer Sammelhaltestelle, z.B. einem Bahnhof, zum Arbeitsplatz durch betriebseigene Kraftfahrzeuge oder durch vom Arbeitgeber beauftragte Beförderungsunternehmer sind nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 2 UStG steuerbar, sofern sie nicht im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen. ²Nicht steuerbare Leistungen im überwiegenden betrieblichen Interesse sind z.B. in den Fällen anzunehmen, in denen

1. die Beförderung mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Zeitaufwand durchgeführt werden könnte,
2. die Arbeitnehmer an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder an verschiedenen Stellen eines weiträumigen Arbeitsgebiets eingesetzt werden, oder
3. im Einzelfall die Beförderungsleistungen wegen eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes erforderlich werden oder wenn sie hauptsächlich dem Materialtransport an die Arbeitsstelle dienen und der Arbeitgeber dabei einige Arbeitnehmer unentgeltlich mitnimmt (vgl. BFH-Urteil vom 9.7.1998 - BStBl II S. 635).

(15) ¹Die Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Beförderungsleistungen des Arbeitgebers richtet sich nach den bei der Ausführung der Umsätze entstandenen Kosten (§ 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG). ²Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Arbeitgeber die entstandenen Kosten schätzt, soweit er die Beförderung mit betriebseigenen Fahrzeugen durchführt. ³Die Bemessungsgrundlage für die Beförderungsleistungen eines Monats kann z.B. pauschal aus der Zahl der durchschnittlich beförderten Arbeitnehmer und aus dem Preis für eine Monatskarte für die kürzeste und weiteste gefahrene Strecke (Durchschnitt) abgeleitet werden.

Beispiel :

¹Ein Unternehmer hat in einem Monat durchschnittlich 6 Arbeitnehmer mit einem betriebseigenen Fahrzeug unentgeltlich von ihrer Wohnung zur Arbeitsstätte befördert. ²Die kürzeste Strecke von der Wohnung eines Arbeitnehmers zur Arbeitsstätte beträgt 10 km, die weiteste 30 km (Durchschnitt 20 km).

³Die Bemessungsgrundlage für die Beförderungsleistungen in diesem Monat berechnet sich wie folgt:

6 Arbeitnehmer x 160 DM (Monatskarte für 20 km) = 960 DM abzüglich 62,80 DM Umsatzsteuer (Steuersatz 7 v.H.) = 897,20 DM.

⁴Zur Anwendung der Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG vgl. Abschnitt 175.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(16) ¹Werden von Verkehrsbetrieben die **Freifahrten** aus betrieblichen Gründen für den privaten, außerhalb des Dienstverhältnisses liegenden Bedarf der Arbeitnehmer, ihrer Angehörigen und der Pensionäre gewährt, sind die Freifahrten nach **§ 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 2 UStG** steuerbar. ²Die als Bemessungsgrundlage anzusetzenden Kosten sind nach den jeweiligen örtlichen Verhältnissen zu ermitteln und können im allgemeinen mit 25 v.H. des normalen Preises für den überlassenen Fahrausweis oder eines der Fahrberechtigung entsprechenden Fahrausweises angenommen werden. ⁴Die Umsatzsteuer ist herauszurechnen.

(17) ¹Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Überlassung von Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer zu deren privater Nutzung vgl. Tz. 4 des BMF-Schreibens vom 8.6.1999 - BStBl I S. 581. ²Leistet der Arbeitnehmer in diesen Fällen Zuzahlungen vgl. BMF-Schreiben vom 30.12.1997 - BStBl 1998 I S. 110.

(18) ¹Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung unentgeltlicher oder verbilligter Reisen für Betriebsangehörige vgl. Abschnitt 274 Abs. 5 Nr. 1. ²**Wendet ein Hersteller bei einem Verkaufswettbewerb ausgelobte Reiseleistungen seinen Vertragshändlern unter der Auflage zu, die Reisen bestimmten Arbeitnehmern zu gewähren, kann der Händler steuerbare Reiseleistungen an seine Arbeitnehmer ausführen.** ³**Wendet der Hersteller Reiseleistungen unmittelbar Arbeitnehmern seiner Vertragshändler zu, erbringt der Vertragshändler insoweit keine steuerbaren Leistungen an seine Arbeitnehmer (vgl. BFH-Urteil vom 16.3.1995 - BStBl II S. 651).**

13. Inland - Ausland

(1) ¹Das Inland umfaßt das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland mit Ausnahme der in § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG bezeichneten Gebiete, zu denen unter anderem die Freihäfen gehören. ²Freihäfen (Freizonen im Sinne des Artikels 166 ZK i.V.m. § 20 Abs. 1 ZollVG) sind die Teile der Häfen Bremen, Bremerhaven, Cuxhaven, Deggendorf, Duisburg, Emden, Hamburg und Kiel, die vom übrigen deutschen Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft getrennt sind. ³Botschaften, Gesandtschaften und Konsulate anderer Staaten gehören selbst bei bestehender Exterritorialität zum Inland. ⁴Das gleiche gilt für Einrichtungen, die von Truppen anderer Staaten im Inland unterhalten werden.

(2) ¹Zum Ausland gehören das Drittlandsgebiet (einschließlich der Gebiete, die nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG vom Inland ausgenommen sind) und das übrige Gemeinschaftsgebiet (vgl. Abschnitt 13 a). ²Die österreichischen Gemeinden Mittelberg (Kleines Walsertal) und Jungholz in Tirol gehören zum Ausland im Sinne des § 1 Abs. 2 Satz 2 UStG; die Einfuhr in diese Gebiete unterliegt jedoch der deutschen Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG).

13 a. Gemeinschaftsgebiet - Drittlandsgebiet

(1) ¹Das Gemeinschaftsgebiet umfaßt das Inland der Bundesrepublik Deutschland im Sinne des § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG sowie die gemeinschaftsrechtlichen Inlandsgebiete der übrigen EG-Mitgliedstaaten (übriges Gemeinschaftsgebiet). ²Zum übrigen Gemeinschaftsgebiet gehören:

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

- Belgien
- Dänemark (ohne Grönland und die Färöer)
- Finnland (ohne die Åland-Inseln)
- Frankreich (ohne die überseeischen Departements
Guadeloupe, Guyana, Martinique und Réunion) zuzüglich des Fürstentums Monaco
- Griechenland (ohne Berg Athos)
- Irland
- Italien (ohne Livigno, Campione d' Italia, San Marino und den zum italienischen Hoheitsgebiet gehörenden Teil des Luganer Sees)
- Luxemburg
- Niederlande (ohne die überseeischen Gebiete Aruba und Niederländische Antillen)
- Österreich
- Portugal (einschließlich Madeira und der Azoren)
- Schweden
- Spanien (einschließlich Balearen, ohne Kanarische Inseln, Ceuta und Melilla)
- Vereinigtes Königreich und Nordirland (ohne die überseeischen Länder und Gebiete, die Selbstverwaltungsgebiete der Kanalinseln Jersey und Guernsey sowie die britischen Hoheitszonen auf Zypern) zuzüglich der Insel Man.

(2) Das Drittlandsgebiet umfaßt die Gebiete, die nicht zum Gemeinschaftsgebiet gehören, u.a. auch Andorra, Gibraltar und den Vatikan.

14. Umsätze in Freihäfen usw.**(§ 1 Abs. 3 Nr. 1 bis 3 und 6 UStG)**

(1) Unter § 1 Abs. 3 Nr. 1 UStG fallen z.B. der Verkauf von Tabakwaren aus Automaten in Freihäfen sowie Lieferungen von Schiffsausrüstungsgegenständen, Treibstoff und Proviant an private Schiffseigentümer zur Ausrüstung und Versorgung von Wassersportfahrzeugen.

(2) Unter § 1 Abs. 3 Nr. 2 UStG fallen z.B. **die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle**, Beförderungen für private Zwecke, Reparaturen an Wassersportfahrzeugen und die Veranstaltung von Wassersport-Lehrgängen.

(3) ¹Bei Lieferungen und sonstigen Leistungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts sowie bei deren innergemeinschaftlichem Erwerb in den bezeichneten Gebieten enthält § 1 Abs. 3 Satz 2 UStG eine Vermutung, daß die Umsätze an diese Personen für ihren hoheitlichen und nicht für ihren unternehmerischen Bereich ausgeführt werden. ²Der Unternehmer kann jedoch anhand von Aufzeichnungen und Belegen, z.B. durch eine Bescheinigung des Abnehmers, das Gegenteil glaubhaft machen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

**15. Freihafen-Veredelungsverkehr, Freihafenlagerung
und einfuhrumsatzsteuerrechtlich freier Verkehr
(§ 1 Abs. 3 Nr. 4 und 5 UStG)**

(1) ¹Der Freihafen-Veredelungsverkehr im Sinne von § 12 b EUSTBV dient der Veredelung von Gemeinschaftswaren (Art. 4 Nr. 7 ZK), die in einem Freihafen bearbeitet oder verarbeitet und anschließend in das Inland oder die österreichischen Gebiete Jungholz und Mittelberg eingeführt werden. ²Die vorübergehende Lagerung von Gemeinschaftswaren kann nach § 12 a EUSTBV im Freihafen zugelassen werden, wenn dort für den Außenhandel geschaffene Anlagen sonst nicht wirtschaftlich ausgenutzt werden können und der Freihafen durch die Lagerung seinem Zweck nicht entfremdet wird. ³Bei der Einfuhr der veredelten oder vorübergehend gelagerten Gegenstände in das Inland oder die österreichischen Gebiete Jungholz und Mittelberg wird keine Einfuhrumsatzsteuer erhoben.

(2) Steuerbare Lieferungen liegen nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 Buchstabe a UStG vor, wenn sich der Lieferungsgegenstand im Zeitpunkt der **jeweiligen** Lieferung in einem zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelungsverkehr oder in einer zollamtlich besonders zugelassenen Freihafenlagerung befindet.

B e i s p i e l:

¹Der Unternehmer A in Hannover übersendet dem Freihafen-Unternehmer B Rohlinge. ²Er beauftragt ihn, daraus Zahnräder herzustellen. ³B versendet die von ihm im Rahmen eines bewilligten Freihafen-Veredelungsverkehrs gefertigten Zahnräder auf Weisung des A an dessen Abnehmer C in Lübeck. ⁴Für die Einfuhr wird keine Einfuhrumsatzsteuer erhoben.

⁵Die nach § 3 Abs. 6 UStG im Freihafen bewirkte Lieferung des A an C ist nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 Buchstabe a UStG wie eine Lieferung im Inland zu behandeln.

(3) Steuerbare Lieferungen nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 Buchstabe a UStG liegen nicht vor, wenn der Lieferungsgegenstand nicht in das Inland gelangt oder wenn die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer auf anderen Vorschriften als den §§ 12 a oder b EUSTBV beruht.

(4) Durch die Regelung des § 1 Abs. 3 Nr. 4 Buchstabe b UStG werden insbesondere in Abholfällen technische Schwierigkeiten beim Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer vermieden.

B e i s p i e l:

¹Ein Importeur läßt einen im Freihafen lagernden, aus dem Drittlandsgebiet stammenden Gegenstand bei einer vorgeschobenen Zollstelle (§ 21 Abs. 2 a UStG) in den freien Verkehr überführen (Artikel 79 Zollkodex). ²Anschließend veräußert er den Gegenstand. ³Der Abnehmer holt den Gegenstand im Freihafen ab und verbringt ihn in das Inland.

⁴Die Lieferung des Importeurs unterliegt nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 Buchstabe b UStG der Umsatzsteuer.

⁵Er kann die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG als Vorsteuer abziehen.

⁶Der Abnehmer ist unter den Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(5) ¹Unter § 1 Abs. 3 Nr. 5 UStG fallen insbesondere die sonstigen Leistungen des Veredellers, des Lagerhalters und des Beförderungsunternehmers im Rahmen eines zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelungsverkehrs oder einer zollamtlich besonders zugelassenen Freihafenlagerung. ²Beförderungen der veredelten Gegenstände aus dem Freihafen in das Inland sind deshalb insgesamt steuerbar und aufgrund des § 4 Nr. 3 Buchstabe a **Doppelbuchstabe bb** Satz 2 UStG auch insgesamt steuerpflichtig.

Zu § 1 a UStG

15 a. Innergemeinschaftlicher Erwerb

(1) ¹Ein innergemeinschaftlicher Erwerb setzt insbesondere voraus, daß an den Erwerber eine Lieferung ausgeführt wird und der Gegenstand dieser Lieferung aus dem Gebiet eines EG-Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen EG-Mitgliedstaates oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete gelangt. ²Zum Begriff Gegenstand vgl. Abschnitt 24 Abs. 1. ³Ein Gegenstand gelangt aus dem Gebiet eines EG-Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen EG-Mitgliedstaates, wenn die Beförderung oder Versendung durch den Lieferer oder durch den Abnehmer im Gebiet des einen EG-Mitgliedstaates beginnt und im Gebiet des anderen EG-Mitgliedstaates endet. ⁴Dies gilt auch dann, wenn die Beförderung oder Versendung im Drittlandsgebiet beginnt und der Gegenstand im Gebiet eines EG-Mitgliedstaates der Einfuhrumsatzsteuer unterworfen wird, bevor er in das Gebiet des anderen EG-Mitgliedstaates gelangt. ⁵Kein Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbs liegt demnach vor, wenn die Ware aus einem Drittland im Wege der Durchfuhr durch das Gebiet eines anderen EG-Mitgliedstaates in das Inland gelangt und erst hier einfuhrumsatzsteuerrechtlich zum freien Verkehr abgefertigt wird. ⁶Als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt gilt auch das innergemeinschaftliche Verbringen eines Gegenstandes in das Inland (vgl. Abschnitt 15 b).

(2) ¹Ein innergemeinschaftlicher Erwerb ist bei einem Unternehmer, der ganz oder zum Teil zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, unabhängig von einer Erwerbsschwelle steuerbar. ²Bei

- a) einem Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führen,
- b) einem Unternehmer, für dessen Umsätze Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird,
- c) einem Unternehmer, der den Gegenstand zur Ausführung von Umsätzen verwendet, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des § 24 UStG festgesetzt ist, oder
- d) einer juristischen Person des öffentlichen oder privaten Rechts, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt,

liegt ein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb nur vor, wenn der Gesamtbetrag der innergemeinschaftlichen Erwerbe nach § 1 a Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 UStG aus allen EG-Mitgliedstaaten mit Ausnahme der Erwerbe neuer Fahrzeuge und verbrauchssteuerpflichtiger Waren über der Erwerbsschwelle von

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

25.000 DM liegt oder wenn nach § 1 a Abs. 4 UStG zur Erwerbsbesteuerung optiert wird.³ Bei dem in Satz 2 genannten Personenkreis unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtiger Waren unabhängig von der Erwerbsschwelle stets der Erwerbsbesteuerung.⁴ Liegen die Voraussetzungen der Sätze 2 und 3 nicht vor, ist die Besteuerung des Lieferers zu prüfen (vgl. Abschnitt 42 j).⁵ Wird die Erwerbsschwelle im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten und ist zu erwarten, daß sie auch im laufenden Kalenderjahr nicht überschritten wird, kann die Erwerbsbesteuerung unterbleiben, auch wenn die tatsächlichen innergemeinschaftlichen Erwerbe im Laufe des Kalenderjahres die Grenze von 25.000 DM überschreiten.⁶ Der Erwerber kann dem Finanzamt erklären, daß er auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichtet.⁷ Er unterliegt dann in jedem Fall der Erwerbsbesteuerung nach § 1 a Abs. 1 und 2 UStG.⁸ Für die Erklärung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben.⁹ Die Erklärung bindet den Erwerber mindestens für zwei Kalenderjahre.

(3)¹ Juristische Personen des öffentlichen Rechts haben grundsätzlich alle in ihrem Bereich vorgenommenen innergemeinschaftlichen Erwerbe zusammenzufassen.² Bei den großen Gebietskörperschaften Bund und Länder können auch einzelne Organisationseinheiten (z.B. Ressorts, Behörden, Ämter) für ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe als Steuerpflichtige behandelt werden.³ Dabei wird aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen, daß die Erwerbsschwelle überschritten ist.⁴ In diesem Fall können die einzelnen Organisationseinheiten eine eigene USt-IdNr. erhalten (vgl. Abschnitt 282 a Abs. 4).

15 b. Innergemeinschaftliches Verbringen**A l l g e m e i n e s**

(1)¹ Das innergemeinschaftliche Verbringen eines Gegenstandes gilt unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 a UStG als Lieferung und unter den entsprechenden Voraussetzungen des § 1 a Abs. 2 UStG als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt.² Ein innergemeinschaftliches Verbringen liegt vor, wenn ein Unternehmer

- einen Gegenstand seines Unternehmens aus dem Gebiet eines EG-Mitgliedstaates (Ausgangsmitgliedstaat) zu seiner Verfügung in das Gebiet eines anderen EG-Mitgliedstaates (Bestimmungsmitgliedstaat) befördert oder versendet und
- den Gegenstand im Bestimmungsmitgliedstaat nicht nur vorübergehend verwendet.

³ Der Unternehmer gilt im Ausgangsmitgliedstaat als Lieferer, im Bestimmungsmitgliedstaat als Erwerber.

(2)¹ Ein innergemeinschaftliches Verbringen, bei dem der Gegenstand vom Inland in das Gebiet eines anderen EG-Mitgliedstaates gelangt, ist nach § 3 Abs. 1 a UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt.² Diese Lieferung gilt nach § 6 a Abs. 2 UStG als innergemeinschaftliche Lieferung, die unter den weiteren Voraussetzungen des § 6 a UStG nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG steuerfrei ist.³ Ein innergemeinschaftliches Verbringen, bei dem der Gegenstand aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland gelangt, gilt nach § 1 a Abs. 2 UStG als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt.⁴ Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb sind nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Umsatzes und ohne Umsatzsteuer, zu bemessen (§ 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG). ⁵§ 3 c UStG ist bei einem innergemeinschaftlichen Verbringen nicht anzuwenden.

V o r a u s s e t z u n g e n

(3) ¹Ein Verbringen ist innergemeinschaftlich, wenn der Gegenstand auf Veranlassung des Unternehmers vom Ausgangsmitgliedstaat in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt. ²Es ist unerheblich, ob der Unternehmer den Gegenstand selbst befördert oder ob er die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen läßt.

(4) ¹Ein innergemeinschaftliches Verbringen setzt voraus, daß der Gegenstand im Ausgangsmitgliedstaat bereits dem Unternehmen zugeordnet war und sich bei Beendigung der Beförderung oder Versendung im Bestimmungsmitgliedstaat weiterhin in der Verfügungsmacht des Unternehmers befindet. ²Diese Voraussetzung ist insbesondere dann erfüllt, wenn der Gegenstand von dem im Ausgangsmitgliedstaat gelegenen Unternehmensteil erworben, hergestellt oder in diesen EG-Mitgliedstaat eingeführt, zur Verfügung des Unternehmers in den Bestimmungsmitgliedstaat verbracht und anschließend von dem dort gelegenen Unternehmensteil auf Dauer verwendet oder verbraucht wird.

B e i s p i e l :

¹Der französische Unternehmer F verbringt eine Maschine aus seinem Unternehmen in Frankreich in seinen Zweigbetrieb nach Deutschland, um sie dort auf Dauer einzusetzen. ²Der deutsche Zweigbetrieb kauft in Deutschland Heizöl und verbringt es in die französische Zentrale, um damit das Bürogebäude zu beheizen.

³F bewirkt mit dem Verbringen der Maschine nach § 1 a Abs. 2 UStG einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland. ⁴Das Verbringen des Heizöls ist in Deutschland eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 a i.V.m. § 6 a Abs. 2 UStG.

(5) ¹Weitere Voraussetzung ist, daß der Gegenstand zu einer nicht nur vorübergehenden Verwendung durch den Unternehmer in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt. ²Diese Voraussetzung ist immer dann erfüllt, wenn der Gegenstand in dem im Bestimmungsmitgliedstaat gelegenen Unternehmensteil dem Anlagevermögen zugeführt oder dort als Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoff verarbeitet oder verbraucht wird.

(6) ¹Eine nicht nur vorübergehende Verwendung liegt auch dann vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand mit der konkreten Absicht in den Bestimmungsmitgliedstaat verbringt, ihn dort (unverändert) weiterzuliefern (z.B. Verbringen auf ein Auslieferungslager). ²Es ist in diesen Fällen nicht erforderlich, daß der Unternehmensteil im Bestimmungsmitgliedstaat die abgabenrechtlichen Voraussetzungen einer Betriebsstätte (§ 12 AO) erfüllt. ³Verbringt der Unternehmer Gegenstände zum Zwecke des Verkaufs außerhalb einer Betriebsstätte in den Bestimmungsmitgliedstaat und gelangen die nichtverkauften Waren unmittelbar anschließend wieder in den Ausgangsmitgliedstaat zurück, kann das innergemeinschaftliche Verbringen aus Vereinfachungsgründen auf die tatsächlich verkaufte Warenmenge beschränkt werden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

B e i s p i e l :

¹Der niederländische Blumenhändler N befördert im eigenen LKW Blumen nach Köln, um sie dort auf dem Wochenmarkt zu verkaufen. ²Die nicht verkauften Blumen nimmt er am selben Tag wieder mit zurück in die Niederlande.

³N bewirkt in bezug auf die verkauften Blumen einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1 a Abs. 2 UStG in Deutschland. ⁴Er hat den Verkauf der Blumen als Inlandslieferung zu versteuern.

⁵Das Verbringen der nicht verkauften Blumen ins Inland muß nicht als innergemeinschaftlicher Erwerb im Sinne des § 1 a Abs. 2 UStG, das Zurückverbringen der nicht verkauften Blumen muß nicht als innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 a i.V.m. § 6 a Abs. 2 UStG behandelt werden.

(7) ¹Bei der Verkaufskommission liegt zwar 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). ²Gelangt das Kommissionsgut bei der Zurverfügungstellung an den Kommissionär vom Ausgangs- in den Bestimmungsmitgliedstaat, kann die Lieferung jedoch nach dem Sinn und Zweck der Regelung bereits zu diesem Zeitpunkt als erbracht angesehen werden. ³Dementsprechend ist der innergemeinschaftliche Erwerb beim Kommissionär der Besteuerung zu unterwerfen.

(8) Bei einer grenzüberschreitenden Organschaft sind Warenbewegungen zwischen den im Inland und den im übrigen Gemeinschaftsgebiet gelegenen Unternehmensteilen Lieferungen, die beim liefernden inländischen Unternehmensteil nach § 3 Abs. 1 i.V.m. § 6 a Abs. 1 UStG, beim erwerbenden inländischen Unternehmensteil nach § 1 a Abs. 1 Nr. 1 UStG zu beurteilen sind.

A u s n a h m e n

(9) ¹Nach dem Wortlaut der gesetzlichen Vorschriften ist das Verbringen zu einer nur vorübergehenden Verwendung von der Lieferungs- und Erwerbsfiktion ausgenommen. ²Diese Ausnahmeregelung ist unter Beachtung von Artikel 28 a Abs. 5 Buchstabe b und Abs. 7 der 6. EG-Richtlinie auszulegen. ³Danach liegt kein innergemeinschaftliches Verbringen vor, wenn die Verwendung des Gegenstandes im Bestimmungsmitgliedstaat

- ihrer Art nach nur vorübergehend ist (vgl. Absatz 10 und 11) oder
- befristet ist (vgl. Absatz 12 und 13).

D e r A r t n a c h v o r ü b e r g e h e n d e V e r w e n d u n g

(10) Eine ihrer Art nach vorübergehende Verwendung liegt in folgenden Fällen vor:

1. ¹Der Unternehmer verwendet den Gegenstand bei einer Werklieferung, die im Bestimmungsmitgliedstaat steuerbar ist. ²Es ist gleichgültig, ob der Gegenstand Bestandteil der Lieferung wird und im

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Bestimmungsmitgliedstaat verbleibt oder ob er als Hilfsmittel verwendet wird und später wieder in den Ausgangsmitgliedstaat zurückgelangt.

B e i s p i e l 1:

¹Der deutsche Bauunternehmer D errichtet in Frankreich ein Hotel. ²Er verbringt zu diesem Zwecke Baumaterial und einen Baukran an die Baustelle. ³Der Baukran gelangt nach Fertigstellung des Hotels nach Deutschland zurück.

⁴Das Verbringen des Baumaterials und des Baukrans ist keine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 a und § 6 a Abs. 2 UStG. ⁵Beim Zurückgelangen des Baukrans in das Inland liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Sinne des § 1 a Abs. 2 UStG nicht vor.

2. Der Unternehmer verbringt den Gegenstand im Rahmen oder in unmittelbarem Zusammenhang mit einer sonstigen Leistung in den Bestimmungsmitgliedstaat.

B e i s p i e l 2:

a) Der deutsche Unternehmer D vermietet eine Baumaschine an den niederländischen Bauunternehmer N und verbringt die Maschine zu diesem Zweck in die Niederlande.

b) Der französische Bauunternehmer F führt im Inland Malerarbeiten aus und verbringt zu diesem Zweck Farbe, Arbeitsmaterial und Leitern in das Inland.

In beiden Fällen ist ein innergemeinschaftliches Verbringen nicht anzunehmen.

3. Der Unternehmer tätigt eine Materialbeistellung zu einer an ihn ausgeführten Werklieferung.
4. Der Unternehmer läßt an dem Gegenstand im Bestimmungsmitgliedstaat eine sonstige Leistung (z.B. Reparatur) ausführen.
5. Der Unternehmer überläßt einen Gegenstand an eine Arbeitsgemeinschaft als Gesellschafterbeitrag und verbringt den Gegenstand dazu in den Bestimmungsmitgliedstaat.

(11) ¹Bei einer ihrer Art nach vorübergehenden Verwendung kommt es auf die Dauer der tatsächlichen Verwendung des Gegenstandes im Bestimmungsmitgliedstaat nicht an. ²Geht der Gegenstand unter, nachdem er in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt ist, gilt er in diesem Zeitpunkt als geliefert. ³Das gleiche gilt, wenn zunächst eine ihrer Art nach vorübergehende Verwendung vorlag, der Gegenstand aber dann im Bestimmungsmitgliedstaat veräußert wird (z.B. wenn ein Gegenstand zunächst vermietet und dann verkauft wird).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

B e f r i s t e t e V e r w e n d u n g

(12) ¹Von einer befristeten Verwendung ist auszugehen, wenn der Unternehmer einen Gegenstand in den Bestimmungsmitgliedstaat im Rahmen eines Vorgangs verbringt, für den bei einer entsprechenden Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet wegen vorübergehender Verwendung eine vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben bestehen würde. ²Die zu der zoll- und einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Abgabenbefreiung erlassenen Rechts- und Verwaltungsvorschriften sind entsprechend anzuwenden. ³Dies gilt ab 1.1.1994 insbesondere für die Artikel

- 137 bis 144 ZK und
- 670 bis 747 ZK-DVO

⁴Die Höchstdauer der Verwendung (Verwendungsfrist) ist danach grundsätzlich auf 24 Monate festgelegt (Artikel 140 Abs. 2 ZK); für bestimmte Gegenstände gelten kürzere Verwendungsfristen. ⁵Fälle der vorübergehenden Verwendung mit einer Verwendungsfrist von 24 Monaten sind z.B. die Verwendung von

- Berufsausrüstung (Artikel 671 und 672 ZK-DVO),
- Waren, die auf Ausstellungen, Messen, Kongressen und ähnlichen Veranstaltungen ausgestellt oder verwendet werden sollen (Artikel 673 ZK-DVO),
- medizinisch-chirurgischem Material und Labormaterial (Artikel 677 ZK-DVO),
- Modellen, Meßgeräten, Spezialwerkzeugen, Vorführwaren, Mustern usw. (Artikel 680 ZK-DVO),
- Filmen und anderen Ton- oder Bildträgern zur Betrachtung vor ihrer kommerziellen Verwendung bzw. für bestimmte Verwendungen (Artikel 683 ZK-DVO),
- Werbematerial für den Fremdenverkehr (Artikel 684 a ZK-DVO).

⁶Eine Verwendungsfrist von grundsätzlich 12 Monaten gilt u.a. für

- pädagogisches Material und wissenschaftliches Gerät (Artikel 674 bis 676 ZK-DVO),
- Eisenbahnfahrzeuge (Artikel 721 ZK-DVO),
- Paletten, deren Nämlichkeit festgestellt werden kann (Artikel 724 ZK-DVO),
- Behälter (Artikel 725 ZK-DVO).

⁷Eine Verwendungsfrist von 6 Monaten gilt u.a. für

- Umschließungen (Artikel 679 ZK-DVO),
- Austauschproduktionsmittel (Artikel 681 ZK-DVO),
- Straßenfahrzeuge, zivile Luftfahrzeuge und Wasserfahrzeuge zum privaten Gebrauch innerhalb eines Zeitraums von 12 Monaten (Artikel 719, 722 und 723 ZK-DVO),

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

- Paletten, deren Nämlichkeit nicht festgestellt werden kann (Artikel 724 ZK-DVO).

(13) ¹Werden die in Absatz 12 bezeichneten Verwendungsfristen überschritten, ist im Zeitpunkt des Überschreitens ein innergemeinschaftliches Verbringen mit den sich aus § 1 a Abs. 2 und § 3 Abs. 1 a UStG ergebenden Wirkungen anzunehmen. ²Entsprechendes gilt, wenn der Gegenstand innerhalb der Verwendungsfrist untergeht oder veräußert (geliefert) wird. ³Das Zurückgelangen des Gegenstandes in den Ausgangsmitgliedstaat nach einer befristeten Verwendung ist umsatzsteuerlich unbeachtlich.

Entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 8 UStG

(14) ¹§ 1 a Abs. 2 und § 3 Abs. 1 a UStG sind grundsätzlich nicht anzuwenden, wenn der Gegenstand im Rahmen einer im Ausgangsmitgliedstaat steuerbaren Lieferung in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt, d.h. wenn der Abnehmer bei Beginn des Transports im Ausgangsmitgliedstaat feststeht und der Gegenstand an ihn unmittelbar ausgeliefert wird. ²Aus Vereinfachungsgründen kann in diesen Fällen jedoch unter folgenden Voraussetzungen ein innergemeinschaftliches Verbringen angenommen werden:

1. Die Lieferungen werden regelmäßig an eine größere Zahl von Abnehmern im Bestimmungsland ausgeführt.
2. Bei entsprechenden Lieferungen aus dem Drittlandsgebiet wären die Voraussetzungen für eine Verlagerung des Ortes der Lieferung in das Gemeinschaftsgebiet nach § 3 Abs. 8 UStG erfüllt.
3. ¹Der liefernde Unternehmer behandelt die Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat als steuerbar. ²Er wird bei einem Finanzamt des Bestimmungsmitgliedstaates für Umsatzsteuerzwecke geführt. ³Er gibt in den Rechnungen seine USt-IdNr. des Bestimmungsmitgliedstaates an.
4. Die beteiligten Steuerbehörden im Ausgangs- und Bestimmungsmitgliedstaat sind mit dieser Behandlung einverstanden.

B e i s p i e l :

¹Der niederländische Großhändler N in Venlo beliefert im grenznahen deutschen Raum eine Vielzahl von Kleinabnehmern (z.B. Imbißbuden, Gaststätten und Casinos) mit Pommes frites. ²N verpackt und portioniert die Waren bereits in Venlo nach den Bestellungen der Abnehmer und liefert sie an diese mit eigenem LKW aus.

³N kann die Gesamtsendung als innergemeinschaftliches Verbringen (innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1 a Abs. 2 UStG) behandeln und alle Lieferungen als Inlandslieferungen bei dem zuständigen inländischen Finanzamt versteuern, sofern er in den Rechnungen seine deutsche USt-IdNr. angibt und seine örtlich zuständige niederländische Steuerbehörde diesem Verfahren zustimmt.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beleg austausch und Aufzeichnungspflichten

(15) Wegen des Beleg austauschs und der Aufzeichnungspflichten bei innergemeinschaftlichen Verbringensfällen vgl. Abschnitte 190 a Abs. 3 und 256 a Abs. 1.

Zu § 1 b UStG

**15 c. Innergemeinschaftlicher Erwerb
neuer Fahrzeuge**

¹Der entgeltliche innergemeinschaftliche Erwerb eines neuen Fahrzeuges unterliegt auch bei Privatpersonen, nichtunternehmerisch tätigen Personenvereinigungen und Unternehmern, die das Fahrzeug für ihren nichtunternehmerischen Bereich beziehen, der Besteuerung. ²Fahrzeuge im Sinne des § 1 b UStG sind zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmte Wasserfahrzeuge, Luftfahrzeuge und motorbetriebene Landfahrzeuge, die die in § 1 b Abs. 2 UStG bezeichneten Merkmale aufweisen. ³Zu den Landfahrzeugen gehören insbesondere Personenkraftwagen, Lastkraftwagen, Motorräder, Motorroller, Mopeds und motorbetriebene Wohnmobile und Caravans. ⁴Die straßenverkehrsrechtliche Zulassung ist nicht erforderlich. ⁵Keine Landfahrzeuge sind dagegen Wohnwagen, Packwagen und andere Anhänger ohne eigenen Motor, die nur von Kraftfahrzeugen mitgeführt werden können, und selbstfahrende Arbeitsmaschinen und land- und forstwirtschaftliche Zugmaschinen, die nach ihrer Bauart oder ihren besonderen, mit dem Fahrzeug fest verbundenen Einrichtungen nicht zur Beförderung von Personen oder Gütern bestimmt und geeignet sind.

Zu § 1 c UStG

**15 d. Ausnahme vom Innergemeinschaftlichen
Erwerb bei diplomatischen Missionen usw.
(§ 1 c Abs. 1 UStG)**

¹Ständige diplomatische Missionen und berufskonsularische Vertretungen, zwischenstaatliche Einrichtungen und Streitkräfte anderer Vertragsparteien des Nordatlantikvertrages sind nach Maßgabe des § 1 c Abs. 1 UStG vom innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1 a UStG ausgenommen. ²Diese Einrichtungen werden nicht dem in § 1 a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personenkreis zugeordnet. ³Dies hat zur Folge, daß

- diesen Einrichtungen grundsätzlich keine USt-IdNr. zu erteilen ist,
- bei Lieferungen aus anderen EG-Mitgliedstaaten an diese Einrichtungen der Ort der Lieferung unter den Voraussetzungen des § 3 c UStG in das Inland verlagert wird und
- diese Einrichtungen nur beim innergemeinschaftlichen Erwerb eines neuen Fahrzeugs der Erwerbsbesteuerung nach § 1 b UStG unterliegen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁴Soweit die genannten Einrichtungen Unternehmer im Sinne des § 2 UStG sind und den Gegenstand für ihr Unternehmen erwerben, ist die Ausnahmeregelung des § 1 c Abs. 1 UStG nicht anzuwenden.

Zu § 2 UStG

16. Unternehmer

(1) ¹Natürliche und juristische Personen sowie Personenzusammenschlüsse können Unternehmer sein. ²Unternehmer ist jedes selbständig tätige Wirtschaftsgebilde, das nachhaltig Leistungen gegen Entgelt ausführt (vgl. BFH-Urteil vom 4.7.1956 - BStBl III S. 275). ³Dabei kommt es weder auf die Rechtsform noch auf die Rechtsfähigkeit des Leistenden an (vgl. BFH-Urteil vom 21.4.1994 - BStBl II S. 671). ⁴Für die Unternehmereigenschaft einer Personengesellschaft ist es unerheblich, ob ihre Gesellschafter Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1980 - BStBl 1981 II S. 408). ⁵Unternehmer kann auch eine Bruchteilsgemeinschaft sein. ⁶Vermieten Ehegatten mehrere in ihrem Bruchteilseigentum stehende Grundstücke, ist die jeweilige Bruchteilsgemeinschaft ein gesonderter Unternehmer, wenn aufgrund unterschiedlicher Beteiligungsverhältnisse im Vergleich mit den anderen Bruchteilsgemeinschaften eine einheitliche Willensbildung nicht gewährleistet ist (vgl. BFH-Urteile vom 25.3.1993 - BStBl II S. 729 und vom 29.4.1993 - BStBl II S. 734). ⁷Ob der Erwerber eines Miteigentumsanteils eines vermieteten Grundstücks Unternehmer ist oder nicht, hängt von der Art der Überlassung seines Miteigentumsanteils an die Gemeinschaft ab. ⁸Die zivilrechtliche Stellung als Mitvermieter ist für die Unternehmereigenschaft allein nicht ausreichend (vgl. BFH-Urteil vom 27.6.1995 - BStBl II S. 915).

(2) ¹Wem eine Leistung als Unternehmer zuzurechnen ist, richtet sich danach, wer dem Leistungsempfänger gegenüber als Schuldner der Leistung auftritt. ²Bei Schein- oder Strohmannsgeschäften kann die Leistung auch einer anderen als der nach außen auftretenden Person zuzurechnen sein (vgl. BFH-Urteil vom 15.9.1994 - BStBl 1995 II S. 275). ³Schließt eine Arbeitsgemeinschaft des Baugewerbes allein die Bauverträge mit dem Auftraggeber ab, entstehen unmittelbare Rechtsbeziehungen nur zwischen dem Auftraggeber und der Arbeitsgemeinschaft, nicht aber zwischen dem Auftraggeber und den einzelnen Mitgliedern der Gemeinschaft. ⁴In diesem Fall ist die Arbeitsgemeinschaft Unternehmer (vgl. BFH-Urteil vom 21.5.1971 - BStBl II S. 540). ⁵Zur Frage des Leistungsaustausches zwischen einer Arbeitsgemeinschaft des Baugewerbes und ihren Mitgliedern vgl. Abschnitt 6 Abs. 4. ⁶Nach außen auftretende Rechtsanwaltsgemeinschaften können auch mit den Notariatsgeschäften ihrer Mitglieder Unternehmer sein (vgl. BFH-Urteile vom 5.9.1963 - BStBl III S. 520, vom 17.12.1964 - BStBl 1965 III S. 155 und vom 27.8.1970 - BStBl II S. 833). ⁷Zur Bestimmung des Leistenden, wenn in einer Sozietät zusammengeschlossene Rechtsanwälte Testamentsvollstreckungen ausführen, vgl. BFH-Urteil vom 13.3.1987 - BStBl II S. 524. ⁸Zur Frage, wer bei einem Sechs-Tage-Rennen Werbeleistungen an die Prämienzahler bewirkt, vgl. BFH-Urteil vom 28.11.1990 - BStBl 1991 II S. 381. ⁹Zur Frage, wer bei der Durchführung von Gastspielen (z.B. Gastspiel eines Theaterensembles) als Veranstalter anzusehen ist, vgl. das BFH-Urteil vom 11.8.1960 - BStBl III S. 476. ¹⁰Zur steuerlichen Behandlung einer aus Mietern und Grundstückseigentümern bestehenden Werbegemeinschaft vgl. Abschnitt 4 Abs. 5.

(3) ¹Innengesellschaften, die ohne eigenes Vermögen, ohne Betrieb, ohne Rechtsfähigkeit und ohne Firma bestehen, sind umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich, weil ihnen mangels Auftretens nach außen hin die Unternehmereigenschaft fehlt. ²Unternehmer sind - beim Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen - nur die an der Innengesellschaft beteiligten Personen oder Personenzusammenschlüsse (BFH-Urteil vom 11.11.1965

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

- BStBl 1966 III S. 28). ³Zu den Innengesellschaften gehört auch die - typische oder atypische - stille Gesellschaft. ⁴Eine besondere Art der Innengesellschaft ist die Meta- Verbindung (vgl. BFH-Urteil vom 21.12.1955 - BStBl 1956 III S. 58). ⁵Bei einer Gewinnpoolung sind Unternehmer nur die beteiligten Personen, die ihre Geschäfte ebenfalls nach außen in eigenem Namen betreiben, im Gegensatz zur Meta-Verbindung aber nicht in einem Leistungsaustauschverhältnis miteinander stehen (vgl. BFH-Urteil vom 12.2.1970 - BStBl II S. 477). ⁶Eine zur Verwirklichung der privaten Jagd-Interessen ihrer Mitglieder gegründete Personengesellschaft ist regelmäßig nichtunternehmerisch tätig (vgl. BFH-Urteil vom 21.5.1987 - BStBl II S. 735).

(4) ¹Bei Sportveranstaltungen auf eigenem Sportplatz ist der Platzverein als Unternehmer anzusehen und mit den gesamten Einnahmen zur Umsatzsteuer heranzuziehen. ²Der Gastverein hat die ihm aus dieser Veranstaltung zufließenden Beträge nicht zu versteuern. ³Bei Sportveranstaltungen auf fremdem Platz hat der mit der Durchführung der Veranstaltung und insbesondere mit der Erledigung der Kassengeschäfte und der Abrechnung beauftragte Verein als Unternehmer die gesamten Einnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, während der andere Verein die ihm zufließenden Beträge nicht zu versteuern hat. ⁴Nach diesen Grundsätzen ist auch dann zu verfahren, wenn bei Sportveranstaltungen nicht einer der beteiligten Vereine, sondern der jeweilige Verband als Veranstalter auftritt. ⁵Das bedeutet, daß der veranstaltende Verband die Gesamteinnahmen aus der jeweiligen Veranstaltung versteuert, während die Einnahmeanteile der beteiligten Vereine nicht der Umsatzsteuer unterworfen werden.

(5) ¹Wird ein Unternehmen durch den Zwangsverwalter im Rahmen seiner Verwaltungstätigkeit nach § 152 Abs. 1 ZVG, durch den vorläufigen Insolvenzverwalter oder durch den Insolvenzverwalter geführt, ist nicht der Amtsinhaber der Unternehmer, sondern der Inhaber der Vermögensmasse, für die der Amtsinhaber tätig wird (vgl. BFH-Urteil vom 23.6.1988 - BStBl II S. 920, für den Zwangsverwalter und BFH-Urteile vom 20.2.1986 - BStBl II S. 579 und vom 16.7.1987 - BStBl II S. 691, für den Konkursverwalter nach der KO). ²Dieselben Grundsätze gelten auch dann, wenn ein zum Nachlaß gehörendes Unternehmen vom Testamentsvollstrecker als solchem für den Erben fortgeführt wird. ³Führt ein Testamentsvollstrecker jedoch ein Handelsgeschäft als Treuhänder der Erben im eigenen Namen weiter, ist er der Unternehmer und Steuerschuldner (vgl. BFH-Urteil vom 11.10.1990 - BStBl 1991 II S. 191).

17. Selbständigkeit

(1) ¹Eine selbständige Tätigkeit liegt vor, wenn sie auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung ausgeübt wird. ²Ob Selbständigkeit oder Unselbständigkeit anzunehmen ist, richtet sich grundsätzlich nach dem Innenverhältnis zum Auftraggeber. ³Aus dem Außenverhältnis zur Kundschaft lassen sich im allgemeinen nur Beweiszeichen herleiten (vgl. BFH-Urteil vom 6.12.1956 - BStBl 1957 III S. 42). ⁴Dabei kommt es nicht allein auf die vertragliche Bezeichnung, die Art der Tätigkeit oder die Form der Entlohnung an. ⁵Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse. ⁶Es müssen die für und gegen die Selbständigkeit sprechenden Umstände gegeneinander abgewogen werden; die gewichtigeren Merkmale sind dann für die Gesamtbeurteilung maßgebend (vgl. BFH-Urteile vom 24.11.1961 - BStBl 1962 III S. 125 und vom 30.5.1996 - BStBl II S. 493). ⁷Arbeitnehmer kann auch sein, wer nach außen wie ein Kaufmann auftritt (vgl. BFH-Urteil vom 15.7.1987 - BStBl II S. 746). ⁸Die Frage der Selbständigkeit natürlicher Personen ist für die Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu beurteilen (vgl. BFH-Urteil vom 27.7.1972 - BStBl II S. 810). ⁹Wegen der Behandlung der Versicherungsvertreter,

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Hausgewerbetreibenden und Heimarbeiter vgl. R 134 Abs. 1 und 2 EStR 1998. ¹⁰Der Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, der als Organ in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert ist und den Weisungen der Gesellschaft, die sich aus der Bestellung zum Geschäftsführer, aus dem Anstellungsvertrag und aus den Gesellschafterbeschlüssen - in Verbindung mit den gesetzlichen Vorschriften - ergeben können, zu folgen hat, ist nicht selbständig. ¹¹Der Geschäftsführer bleibt - ungeachtet der Regelungen im Anstellungsvertrag - gesellschaftsrechtlich dem Weisungsrecht der Gesellschafter unterworfen (BFH-Urteil vom 9.10.1996 - BStBl 1997 II S. 255). ¹²Demgegenüber ist ein Kommanditist als Mitglied eines Beirates, dem vor allem Zustimmungs- und Kontrollrechte übertragen sind, gegenüber der Gesellschaft selbständig tätig (vgl. BFH-Urteil vom 24.8.1994 - BStBl 1995 II S. 150). ¹³Fahrllehrer, denen keine Fahrschülerlaubnis erteilt ist, können im Verhältnis zu dem Inhaber der Fahrschule selbständig sein (vgl. BFH-Urteil vom 17.10.1996 - BStBl 1997 II S. 188).

(2) ¹Ein Rundfunksprecher, der einer Rundfunkanstalt auf Dauer zur Verfügung steht, kann auch dann nicht als Unternehmer beurteilt werden, wenn er von der Rundfunkanstalt für jeden Einzelfall seiner Mitwirkung durch besonderen Vertrag verpflichtet wird (BFH-Urteil vom 14.10.1976 - BStBl 1977 II S. 50). ²Eine natürliche Person ist mit ihrer Tätigkeit im Rahmen eines Arbeitnehmer-Überlassungsvertrages Arbeitnehmer und nicht Unternehmer im Rahmen eines Werk- oder Dienstvertrages (vgl. BFH-Urteil vom 20.4.1988 - BStBl II S. 804).

(3) ¹Natürliche Personen können zum Teil selbständig, zum Teil unselbständig sein. ²In Krankenanstalten angestellte Ärzte sind insoweit selbständig tätig, als ihnen für die Behandlung von Patienten ein Liquidationsrecht zusteht. ³Auch die Tätigkeit der Honorarprofessoren ohne Lehrauftrag wird selbständig ausgeübt. ⁴Arbeitnehmervertreter, die hauptberuflich unselbständig sind, üben als Mitglied eines Aufsichtsrats einer Aktiengesellschaft eine selbständige Tätigkeit aus (vgl. BFH-Urteil vom 27.7.1972 - BStBl II S. 810). ⁵Zur Frage, ob eine Nebentätigkeit selbständig oder unselbständig ausgeübt wird, vgl. Abschnitt 68 LSt H 2000.

(4) ¹Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen können lediglich als kollektive Zusammenschlüsse von Arbeitnehmern zwecks Anbieten der Arbeitskraft gegenüber einem gemeinsamen Arbeitgeber unselbständig sein. ²Eine Personengesellschaft des Handelsrechts ist stets selbständig (BFH-Urteil vom 8.2.1979 - BStBl II S. 362).

(5) ¹Regionale Untergliederungen (Landes-, Bezirks-, Ortsverbände) von Großvereinen sind neben dem Hauptverein selbständige Unternehmer, wenn sie über eigene satzungsgemäße Organe (Vorstand, Mitgliederversammlung) verfügen und über diese auf Dauer nach außen im eigenen Namen auftreten sowie eine eigene Kassenführung haben. ²Es ist nicht erforderlich, daß die regionalen Untergliederungen - neben der Satzung des Hauptvereins - noch eine eigene Satzung haben. ³Zweck, Aufgabe und Organisation der Untergliederungen können sich aus der Satzung des Hauptvereins ergeben.

18. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

(1) ¹Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Sinne des UStG geht über den Begriff des Gewerbebetriebes nach dem Einkommensteuergesetz und dem Gewerbesteuer-gesetz hinaus (vgl.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

BFH-Urteil vom 5.9.1963 - BStBl III S. 520). ²Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit setzt voraus, daß Leistungen im wirtschaftlichen Sinne ausgeführt werden. ³Betätigungen, die sich nur als Leistungen im Rechtssinne, nicht aber zugleich auch als Leistungen im wirtschaftlichen Sinne darstellen, werden von der Umsatzsteuer nicht erfaßt (vgl. BFH-Urteil vom 31.7.1969 - BStBl II S. 637). ⁴Die Unterhaltung von Giro-, Bauspar- und Sparkonten sowie das Eigentum an Wertpapieren begründen für sich allein noch nicht die Unternehmereigenschaft einer natürlichen Person (vgl. BFH-Urteile vom 1.2.1973 - BStBl II S. 172 und vom 11.10.1973 - BStBl 1974 II S. 47). ⁵Auch das bloße Erwerben und Halten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften **oder von Schuldverschreibungen** ist keine nachhaltige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG. ⁶Eine unternehmerische Betätigung kann aber dann vorliegen, wenn jemand durch geschäftsmäßigen An- und Verkauf von Kapital- oder Gesellschaftsbeteiligungen aller Art wie ein Händler auftritt und damit eine nachhaltige, auf Einnahmeerzielung gerichtete Tätigkeit entfaltet (vgl. BFH-Urteil vom 15.1.1987 - BStBl II S. 512).

(2) ¹Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nachhaltig ausgeübt, wenn sie auf Dauer zur Erzielung von Entgelten angelegt ist (vgl. BFH-Urteile vom 30.7.1986 - BStBl II S. 874 und vom 18.7.1991 - BStBl II S. 776). ²Ob dies der Fall ist, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall. ³Die für und gegen die Nachhaltigkeit sprechenden Merkmale müssen gegeneinander abgewogen werden. ⁴Als Kriterien, die für die Nachhaltigkeit sprechen können, kommen nach dem BFH-Urteil vom 18.7.1991 (a.a.O.) insbesondere in Betracht:

- mehrjährige Tätigkeit,
- planmäßiges Handeln,
- auf Wiederholung angelegte Tätigkeit,
- die Ausführung mehr als nur eines Umsatzes,
- Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses,
- langfristige Duldung eines Eingriffs in den eigenen Rechtskreis,
- Intensität des Tätigwerdens,
- Beteiligung am Markt,
- Auftreten wie ein Händler,
- Unterhalten eines Geschäftslokals,
- Auftreten nach außen, z.B. gegenüber Behörden.

⁵Eine Verwaltungs- oder eine Auseinandersetzungs-Testamentsvollstreckung, die sich über mehrere Jahre erstreckt, ist in der Regel nachhaltig (vgl. BFH-Urteile vom 7.8.1975 - BStBl 1976 II S. 57, vom 26.9.1991, UR 1993 S. 194 und vom 30.5.1996 - UR 1997 S. 143). ⁶Ein Angehöriger einer Automobilfabrik, der von dieser unter Inanspruchnahme des Werksangehörigenrabatts fabrikneue Automobile erwirbt und diese

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

nach einer Behaltefrist von mehr als einem Jahr wieder verkauft, ist nach dem BFH-Urteil vom 18.7.1991 (BStBl II S. 776) nicht nachhaltig als Unternehmer tätig. ⁷Ein Briefmarkensammler, der aus privaten Neigungen sammelt, unterliegt nicht der Umsatzsteuer, soweit er Einzelstücke veräußert (wegtauscht), die Sammlung teilweise umschichtet oder die Sammlung ganz oder teilweise veräußert (BFH-Urteil vom 29.6.1987 - BStBl II S. 744). ⁸Das gilt auch für die Tätigkeit eines Münzsammlers (vgl. BFH-Urteil vom 16.7.1987 - BStBl II S. 752). ⁹Der Erwerb eines Einzelunternehmens zu dem Zweck, es unmittelbar in eine Personengesellschaft einzubringen, begründet keine unternehmerische Betätigung, weil damit regelmäßig keine auf gewisse Dauer angelegte geschäftliche Tätigkeit entfaltet wird (vgl. BFH-Urteil vom 15.1.1987 - BStBl II S. 512). ¹⁰Zur Frage der Nachhaltigkeit bei Unterlassen des Wettbewerbs (vgl. BFH-Urteile vom 30.7.1986 - BStBl II S. 874). ¹¹Wer einmalig einen Nießbrauch an seinem Grundstück bestellt, erbringt eine nachhaltige Duldungsleistung (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1971 - BStBl 1972 II S. 238). ¹²Der Gesellschafter einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts kann allein durch Vermietung eines Gegenstandes an die Gesellschaft nachhaltig tätig werden (vgl. BFH-Urteil vom 7.11.1991 - BStBl 1992 II S. 269). ¹³Die Nachhaltigkeit des An- und Verkaufs mehrerer neuer Kfz kann nicht allein unter Berufung darauf verneint werden, es habe sich um „private Gefälligkeiten“ gehandelt (BFH-Urteil vom 7.9.1995 - BStBl 1996 II S. 109). ¹⁴Das Betreiben einer Photovoltaikanlage durch sonst nicht unternehmerisch tätige Personen ist als nachhaltige Tätigkeit anzusehen, wenn durch entsprechende Planung und Auslegung der Anlage von vornherein feststeht, daß dauernd überschüssiger Strom erzeugt werden wird, der dann dauerhaft gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird. ¹⁵Sofern die Photovoltaikanlage ausschließlich oder überwiegend der eigenen (privaten) Stromversorgung dient und nur gelegentlich ein Stromüberschuß entsteht, ist der Anlagenbetreiber nicht Unternehmer. ¹⁶Bei der Vermietung von Gegenständen, die ihrer Art nach sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden können (z.B. sog. Freizeitgegenstände), sind alle Umstände ihrer Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob sie tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet werden (vgl. EuGH-Urteil vom 26.9.1996 - UR 1996 S. 418). ¹⁷Die nur gelegentliche Vermietung eines (im übrigen privat genutzten) Wohnmobils durch den Eigentümer ist keine unternehmerische Tätigkeit. ¹⁸Bei der Beurteilung, ob zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vermietet wird, kann ins Gewicht fallen, daß nur ein einziges, seiner Art nach für die Freizeitgestaltung geeignetes Fahrzeug angeschafft, daß es überwiegend für private eigene Zwecke und für nichtunternehmerische Zwecke des Ehegatten genutzt worden ist, daß es nur mit Verlusten eingesetzt und weitestgehend von dem Ehegatten finanziert und unterhalten wurde, daß es nur für die Zeit der effektiven Nutzung als Mietfahrzeug versichert worden war und daß weder ein Büro noch besondere Einrichtungen zur Unterbringung und Pflege des Fahrzeugs vorhanden waren (BFH-Urteil vom 12.12.1996 - BStBl 1997 II S. 368).

(3) ¹Die Tätigkeit muß auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sein. ²Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. ³Eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen liegt vor, wenn die Tätigkeit im Rahmen eines Leistungsaustausches ausgeübt wird. ⁴Die Unternehmereigenschaft setzt somit voraus, daß Lieferungen oder sonstige Leistungen gegen Entgelt bewirkt werden. ⁵Eine bloße Absichtserklärung, entgeltliche Leistungen ausführen zu wollen, reicht nicht aus, die Unternehmereigenschaft zu begründen. ⁶Zur Unternehmereigenschaft bei Vorbereitungshandlungen für eine beabsichtigte unternehmerische Tätigkeit, die nicht zu Umsätzen führt, vgl. Abschnitt 19 Abs. 1 bis 5.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(4) ¹Der persönlich haftende Gesellschafter einer Personengesellschaft ist mit einer Geschäftsführertätigkeit für die Gesellschaft kein Unternehmer (vgl. BFH-Urteil vom 17.7.1980 - BStBl II S. 622). ²Das gleiche gilt für den Vorstandsvorsitzenden einer kassenärztlichen Vereinigung, der als ihr Organverwalter keine geschäftliche Betätigung gegenüber einem Dritten erbringt (BFH-Urteil vom 4.11.1982 - BStBl 1983 II S. 156), **jedoch nicht für die Tätigkeit eines Kommanditisten als Mitglied eines Beirates, dem vor allem Zustimmungs- und Kontrollrechte übertragen sind** (vgl. BFH-Urteil vom 24.8.1994 - BStBl 1995 II S. 150) **oder für die Tätigkeit einer GmbH als Liquidator einer GmbH & Co. KG, deren Geschäfte sie als alleiniger persönlich haftender Gesellschafter geführt hatte, wenn hierfür ein Sonderentgelt vereinbart wurde** (vgl. BFH-Urteil vom 8.11.1995 - BStBl 1996 II S. 176). ³Das echte Factoring (Forderungskauf mit voller Übernahme des Ausfallwagnisses) stellt beim Factoring-Institut keine unternehmerische Tätigkeit dar, weil das Institut weder mit den Ankauf der Forderung noch mit ihrer Einziehung eine Leistung gegen Entgelt ausführt (vgl. BFH-Urteil vom 10.12.1981 - BStBl 1982 II S. 200). ⁴Eine Personenhandelsgesellschaft ist, soweit sie an anderen Gesellschaften beteiligt ist, regelmäßig nicht Unternehmer (BFH-Urteile vom 20.1.1988 - BStBl II S. 557 und vom 28.9.1988 - BStBl 1989 II S. 122).

19. Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft

(1) ¹Die Unternehmereigenschaft beginnt mit dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden, **wenn die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen ernsthaft beabsichtigt ist und die Ernsthaftigkeit dieser Absicht durch objektive Merkmale nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird.** ²In diesem Fall entfällt die Unternehmereigenschaft - außer in den Fällen von Betrug und Mißbrauch - nicht rückwirkend, wenn es später nicht oder nicht nachhaltig zur Ausführung entgeltlicher Leistungen kommt. ³Vorsteuerbeträge, die den beabsichtigten Umsätzen, bei denen der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen wäre, zuzurechnen sind, können dann nicht zurückgefordert werden (vgl. EuGH-Urteil vom 29. Februar 1996 - BStBl II S. 655).

(2) ¹Als Nachweis für die Ernsthaftigkeit sind Vorbereitungshandlungen anzusehen, wenn bezogene Gegenstände oder in Anspruch genommene sonstige Leistungen ihrer Art nach nur zur unternehmerischen Verwendung oder Nutzung bestimmt sind oder in einem objektiven und zweifelsfrei erkennbaren Zusammenhang mit der beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit stehen (unternehmensbezogene Vorbereitungshandlungen). ²Solche Vorbereitungshandlungen können insbesondere sein:

- der Erwerb umfangreichen Inventars, z.B. Maschinen oder Fuhrpark,
- der Wareneinkauf vor Betriebseröffnung,
- die Anmietung oder die Errichtung von Büro- oder Lagerräumen,
- der Erwerb eines Grundstücks,
- die Anforderung einer Rentabilitätsstudie,
- die Beauftragung eines Architekten,
- die Durchführung einer größeren Anzeigenaktion.

³Maßgebend ist stets das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(3) ¹Bei Vorbereitungshandlungen, die ihrer Art nach sowohl zur unternehmerischen als auch zur nichtunternehmerischen Verwendung bestimmt sein können (z.B. Erwerb eines Computers oder Kraftfahrzeugs), kann regelmäßig deren Ernsthaftigkeit oder Unternehmensbezogenheit und damit die Unternehmereigenschaft nicht abschließend beurteilt werden. Der Vorsteuerabzug ist daher im Rahmen einer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) stehenden oder vorläufigen (§ 165 Abs. 1 Satz 1 AO) Steuerfestsetzung zu gewähren.

(4) ¹Sind Vorbereitungshandlungen ihrer Art nach typischerweise zur nichtunternehmerischen Verwendung oder Nutzung bestimmt (z.B. der Erwerb eines Wohnmobils, Segelschiffes oder sonstigen Freizeitzgegenstandes) und kann deren Unternehmensbezogenheit nicht nachgewiesen werden, ist nicht davon auszugehen, daß die unternehmerische Tätigkeit ernsthaft beabsichtigt ist. ²In diesen Fällen ist die Unternehmereigenschaft davon abhängig, daß es später tatsächlich zur Ausführung entgeltlicher Leistungen kommt. ³In der Vorbereitungsphase ist nicht von der Unternehmereigenschaft auszugehen. ⁴Die Steuerfestsetzung ist in diesem Fall auszusetzen (§ 165 Abs. 1 Satz 4 AO).

(5) ¹Die Absätze 1 bis 4 gelten entsprechend bei der Aufnahme einer neuen Tätigkeit im Rahmen eines bereits bestehenden Unternehmens, wenn die Vorbereitungshandlungen nicht in einem sachlichen Zusammenhang mit der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit stehen. ²Besteht dagegen ein sachlicher Zusammenhang, sind erfolglose Vorbereitungshandlungen der unternehmerischen Sphäre zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1993 - BStBl 1994 II S. 278).

(6) ¹Die Unternehmereigenschaft kann nicht im Erbgang übergehen (vgl. BFH-Urteil vom 19.11.1970 - BStBl 1971 II S. 121). ²Der Erbe wird nur dann zum Unternehmer, wenn in seiner Person die Voraussetzungen verwirklicht werden, an die das Umsatzsteuerrecht die Unternehmereigenschaft knüpft. ³Zur Unternehmereigenschaft des Erben einer Kunstsammlung vgl. BFH-Urteil vom 24.11.1992 - BStBl 1993 II S. 379.

(7) ¹Die Unternehmereigenschaft endet mit dem letzten Tätigwerden. ²Der Zeitpunkt der Einstellung oder Abmeldung eines Gewerbebetriebs ist unbeachtlich. ³Unternehmen und Unternehmereigenschaft erlöschen erst, wenn der Unternehmer alle Rechtsbeziehungen abgewickelt hat, die mit dem (aufgegebenen) Betrieb in Zusammenhang stehen (BFH-Urteil vom 21.4.1993 - BStBl II S. 696). ⁴Die spätere Veräußerung von Gegenständen des Betriebsvermögens oder die nachträgliche Vereinnahmung von Entgelten gehören noch zur Unternehmertätigkeit. ⁵Eine Einstellung der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit liegt nicht vor, wenn den Umständen zu entnehmen ist, daß der Unternehmer die Absicht hat, das Unternehmen weiterzuführen oder in absehbarer Zeit wiederaufleben zu lassen; es ist nicht erforderlich, daß laufend Umsätze bewirkt werden (vgl. BFH-Urteile vom 13.12.1963 - BStBl 1964 III S. 90 und vom 15.3.1993 - BStBl II S. 561). ⁶Eine Gesellschaft besteht als Unternehmer so lange fort, bis alle Rechtsbeziehungen, zu denen auch das Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Finanzamt gehört, beseitigt sind (vgl. BFH-Urteil vom 21.5.1971 - BStBl II S. 540). ⁷Die Unternehmereigenschaft einer GmbH ist weder von ihrem Vermögensstand noch von ihrer Eintragung im Handelsregister abhängig. ⁸Eine aufgelöste GmbH kann auch noch nach ihrer Löschung im Handelsregister Umsätze im Rahmen ihres Unternehmens ausführen (vgl. BFH-Urteil vom 9.12.1993 - BStBl 1994 II S. 483). ⁹Zum Sonderfall des Ausscheidens eines

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Gesellschafter aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft (Anwachsen) vgl. BFH-Urteil vom 18.9.1980 (BStBl 1981 II S. 293).

20. Unternehmen

(1) ¹Zum Unternehmen gehören sämtliche Betriebe oder berufliche Tätigkeiten desselben Unternehmers.

²Organgesellschaften sind - unter Berücksichtigung der Einschränkungen in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 bis 4 UStG (vgl. Abschnitt 21 a) - Teile des einheitlichen Unternehmens eines Unternehmers. ³Innerhalb des einheitlichen Unternehmens sind steuerbare Umsätze grundsätzlich nicht möglich; zu den Besonderheiten beim innergemeinschaftlichen Verbringen vgl. Abschnitt 15 b.

(2) ¹In den Rahmen des Unternehmens fallen nicht nur die Grundgeschäfte, die den eigentlichen Gegenstand der geschäftlichen Betätigung bilden, sondern auch die Hilfgeschäfte (vgl. BFH-Urteil vom 24.2.1988 - BStBl II S. 622). ²Zu den Hilfgeschäften gehört jede Tätigkeit, die die Haupttätigkeit mit sich bringt (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.1964 - BStBl 1965 III S. 34). ³Auf die Nachhaltigkeit der Hilfgeschäfte kommt es nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 20.9.1990 - BStBl 1991 II S. 35). ⁴Ein Verkauf von Vermögensgegenständen fällt somit ohne Rücksicht auf die Nachhaltigkeit in den Rahmen des Unternehmens, wenn der Gegenstand zum unternehmerischen Bereich des Veräußerers gehörte. ⁵Bei einem gemeinnützigen Verein fallen Veräußerungen von Gegenständen, die von Todes wegen erworben sind, nur dann in den Rahmen des Unternehmens, wenn sie für sich nachhaltig sind (vgl. BFH-Urteil vom 9.9.1993 - BStBl 1994 II S. 57).

21. Organschaft

(1) ¹Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG liegt vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist. ²Es ist nicht erforderlich, daß alle drei Eingliederungsmerkmale gleichermaßen ausgeprägt sind; Organschaft kann auch gegeben sein, wenn die Eingliederung auf einem dieser drei Gebiete nicht vollkommen, dafür aber auf den anderen Gebieten um so eindeutiger ist, so daß sich die Eingliederung aus dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ergibt (vgl. BFH-Urteil vom 23.4.1964 - BStBl III S. 346 und vom 22.6.1967 - BStBl III S. 715). ³Liegt Organschaft vor, sind die untergeordneten juristischen Personen (Organgesellschaften, Tochtergesellschaften) ähnlich wie Angestellte des übergeordneten Unternehmens (Organträger, Muttergesellschaft) als unselbständig anzusehen; Unternehmer ist der Organträger.

(2) ¹Als Organgesellschaften kommen nur juristische Personen des Zivil- und Handelsrechts in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.1973 - BStBl 1974 II S. 311). ²Organträger kann jeder Unternehmer sein. ³War die seit dem Abschluß eines Gesellschaftsvertrages bestehende Gründergesellschaft einer später in das Handelsregister eingetragenen GmbH nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert, so besteht die Organschaft zwischen der GmbH und dem Unternehmen bereits für die Zeit vor der Eintragung der GmbH in das Handelsregister (BFH-Urteil vom 9.3.1978 - BStBl II S. 486). ⁴Eine GmbH, die an einer Kommanditgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist, kann nicht als Organgesellschaft in das Unternehmen dieser Kommanditgesellschaft eingegliedert sein (BFH-Urteil vom 14.12.1978 - BStBl 1979 II S. 288).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(3) Die Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Organschaft sind nicht in vollem Umfange identisch mit den Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft.

(4) ¹Unter der finanziellen Eingliederung ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen, die es ermöglicht, Beschlüsse in der Organgesellschaft durchzusetzen. ²Entsprechen die Beteiligungsverhältnisse den Stimmrechtsverhältnissen, so ist die finanzielle Eingliederung gegeben, wenn die Beteiligung mehr als 50 v.H. beträgt. ³An einer finanziellen Eingliederung in ein übergeordnetes Unternehmen fehlt es, wenn die Anteile zweier Kapitalgesellschaften ausschließlich von natürlichen Personen im Privatvermögen gehalten werden. ⁴In diesem Fall ist keine der beiden Gesellschaften in das Gefüge des anderen Unternehmens eingeordnet, sondern es handelt sich vielmehr um gleichgeordnete Schwestergesellschaften (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1996 - BStBl 1997 II S. 441). ⁵Der Annahme einer finanziellen Eingliederung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft steht es jedoch nicht entgegen, wenn sich die Anteile nicht im Besitz der Personengesellschaft befinden, sondern den Gesellschaftern der Personengesellschaft selbst zustehen (vgl. RFH-Urteil vom 12.7.1940 - RStBl S. 910). ⁷Die maßgebliche Beteiligung von stillen Gesellschaftern einer offenen Handelsgesellschaft an einer GmbH muß bei der Beurteilung einer finanziellen Eingliederung der GmbH in die offene Handelsgesellschaft - im Wege mittelbarer Beteiligung - außer Betracht bleiben (BFH-Urteil vom 2.8.1979 - BStBl 1980 II S. 20).

(5) ¹Wirtschaftliche Eingliederung bedeutet, daß die Organgesellschaft gemäß dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesem, es fördernd und ergänzend, wirtschaftlich tätig ist (BFH-Urteil vom 22.6.1967 - BStBl III S. 715). ²Für die Frage der wirtschaftlichen Verflechtung kommt der Entstehungsgeschichte der Tochtergesellschaft eine wesentliche Bedeutung zu. ³Die Unselbständigkeit einer hauptsächlich im Interesse einer anderen Firma ins Leben gerufenen Produktionsfirma braucht nicht daran zu scheitern, daß sie einen Teil ihrer Erzeugnisse auf dem freien Markt absetzt. ⁴Der Fremdanteil ihres Absatzes darf aber, wenn die für die wirtschaftliche Eingliederung gebotene enge wirtschaftliche Verflechtung mit der anderen Firma erhalten bleiben soll, im Durchschnitt der Jahre nicht überwiegen (BFH-Urteil vom 27.8.1964 - BStBl III - S. 539). ⁵Ist dagegen eine Produktionsgesellschaft zur Versorgung eines bestimmten Marktes gegründet worden, so kann ihre wirtschaftliche Eingliederung als Organgesellschaft auch dann gegeben sein, wenn zwischen ihr und der Muttergesellschaft Warenlieferungen nur in geringem Umfange oder überhaupt nicht vorkommen (vgl. BFH-Urteil vom 15.6.1972 - BStBl II S. 840). ⁶Anders als bei der Gewerbesteuer ist bei der Umsatzsteuer nicht Voraussetzung für das Vorliegen einer Organschaft, daß die Muttergesellschaft einen nach außen in Erscheinung tretenden Gewerbebetrieb unterhält, sofern die erforderliche wirtschaftliche Verflechtung gegeben ist (vgl. BFH-Urteil vom 17.4.1969 - BStBl II S. 413). ⁷Bei einer Betriebsaufspaltung in eine Besitzgesellschaft (Personengesellschaft) und eine Betriebsgesellschaft (Kapitalgesellschaft) und Verpachtung des Betriebsvermögens von der Besitzgesellschaft an die Betriebsgesellschaft steht die durch die Betriebsaufspaltung entstandene Kapitalgesellschaft im allgemeinen in einem Abhängigkeitsverhältnis zu der Besitzgesellschaft (vgl. BFH-Urteile vom 28.1.1965 - BStBl III S. 243 und vom 17.11.1966 - BStBl 1967 III S. 103). ⁸Auch wenn bei einer Betriebsaufspaltung nur das Betriebsgrundstück ohne andere Anlagegegenstände verpachtet wird, kann eine wirtschaftliche Eingliederung vorliegen (BFH-Urteil vom 9.9.1993 - BStBl 1994 II S. 129). ⁹Die wirtschaftliche Eingliederung wird jedoch nicht aufgrund

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

von Liquiditätsproblemen der Organtochter beendet (vgl. BFH-Urteil vom 19.10.1995 - UR 1996 S. 265).

(6) ¹Die organisatorische Eingliederung liegt vor, wenn der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, daß in der Organgesellschaft sein Wille auch tatsächlich ausgeführt wird. ²Dies ist z.B. durch Personalunion der Geschäftsführer in beiden Gesellschaften der Fall (vgl. BFH-Urteile vom 23.4.1959 - BStBl III S. 256 und vom 13.4.1961 - BStBl III S. 343). ³Nicht von ausschlaggebender Bedeutung ist, daß die Organgesellschaft in eigenen Räumen arbeitet, eine eigene Buchhaltung und eigene Einkaufs- und Verkaufsabteilungen hat, da dies dem Willen des Organträgers entsprechen kann (vgl. BFH-Urteil vom 23.7.1959 - BStBl III S. 376). ⁴**Bei Organgesellschaften, bei denen der Organträger Geschäftsführer der Organgesellschaft ist, endet die Organschaft nur dann bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters im Rahmen der Anordnung von Sicherungsmaßnahmen, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter den maßgeblichen Einfluß auf die Organgesellschaft erhält und ihm eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 13.3.1997 - BStBl II S. 580 für den Sequester im früheren Konkursverfahren).** ⁵Dies gilt auch bei einer Insolvenz des Organträgers. ⁶Das Insolvenzverfahren steht der Organschaft grundsätzlich nicht entgegen, solange dem vorläufigen Insolvenzverwalter eine vom Willen des Vorstands abweichende Willensbildung beim Organträger nicht möglich ist. ⁷Die Organschaft kann aber ausnahmsweise mit der Insolvenz des Organträgers enden, wenn sich die Insolvenz nicht auf die Organgesellschaft erstreckt (vgl. BFH-Urteil vom 28.1.1999 - BStBl II S. 258 für das frühere Konkursverfahren).

21 a. Beschränkung der Organschaft auf das Inland

A l l g e m e i n e s

(1) ¹Die Wirkungen der Organschaft sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. ²Sie bestehen nicht im Verhältnis zu den im Ausland gelegenen Unternehmensteilen sowie zwischen diesen Unternehmensteilen. ³Die im Inland gelegenen Unternehmensteile sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG als ein Unternehmen zu behandeln.

(2) ¹Der Begriff des Unternehmens in § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG bleibt von der Beschränkung der Organschaft auf das Inland unberührt. ²Daher sind grenzüberschreitende Leistungen innerhalb des Unternehmens, insbesondere zwischen dem Unternehmer, z.B. Organträger oder Organgesellschaft, und seinen Betriebsstätten (§ 12 AO) oder umgekehrt - mit Ausnahme von Warenbewegungen aufgrund eines innergemeinschaftlichen Verbringens (vgl. Abschnitt 15 b) - nicht steuerbare Innenumsätze.

I m I n l a n d g e l e g e n e U n t e r n e h m e n s t e i l e

(3) Im Inland gelegene Unternehmensteile im Sinne der Vorschrift sind

1. der Organträger, sofern er im Inland ansässig ist,
2. die im Inland ansässigen Organgesellschaften des in Nummer 1 bezeichneten Organträgers,

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

3. die im Inland gelegenen Betriebsstätten, z.B. auch Zweigniederlassungen, des in Nummer 1 bezeichneten Organträgers und seiner im Inland und Ausland ansässigen Organgesellschaften,
 4. die im Inland ansässigen Organgesellschaften eines Organträgers, der im Ausland ansässig ist,
 5. die im Inland gelegenen Betriebsstätten, z.B. auch Zweigniederlassungen, des im Ausland ansässigen Organträgers und seiner im Inland und Ausland ansässigen Organgesellschaften.
- (4) ¹Die Ansässigkeit des Organträgers und der Organgesellschaften beurteilt sich danach, wo sie ihre Geschäftsleitung haben. ²Im Inland gelegene und vermietete Grundstücke sind wie Betriebsstätten zu behandeln.
- (5) ¹Die im Inland gelegenen Unternehmensteile sind auch dann als ein Unternehmen zu behandeln, wenn zwischen ihnen keine Innenleistungen ausgeführt werden. ²Das gilt aber nicht, soweit im Ausland Betriebsstätten unterhalten werden (vgl. Absätze 6 und 8).

O r g a n t r ä g e r i m I n l a n d

(6) ¹Ist der Organträger im Inland ansässig, so umfaßt das Unternehmen die in Absatz 3 Nr. 1 bis 3 bezeichneten Unternehmensteile. ²Es umfaßt nach Absatz 2 auch die im Ausland gelegenen Betriebsstätten des Organträgers. ³Unternehmer und damit Steuerschuldner im Sinne des § 13 Abs. 2 UStG ist der Organträger. ⁴Hat der Organträger Organgesellschaften im Ausland, so gehören diese umsatzsteuerrechtlich nicht zum Unternehmen des Organträgers. ⁵Die Organgesellschaften im Ausland können somit im Verhältnis zum Unternehmen des Organträgers und zu Dritten sowohl Umsätze ausführen als auch Leistungsempfänger sein. ⁶Bei der Erfassung von steuerbaren Umsätzen im Inland sowie bei Anwendung des Abzugsverfahrens und des Vorsteuer- Vergütungsverfahrens sind sie jeweils für sich als im Ausland ansässige Unternehmer anzusehen. ⁷Im Ausland gelegene Betriebsstätten von Organgesellschaften im Inland sind zwar den jeweiligen Organgesellschaften zuzurechnen, gehören aber nicht zum Unternehmen des Organträgers (vgl. Absatz 2). ⁸Leistungen zwischen den Betriebsstätten und dem Organträger oder anderen Organgesellschaften sind daher keine Innenumsätze.

B e i s p i e l 1 :

¹Der im Inland ansässige Organträger O hat im Inland eine Organgesellschaft T 1, in Frankreich eine Organgesellschaft T 2 und in der Schweiz eine Betriebsstätte B. ²O versendet Waren an T 1, T 2 und B.

³Zum Unternehmen des O (Unternehmer) gehören T 1 und B. ⁴Zwischen O und T 1 sowie zwischen O und B liegen nicht steuerbare Innenleistungen vor. ⁵O bewirkt an T 2 steuerbare Lieferungen, auf die unter den Voraussetzungen der §§ 4 Nr. 1 Buchstabe b und 6 a UStG die Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen anzuwenden ist.

B e i s p i e l 2 :

¹Sachverhalt wie Beispiel 1. ²O führt an T 2 eine sonstige Leistung im Sinne des § 3 a Abs. 1 UStG aus.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

³Die Leistung ist steuerbar und steuerpflichtig. ⁴T 2 kann die Vergütung der ihr berechneten Umsatzsteuer im Vorsteuer-Vergütungsverfahren (§§ 59 bis 61 UStDV) geltend machen.

B e i s p i e l 3 :

¹Sachverhalt wie Beispiel 1. ²T 2 errichtet im Auftrag von T 1 eine Anlage im Inland. ³Sie befördert dazu Gegenstände aus Frankreich zu ihrer Verfügung in das Inland.

⁴T 2 bewirkt eine steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung an O. ⁵O hat das Abzugsverfahren anzuwenden (in der Regel Fall der Nullregelung nach § 52 Abs. 2 Nr. 2 UStDV). ⁶Die Beförderung der Gegenstände in das Inland ist kein innergemeinschaftliches Verbringen (vgl. Abschnitt 15 b Abs. 10 Nr. 1).

B e i s p i e l 4 :

¹Sachverhalt wie in Beispiel 1, aber mit der Abweichung, daß B die (schweizerische) Betriebsstätte der im Inland ansässigen Organgesellschaft T 1 ist. ²O versendet Waren an B und an T 1. ³T 1 versendet die ihr von O zugesandten Waren an B.

⁴O bewirkt an B steuerbare Lieferungen, die unter den Voraussetzungen der §§ 4 Nr. 1 Buchstabe a und 6 UStG als Ausfuhrlieferungen steuerfrei sind. ⁵Zwischen O und T 1 sowie T 1 und B werden durch das Versenden von Waren nicht steuerbare Innenleistungen bewirkt.

O r g a n t r ä g e r i m A u s l a n d

(7) ¹Ist der Organträger im Ausland ansässig, so ist die Gesamtheit der in Absatz 3 Nr. 4 und 5 bezeichneten Unternehmensteile als ein Unternehmen zu behandeln. ²In diesem Fall gilt nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer und damit als der Steuerschuldner im Sinne des § 13 Abs. 2 UStG. ³Wirtschaftlich bedeutendster Unternehmensteil im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG kann grundsätzlich nur eine im Inland ansässige juristische Person (Organgesellschaft) sein; beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 18 KStG ist es jedoch die Zweigniederlassung. ⁴Hat der Organträger mehrere Organgesellschaften im Inland, so kann der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil nach der Höhe des Umsatzes bestimmt werden, sofern sich die in Betracht kommenden Finanzämter nicht auf Antrag der Organgesellschaften über einen anderen Maßstab verständigen. ⁵Diese Grundsätze gelten entsprechend, wenn die im Inland gelegenen Unternehmensteile nur aus rechtlich unselbständigen Betriebsstätten bestehen. ⁶Bereitet die Feststellung des wirtschaftlich bedeutendsten Unternehmensteils Schwierigkeiten oder erscheint es aus anderen Gründen geboten, so kann zugelassen werden, daß der im Ausland ansässige Organträger als Bevollmächtigter für den wirtschaftlich bedeutendsten Unternehmensteil dessen steuerliche Pflichten erfüllt. ⁷Ist der Organträger ein ausländisches Versicherungsunternehmen im Sinne des Versicherungsaufsichtsgesetzes (VAG), so gilt als wirtschaftlich bedeutendster Unternehmensteil im Inland die Niederlassung, für die nach §106 Abs. 3

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

VAG ein Hauptbevollmächtigter bestellt ist; bestehen mehrere derartige Niederlassungen, so gilt Satz 4 entsprechend.

(8) ¹Unterhalten die im Inland ansässigen Organgesellschaften Betriebsstätten im Ausland, so sind diese der jeweiligen Organgesellschaft zuzurechnen, gehören aber nicht zur Gesamtheit der im Inland gelegenen Unternehmensteile. ²Leistungen zwischen den Betriebsstätten und den anderen Unternehmensteilen sind daher keine Innenumsätze.

(9) ¹Der Organträger und seine im Ausland ansässigen Organgesellschaften bilden jeweils gesonderte Unternehmen. ²Sie können somit an die im Inland ansässigen Organgesellschaften Umsätze ausführen und Empfänger von Leistungen dieser Organgesellschaften sein. ³Auch für die Erfassung der im Inland bewirkten steuerbaren Umsätze sowie für die Anwendung des Abzugsverfahrens und des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens gelten sie einzeln als im Ausland ansässige Unternehmer. ⁴Die im Inland gelegenen Organgesellschaften und Betriebsstätten sind als ein gesondertes Unternehmen zu behandeln.

B e i s p i e l 1 :

¹Der in Frankreich ansässige Organträger O hat im Inland die Organgesellschaften T 1 (Jahresumsatz 2 Mio. DM) und T 2 (Jahresumsatz 1 Mio. DM) sowie die Betriebsstätte B (Jahresumsatz 2 Mio. DM). ²In Belgien hat O noch eine weitere Organgesellschaft T 3. ³Zwischen T 1, T 2 und B finden Warenlieferungen statt. ⁴O und T 3 versenden Waren an B (§ 3 Abs. 6 UStG).

⁵T 1, T 2 und B bilden das Unternehmen im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG. ⁶T 1 ist als wirtschaftlich bedeutendster Unternehmensteil der Unternehmer. ⁷Die Warenlieferungen zwischen T 1, T 2 und B sind als Innenleistungen nicht steuerbar. ⁸T 1 hat die von O und T 3 an B versandten Waren als innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern.

B e i s p i e l 2 :

¹Sachverhalt wie Beispiel 1. ²T 3 führt im Auftrag von T 2 eine sonstige Leistung im Sinne des § 3 a Abs. 4 UStG aus.

³Es liegt eine Leistung an einen Unternehmer vor, der sein Unternehmen im Inland betreibt. ⁴Die Leistung ist daher nach § 3 a Abs. 3 UStG steuerbar und steuerpflichtig. ⁵T 1 als Unternehmer und umsatzsteuerrechtlicher Leistungsempfänger hat das Abzugsverfahren anzuwenden.

B e i s p i e l 3 :

¹Der Organträger O in Frankreich hat die Organgesellschaften T 1 in Belgien und T 2 in den Niederlanden. ²Im Inland hat er keine Organgesellschaft. ³T 1 hat im Inland die Betriebsstätte B 1 (Jahresumsatz 500.000 DM), T 2 die Betriebsstätte B 2 (Jahresumsatz 300.000 DM). ⁴O hat abziehbare Vorsteuerbeträge aus der Anmietung einer Lagerhalle im Inland.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁵B 1 und B 2 bilden das Unternehmen im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG. ⁶B 1 ist als wirtschaftlich bedeutendster Unternehmensteil der Unternehmer. ⁷O kann die abziehbaren Vorsteuerbeträge im Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltend machen.

B e i s p i e l 4 :

¹Der in Japan ansässige Organträger O hat in der Schweiz die Organgesellschaft T und im Inland die Betriebsstätte B. ²O und T versenden Waren an B und umgekehrt. ³Außerdem hat O abziehbare Vorsteuerbeträge aus der Anmietung einer Lagerhalle im Inland.

⁴B gehört einerseits zum Unternehmen des O (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG) und ist andererseits nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG ein Unternehmen im Inland. ⁵Die bei der Einfuhr der an B versandten Waren anfallende Einfuhrumsatzsteuer ist unter den Voraussetzungen des § 15 UStG bei B als Vorsteuer abziehbar. ⁶Soweit B an O Waren versendet, werden Innenleistungen bewirkt, die deshalb nicht steuerbar sind. ⁷Die Lieferungen von B an T sind steuerbar und unter den Voraussetzungen der §§ 4 Nr. 1 Buchstabe a und 6 UStG als Ausfuhrlieferungen steuerfrei. ⁸O kann die abziehbaren Vorsteuerbeträge seiner Arbeitnehmer im Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltend machen, da mit Japan Gegenseitigkeit besteht und somit eine Vergütung nach § 18 Abs. 9 Satz 6 UStG nicht ausgeschlossen ist (vgl. Abschnitt 241 Abs. 4).

22. Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei Vereinen, Forschungsbetrieben und ähnlichen Einrichtungen

U n t e r n e h m e r e i g e n s c h a f t

(1) ¹Soweit Vereine Mitgliederbeiträge vereinnahmen, um in Erfüllung ihres satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecks die Gesamtbelange ihrer Mitglieder wahrzunehmen, ist ein Leistungsaustausch nicht gegeben (vgl. BFH-Urteil vom 12.4.1962 - BStBl III S. 260 und Abschnitt 4 Abs. 1). ²In Wahrnehmung dieser Aufgaben sind die Vereine daher nicht Unternehmer (vgl. BFH-Urteile vom 28.11.1963 - BStBl 1964 III S. 114 und vom 30.9.1965 - BStBl III 682). ³Das gleiche gilt für Einrichtungen, deren Aufgaben ausschließlich durch Zuschüsse finanziert werden, die nicht das Entgelt für eine Leistung darstellen, z.B. Forschungsbetriebe. ⁴Vereinnahmen Vereine, Forschungsbetriebe oder ähnliche Einrichtungen neben echten Mitgliederbeiträgen und Zuschüssen auch Entgelte für Lieferungen oder sonstige Leistungen, sind sie nur insoweit Unternehmer, als ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, nachhaltig entgeltliche Lieferungen oder sonstige Leistungen zu bewirken. ⁵Der unternehmerische Bereich umfaßt die gesamte zur Ausführung der entgeltlichen Leistungen entfaltete Tätigkeit einschließlich aller unmittelbar hierfür dienenden Vorbereitungen. ⁶Diese Beurteilung gilt ohne Rücksicht auf die Rechtsform, in der die Tätigkeit ausgeübt wird. ⁷Der umsatzsteuerrechtliche Unternehmerbegriff stellt nicht auf die Rechtsform ab (vgl. Abschnitt 16 Abs. 1). ⁸Außer 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). ⁹Sogenannte Hilfsgeschäfte, die der Betrieb des nichtunternehmerischen Bereichs bei Vereinen und Erwerbsgesellschaften mit sich bringt, sind auch dann

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

als nicht steuerbar zu behandeln, wenn sie wiederholt oder mit einer gewissen Regelmäßigkeit ausgeführt werden. ¹⁰Als 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.

G e s o n d e r t e r S t e u e r a u s w e i s u n d V o r - s t e u e r a b z u g

(2) ¹Einrichtungen im Sinne des Absatzes 1, die außerhalb des unternehmerischen Bereichs tätig werden, sind insoweit nicht berechtigt, Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis auszustellen. ²Ein trotzdem ausgewiesener Steuerbetrag wird nach § 14 Abs. 3 UStG geschuldet. ³Der Leistungsempfänger ist nicht berechtigt, diesen Steuerbetrag als Vorsteuer abzuziehen. ⁴Zur Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung aus Billigkeitsgründen vgl. Abschnitt 190 Abs. 3.

(3) ¹Unter den Voraussetzungen des § 15 UStG können die Einrichtungen die Steuerbeträge abziehen, die auf Lieferungen, sonstige Leistungen, **den innergemeinschaftlichen Erwerb** oder die Einfuhr von Gegenständen für den unternehmerischen Bereich entfallen. ²Abziehbar sind danach z.B. auch Steuerbeträge für Umsätze, die nur dazu dienen, den unternehmerischen Bereich in Ordnung zu halten oder eine Leistungssteigerung in diesem Bereich herbeizuführen. ³Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an die Einrichtung.

(4) ¹Bei Gegenständen, die nur für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wurden, später aber gelegentlich im unternehmerischen Bereich verwendet werden, können nur die Vorsteuern abgezogen werden, die unmittelbar durch die unternehmerische Verwendung anfallen. ²Nicht abziehbar sind die auf die Anschaffung oder Herstellung dieser Gegenstände entfallenden Steuerbeträge. ³Das gleiche gilt, wenn Gegenstände später ganz in den unternehmerischen Bereich überführt werden. ⁴Ebenfalls nicht abziehbar sind die mit den Hilfsgeschäften (vgl. Absatz 1) in Zusammenhang stehenden Vorsteuern.

(5) ¹Für Gegenstände, die zunächst nur im unternehmerischen Bereich verwendet worden sind, später aber zeitweise dem nichtunternehmerischen Bereich überlassen werden, bleibt der Vorsteuerabzug erhalten. ²Die unternehmensfremde Verwendung unterliegt aber nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer. ³Auch eine spätere Überführung in den nichtunternehmerischen Bereich beeinflusst den ursprünglichen Vorsteuerabzug nicht; sie ist eine **steuerbare Wertabgabe** nach § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 1 UStG. ⁴Zur Sonderregelung für Fahrzeuge im Sinne des § 1 b Abs. 2 UStG vgl. BMF-Schreiben vom 8.6.1999 – BStBl I S. 581.

(6) Ist ein Gegenstand oder eine sonstige Leistung sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich der Einrichtung bestimmt, so ist beim Vorsteuerabzug nach den in Abschnitt 192 Abs. 18 dargestellten Grundsätzen zu verfahren.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

E r l e i c h t e r u n g e n b e i m V o r s t e u e r a b z u g

(7) ¹Wegen der Schwierigkeiten bei der sachgerechten Zuordnung der Vorsteuern und bei der Versteuerung **der unentgeltlichen Wertabgaben** kann das Finanzamt auf Antrag folgende Erleichterungen gewähren:

²Die Vorsteuern, die teilweise dem unternehmerischen und teilweise dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen sind, werden auf diese Bereiche nach dem Verhältnis aufgeteilt, das sich aus folgender Gegenüberstellung ergibt:

1. Einnahmen aus dem unternehmerischen Bereich abzüglich der Einnahmen aus Hilfgeschäften **dieses Bereichs**
und
2. Einnahmen aus dem nichtunternehmerischen Bereich **abzüglich der Einnahmen aus Hilfgeschäften dieses Bereichs.**

³Hierzu gehören alle Einnahmen, die der betreffenden Einrichtung zufließen, insbesondere die Einnahmen aus Umsätzen, z.B. Veranstaltungen, Gutachten, Lizenzüberlassungen, sowie die Mitgliederbeiträge, Zuschüsse, Spenden usw. ⁴Das Finanzamt kann hierbei anordnen, daß bei der Gegenüberstellung das Verhältnis des laufenden, eines früheren oder mehrerer Kalenderjahre zugrunde gelegt wird. ⁵Falls erforderlich, z.B. bei Zugrundelegung des laufenden Kalenderjahres, kann für die Voranmeldungszeiträume die Aufteilung zunächst nach dem Verhältnis eines anderen Zeitraums zugelassen werden. ⁶Außerdem können alle Vorsteuerbeträge, die sich auf die sogenannten Verwaltungsgemeinkosten beziehen, z.B. die Vorsteuern für die Beschaffung des Büromaterials, einheitlich in den Aufteilungsschlüssel einbezogen werden, auch wenn einzelne dieser Vorsteuerbeträge an sich dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Bereich ausschließlich zuzurechnen wären. ⁷Werden in diese Aufteilung Vorsteuerbeträge einbezogen, die durch **die Anschaffung, die Herstellung, den innergemeinschaftlichen Erwerb** oder die Einfuhr einheitlicher Gegenstände, **ausgenommen Fahrzeuge im Sinne des § 1 b Abs. 2 UStG**, angefallen sind, z.B. durch den Ankauf eines für den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich bestimmten **Computers**, so braucht der Anteil der nichtunternehmerischen Verwendung des Gegenstandes nicht als **unentgeltliche Wertabgabe** im Sinne des **§ 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG** versteuert zu werden. ⁸Dafür sind jedoch alle durch die Verwendung oder Nutzung dieses Gegenstandes anfallenden Vorsteuerbeträge in die Aufteilung einzubeziehen. ⁹Die Versteuerung der Überführung eines solchen Gegenstandes in den nichtunternehmerischen Bereich als **unentgeltliche Wertabgabe (§ 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 1 UStG)** bleibt unberührt. ¹⁰**Vorsteuerbeträge, auf die § 15 Abs. 1 b UStG anzuwenden ist, werden in die Aufteilung nicht einbezogen.**

(8) ¹Das Finanzamt kann im Einzelfall ein anderes Aufteilungsverfahren zulassen. ²Z.B. kann es gestatten, daß die teilweise dem unternehmerischen Bereich zuzurechnenden Vorsteuern, die auf die Anschaffung, Herstellung und Unterhaltung eines Gebäudes entfallen, insoweit als das Gebäude dauernd zu einem feststehenden Anteil für Unternehmenszwecke verwendet wird, entsprechend der tatsächlichen Verwendung und im übrigen nach dem in Absatz 7 bezeichneten Verfahren aufgeteilt werden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

B e i s p i e l :

¹Bei einem Vereinsgebäude, das nach seiner Beschaffenheit dauernd zu 75 v.H. als Gastwirtschaft und im übrigen mit wechselndem Anteil für unternehmerische und nichtunternehmerische Vereinszwecke verwendet wird, können die nicht ausschließlich zurechenbaren Vorsteuern von vornherein zu 75 v.H. als abziehbar behandelt werden. ²Der restliche Teil von 25 v.H. kann entsprechend dem jeweiligen Einnahmeverhältnis (vgl. Absatz 7) in einen abziehbaren und einen nichtabziehbaren Teil aufgeteilt werden.

(9) ¹Ein vereinfachtes Aufteilungsverfahren ist nur unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs zu genehmigen und kann mit Auflagen verbunden werden. ²Es darf nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führen. ³Außerdem muß sich die Einrichtung verpflichten, das Verfahren mindestens für fünf Kalenderjahre anzuwenden. ⁴Ein Wechsel des Verfahrens ist jeweils nur zu Beginn eines Besteuerungszeitraums zu gestatten.

(10) Beispiele zur Unternehmereigenschaft und zum Vorsteuerabzug:

B e i s p i e l 1 :

¹Ein Verein hat die Aufgabe, die allgemeinen ideellen und wirtschaftlichen Interessen eines Berufsstandes wahrzunehmen (Berufsverband). ²Er dient nur den Gesamtbelangen aller Mitglieder. ³Die Einnahmen des Berufsverbandes setzen sich ausschließlich aus Mitgliederbeiträgen zusammen.

⁴Der Berufsverband wird nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches tätig. ⁵Er ist nicht Unternehmer. ⁶Ein Vorsteuerabzug kommt nicht in Betracht.

B e i s p i e l 2 :

¹Derselbe Berufsverband übt seine Tätigkeit in gemieteten Räumen aus. ²Im Laufe des Jahres hat er seine Geschäftsräume gewechselt, weil die bisher genutzten Räume vom Vermieter selbst beansprucht wurden. ³Für die vorzeitige Freigabe der Räume hat der Verein vom Vermieter eine Abstandszahlung erhalten. ⁴Die übrigen Einnahmen des Vereins bestehen ausschließlich aus Mitgliederbeiträgen. ⁵Hinsichtlich seiner Verbandstätigkeit, die außerhalb eines Leistungsaustausches ausgeübt wird, ist der Verein nicht Unternehmer. ⁶Bei der Freigabe der Geschäftsräume gegen Entgelt liegt zwar ein Leistungsaustausch vor. ⁷Die Leistung des Vereins ist aber nicht steuerbar, weil die Geschäftsräume nicht im Rahmen eines Unternehmens genutzt worden sind. ⁸Der Verein ist nicht berechtigt, für die Leistung eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Steuer zu erteilen. ⁹Ein Vorsteuerabzug kommt nicht in Betracht.

B e i s p i e l 3 :

¹Der in Beispiel 1 bezeichnete Berufsverband betreibt neben seiner nicht steuerbaren Verbandstätigkeit eine Kantine, in der seine Angestellten gegen Entgelt beköstigt werden. ²Für die

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Verbandstätigkeit und die Kantine besteht eine gemeinsame Verwaltungsstelle. ³Der Kantinenbetrieb war in gemieteten Räumen untergebracht. ⁴Der Verein löst das bisherige Mietverhältnis und mietet neue Kantinenräume. ⁵Vom bisherigen Vermieter erhält er für die Freigabe der Räume eine Abstandszahlung. ⁶Die Einnahmen des Vereins bestehen aus Mitgliederbeiträgen, Kantinenentgelten und der vom Vermieter gezahlten Abstandszahlung.

⁷Der Verein ist hinsichtlich seiner nicht steuerbaren Verbandstätigkeit nicht Unternehmer. ⁸Nur im Rahmen des Kantinenbetriebs übt er eine unternehmerische Tätigkeit aus. ⁹In den unternehmerischen Bereich fällt auch die entgeltliche Freigabe der Kantinenräume. ¹⁰Diese Leistung ist daher steuerbar, aber als eine der Vermietung eines Grundstücks gleichzusetzende Leistung nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfrei (vgl. EuGH-Urteil vom 15.12.1993 - BStBl 1995 II S. 480). ¹¹Die Vorsteuerbeträge, die dieser Leistung zuzurechnen sind, sind nicht abziehbar. ¹²Lediglich die den Kantinenumsätzen zuzurechnenden Vorsteuern können abgezogen werden.

¹³Wendet der Verein eine Vereinfachungsregelung an, so kann er die Vorsteuern, die den Kantinenumsätzen ausschließlich zuzurechnen sind, z.B. den Einkauf der Kantinenwaren und des Kantineninventars, voll abziehen. ¹⁴Die für die gemeinsame Verwaltungsstelle angefallenen Vorsteuern, z.B. für Büromöbel und Büromaterial, sind nach dem Verhältnis der Einnahmen aus Mitgliederbeiträgen und der Freigabe der Kantinenräume zu den Einnahmen aus dem Kantinenbetrieb aufzuteilen. ¹⁵Die Verwendung der Büromöbel der gemeinsamen Verwaltungsstelle für den nichtunternehmerischen Bereich braucht in diesem Fall nicht als **sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG** versteuert zu werden.

B e i s p i e l 4 :

¹Ein 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.

²Die Altmaterialverkäufe und die Überlassung des Telefons an die Angestellten unterliegen als Hilfsgeschäfte zur nichtunternehmerischen Tätigkeit nicht der Umsatzsteuer. ³Der Verein ist nicht Unternehmer. ⁴Ein Vorsteuerabzug entfällt.

B e i s p i e l 5 :

¹Mehrere juristische Personen des öffentlichen Rechts gründen eine GmbH zu dem Zweck, die Möglichkeiten einer Verwaltungsvereinfachung zu untersuchen. ²Die Ergebnisse der Untersuchungen sollen in einem Bericht zusammengefaßt werden, der allen interessierten Verwaltungsstellen auf Anforderung kostenlos zu überlassen ist. ³Die Tätigkeit der GmbH wird ausschließlich durch echte Zuschüsse der öffentlichen Hand finanziert. ⁴Weitere Einnahmen erzielt die GmbH nicht.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁵Die Tätigkeit der GmbH vollzieht sich außerhalb eines Leistungsaustausches. ⁶Die GmbH ist nicht Unternehmer und daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

B e i s p i e l 6 :

¹Die im Beispiel 5 bezeichnete GmbH verwendet für ihre Aufgabe eine Datenverarbeitungsanlage. ²Die Kapazität der Anlage ist mit den eigenen Arbeiten nur zu 80 v.H. ausgelastet. ³Um die Kapazität der Anlage voll auszunutzen, überläßt die GmbH die Anlage einem Unternehmer gegen Entgelt zur Benutzung. ⁴Die Einnahmen der GmbH bestehen außer dem Benutzungsentgelt nur in Zuschüssen der öffentlichen Hand.

⁵Die entgeltliche Überlassung der Datenverarbeitungsanlage ist eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. ⁶Insoweit ist die GmbH Unternehmer. ⁷Die Leistung unterliegt der Umsatzsteuer. ⁸Die Unternehmereigenschaft erstreckt sich nicht auf die unentgeltliche Forschungstätigkeit der GmbH.

⁹Für die Überlassung der Datenverarbeitungsanlage kann die GmbH Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Steuer erteilen. ¹⁰Die Vorsteuern für die Anschaffung und Nutzung der Datenverarbeitungsanlage können **entweder voll abgezogen oder aufgeteilt werden** (vgl. Abschnitt 192 Absatz 18 Nr. 2). ¹¹Außerdem können die der entgeltlichen Überlassung der Datenverarbeitungsanlage zuzurechnenden Vorsteuerbeträge, insbesondere in dem Bereich der Verwaltungsgemeinkosten, abgezogen werden. ¹²Die Verwendung der Datenverarbeitungsanlage für den nichtunternehmerischen Bereich ist **bei voller Zuordnung der Anlage zum Unternehmen als sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG** zu versteuern.

¹³Bei Anwendung einer Vereinfachungsregelung kann die GmbH die Vorsteuern für die Verwaltungsgemeinkosten sowie die durch die Anschaffung und Nutzung der Datenverarbeitungsanlage angefallenen Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Einnahmen aus der Überlassung der Anlage an den Unternehmer zu den öffentlichen Zuschüssen auf den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich aufteilen. ¹⁴**Die unentgeltliche Wertabgabe** durch die Verwendung der Datenverarbeitungsanlage für den nichtunternehmerischen Bereich ist **dann** nicht zur Umsatzsteuer heranzuziehen.

B e i s p i e l 7 :

¹Mehrere Industriefirmen oder juristische Personen des öffentlichen Rechts gründen gemeinsam eine GmbH zum Zwecke der Forschung. ²Die Forschungstätigkeit wird vorwiegend durch echte Zuschüsse der Gesellschafter finanziert. ³Außerdem erzielt die GmbH Einnahmen aus der Verwertung der Ergebnisse ihrer Forschungstätigkeit, z.B. aus der Vergabe von Lizenzen an ihren Erfindungen.

⁴Die Vergabe von Lizenzen gegen Entgelt ist eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. ⁵Mit dieser Tätigkeit erfüllt die GmbH die Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft. ⁶Die vorausgegangene Forschungstätigkeit steht mit der Lizenzvergabe in unmittelbarem

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zusammenhang. ⁷Sie stellt die Vorbereitungshandlung für die unternehmerische Verwertung der Erfindungen dar und kann daher nicht aus dem unternehmerischen Bereich der GmbH ausgeschieden werden (vgl. auch BFH-Urteil vom 30.9.1965 - BStBl III S. 682). ⁸Auf das Verhältnis der echten Zuschüsse zu den Lizenzentnahmen kommt es bei dieser Beurteilung nicht an. ⁹Unter den Voraussetzungen des § 15 UStG ist die GmbH in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt. ¹⁰Außerdem kann sie für ihre Leistungen Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilen.

¹¹Dies gilt nicht, soweit die GmbH in einem abgrenzbaren Teilbereich die Forschung ohne die Absicht betreibt, Einnahmen zu erzielen.

B e i s p i e l 8 :

¹Einige Wirtschaftsverbände haben eine GmbH zur Untersuchung wirtschafts- und steuerrechtlicher Grundsatzfragen gegründet. ²Zu den Aufgaben der GmbH gehört auch die Erstellung von Gutachten auf diesem Gebiet gegen Entgelt. ³Die Einnahmen der GmbH setzen sich zusammen aus echten Zuschüssen der beteiligten Verbände und aus Vergütungen, die für die Erstattung der Gutachten von den Auftraggebern gezahlt worden sind.

⁴Die Erstattung von Gutachten stellt eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dar. ⁵Die GmbH übt diese Tätigkeit als Unternehmer aus. ⁶In der Regel wird davon auszugehen sein, daß die Auftraggeber Gutachten bei der GmbH bestellen, weil sie annehmen, daß die GmbH aufgrund ihrer Forschungstätigkeit über besondere Kenntnisse und Erfahrungen auf dem betreffenden Gebiet verfügt. ⁷Die Auftraggeber erwarten, daß die von der GmbH gewonnenen Erkenntnisse in dem Gutachten verwertet werden. ⁸Die Forschungstätigkeit steht hiernach mit der Tätigkeit als Gutachter in engem Zusammenhang. ⁹Sie ist daher in den unternehmerischen Bereich einzubeziehen. ¹⁰Vorsteuerabzug und gesonderter Steuerausweis wie im Beispiel 7.

B e i s p i e l 9 :

¹Eine Industriefirma unterhält ein eigenes Forschungslabor. ²Darin werden die im Unternehmen hergestellten Erzeugnisse auf Beschaffenheit und Einsatzfähigkeit untersucht und neue Stoffe entwickelt. ³Die Entwicklungsarbeiten setzen eine gewisse Grundlagenforschung voraus, die durch echte Zuschüsse der öffentlichen Hand gefördert wird. ⁴Die Firma ist verpflichtet, die Erkenntnisse, die sie im Rahmen des durch öffentliche Mittel geförderten Forschungsvorhabens gewinnt, der Allgemeinheit zugänglich zu machen.

⁵Die Firma übt mit ihren Lieferungen und sonstigen Leistungen eine unternehmerische Tätigkeit aus. ⁶Auch die Grundlagenforschung soll dazu dienen, die Verkaufstätigkeit zu steigern und die Marktposition zu festigen. ⁷Obwohl es insoweit an einem Leistungsaustausch fehlt, steht die Grundlagenforschung in unmittelbarem Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit. ⁸Die Grundlagenforschung wird daher im Rahmen des Unternehmens ausgeübt. ⁹Vorsteuerabzug und gesonderter Steuerausweis wie im Beispiel 7.

23. Juristische Personen des öffentlichen Rechts

A l l g e m e i n e s

(1) ¹Juristische Personen des öffentlichen Rechts im Sinne von § 2 Abs. 3 UStG sind insbesondere die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände), die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften, die Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern und sonstige Gebilde, die aufgrund öffentlichen Rechts eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. ²Dazu gehören neben Körperschaften auch Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts, z.B. Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts. ³Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen kirchliche Orden juristische Personen des öffentlichen Rechts sind, vgl. das BFH-Urteil vom 8.7.1971 (BStBl 1972 II S. 70). ⁴Auf ausländische juristische Personen des öffentlichen Rechts ist die Vorschrift des § 2 Abs. 3 UStG analog anzuwenden. ⁵Ob eine solche Einrichtung eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, ist grundsätzlich nach deutschem Recht zu beurteilen. ⁶Das schließt jedoch nicht aus, daß für die Bestimmung öffentlich-rechtlicher Begriffe die ausländischen Rechtssätze mit herangezogen werden.

(2) ¹Die Gesamtheit aller Betriebe gewerblicher Art im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG und aller land- und forstwirtschaftlichen Betriebe stellt das Unternehmen der juristischen Person des öffentlichen Rechts dar (vgl. BFH-Urteil vom 18.8.1988 - BStBl II S. 932). ²Das Unternehmen erstreckt sich auch auf die Tätigkeitsbereiche, die nach § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG als unternehmerische Tätigkeiten gelten. ³Nur die in diesen Betrieben und Tätigkeitsbereichen ausgeführten Umsätze unterliegen der Umsatzsteuer. ⁴Andere Leistungen sind nicht steuerbar, auch wenn sie nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt bewirkt werden, **es sei denn, die Behandlung als nichtsteuerbar würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen** (vgl. BFH-Urteil vom 11.6.1997 - BStBl 1999 II S. 418).

(3) ¹Eine Tätigkeit, die der Erfüllung von Hoheitsaufgaben dient, ist steuerbar, wenn sie nicht von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, sondern von **Unternehmern des privaten Rechts (z.B. von sog. belehnten Unternehmern)** ausgeübt wird (vgl. BFH-Urteile vom 10.11.1977 - BStBl 1978 II S. 80 und vom 18.1.1995 - BStBl II S. 559).

(4) ¹Für die Frage, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, ist auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG in der jeweils geltenden Fassung abzustellen. ²Die zu diesen Vorschriften von Rechtsprechung und Verwaltung für das Gebiet der Körperschaftsteuer entwickelten Grundsätze sind anzuwenden (vgl. insbesondere Abschnitt 5 KStR). ³Über die Anwendung der Umsatzgrenzen von 250.000 DM (Abschnitt 5 Abs. 4 KStR) und 60.000 DM (Abschnitt 5 Abs. 5 KStR) ist bei der Umsatzsteuer und bei der Körperschaftsteuer einheitlich zu entscheiden.

(5) ¹Die Frage, ob ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, ist unabhängig von einer Umsatzgrenze nach den gleichen Merkmalen zu beurteilen, die im Einkommensteuer- und Gewerbesteuerrecht gelten (vgl. R 135 EStR 1998) und die im Umsatzsteuerrecht **grundsätzlich** auch bei der Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG maßgebend sind (vgl. § 24 Abs. 2 UStG, Abschnitt 264 Abs. 1).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(6) ¹Auch wenn die Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes nicht gegeben sind, gelten die in § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis 5 UStG bezeichneten Tätigkeitsbereiche als unternehmerische Tätigkeiten (zu Nummer 4 vgl. Absätze 7 bis 12). ²Die in Nummer 2 geregelte Steuerbarkeit von Tätigkeiten der Notare im Landesdienst und der Ratschreiber ist auf das Land Baden- Württemberg beschränkt. ³Nach Nummer 3 sind die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung insoweit Unternehmer, als sie Selbstabgabestellen unterhalten, in denen sie Brillen und Brillenteile abgeben und Reparaturarbeiten an diesen Gegenständen ausführen. ⁴Die Steuerbarkeit erstreckt sich auf die Lieferungen von Brillen und Brillenteilen einschließlich der Reparaturarbeiten sowie **die entsprechenden unentgeltlichen Wertabgaben**. ⁵Sie gilt unabhängig davon, ob die Tätigkeit gegenüber Mitgliedern oder gegenüber Nichtmitgliedern ausgeübt wird.

V e r m e s s u n g s - u n d K a t a s t e r b e h ö r d e n

(7) ¹Bei den Vermessungs- und Katasterbehörden unterliegen nach Sinn und Zweck des § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 UStG solche Tätigkeiten der Umsatzsteuer, die ihrer Art nach auch von den in fast allen Bundesländern zugelassenen öffentlich bestellten Vermessungsingenieuren ausgeführt werden. ²Die Vorschrift beschränkt sich auf hoheitliche Vermessungen, deren Ergebnisse zur Fortführung des Liegenschaftskatasters bestimmt sind (Teilungsvermessungen, Grenzfeststellungen und Gebäudeeinemessungen). ³Nicht dazu gehören alle übrigen hoheitlichen Leistungen, z.B. die Führung und Neueinrichtung des Liegenschaftskatasters sowie Auszüge und Abschriften hieraus. ⁴Auf besondere Verhältnisse in einzelnen Bundesländern kommt es nicht an. ⁵Der Umsatzsteuer unterliegen nur Leistungen an Dritte, dagegen nicht **unentgeltliche Wertabgaben**, z.B. Vermessungsleistungen für den Hoheitsbereich der eigenen Trägerkörperschaft. ⁶Die Regelung in Absatz 10 letzter Satz bleibt unberührt.

(8) ¹Die Unternehmereigenschaft erstreckt sich nicht auf die Amtshilfe, z.B. Überlassung von Unterlagen an die Grundbuchämter und Finanzämter. ²Keine Amtshilfe liegt vor, wenn Leistungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeführt werden, denen nach Landesgesetzen keine Vermessungsaufgaben als eigene Aufgaben obliegen.

(9) ¹Wirtschaftliche Tätigkeiten der Kataster- und Vermessungsbehörden fallen nicht unter § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 UStG. ²Sie sind - ebenso wie Vermessungsleistungen anderer Behörden - nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG steuerbar, sofern die körperschaftsteuerlichen Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art vorliegen. ³Wirtschaftliche Tätigkeiten sind z.B. der Verkauf von Landkarten, Leistungen auf dem Gebiet der Planung wie Anfertigung von Bebauungsplänen, und ingenieurtechnische Vermessungsleistungen.

(10) ¹Die Vorschrift des § 15 UStG können die Vermessungs- und Katasterbehörden für die Vorsteuerbeträge anwenden, die dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen sind. ²Für Vorsteuerbeträge, die sowohl dem unternehmerischen als auch dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sind, beurteilt sich der Vorsteuerabzug nach Abschnitt 212 Abs. 3. ³Das gilt auch für die Vorsteuerbeträge, die auf Anlagegegenstände entfallen. ⁴Zum Ausgleich dafür ist die Verwendung dieser Gegenstände für nichtunternehmerische Zwecke als **Wertabgabe nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG** zu versteuern. ⁵**§ 3 Abs. 9 a Satz 2 und § 15 Abs. 1 b UStG bleiben unberührt.**

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(11) ¹Die sachgerechte Zuordnung der Vorsteuern wird bei den Vermessungs- und Katasterbehörden vielfach zu verwaltungsmäßigen Schwierigkeiten führen. ²Es bestehen daher keine Bedenken, wenn die insgesamt abziehbaren Vorsteuerbeträge mit 1,9 v.H. der Bemessungsgrundlage für die steuerpflichtigen Vermessungsumsätze ermittelt werden. ³An die Vereinfachungsregelung ist die jeweilige Vermessungs- und Katasterbehörde für mindestens fünf Kalenderjahre gebunden. ⁴Ein Wechsel ist nur zum Beginn eines Kalenderjahres zulässig.

(12) ¹Bei Anwendung der Vereinfachungsregelung nach Absatz 11 braucht die Verwendung der Anlagegegenstände für nichtunternehmerische Zwecke (vgl. Absatz 10) nicht als **Wertabgabe nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG** versteuert zu werden. ²Dagegen ist die Veräußerung von Gegenständen, die ganz oder teilweise für den unternehmerischen Bereich bezogen wurden, der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

E i n z e l f ä l l e

(13) Betreibt eine Gemeinde ein Parkhaus, kann ein Betrieb gewerblicher Art auch dann anzunehmen sein, wenn sie sich mit einer Benutzungssatzung der Handlungsformen des öffentlichen Rechts bedient (BFH-Urteil vom 10.12.1992 - BStBl 1993 II S. 380).

(14) ¹Gemeindliche Kurverwaltungen, die Kurtaxen und Kurförderungsabgaben erheben, sind in der Regel Betriebe gewerblicher Art (vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1962 - BStBl III S. 542). ²Sofern die Voraussetzungen des Abschnitts 5 Abs. 4 und 5 KStR gegeben sind, unterliegen die Gemeinden mit den durch die Kurtaxe abgegoltenen Leistungen der Umsatzsteuer. ³Die Kurförderungsabgaben (Fremdenverkehrsbeiträge A) sind dagegen nicht als Entgelte für Leistungen der Gemeinden zu betrachten und nicht der Steuer zu unterwerfen.

(15) ¹Die Friedhofsverwaltung einer Gemeinde ist ein Hoheitsbetrieb, soweit sie Aufgaben des Bestattungswesens wahrnimmt. ²Dazu gehören neben dem eigentlichen Vorgang der Bestattung - Einäscherung - die Grabfundamentierung, das Vorhalten aller erforderlichen Einrichtungen und Vorrichtungen sowie die notwendigerweise anfallenden Dienstleistungen wie Wächterdienste, Sargaufbewahrung, Sargtransportdienste im Friedhofsbereich, Totengeleit, Kranzannahme, Graben der Gruft und ähnliche Leistungen. ³Ferner sind dem Hoheitsbetrieb solche Leistungen zuzuordnen, die kraft Herkommens oder allgemeiner Übung allein von der Friedhofsverwaltung erbracht oder die allgemein als ein unverzichtbarer Bestandteil einer würdigen Bestattung angesehen werden, z.B. das Läuten der Glocken, die übliche Ausschmückung des ausgehobenen Grabes, die musikalische Umrahmung der Trauerfeier. ⁴Blumenverkäufe und Grabpflegeleistungen sind dagegen wirtschaftliche, vom Hoheitsbetrieb abgrenzbare Tätigkeiten (vgl. BFH-Urteil vom 14.4.1983 - BStBl II S. 491). ⁵Die staatlichen Materialprüfungsanstalten oder Materialprüfungsämter üben neben ihrer hoheitlichen Tätigkeit vielfach auch Tätigkeiten wirtschaftlicher Natur, z.B. entgeltliche Untersuchungs-, Beratungs- und Begutachtungsleistungen für private Auftraggeber, aus. ⁶Unter den Voraussetzungen des Abschnitts 5 Abs. 4 und 5 KStR sind in diesen Fällen Betriebe gewerblicher Art anzunehmen.

(16) ¹Die Gestellung von Personal durch juristische Personen des öffentlichen Rechts gegen Erstattung der Kosten stellt grundsätzlich einen Leistungsaustausch dar, sofern die gestellende juristische Person Arbeitgeber bleibt. ²Ob dieser Leistungsaustausch der Umsatzsteuer unterliegt, hängt nach § 2 Abs. 3

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

UStG davon ab, ob die Personalgestellung im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG vorgenommen wird.

B e i s p i e l 1 :

¹Eine juristische Person des öffentlichen Rechts setzt Bedienstete ihres Hoheitsbereichs in eigenen Betrieben gewerblicher Art ein.

²Es handelt sich um einen nicht steuerbaren Vorgang (Innenleistung).

B e i s p i e l 2 :

¹Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus ihrem Hoheitsbereich an den Hoheitsbereich einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts ab.

²Es handelt sich um einen nicht steuerbaren Vorgang (Amtshilfe).

B e i s p i e l 3 :

¹Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus ihrem Hoheitsbereich an Betriebe gewerblicher Art anderer juristischer Personen des öffentlichen Rechts ab.

²Die Personalgestellung ist nicht durch hoheitliche Zwecke veranlaßt, sondern dient wirtschaftlichen Zielen. ³Sie ist insgesamt als Betrieb gewerblicher Art zu beurteilen, sofern die Voraussetzungen des Abschnitts 5 Abs. 4 und 5 KStR gegeben sind. ⁴Es liegen in diesem Falle steuerbare Leistungen vor.

B e i s p i e l 4 :

¹Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus ihrem Hoheitsbereich an privatrechtliche Unternehmer ab.

²Beurteilung wie zu Beispiel 3.

B e i s p i e l 5 :

¹Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus einem ihrer Betriebe gewerblicher Art an den Hoheitsbereich einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts ab.

²Es ist eine steuerbare Leistung im Rahmen des Betriebs gewerblicher Art anzunehmen, wenn die Personalkostenerstattung unmittelbar dem Betrieb gewerblicher Art zufließt. ³Die Personalgestellung kann jedoch dem hoheitlichen Bereich zugerechnet werden, sofern der Bedienstete zunächst in den Hoheitsbereich zurückberufen und von dort abgestellt wird und der Erstattungsbetrag dem Hoheitsbereich zufließt.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

B e i s p i e l 6 :

¹Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus einem ihrer Betriebe gewerblicher Art an einen Betrieb gewerblicher Art einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder an einen privatrechtlichen Unternehmer ab.

²Es liegt eine steuerbare Leistung im Rahmen des Betriebes gewerblicher Art vor.

B e i s p i e l 7 :

¹Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus einem ihrer Betriebe gewerblicher Art an den eigenen Hoheitsbereich ab.

²Die Überlassung des Personals ist dann nicht als **Wertabgabe im Sinne von § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 2 UStG** anzusehen, wenn beim Personaleinsatz eine eindeutige und leicht nachvollziehbare Trennung zwischen dem unternehmerischen Bereich (Betrieb gewerblicher Art) und dem Hoheitsbereich vorgenommen wird.

(17) Betriebe von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die vorwiegend zum Zwecke der Versorgung des Hoheitsbereichs der juristischen Person des öffentlichen Rechts errichtet worden sind (Selbstversorgungsbetriebe), sind nur dann Betriebe gewerblicher Art, wenn bezüglich der Umsätze an Dritte die Voraussetzung des Abschnitts 5 Abs. 5 KStR erfüllt ist.

G e m e i n d l i c h e S c h w i m m b ä d e r

(18) ¹Wird ein gemeindliches Schwimmbad sowohl für das Schulschwimmen als auch für den öffentlichen Badeverkehr genutzt, so ist unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt, die Nutzung für den öffentlichen Badeverkehr grundsätzlich als wirtschaftlich selbständige Tätigkeit im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG anzusehen. ²Die wirtschaftliche Tätigkeit ist unter der Voraussetzung des Abschnitts 5 Abs. 5 KStR ein Betrieb gewerblicher Art. ³Bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung sind folgende Fälle zu unterscheiden.

- ¹Das Schwimmbad wird von der Gemeinde als Schulanlage errichtet (vgl. BFH-Urteil vom 11.01.1979 - BStBl II S. 746) in der Absicht, es nur für schulische Zwecke zu verwenden. ²In diesem Falle wird die Gemeinde mit der Errichtung und mit dem Betreiben des Schwimmbades zu Unterrichtszwecken in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig. ³Das gilt auch, soweit sie Nachbargemeinden das Schwimmbad zur Erfüllung der ihnen obliegenden Erziehungsaufgaben zur Verfügung stellt. ⁴Der Gemeinde steht für die Errichtung des Schulschwimmbades und den Betrieb zu Unterrichtszwecken kein Vorsteuerabzug zu. ⁵Öffnet die Gemeinde das Schulschwimmbad entgegen der ursprünglichen Absicht nach der Inbetriebnahme in den unterrichtsfreien Zeiten dem allgemeinen Badeverkehr, so ist insoweit unter der Voraussetzung des Abschnitts 5 Abs. 5 KStR ein Betrieb gewerblicher Art gegeben. ⁶Die Einnahmen daraus unterliegen der Umsatzsteuer.

⁷Vorsteuern können dabei insoweit abgezogen werden, als sie unmittelbar durch den öffentlichen Badeverkehr anfallen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁸Zu einer **steuerbaren Wertabgabe** kommt es in diesen Fällen nicht, weil das Schulschwimmbad nicht dem gewerblichen Bereich zugehört und somit auch nicht dem hoheitlichen Bereich für Zwecke des Schulschwimmens überlassen wird (vgl. BFH-Urteil vom 11.1.1979 a.a.O.).

2. ¹Die Gemeinde errichtet ein Schwimmbad, das von vornherein sowohl dem Schulschwimmen als auch dem öffentlichen Badeverkehr dienen soll. ²In diesem Fall ist das Schulschwimmen nicht dem Betrieb gewerblicher Art, sondern dem nichtunternehmerischen Hoheitsbereich zuzurechnen. ³Erwirbt die Gemeinde Gegenstände, die von vornherein für das Schulschwimmen bestimmt sind, gehen diese unmittelbar in den Hoheitsbereich über, so daß es nicht zu einer **steuerbaren Wertabgabe** kommt. ⁴Der Gemeinde steht insoweit kein Vorsteuerabzug zu. ⁵Vorsteuerbeträge, die durch den Erwerb, die Herstellung sowie die Verwendung eines einheitlichen Gegenstandes, z.B. die Errichtung der Gesamtanlage Schwimmbad, anfallen, sind unter den Voraussetzungen des § 15 UStG abziehbar. ⁶Zum Ausgleich dafür ist die Verwendung des Gegenstandes für hoheitliche Zwecke (Schulschwimmen) nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG als **steuerbare Wertabgabe** zu behandeln. ⁷Dabei sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- a) ¹Den Schulen wird zeitweise das ganze Schwimmbad überlassen. ²In diesem Fall ist die **Wertabgabe** einer Vermietung gleichzusetzen und deshalb insoweit steuerfrei nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG, als Grundstücksteile überlassen werden. ³Steuerpflichtig ist nur der auf die im Schwimmbad enthaltenen Betriebsvorrichtungen entfallende Teil der **Wertabgabe** (vgl. hierzu Abschnitt 86).
- b) ¹Das Schulschwimmen findet während des öffentlichen Badebetriebes, z.B. auch auf abgetrennten Schwimmbahnen, statt. ²Die **Wertabgabe** ist bei diesem Sachverhalt nicht einer Vermietung gleichzusetzen. ³Die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 12 UStG greift daher nicht ein (vgl. BFH-Urteil vom 10.2.1994 - BStBl II S. 668, Abschnitt 81 Abs. 2 Nr. 10).

⁸Bemessungsgrundlage für die **unentgeltliche Wertabgabe** sind gemäß § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG die durch die Überlassung des Schwimmbades für das Schulschwimmen entstandenen Kosten. ⁹Bei der Ermittlung dieser Kosten können die für den Betrieb des gemeindlichen Schwimmbades aufgewendeten Zuschüsse unberücksichtigt bleiben. ¹⁰Aus Vereinfachungsgründen kann die **Wertabgabe** nach den im öffentlichen Badeverkehr erhobenen Eintrittsgeldern bemessen werden. ¹¹Ist der öffentliche Badeverkehr nicht als Betrieb gewerblicher Art zu behandeln, weil die Voraussetzung des Abschnitts 5 Abs. 5 KStR nicht erfüllt ist, rechnet die Gesamttätigkeit des gemeindlichen Schwimmbades zum nichtunternehmerischen Hoheitsbereich mit der Folge, daß Vorsteuerabzug und eine **steuerbare Wertabgabe** in der Form der Überlassung des Schwimmbades für Zwecke des Schulschwimmens nicht in Betracht kommen.

B e t r i e b e i n p r i v a t r e c h t l i c h e r F o r m

- (19) ¹Von den Betrieben gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts sind die Betriebe zu unterscheiden, die in eine privatrechtliche Form (z.B. AG, GmbH) gekleidet sind. ²Solche Eigengesellschaften sind grundsätzlich selbständige Unternehmer. ³Sie können jedoch nach den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften über die Organschaft unselbständig sein, und zwar auch gegenüber der

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

juristischen Person des öffentlichen Rechts. ⁴Da Organschaft die Eingliederung in ein Unternehmen voraussetzt, kann eine Kapitalgesellschaft nur dann Organgesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts sein, wenn sie in den Unternehmensbereich dieser juristischen Person des öffentlichen Rechts eingegliedert ist. ⁵Die finanzielle Eingliederung wird in diesen Fällen nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Anteile an der juristischen Person nicht im Unternehmensbereich, sondern im nichtunternehmerischen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts verwaltet werden. ⁶Eine wirtschaftliche Eingliederung in den Unternehmensbereich ist gegeben, wenn die Organgesellschaft Betrieben gewerblicher Art oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieben der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich untergeordnet ist. ⁷Tätigkeiten, die der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben dienen, können grundsätzlich eine wirtschaftliche Eingliederung in den Unternehmensbereich nicht begründen.

Zu § 3 UStG

24. Lieferungen und sonstige Leistungen

L i e f e r u n g e n

(1) ¹Eine Lieferung liegt vor, wenn die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft wird. ²Gegenstände im Sinne von § 3 Abs. 1 UStG sind körperliche Gegenstände (Sachen gemäß § 90 BGB, Tiere gemäß § 90 a BGB), Sachgesamtheiten und solche Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie körperliche Sachen behandelt werden, z.B. elektrischer Strom, Wärme, Wasserkraft, Firmenwert (Geschäfts-, Praxiswert) und Kundenstamm (vgl. BFH-Urteil vom 21.12.1988 - BStBl 1989 II S. 430). ³Eine Sachgesamtheit stellt die Zusammenfassung mehrerer selbständiger Gegenstände zu einem einheitlichen Ganzen dar, das wirtschaftlich als ein anderes Verkehrsgut angesehen wird als die Summe der einzelnen Gegenstände (vgl. BFH-Urteil vom 25.1.1968 - BStBl II S. 331). ⁴**Ungetrennte Bodenerzeugnisse, z.B. stehende Ernte, sowie Rebanlagen können selbständig nutzungsfähiger und gegenüber dem Grund und Boden eigenständiger Liefergegenstand sein (vgl. BFH-Urteil vom 8.11.1995 - BStBl 1996 II S. 114).** ⁵Rechte sind dagegen keine Gegenstände, die im Rahmen einer Lieferung übertragen werden können; die Übertragung von Rechten stellt eine sonstige Leistung dar (vgl. BFH-Urteil vom 16.7.1970 - BStBl II S. 706).

(2) ¹Die Verschaffung der Verfügungsmacht beinhaltet den von den Beteiligten endgültig gewollten Übergang der wirtschaftlichen Substanz eines Gegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger. ²Der Abnehmer muß faktisch in der Lage sein, mit dem Gegenstand nach Belieben zu verfahren, insbesondere ihn wie ein Eigentümer zu nutzen und veräußern zu können (vgl. BFH-Urteil vom 12.5.1993 - BStBl II S. 847). ³Keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung ist danach die entgeltlich eingeräumte Bereitschaft zur Verschaffung der Verfügungsmacht (vgl. BFH-Urteil vom 25.10.1990 - BStBl 1991 S. 193). ⁴Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist ein Vorgang vorwiegend tatsächlicher Natur, der in der Regel mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübergang verbunden ist, aber nicht notwendigerweise verbunden sein muß (BFH-Urteil vom 24.4.1969 - BStBl II S. 451). ⁵An einem zur Sicherheit übereigneten Gegenstand wird durch die Übertragung des Eigentums noch keine Verfügungsmacht verschafft. ⁶**Entsprechendes gilt bei der rechtsgeschäftlichen Verpfändung eines Gegenstandes (vgl. BFH-Urteil vom 16.4.1997 - BStBl II S. 585).** ⁷Zur Verwertung von Sicherungsgut vgl. Abschnitt 2. ⁸Dagegen

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

liegt eine Lieferung vor, wenn ein Gegenstand unter Eigentumsvorbehalt verkauft und übergeben wird.⁹ 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).¹⁰ Gelangt das Kommissionsgut bei der Zurverfügungstellung an den Kommissionär im Wege des innergemeinschaftlichen Verbringens vom Ausgangs- in den Bestimmungsmitgliedstaat, kann die Lieferung jedoch nach dem Sinn und Zweck der Regelung bereits zu diesem Zeitpunkt als erbracht angesehen werden (vgl. Abschnitt 15 b Abs. 7).

S o n s t i g e L e i s t u n g e n

(3) ¹Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG). ²Als sonstige Leistungen kommen insbesondere in Betracht: Dienstleistungen, Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen - z.B. Vermietung, Verpachtung, Darlehensgewährung, Einräumung eines Nießbrauchs-, Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenzeichenrechten und ähnlichen Rechten -, Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 UStG. ³Die Bestellung eines Nießbrauchs und eines Erbbaurechts ist eine Duldungsleistung in der Form der Dauerleistung im Sinne von § 3 Abs. 9 Satz 2 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 20.4.1988 - BStBl II S. 744). ⁴Zur Behandlung des sog. Quotennießbrauchs vgl. BFH-Urteil vom 28.2.1991 - BStBl II S. 649.

(4) ¹Die 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). ²Auf das BFH-Urteil vom 25.10.1990 - BStBl 1991 II S. 193 wird hingewiesen.

24 a. Unentgeltliche Wertabgaben

(1) ¹Unentgeltliche Wertabgaben aus dem Unternehmen sind, soweit sie in der Abgabe von Gegenständen bestehen, nach § 3 Abs. 1 b UStG den entgeltlichen Lieferungen und, soweit sie in der Abgabe oder Ausführung von sonstigen Leistungen bestehen, nach § 3 Abs. 9 a UStG den entgeltlichen sonstigen Leistungen gleichgestellt. ²Solche Wertabgaben sind sowohl bei Einzelunternehmern als auch bei Personen- und Kapitalgesellschaften sowie bei Vereinen und bei Betrieben gewerblicher Art oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieben von juristischen Personen des öffentlichen Rechts möglich. ³Sie umfassen im wesentlichen die Tatbestände, die bis zum 31. März 1999 als Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a und b UStG a.F., als sog. Gesellschafterverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG a.F., sowie als unentgeltliche Sachzuwendungen und sonstige Leistungen an Arbeitnehmer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe b UStG a.F. der Steuer unterlagen. ⁴Die zu diesen Tatbeständen ergangene Rechtsprechung des BFH ist sinngemäß weiter anzuwenden.

(2) ¹Für unentgeltliche Wertabgaben gilt nach § 3 f UStG ein einheitlicher Leistungsort. ²Danach ist grundsätzlich der Ort maßgebend, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Geschieht die Wertabgabe von einer Betriebsstätte aus, ist die Belegenheit der Betriebsstätte maßgebend. ³Abschnitt 33 Abs. 1 ist entsprechend anzuwenden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(3) ¹Für unentgeltliche Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 1 b UStG ist die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen (§ 6 Abs. 5 UStG) und für unentgeltliche Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 2 UStG ist die Steuerbefreiung für Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 7 Abs. 5 UStG) ausgeschlossen. ²Die übrigen Steuerbefreiungen sowie die Steuerermäßigungen sind auf unentgeltliche Wertabgaben anzuwenden, wenn die in den §§ 4 und 12 UStG bezeichneten Voraussetzungen vorliegen. ³Eine Option zur Steuerpflicht nach § 9 UStG kommt nicht in Betracht. ⁴Über eine unentgeltliche Wertabgabe, die in der unmittelbaren Zuwendung eines Gegenstandes oder in der Ausführung einer sonstigen Leistung an einen Dritten besteht, kann nicht mit einer Rechnung im Sinne des § 14 UStG abgerechnet werden. ⁵Die vom Zuwender oder Leistenden geschuldete Umsatzsteuer kann deshalb vom Empfänger nicht als Vorsteuer abgezogen werden. ⁶Zur Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Wertabgaben vgl. Abschnitt 155.

24 b. Den Lieferungen gleichgestellte Wertabgaben

Allgemeines

(1) ¹Die nach § 3 Abs. 1 b UStG einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellte Entnahme oder unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes aus dem Unternehmen setzt die Zugehörigkeit des Gegenstandes zum Unternehmen voraus. ²Die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen richtet sich nicht nach ertragsteuerrechtlichen Merkmalen, also nicht nach der Einordnung als Betriebs- oder Privatvermögen. ³Maßgebend ist, ob der Unternehmer den Gegenstand dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich zugewiesen hat (vgl. BFH-Urteil vom 21.4.1988 - BStBl II S. 746). ⁴Bei Gegenständen, die sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch genutzt werden sollen, hat der Unternehmer unter den Voraussetzungen, die durch die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „für sein Unternehmen“ in § 15 Abs. 1 UStG zu bestimmen sind, grundsätzlich die Wahl der Zuordnung (vgl. Abschnitt 192 Abs. 18). ⁵Beträgt die unternehmerische Nutzung jedoch weniger als 10 v.H., ist die Zuordnung des Gegenstandes zum Unternehmen unzulässig (§ 15 Abs. 1 letzter Satz UStG).

(2) ¹Eine unentgeltliche Wertabgabe wird nach § 3 Abs. 1 b UStG nur dann einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellt, wenn der entnommene oder zugewendete Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. ²Als Bestandteile gelten alle nicht selbständig nutzbaren Wirtschaftsgüter, die mit dem gelieferten Gegenstand in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen, auch wenn sie in den Gegenstand erst später eingegangen sind (z.B. eine nachträglich in ein Kraftfahrzeug eingebaute Klimaanlage). ³Nicht zu einem Bestandteil führen Aufwendungen für den Gebrauch und die Erhaltung des Gegenstandes, die ertragsteuerrechtlich sofort abziehbaren Erhaltungsaufwand darstellen (z.B. Aufwendungen für Reparatur-, Ersatz- oder Verschleißteile).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

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

(3) ¹Eine Entnahme eines Gegenstandes aus dem Unternehmen im Sinne des § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 1 UStG liegt nur dann vor, wenn der Vorgang bei entsprechender Ausführung an einen Dritten als Lieferung - einschließlich Werklieferung - anzusehen wäre. ²Ein Vorgang, der Dritten gegenüber als sonstige Leistung - einschließlich Werkleistung - zu beurteilen wäre, erfüllt zwar die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 1 UStG nicht, kann aber nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 2 UStG steuerbar sein (siehe Abschnitt 24 c). ³Das gilt auch insoweit, als dabei Gegenstände, z.B. Materialien, verbraucht werden (vgl. BFH-Urteil vom 13.2.1964 - BStBl III S. 174). ⁴Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung (vgl. Abschnitt 29) gilt auch für die unentgeltlichen Wertabgaben (vgl. BFH-Urteil vom 3.11.1983 - BStBl 1984 II S. 169).

(4) ¹Wird ein dem Unternehmen dienender Gegenstand während der Dauer einer nichtunternehmerischen Verwendung aufgrund äußerer Einwirkung zerstört, z.B. Totalschaden eines Personenkraftwagens infolge Unfalls auf einer Privatfahrt, so liegt keine Entnahme eines Gegenstandes aus dem Unternehmen vor. ²Das Schadensereignis fällt in den Vorgang der nichtunternehmerischen Verwendung und beendet sie wegen Untergangs der Sache. ³Eine Entnahmehandlung ist in bezug auf den unzerstörten Gegenstand nicht mehr möglich (BFH-Urteil vom 28.2.1980 - BStBl II S. 309).

(5) ¹Bei einem Rohbauunternehmer, der für eigene Wohnzwecke ein schlüsselfertiges Haus mit Mitteln des Unternehmens errichtet, ist Gegenstand der Entnahme das schlüsselfertige Haus, nicht lediglich der Rohbau (vgl. BFH-Urteil vom 3.11.1983 - BStBl 1984 II S. 169). ²Entscheidend ist nicht, was der Unternehmer in der Regel im Rahmen seines Unternehmens herstellt, sondern was im konkreten Fall Gegenstand der Wertabgabe des Unternehmens ist (vgl. BFH-Urteil vom 21.4.1988 - BStBl II S. 746). ³Wird ein Einfamilienhaus für unternehmensfremde Zwecke auf einem zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstück errichtet, überführt der Bauunternehmer das Grundstück in aller Regel spätestens im Zeitpunkt des Baubeginns in sein Privatvermögen. ⁴Dieser Vorgang ist eine nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG steuerfreie Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 1 UStG (vgl. Abschnitt 71 Abs. 2 Nr. 2).

(6) ¹Die unentgeltliche Übertragung eines Betriebsgrundstücks durch einen Unternehmer auf seine Tochter unter Anrechnung auf ihren Erb- und Pflichtteil ist - wenn nicht die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 a UStG vorliegen (vgl. Abschnitt 5) - eine steuerfreie Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 1 UStG, auch wenn das Grundstück aufgrund eines mit der Tochter geschlossenen Pachtvertrages weiterhin für die Zwecke des Unternehmens verwendet wird und die Tochter als Nachfolgerin des Unternehmers nach dessen Tod vorgesehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 2.10.1986 - BStBl 1987 II S. 44). ²Die unentgeltliche Übertragung des Miteigentums an einem Betriebsgrundstück durch einen Unternehmer auf seinen Ehegatten ist eine nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG steuerfreie Wertabgabe des Unternehmers, auch wenn das Grundstück weiterhin für die Zwecke des Unternehmens verwendet wird. ³Verwendet der Unternehmer dieses Grundstück aufgrund einer mit dem Ehegatten getroffenen Vereinbarung weiterhin für die Zwecke des Unternehmens, so liegt hinsichtlich des dem Unternehmer verbleibenden Miteigentumsanteils keine unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 1 b oder Abs. 9 a UStG vor (zur

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG vgl. Abschnitt 215 Abs. 7 Nr. 3). ⁴Es wird aber auch der verbleibende Miteigentumsanteil aus dem Unternehmen abgegeben, wenn dem Unternehmer der Gebrauch an dem Miteigentumsanteil von der Bruchteilsgemeinschaft eingeräumt wird (vgl. BFH-Urteil vom 27.4.1994 - BStBl 1995 II S. 30). ⁵Überträgt ein Unternehmer ein Betriebsgrundstück dagegen entgeltlich zur Hälfte auf seinen Ehegatten und verwendet er das Grundstück aufgrund eines mit dem Ehegatten abgeschlossenen Pachtvertrages weiterhin für Zwecke des Unternehmens, so liegt hinsichtlich des dem Unternehmer verbleibenden Miteigentumsanteils keine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe vor (vgl. BFH-Urteil vom 27.4.1994 - BStBl II S. 826). ⁶Die Bestellung eines lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauchs an einem unternehmerisch genutzten bebauten Grundstück zugunsten eines 65 Jahre alten Berechtigten ist im Regelfall eine steuerfreie Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 1 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 16.9.1987 - BStBl 1988 II S. 205).

Sachzuwendungen an das Personal (§ 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 2 UStG)

(7) Zuwendungen von Gegenständen (Sachzuwendungen) an das Personal für dessen privaten Bedarf sind auch dann steuerbar, wenn sie unentgeltlich sind, d.h. wenn sie keine Vergütungen für die Dienstleistung des Arbeitnehmers darstellen (vgl. hierzu Abschnitt 12).

Andere unentgeltliche Zuwendungen (§ 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 3 UStG)

(8) ¹Unentgeltliche Zuwendungen von Gegenständen, die nicht in der Entnahme von Gegenständen oder in Sachzuwendungen an das Personal bestehen, sind auch dann steuerbar, wenn der Unternehmer sie aus unternehmerischen Erwägungen, z.B. zu Werbezwecken, zur Verkaufsförderung oder zur Imagepflege, tätigt. ²Hierunter fallen insbesondere Sachspenden an Vereine, Warenabgaben anlässlich von Preisausschreiben, Verlosungen usw. zu Werbezwecken. ³Die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn der Empfänger die zugewendeten Gegenstände in seinem Unternehmen verwendet. ⁴Bei Geschenken, für die nach § 15 Abs. 1 a Nr. 1 UStG in Verbindung mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann, entfällt eine Besteuerung der Zuwendungen (§ 3 Abs. 1 b Satz 2 UStG). ⁵Ausgenommen von der Besteuerung sind ebenfalls Geschenke von geringem Wert und die Abgabe von Warenmustern für Zwecke des Unternehmens. ⁶Geschenke von geringem Wert liegen vor, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Kalenderjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 75 DM (Nettobetrag ohne Umsatzsteuer) nicht übersteigen.

24 c. Den sonstigen Leistungen gleichgestellte Wertabgaben

(1) ¹Die unentgeltlichen Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 9 a UStG umfassen alle sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens für eigene, außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke oder für den privaten Bedarf seines Personals ausführt. ²Sie erstrecken sich auf alles, was seiner Art nach Gegenstand einer sonstigen Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG sein kann. ³Zu den unentgeltlichen sonstigen Leistungen für den privaten Bedarf des Personals vgl. Abschnitt 12.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

- (2) ¹Eine Wertabgabe im Sinne von § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG setzt voraus, daß der verwendete Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet ist und zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. ²Zur Frage der Zuordnung zum Unternehmen gilt Abschnitt 24b Abs. 1 entsprechend. ³Wird ein dem Unternehmen zugeordneter Gegenstand, bei dem kein Recht zum Vorsteuerabzug bestand (z.B. ein von einer Privatperson erworbener Computer), für nichtunternehmerische Zwecke genutzt, liegt eine sonstige Leistung im Sinne von § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG nicht vor. ⁴Ist dieser Gegenstand ein Fahrzeug im Sinne des § 1 b Abs. 2 UStG, welches nach dem 31. März 1999 angeschafft, hergestellt, eingeführt oder gemietet wurde, gilt die Belastung der nichtunternehmerischen Nutzung durch den Vorsteuerausfluß von 50 v.H. nach § 15 Abs. 1 b UStG für die laufenden Kosten als abgegolten.
- (3) ¹Unter den Tatbestand des § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG fällt zwar grundsätzlich auch die private Nutzung eines unternehmenseigenen Fahrzeugs durch den Unternehmer oder den Gesellschafter. ²Nach § 3 Abs. 9 a Satz 2 UStG entfällt die Steuerbarkeit jedoch bei der Verwendung eines Fahrzeugs, bei dessen Anschaffung oder Herstellung, Einfuhr oder Innergemeinschaftlichem Erwerb Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 1 b UStG nur zu 50 v.H. abziehbar waren.
- (4) ¹Umsatzsteuer aus den Anschaffungskosten unternehmerisch genutzter Telekommunikationsgeräte (z.B. von Telefonanlagen nebst Zubehör, Faxgeräten, Mobilfunkeinrichtungen) kann der Unternehmer unter den Voraussetzungen des § 15 UStG in voller Höhe als Vorsteuer abziehen. ²Die nichtunternehmerische (private) Nutzung dieser Geräte unterliegt nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer (vgl. Abschnitt 192 Abs. 18 Nr. 2). ³Bemessungsgrundlage sind die Absetzungen für Abnutzung für die jeweiligen Geräte (vgl. Abschnitt 155 Abs. 2). ⁴Nicht zur Bemessungsgrundlage gehören die Grund- und Gesprächsgebühren (vgl. BFH-Urteil vom 23.9.1993 - BStBl 1994 II S. 200). ⁵Die auf diese Gebühren entfallenden Vorsteuern sind in einem abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen (vgl. Abschnitt 192 Abs. 18 Nr. 1).
- (5) Der Einsatz betrieblicher Arbeitskräfte für nichtunternehmerische (private) Zwecke zu Lasten des Unternehmens (z.B. Einsatz von Betriebspersonal im Privatgarten oder im Haushalt des Unternehmers) ist grundsätzlich eine steuerbare Wertabgabe nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 2 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 18.5.1993 - BStBl II S. 885).
- (6) ¹Überläßt eine Gemeinde im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art eine Mehrzweckhalle unentgeltlich an Schulen, Vereine usw., so ist dies eine steuerbare Wertabgabe nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG, wenn die Halle nicht ausnahmsweise zur Anbahnung späterer Geschäftsbeziehungen mit Mietern für kurze Zeit unentgeltlich überlassen wird (vgl. BFH-Urteil vom 28.11.1991 - BStBl 1992 II S. 569). ²Eine solche Wertabgabe liegt auch vor, wenn Schulen und Vereine ein gemeindliches Schwimmbad unentgeltlich nutzen können (vgl. Abschnitt 23 Abs. 18). ³Die Mitbenutzung von Parkanlagen, die eine Gemeinde ihrem unternehmerischen Bereich - Kurbetrieb als Betrieb gewerblicher Art - zugeordnet hat, durch Personen, die nicht Kurgäste sind, führt bei der Gemeinde nicht zu einer steuerbaren Wertabgabe (vgl. BFH-Urteil vom 18.8.1988 - BStBl II S. 971). ⁴Das gleiche gilt, wenn eine Gemeinde ein Parkhaus den Benutzern zeitweise (z.B. in der Weihnachtszeit) gebührenfrei zur Verfügung stellt, wenn damit neben dem Zweck der Ver-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

kehrsbereinigung auch dem Parkhausunternehmen dienende Zwecke (z.B. Kundenwerbung) verfolgt werden (vgl. BFH-Urteil vom 10.12.1992 - BStBl 1993 II S. 380).

(7) ¹Die Benutzung einer Mietwohnung durch den Vermieter im eigenen Mietwohnhaus ist eine steuerbare, aber nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfreie Wertabgabe. ²Gleiches kann gelten, wenn eine Personengesellschaft einen Anbau mit Büro- und Wohnräumen errichtet und die Wohnräume unentgeltlich einem ihrer Gesellschafter überläßt (vgl. BFH-Urteil vom 29.10.1987 - BStBl 1988 II S. 90). ³Die als steuerbar zu beurteilende unentgeltliche Überlassung von Mehrzweckhallen, Sportstätten, Schwimmbädern usw. (vgl. Absatz 6) ist insoweit steuerfrei, als es sich bei Überlassung gegen Entgelt um nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreie Vermietungsleistungen (vgl. Abschnitt 86) handeln würde (vgl. BFH-Urteil vom 10.2.1994 - BStBl II S. 669).

(8) Zur Wertabgabe bei der Übertragung von Miteigentumsanteilen an Grundstücken vgl. Abschnitt 24 b Abs. 6.

25. Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen

(1) ¹Bei einer einheitlichen Leistung, die sowohl Lieferungselemente als auch Elemente einer sonstigen Leistung enthält, richtet sich die Einstufung als Lieferung oder sonstige Leistung danach, welche Leistungselemente unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistungen bestimmen (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.1991 - BStBl 1992 II S. 449). ²Die Überlassung von Matern, Klischees und Abzügen kann sowohl eine Lieferung als auch eine sonstige Leistung sein (vgl. BFH-Urteile vom 3.10.1960 - BStBl 1961 III S. 26, und vom 14.2.1974 - BStBl II S. 261).

(2) Sonstige Leistungen sind z.B.:

1. Übermittlung von Nachrichten zur Veröffentlichung;
2. Übertragung ideeller Eigentumsanteile - Miteigentumsanteile- (vgl. BFH-Urteil vom 22.6.1967 - BStBl III S. 662);
3. Überlassung von Lichtbildern zu Werbezwecken (vgl. BFH-Urteil vom 12.1.1956 - BStBl III S. 62);
4. Überlassung von Konstruktionszeichnungen und Plänen für technische Bauvorhaben sowie die Überlassung nicht geschützter Erfahrungen und technischer Kenntnisse (vgl. BFH-Urteil vom 18.5.1956 - BStBl III S. 198);
5. Veräußerung von Modellskizzen (vgl. BFH-Urteil vom 26.10.1961 - HFR 1962 S. 118);
6. Übertragung eines Verlagsrechts (vgl. BFH-Urteil vom 16.7.1970 - BStBl II S. 706);
7. ¹Überlassung von Know-how und von Ergebnissen einer Meinungsumfrage auf dem Gebiet der Marktforschung (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.1973 - BStBl 1974 II S. 259) sowie von nicht standardisierter Software, die speziell nach den Anforderungen des Anwenders erstellt wird oder die eine vorhandene Software den Bedürfnissen des Anwenders individuell anpaßt. ²Gleiches gilt für die Übertragung von Standard-Software oder Individual-Software auf elektronischem Weg (z.B. über Internet). ³Dagegen ist der Verkauf von Standard-Software und sog. Updates auf Datenträgern als Lieferung zu beurteilen;
8. Überlassung sendefertiger Filme durch einen Filmhersteller im Sinne von § 94 UrhG - sog. Auftragsproduktion - (vgl. BFH-Urteil vom 19.2.1976 - BStBl II S. 515);

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

9. Überlassung von Fotografien zur Veröffentlichung durch Zeitungs- oder Zeitschriftenverlage (vgl. BFH-Urteil vom 12.5.1977 - BStBl II S. 808);
10. ¹Herstellung von Fotokopien (vgl. BFH-Urteil vom 26.9.1991 - BStBl 1992 II S. 313). ²Werden aus den Kopien jedoch neue Gegenstände (Bücher, Broschüren) hergestellt und den Abnehmern an diesen Gegenständen Verfügungsmacht verschafft, ist die Leistung als Lieferung (Werklieferung) zu beurteilen (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.1991 - BStBl 1992 II S. 449).

(3) Die Überlassung von Offsetfilmen, die unmittelbar zum Druck von Reklamematerial im Offsetverfahren verwendet werden können, stellt dagegen eine Lieferung dar (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1976 - BStBl 1977 II S. 270).

(4) ¹Weichen bei einem Mietvertrag mit Recht zum Kauf die getroffenen Vereinbarungen wesentlich von denen ab, die bei einer bloßen Gebrauchsüberlassung üblich sind, so kann ein Vorgang vorliegen, der in seinen Auswirkungen dem Kauf auf Abzahlung entspricht und eine Lieferung ist (vgl. BFH-Urteil vom 27.1.1955 - BStBl III S. 94). ²Werden Gegenstände im Leasing-Verfahren überlassen, so ist die Übergabe des Leasing-Gegenstandes durch den Leasing-Geber an den Leasing-Nehmer eine Lieferung, wenn der Leasing-Gegenstand einkommensteuerrechtlich dem Leasing-Nehmer zuzurechnen ist. ³Auf das BFH-Urteil vom 1.10.1970 (BStBl 1971 II S. 34) wird hingewiesen.

**25 a. Abgabe von Speisen und Getränken
zum Verzehr an Ort und Stelle**

(1) ¹Die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle ist nach § 3 Abs. 9 Satz 4 UStG eine sonstige Leistung. ²Nach § 3 Abs. 9 Satz 5 UStG liegt eine Abgabe zum Verzehr an Ort und Stelle vor, wenn

1. die Speisen und Getränke nach den Umständen der Abgabe dazu bestimmt sind, an einem Ort verzehrt zu werden, der mit dem Abgabeort in einem räumlichen Zusammenhang steht, und
2. besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden.

³Eine Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle liegt z.B. auch vor bei der Verpflegung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber in dessen Haushalt, in Kantinen oder in ähnlichen Einrichtungen (vgl. BFH-Urteile vom 24.11.1988 - BStBl 1989 II S. 210 und vom 19.12.1996 - BStBl 1998 II S. 279).

(2) Ein räumlicher Zusammenhang ist insbesondere auch dann gegeben, wenn Speisen und Getränke in unmittelbarer Nähe des Geschäftslokals im Freien - z.B. bei einem Gartenlokal, vor dem Geschäftslokal auf der Straße oder der gegenüberliegenden Straßenseite - verzehrt werden.

(3) ¹Einrichtungen und Vorrichtungen, die in erster Linie dem Verkauf von Waren dienen, wie z.B. Verkaufstheken und -tresen sowie Ablagebretter an Kiosken, Verkaufsständen, Würstchenbuden und dgl., sind unabhängig von ihrer Form und Größe keine besonderen Vorrichtungen für den Verzehr an

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Ort und Stelle. ²Dagegen stellen integrierte Abstellplätze oder -borde in Kinos besondere Vorrichtungen zum Verzehr an Ort und Stelle dar (vgl. BFH-Urteil vom 9.5.1996 - UR 1997 S. 102).

(4) ¹Aus der Zuordnung der Restaurationsumsätze zu den sonstigen Leistungen folgt, daß

1. die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle an Dritte und
2. der Verzehr von Speisen und Getränken durch den Unternehmer selbst - unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9 Satz 5 UStG - als Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 2 UStG

dem allgemeinen Steuersatz unterliegen. ²Für unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1 b UStG - z.B. Entnahme von Nahrungsmitteln durch einen Gastwirt zum Verzehr in einer von der Gaststätte getrennten Wohnung - kann die Steuerermäßigung weiterhin in Betracht kommen.

26. Vermittlung oder Eigenhandel

(1) ¹Ob jemand eine Vermittlungsleistung erbringt oder als Eigenhändler tätig wird, ist nach den Leistungsbeziehungen zwischen den Beteiligten zu entscheiden. ²Maßgebend für die Bestimmung der umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehungen ist grundsätzlich das Zivilrecht. ³Entsprechend der Regelung des § 164 Abs. 1 BGB liegt danach eine Vermittlungsleistung umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich nur vor, wenn der Vertreter - Vermittler - das Umsatzgeschäft erkennbar im Namen des Vertretenen abgeschlossen hat. ⁴Das gilt jedoch nicht, wenn durch das Handeln in fremdem Namen lediglich verdeckt wird, daß der Vertreter und nicht der Vertretene das Umsatzgeschäft ausführt (vgl. BFH-Urteile vom 25.6.1987 - BStBl II S. 657 und vom 29. 9.1987 - BStBl 1988 II S. 153). ⁵Dem Leistungsempfänger muß beim Abschluß des Umsatzgeschäfts nach den Umständen des Falles bekannt sein, daß er zu einem Dritten in unmittelbare Rechtsbeziehungen tritt (vgl. BFH-Urteil vom 21.12.1965 - BStBl 1966 III S. 162). ⁶Werden Zahlungen für das Umsatzgeschäft an den Vertreter geleistet, so ist es zur Beschränkung des Entgelts auf die Vermittlungsprovision nach § 10 Abs. 1 Satz 5 UStG erforderlich, daß der Vertreter nicht nur im Namen, sondern auch für Rechnung des Vertretenen handelt. ⁷Eine Vermittlungsleistung ist in diesem Falle grundsätzlich nur anzuerkennen, wenn der Vermittler Namen und Anschrift des von ihm Vertretenen dem Vertragspartner mitteilt und über die für das Umsatzgeschäft erhaltenen Zahlungen mit dem Vertretenen abrechnet.

(2) Zur Abgrenzung der Vermittlungsleistungen von Eigengeschäften bei

- Verträgen über die Vermittlung des Verkaufs gebrauchter Kraftfahrzeuge durch Kraftfahrzeughändler - insbesondere in Verbindung mit Neuwagengeschäften - ,
- der Abgabe von Autoschmierstoffen durch Tankstellen und Kraftfahrzeug-Reparaturwerkstätten,
- der Entnahme von Kraft- und Schmierstoffen durch Kraftfahrzeugunternehmer für eigene unternehmerische Zwecke (sog. In-sich-Geschäfte) und bei
- Versteigerungsgeschäften

gelten die Anweisungen in Abschnitt 26 Abs. 2 bis 5 UStR 1992 weiter.

(3) ¹Unternehmer, die im eigenen Laden - dazu gehören auch gemietete Geschäftsräume - Waren verkaufen, sind umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich als Eigenhändler anzusehen. ²Vermittler kann ein

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Ladeninhaber nur sein, wenn zwischen demjenigen, von dem er die Ware bezieht, und dem Käufer unmittelbare Rechtsbeziehungen zustande kommen.³ Auf das Innenverhältnis des Ladeninhabers zu seinem Vertragspartner, der die Ware zur Verfügung stellt, kommt es für die Frage, ob Eigenhandels- oder Vermittlungsgeschäfte vorliegen, nicht entscheidend an.⁴ Wesentlich ist das Außenverhältnis, d.h. das Auftreten des Ladeninhabers dem Kunden gegenüber.⁵ Wenn der Ladeninhaber eindeutig vor oder bei dem Geschäftsabschluß zu erkennen gibt, daß er in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelt, kann seine Vermittlereigenschaft umsatzsteuerrechtlich anerkannt werden.⁶ Deshalb können bei entsprechender Ausgestaltung des Geschäftsablaufs auch beim Verkauf von Gebrauchsgütern in sogenannten Second-handshops Vermittlungsleistungen angenommen werden (vgl. auch Abschnitt 276 a).⁷ Die für Verkäufe im eigenen Laden aufgestellten Grundsätze sind auch auf Fälle anwendbar, in denen der Ladeninhaber nicht liefert, sondern wegen der Art des Betriebs seinen Kunden gegenüber lediglich sonstige Leistungen einbringt (BFH-Urteil vom 9.4.1970 - BStBl II S. 506).⁸ Beim Bestehen einer echten Ladengemeinschaft sind die o.a. Grundsätze nicht anzuwenden.⁹ Eine echte Ladengemeinschaft ist anzuerkennen, wenn mehrere Unternehmer in einem Laden mehrere Betriebe unterhalten und dort Waren in eigenem Namen und für eigene Rechnung verkaufen (vgl. BFH-Urteil vom 6.3.1969 - BStBl II S. 361).

(4) ¹Die Grundsätze über den Verkauf im eigenen Laden (vgl. Absatz 3) gelten nicht für den Verkauf von Waren, z.B. Blumen, Zeitschriften, die durch Angestellte eines anderen Unternehmers in Gastwirtschaften angeboten werden (vgl. BFH-Urteil vom 7.6.1962 - BStBl III S. 361). ²Werden in Gastwirtschaften mit Genehmigung des Gastwirts Warenautomaten aufgestellt, so liefert der Aufsteller die Waren an die Benutzer der Automaten. ³Der Gastwirt bewirkt eine steuerpflichtige sonstige Leistung an den Aufsteller, die darin besteht, daß er die Aufstellung der Automaten in seinen Räumen gestattet. ⁴Entsprechendes gilt für die Aufstellung von Spielautomaten in Gastwirtschaften. ⁵Als Unternehmer, der den Spielautomat in eigenem Namen und für eigene Rechnung betreibt, ist in der Regel der Automatenaufsteller anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 24.9.1987 - BStBl II S. 29).

27. Werklieferung, Werkleistung

(1) ¹Eine Werklieferung liegt vor, wenn der Werkhersteller für das Werk selbstbeschaffte Stoffe verwendet, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind. ²Besteht das Werk aus mehreren Hauptstoffen, bewirkt der Werkunternehmer bereits dann eine Werklieferung, wenn er nur einen Hauptstoff oder einen Teil eines Hauptstoffes selbst beschafft hat, während alle übrigen Stoffe vom Besteller beigelegt werden. ³Verwendet der Werkunternehmer bei seiner Leistung keinerlei selbstbeschaffte Stoffe oder nur Stoffe, die als Zutaten oder sonstige Nebensachen anzusehen sind, so handelt es sich um eine Werkleistung. ⁴Für die Frage, ob es sich um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt, kommt es nicht auf das Verhältnis des Wertes der Arbeit oder des Arbeitserfolges zum Wert der vom Unternehmer beschafften Stoffe an, sondern darauf, ob diese Stoffe ihrer Art nach sowie nach dem Willen der Beteiligten als Hauptstoffe oder als Nebenstoffe bzw. Zutaten des herzustellenden Werkes anzusehen sind. ⁵In Zweifelsfällen entscheidet hierüber die Verkehrsauffassung (BFH-Urteil vom 28.5.1953 - BStBl III S. 217). ⁶Die Unentbehrlichkeit eines Gegenstandes allein macht diesen noch nicht zu einem Hauptstoff. ⁷Kleinere technische Hilfsmittel, z.B. Nägel, Schrauben, Splinte usw., sind in aller Regel Nebensachen. ⁸Beim Austausch eines unbrauchbar gewordenen Teilstücks, dem eine gewisse selbständige Bedeutung zukommt, z.B. Kurbelwelle eines Kraftfahrzeugs, kann nicht mehr von einer Nebensache gesprochen werden (vgl. BFH-Urteil vom 25.3.1965 - BStBl III S. 338). ⁹Haupt- oder Nebenstoffe sind Werkstoffe, die gegenständlich im fertigen Werk enthalten

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

sein müssen. ¹⁰Elektrischer Strom, der bei der Herstellung des Werkes verwendet wird, ist kein Werkstoff (vgl. BFH-Urteil vom 8.7.1971 - BStBl 1972 II S. 44). ¹¹Zur Abgrenzung von Werklieferungen und Werkleistungen in Ausnahmefällen vgl. Abschnitt 144 Abs. 2.

(2) ¹Bei Werklieferungen scheiden Materialbeistellungen des Bestellers aus dem Leistungsaustausch aus. ²Das Material, das der Besteller dem Auftragnehmer zur Bewirkung der Werklieferung beistellt, geht nicht in die Verfügungsmacht des Werkherstellers über (vgl. BFH-Urteil vom 17.1.1957 - BStBl III S. 92). ³Die beigestellte Sache kann ein Hauptstoff sein, die Beistellung kann sich aber auch auf Nebenstoffe oder sonstige Beistellungen, z.B. Arbeitskräfte, Maschinen, Hilfsstoffe wie Strom, Kohle oder ähnliche Betriebsmittel, beziehen (vgl. BFH-Urteil vom 12.3.1959 - BStBl III S. 227). ⁴Gibt der Auftraggeber zur Herstellung des Werks den gesamten Hauptstoff hin, so liegt eine Materialgestellung vor (vgl. BFH-Urteil vom 10.9.1959 - BStBl III S. 435).

(3) ¹Es gehört grundsätzlich zu den Voraussetzungen für das Vorliegen einer Materialbeistellung, daß das beigestellte Material im Rahmen einer Werklieferung für den Auftraggeber be- oder verarbeitet wird. ²Der Werkunternehmer muß sich verpflichtet haben, die ihm überlassenen Stoffe ausschließlich zur Herstellung des bestellten Werkes zu verwenden (vgl. BFH-Urteil vom 17.1.1957 - BStBl III S. 92). ³Auf das Erfordernis der Stoffidentität kann verzichtet werden, wenn die anderen Voraussetzungen für die Materialbeistellung zusammen gegeben sind, der Auftragnehmer den vom Auftraggeber zur Verfügung gestellten Stoff gegen gleichartiges und gleichwertiges Material austauscht und der Austausch wirtschaftlich geboten ist (vgl. BFH-Urteile vom 10.2.1966 - BStBl S. 257 und vom 3.12.1970 - BStBl 1971 II S. 355). ⁴Eine Materialbeistellung ist jedoch zu verneinen, wenn der beigestellte Stoff ausgetauscht wird und der mit der Herstellung des Gegenstands beauftragte Unternehmer den Auftrag weitergibt (BFH-Urteil vom 21.9.1970 - BStBl 1971 II S. 77).

(4) ¹Eine Materialbeistellung liegt nicht vor, wenn der Werkunternehmer an der Beschaffung der Werkstoffe als Kommissionär (§ 3 Abs. 3 UStG) mitgewirkt hat. ²In diesem Fall umfaßt die Lieferung des Werkunternehmers auch die beschafften Stoffe. ³Eine Materialbeistellung ist aber anzunehmen, wenn der Werkunternehmer nur als Agent oder Berater an der Stoffbeschaffung beteiligt ist und dementsprechend zwischen dem Lieferer und dem Besteller der Werkstoffe unmittelbare Rechtsbeziehung begründet werden. ⁴Die Annahme einer Materialbeistellung hat zur Folge, daß der Umsatz des Werkunternehmers sich nicht auf die vom Besteller eingekauften Stoffe erstreckt. ⁵Wenn dagegen unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Lieferer der Werkstoffe und dem Werkunternehmer und einer Werklieferung dieses Unternehmers an den Besteller vorliegt, so ist davon auszugehen, daß eine Lieferung der Stoffe vom Lieferer an den Werkunternehmer und eine Werklieferung dieses Unternehmers an den Besteller vorliegt. ⁶In einem solchen Fall schließt die Werklieferung den vom Werkunternehmer beschafften Stoff ein.

28. Lieferungsgegenstand bei noch nicht abgeschlossenen Werklieferungen

(1) ¹Wird über das Vermögen eines Unternehmers vor Lieferung des auf einem fremden Grundstück errichteten Bauwerks das Insolvenzverfahren eröffnet und lehnt der Insolvenzverwalter die weitere Erfüllung des Werkvertrages nach § 103 InsO ab, so ist neu bestimmter Gegenstand der Werklieferung das nicht fertiggestellte Bauwerk (vgl. BFH-Urteil vom 2.2.1978 - BStBl II S. 483 zum Werkunternehmer-Konkurs). ²Wird über das Vermögen des Bestellers eines Werkes vor dessen Fertigstellung das

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Insolvenzverfahren eröffnet und lehnt der **Insolvenzverwalter** die weitere Erfüllung des Werkvertrages ab, so beschränkt sich der Leistungsaustausch zwischen Werkunternehmer und Besteller auf den vom Werkunternehmer gelieferten Teil des Werkes, der gemäß **§ 105 InsO** nicht mehr zurückgefordert werden kann (vgl. BFH-Beschluß vom 24.4.1980 - BStBl II S. 541 **zum Besteller-Konkurs**).

(2) Die Ausführungen in Absatz 1 gelten entsprechend, wenn der Werkunternehmer aus anderen Gründen die Arbeiten vorzeitig und endgültig einstellt (vgl. BFH-Urteil vom 28.2.1980 - BStBl II S. 541).

(3) Zur Entstehung der Steuer in diesen Fällen vgl. Abschnitt 178.

29. Einheitlichkeit der Leistung

(1) ¹Ob von einer einheitlichen Leistung oder von mehreren getrennt zu beurteilenden selbständigen Einzelleistungen auszugehen ist, hat umsatzsteuerrechtlich insbesondere Bedeutung für die Bestimmung des Orts und des Zeitpunkts der Leistung sowie für die Anwendung von Befreiungsvorschriften und des Steuersatzes. ²Ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang darf umsatzsteuerrechtlich nicht in mehrere Leistungen aufgeteilt werden. ³Dies gilt auch dann, wenn sich die Abnehmer dem leistenden Unternehmer gegenüber mit einer solchen Aufspaltung einverstanden erklären (vgl. BFH-Urteile vom 20.10.1966 - BStBl 1967 III S. 159 und vom 12.12.1969 - BStBl 1970 II S. 362). ⁴Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung führt dazu, daß Vorgänge, die bürgerlich-rechtlich selbständig und je für sich betrachtet werden, nach umsatzsteuerrechtlichen Gesichtspunkten als ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang behandelt werden müssen, wenn sie wirtschaftlich zusammengehören und als ein unteilbares Ganzes anzusehen sind (vgl. BFH-Urteile vom 27.1. und 12.5.1955 - BStBl III S. 94 und 215).

(2) ¹Zusammengehörige Vorgänge können jedoch nicht bereits deshalb als einheitliche Leistung angesehen werden, weil sie einem einheitlichen wirtschaftlichen Ziel dienen. ²Wenn mehrere, untereinander gleichzuwertende Faktoren zur Erreichung dieses Ziels beitragen und aus diesem Grund zusammengehören, ist die Annahme einer einheitlichen Leistung nur gerechtfertigt, wenn die einzelnen Faktoren so ineinandergreifen, daß sie bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten. ³Daß die einzelnen Leistungen auf einem einheitlichen Vertrag beruhen und für sie ein Gesamtentgelt entrichtet wird, reicht noch nicht aus, sie umsatzsteuerrechtlich als Einheit zu behandeln. **⁴Entscheidend ist vielmehr der wirtschaftliche Gehalt der erbrachten Leistungen** (vgl. BFH-Urteil vom 24.11.1994 - BStBl 1995 II S. 151). ⁵Ebenso führt die dem Leistungsempfänger aufgezwungene Koppelung mehrerer Leistungen allein nicht zu einer einheitlichen Leistung. **⁶Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung schließt nicht aus, eine Leistung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen, wenn nur einzelne Teile derart Gegenstand einer konkreten Leistungsbeziehung sind, daß ihnen eine bestimmte abgrenzbare Gegenleistung gegenübersteht** (vgl. BFH-Urteil vom 7.3.1995 - BStBl II S. 518). ⁷Zur 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, wird auf das BMF-Schreiben vom 27.6.1986 - BStBl I S. 352 und das BFH-Urteil vom 10.9.1992 - BStBl 1993 II S. 316 hingewiesen.

(3) ¹Nebenleistungen teilen umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung. ²Das gilt auch dann, wenn für die Nebenleistung ein besonderes Entgelt verlangt und entrichtet wird (vgl. BFH-Urteil vom 28.4.1966 - BStBl III S. 476). ³Eine Leistung ist grundsätzlich dann als Nebenleistung zu einer Haupt-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

leistung anzusehen, wenn sie im Vergleich zu der Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng - im Sinne einer wirtschaftlich gerechtfertigten Abrundung und Ergänzung - zusammenhängt und üblicherweise in ihrem Gefolge vorkommt (vgl. BFH-Urteil vom 10.9.1992 - BStBl 1993 II S. 316). ⁴Gegenstand einer Nebenleistung kann sowohl eine unselbständige Lieferung von Gegenständen als auch eine unselbständige sonstige Leistung sein.

29 a. Kreditgewährung im Zusammenhang mit anderen Umsätzen**Inhalt des Leistungsaustauschs**

(1) ¹Im Falle eines Abzahlungsgeschäftes im Sinne des § 4 des Verbraucherkreditgesetzes 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). ²Die Teilzahlungszuschläge sind daher das Entgelt für eine gesondert zu beurteilende Kreditleistung.

(2) ¹Die 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. ²Die Kreditgewährung ist jedoch nur dann als gesonderte Leistung anzusehen, wenn eine eindeutige Trennung zwischen dem Kreditgeschäft und der Lieferung bzw. sonstigen Leistung vorliegt. ³Dazu ist erforderlich:

1. ¹Die Lieferung oder sonstige Leistung und die Kreditgewährung mit den dafür aufzuwendenden Entgelten müssen bei Abschluß des Umsatzgeschäfts je für sich gesondert vereinbart worden sein.
²Das 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.

⁴Für die Anerkennung einer gesonderten Kreditgewährung ist es unmaßgeblich, in welcher Form das Entgelt entrichtet wird, z.B. durch Bargeld, Scheck oder Wechsel.

(3) ¹Als Entgelt für gesonderte Kreditleistungen können in entsprechender Anwendung des Absatzes 2 z.B. angesehen werden:

²Stundungszinsen: Sie werden berechnet, wenn dem Leistungsempfänger, der bei Fälligkeit der Kaufpreisforderung nicht zahlen kann, gestattet wird, die Zahlung zu einem späteren Termin zu leisten;

³Zielzinsen: 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. ⁴Für 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) ¹Kontokorrentzinsen 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

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

einzelnen Forderungen tritt. ²Besteht 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) ¹Bietet ein Unternehmer in seinen Zahlungsbedingungen die Gewährung eines Nachlasses (Skonto, Rabatt) auf den ausgezeichneten Preis bei vorzeitiger Zahlung an und macht der Leistungsempfänger davon Gebrauch, führt der Preisnachlaß zu einer Entgeltsminderung. ²Nimmt der Leistungsempfänger jedoch keinen Preisnachlaß in Anspruch und entrichtet den Kaufpreis erst mit Ablauf der Zahlungsfrist, so bewirkt der Unternehmer in Höhe des angebotenen Preisnachlasses keine Kreditleistung (vgl. BFH-Urteil vom 28.1.1993 - BStBl II S. 360).

B e i s p i e l :

¹Ein Unternehmer liefert eine Ware für 1.000 DM (einschließlich Umsatzsteuer), zahlbar nach 6 Wochen. ²Bei Zahlung innerhalb von 10 Tagen wird ein Skonto von 3 v.H. des Kaufpreises gewährt. ³Der Leistungsempfänger zahlt nach 6 Wochen den vollen Kaufpreis von 1.000 DM. ⁴Es 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.

Steuerfreiheit der Kreditgewährung

(6) ¹Ist die Kreditgewährung als selbständige Leistung anzusehen, fällt sie unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG. ²Unberührt bleibt die Möglichkeit, unter den Voraussetzungen des § 9 UStG auf die Steuerbefreiung zu verzichten.

Entgeltsminderungen

(7) ¹Entgeltsminderungen, die sowohl auf steuerpflichtige Umsätze als auch auf die im Zusammenhang damit erbrachten steuerfreien Kreditgewährungen entfallen, sind anteilig dem jeweiligen Umsatz zuzuordnen. ²Deshalb 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). ³Bei der Zuordnung der Entgeltsminderung zu den steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen kann nach Abschnitt 259 Abs. 19 und 20 verfahren werden. ⁴Fällt eine Einzelforderung, die in ein Kontokorrent im Sinne des § 355 HGB eingestellt wurde, vor der Anerkennung des Saldos am Ende eines Abrechnungszeitraums ganz oder zum Teil aus, so mindert sich dadurch das Entgelt für die der Forderung zugrundeliegende Warenlieferung.

Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug des leistenden Unternehmers

(8) ¹Die den steuerfreien Kreditgewährungen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge sind unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 und 3 UStG vom Abzug ausgeschlossen. ²Das gilt auch für solche Vorsteuerbeträge, die lediglich in mittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesen Umsätzen stehen, z.B. Vorsteuerbeträge, die im Bereich der Gemeinkosten anfallen. ³Vorsteuerbeträge, die den Kreditgewährungen nur teilweise zuzurechnen sind, hat der Unternehmer nach den Grundsätzen des § 15 Abs. 4 UStG in einen abziehbaren und einen nichtabziehbaren Teil aufzuteilen (vgl. im übrigen Abschnit-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

te 207 ff.). ⁴Die Vorschrift des § 43 UStDV kann auf die den Kreditgewährungen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge nicht angewendet werden. ⁵Werden 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.

B e i s p i e l :

¹Ein Maschinenhersteller M liefert eine Maschine an den Unternehmer U in Ungarn. ²Für die Entrichtung des Kaufpreises räumt M dem U einen Kredit ein, der nach den Merkmalen des Absatz 1 als selbständige Leistung zu behandeln ist.

³Die Lieferung der Maschine ist nach § 4 Nr. 1 Buchst. a, § 6 UStG steuerfrei und berechtigt zum Vorsteuerabzug. ⁴Die 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. ⁵Aus 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.

30. Ort der Lieferung

(1) ¹Lieferungen gelten - vorbehaltlich der Sonderregelungen in den §§ 3 c bis 3 f UStG - nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG grundsätzlich dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten (z.B. an einen Lohnveredeler oder Lagerhalter) beginnt. ²Dies gilt sowohl für Fälle, in denen der Unternehmer selbst oder ein von ihm beauftragter Dritter den Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet als auch für Fälle, in denen der Abnehmer oder ein von ihm beauftragter Dritter den Gegenstand bei dem Lieferer abholt (Abholfall). ³Der sog. Handkauf ist als Beförderungs- oder Versendungslieferung anzusehen.

(2) ¹Eine Beförderungslieferung im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG setzt voraus, daß der liefernde Unternehmer, der Abnehmer oder ein unselbständiger Erfüllungsgehilfe den Gegenstand der Lieferung befördert. ²Eine Beförderung liegt auch vor, wenn der Gegenstand der Lieferung mit eigener Kraft fortbewegt wird, z.B. bei Kraftfahrzeugen Fortbewegung auf eigener Achse, bei Schiffen auf eigenem Kiel. ³Die Bewegung eines Gegenstandes innerhalb des Unternehmens, die lediglich der Vorbereitung des Transports dient, stellt keine Beförderung an den Abnehmer im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dar. ⁴Befördert im Falle eines Kommissionsgeschäftes (§ 3 Abs. 3 UStG) der Kommittent das Kommissionsgut mit eigenem Fahrzeug an den im Ausland ansässigen Kommissionär, so liegt eine Lieferung im Inland nach § 3 Abs. 6 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, Abschnitt 24 Abs. 2). ⁵Zur Ausnahmeregelung bei innergemeinschaftlichen Kommissionsgeschäften vgl. Abschnitt 15 b Abs. 7.

(3) ¹Eine Versendungslieferung im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG setzt voraus, daß der Gegenstand an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten versendet wird, d.h. die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausgeführt oder besorgt wird. ²Die Versendung beginnt mit der

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Übergabe des Gegenstandes an den Beauftragten. ³Der Lieferer muß bei der Übergabe des Gegenstandes an den Beauftragten alles Erforderliche getan haben, um den Gegenstand an den bereits feststehenden Abnehmer gelangen zu lassen. ⁴Das ist auch der Fall, wenn der Lieferer den Gegenstand einem selbständigen Frachtführer, Verfrachter oder Spediteur zur Beförderung an einen weiteren von ihm beauftragten Frachtführer, Verfrachter oder Spediteur übergibt und diesem entweder durch einen Zusatz in den Versendungsunterlagen, z.B. zur Verfügung des Abnehmers, oder nachweislich spätestens bei der Übergabe des Gegenstandes an den ersten Frachtführer, Verfrachter oder Spediteur unmittelbar die Weisung erteilt, den Gegenstand an den Abnehmer oder dessen Beauftragten weiterzuleiten.

(4) ¹Der Ort der Lieferung bestimmt sich nicht nach § 3 Abs. 6 UStG, wenn der Gegenstand der Lieferung nach dem Beginn der Beförderung oder nach der Übergabe des Gegenstandes an den Beauftragten vom Lieferer noch einer Behandlung unterzogen wird, die seine Marktgängigkeit ändert. ²In diesen Fällen wird nicht der Liefergegenstand, sondern ein Gegenstand anderer Wesensart befördert. ³Das ist insbesondere dann der Fall, wenn Gegenstand der Lieferung eine vom Lieferer errichtete ortsgebundene Anlage oder eine einzelne Maschine ist, die am Bestimmungsort fundamentiert oder funktionsfähig gemacht wird, indem sie in einen Satz bereits vorhandener Maschinen eingefügt und hinsichtlich ihrer Arbeitsgänge auf diese Maschinen abgestimmt wird. ⁴Das gleiche gilt für Einbauten, Umbauen und Anbauten bei Maschinen - Modernisierungsarbeiten - sowie für Reparaturen. ⁵Da die einzelnen Teile einer Maschine ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit sind als die ganze Maschine, ist § 3 Abs. 6 UStG auch dann nicht anzuwenden, wenn die einzelnen Teile einer Maschine zum Abnehmer befördert werden und dort vom Lieferer zu der betriebsfertigen Maschine zusammengesetzt werden. ⁶Ob die Montagekosten dem Abnehmer gesondert in Rechnung gestellt werden, ist unerheblich. ⁷Dagegen **bestimmt sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 UStG**, wenn eine betriebsfertig hergestellte Maschine lediglich zum Zwecke eines besseren und leichteren Transportes in einzelne Teile zerlegt und dann von einem Monteur des Lieferers am Bestimmungsort wieder zusammengesetzt wird. ⁸Zur betriebsfertigen Herstellung beim Lieferer gehört in der Regel ein dort vorgenommener Probelauf. ⁹Ein nach der Wiederausammensetzung beim Abnehmer vom Lieferer durchgeführter erneuter Probelauf ist unschädlich. ¹⁰§ 3 Abs. 6 UStG ist auch dann anzuwenden, wenn die sich an die Beförderung **oder Versendung** des Liefergegenstandes anschließende Bearbeitung oder Verarbeitung vom Abnehmer selbst oder in seinem Auftrag von einem Dritten vorgenommen wird.

(5) ¹Wird der Gegenstand der Lieferung nicht befördert oder versendet, ist § 3 Abs. 7 UStG anzuwenden. ²§ 3 Abs. 7 Satz 1 UStG gilt insbesondere für Fälle, in denen die Verfügungsmacht z.B. durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts (§ 930 BGB), durch Abtretung des Herausgabeanspruchs (§ 931 BGB) oder durch Übergabe von Traditionspapieren (Lagerscheine, Ladescheine, Konnossemente, §§ 444, 475 c, 647 HGB) verschafft wird. ³§ 3 Abs. 7 Satz 2 UStG bestimmt den Lieferort für die Fälle des § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG, in denen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und diese Geschäfte dadurch erfüllen, daß der Gegenstand der Lieferungen unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer befördert oder versendet wird (vgl. Abschnitt 31 a).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

**31. Lieferungsort in besonderen Fällen
(§ 3 Abs. 8 UStG)**

(1) ¹§ 3 Abs. 8 UStG regelt den Lieferungsort in den Fällen, in denen der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt und der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. ²Maßgeblich ist, unabhängig von den Lieferkonditionen, wer nach den zollrechtlichen Vorschriften Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. ³Abweichend von § 3 Abs. 6 UStG gilt der Ort der Lieferung dieses Gegenstandes als im Inland gelegen. ⁴Soweit nicht nach der Verordnung über die örtliche Zuständigkeit für die Umsatzsteuer im Ausland ansässiger Unternehmer (UStZuständigkeitsV) oder nach den Vorschriften der AO und des FVG die Zuständigkeit eines anderen Finanzamts gegeben ist, ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk die Gegenstände ausschließlich oder vorwiegend in das Inland gelangen. ⁵Aus Vereinfachungsgründen kann das Finanzamt als zuständig bestimmt werden, in dessen Bezirk der Bevollmächtigte des im Ausland ansässigen Unternehmers im Inland seinen Sitz hat.

(2) ¹Entrichtet der Lieferer die Steuer für die Einfuhr des Gegenstandes, so wird diese Steuer unter Umständen von einer niedrigeren Bemessungsgrundlage als dem Veräußerungsentgelt erhoben. ²In diesen Fällen wird durch die Verlagerung des Ortes der Lieferung in das Inland erreicht, daß der Umsatz mit der Steuer belastet wird, die für die Lieferung im Inland in Betracht kommt.

B e i s p i e l 1 :

¹Der Unternehmer B in Bern liefert Gegenstände, die er mit eigenem Lkw befördert, an seinen Abnehmer K in Köln. ²K läßt die Gegenstände in den freien Verkehr überführen und entrichtet dementsprechend die Einfuhrumsatzsteuer (Lieferkondition „unversteuert und unverzollt“).

³Ort der Lieferung ist Bern (§ 3 Abs. 6 UStG). ⁴K kann die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, da die Gegenstände für sein Unternehmen in das Inland eingeführt worden sind.

B e i s p i e l 2 :

¹Wie Beispiel 1, jedoch läßt B die Gegenstände in den freien Verkehr überführen und entrichtet dementsprechend die Einfuhrumsatzsteuer (Lieferkondition „verzollt und versteuert“).

²Der Ort der Lieferung gilt als im Inland gelegen (§ 3 Abs. 8 UStG). ³B hat den Umsatz im Inland zu versteuern. ⁴Er ist zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt, da die Gegenstände für sein Unternehmen eingeführt worden sind.

³In den Fällen des Reihengeschäfts kann eine Verlagerung des Lieferorts nach § 3 Abs. 8 UStG nur für die Beförderungs- oder Versandungslieferung in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 31 a Abs. 15 und 16).

(3) Zur Frage der Anwendung der Regelung des § 3 Abs. 8 UStG in Sonderfällen des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs vgl. Abschnitt 15 b Abs. 14.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

31 a. Reihengeschäfte

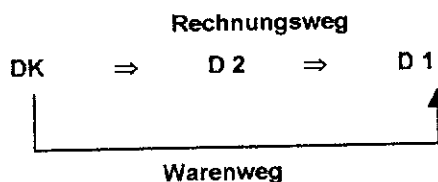
Begriff des Reihengeschäfts (§ 3 Abs. 6 Satz 5 UStG)

- (1) ¹Umsatzgeschäfte im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG, die von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen werden und bei denen dieser Gegenstand im Rahmen einer Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer (Ort der Lieferung des ersten Unternehmers) an den letzten Abnehmer gelangt, werden nachfolgend als Reihengeschäfte bezeichnet. ²Ein besonderer Fall des Reihengeschäfts ist das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft im Sinne des § 25 b Abs. 1 UStG (vgl. Abschnitt 276 b).
- (2) ¹Bei Reihengeschäften werden im Rahmen einer Warenbewegung (Beförderung oder Versendung) mehrere Lieferungen ausgeführt, die in Bezug auf den Lieferort und den Lieferzeitpunkt jeweils gesondert betrachtet werden müssen. ²Die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes ist nur e i n e r der Lieferungen zuzuordnen (§ 3 Abs. 6 Satz 5 UStG). ³Diese eine Lieferung ist die Beförderungs- oder Versendungslieferung; nur bei ihr kommt die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen (§ 6 UStG) oder für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 6 a UStG) in Betracht. ⁴Bei allen anderen Lieferungen in der Reihe findet keine Beförderung oder Versendung statt (ruhende Lieferungen). ⁵Sie werden entweder vor oder nach der Beförderungs- oder Versendungslieferung ausgeführt (§ 3 Abs. 7 Satz 2 UStG). ⁶Umsatzgeschäfte, die von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen werden und bei denen keine Beförderung oder Versendung stattfindet (z.B. Grundstückslieferungen oder Lieferungen, bei denen die Verfügungsmacht durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts oder durch Abtretung des Herausgabeanspruchs verschafft wird), können nicht Gegenstand eines Reihengeschäfts sein.
- (3) ¹Die Beförderung oder Versendung kann durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten durchgeführt werden (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG). ²Ein Beförderungs- oder Versendungsfall liegt daher auch dann vor, wenn ein an einem Reihengeschäft beteiligter Abnehmer den Gegenstand der Lieferung selbst abholt oder abholen läßt (Abholfall). ³Beauftragter Dritter kann z.B. ein Lohnveredelungsunternehmer oder ein Lagerhalter sein, der jeweils nicht unmittelbar in die Liefervorgänge eingebunden ist. ⁴Beauftragter Dritter ist nicht der selbständige Spediteur, da der Transport in diesem Fall dem Auftraggeber zugerechnet wird (Versendungsfall).
- (4) ¹Das unmittelbare Gelangen i.S.d. § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG setzt grundsätzlich e i n e Beförderung oder Versendung durch e i n e n am Reihengeschäft beteiligten Unternehmer voraus; diese Voraussetzung ist bei der Beförderung oder Versendung durch m e h r e r e beteiligte Unternehmer (sogenannte gebrochene Beförderung oder Versendung) nicht erfüllt. ²Der Gegenstand der Lieferung gelangt auch dann unmittelbar an den letzten Abnehmer, wenn die Beförderung oder Versendung an einen beauftragten Dritten ausgeführt wird, der nicht unmittelbar in die Liefervorgänge eingebunden ist, z.B. an einen Lohnveredeler oder Lagerhalter. ³Im Fall der vorübergehenden Be- oder Verarbeitung des Gegenstandes durch einen vom Lieferer beauftragten Dritten ist Gegenstand der Lieferung der be- oder verarbeitete Gegenstand.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 1:

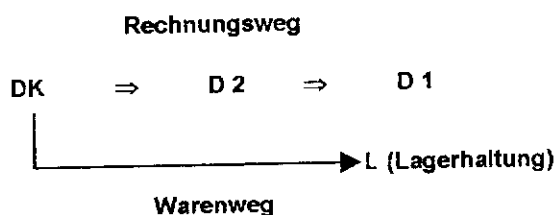
¹Der Unternehmer D 1 in Köln bestellt bei dem Großhändler D 2 in Hamburg eine dort nicht vorrätige Maschine. ²D 2 gibt die Bestellung an den Hersteller DK in Dänemark weiter. ³DK befördert die Maschine mit eigenem Lkw unmittelbar nach Köln und übergibt sie dort D 1.



⁴Es liegt ein Reihengeschäft im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG vor, da mehrere Unternehmer über dieselbe Maschine Umsatzgeschäfte abschließen und die Maschine im Rahmen einer Beförderung unmittelbar vom ersten Unternehmer (DK) an den letzten Abnehmer (D 1) gelangt.

Beispiel 2:

¹Sachverhalt wie Beispiel 1. ²D 2 weist DK an, die Maschine zur Zwischenlagerung an einen von D 1 benannten Lagerhalter nach Hannover zu befördern.



³Es liegt wie im Beispiel 1 ein Reihengeschäft im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG vor, da mehrere Unternehmer über dieselbe Maschine Umsatzgeschäfte abschließen und die Maschine unmittelbar vom ersten Unternehmer (DK) an einen vom letzten Abnehmer (D 1) benannten Lagerhalter (L) befördert wird. ⁴Mit der auftragsgemäßen Übergabe der Maschine an den Lagerhalter ist die Voraussetzung des unmittelbaren Gelangens an den letzten Abnehmer erfüllt.

Ort der Lieferungen (§ 3 Abs. 6 und Abs. 7 UStG)

(5) ¹Für die in einem Reihengeschäft ausgeführten Lieferungen ergeben sich die Lieferorte sowohl aus § 3 Abs. 6 als auch aus § 3 Abs. 7 UStG. ²Im Fall der Beförderungs- oder Versandungslieferung gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG). ³In den Fällen der ruhenden Lieferungen ist der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG zu bestimmen.

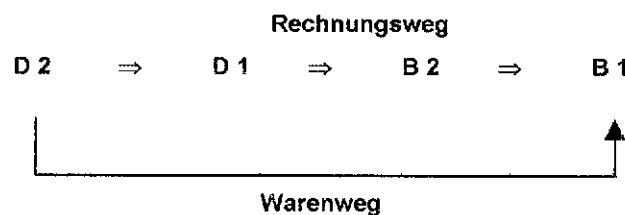
(6) ¹Die ruhenden Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versandungslieferung vorangehen, gelten an dem Ort als ausgeführt, an dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes beginnt. ²Die ruhenden Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versandungslieferung nachfolgen,

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

gelten an dem Ort als ausgeführt, an dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet.

Beispiel:

¹Der Unternehmer B 1 in Belgien bestellt bei dem ebenfalls in Belgien ansässigen Großhändler B 2 eine dort nicht vorrätige Ware. ²B 2 gibt die Bestellung an den Großhändler D 1 in Frankfurt weiter. ³D 1 bestellt die Ware beim Hersteller D 2 in Köln. ⁴D 2 befördert die Ware von Köln mit eigenem Lkw unmittelbar nach Belgien und übergibt sie dort B 1.



⁵Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen (D 2 an D 1, D 1 an B 2 und B 2 an B 1) ausgeführt. ⁶Die erste Lieferung D 2 an D 1 ist die Beförderungslieferung. ⁷Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung). ⁸Die zweite Lieferung D 1 an B 2 und die dritte Lieferung B 2 an B 1 sind ruhende Lieferungen. ⁹Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG jeweils in Belgien (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgen.

Zuordnung der Beförderung oder Versendung (§ 3 Abs. 6 Satz 6 UStG)

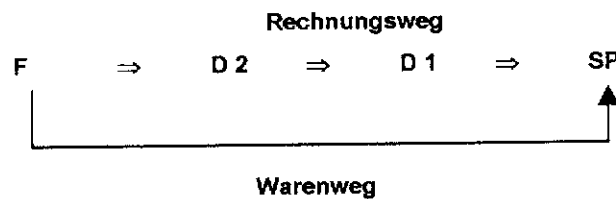
(7) ¹Die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen des Reihengeschäfts ist davon abhängig, ob der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Unternehmer, den letzten Abnehmer oder einen mittleren Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet wird. ²Die Zuordnungsentscheidung muß einheitlich für alle Beteiligten getroffen werden. ³Aus den vorhandenen Belegen muß sich eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, wer die Beförderung durchgeführt oder die Versendung veranlaßt hat. ⁴Im Fall der Versendung ist dabei auf die Auftragserteilung an den selbständigen Beauftragten abzustellen. ⁵Sollte sich aus den Geschäftsunterlagen nichts anderes ergeben, ist auf die Frachtzahlerkonditionen abzustellen.

(8) ¹Wird der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet, ist seiner Lieferung die Beförderung oder Versendung zuzuordnen. ²Wird der Liefergegenstand durch den letzten Abnehmer befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung des letzten Lieferers in der Reihe zuzuordnen.

Beispiel:

¹Der Unternehmer SP aus Spanien bestellt eine Maschine bei dem Unternehmer D 1 in Kassel. ²D 1 bestellt die Maschine seinerseits bei dem Großhändler D 2 in Bielefeld. ³D 2 wiederum gibt die Bestellung an den Hersteller F in Frankreich weiter.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000



- a) ¹F läßt die Maschine durch einen Beförderungsunternehmer von Frankreich unmittelbar nach Spanien an den SP transportieren.

²Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen (F an D 2, D 2 an D 1 und D 1 an SP) ausgeführt. ³Die Versendung ist der ersten Lieferung F an D 2 zuzuordnen, da F als erster Unternehmer in der Reihe die Maschine versendet. ⁴Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Frankreich (Beginn der Versendung). ⁵Die zweite Lieferung D 2 an D 1 und die dritte Lieferung D 1 an SP sind ruhende Lieferungen. ⁶Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG jeweils in Spanien (Ende der Versendung), da sie der Versendungslieferung folgen. ⁷D 2 und D 1 müssen sich demnach in Spanien steuerlich registrieren lassen.

- b) ¹SP holt die Maschine mit eigenem Lkw bei F in Frankreich ab und transportiert sie unmittelbar nach Spanien.

²Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen (F an D 2, D 2 an D 1 und D 1 an SP) ausgeführt. ³Die Beförderung ist der dritten Lieferung D 1 an SP zuzuordnen, da SP als letzter Abnehmer in der Reihe die Maschine befördert (Abholfall). ⁴Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Frankreich (Beginn der Beförderung). ⁵Die erste Lieferung F an D 2 und die zweite Lieferung D 2 an D 1 sind ruhende Lieferungen. ⁶Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG ebenfalls jeweils in Frankreich (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangehen. ⁷D 2 und D 1 müssen sich demnach in Frankreich steuerlich registrieren lassen.

(9) ¹Befördert oder versendet ein mittlerer Unternehmer in der Reihe den Liefergegenstand, ist dieser zugleich Abnehmer der Vorlieferung und Lieferer seiner eigenen Lieferung. ²In diesem Fall ist die Beförderung oder Versendung nach § 3 Abs. 6 Satz 6 erster Halbsatz UStG grundsätzlich der Lieferung des vorangehenden Unternehmers zuzuordnen (widerlegbare Vermutung). ³Der befördernde oder versendende Unternehmer kann jedoch anhand von Belegen, z.B. durch eine Auftragsbestätigung, das Doppel der Rechnung oder andere handelsübliche Belege, und Aufzeichnungen nachweisen, daß er als Lieferer aufgetreten und die Beförderung oder Versendung dementsprechend seiner eigenen Lieferung zuzuordnen ist (§ 3 Abs. 6 Satz 6 zweiter Halbsatz UStG).

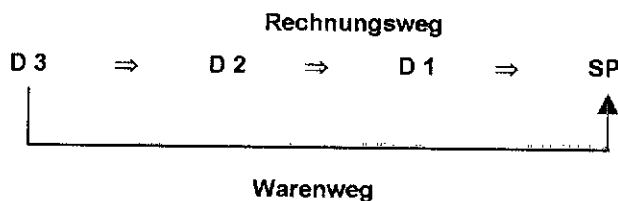
(10) ¹Aus den Belegen im Sinne des Absatzes 9 muß sich eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, daß der Unternehmer die Beförderung oder Versendung in seiner Eigenschaft als Lieferer getätigt hat und nicht als Abnehmer der Vorlieferung. ²Hiervon kann regelmäßig ausgegangen werden, wenn der Unternehmer unter der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) des Mitgliedstaats

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

tes auftritt, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes beginnt, und wenn er aufgrund der mit seinem Vorlieferanten und seinem Auftraggeber vereinbarten Lieferkonditionen Gefahr und Kosten der Beförderung oder Versendung übernommen hat.³ Den Anforderungen an die Lieferkonditionen ist genügt, wenn handelsübliche Lieferklauseln (z.B. Incoterms) verwendet werden.⁴ Wird die Beförderung oder Versendung der Lieferung des mittleren Unternehmers zugeordnet, muß dieser die Voraussetzungen der Zuordnung nachweisen (z.B. über den belegmäßigen und den buchmäßigen Nachweis der Voraussetzungen für seine Ausfuhrlieferung - §§ 8 bis 17 UStDV - oder innergemeinschaftliche Lieferung - §§ 17 a bis 17 c UStDV -).

Beispiel:

¹Der Unternehmer SP aus Spanien bestellt eine Maschine bei dem Unternehmer D 1 in Kassel. ²D 1 bestellt die Maschine seinerseits bei dem Großhändler D 2 in Bielefeld. ³D 2 wiederum gibt die Bestellung an den Hersteller D 3 in Dortmund weiter. ⁴D 2 läßt die Maschine durch einen Transportunternehmer bei D 3 abholen und sie von Dortmund unmittelbar nach Spanien transportieren. ⁵Dort übergibt sie der Transportunternehmer an SP. ⁶Alle Beteiligten treten unter der USt-IdNr. ihres Landes auf.



a) ¹Es werden keine besonderen Lieferklauseln vereinbart.

²Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen (D 3 an D 2, D 2 an D 1 und D 1 an SP) ausgeführt. ³Die Versendung ist der ersten Lieferung D 3 an D 2 zuzuordnen, da D 2 als mittlerer Unternehmer in der Reihe die Maschine mangels besonderer Lieferklauseln in seiner Eigenschaft als Abnehmer der Lieferung des D 3 transportieren läßt. ⁴Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Deutschland (Beginn der Versendung). ⁵Die zweite Lieferung D 2 an D 1 und die dritte Lieferung D 1 an SP sind ruhende Lieferungen. ⁶Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG jeweils in Spanien (Ende der Versendung), da sie der Versendungslieferung folgen; sie sind daher nach spanischem Recht zu beurteilen. ⁷D 2 und D 1 müssen sich demnach in Spanien steuerlich registrieren lassen.

b) ¹Es werden folgende Lieferklauseln vereinbart: D 2 vereinbart mit D 1 „Lieferung frei Haus Spanien (Lieferklausel DDP)“ und mit D 3 „Lieferung ab Werk Dortmund (Lieferklausel EXW)“. ²Die vereinbarten Lieferklauseln ergeben sich sowohl aus der Rechnungsdurchschrift als auch aus der Buchhaltung des D 2.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

³Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen (D 3 an D 2, D 2 an D 1 und D 1 an SP) ausgeführt. ⁴Die Versendung kann in diesem Fall der zweiten Lieferung D 2 an D 1 zugeordnet werden, da D 2 als mittlerer Unternehmer in der Reihe die Maschine in seiner Eigenschaft als Lieferer versendet. ⁵Er tritt unter seiner deutschen USt-IdNr. auf und hat wegen der Lieferklauseln DDP mit seinem Kunden und EXW mit seinem Vorlieferanten Gefahr und Kosten des Transports übernommen. ⁶Darüber hinaus kann D 2 nachweisen, daß die Voraussetzungen für die Zuordnung der Versendung zu seiner Lieferung erfüllt sind. ⁷Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Deutschland (Beginn der Versendung). ⁸Die erste Lieferung D 3 an D 2 und die dritte Lieferung D 1 an SP sind ruhende Lieferungen. ⁹Da die erste Lieferung der Versendungslieferung vorangeht, gilt sie nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG ebenfalls als in Deutschland ausgeführt (Beginn der Versendung). ¹⁰Für die dritte Lieferung liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Spanien (Ende der Versendung), da sie der Versendungslieferung folgt; sie ist daher nach spanischem Recht zu beurteilen. ¹¹D 1 muß sich demnach in Spanien steuerlich registrieren lassen. ¹²Die Registrierung von D 2 in Spanien ist nicht erforderlich.

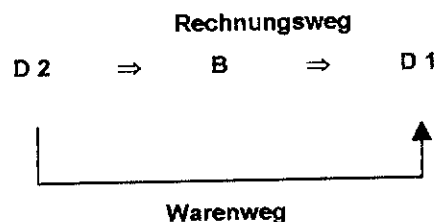
(11) Ist die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen von einem an dem Reihengeschäft beteiligten Unternehmer aufgrund des Rechts eines anderen Mitgliedstaates ausnahmsweise abweichend von den Absätzen 7 bis 10 vorgenommen worden, ist es nicht zu beanstanden, wenn dieser Zuordnung gefolgt wird.

Auf das Inland beschränkte Warenbewegungen

(12) ¹Die Grundsätze der Absätze 1 bis 10 finden auch bei Reihengeschäften Anwendung, bei denen keine grenzüberschreitende Warenbewegung stattfindet. ²Ist an solchen Reihengeschäften ein in einem anderen Mitgliedstaat oder im Drittland ansässiger Unternehmer beteiligt, muß er sich wegen der im Inland steuerbaren Lieferung stets im Inland steuerlich registrieren lassen.

Beispiel:

¹Der Unternehmer D 1 aus Essen bestellt eine Maschine bei dem Unternehmer B in Belgien. ²B bestellt die Maschine seinerseits bei dem Großhändler D 2 in Bielefeld. ³D 2 läßt die Maschine durch einen Beförderungsunternehmer von Bielefeld unmittelbar nach Essen an den D 1 transportieren.



Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

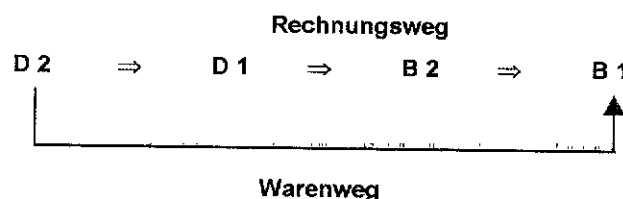
⁴Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander zwei Lieferungen (D 2 an B und B an D 1) ausgeführt. ⁵Die Versendung ist der ersten Lieferung D 2 an B zuzuordnen, da D 2 als erster Unternehmer in der Reihe die Maschine versendet. ⁶Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Bielefeld (Beginn der Versendung). ⁷Die zweite Lieferung B an D 1 ist eine ruhende Lieferung. ⁸Für diese Lieferung liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Essen (Ende der Versendung), da sie der Versendungslieferung folgt. ⁹B muß sich in Deutschland bei dem zuständigen Finanzamt registrieren lassen und seine Lieferung zur Umsatzbesteuerung erklären.

Innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb

(13) ¹Im Rahmen eines Reihengeschäfts, bei dem die Warenbewegung im Inland beginnt und im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates endet, kann mit der Beförderung oder Versendung des Liefergegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebiet nur **e i n e** innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 6 a UStG bewirkt werden. ²Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG kommt demnach nur bei der Beförderungs- oder Versendungslieferung zur Anwendung. ³Beginnt die Warenbewegung in einem anderen Mitgliedstaat und endet sie im Inland, ist von den beteiligten Unternehmern nur derjenige Erwerber im Sinne des § 1 a UStG, an den die Beförderungs- oder Versendungslieferung ausgeführt wird.

Beispiel:

¹Der Unternehmer B 1 in Belgien bestellt bei dem ebenfalls in Belgien ansässigen Großhändler B 2 eine dort nicht vorrätige Ware. ²B 2 gibt die Bestellung an den Großhändler D 1 in Frankfurt weiter. ³D 1 bestellt die Ware beim Hersteller D 2 in Köln. ⁴Alle Beteiligten treten unter der USt-IdNr. ihres Landes auf.



a) ¹D 2 befördert die Ware von Köln mit eigenem Lkw unmittelbar nach Belgien und übergibt sie dort B 1.

²Es werden nacheinander drei Lieferungen (D 2 an D 1, D 1 an B 2 und B 2 an B 1) ausgeführt. ³Die erste Lieferung D 2 an D 1 ist die Beförderungslieferung. ⁴Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung). ⁵Die Lieferung ist im Inland steuerbar und steuerpflichtig, da D 1 ebenfalls mit deutscher USt-IdNr. auftritt. ⁶Der Erwerb der Ware unterliegt bei D 1 der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, weil die Warenbewegung dort endet

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(§ 3 d Satz 1 UStG). ⁷Solange D 1 eine Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien nicht nachweisen kann, hat er einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu besteuern (§ 3 d Satz 2 UStG). ⁸Die zweite Lieferung D 1 an B 2 und die dritte Lieferung B 2 an B 1 sind ruhende Lieferungen. ⁹Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG jeweils in Belgien (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgen. ¹⁰Beide Lieferungen sind nach belgischem Recht zu beurteilen. ¹¹D 1 und B 2 müssen sich in Belgien umsatzsteuerlich registrieren lassen.

¹²Würde D 1 mit belgischer USt-IdNr. auftreten, wäre die Lieferung des D 2 an D 1 als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei, wenn D 2 die Voraussetzungen hierfür nachweist.

- b) ¹D 1 befördert die Ware von Köln mit eigenem Lkw unmittelbar nach Belgien an den B 1 und tritt hierbei in seiner Eigenschaft als Abnehmer der Vorlieferung auf.

²Da D 1 in seiner Eigenschaft als Abnehmer der Vorlieferung auftritt, ist die Beförderung der ersten Lieferung (D 2 an D 1) zuzuordnen (§ 3 Abs. 6 Satz 6 UStG). ³Die Beurteilung entspricht daher der von Fall a.

- c) ¹B 2 befördert die Ware von Köln mit eigenem Lkw unmittelbar nach Belgien an den B 1 und tritt hierbei in seiner Eigenschaft als Abnehmer der Vorlieferung auf.

²Da B 2 in seiner Eigenschaft als Abnehmer der Vorlieferung auftritt, ist die Beförderung der zweiten Lieferung (D 1 an B 2) zuzuordnen (§ 3 Abs. 6 Satz 6 UStG). ³Diese Lieferung ist die Beförderungslieferung. ⁴Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung). ⁵Die Lieferung ist bei Nachweis der Voraussetzungen des § 6 a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG steuerfrei. ⁶Der Erwerb der Ware unterliegt bei B 2 der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, weil die Warenbewegung dort endet (§ 3 d Satz 1 UStG). ⁷Die erste Lieferung D 2 an D 1 und die dritte Lieferung B 2 an B 1 sind ruhende Lieferungen. ⁸Der Lieferort für die erste Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangeht. ⁹Sie ist eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung in Deutschland. ¹⁰Der Lieferort für die dritte Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Belgien (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgt. ¹¹Sie ist nach belgischem Recht zu beurteilen.

- d) ¹B 1 holt die Ware bei D 2 in Köln ab und befördert sie von dort mit eigenem Lkw nach Belgien.

²Die Beförderung ist in diesem Fall der dritten Lieferung (B 2 an B 1) zuzuordnen, da der letzte Abnehmer die Ware selbst befördert (Abholfall). ³Diese Lieferung ist die Beförderungslieferung. ⁴Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung). ⁵Die Lieferung des B 2 ist bei Nachweis der

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

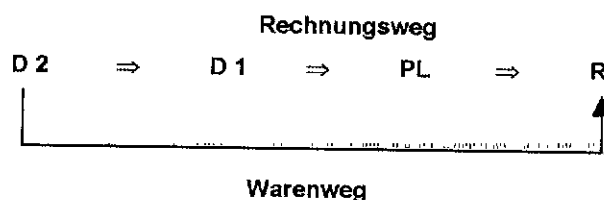
Voraussetzungen des § 6 a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG steuerfrei. ⁶Der Erwerb der Ware unterliegt bei B 1 der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, weil die Innergemeinschaftliche Warenbewegung dort endet (§ 3 d Satz 1 UStG). ⁷Die erste Lieferung D 2 an D 1 und die zweite Lieferung D 1 an B 2 sind ruhende Lieferungen. ⁸Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG jeweils in Deutschland (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangehen. ⁹Beide Lieferungen sind steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen in Deutschland. ¹⁰D 2, D 1 und B 2 müssen ihre Lieferungen zur Umsatzbesteuerung erklären.

Warenbewegungen im Verhältnis zum Drittland

(14) ¹Im Rahmen eines Reihengeschäfts, bei dem die Warenbewegung im Inland beginnt und im Drittlandsgebiet endet, kann mit der Beförderung oder Versendung des Liefergegenstandes in das Drittlandsgebiet nur **e i n e** Ausfuhrlieferung im Sinne des § 6 UStG bewirkt werden. ²Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a UStG kommt demnach nur bei der Beförderungs- oder Versendungslieferung zur Anwendung.

Beispiel:

¹Der russische Unternehmer R bestellt eine Werkzeugmaschine bei dem polnischen Unternehmer PL. ²PL bestellt die Maschine bei D 1 in Frankfurt, der die Bestellung an den Hersteller D 2 in Stuttgart weitergibt. ³PL holt die Maschine in Stuttgart ab und befördert sie mit eigenem Lkw unmittelbar nach Rußland zu R.



⁴Bei diesem Reihengeschäft werden drei Lieferungen (D 2 an D 1, D 1 an PL und PL an R) ausgeführt. ⁵Die Beförderung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 und Satz 6 UStG der zweiten Lieferung D 1 an PL zuzuordnen, da PL als mittlerer Unternehmer in der Reihe offensichtlich in seiner Eigenschaft als Abnehmer der Vorlieferung auftritt. ⁶Ort der Beförderungslieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG Stuttgart (Beginn der Beförderung). ⁷Die Lieferung ist bei Nachweis der Voraussetzungen des § 6 UStG als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. ⁸Die erste Lieferung D 2 an D 1 und die dritte Lieferung PL an R sind ruhende Lieferungen. ⁹Der Lieferort für die erste Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangeht. ¹⁰Sie ist eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung in Deutschland. ¹¹Die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen kommt bei ruhenden Lief-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

rungen nicht in Betracht. ¹²Der Lieferort für die dritte Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Rußland (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgt.

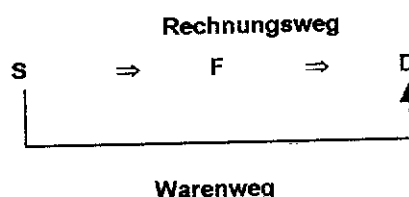
¹³Holt im vorliegenden Fall R die Maschine selbst bei D 2 in Stuttgart ab und befördert sie mit eigenem Lkw nach Rußland, ist die Beförderung der dritten Lieferung (PL an R) zuzuordnen. ¹⁴Ort der Beförderungslieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG Stuttgart (Beginn der Beförderung). ¹⁵Die Lieferung ist bei Nachweis der Voraussetzungen des § 6 UStG als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. ¹⁶Die erste Lieferung (D 2 an D 1) und die zweite Lieferung (D 1 an PL) sind als ruhende Lieferungen jeweils in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, da sie der Beförderungslieferung vorangehen (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG). ¹⁷PL muß seine Lieferung beim zuständigen Finanzamt in Deutschland zur Umsatzbesteuerung erklären.

(15) ¹Gelangt im Rahmen eines Reihengeschäfts der Gegenstand der Lieferungen aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, kann eine Verlagerung des Lieferorts nach § 3 Abs. 8 UStG nur für die Beförderungs- oder Versandungslieferung in Betracht kommen. ²Dazu muß derjenige Unternehmer, dessen Lieferung im Rahmen des Reihengeschäfts die Beförderung oder Versendung zuzuordnen ist, oder sein Beauftragter zugleich auch Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer sein.

(16) ¹Gelangt der Gegenstand der Lieferungen im Rahmen eines Reihengeschäfts aus dem Drittlandsgebiet in das Inland und ist ein Abnehmer in der Reihe oder dessen Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, wird für die Lieferung an diesen Abnehmer und für vorangegangene Lieferungen im Inland aus Vereinfachungsgründen auf die Erhebung der geschuldeten Steuer verzichtet, wenn in den Rechnungen über diese Lieferungen die Steuer nicht gesondert ausgewiesen wird (vgl. § 50 UStDV). ²Wird abweichend von dieser Vereinfachungsregelung in der Rechnung über die Lieferung an diesen Abnehmer die Steuer gesondert ausgewiesen, kann der Abnehmer zugleich die in Rechnung gestellte Steuer und die geschuldete Einfuhrumsatzsteuer unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen.

Beispiel:

¹Der deutsche Unternehmer D bestellt bei dem französischen Unternehmer F Computerteile. ²Dieser bestellt die Computerteile seinerseits bei dem Hersteller S in der Schweiz. ³S befördert die Teile im Auftrag des F unmittelbar an D nach Deutschland. ⁴D ist Schuldner der deutschen Einfuhrumsatzsteuer.



Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁵Bei diesem Reihengeschäft werden zwei Lieferungen (S an F und F an D) ausgeführt. ⁶Die Beförderung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 und Satz 1 UStG der ersten Lieferung S an F zuzuordnen, da der S als erster Unternehmer in der Reihe die Computerteile selbst befördert. ⁷Lieferort ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG die Schweiz (Beginn der Beförderung). ⁸Die Lieferung des S unterliegt bei der Einfuhr nach Deutschland der deutschen Einfuhrumsatzsteuer. ⁹Eine Verlagerung des Lieferorts nach § 3 Abs. 8 UStG kommt nicht in Betracht, da S als Lieferer der Beförderungslieferung nicht zugleich Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. ¹⁰Die zweite Lieferung (F an D) ist eine ruhende Lieferung. ¹¹Sie gilt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Deutschland als ausgeführt (Ende der Beförderung), da sie der Beförderung nachfolgt. ¹²F führt eine steuerpflichtige Inlandslieferung in Deutschland aus und mußte bei dem zuständigen Finanzamt diese Lieferung zur Umsatzbesteuerung erklären. ¹³Aus Vereinfachungsgründen wird jedoch auf die Erhebung der geschuldeten Steuer verzichtet, wenn F dem D eine Rechnung ohne gesonderten Steuerausweis erteilt. ¹⁴Erteilt F dem D eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis, kann D zugleich die in Rechnung gestellte Steuer und die geschuldete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

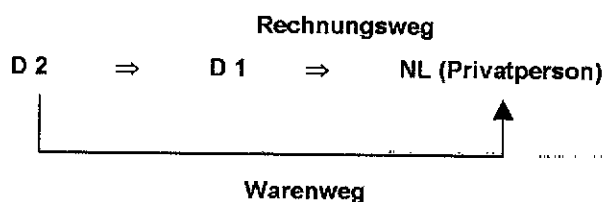
(17) Die Absätze 14 bis 16 gelten entsprechend, wenn bei der Warenbewegung vom Inland in das Drittlandsgebiet (oder umgekehrt) das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates berührt wird.

Reihengeschäfte mit privaten Endabnehmern

(18) ¹An Reihengeschäften können auch Nichtunternehmer als letzte Abnehmer in der Reihe beteiligt sein. ²Die Grundsätze der Absätze 1 bis 11 sind auch in diesen Fällen anzuwenden. ³Wenn der letzte Abnehmer im Rahmen eines Reihengeschäfts, bei dem die Warenbewegung im Inland beginnt und im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates endet (oder umgekehrt), nicht die subjektiven Voraussetzungen für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs erfüllt und demzufolge nicht mit einer USt-IdNr. auftritt, ist § 3 c UStG zu beachten, wenn der letzten Lieferung in der Reihe die Beförderung oder Versendung zugeordnet wird; dies gilt nicht, wenn der private Endabnehmer den Gegenstand abholt.

Beispiel:

¹Der niederländische Privatmann NL kauft für sein Einfamilienhaus in Venlo Möbel beim Möbelhaus D 1 in Köln. ²D 1 bestellt die Möbel bei der Möbelfabrik D 2 in Münster. ³D 2 versendet die Möbel unmittelbar zu NL nach Venlo. ⁴D 1 und D 2 treten jeweils unter ihrer deutschen USt-IdNr. auf.



⁵Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander zwei Lieferungen (D 2 an D 1 und D 1 an NL) ausgeführt. ⁶Die erste Lieferung D 2 an D 1 ist die Versandungslieferung, da D 2 als erster Unternehmer in der Reihe den Transport durchführen läßt. ⁷Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Deutschland (Beginn der Versendung). ⁸Die Lieferung ist im Inland steuerbar und steuerpflichtig, da D 1 ebenfalls mit deutscher USt-IdNr. auftritt. ⁹Der Erwerb der Ware unterliegt bei D 1 der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in den Niederlanden, weil die innergemeinschaftliche Warenbewegung dort endet (§ 3 d Satz 1 UStG). ¹⁰Solange D 1 einen innergemeinschaftlichen Erwerb in den Niederlanden nicht nachweisen kann, hat er einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu besteuern (§ 3 d Satz 2 UStG). ¹¹Die zweite Lieferung D 1 an NL ist eine ruhende Lieferung. ¹²Die Lieferung des D 1 an NL fällt deshalb nicht unter die Regelung des § 3 c UStG. ¹³Der Lieferort für diese Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in den Niederlanden (Ende der Versendung), da sie der Versandungslieferung folgt. ¹⁴Die Lieferung ist nach niederländischem Recht zu beurteilen. ¹⁵D 1 muß sich in den Niederlanden umsatzsteuerlich registrieren lassen.

¹⁶Würde D 1 mit niederländischer USt-IdNr. auftreten, wäre die Lieferung des D 2 an D 1 als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei, wenn D 2 die Voraussetzungen hierfür nachweist.

¹⁷Würde die Versendung im vorliegenden Fall allerdings der zweiten Lieferung (D 1 an NL) zuzuordnen sein, wäre diese Lieferung nach § 3 c UStG zu beurteilen, da der Gegenstand vom Lieferer in einen anderen Mitgliedstaat versendet wird und der Abnehmer NL als Privatperson nicht zu den in § 1 a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personen gehört.

32. Besorgungsleistungen (§ 3 Abs. 11 UStG)

(1) ¹Eine Besorgung liegt vor, wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen in eigenem Namen Leistungen, die er nicht selbst schuldet, durch einen Dritten erbringen läßt. („Leistungseinkauf“, „verdeckte Vermittlung“). ²Der Besorgungsunternehmer schuldet seinem Auftraggeber nicht die besorgte Leistung; er schuldet und erfüllt nur eine Geschäftsbesorgung i.S. von § 675 BGB (vgl. BFH-Urteil vom 18.5.1994 - BStBl II S. 719).

Beispiel:

¹Ein Spediteur läßt für Rechnung des Versenders in eigenem Namen Güterversendungen durch Frachtführer oder Verfrachter ausführen (vgl. § 453 HGB); es handelt sich um die Besorgung einer Beförderungsleistung. ²Keine Besorgungsleistung, sondern eine Beförderungsleistung erbringt jedoch der Unternehmer, der zwar die Besorgung einer Beförderung übernimmt, die Beförderung aber selbst ausführt (Selbsteintritt nach § 458 HGB).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

³Eine Besorgung liegt nicht vor, wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen in eigenem Namen Leistungen an einen Dritten erbringt („Leistungsverkauf“). ⁴§ 3 Abs. 11 UStG ist daher insbesondere nicht anzuwenden auf Leistungen der Zwischenvermietungsunternehmer.

(2) ¹Die für die besorgte Leistung geltenden Vorschriften sind auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden. ²Danach sind die sachbezogenen umsatzsteuerlichen Merkmale der besorgten Leistung auch für die Besorgungsleistung maßgebend. ³Das gilt insbesondere für den Ort der Leistung, soweit nicht für die Besorgungsleistung eine besondere Regelung besteht, z.B. für Werbemittel in § 3 a Abs. 3 und 4 Nr. 2 UStG. ⁴Entsprechendes gilt für die Frage einer Steuerbefreiung.

Beispiel 1:

¹Der im Inland ansässige Spediteur A besorgt für den Unternehmer B den Umschlag einer Ware in Basel. ²Die Umschlagsleistung bewirkt der im Inland ansässige Unternehmer C.

³Die Umschlagsleistung des C ist nach § 3 b Abs. 2 UStG nicht steuerbar. ⁴Das gleiche gilt für die Besorgungsleistung des A.

Beispiel 2:

¹Der im Inland ansässige Spediteur A besorgt für den Unternehmer B die Beförderung eines Gegenstandes von Köln nach Budapest. ²Die Beförderungsleistung bewirkt der Unternehmer C.

³Die grenzüberschreitende Beförderung des C ist nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchst. aa UStG steuerfrei. ⁴Das gleiche gilt für die Besorgungsleistung des A.

⁵Zum Ort von Besorgungsleistungen bei innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen und bei Leistungen, die im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen stehen, vgl. Abschnitt 42 h.

(3) ¹Personenbezogene umsatzsteuerliche Merkmale der besorgten Leistung sind jedoch im Rahmen der entsprechenden Anwendung auf die Besorgungsleistung nicht übertragbar.

Beispiel:

¹Der Bauunternehmer A besorgt für den Bauherrn B die Leistung des Handwerkers C, für dessen Umsätze nach § 19 Abs. 1 UStG Umsatzsteuer nicht erhoben wird. ²Diese persönliche Begünstigung ist nicht auf den Bauunternehmer übertragbar. ³Die Besorgungsleistung unterliegt dem allgemeinen Steuersatz.

Zu § 3 a UStG

(§ 1 UStDV)

33. Ort der sonstigen Leistung**nach § 3 a Abs. 1 UStG**

(1) ¹Nach der Grundregel des § 3 a Abs. 1 UStG ist für die Bestimmung des Leistungsortes, wenn kein Tatbestand des § 3 a Abs. 2 bis 5 UStG oder des § 3 b UStG vorliegt, der Ort maßgeblich, von dem aus

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (vgl. § 21 AO). ²Ist dieser Ort bei natürlichen Personen nicht eindeutig bestimmbar, kommen als Leistungsort in Betracht: der Wohnsitz des Unternehmers (§ 8 AO) oder der Ort seines gewöhnlichen Aufenthalts (§ 9 AO). ³Bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen ist der Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) maßgeblich. ⁴Der Begriff der Betriebsstätte ergibt sich aus § 12 AO. ⁵Betriebsstätte kann auch eine Organgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sein. ⁶Für die Bestimmung des Leistungsortes nach der Belegenheit der Betriebsstätte ist Voraussetzung, daß der Umsatz von der Betriebsstätte ausgeführt worden ist, d.h. die sonstige Leistung muß der Betriebsstätte tatsächlich zuzurechnen sein. ⁷Dies ist der Fall, wenn die für die sonstige Leistung erforderlichen einzelnen Arbeiten ganz oder überwiegend durch Angehörige oder Einrichtungen der Betriebsstätte ausgeführt werden. ⁸Es ist nicht erforderlich, daß die Betriebsstätte das Umsatzgeschäft selbst abgeschlossen hat. ⁹Wird ein Umsatz sowohl an dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, als auch von einer Betriebsstätte ausgeführt, ist der Leistungsort nach dem Ort zu bestimmen, an dem die sonstige Leistung überwiegend erbracht wird. ¹⁰**Der Ort sonstiger Leistungen, die ein Reiseveranstalter mit Sitz im Inland an Bord eines Kreuzfahrtschiffes im Ausland an die Passagiere erbringt, bestimmt sich jedoch nach § 3 a Abs. 1 Satz 1 UStG.** ¹¹**Anknüpfungspunkt ist in diesem Fall der Ort, von dem aus der Reiseveranstalter sein Unternehmen betreibt (vgl. BFH-Urteil vom 19.11.1998 – BStBl 1999 II S. 108).** ¹²Der Ort einer einheitlichen sonstigen Leistung eines Unternehmers, der sein Unternehmen vom Inland aus betreibt, liegt nach § 3 a Abs. 1 UStG vorbehaltlich des § 3 a Abs. 2 bis 4 UStG und des § 3 b UStG auch dann im Inland, wenn einzelne Leistungsteile im Ausland erbracht werden (vgl. BFH-Urteil vom 26.3.1992 – BStBl II S. 929).

(2) ¹Unter § 3 a Abs. 1 UStG fallen z.B. die in § 25 Abs. 1 UStG bezeichneten Reiseleistungen (§ 25 Abs. 1 Satz 4 UStG) und die Reisebetreuungsleistungen von angestellten Reiseleitern (vgl. BFH-Urteil vom 23.9.1993 – BStBl 1994 II S. 272). ²Dies gilt auch für die Leistungen der Handelsvertreter – ausgenommen die unter § 3 a Abs. 2 Nr. 1, Nr. 4 und Abs. 4 Nr. 10 UStG fallenden Vermittlungsleistungen. ³Ferner gilt dies für die Leistungen der Vermögensverwalter und Testamentsvollstrecker sowie für die Leistungen der Notare, soweit sie nicht Grundstücksgeschäfte beurkunden (vgl. Abschnitt 34 Abs. 6 und 8) oder nicht selbständige Beratungsleistungen erbringen (vgl. Abschnitt 39 Abs. 11). ⁴§ 3 a Abs. 1 UStG erfaßt ferner sonstige Leistungen im Sinne des § 3 a Abs. 4 UStG, wenn der Leistungsempfänger kein Unternehmer und innerhalb der EG ansässig ist (vgl. jedoch Abschnitt 42).

(3) ¹Außerdem 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. 11 UStG ausgenommen ist (vgl. jedoch Abschnitt 42 Abs. 3).

Beispiel:

¹Ein kanadischer Staatsbürger tritt eine Europareise in München an und mietet ein Kraftfahrzeug bei einer Firma in München.

²Die Vermietung des Kraftfahrzeugs durch einen im Inland ansässigen Unternehmer ist insgesamt steuerbar, und zwar auch dann, wenn das vermietete Beförderungsmittel während der Vermietung im Ausland genutzt wird.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

²Als Vermietung von Beförderungsmitteln gilt auch die Überlassung von betrieblichen Kraftfahrzeugen durch Arbeitgeber an ihre Arbeitnehmer zur privaten Nutzung.

(4) ¹Wird eine Segel- oder Motoryacht ohne Besatzung verchartert, ist eine Vermietung eines Beförderungsmittels anzunehmen. ²Bei einer Vercharterung mit Besatzung ohne im Chartervertrag festgelegte Reiseroute ist ebenfalls eine Vermietung eines Beförderungsmittels anzunehmen. ³Das gilt auch, 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. ⁴Eine 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.

(5) ¹Als Beförderungsmittel sind Gegenstände anzusehen, deren Hauptzweck auf die Beförderung von Personen und Gütern zu Lande, zu Wasser oder in der Luft gerichtet ist und die sich auch tatsächlich fortbewegen. ²Zu den Beförderungsmitteln gehören auch **Auflieger, Sattelanhänger, Fahrzeuganhänger, Elektro-Caddywagen**, Transportbetonmischer, Segelboote, Ruderboote, Paddelboote, Motorboote, Sportflugzeuge, Segelflugzeuge, Wohnmobile, Wohnwagen (vgl. jedoch Abschnitt 34 Abs. 4). ³Keine Beförderungsmittel sind z.B. Bagger, Planiermaschinen, Bergungskräne, Schwertransportkräne, Transportbänder, Gabelstapler, Elektrokarren, Rohrleitungen, Ladekräne, Schwimmkräne, Schwimmrammen, Container, militärische Kampffahrzeuge, z.B. Kriegsschiffe - ausgenommen Versorgungsfahrzeuge -, Kampfflugzeuge, Panzer. ⁴Unabhängig hiervon kann jedoch mit diesen Gegenständen eine Beförderungsleistung ausgeführt werden.

34. Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

(1) ¹Für den Ort einer sonstigen Leistung - einschließlich Werkleistung - im Zusammenhang mit einem Grundstück ist die Lage des Grundstücks entscheidend. ²Als Grundstück im Sinne des § 3 a Abs. 2 Nr. 1 UStG ist auch der Meeresboden anzusehen. ³Zu einem Grundstück gehören auch diejenigen Sachen, die durch Vornahme einer Verbindung wesentliche Bestandteile eines Grundstücks geworden sind (§ 94 BGB). ⁴Das gilt auch für wesentliche Bestandteile, die ertragsteuerlich selbständige Wirtschaftsgüter sind. ⁵Im Sinne von § 3 a Abs. 2 Nr. 1 UStG stehen auch sonstige Leistungen an Scheinbestandteilen (§ 95 BGB) im Zusammenhang mit einem Grundstück. ⁶Dies gilt jedoch nicht für sonstige Leistungen am Zubehör (§ 97 BGB).

Beispiel:

¹Ein Industrieunternehmer hat anderen Unternehmern übertragen: die Pflege der Grünflächen des Betriebsgrundstücks, die Gebäudereinigung, die Wartung der Heizungsanlage und die Pflege und Wartung der Aufzugsanlagen.

²Es handelt sich in allen Fällen um sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Die sonstige Leistung muß nach Sinn und Zweck der Vorschrift in engem Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. ²Ein enger Zusammenhang ist gegeben, wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstücks selbst bezieht.

(3) ¹Zu den sonstigen Leistungen, die in § 4 Nr. 12 UStG der Art nach bezeichnet sind (§ 3 a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a UStG), gehört die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken. ²Die Begriffe Vermietung und Verpachtung sind grundsätzlich nach bürgerlichem Recht zu beurteilen. ³Es kommt nicht darauf an, ob die Vermietungs- oder Verpachtungsleistung nach § 4 Nr. 12 UStG steuerbefreit ist. ⁴Auch die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer bereithält, um kurzfristig Fremde zu beherbergen, die Vermietung von Plätzen, um Fahrzeuge abzustellen, die Überlassung von Wasser- und Bootsliègeplätzen für Sportboote (vgl. BFH-Urteil vom 8.10.1991 - BStBl 1992 II S. 368), die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen **und die entgeltliche Unterbringung auf einem Schiff, das für längere Zeit auf einem Liegeplatz befestigt ist** (vgl. BFH-Urteil vom 7.3.1996 - BStBl II S. 341) fallen unter § 3 a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a UStG. ⁵Das gilt auch für die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, wenn sie wesentliche Bestandteile oder Scheinbestandteile eines Grundstücks sind.

(4) ¹Die Überlassung von Camping-, Park- und Bootsliègeplätzen 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. ²Vermieten Unternehmer Wohnwagen, die auf Campingplätzen aufgestellt sind und ausschließlich zum stationären Gebrauch als Wohnung überlassen werden, ist die Vermietung als sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück anzusehen (§ 3 a Abs. 2 Nr. 1 UStG). ³Dies 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. ⁴Maßgebend ist nicht die abstrakte Eignung eines Gegenstandes als Beförderungsmittel. ⁵Entscheidend ist, daß die Wohnwagen nach dem Inhalt der abgeschlossenen Mietverträge nicht als Beförderungsmittel, sondern zum stationären Gebrauch als Wohnungen überlassen werden. ⁶Das 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.

(5) Zu den Leistungen der in § 4 Nr. 12 UStG bezeichneten Art zählen die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung aufgrund eines auf Übertragung des Eigentums gerichteten Vertrages oder Vorvertrages (§ 4 Nr. 12 Buchstabe b UStG) sowie die Bestellung und Veräußerung von Dauerwohnrechten und Dauernutzungsrechten (§ 4 Nr. 12 Buchstabe c UStG).

(6) ¹Zu den sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken (§ 3 a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe b UStG) gehören die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen sowie der Notare bei der Beurkundung von Grundstückskaufverträgen. ²Wegen der selbständigen Beratungsleistungen der Notare siehe Abschnitt 39 Abs. 11.

(7) ¹Zu den sonstigen Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung oder der Ausführung von Bauleistungen dienen (§ 3 a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe c UStG), gehören z.B. die Leistungen der Architekten, Bauingenieure, Vermessungsingenieure, Bauträgergesellschaften,

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Sanierungsträger sowie der Unternehmer, die Abbruch- und Erdarbeiten ausführen.²Dazu gehören ferner Leistungen, zum Aufsuchen oder Gewinnen von Bodenschätzen.³In Betracht kommen Leistungen aller Art, die sonstige Leistungen sind.⁴Die Vorschrift erfaßt auch die Begutachtung von Grundstücken.

(8) ¹Im engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehen auch die Einräumung dinglicher Rechte, z.B. dinglicher Nießbrauch, Dienstbarkeiten, Erbbaurechte, sowie sonstige Leistungen, die dabei ausgeführt werden, z.B. Beurkundungsleistungen eines Notars.²Unter die Vorschrift fällt ferner die Vermittlung von Vermietungen von Grundstücken, Wohnungen, Ferienhäusern, Hotelzimmern.

(9) Nicht im engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehen folgende Leistungen, sofern sie selbständige Leistungen sind:

1. der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften,
2. die Veröffentlichung von Immobilienanzeigen, z.B. durch Zeitungen,
3. die Finanzierung und Finanzierungsberatung im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks und dessen Bebauung,
4. die Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen.

34 a. Ort der sonstigen Leistungen bei Messen und Ausstellungen

Sonstige Leistungen der Veranstalter von Messen und Ausstellungen an die Aussteller

(1) ¹Bei 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.²Diese Leistungen werden im Rahmen eines Vertrages besonderer Art (vgl. Abschnitt 81 Abs. 2 Nr. 1) dort ausgeführt, wo die Standflächen liegen (§ 3 a Abs. 2 Nr. 1 UStG).³Die 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.

⁴Als Messegelände sind auch örtlich getrennte Kongreßzentren anzusehen.⁵Übliche Nebenleistungen sind z.B. die Überlassung von Mikrofonanlagen und Simultandolmetscheranlagen sowie Bestuhlungsdienste, Garderobendienste und Hinweisdienste.

(2) ¹Bei sonstigen Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen, gilt zwar eine Sonderregelung (§ 3 a Abs. 3 und 4 Nr. 2 UStG).²Diese ist jedoch auf Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück nicht anzuwenden (§ 3 a Abs. 3 Satz 4 UStG).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(3) ¹In der Regel erbringen die Veranstalter neben der Überlassung von Standflächen usw. (Absatz 1) eine Reihe weiterer Leistungen an die Aussteller. ²Auch diese Leistungen sind entweder als Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück anzusehen oder können aus Vereinfachungsgründen als solche behandelt werden. ³Es kann sich insbesondere um folgende sonstige Leistungen der Veranstalter handeln:

1. ¹Technische Versorgung der überlassenen Stände. ²Hierzu gehören z.B.

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

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

2. ¹Planung, Gestaltung sowie Aufbau, Umbau und Abbau von Ständen. ²Unter die „Planung“ fallen insbesondere Architektenleistungen, z.B. Anfertigung des Entwurfs für einen Stand. ³Zur „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 Schließfächer auf dem Messegelände,

7. Überlassung von Eintrittsausweisen einschließlich Eintrittskarten,

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.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Sonstige Leistungen ausländischer Durchführungsgesellschaften

(4) ¹Im Rahmen von Messen und Ausstellungen werden auch Gemeinschaftsausstellungen durchgeführt, z.B. von Ausstellern, die in demselben ausländischen Staat ansässig sind. ²Vielfach ist in diesen Fällen zwischen dem Veranstalter und den Ausstellern ein Unternehmen eingeschaltet, das im eigenen Namen die Gemeinschaftsausstellung organisiert (sogenannte Durchführungsgesellschaft). ³In diesen Fällen erbringt der Veranstalter die in den Absätzen 1 und 3 bezeichneten sonstigen Leistungen an die zwischengeschaltete Durchführungsgesellschaft. ⁴Diese erbringt die sonstigen Leistungen an die an der Gemeinschaftsausstellung beteiligten Aussteller. ⁵Für die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen der Durchführungsgesellschaft gelten die Ausführungen in den Absätzen 1 bis 3 entsprechend.

(5) ¹Durchführungsgesellschaften, die im Ausland ansässig sind, fallen mit ihren sonstigen Leistungen an die Aussteller unter die Vorschriften über das Umsatzsteuer-Abzugsverfahren (§§ 51 bis 58 UStDV). ²Dies 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. ³Diese Verpflichtung entfällt jedoch nach der sogenannten Null-Regelung (§ 52 Abs. 2 UStDV), wenn

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

⁴Wegen der im Abzugsverfahren zu erteilenden Bescheinigungen nach §§ 52 Abs. 4 und 53 Abs. 7 UStDV vgl. Abschnitt 239 Abs. 2 Satz 4.

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

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

(7) ¹Einige ausländische Staaten beauftragen mit der Organisation von Gemeinschaftsausstellungen keine Durchführungsgesellschaft, sondern eine staatliche Stelle, z.B. ein Ministerium. ²Im Inland werden die ausländischen staatlichen Stellen vielfach von den Botschaften oder Konsulaten der betreffenden ausländischen Staaten vertreten. ³Im übrigen werden Gemeinschaftsausstellungen entsprechend den Ausführungen in Absatz 4 durchgeführt. ⁴Hierbei erheben die ausländischen staatlichen Stellen von den einzelnen Ausstellern ihres Landes Entgelte, die sich in der Regel nach der beanspruchten Ausstellungsfläche richten. ⁵Bei dieser Gestaltung sind die ausländischen staatlichen Stellen als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG anzusehen. ⁶Die Ausführungen in den Absätzen 4 bis 6 gelten deshalb für die ausländischen staatlichen Stellen entsprechend.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Sonstige Leistungen anderer Unternehmer

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

1. ¹Die 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). ²Wegen der sonstigen Leistungen, die die Planung und den Aufbau eines Messestandes betreffen vgl. insbesondere BFH-Urteil vom 24.11.1994 - BStBl 1995 II S. 151.
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 Beförderungsleistungen bestimmt sich nach § 3 b Abs. 1 oder 3 UStG.
4. Die in Absatz 3 Nr. 11 bezeichnete Lagerung von Ausstellungsgegenständen fällt unter § 3 b Abs. 2 oder 4 UStG.
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).

35. (unbesetzt)

36. Ort der Tätigkeit

(1) ¹Die Regelung des § 3 a Abs. 2 Nr. 3 UStG gilt nur für sonstige Leistungen, die in einem positiven Tun bestehen. ²Bei diesen Leistungen bestimmt die Tätigkeit selbst den Leistungsort. ³Der Ort, an dem der Erfolg eintritt oder die sonstige Leistung sich auswirkt, ist ohne Bedeutung (BFH-Urteil vom 4.4.1974 - BStBl II S. 532). ⁴Maßgebend ist nach der Rechtsprechung, wo die entscheidenden Bedingungen zum Erfolg gesetzt werden (BFH-Urteil vom 26.11.1953 - BStBl 1954 III S. 63). ⁵Durch das Wort „jeweils“ wird klargestellt, daß es nicht entscheidend darauf ankommt, wo der Unternehmer, z.B. Künstler, im Rahmen seiner Gesamttätigkeit überwiegend tätig wird, sondern daß der einzelne Umsatz zu betrachten ist. ⁶Es ist nicht erforderlich, daß der Unternehmer im Rahmen einer Veranstaltung tätig wird.

(2) Tontechnische Leistungen, die im Zusammenhang mit künstlerischen oder unterhaltenden Leistungen im Sinne des § 3 a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG unerläßlich sind, werden an dem Ort erbracht, an dem diese Leistungen tatsächlich bewirkt werden (EuGH-Urteil vom 26.9.1996 - BStBl 1998 II S. 313).

(3) Bei den Leistungen nach § 3 a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG - insbesondere den künstlerischen und wissenschaftlichen Leistungen - ist zu beachten, daß sich im Falle der Übertragung von Nutzungsrechten an Urheberrechten und ähnlichen Rechten der Leistungsort nach § 3 a Abs. 3 und 4 Nr. 1 UStG bestimmt (vgl. Abschnitt 39 Abs. 1 und 2).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel:

¹Ein Sänger gibt aufgrund eines Vertrages mit einer Konzertagentur ein Konzert im Inland.

²Aufgrund eines anderen Vertrages mit dem Sänger zeichnet eine ausländische Schallplattengesellschaft das Konzert auf.

³Der Ort der Leistung für das Konzert befindet sich nach § 3 a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG im Inland, da es sich um eine künstlerische Leistung handelt. ⁴Mit der Aufzeichnung des Konzerts für eine Schallplattenproduktion überträgt der Sänger Nutzungsrechte an seinem Urheberrecht im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 1 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 22.3.1979 - BStBl II S. 598). ⁵Für den Ort dieser Leistung ist § 3 a Abs. 3 UStG maßgeblich.

⁶Zur Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben, vgl. Abschnitt 39 Abs. 1 und 2 und Abschnitt 168.

(4) ¹Die Frage, ob bei einem wissenschaftlichen Gutachten eine wissenschaftliche Leistung nach § 3 a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG oder eine Beratung nach § 3 a Abs. 4 Nr. 3 UStG vorliegt, ist nach dem Zweck zu beurteilen, den der Auftraggeber mit dem von ihm bestellten Gutachten verfolgt. ²Eine wissenschaftliche Leistung im Sinne des § 3 a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG setzt voraus, daß das erstellte Gutachten nicht auf Beratung des Auftraggebers gerichtet ist. ³Dies ist der Fall, wenn das Gutachten nach seinem Zweck keine konkrete Entscheidungshilfe für den Auftraggeber darstellt.

Beispiel 1:

¹Ein Hochschullehrer hält im Auftrag eines Verbandes auf einem Fachkongreß einen Vortrag. ²Inhalt des Vortrags ist die Mitteilung und Erläuterung der von ihm auf seinem Forschungsgebiet, z.B. Maschinenbau, gefundenen Ergebnisse. ³Zugleich händigt der Hochschullehrer allen Teilnehmern ein Manuskript seines Vortrags aus. ⁴Vortrag und Manuskript haben nach Inhalt und Form den Charakter eines wissenschaftlichen Gutachtens. ⁵Sie sollen allen Teilnehmern des Fachkongresses zur Erweiterung ihrer beruflichen Kenntnisse dienen.

⁴Soll das Gutachten dem Auftraggeber als Entscheidungshilfe für die Lösung konkreter technischer, wirtschaftlicher oder rechtlicher Fragen dienen, so liegt eine Beratungsleistung vor.

Beispiel 2:

¹Ein Wirtschaftsforschungsunternehmen erhält den Auftrag, in Form eines Gutachtens Struktur- und Standortanalysen für die Errichtung von Gewerbebetrieben zu erstellen. ²Auch wenn das Gutachten nach wissenschaftlichen Grundsätzen erstellt worden ist, handelt es sich um eine Beratung, da das Gutachten zur Lösung konkreter wirtschaftlicher Fragen verwendet werden soll.

(5) ¹Als **Arbeit** im Sinne des § 3 a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe c UStG gilt auch der Sonderfall der Leistung nach § 3 Abs. 10 UStG. ²Wartungsleistungen an Anlagen, Maschinen und Kraftfahrzeugen können als Werkleistungen angesehen werden. ³Verwendet der Unternehmer bei der Be- oder Verarbeitung eines Gegenstandes selbstbeschaffte Stoffe, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind, ist keine Werkleistung, sondern eine Werklieferung gegeben (§ 3 Abs. 4 UStG).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(6) ¹Bei der Begutachtung beweglicher Gegenstände durch Sachverständige hat § 3 a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe c UStG Vorrang vor § 3 a Abs. 3 und 4 Nr. 3 UStG. ²Auf die Verhältnisse des Leistungsempfängers kommt es daher in diesen Fällen nicht an. ³Wegen der Leistungen von Handelschemikern vgl. Abschnitt 39 Abs. 12.

37. (unbesetzt)**38. Ort des Leistungsempfängers**

(1) ¹Nach § 3 a Abs. 3 UStG ist in bestimmten Fällen für den Ort der sonstigen Leistung maßgebend, wo der Empfänger der Leistung ansässig ist. ²Die hierfür in Betracht kommenden sonstigen Leistungen sind in § 3 a Abs. 4 UStG aufgeführt. ³Hängt die Bestimmung des Leistungsorts davon ab, daß der Leistungsempfänger Unternehmer ist, kommt es darauf an, daß die Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt ist. ⁴Es sind folgende Fälle zu unterscheiden:

1. Ist der Empfänger der sonstigen Leistung ein Unternehmer, wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt.
2. Ist der Empfänger der sonstigen Leistungen kein Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz außerhalb der EG (vgl. Abschnitt 13 a Abs. 1) wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat.
3. ¹Ist der Empfänger der sonstigen Leistung kein Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz innerhalb der EG (vgl. Abschnitt 13 a Abs. 1), wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. ²Insoweit verbleibt es bei der Regelung des § 3 a Abs. 1 UStG (vgl. jedoch § 1 UStDV, Abschnitt 42).

(2) ¹Die sonstige Leistung kann auch an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt werden. ²Dies ist der Fall, wenn die Leistung ausschließlich oder überwiegend für die Betriebsstätte bestimmt ist. ³Die Regelung hat zur Folge, daß die sonstige Leistung nicht der Umsatzsteuer unterliegt, wenn sich der Ort der Betriebsstätte im Ausland befindet. ⁴Es ist nicht erforderlich, daß die Betriebsstätte den Auftrag an einen Unternehmer, der die sonstige Leistung durchführt, z.B. Verleger, Werbeagentur, Werbungsmittler, erteilt. ⁵Ferner ist es unerheblich, ob das Entgelt für die Leistung von der Betriebsstätte oder von dem Unternehmer bezahlt wird.

Beispiel:

¹Eine Bank mit Sitz im Inland unterhält im Ausland Zweigniederlassungen. ²Durch Aufnahme von Werbeanzeigen in ausländischen Zeitungen und Zeitschriften wird für die Zweigniederlassungen geworben. ³Die Erteilung der Anzeigenaufträge an die ausländischen Verleger erfolgt durch eine inländische Werbeagentur.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁴Die ausländischen Verleger und die inländische Werbeagentur unterliegen mit ihren Leistungen für die im Ausland befindlichen Zweigniederlassungen nicht der deutschen Umsatzsteuer.

(3) Bei Werbeanzeigen in Zeitungen und Zeitschriften und bei Werbesendungen in Rundfunk und Fernsehen ist davon auszugehen, daß sie ausschließlich oder überwiegend für im Ausland 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 Ausland verbreitet werden.

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

(4) ¹Läßt sich nicht feststellen, daß eine sonstige Leistung ausschließlich oder überwiegend für eine Betriebsstätte bestimmt ist, 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). ²Bei 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.

(5) ¹Erbringt ein Unternehmer, der im Ausland ansässig ist, eine in § 3 a Abs. 4 UStG bezeichnete sonstige Leistung an einen Leistungsempfänger im Inland, der nicht Unternehmer ist, ist die Leistung nicht steuerbar (vgl. jedoch Abschnitt 42). ²Entsprechendes gilt, wenn die sonstige Leistung zwar an einen Unternehmer im Inland, aber nicht für sein Unternehmen erbracht wird.

39. Leistungskatalog des § 3 a Abs. 4 Nr. 1 bis 11 UStG

Patente, Urheberrechte, Markenrechte

(1) Sonstige Leistungen im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 1 UStG ergeben sich u.a. aufgrund folgender Gesetze:

1. Gesetz über Urheberrecht und verwandte Schutzrechte;
2. Gesetz über die Wahrnehmung von Urheberrechten und verwandten Schutzrechten;
3. Patentgesetz;
4. Markenrechtsreformgesetz;
5. Gesetz über das Verlagsrecht;
6. Gebrauchsmustergesetz.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Hinsichtlich der Leistungen auf dem Gebiet des Urheberrechts vgl. Abschnitt 36 Abs. 3. ²Außerdem sind die Ausführungen in Abschnitt 168 zu beachten. ³Bei der Auftragsproduktion von Filmen wird auf die Rechtsprechung des BFH zur Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung hingewiesen (BFH-Urteil vom 19.2.1976 - BStBl II S. 515). ⁴**Die Überlassung von Fernsehübertragungsrechten und die Freigabe eines Berufsfußballspielers gegen Ablösezahlung sind als ähnliche Rechte im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 1 UStG anzusehen.**

Werbung, Öffentlichkeitsarbeit, Werbungsmittler, Werbeagenturen

(3) ¹Unter dem Begriff „Leistungen, die der Werbung dienen“, sind die Leistungen zu verstehen, die bei den Werbeadressaten den Entschluß zum Erwerb von Gegenständen oder zur Inanspruchnahme von sonstigen Leistungen auslösen sollen (vgl. BFH-Urteil vom 24.9.1987 - BStBl 1988 II S. 303). ²Unter den Begriff fallen auch die Leistungen, die bei den Werbeadressaten ein bestimmtes außerwirtschaftliches, z.B. politisches, soziales, religiöses Verhalten herbeiführen sollen. ³Es ist nicht erforderlich, daß die Leistungen üblicherweise und ausschließlich der Werbung dienen.

(4) Zu den Leistungen, die der Werbung dienen, gehören insbesondere:

1. die Werbeberatung. Hierbei handelt es sich um die Unterrichtung über die Möglichkeiten der Werbung;
2. die Werbevorbereitung und die Werbeplanung. Bei ihr handelt es sich um die Erforschung und Planung der Grundlagen für einen Werbeeinsatz, z.B. die Markterkundung, die Verbraucheranalyse, die Erforschung von Konsumgewohnheiten, die Entwicklung einer Marktstrategie und die Entwicklung von Werbekonzeptionen;
3. die Werbegestaltung. Hierzu zählen die graphische Arbeit, die Abfassung von Werbetexten und die vorbereitenden Arbeiten für die Film-, Funk- und Fernsehproduktion;
4. die Werbemittelherstellung. Hierzu gehört die Herstellung oder Beschaffung der Unterlagen, die für die Werbung notwendig sind, z.B. Reinzeichnungen und Tiefdruckvorlagen für Anzeigen, Prospekte, Plakate usw., Druckstöcke, Bild- und Tonträger, einschließlich der Überwachung der Herstellungsvorgänge;
5. die Werbemittlung. Der Begriff umfaßt die Auftragsabwicklung in dem Bereich, in dem die Werbeeinsätze erfolgen sollen, z.B. die Erteilung von Anzeigenaufträgen an die Verleger von Zeitungen, Zeitschriften, Fachblättern und Adreßbüchern sowie die Erteilung von Werbeaufträgen an Funk- und Fernsehanstalten und an sonstige Unternehmer, die Werbung durchführen;
6. die Durchführung von Werbung. Hierzu gehören insbesondere die Aufnahmen von Werbeanzeigen in Zeitungen, Zeitschriften, Fachblättern, auf Bild- und Tonträgern und in Adreßbüchern, die sonstige Adreßwerbung, z.B. Zusatzeintragungen oder hervorgehobene Eintragungen, die Beiheftung, Beifügung oder Verteilung von Prospekten oder sonstige Formen der Direktwerbung, das

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Anbringen von Werbeplakaten und Werbetexten an Anschlagstellen, Verkehrsmitteln usw., das Abspielen von Werbefilmen in Filmtheatern oder die Ausstrahlung von Werbesendungen im Fernsehen oder Rundfunk.

(5) ¹Zeitungsanzeigen von Unternehmern, die Stellenangebote enthalten, ausgenommen Chiffreanzeigen, und sogenannte Finanzanzeigen, z.B. Veröffentlichung von Bilanzen, Emissionen, Börsenzulassungsprospekten usw., sind Werbeleistungen. ²Zeitungsanzeigen von Nichtunternehmern, z.B. Stellengesuche, Stellenangebote von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Familienanzeigen, Kleinanzeigen, sind dagegen als nicht der Werbung dienend anzusehen.

(6) ¹Unter Leistungen, die der Öffentlichkeitsarbeit dienen, sind die Leistungen zu verstehen, durch die Verständnis, Wohlwollen und Vertrauen erreicht oder erhalten werden sollen. ²Es handelt sich hierbei in der Regel um die Unterrichtung der Öffentlichkeit über die Zielsetzungen, Leistungen und die soziale Aufgeschlossenheit staatlicher oder privater Stellen. ³Die Ausführungen in den Absätzen 3 und 4 gelten entsprechend.

(7) Werbungsmittler ist, wer Unternehmern, die Werbung für andere durchführen, Werbeaufträge für andere im eigenen Namen und für eigene Rechnung erteilt.

(8) ¹Eine Werbeagentur ist ein Unternehmer, der neben der Tätigkeit eines Werbungsmittlers weitere Leistungen, die der Werbung dienen, ausführt. ²Bei den weiteren Leistungen handelt es sich insbesondere um Werbeberatung, Werbeplanung, Werbegestaltung, Beschaffung von Werbemitteln und Überwachung der Werbemittelherstellung (vgl. hierzu Absatz 4 Nr. 1 bis 4).

Beratungs- und Ingenieurleistungen

(9) ¹Die Vorschrift des § 3 a Abs. 4 Nr. 3 UStG ist z.B. bei folgenden sonstigen Leistungen anzuwenden, wenn sie Hauptleistungen sind: Rechts-, Steuer- und Wirtschaftsberatung. ²Sie findet keine Anwendung, wenn die Beratung nach den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts nur als Nebenleistung z.B. zu einer Werklieferung zu beurteilen ist.

(10) ¹Bei Rechtsanwälten, Patentanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern fallen alle berufstypischen Leistungen unter die Vorschrift. ²Zur Beratungstätigkeit gehören daher z.B. bei einem Rechtsanwalt die Prozeßführung, bei einem Wirtschaftsprüfer auch die im Rahmen von Abschlußprüfungen erbrachten Leistungen.

(11) ¹Die Vorschrift des § 3 a Abs. 4 Nr. 3 UStG erfaßt auch die selbständigen Beratungsleistungen der Notare. ²Sie erbringen jedoch nur dann selbständige Beratungsleistungen, wenn die Beratungen nicht im Zusammenhang mit einer Beurkundung stehen. ³Das sind insbesondere die Fälle, in denen sich die Tätigkeit der Notare auf die Betreuung der Beteiligten auf dem Gebiet der vorsorgenden Rechtspflege, insbesondere die Anfertigung von Urkundsentwürfen und die Beratung der Beteiligten beschränkt (vgl. § 24 BNotO und §§ 145 und 147 Abs. 2 KostO).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(12) ¹Unter die Vorschrift des § 3 a Abs. 4 Nr. 3 UStG fallen ferner die Beratungsleistungen von Sachverständigen. ²Hierzu gehören z.B. die Anfertigung von rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gutachten, soweit letztere nicht im Zusammenhang mit einem Grundstück (§ 3 a Abs. 2 Nr. 1 UStG) oder mit beweglichen Gegenständen (§ 3 a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe c UStG) stehen, sowie die Aufstellung von Finanzierungsplänen, die Auswahl von Herstellungsverfahren und die Prüfung ihrer Wirtschaftlichkeit. ³Ebenso sind Leistungen von Handelschemikern, die ausländische Auftraggeber neben der chemischen Analyse von Warenproben insbesondere über Kennzeichnungsfragen beraten, als Beratungsleistungen im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 3 UStG zu beurteilen.

(13) ¹Ingenieurleistungen sind alle sonstigen Leistungen, die zum Berufsbild eines Ingenieurs gehören, also nicht nur beratende Tätigkeiten. ²Es ist nicht erforderlich, daß der leistende Unternehmer Ingenieur ist. ³Nicht hierzu zählen Ingenieurleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück (vgl. Abschnitt 34 Abs. 7).

Datenverarbeitung

(14) Unter Datenverarbeitung im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 4 UStG ist die manuelle, mechanische oder elektronische Speicherung, Umwandlung, Verknüpfung und Verarbeitung von Daten zu verstehen. Hierzu gehören insbesondere die Automatisierung von gleichförmig wiederholbaren Abläufen, die Sammlung, Aufbereitung, Organisation, Speicherung und Wiedergewinnung von Informationsmengen sowie die Verknüpfung von Datenmengen oder Datenstrukturen mit der Verarbeitung dieser Informationen aufgrund computerorientierter Verfahren. Die Erstellung von Datenverarbeitungsprogrammen (Software) ist keine Datenverarbeitung im Sinne von § 3 a Abs. 4 Nr. 4 UStG.

Überlassung von Informationen

(15) ¹§ 3 a Abs. 4 Nr. 5 UStG behandelt die Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen, soweit diese sonstigen Leistungen nicht bereits unter § 3 a Abs. 4 Nr. 1, 3 und 4 UStG fallen. ²Gewerbliche Verfahren und Erfahrungen können im Rahmen der laufenden Produktion oder der laufenden Handelsgeschäfte gesammelt werden und daher bei einer Auftragserteilung bereits vorliegen, z.B. Überlassung von Betriebsvorschriften, Unterrichtung über Fabrikationsverbesserungen, Unterweisung von Arbeitern des Auftraggebers im Betrieb des Unternehmers. ³Gewerbliche Verfahren und Erfahrungen können auch aufgrund besonderer Auftragsforschung gewonnen werden, z.B. Analysen für chemische Produkte, Methoden der Stahlgewinnung, Formeln für die Automation. ⁴Es ist ohne Belang, in welcher Weise die Verfahren und Erfahrungen übermittelt werden, z.B. durch Vortrag, Zeichnungen, Gutachten oder durch Übergabe von Mustern und Prototypen. ⁵Unter die Vorschrift fällt die Überlassung aller Erkenntnisse, die ihrer Art nach geeignet sind, technisch oder wirtschaftlich verwendet zu werden. ⁶Dies gilt z.B. auch für die Überlassung von Know-how und nicht standardisierter Software und für die Übertragung von Standard-Software oder Individual-Software auf elektronischem Weg – z.B. über Internet – (vgl. Abschnitt 25 Abs. 2 Nr. 7) sowie von Ergebnissen einer Meinungsumfrage auf dem Gebiet der Marktforschung (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.1973 - BStBl 1974 II S. 259) und für die Überlassung von Informationen durch Journalisten oder Pressedienste, soweit es sich nicht um die Überlassung urheberrechtlich geschützter Rechte handelt (vgl. Abschnitt 168). ⁷Bei den sonstigen Leistungen der

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Erbenermittler und Detektive handelt es sich um Überlassungen von Informationen im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 5 UStG.

Finanzumsätze

(16) ¹Wegen der sonstigen Leistungen, die in § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis g und Nr. 10 UStG bezeichnet sind, vgl. Abschnitte 57 bis 68 und Abschnitte 73 und 74. ²Die Verweisung auf § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis g und Nr. 10 UStG erfaßt auch die dort als nicht steuerfrei bezeichneten Leistungen.

Edelmetallumsätze

(17) ¹Bei den sonstigen Leistungen im Geschäft mit Gold, Silber und Platin handelt es sich insbesondere um die Veräußerung von Gewichtsguthaben und um die Übertragung von Miteigentumsanteilen an einem Edelmetallbestand und die Ausgabe von Goldzertifikaten. ²Nach der Rechtsprechung des BFH ist in diesen Fällen keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung anzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 22.6.1967 - BStBl III S. 662). ³Dazu gehören auch die Verwaltung von Edelmetallbeständen und die Optionsgeschäfte mit Gold, Silber oder Platin. ⁴Die Einräumung eines Miteigentumsanteils an einem Depot, das Münzen oder Medaillen aus Edelmetall enthält, sowie die Ausgabe von Goldmünzenzertifikaten fallen nicht unter diese Vorschrift. ⁵Der Ort der Leistung bestimmt sich in diesen Fällen nach § 3 a Abs. 1 UStG.

(18) ¹Zu den sonstigen Leistungen im Geschäft mit Platin gehört auch der börsenmäßige Handel mit Platinbeimetallen (Palladium, Rhodium, Iridium, Osmium, Ruthenium). ²Dies gilt jedoch nicht für Geschäfte mit Platinmetallen, bei denen die Versorgungsfunktion der Verarbeitungsunternehmen im Vordergrund steht. ³Hierbei handelt es sich um Warengeschäfte.

**39 a. Sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation
im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG**

(1) ¹Als sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG sind die Leistungen anzusehen, mit denen die Übertragung, die Ausstrahlung oder der Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien ermöglicht und gewährleistet werden; dazu gehören auch die Abtretung und die Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, zur Ausstrahlung oder zum Empfang. ²Der Ort dieser Telekommunikationsleistungen bestimmt sich nach § 3 a Abs. 3 UStG (vgl. hierzu Abschnitt 38). ³Für den per Telekommunikation übertragenen Inhalt bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung grundsätzlich nach der Art der Leistung (vgl. auch Absatz 4). ⁴Hierbei ist der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung zu beachten (vgl. hierzu Abschnitt 29).

(2) Zu den sonstigen Leistungen im Sinne des Absatzes 1 gehören insbesondere:

1. ¹die Übertragung von Signalen, Schrift, Bild, Ton, Sprache oder Informationen jeglicher Art
 - a) via Festnetz,
 - b) via Mobilfunk,

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

- c) via Satellitenkommunikation,
- d) via Internet,
- e) via Rundfunk und Fernsehen.

²Hierzu gehören auch Videoübertragungen und Schaltungen von Videokonferenzen;

2. ¹die Bereitstellung von Leitungskapazitäten oder Frequenzen im Zusammenhang mit der Einräumung von Übertragungskapazitäten
- a) im Festnetz,
 - b) im Mobilfunknetz,
 - c) in der Satellitenkommunikation,
 - d) im Rundfunk- und Fernsehnetz,
 - e) beim Kabelfernsehen.

²Dazu gehören auch Kontroll- und Überwachungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Einräumung von Übertragungskapazitäten zur Sicherung der Betriebsbereitschaft durch Fernüberwachung oder Vor-Ort-Service;

3. ¹die Verschaffung von Zugangsberechtigungen zu
- a) den Festnetzen,
 - b) den Mobilfunknetzen,
 - c) der Satellitenkommunikation,
 - d) dem Internet,
 - e) dem Kabelfernsehen.

²Hierzu gehört auch die Überlassung von sogenannten „Calling-Cards“, bei denen die Telefongespräche, unabhängig von welchem Apparat sie geführt werden, über die Telefonrechnung für den Anschluß im Heimatland abgerechnet werden;

4. sonstige Leistungen auf dem Gebiet des „Electronic Data Interchange“ (Übertragung und Vermittlung digitaler Informationen zwischen zwei oder mehreren Anwendern), soweit Leistungsgegenstand die Annahme von Daten und deren Konvertierung in verschiedene Formate zur abschließenden Übertragung an bestimmte Adressaten ist. ²Werden daneben zusätzliche sonstige Leistungen ausgeführt, handelt es sich insoweit um gesondert zu beurteilende sonstige Leistungen. ³Das ist z.B. der Fall, wenn die Daten zusätzlich archiviert oder Statistiken erstellt werden;

5. die Vermietung und Zurverfügungstellung von Telekommunikationsanlagen im Zusammenhang mit der Einräumung von Nutzungsmöglichkeiten der verschiedenen Übertragungskapazitäten. ²Dagegen handelt es sich bei der Vermietung von Telekommunikationsanlagen ohne Einräumung von Nutzungsmöglichkeiten von Übertragungskapazitäten um die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 11 UStG;

6. die Einrichtung von „voice-mail-box-Systemen“.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(3) ¹Von den Telekommunikationsleistungen im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG sind u.a. die über globale Informationsnetze (z.B. Online-Dienste, Internet) entgeltlich angebotenen Inhalte der übertragenen Leistungen zu unterscheiden. ²Hierbei handelt es sich um gesondert zu beurteilende selbständige Leistungen, deren Art für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung maßgebend ist.

(4) ¹Nicht zu den Telekommunikationsleistungen im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG gehören insbesondere:

1. Angebote im Bereich Telebanking, Datenaustausch;
2. Angebote zur Information (Datendienste, z.B. Verkehrs-, Wetter-, Umwelt- und Börsendaten, Verbreitung von Informationen über Waren und Dienstleistungsangebote);
3. Angebote zur Nutzung des Internets oder weiterer Netze (z.B. Navigationshilfen);
4. Angebote zur Nutzung von Telespielen;
5. Angebote von Waren und Dienstleistungen in elektronisch abrufbaren Datenbanken mit interaktivem Zugriff und unmittelbarer Bestellmöglichkeit.

²Der Inhalt dieser Leistungen kann z.B. in der Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von bestimmten Rechten (§ 3 a Abs. 4 Nr. 1 UStG), in der Werbung, Öffentlichkeitsarbeit (§ 3 a Abs. 4 Nr. 2 UStG), in der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Beratung (§ 3 a Abs. 4 Nr. 3 UStG), in der Datenverarbeitung (§ 3 a Abs. 4 Nr. 4 UStG) oder in der Überlassung von Informationen (§ 3 a Abs. 4 Nr. 5 UStG) bestehen.

(5) ¹Die Anbieter globaler Informationsnetze (sogenannte Online-Anbieter) erbringen häufig ein Bündel sonstiger Leistungen an ihre Abnehmer. ²Zu den sonstigen Leistungen der Online-Anbieter auf dem Gebiet der Telekommunikation im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG gehören insbesondere:

1. die Einräumung des Zugangs zum Internet;
2. die Ermöglichung des Bewegens im Internet;
3. die Übertragung elektronischer Post (E-Mail) einschließlich der Zeit, die der Anwender zur Abfassung und Entgegennahme dieser Nachrichten benötigt, sowie die Einrichtung einer Mailbox.

(6) Die Leistungen der Online-Anbieter sind wie folgt zu beurteilen:

1. Grundsätzlich ist jede einzelne sonstige Leistung gesondert zu beurteilen.
2. ¹Besteht die vom Online-Anbieter als sog. „Zugangs-Anbieter“ erbrachte sonstige Leistung allerdings vornehmlich darin, dem Abnehmer den Zugang zum Internet oder das Bewegen im Internet zu ermöglichen (Telekommunikationsleistung im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG), handelt es sich bei daneben erbrachten sonstigen Leistungen zwar nicht um Telekommunikationsleistungen. ²Sie sind jedoch Nebenleistungen, die das Schicksal der Hauptleistung teilen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 1:

¹Der Zugangs-Anbieter Z ermöglicht dem Abnehmer A entgeltlich den Zugang zum Internet, ohne eigene Dienste anzubieten. ²Es wird lediglich eine Anwenderunterstützung (Navigationshilfe) zum Bewegen im Internet angeboten.

³In diesem Fall handelt es sich insgesamt um eine Telekommunikationsleistung im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG.

3. Erbringt der Online-Anbieter dagegen als Zugangs- und sog. Inhalts-Anbieter („Misch-Anbieter“) neben den Telekommunikationsleistungen im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG weitere sonstige Leistungen, die nicht als Nebenleistungen zu den Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation anzusehen sind, handelt es sich insoweit um selbständige Hauptleistungen, die gesondert zu beurteilen sind.

Beispiel 2:

¹Der Misch-Anbieter M bietet die entgeltliche Nutzung eines Online-Dienstes an. ²Der Anwender B hat die Möglichkeit, neben dem Online-Dienst auch die Zugangsmöglichkeit für das Internet zu nutzen. ³Neben der Zugangsberechtigung zum Internet werden Leistungen im Bereich des Datenaustausches angeboten.

⁴Hierbei handelt es sich um selbständige Hauptleistungen, die gesondert zu beurteilen sind.

- (7) ¹Wird vom Misch-Anbieter für die selbständigen Leistungen jeweils ein gesondertes Entgelt erhoben, ist es den jeweiligen Leistungen zuzuordnen. ²Wird ein einheitliches Entgelt entrichtet, ist es grundsätzlich auf die jeweils damit vergüteten Leistungen aufzuteilen. ³Eine Aufteilung des Gesamtentgelts ist allerdings nicht erforderlich, wenn es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt oder wenn der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist und sein Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet belegen ist. ⁴In diesem Fall werden die sonstigen Leistungen - vorbehaltlich der Regelung nach § 3 a Abs. 2 UStG - einheitlich am Sitz des Leistungsempfängers ausgeführt (§ 3 a Abs. 3 Sätze 1, 3 und 4 UStG). ⁵Eine Aufteilung kann allerdings erforderlich sein, wenn die erbrachten Leistungen ganz oder teilweise dem ermäßigten Steuersatz unterliegen oder steuerfrei sind.

Beispiel:

¹Der Unternehmer C mit Sitz in München zahlt an den Misch-Anbieter M mit Sitz in den USA ein monatliches Gesamtentgelt. ²C nutzt zum einen den Zugang zum Internet und zum anderen die von M im Online-Dienst angebotene Leistung, sich über Waren und Dienstleistungsangebote zu informieren. ³Sämtliche Leistungen unterliegen dem allgemeinen Steuersatz.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁴Bei der Nutzung des Zugangs zum Internet handelt es sich um eine Telekommunikationsleistung im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG. ⁵Dagegen liegt bei der Information über Waren und Dienstleistungsangebote eine Überlassung von Informationen im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 5 UStG vor. ⁶In diesem Fall ist eine Aufteilung des Gesamtentgelts nicht erforderlich, da diese sonstigen Leistungen einheitlich in München erbracht werden (§ 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG) und auf alle Leistungen der allgemeine Steuersatz anzuwenden ist.

(8) ¹Eine Aufteilung des Gesamtentgelts entfällt auch, wenn die sonstigen Leistungen an einen Empfänger ausgeführt werden, der kein Unternehmer ist und seinen Wohnsitz oder Sitz im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet hat. ²In diesen Fällen bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung grundsätzlich (siehe aber Absatz 9) danach, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3 a Abs. 1 UStG).

Beispiel:

¹Der Privatmann D mit Wohnsitz in Köln zahlt an den Misch-Anbieter M mit Sitz in Hamburg ein monatliches Gesamtentgelt. ²D nutzt zum einen den Zugang zum Internet und zum anderen die von M im Online-Dienst angebotene Leistung, sich über Börsendaten zu informieren.

³Bei der Nutzung des Zugangs zum Internet handelt es sich um eine Telekommunikationsleistung im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG. ⁴Dagegen liegt bei der Information über Börsendaten eine Überlassung von Informationen im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 5 UStG vor. ⁵In diesem Fall ist eine Aufteilung des Gesamtentgelts nicht erforderlich. ⁶Die sonstigen Leistungen werden einheitlich am Sitz des Misch-Anbieters M in Hamburg ausgeführt (§ 3 a Abs. 1 UStG).

(9) ¹Eine Aufteilung des Gesamtentgelts für den Bezug der sonstigen Leistungen in den Fällen des Absatzes 8 ist erforderlich, wenn der Misch-Anbieter sein Unternehmen von einem im Drittlandsgebiet liegenden Ort aus betreibt, der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist und seinen Wohnsitz oder Sitz im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet hat und die Telekommunikationsleistung im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG im Inland genutzt oder ausgewertet wird (§ 3 a Abs. 5 Nr. 2 UStG i.V. m. § 1 Abs. 1 UStDV). ²Der Ort der Telekommunikationsleistung im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG liegt im Inland, während die weitere sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt wird, von dem aus der Misch-Anbieter sein Unternehmen betreibt.

Beispiel:

¹Sachverhalt wie im Beispiel in Absatz 8, der Misch-Anbieter hat jedoch seinen Sitz in den USA und die Telekommunikationsleistung im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG wird von der Privatperson D im Inland genutzt.

²In diesem Fall ist eine Aufteilung des Gesamtentgelts erforderlich. ³Bei der Nutzung des Zugangs zum Internet handelt es sich um eine Telekommunikationsleistung im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG. ⁴Der Ort dieser sonstigen Leistung liegt in Köln (§ 3 a Abs. 5 Nr. 2

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

i.V.m. § 1 Abs. 1 UStDV). ⁵Dagegen wird die Überlassung von Informationen im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 5 UStG am Sitz des Misch-Anbieters in den USA ausgeführt (§ 3 a Abs. 1 UStG).

(10) ¹Ist ein einheitlich entrichtetes Gesamtentgelt aufzutellen, bestehen keine Bedenken, die Aufteilung im Schätzungswege vorzunehmen. ²Das Aufteilungsverhältnis der Telekommunikationsleistungen im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 12 UStG und der übrigen sonstigen Leistungen bestimmt sich nach den Nutzungszeiten für die Inanspruchnahme der einzelnen sonstigen Leistungen durch die Anwender. ³Das Finanzamt kann gestatten, daß ein anderer Aufteilungsmaßstab verwendet wird, wenn dieser Aufteilungsmaßstab nicht zu einem unzutreffenden Ergebnis führt.

Beispiel:

¹Der Misch-Anbieter M führt in den Voranmeldungszeiträumen Januar bis März sowohl Telekommunikationsleistungen als auch andere sonstige Leistungen im Sinne des § 3 a Abs. 4 UStG aus, für die er ein einheitliches Gesamtentgelt vereinnahmt hat.

²In diesem Fall kann das Gesamtentgelt entsprechend dem Verhältnis der jeweils genutzten Einzelleistungen zur gesamten Anwendernutzzeit aufgeteilt werden.

40. (weggefallen)**41. Ort der sonstigen Leistung bei Einschaltung
eines Erfüllungsgehilfen**

Bedient sich der Unternehmer bei Ausführung einer sonstigen Leistung eines anderen Unternehmers als Erfüllungsgehilfen, der die sonstige Leistung im eigenen Namen und für eigene Rechnung ausführt, ist der Ort der Leistung für jede dieser Leistungen für sich zu bestimmen.

Beispiel:

¹Die juristische Person des öffentlichen Rechts P im Inland erteilt dem Unternehmer F in Frankreich den Auftrag, ein Gutachten zu erstellen, das P in ihrem Hoheitsbereich auswerten will. ²F vergibt bestimmte Teilbereiche an den Unternehmer U im Inland und beauftragt ihn, die Ergebnisse seiner Ermittlungen unmittelbar P zur Verfügung zu stellen.

³Die Leistung des U wird nach § 3 a Abs. 3 und 4 Nr. 3 UStG dort ausgeführt, wo F sein Unternehmen betreibt, und ist daher im Inland nicht steuerbar. ⁴Der Ort der Leistung des F an P ist nach § 3 a Abs. 1 UStG zu bestimmen; die Leistung ist damit ebenfalls nicht steuerbar.

**42. Sonderfälle des Ortes der sonstigen
Leistung**

(1) ¹Die Sonderregelung des § 1 Abs. 1 UStDV betrifft sonstige Leistungen, die von einem im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmer oder von einer dort gelegenen Betriebsstätte erbracht und im

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Inland genutzt oder ausgewertet werden. ²Die Leistungen eines Aufsichtsratsmitgliedes werden am Sitz der Gesellschaft genutzt oder ausgewertet. ³Sonstige Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen (vgl. Abschnitt 39 Abs. 3 bis 8), werden dort genutzt oder ausgewertet, wo die Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit wahrgenommen werden soll. ⁴Wird eine sonstige Leistung sowohl im Inland als auch im Ausland genutzt oder ausgewertet, ist darauf abzustellen, wo die Leistung überwiegend genutzt oder ausgewertet wird.

(2) ¹Die Regelung in § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV erstreckt sich nur auf sonstige Leistungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts, d.h. auf Leistungen von wirtschaftlicher Bedeutung, die zudem ohne größere Schwierigkeiten durch eine Besteuerung im Abzugsverfahren (siehe Abschnitte 233 bis 239) erfaßt werden können.

Beispiel 1:

¹Eine Stadt im Inland plaziert im Wege der Öffentlichkeitsarbeit eine Fremdenverkehrsanzeige über einen in der Schweiz ansässigen Werbungsmitteiler in einer deutschen Zeitung.

²Die Werbeleistung der deutschen Zeitung an den Schweizer Werbungsmitteiler ist nach § 3 a Abs. 3 und 4 Nr. 2 UStG nicht steuerbar. ³Die Leistung des Schweizer Werbungsmitteilers an die Stadt unterliegt nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV der Umsatzsteuer.

Beispiel 2:

¹Eine Rundfunkanstalt im Inland verpflichtet

1. einen in Polen ansässigen Künstler für die Aufnahme und Sendung einer künstlerischen Darbietung,
2. einen in der Schweiz ansässigen Journalisten, Nachrichten, Übersetzungen und Interviews auf Tonträgern und in Manuskriptform zu verfassen.

²Die Einräumung des Nutzungsrechts am Urheberrecht des Künstlers bzw. des Journalisten ist zwischen der Rundfunkanstalt und dem Künstler bzw. Journalisten vereinbart. ³Die Sendungen werden sowohl in das Inland als auch in das Ausland ausgestrahlt.

⁴Die Leistungen des polnischen Künstlers bzw. des Schweizer Journalisten sind umsatzsteuerrechtlich sonstige Leistungen im Sinne des § 3 a Abs. 4 Nr. 1 UStG. ⁵Da diese Leistungen jeweils von einem im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmer an eine im Inland ansässige Rundfunkanstalt erbracht werden und deshalb die Nutzung oder Auswertung im Inland erfolgt, die Rundfunkanstalt auch nicht Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist, sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV erfüllt. ⁶Die Leistungen werden daher im Inland ausgeführt. ⁷Es kommt nicht darauf an, wohin die Sendungen ausgestrahlt werden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(3) § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStDV gilt für die Vermietung von Beförderungsmitteln.

Beispiel:

¹Ein Unternehmer im Inland mietet bei einem in der Schweiz ansässigen Autovermieter einen Personenkraftwagen und nutzt ihn im Inland.

²Der Ort der Leistung bei der Vermietung des Beförderungsmittels richtet sich nach § 3 a Abs. 1 UStG (vgl. Abschnitt 33 Abs. 3). ³Da der Personenkraftwagen im Inland genutzt wird, ist die Leistung jedoch nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStDV als im Inland ausgeführt zu behandeln.

Zu § 3 b UStG
(§§ 2 bis 7 UStDV)

**42 a. Ort einer Personenbeförderung und Ort einer Güterbeförderung, die keine
innergemeinschaftliche Güterbeförderung ist**

(1) ¹Der Ort einer Personenbeförderung und der Ort einer Güterbeförderung, die keine innergemeinschaftliche Güterbeförderung im Sinne des § 3 b Abs. 3 UStG ist, liegen dort, wo die Beförderung tatsächlich bewirkt wird (§ 3 b Abs. 1 Satz 1 UStG). ²Hieraus folgt für diejenigen Beförderungsfälle, in denen der mit der Beförderung beauftragte Unternehmer (Hauptunternehmer) die Beförderung durch einen anderen Unternehmer (Subunternehmer) ausführen läßt, daß sowohl die Beförderungsleistung des Hauptunternehmers als auch diejenige des Subunternehmers dort ausgeführt werden, wo der Subunternehmer die Beförderung bewirkt. ³Die Sonderregelung über die Besteuerung von Reiseleistungen (§ 25 Abs. 1 UStG) bleibt jedoch unberührt.

Beispiel:

¹Der Reiseveranstalter A veranstaltet im eigenen Namen und für eigene Rechnung einen Tagesausflug. ²Er befördert die teilnehmenden Reisenden jedoch nicht selbst, sondern bedient sich zur Ausführung der Beförderung des Omnibusunternehmers B. ³Dieser bewirkt an A eine Beförderungsleistung, indem er die Beförderung im eigenen Namen, unter eigener Verantwortung und für eigene Rechnung durchführt.

⁴Der Ort der Beförderungsleistung des B liegt dort, wo dieser die Beförderung bewirkt. ⁵Für A stellt die Beförderungsleistung des B eine Reisevorleistung dar. ⁶A führt deshalb umsatzsteuerlich keine Beförderungsleistung, sondern eine sonstige Leistung im Sinne des § 25 Abs. 1 UStG aus. ⁷Diese sonstige Leistung wird dort ausgeführt, von wo aus A sein Unternehmen betreibt (§ 3 a Abs. 1 UStG).

(2) Im Falle der Besorgung einer Beförderungsleistung, z.B. durch einen Spediteur, liegt aufgrund des § 3 Abs. 11 UStG der Ort der Besorgungsleistung dort, wo die besorgte Beförderung, z.B. von dem beauftragten Frachtführer, bewirkt wird.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Grenzüberschreitende Beförderungen

(3) ¹Grenzüberschreitende Beförderungen sind in einen steuerbaren und einen nicht steuerbaren Leistungsteil aufzuteilen (§ 3 b Abs. 1 Satz 2 UStG). ²Dies gilt aufgrund des § 3 Abs. 11 UStG auch für Besorgungsleistungen, wenn Beförderungen im vorbezeichneten Sinne besorgt werden. ³Die Aufteilung unterbleibt jedoch bei grenzüberschreitenden Beförderungen mit kurzen in- oder ausländischen Beförderungsstrecken, wenn diese Beförderungen entweder insgesamt als steuerbar oder insgesamt als nicht steuerbar zu behandeln sind (siehe auch Absätze 6 bis 16). ⁴Wegen der Auswirkung der Sonderregelung des § 1 Abs. 3 Nr. 2 und 3 UStG auf Beförderungen - in der Regel in Verbindung mit den §§ 4, 6 oder 7 UStDV - wird auf die Absätze 10 und 12 bis 16 verwiesen.

(4) ¹Bei einer Beförderungsleistung, bei der nur ein Teil der Leistung steuerbar ist und bei der die Umsatzsteuer für diesen Teil auch erhoben wird, ist Bemessungsgrundlage das Entgelt, das auf diesen Teil entfällt. ²Bei Personenbeförderungen im Gelegenheitsverkehr mit Kraftomnibussen, die nicht im Inland zugelassen sind und die bei der Ein- oder Ausreise eine Grenze zu einem Drittland überqueren, ist ein Durchschnittsbeförderungsentgelt für den Streckenanteil im Inland maßgebend (vgl. Abschnitte 159 und 221). ³In allen übrigen Fällen ist das auf den steuerbaren Leistungsteil entfallende tatsächlich vereinbarte oder vereinnahmte Entgelt zu ermitteln (vgl. hierzu Absatz 5). ⁴Das Finanzamt kann jedoch Unternehmer, die nach § 4 Nr. 3 UStG steuerfreie Umsätze bewirken, von der Verpflichtung befreien, die Entgelte für die vorbezeichneten steuerfreien Umsätze und die Entgelte für nicht steuerbare Beförderungen getrennt aufzuzeichnen (vgl. Abschnitt 259 Abs. 17 und 18).

(5) ¹Wird bei einer Beförderungsleistung, die sich nicht nur auf das Inland erstreckt und bei der kein Durchschnittsbeförderungsentgelt maßgebend ist, ein Gesamtpreis vereinbart oder vereinnahmt, ist der auf den inländischen Streckenanteil entfallende Entgeltsanteil anhand dieses Gesamtpreises zu ermitteln.

²Hierzu gilt folgendes:

1. ¹Grundsätzlich ist vom vereinbarten oder vereinnahmten Nettobeförderungspreis auszugehen. ²Zum Nettobeförderungspreis gehören nicht die Umsatzsteuer für die Beförderungsleistung im Inland und die für den nicht steuerbaren Leistungsanteil in anderen Staaten zu zahlende Umsatzsteuer oder ähnliche Steuer. ³Sofern nicht besondere Umstände (wie z.B. tarifliche Vereinbarungen im internationalen Eisenbahnverkehr) eine andere Aufteilung rechtfertigen, ist der Nettobeförderungspreis für jede einzelne Beförderungsleistung im Verhältnis der Längen der inländischen und ausländischen Streckenanteile - einschließlich sogenannter Leerkilometer - aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 12.3.1998 - BStBl II S. 523). ⁴Das auf den inländischen Streckenanteil entfallende Entgelt kann nach folgender Formel ermittelt werden:

$$\text{Entgelt für den in-} \quad \text{Nettobeförderungspreis} \quad \text{Anzahl der km des in-} \\ \text{ländischen Strecken-} \quad \text{für die Gesamtstrecke} \quad \times \quad \text{ländischen Streckenanteils} \\ \text{anteil} \quad = \quad \frac{\quad}{\text{Anzahl der km der Gesamtstrecke}}$$

2. ¹Bei Personenbeförderungen ist es nicht zu beanstanden, wenn zur Ermittlung des auf den inländischen Streckenanteil entfallenden Entgelts nicht vom Nettobeförderungspreis ausgegangen wird, sondern von dem für die Gesamtstrecke vereinbarten oder vereinnahmten Bruttobeförderungspreis, z.B.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Gesamtpreis einschließlich der im Inland und im Ausland erhobenen Umsatzsteuer oder ähnlichen Steuer. ²Für die Entgeltsermittlung kann in diesem Falle die folgende geänderte Berechnungsformel dienen:

$$\frac{\text{Bruttoentgelt (Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer) für den inländischen Streckenanteil} \times \text{Bruttobeförderungspreis für die Gesamtstrecke}}{\text{Anzahl der km der Gesamtstrecke}} = \text{Anzahl der km des inländischen Streckenanteils}$$

³Innerhalb eines Besteuerungszeitraumes muß bei allen Beförderungen einer Verkehrsart, z.B. bei Personenbeförderungen im Gelegenheitsverkehr mit Kraftfahrzeugen, nach ein und derselben Methode verfahren werden.

Verbindungsstrecken im Inland

(6) ¹Zu den Verbindungsstrecken im Inland nach § 2 UStDV gehören insbesondere diejenigen Verbindungsstrecken von nicht mehr als 30 km Länge, für die in den folgenden Abkommen und Verträgen Erleichterungen für den Durchgangsverkehr vereinbart worden sind:

1. Deutsch-Schweizerisches Abkommen vom 5.2.1958, Anlage III (BGBl. 1960 II S. 2162), geändert durch Vereinbarung vom 15.5.1981 (BGBl. II S. 211),
2. Deutsch-Österreichisches Abkommen vom 14.9.1955, Artikel 1 Abs. 1 (BGBl. 1957 II S. 586),
3. Deutsch-Österreichisches Abkommen vom 14.9.1955, Artikel 1 (BGBl. 1957 II S. 589),
4. Deutsch-Österreichischer Vertrag vom 6.9.1962, Anlage II (BGBl. 1963 II S. 1280), zuletzt geändert durch Vereinbarung vom 3.12.1981 (BGBl. 1982 II S. 28),
5. Deutsch-Österreichischer Vertrag vom 17.2.1966, Artikel 1 und 14 (BGBl. 1967 II S. 2092),
6. Deutsch-Niederländischer Vertrag vom 8.4.1960, Artikel 33 (BGBl. 1963 II S. 463).

²Bei diesen Strecken ist eine Prüfung, ob sie den nächsten oder verkehrstechnisch günstigsten Weg darstellen, nicht erforderlich. ³Bei anderen Verbindungsstrecken muß diese Voraussetzung im Einzelfall geprüft werden.

(7) ¹§ 2 UStDV umfaßt die grenzüberschreitenden Personen- und Güterbeförderungen, die von im Inland oder im Ausland ansässigen Unternehmern bewirkt werden, mit Ausnahme der Personenbeförderungen im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen. ²Bei grenzüberschreitenden Beförderungen im Passagier- und Fährverkehr mit Wasserschiffen hat § 7 Abs. 2, 3 und 5 UStDV Vorrang (vgl. Absätze 14 bis 16).

Verbindungsstrecken im Ausland

(8) Zu den Verbindungsstrecken im Ausland nach § 3 UStDV gehören insbesondere diejenigen Verbindungsstrecken von nicht mehr als 10 km Länge, die in den in Absatz 6 und in den nachfolgend aufgeführten Abkommen und Verträgen enthalten sind:

1. Deutsch-Österreichischer Vertrag vom 17.2.1966, Artikel 1 (BGBl. 1967 II S. 2086),
2. Deutsch-Belgischer Vertrag vom 24.9.1956, Artikel 12 (BGBl. 1958 II S. 263),

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(9) ¹Der Anwendungsbereich des § 3 UStDV umfaßt die grenzüberschreitenden Personen- und Güterbeförderungen, die von im Inland oder im Ausland ansässigen Unternehmern durchgeführt werden, mit Ausnahme der Personenbeförderungen im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen. ²Bei grenzüberschreitenden Beförderungen im Passagier- und Fährverkehr mit Wasserfahrzeugen hat § 7 Abs. 2, 3 und 5 UStDV Vorrang (vgl. Absätze 14 bis 16).

Anschlußstrecken im Schienenbahnverkehr

(10) ¹Im Eisenbahnverkehr enden die Beförderungsstrecken der nationalen Eisenbahnverwaltungen in der Regel an der Grenze des jeweiligen Hoheitsgebietes. ²In Ausnahmefällen betreiben jedoch die Eisenbahnverwaltungen kurze Beförderungsstrecken im Nachbarstaat bis zu einem dort befindlichen vertraglich festgelegten Gemeinschafts- oder Betriebswechselbahnhof (Anschlußstrecken). ³Bei Personenbeförderungen im grenzüberschreitenden Eisenbahnverkehr sind die nach § 4 UStDV von inländischen Eisenbahnverwaltungen im Ausland betriebenen Anschlußstrecken als inländische Beförderungsstrecken und die von ausländischen Eisenbahnverwaltungen im Inland betriebenen Anschlußstrecken als ausländische Beförderungsstrecken anzusehen. ⁴Ferner gelten bei Personenbeförderungen Schienenbahnstrecken in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten als inländische Beförderungsstrecken.

Kurze Straßenstrecken im Inland

(11) ¹Bei grenzüberschreitenden Personenbeförderungen im Gelegenheitsverkehr mit im Inland oder im Ausland zugelassenen Kraftfahrzeugen sind inländische Streckenanteile, die in einer Fahrtrichtung nicht länger als 10 km sind, nach § 5 UStDV als ausländische Beförderungsstrecken anzusehen. ²Die Regelung gilt jedoch nicht für Personenbeförderungen von und zu den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten (vgl. auch Absatz 12). ³Der „Gelegenheitsverkehr mit Kraftfahrzeugen“ umfaßt nach § 46 PBefG den Verkehr mit Taxen (§ 47 PBefG), die Ausflugsfahrten und Ferienziel-Reisen (§ 48 PBefG) und den Verkehr mit Mietomnibussen und Mietwagen (§ 49 PBefG).

Straßenstrecken in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten

(12) ¹Bei grenzüberschreitenden Personenbeförderungen mit Kraftfahrzeugen, die von im Inland oder im Ausland ansässigen Unternehmern von und zu den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten sowie zwischen diesen Gebieten bewirkt werden, sind die Streckenanteile in diesen Gebieten nach § 6 UStDV als inländische Beförderungsstrecken anzusehen. ²Durch diese Regelung sind die Beförderungen nicht nur in den Fällen insgesamt steuerbar und mangels einer Befreiungsvorschrift auch steuerpflichtig, in denen sie für unternehmensfremde Zwecke des Auftraggebers ausgeführt werden oder **eine sonstige Leistung im Sinne von § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 2 UStG vorliegt, die nach § 3 f UStG im Inland ausgeführt wird**, sondern auch dann, wenn sie für das Unternehmen des Auftraggebers bewirkt werden.

Kurze Strecken im grenzüberschreitenden Verkehr mit Wasserfahrzeugen

(13) ¹Bei grenzüberschreitenden Beförderungen im Passagier- und Fährverkehr mit Wasserfahrzeugen jeglicher Art, die lediglich im Inland und in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ausgeführt werden, sind nach § 7 Abs. 1 UStDV die Streckenanteile in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten als inländische Beförderungsstrecken anzusehen. ²Hieraus ergibt sich, daß die Beförderungen insgesamt

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

steuerbar sind, und zwar unabhängig davon, ob sie z.B. für unternehmensfremde Zwecke des Auftraggebers oder für dessen Unternehmen ausgeführt werden. ³Unter die Regelung fallen insbesondere folgende Sachverhalte:

1. Grenzüberschreitende Beförderungen zwischen Hafengebieten im Inland und Freihäfen.

Beispiel:

Ein Unternehmer befördert mit seinem Schiff Personen zwischen dem Hamburger Freihafen und dem übrigen Hamburger Hafengebiet.

2. Grenzüberschreitende Beförderungen, die zwischen inländischen Häfen durchgeführt werden und bei denen neben dem Inland lediglich die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete durchfahren werden.

Beispiel:

¹Ein Unternehmer befördert mit seinem Schiff Touristen zwischen den ostfriesischen Inseln und benutzt hierbei den Seeweg nördlich der Inseln. ²Bei den Fahrten wird jedoch die Hoheitsgrenze, die sich 12 Seemeilen (rd. 22,2 km) von der Strandlinie entfernt befindet, nicht überschritten.

(14) Für grenzüberschreitende Beförderungen im Passagier- und Fährverkehr mit Wasserfahrzeugen jeglicher Art, die zwischen inländischen Häfen durchgeführt werden, bei denen jedoch nicht lediglich das Inland und die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete, sondern auch das übrige Ausland berührt werden, enthält § 7 Abs. 2 UStDV folgende Sonderregelungen:

1. ¹Ausländische Beförderungsstrecken sind als inländische Beförderungsstrecken anzusehen, wenn die ausländischen Streckenanteile außerhalb der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete jeweils nicht mehr als 10 km betragen (§ 7 Abs. 2 Nr. 1 UStDV). ²Die Vorschrift ist im Ergebnis eine Ergänzung des § 7 Abs. 1 UStDV.

Beispiel:

¹Ein Unternehmer befördert Touristen mit seinem Schiff zwischen den Nordseeinseln und legt dabei nicht mehr als 10 km jenseits der Hoheitsgrenze zurück.

²Die Beförderungen im Seegebiet bis zur Hoheitsgrenze sind ohne Rücksicht auf die Länge der Beförderungsstrecke steuerbar. ³Die Beförderungen im Seegebiet jenseits der Hoheitsgrenze sind ebenfalls steuerbar, weil die Beförderungsstrecke hier nicht länger als 10 km ist.

2. ¹Inländische Streckenanteile sind als ausländische Beförderungsstrecken anzusehen und Beförderungsleistungen, die auf die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete entfallen, sind nicht wie Umsätze im Inland zu behandeln, wenn bei der einzelnen Beförderung

a) der ausländische Streckenanteil außerhalb der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete länger als 10 km und

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

b) der Streckenanteil im Inland und in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten nicht länger als 20 km

sind (§ 7 Abs. 2 Nr. 2 UStDV). ²Die Beförderungen sind deshalb insgesamt nicht steuerbar.

(15) ¹Keine Sonderregelung besteht für die Fälle, in denen die ausländischen Streckenanteile außerhalb der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete jeweils länger als 10 km und die Streckenanteile im Inland und in den vorbezeichneten Gebieten jeweils länger als 20 km sind. ²In diesen Fällen ist deshalb die jeweilige Beförderungsleistung in einen steuerbaren Teil und einen nicht steuerbaren Teil aufzuteilen. ³Bei der Aufteilung ist zu beachten, daß Beförderungen in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten steuerbar sind, wenn sie für unternehmensfremde Zwecke des Auftraggebers ausgeführt werden oder **eine sonstige Leistung im Sinne von § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 2 UStG vorliegt**.

Beispiel:

¹Ein Unternehmer befördert mit seinem Schiff Touristen auf die hohe See hinaus. ²Der Streckenanteil vom Hafen bis zur Hoheitsgrenze hin und zurück beträgt 50 km. ³Der Streckenanteil jenseits der Hoheitsgrenze beträgt 12,5 km.

⁴Die Beförderung ist zu 80 % steuerbar und zu 20 % nicht steuerbar.

(16) ¹Bei grenzüberschreitenden Beförderungen im Passagier- und Fährverkehr mit Wasserfahrzeugen für die Seeschifffahrt nach § 7 Abs. 3 UStDV handelt es sich um folgende Beförderungen:

1. Beförderungen, die zwischen ausländischen Seehäfen durchgeführt werden und durch das Inland oder durch die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete führen.

Beispiel:

¹Ein Unternehmer befördert Touristen mit seinem Schiff von Stockholm durch den Nord-Ostsee-Kanal nach London. ²Die Strecke durch den Nord-Ostsee-Kanal ist als ausländischer Streckenanteil anzusehen.

2. ¹Beförderungen, die zwischen einem inländischen Seehafen und einem ausländischen Seehafen durchgeführt werden. ²Inländische Seehäfen sind nach § 7 Abs. 4 UStDV auch die Freihäfen und die Insel Helgoland.

Beispiel 1:

Beförderungen im Passagier- und Fährverkehr zwischen Hamburg (Seehafen) oder Bremerhaven (Freihafen) und Harwich (England).

Beispiel 2:

Beförderungen im Rahmen von Kreuzfahrten, die zwar in ein und demselben inländischen Seehafen beginnen und enden, bei denen aber zwischendurch mindestens ein ausländischer Seehafen angelaufen wird.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

²Die Regelung des § 7 Abs. 3 UStDV hat zur Folge, daß die Beförderungen insgesamt nicht steuerbar sind.

³Das gilt unter bestimmten Voraussetzungen auch für die Gewährung von Unterbringung und Verpflegung an die beförderten Personen (vgl. Abschnitt 172 Abs. 4).

(17) 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:

¹Die Beförderungen erfolgen hier auf dem in Frankreich gelegenen Rheinseitenkanal. ²Sie 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) ¹Hier werden die Beförderungen auf einzelnen Streckenabschnitten (Schleusen und Schleusenkanälen) von zusammen 34 km auf französischem Hoheitsgebiet durchgeführt. ²Die Beförderungen unterliegen insoweit nicht der deutschen Umsatzsteuer.

b) ¹Auf einzelnen anderen Streckenabschnitten von zusammen 34 km finden die Beförderungen auf dem Rheinstrom statt. ²Die Hoheitsgrenze zwischen Frankreich und der Bundesrepublik Deutschland wird durch die Achse des Talwegs bestimmt. ³Bedingt durch den Verlauf der Fahrrinne und mit Rücksicht auf den übrigen Verkehr muß die Schifffahrt häufig die Hoheitsgrenze überfahren. ⁴In 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:

¹Die Hoheitsgrenze im Rhein wird auch hier durch die Achse des Talwegs bestimmt. ²Deshalb ist auch hier davon auszugehen, daß die Beförderungen nur zur Hälfte (= 29 km) im Inland stattfinden.

42 b. Ort der Leistung, die im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung steht

(1) Für den Ort einer Leistung, die im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung steht (§ 3 b Abs. 2 UStG), gelten die Ausführungen in Abschnitt 36 Abs. 1 sinngemäß.

(2) ¹Die Regelung des § 3 b Abs. 2 UStG gilt für Umsätze, die selbständige Leistungen sind. ²Sofern das Beladen, das Entladen, der Umschlag, die Lagerung oder eine andere sonstige Leistung Nebenleistungen zu einer Güterbeförderung darstellen, teilen sie deren umsatzsteuerliches Schicksal. ³Wegen der in diesem Bereich häufig auftretenden Besorgungsleistungen vgl. Abschnitt 32.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

42 c. Begriff des Leistungsempfängers im Sinne des § 3 b Abs. 3 bis 6 UStG

(1) ¹Als Leistungsempfänger im umsatzsteuerlichen Sinn ist grundsätzlich derjenige zu behandeln, in dessen Auftrag die Leistung ausgeführt wird (vgl. Abschnitt 192 Abs. 13). ²Aus Vereinfachungsgründen ist bei Leistungen im Sinne des § 3 b Abs. 3 bis 6 UStG der Rechnungsempfänger als Leistungsempfänger anzusehen (vgl. Beispiel). ³Hierdurch wird erreicht, daß durch die Maßgeblichkeit der USt-IdNr. des Rechnungsempfängers die Leistung in dem Staat besteuert wird, in dem der Rechnungsempfänger steuerlich geführt wird. ⁴Somit wird das Mehrwertsteuer-Erstattungsverfahren nach der 8. EG-Richtlinie in einem EG-Mitgliedstaat vermieden.

Beispiel:

¹Der in Deutschland ansässige Unternehmer U versendet Güter per Frachtnachnahme an den Empfänger A in Dänemark.

²Bei Frachtnachnahmen wird regelmäßig vereinbart, daß der Beförderungsunternehmer die Beförderungskosten dem Empfänger der Sendung in Rechnung stellt und dieser die Beförderungskosten zahlt. ³Der Rechnungsempfänger A der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung ist als Empfänger der Beförderungsleistung (Leistungsempfänger) im Sinne des § 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG anzusehen, auch wenn er den Transportauftrag nicht unmittelbar erteilt hat.

(2) ¹Der Leistungsempfänger kann bei einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung oder einer damit zusammenhängenden sonstigen Leistung eine ihm erteilte USt-IdNr. gegenüber dem leistenden Unternehmer verwenden. ²Der leistende Unternehmer hat eine ihm vorgelegte USt-IdNr., die von einem anderen EG-Mitgliedstaat erteilt wurde, im Hinblick auf die Gewährleistung einer zutreffenden Besteuerung nach § 90 Abs. 2 AO zu prüfen. ³§ 18 e UStG gibt dem Unternehmer die Möglichkeit, sich die Gültigkeit einer USt-IdNr. eines anderen EG-Mitgliedstaates sowie den Namen und die Anschrift der Person, der diese Nummer erteilt wurde, durch das Bundesamt für Finanzen bestätigen zu lassen.

(3) ¹Die Verwendung einer USt-IdNr. soll grundsätzlich vor Ausführung der Leistung vereinbart und in dem Dokument, das im jeweiligen Fall im Beförderungs- und Speditionsgewerbe üblicherweise verwendet wird (z.B. **schriftlicher** Speditionsauftrag), schriftlich festgehalten werden. ²Unschädlich ist es im Einzelfall, eine USt-IdNr. nachträglich zu verwenden oder durch eine andere zu ersetzen. ³In diesem Fall muß ggf. die Besteuerung in dem einen EG-Mitgliedstaat rückgängig gemacht und in dem anderen EG-Mitgliedstaat nachgeholt werden. ⁴In einer bereits erteilten Rechnung sind die USt-IdNr. des Leistungsempfängers (vgl. § 14 a Abs. 2 UStG) und ggf. ein gesonderter Steuerausweis (vgl. § 14 Abs. 1 und 2 UStG) zu berichtigen. ⁵Die nachträgliche Angabe oder Änderung einer USt-IdNr. ist der Umsatzsteuerfestsetzung nur zugrunde zu legen, wenn die Steuerfestsetzung in der Bundesrepublik Deutschland noch änderbar ist.

42 d. Ort der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung

(1) ¹Eine innergemeinschaftliche Beförderung eines Gegenstandes (innergemeinschaftliche Güterbeförderung) liegt nach § 3 b Abs. 3 Satz 1 UStG vor, wenn sie in dem Gebiet von zwei verschiedenen EG-Mitgliedstaaten beginnt (Abgangsort) und endet (Ankunftsort). ²Eine Anfahrt des

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beförderungsunternehmers zum Abgangsort ist unmaßgeblich. ³Entsprechendes gilt für den Ankunftsort. ⁴Die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung sind für jeden Beförderungsauftrag gesondert zu prüfen; sie müssen sich aus den im Beförderungs- und Speditionsgewerbe üblicherweise verwendeten Unterlagen (z.B. **schriftlicher Speditionsauftrag** oder Frachtbrief) ergeben. ⁵Für die Annahme einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung ist es unerheblich, ob die Beförderungsstrecke ausschließlich über Gemeinschaftsgebiet oder auch über Drittlandsgebiet führt (vgl. Absatz 4 Beispiele 2 und 3).

(2) ¹Bei einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung bestimmt sich der Ort der Leistung nach dem Abgangsort (§ 3 b Abs. 3 Satz 1 UStG). ²Verwendet jedoch der Leistungsempfänger gegenüber dem Beförderungsunternehmer eine USt-IdNr. eines EG-Mitgliedstaates, der nicht der EG-Mitgliedstaat ist, in dem der Abgangsort liegt, so gilt die Beförderungsleistung als in dem Gebiet des anderen EG-Mitgliedstaates ausgeführt (§ 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG).

(3) ¹Die deutschen Freihäfen gehören gemeinschaftsrechtlich zum Gebiet der Bundesrepublik Deutschland (Artikel 3 Abs. 1 bis 3 der 6. EG-Richtlinie). ²Deshalb ist eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung auch dann gegeben, wenn die Beförderung in einem deutschen Freihafen beginnt und in einem anderen EG-Mitgliedstaat endet oder umgekehrt. ³Weil die Freihäfen aber nicht zum umsatzsteuerlichen Inland gehören (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG), ist eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung, die in einem deutschen Freihafen beginnt und für das Unternehmen des Auftraggebers ausgeführt wird, nicht steuerbar (§ 3 b Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 1 Abs. 3 Nr. 2 UStG).

(4) Beispielsfälle für innergemeinschaftliche Güterbeförderungen:

Beispiel 1:

¹Die Privatperson P aus Deutschland beauftragt den deutschen Frachtführer F, Güter von Spanien nach Deutschland zu befördern.

²Der Ort der Beförderungsleistung liegt in Spanien, da die Beförderung der Güter in Spanien beginnt (§ 3 b Abs. 3 Satz 1 UStG) und P keine USt-IdNr. verwendet. ³F ist Steuerschuldner in Spanien (Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 4). ⁴Die Abrechnung richtet sich nach den Regelungen des spanischen Umsatzsteuerrechts.

Beispiel 2:

¹Die Privatperson P aus Italien beauftragt den in der Schweiz ansässigen Frachtführer F, Güter von Deutschland über die Schweiz nach Italien zu befördern.

²Bei der Beförderungsleistung des F handelt es sich um eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung, weil der Transport in zwei verschiedenen EG-Mitgliedstaaten beginnt und endet.

³Der Ort dieser Leistung bestimmt sich nach dem inländischen Abgangsort (§ 3 b Abs. 3 Satz 1 UStG). ⁴Die Leistung ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig. ⁵Unbeachtlich ist dabei, daß ein Teil der Beförderungsstrecke auf das Drittland Schweiz entfällt (vgl. Absatz 1 Satz 5). ⁶Der leistende Unternehmer F ist Steuerschuldner (§ 13 Abs. 2 Nr. 1 UStG) und hat den Umsatz im

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Rahmen des allgemeinen Besteuerungsverfahrens (§ 18 Abs. 1 bis 4 UStG) zu versteuern (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 3).

Beispiel 3:

¹Der in der Schweiz ansässige Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer F, Güter von Italien über die Schweiz nach Deutschland zu befördern. ²U hat keine USt-IdNr.

³Bei der Beförderungsleistung des F handelt es sich um eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung (vgl. Absatz 1 Satz 5), deren Ort sich nach dem italienischen Abgangsort bestimmt (§ 3 b Abs. 3 Satz 1 UStG). ⁴Die Regelung nach § 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG ist nicht anzuwenden, da U keine USt-IdNr. eines anderen EG-Mitgliedstaates verwendet. ⁵F ist Steuerschuldner in Italien (Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 4). ⁶Die Abrechnung richtet sich nach den Regelungen des italienischen Umsatzsteuerrechts.

Beispiel 4:

¹Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den in Belgien ansässigen Frachtführer F, Güter von Deutschland nach Frankreich zu befördern. ²U verwendet gegenüber F seine deutsche USt-IdNr.

³Die Beförderungsleistung ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, da sich der Ort der Leistung nach dem inländischen Abgangsort bestimmt (§ 3 b Abs. 3 Satz 1 UStG). ⁴Die Regelung nach § 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG ist nicht anzuwenden, da U nicht die USt-IdNr. eines anderen EG-Mitgliedstaates verwendet. ⁵U hat als Leistungsempfänger das Abzugsverfahren nach §§ 51 ff. UStDV durchzuführen; ggf. können U und F von der Null-Regelung nach § 52 Abs. 2 UStDV Gebrauch machen (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 2).

Beispiel 5:

¹Der in Deutschland ansässige Unternehmer U hat in Portugal eine Ware gekauft. ²Er beauftragt den in Portugal ansässigen Frachtführer F, die Beförderung von Portugal nach Deutschland zu übernehmen. ³U verwendet gegenüber F seine deutsche USt-IdNr.

⁴Da U gegenüber F seine deutsche USt-IdNr. verwendet, verlagert sich der Ort der Beförderungsleistung vom Abgangsort in Portugal nach Deutschland (§ 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG). ⁵U hat als Leistungsempfänger das Abzugsverfahren nach §§ 51 ff. UStDV durchzuführen; ggf. können U und F von der Null-Regelung nach § 52 Abs. 2 UStDV Gebrauch machen (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 2).

Beispiel 6:

¹Der in Luxemburg ansässige Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer F, Güter von Deutschland nach Luxemburg zu befördern. ²U verwendet gegenüber F seine luxemburgische USt-IdNr.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

³Da U gegenüber F seine luxemburgische USt-IdNr. verwendet, verlagert sich der Ort der Beförderungsleistung vom Abgangsort Deutschland nach Luxemburg (§ 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG). ⁴Steuerschuldner der luxemburgischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger U (vgl. Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 5). ⁵In der Rechnung an U darf keine luxemburgische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 6).

Beispiel 7:

¹Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den in Belgien ansässigen Frachtführer F, Güter von Deutschland nach Frankreich zu befördern. ²Die Beförderungskosten sollen dem Empfänger A in Frankreich in Rechnung gestellt werden (Frachtnachnahme). ³Dabei wird bei Auftragserteilung angegeben, daß A gegenüber F seine französische USt-IdNr. verwendet.

⁴Der Rechnungsempfänger A ist als Leistungsempfänger der Beförderungsleistung anzusehen (vgl. Abschnitt 42 c Abs. 1). ⁵Da A gegenüber F seine französische USt-IdNr. verwendet, verlagert sich der Ort der Beförderungsleistung vom Abgangsort in Deutschland nach Frankreich (§ 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG). ⁶Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Empfänger A (vgl. Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 5). ⁷In der Rechnung an A darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 6).

Beispiel 8:

¹Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer F, Güter von Freiburg/Breisgau nach Saarbrücken zu befördern. ²Dabei entfällt ein großer Teil der Beförderungsstrecke auf Frankreich.

³Da die Güterbeförderung in Deutschland beginnt und endet, handelt es sich nicht um eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung im Sinne des § 3 b Abs. 3 UStG. ⁴Der inländische Streckenanteil ist in Deutschland steuerbar (§ 3 b Abs. 1 Satz 2 UStG). ⁵Die Sonderregelung des § 3 b Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 UStG in Verbindung mit § 3 UStDV ist nicht anzuwenden, da der ausländische Streckenanteil länger als 10 Kilometer ist. ⁶Der inländische Streckenanteil ist steuerpflichtig. ⁷Da Abgangs- und Bestimmungsort im Inland liegen und das Ausland nur durchfahren wird, kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 UStG nicht in Betracht. ⁸Der französische Streckenanteil ist in Frankreich steuerbar. ⁹F ist dort Steuerschuldner (vgl. Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 4). ¹⁰Die Abrechnung richtet sich insoweit nach den Regelungen des französischen Umsatzsteuerrechts. ¹¹Das Finanzamt des F kann den Sachverhalt den französischen Steuerbehörden nach § 2 Abs. 2 des EG-Amtshilfegesetzes mitteilen.

Beispiel 9:

¹Der in Belgien ansässige Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer F, Güter von Brüssel nach Magdeburg an den Empfänger A zu befördern. ²Dabei wird als Frankatur (Abrechnungsmodalität) „Frei belgisch-deutsche Grenze“ vereinbart. ³Bei Auftragserteilung wird an-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

gegeben, daß U gegenüber F seine belgische und A gegenüber F seine deutsche USt-IdNr. verwendet.

⁴Bei der Frankatur „Frei belgisch-deutsche Grenze“ stellt der leistende Unternehmer die Beförderung bis zur deutschen Grenze dem Auftraggeber und die Beförderung ab der deutschen Grenze dem Empfänger in Rechnung, so daß zwei Rechnungen erteilt werden. ⁵Die beiden Rechnungsempfänger sind als Leistungsempfänger anzusehen (vgl. Abschnitt 42 c Abs. 1), so daß von F zwei Leistungen erbracht werden.

⁶Der Ort der Beförderungsleistung des F an seinen Auftraggeber U liegt in Belgien, da die Beförderung eine innergemeinschaftliche Beförderung ist und die Beförderung in Belgien beginnt (§ 3 b Abs. 3 Satz 1 UStG). ⁷Die Regelung nach § 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG ist nicht anzuwenden, da U nicht die USt-IdNr. eines anderen EG-Mitgliedstaates verwendet. ⁸Steuerschuldner der belgischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger U, da der leistende Unternehmer F nicht in Belgien ansässig ist (vgl. Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 5). ⁹In der Rechnung an U darf keine belgische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 6).

¹⁰Der Ort der Beförderungsleistung des F an den Rechnungs- und Leistungsempfänger A liegt in Deutschland, da die Beförderung eine innergemeinschaftliche Beförderung ist und A seine deutsche USt-IdNr. verwendet hat (§ 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG). ¹¹Steuerschuldner in Deutschland ist der leistende Unternehmer F (§ 13 Abs. 2 Nr. 1 UStG, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 1). ¹²F muß in der Rechnung an A die deutsche Umsatzsteuer gesondert ausweisen (§ 14 a Abs. 1 Satz 2 UStG).

42 e. Ort der gebrochenen innergemeinschaftlichen Güterbeförderung

(1) ¹Eine gebrochene Güterbeförderung liegt vor, wenn einem Beförderungsunternehmer für eine Güterbeförderung über die gesamte Beförderungsstrecke ein Auftrag erteilt wird, jedoch bei der Durchführung der Beförderung mehrere Beförderungsunternehmer nacheinander mitwirken. ²Liegen Beginn und Ende der gesamten Beförderung in den Gebieten verschiedener EG-Mitgliedstaaten, ist eine gebrochene innergemeinschaftliche Güterbeförderung gegeben. ³Dabei ist jede Beförderung für sich zu beurteilen. ⁴Bei einer gebrochenen innergemeinschaftlichen Güterbeförderung sind nicht nur Beförderungen als innergemeinschaftliche Güterbeförderungen anzusehen, bei denen Abgangsort und Ankunftsort in zwei verschiedenen EG-Mitgliedstaaten liegen. ⁵Auch Beförderungen, die einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung vorangehen (Vorläufe) oder sich daran anschließen (Nachläufe) und sich auf einen EG-Mitgliedstaat beschränken, sind wie die innergemeinschaftliche Güterbeförderung zu behandeln (§ 3 b Abs. 3 Satz 3 UStG). ⁶Dies gilt auch für alle einem Vorlauf vorangehenden oder sich einem Nachlauf anschließenden auf einen EG-Mitgliedstaat beschränkten Güterbeförderungen, wenn die Beförderungsstrecken von dem Auftrag für die gesamte Beförderung erfaßt sind. ⁷Eine derartige innergemeinschaftliche Güterbeförderung liegt auch dann vor, wenn zwischen den Vor- und Nachläufen und der eigentlichen innergemeinschaftlichen Güterbeförderung Unterbrechungszeiten liegen. ⁸Sie können unvorhergesehen eintreten oder im Beforderungsauftrag vereinbart sein. ⁹Der unmittelbare Zusammenhang einer gebrochenen innergemeinschaftlichen Güterbeförderung geht auch nicht verloren, wenn zwischen der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung und dem

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Vor- oder Nachlauf eine sonstige Leistung der unter § 3 b Abs. 2 UStG fallenden Art (z.B. Zwischenlagerung) ausgeführt wird.

(2) ¹Der leistende Unternehmer hat nachzuweisen, daß seine Beförderungsleistung in unmittelbarem Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung steht. ²Dazu hat der Auftraggeber der jeweiligen Leistung den Abgangsort und den Bestimmungsort der Gesamtbeförderung in dem im Beförderungs- und Speditionsgewerbe üblicherweise verwendeten Dokument (z.B. schriftlicher Speditionsauftrag, Frachtbrief oder Bordero) anzugeben. ³Statt dessen kann der Leistungsempfänger eine Bescheinigung folgenden Inhalts erstellen:

„Bescheinigung für innerstaatliche Güterbeförderungen im unmittelbaren Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen (Vor- und Nachläufe)

¹Der Unternehmer _____
(Name und Anschrift des leistenden Unternehmers)

hat für meine Rechnung die Beförderung folgender Güter:

(Bezeichnung der Beförderungsgegenstände)

von _____ nach _____
(Bezeichnung des Abgangsorts) (Bezeichnung des Bestimmungsorts)

übernommen/besorgt.

²Diese innerstaatliche Beförderung steht in unmittelbarem Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Beförderung dieser Güter, da die Gesamtbeförderung der Güter in

_____ beginnt
(Bezeichnung des Abgangsorts/Staat)

und in _____
(Bezeichnung des Bestimmungsorts/Staat)

endet.

(Ort und Datum) (Name, Anschrift und Unterschrift des Leistungsempfängers)“

Beispiel 1:

¹Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den in Frankreich ansässigen Frachtführer S, Güter von Paris an einen Abnehmer in Rostock zu befördern. ²S befördert die Güter von Paris nach Aachen und beauftragt für die Strecke von Aachen nach Rostock den in Köln ansässigen Unterfrachtführer F mit der Beförderung. ³Dabei teilt S im Frachtbrief an F den Abgangsort und den Bestimmungsort der Gesamtbeförderung mit. ⁴U verwendet gegenüber S seine deutsche und S gegenüber F seine französische USt-IdNr.

⁵Die Beförderungsleistung des S an seinen Auftraggeber U umfaßt die Gesamtbeförderung von Paris nach Rostock. ⁶Die Leistung ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, da U gegenüber S seine deutsche USt-IdNr. verwendet (§ 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG). ⁷U hat als

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Leistungsempfänger das Abzugsverfahren nach §§ 51 ff. UStDV durchzuführen; ggf. können U und S von der Null-Regelung nach § 52 Abs. 2 UStDV Gebrauch machen.

⁸Die Beförderungsleistung des F von Aachen nach Rostock an seinen Auftraggeber S ist einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung gleichgestellt (§ 3 b Abs. 3 Satz 3 UStG).

⁹Da S gegenüber F seine französische USt-IdNr. verwendet, verlagert sich der Ort der Beförderungsleistung vom Abgangsort Aachen nach Frankreich (§ 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG).

¹⁰Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger S, da der leistende Unternehmer F nicht in Frankreich ansässig ist (vgl. Art. 21 Nr. 1 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie). ¹¹In der Rechnung an S darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein.

Beispiel 2:

¹Der deutsche Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer S, Güter von Amsterdam nach Dresden zu befördern. ²S beauftragt den ebenfalls in Deutschland ansässigen Unterfrachtführer F, die Güter von Amsterdam nach Venlo zu bringen. ³Dort übernimmt S die Güter und befördert sie weiter nach Dresden. ⁴Dabei teilt S im Frachtbrief an F den Abgangsort und den Bestimmungsort der Gesamtbeförderung mit. ⁵U und S verwenden jeweils ihre deutsche USt-IdNr.

⁶Die Beförderungsleistung des S an seinen Auftraggeber U umfaßt die Gesamtbeförderung von Amsterdam nach Dresden. ⁷Die Leistung ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, da U gegenüber S seine deutsche USt-IdNr. verwendet (§ 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG).

⁸Steuerschuldner in Deutschland ist der leistende Unternehmer S (§ 13 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

⁹S muß in der Rechnung an U die deutsche Umsatzsteuer gesondert ausweisen (§ 14 a Abs. 1 Satz 2 UStG).

¹⁰Die Beförderungsleistung des F an seinen Auftraggeber S von Amsterdam nach Venlo steht in unmittelbarem Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung und ist deshalb dieser gleichgestellt (§ 3 b Abs. 3 Satz 3 UStG). ¹¹Da S gegenüber F seine deutsche USt-IdNr. verwendet, verlagert sich der Ort der Beförderungsleistung vom Abgangsort Amsterdam nach Deutschland (§ 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG). ¹²Steuerschuldner in Deutschland ist der leistende Unternehmer F (§ 13 Abs. 2 Nr. 1 UStG). ¹³F muß in der Rechnung an S die deutsche Umsatzsteuer gesondert ausweisen (§ 14 a Abs. 1 Satz 2 UStG).

(3) ¹Wird bei Vertragsabschluß einer gebrochenen innergemeinschaftlichen Güterbeförderung eine „unfreie Versendung“ bzw. „Nachnahme der Fracht beim Empfänger“ vereinbart, trägt der Empfänger der Frachtsendung die gesamten Beförderungskosten. ²Dabei erhält jeder nachfolgende Beförderungsunternehmer die Rechnung des vorhergehenden Beförderungsunternehmers über die Kosten der bisherigen Teilbeförderung. ³Der letzte Beförderungsunternehmer rechnet beim Empfänger der Ware über die Gesamtbeförderung ab. ⁴In diesen Fällen ist jeder Rechnungsempfänger als Leistungsempfänger im Sinne des § 3 b Abs. 3 UStG anzusehen (vgl. Abschnitt 42 c Abs. 1).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000**Beispiel:**

¹Der deutsche Unternehmer U beauftragt den deutschen Frachtführer S, Güter von Potsdam nach Bordeaux zu befördern. ²Die Beförderungskosten sollen dem Empfänger A in Bordeaux in Rechnung gestellt werden (Frachtnachnahme). ³S befördert die Güter zu seinem Unterfrachtführer F in Paris und stellt diesem seine Kosten für die Beförderung bis Paris in Rechnung. ⁴F befördert die Güter nach Bordeaux und berechnet dem Empfänger A die Kosten der Gesamtbeförderung. ⁵Bei Auftragserteilung wird angegeben, daß F gegenüber S und A gegenüber F ihre französischen USt-IdNrn. verwenden.

⁶Als Leistungsempfänger des S ist F anzusehen, da S gegenüber F abrechnet und F die Frachtkosten des S als eigene Schuld übernommen hat. ⁷Als Leistungsempfänger von F ist A anzusehen, da F gegenüber A abrechnet (vgl. Abschnitt 42 c Abs. 1).

⁸Die Beförderungsleistung des S an F umfaßt die Beförderung von Potsdam nach Paris. ⁹Die Leistung ist in Frankreich steuerbar, da der Leistungsempfänger F seine französische USt-IdNr. verwendet (§ 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG). ¹⁰Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger F, da der leistende Unternehmer S nicht in Frankreich ansässig ist (vgl. Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 5).

¹¹In der Rechnung an F darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 6).

¹²Da F gegenüber A die gesamte Beförderung abrechnet, ist F so zu behandeln, als ob er die Gesamtbeförderung von Potsdam nach Bordeaux erbracht hätte. ¹³Die Leistung ist in Frankreich steuerbar, da A gegenüber F seine französische USt-IdNr. verwendet (§ 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG).

¹⁴Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist der leistende Unternehmer F (vgl. Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 4).

**42 f. Ort der Leistung, die im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen
Güterbeförderung steht**

(1) ¹Werden das Beladen, Entladen, Umschlagen, Lagern und ähnliche mit der Beförderung eines Gegenstandes im Zusammenhang stehende Leistungen vom befördernden Unternehmer erbracht, sind sie als Nebenleistungen zur Güterbeförderung anzusehen, da diese Leistungen im Vergleich zur Güterbeförderung nebensächlich sind, mit ihr eng zusammenhängen und üblicherweise bei Beförderungsleistungen vorkommen (vgl. Abschnitt 29 Abs. 3 Satz 3). ²Nebenleistungen zu einer Güterbeförderung teilen deren umsatzsteuerliches Schicksal (vgl. Absatz 4 Beispiel 3). ³Für Umsätze, die mit einer Güterbeförderung im Zusammenhang stehen und selbständige Leistungen sind, gelten dagegen die Regelungen des § 3 b Abs. 2 und Abs. 4 UStG.

(2) ¹Selbständige Leistungen im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung sind grundsätzlich dort zu besteuern, wo der Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird (§ 3 b Abs. 2 UStG). ²Steht die Leistung mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung **oder mit deren Vor- und Nachläufen** (vgl. **Abschnitt 42 e Abs. 1**) im Zusammenhang und verwendet der Empfänger dieser

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Leistung (vgl. Abschnitt 42 c Abs. 1) eine USt-IdNr., die ihm von einem anderen EG-Mitgliedstaat erteilt worden ist, gilt die Leistung als in dem Gebiet des anderen EG-Mitgliedstaates ausgeführt (§ 3 b Abs. 4 UStG). ³Dabei ist es unerheblich, ob der Empfänger dieser Leistung mit dem Leistungsempfänger der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung **oder mit dem Leistungsempfänger der Vor- oder Nachläufe** identisch ist oder nicht (vgl. Absatz 4 Beispiele 1 und 2).

(3) ¹Der leistende Unternehmer hat nachzuweisen, daß seine Leistung im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung **oder deren Vor- und Nachläufen** steht. ²Dazu hat der Auftraggeber der Leistung den Abgangsort und den Bestimmungsort der Gesamtbeförderung in dem im Beförderungs- und Speditionsgewerbe üblicherweise verwendeten Dokument (z.B. Frachtbrief oder Bordero) anzugeben. ³Statt dessen kann der Leistungsempfänger eine Bescheinigung folgenden Inhalts erstellen:

„Bescheinigung für selbständige Leistungen im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen

¹Der Unternehmer _____ hat
(Name und Anschrift des leistenden Unternehmers)

für meine Rechnung folgende Leistung ausgeführt:

(Bezeichnung und Ausführungsort der Leistung)

²Diese Leistung steht mit der innergemeinschaftlichen Beförderung eines Gegenstandes im Zusammenhang, da die Gesamtbeförderung

der Güter _____
(Bezeichnung des Beförderungsgegenstands)

in _____ beginnt
(Bezeichnung des Abgangsorts/Staat)

und in _____
(Bezeichnung des Bestimmungsorts/Staat)

endet.

(Ort und Datum)

(Name, Anschrift und Unterschrift
des Leistungsempfängers)“

(4) Beispielsfälle für Leistungen im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen:

Beispiel 1:

¹Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer F, Güter von Spanien nach Deutschland zu befördern. ²F beauftragt den französischen Unternehmer N, die Güter in Frankreich umzuladen. ³Dabei teilt F im Leistungsauftrag an N den Abgangsort und den Bestimmungsort der Beförderung mit. ⁴F verwendet gegenüber N seine deutsche USt-IdNr.

⁵Das Umladen der Güter in Frankreich steht mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung im Zusammenhang. ⁶Da F gegenüber N seine deutsche USt-IdNr. verwendet hat, gilt das Umladen als

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

in Deutschland ausgeführt (§ 3 b Abs. 4 UStG, vgl. auch Absatz 2). ⁷F hat als Leistungsempfänger das Abzugsverfahren nach §§ 51 ff. UStDV durchzuführen; ggf. können N und F von der Null-Regelung nach § 52 Abs. 2 UStDV Gebrauch machen (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 2).

Beispiel 2:

¹Der in Spanien ansässige Unternehmer U beauftragt den in Spanien ansässigen Frachtführer F, Güter von Deutschland nach Spanien zu befördern, und den deutschen Unternehmer D mit dem Beladen der Güter in Deutschland. ²U verwendet gegenüber D seine spanische USt-IdNr. und teilt ihm den Abgangsort und den Bestimmungsort der Beförderung mit.

³Da das Beladen der Güter mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung in Zusammenhang steht und U gegenüber D seine spanische USt-IdNr. verwendet, gilt das Beladen als in Spanien ausgeführt (§ 3 b Abs. 4 UStG, vgl. auch Absatz 2). ⁴Steuerschuldner der spanischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger U (vgl. Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 5). ⁵In der Rechnung an U darf keine spanische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 6).

Beispiel 3:

¹Der in Frankreich ansässige Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer F, sowohl eine Güterbeförderung von Frankreich nach Dresden als auch das Entladen der Güter in Dresden durchzuführen. ²U verwendet gegenüber F seine französische USt-IdNr.

³Der Ort der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung liegt in Frankreich (§ 3 b Abs. 3 Satz 1 UStG). ⁴Das Entladen der Güter ist als Nebenleistung zur Güterbeförderung anzusehen (vgl. Absatz 1). ⁵Sie wird wie die Hauptleistung (innergemeinschaftliche Güterbeförderung) behandelt, so daß sich der Ort der Gesamtleistung in Frankreich befindet (§ 3 b Abs. 3 Satz 1 UStG). ⁶Die Vorschriften des § 3 b Abs. 2 und Abs. 4 UStG finden keine Anwendung. ⁷Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger U (vgl. Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 5). ⁸In der Rechnung an U darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 6).

Beispiel 4:

¹Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den in Frankreich ansässigen Frachtführer S, die Güter von Paris an einen Abnehmer in Rostock zu befördern. ²S befördert die Güter von Paris nach Aachen und beauftragt für die Strecke von Aachen nach Rostock den in Köln ansässigen Unterfrachtführer F mit der Beförderung. ³Dabei teilt S im Frachtbrief an F den Abgangsort und den Bestimmungsort der Gesamtbeförderung mit. ⁴S beauftragt mit dem Entladen der von Paris nach Rostock beförderten Güter den in Rostock ansässigen Unternehmer D. ⁵U verwendet gegenüber S seine deutsche und S gegenüber F und D seine französische USt-IdNr.

⁶Die Beförderungsleistung des S an seinen Auftraggeber U umfaßt die Gesamtbeförderung von Paris nach Rostock. ⁷Die Leistung ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, da U

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

gegenüber S seine deutsche USt-IdNr. verwendet (§ 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG).⁸ U hat als Leistungsempfänger das Abzugsverfahren nach §§ 51 ff. UStDV durchzuführen; ggf. können U und S von der Null-Regelung nach § 52 Abs. 2 UStDV Gebrauch machen.

⁹Die Beförderungsleistung des F von Aachen nach Rostock an seinen Auftraggeber S ist einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung gleichgestellt (§ 3 b Abs. 3 Satz 3 UStG).

¹⁰Da S gegenüber F seine französische USt-IdNr. verwendet, verlagert sich der Ort der Beförderungsleistung vom Abgangsort Aachen nach Frankreich (§ 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG).

¹¹Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist hinsichtlich der Beförderungsleistung grundsätzlich der Leistungsempfänger S, da der leistende Unternehmer F nicht in Frankreich ansässig ist (vgl. Art. 21 Nr. 1 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie). ¹²In der Rechnung an S darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein.

¹³Das Entladen der Güter findet zwar in Deutschland statt. ¹⁴Da diese Leistung aber mit einem Nachlauf zu einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung im Zusammenhang steht und S gegenüber D seine französische USt-IdNr. verwendet, gilt das Entladen als in Frankreich ausgeführt (§ 3 b Abs. 3 Sätze 2 und 3 und Abs. 4 UStG). ¹⁵Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist insoweit ebenfalls der Leistungsempfänger S, da der leistende Unternehmer D nicht in Frankreich ansässig ist (vgl. Art. 21 Nr. 1 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 5). ¹⁶In der Rechnung an S darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 6).

42 g. Ort der Vermittlung einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung und einer Leistung, die im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung steht

(1) ¹Eine Vermittlung im Sinne des § 3 b Abs. 5 oder 6 UStG liegt vor, wenn der Vermittler den Beförderungsvertrag oder den Vertrag über eine Leistung, die mit einer innergemeinschaftlichen Beförderung im Zusammenhang steht, im Namen und für Rechnung seines Auftraggebers abschließt (vgl. Abschnitt 52 Abs. 1). ²Die Vermittlung einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung wird an dem Ort erbracht, an dem die Beförderung des Gegenstandes beginnt (§ 3 b Abs. 5 Satz 1 UStG). ³Dies gilt unabhängig davon, wie sich der Ort der Beförderungsleistung nach § 3 b Abs. 3 UStG bestimmt. ⁴Verwendet jedoch der Empfänger der Vermittlungsleistung (vgl. Abschnitt 42 c Abs. 1) eine USt-IdNr., die ihm von einem anderen EG-Mitgliedstaat erteilt worden ist, gilt die Vermittlungsleistung als in dem Gebiet des anderen EG-Mitgliedstaates ausgeführt (§ 3 b Abs. 5 Satz 2 UStG). ⁵Die Sätze 1 bis 4 gelten entsprechend für die Vermittlung einer der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung vorangehenden oder ihr nachfolgenden auf einen EG-Mitgliedstaat beschränkten Beförderung (Vor- oder Nachläufe, vgl. Abschnitt 42 e Abs. 1).

Beispiel 1:

¹Der in Frankreich ansässige Unternehmer U beauftragt den deutschen Vermittler V, die Beförderung eines Gegenstandes im Namen und für Rechnung des U von Brüssel nach Paris zu vermitteln. ²Die Beförderung des Gegenstandes wird durch den Frachtführer F ausgeführt. ³U verwendet gegenüber V seine französische USt-IdNr.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁴Grundsätzlich wäre der Ort der Vermittlungsleistung nach § 3 b Abs. 5 Satz 1 UStG nach dem Abgangsort der Güterbeförderung (Brüssel) zu bestimmen. ⁵Da jedoch U gegenüber V seine französische USt-IdNr. verwendet hat, ist nach § 3 b Abs. 5 Satz 2 UStG der Leistungsort in Frankreich. ⁶Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger U (vgl. Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 5). ⁷In der Rechnung an U darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 6).

Beispiel 2:

¹Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den französischen Vermittler V, die Beförderung eines Gegenstandes im Namen und für Rechnung des U von Brüssel nach Paris zu vermitteln. ²Die Beförderung des Gegenstandes wird durch den Frachtführer F ausgeführt. ³U verwendet gegenüber V seine deutsche USt-IdNr.

⁴Da U gegenüber V seine deutsche USt-IdNr. verwendet, verlagert sich der Ort der Vermittlungsleistung vom Abgangsort Brüssel nach Deutschland (§ 3 b Abs. 5 Satz 2 UStG). ⁵U hat als Leistungsempfänger das Abzugsverfahren nach §§ 51 ff. UStDV durchzuführen; ggf. können V und U von der Null-Regelung nach § 52 Abs. 2 UStDV Gebrauch machen (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 2).

Beispiel 3:

¹Die Privatperson P aus Deutschland beauftragt den deutschen Vermittler V, die Beförderung eines Gegenstandes im Namen und für Rechnung des P von Brüssel nach Paris zu vermitteln. ²Die Beförderung wird durch den Frachtführer F ausgeführt.

³Der Ort der Vermittlungsleistung des V an seinen Auftraggeber P bestimmt sich nach dem Abgangsort Brüssel (§ 3 b Abs. 5 Satz 1 UStG). ⁴Der deutsche Vermittler V ist Steuerschuldner in Belgien (vgl. Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 4). ⁵Die Abrechnung richtet sich nach den Regelungen des belgischen Umsatzsteuerrechts.

(2) ¹Die Vermittlung einer selbständigen Leistung, die im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung **oder deren Vor- und Nachläufen** steht, wird an dem Ort erbracht, an dem diese Leistung erbracht wird (§ 3 b Abs. 6 Satz 1 UStG). ²Dies gilt unabhängig davon, wie sich der Ort der selbständigen Leistung nach § 3 b Abs. 2 und 4 UStG bestimmt. ³Verwendet jedoch der Empfänger der Vermittlungsleistung (vgl. Abschnitt 42 c Abs. 1) eine USt-IdNr. eines anderen EG-Mitgliedstaates, gilt die Vermittlungsleistung als in dem Gebiet des anderen EG-Mitgliedstaates ausgeführt (§ 3 b Abs. 6 Satz 2 UStG).

Beispiel:

¹Der in Frankreich ansässige Unternehmer U beauftragt den deutschen Vermittler V, für einen Gegenstand, der von Kiel nach Paris befördert werden soll, das Umladen in Brüssel im Namen und für Rechnung des U zu vermitteln. ²U verwendet gegenüber V seine französische USt-IdNr.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

³Grundsätzlich wäre der Ort der Vermittlungsleistung nach dem Umladeort Brüssel zu bestimmen (§ 3 b Abs. 6 Satz 1 UStG). ⁴Da jedoch U gegenüber V seine französische USt-IdNr. verwendet hat, liegt nach § 3 b Abs. 6 Satz 2 UStG der Leistungsort in Frankreich. ⁵Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger U (vgl. Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 5). ⁶In der Rechnung an U darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 6).

42 h. Ort der Besorgung einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung und einer Leistung, die im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung steht

(1) ¹Eine Besorgungsleistung liegt vor, wenn ein Unternehmer für Rechnung eines anderen im eigenen Namen eine sonstige Leistung bei einem Dritten in Auftrag gibt (vgl. hierzu auch Abschnitt 32). ²Der Dritte erbringt diese sonstige Leistung an den besorgenden Unternehmer.

(2) ¹Bei den Unternehmern, die Güterbeförderungen besorgen, handelt es sich insbesondere um Spediteure (vgl. §§ 453 ff. HGB). ²Die Besorgungsleistung des Unternehmers wird umsatzsteuerrechtlich so angesehen wie die besorgte Leistung selbst (§ 3 Abs. 11 UStG). ³Die Speditionsleistung wird also wie eine Güterbeförderung behandelt. ⁴Besorgt der Unternehmer eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung oder damit zusammenhängende Vor- und Nachläufe (vgl. Abschnitt 42 e Abs. 1), richtet sich der Ort der Besorgungsleistung infolgedessen nach § 3 b Abs. 3 UStG.

Beispiel 1:

¹Der in Frankreich ansässige Unternehmer U beauftragt den deutschen Spediteur S, die Beförderung eines Gegenstandes im eigenen Namen und für Rechnung des U von Brüssel nach Paris zu besorgen. ²Die Beförderung wird durch den belgischen Frachtführer F ausgeführt. ³U verwendet gegenüber S seine französische und S gegenüber F seine deutsche USt-IdNr.

⁴Der Ort der Beförderungsleistung des F von Brüssel nach Paris an seinen Auftraggeber S liegt in Deutschland, da der Leistungsempfänger S seine deutsche USt-IdNr. verwendet (§ 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG). ⁵S hat als Leistungsempfänger das Abzugsverfahren nach §§ 51 ff. UStDV durchzuführen; ggf. können F und S von der Null-Regelung nach § 52 Abs. 2 UStDV Gebrauch machen (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 2).

⁶Der Ort der Besorgungsleistung des S an seinen Auftraggeber U wäre grundsätzlich nach dem Abgangsort der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung (Brüssel) zu bestimmen. ⁷Da der Auftraggeber U jedoch seine französische USt-IdNr. verwendet, liegt der Leistungsort in Frankreich (§ 3 Abs. 11 UStG i.V.m. § 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG). ⁸Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger U (vgl. Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 5). ⁹In der Rechnung an U darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 6).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 2:

¹Die Privatperson P aus Deutschland beauftragt den deutschen Spediteur S, die Beförderung eines Gegenstandes im eigenen Namen und für Rechnung des P von Brüssel nach Paris zu besorgen.

²Die Beförderung wird durch den Frachtführer F ausgeführt.

³Der Ort der Besorgungsleistung des S an seinen Auftraggeber P bestimmt sich nach dem Abgangsort Brüssel (§ 3 Abs. 11 UStG i.V.m. § 3 b Abs. 3 Satz 1 UStG). ⁴Der deutsche Spediteur S ist Steuerschuldner in Belgien (vgl. Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie, vgl. auch Abschnitt 42 i Abs. 4). ⁵Die Abrechnung richtet sich nach den Regelungen des belgischen Umsatzsteuerrechts.

(3) Wird eine Leistung besorgt, die mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung **oder mit deren Vor- und Nachläufen (vgl. Abschnitt 42 i Abs. 1)** im Zusammenhang steht, richtet sich der Ort der Besorgungsleistung aufgrund des § 3 Abs. 11 UStG nach § 3 b Abs. 2 oder 4 UStG.

Beispiel:

¹Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den französischen Unternehmer B, das Umladen eines Gegenstandes, der von Paris nach Erfurt befördert werden soll, in Brüssel im eigenen Namen und für Rechnung des U zu besorgen. ²U verwendet gegenüber B seine deutsche USt-IdNr.

³Grundsätzlich wäre der Ort der Besorgungsleistung des B nach dem Umladeort Brüssel zu bestimmen (§ 3 Abs. 11 UStG i.V.m. § 3 b Abs. 2 UStG). ⁴Da jedoch U gegenüber B seine deutsche USt-IdNr. verwendet, liegt der Leistungsort in Deutschland (§ 3 Abs. 11 UStG i.V.m. § 3 b Abs. 4 UStG). ⁵U hat als Leistungsempfänger das Abzugsverfahren nach §§ 51 ff. UStDV durchzuführen; ggf. können B und U von der Null-Regelung nach § 52 Abs. 2 UStDV Gebrauch machen (vgl. hierzu Abschnitt 42 i Abs. 2).

42 i. Besteuerungsverfahren bei innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen und damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen

Bundesrepublik Deutschland

(1) ¹Bei im Inland erbrachten innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen und damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen ist der leistende Unternehmer unabhängig von seiner Ansässigkeit der Steuerschuldner. ²Ist der leistende Unternehmer im Inland ansässig, sind die Umsätze im allgemeinen Besteuerungsverfahren nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG zu versteuern.

(2) ¹Ist der leistende Unternehmer im Ausland ansässig, hat der Leistungsempfänger, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, das Abzugsverfahren nach § 18 Abs. 8 UStG i.V.m. §§ 51 bis 58 UStDV durchzuführen. ²Soweit der Leistungsempfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und der leistende Unternehmer in der Rechnung keine Umsatzsteuer ausweist, kann die Null-Regelung nach § 52 Abs. 2 UStDV angewendet werden (vgl. Abschnitte 233 bis 239).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(3) Ist der Empfänger einer der genannten Leistungen weder ein Unternehmer noch eine juristische Person des öffentlichen Rechts, hat der leistende ausländische Unternehmer diesen Umsatz im allgemeinen Besteuerungsverfahren nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG zu versteuern.

Andere EG-Mitgliedstaaten

(4) Grundsätzlich ist der leistende Unternehmer, der eine der vorgenannten Leistungen in einem anderen EG-Mitgliedstaat ausführt, in diesem EG-Mitgliedstaat Steuerschuldner der Umsatzsteuer (Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe a der 6. EG-Richtlinie).

(5) Ist jedoch der leistende Unternehmer in dem EG-Mitgliedstaat, in dem die sonstige Leistung der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist, nicht ansässig, schuldet der Leistungsempfänger grundsätzlich die Umsatzsteuer, wenn er in diesem EG-Mitgliedstaat als Unternehmer steuerlich erfaßt ist (Artikel 21 Nr. 1 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie).

(6) Wenn der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, darf in der Rechnung des im anderen Staat ansässigen leistenden Unternehmers keine Umsatzsteuer im Rechnungsbetrag enthalten sein.

Zu § 3 c UStG

**42 j. Ort der Lieferung bei innergemeinschaftlichen Beförderungs-
und Versandungslieferungen an bestimmte Abnehmer
(§ 3 c UStG)**

(1) ¹§ 3 c UStG regelt den Lieferungsort für die Fälle, in denen der Lieferer Gegenstände - ausgenommen neue Fahrzeuge im Sinne von § 1 b Abs. 2 und 3 UStG - in einen anderen EG-Mitgliedstaat befördert oder versendet und der Abnehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb nicht zu versteuern hat. ²Abweichend von § 3 Abs. 6 bis 8 UStG ist die Lieferung danach in dem EG-Mitgliedstaat als ausgeführt zu behandeln, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet, wenn der Lieferer die maßgebende Lieferschwelle überschreitet oder auf deren Anwendung verzichtet. ³Maßgeblich ist, daß der liefernde Unternehmer die Beförderung oder Versendung veranlaßt haben muß.

(2) ¹Zu dem in § 3 c Abs. 2 Nr. 1 UStG genannten Abnehmerkreis gehören insbesondere Privatpersonen. ²Die in § 3 c Abs. 2 Nr. 2 UStG bezeichneten Abnehmer sind im Inland mit dem Erwerberkreis identisch, der nach § 1 a Abs. 3 UStG die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Erwerbs nicht erfüllt und nicht für die Erwerbsbesteuerung optiert hat (vgl. Abschnitt 15 a Abs. 2). ³Bei Beförderungs- oder Versandungslieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet ist der Abnehmerkreis - unter Berücksichtigung der von dem jeweiligen EG-Mitgliedstaat festgesetzten Erwerbsschwelle - entsprechend abzugrenzen. ⁴Die Erwerbsschwellen in den anderen EG-Mitgliedstaaten betragen:

Belgien:	450.000 BEF
Dänemark:	80.000 DKK
Finnland:	50.000 FIM
Frankreich:	70.000 FRF

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Griechenland:	2.500.000 GRD
Irland:	32.000 IEP
Italien:	16.000.000 ITL
Luxemburg:	400.000 LUF
Niederlande:	23.000 NLG
Österreich:	150.000 ATS
Portugal:	1.800.000 PTE
Schweden:	90.000 SEK
Spanien:	1.300.000 ESP
Vereinigtes Königreich:	50.000 GBP

(3) ¹Für die Ermittlung der jeweiligen Lieferschwelle ist von dem Gesamtbetrag der Entgelte, der den Lieferungen im Sinne von § 3 c UStG in e i n e n EG-Mitgliedstaat zuzurechnen ist, auszugehen. ²Die maßgebenden Lieferschwellen in den anderen EG-Mitgliedstaaten betragen:

Belgien:	1.500.000 BEK
Dänemark:	280.000 DKK
Finnland:	200.000 FIM
Frankreich:	700.000 FRF
Griechenland:	8.200.000 GRD
Irland:	27.000 IEP
Italien:	54.000.000 ITL
Luxemburg:	4.200.000 LUF
Niederlande:	230.000 NLG
Österreich:	1.400.000 ATS
Portugal:	6.300.000 PTE
Schweden:	320.000 SEK
Spanien:	4.550.000 ESP
Vereinigtes Königreich:	70.000 GBP

³Die Lieferung verbrauchssteuerpflichtiger Waren bleibt bei der Ermittlung der Lieferschwelle unberücksichtigt. ⁴Befördert oder versendet der Lieferer verbrauchssteuerpflichtige Waren in einen anderen EG-Mitgliedstaat an Privatpersonen, verlagert sich der Ort der Lieferung unabhängig von einer Lieferschwelle stets in den Bestimmungsmitgliedstaat.

Zu § 4 Nr. 1 UStG
(§§ 8 bis 17 UStDV)

43. Ausfuhrlieferungen und Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr

Auf die Abschnitte 128 bis 144 wird hingewiesen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zu § 4 Nr. 2 UStG
(§ 18 UStDV)

44. Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt

Auf die Abschnitte 145 bis 147 wird hingewiesen.

Zu § 4 Nr. 3 UStG
(§§ 19 bis 21 UStDV)

45. Allgemeines

(1) ¹Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 UStG setzt voraus, daß die in der Vorschrift bezeichneten Leistungen umsatzsteuerrechtlich selbständig zu beurteilende Leistungen sind. ²Ist eine Leistung nur eine unselbständige Nebenleistung zu einer Hauptleistung, so teilt sie deren umsatzsteuerrechtliches Schicksal. ³Vortransporte zu sich anschließenden Luftbeförderungen sind keine unselbständigen Nebenleistungen. ⁴Hingegen ist die Beförderung im Eisenbahngepäckverkehr als unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderung anzusehen. ⁵Zum Eisenbahngepäckverkehr zählt auch der "Auto-im-Reisezugverkehr".

(2) ¹Aufgrund des § 3 Abs. 11 UStG sind auch Besorgungsleistungen steuerfrei, wenn es sich bei den besorgten Leistungen um Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 3 UStG handelt. ²Zum Begriff der Besorgung wird auf Abschnitt 32 hingewiesen.

(3) Das Finanzamt kann die Unternehmer von der Verpflichtung befreien, die Entgelte für Leistungen, die nach § 4 Nr. 3 UStG steuerfrei sind, und die Entgelte für nicht steuerbare Umsätze, z.B. für Beförderungen im Ausland, getrennt aufzuzeichnen (vgl. Abschnitt 259 Abs. 17 und 18).

46. Grenzüberschreitende Güterbeförderungen

(1) ¹Eine grenzüberschreitende Beförderung von Gegenständen, die im Zusammenhang mit einer Ausfuhr, einer Durchfuhr oder einer Einfuhr steht, ist unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 3 Buchstabe a UStG steuerfrei (vgl. Abschnitte 47 und 48). ²Sie liegt vor, wenn sich eine Güterbeförderung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstreckt (§ 3 b Abs. 1 Satz 3 UStG). ³Zu den grenzüberschreitenden Beförderungen im allgemeinen vgl. Abschnitt 42 a. ⁴Grenzüberschreitende Beförderungen sind auch die Beförderungen aus einem Freihafen in das Inland oder vom Inland in einen Freihafen (vgl. § 1 Abs. 2 UStG).

(2) ¹Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr sind Güterbeförderungen, auf die die "Einheitlichen Rechtsvorschriften für den Vertrag über die internationale Eisenbahnbeförderung von Gütern (CIM)" anzuwenden sind. ²Die Rechtsvorschriften sind im Anhang B des Übereinkommens über den internationalen Eisenbahnverkehr (COTIF) vom 9.5.1980 enthalten (BGBl. 1985 II S. 225). ³Sie finden auf Sen-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

dungen von Gütern Anwendung, die mit durchgehendem Frachtbrief zur Beförderung auf einem Schienenwege aufgegeben werden, der das Inland und mindestens einen Nachbarstaat berührt.

(3) ¹Für die Befreiung nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a UStG ist es unerheblich, auf welche Weise die Beförderungen durchgeführt werden, z.B. mit Kraftfahrzeugen, Luftfahrzeugen, Eisenbahnen, Seeschiffen, Binnenschiffen oder durch Rohrleitungen.²Aufgrund der Definition des Beförderungsbegriffs in § 3 Abs. 6 UStG sind auch das Schleppen und Schieben stets als Beförderung anzusehen.

(4) ¹Ein Frachtführer, der die Beförderung von Gegenständen übernommen hat, bewirkt auch dann eine Beförderungsleistung, wenn er die Beförderung nicht selbst ausführt, sondern sie von einem oder mehreren anderen Frachtführern (Unterfrachtführern) ausführen läßt. ²In diesen Fällen hat er die Stellung eines Hauptfrachtführers, für den der oder die Unterfrachtführer ebenfalls Beförderungsleistungen bewirken. ³Diese Beförderungsleistungen können grenzüberschreitend sein. ⁴Die Beförderungsleistung des Hauptfrachtführers sowie des Unterfrachtführers, dessen Leistung sich sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstreckt, sind grenzüberschreitend. ⁵Diesen Beförderungsleistungen vorangehende oder sich anschließende Beförderungen im Inland durch die anderen Unterfrachtführer sind steuerpflichtig, soweit nicht die Steuerbefreiungen für andere sonstige Leistungen nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitte 47 und 48).

(5) ¹Spediteure sind in den Fällen des Selbsteintritts, der Spedition zu festen **Kosten** - Übernahmesätzen - sowie des Sammeladungsverkehrs umsatzsteuerrechtlich als Beförderer anzusehen. ²Der Fall eines Selbsteintritts liegt vor, wenn der Spediteur die Beförderung selbst ausführt (§ 458 HGB). ³Im Fall der Spedition zu festen **Kosten** - Übernahmesätzen - hat sich der Spediteur mit dem Auftraggeber über einen bestimmten Satz der Beförderungskosten geeinigt (§ 459 HGB). ⁴Der Fall eines Sammeladungsverkehrs ist gegeben, wenn der Spediteur die Versendung des Gegenstandes zusammen mit den Gegenständen anderer Auftraggeber bewirkt, und zwar aufgrund eines für seine Rechnung über eine Sammeladung geschlossenen Frachtvertrages (§ 460 HGB).

(6) ¹Im Güterfernverkehr mit Kraftfahrzeugen ist verkehrsrechtlich davon auszugehen, daß den Frachtbriefen jeweils besondere Beförderungsverträge zugrunde liegen und daß es sich bei der Durchführung dieser Verträge jeweils um selbständige Beförderungsleistungen handelt. ²Dementsprechend ist auch umsatzsteuerrechtlich jede frachtbriefmäßig gesondert behandelte Beförderung als selbständige Beförderungsleistung anzusehen.

47. Grenzüberschreitende Güterbeförderungen und andere sonstige Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen

(1) ¹Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG kommt insbesondere für folgende sonstige Leistungen in Betracht:

1. für grenzüberschreitende Güterbeförderungen und Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr (vgl. Abschnitt 46) bis zum ersten Bestimmungsort in der Gemeinschaft (vgl. auch das Beispiel 1 in Absatz 7);

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. für Güterbeförderungen, die nach vorangegangener Beförderung nach Nr. 1 nach einem weiteren Bestimmungsort in der Gemeinschaft durchgeführt werden, z.B. Beförderungen aufgrund einer nachträglichen Verfügung oder Beförderungen durch Rollfuhrunternehmer vom Flughafen, Binnenhafen oder Bahnhof zum Empfänger (vgl. auch die Beispiele 2 und 3 in Absatz 7);
3. für den Umschlag und die Lagerung von eingeführten Gegenständen (vgl. die Beispiele in Absatz 7);
4. für handelsübliche Nebenleistungen, die bei grenzüberschreitenden Güterbeförderungen oder bei den in den Nummern 2 und 3 bezeichneten Leistungen vorkommen, z.B. Wiegen, Messen, Probeziehen oder Anmelden zur Abfertigung zum freien Verkehr;
5. für die Besorgung der in den Nummern 1 bis 4 bezeichneten Leistungen;
6. für Vermittlungsleistungen, für die die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 5 UStG nicht in Betracht kommt, z.B. für die Vermittlung von steuerpflichtigen Lieferungen, die von einem Importlager im Inland ausgeführt werden (vgl. die Beispiele 5 und 6 in Absatz 7).

²Die Steuerbefreiung setzt nicht voraus, daß die Leistungen an einen ausländischen Auftraggeber bewirkt werden.

(2) ¹Da die Steuerbefreiung für jede Leistung, die sich auf Gegenstände der Einfuhr bezieht, in Betracht kommen kann, braucht nicht geprüft zu werden, ob es sich um eine Beförderung, einen Umschlag oder eine Lagerung von Einfuhrgegenständen oder um handelsübliche Nebenleistungen dazu handelt. ²Zur Vermeidung eines unversteuerten Letztverbrauchs ist Voraussetzung für die Steuerbefreiung, daß die Kosten für die Leistungen in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr enthalten sind. ³Diese Voraussetzung ist in den Fällen erfüllt, in denen die Kosten einer Leistung nach § 11 Abs. 1 oder 2 und/oder 3 Nr. 3 und 4 UStG Teil der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr geworden sind (vgl. die Beispiele 1, 2, 4 bis 6 in Absatz 7).

(3) ¹Materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, daß der leistende Unternehmer im Geltungsbereich der UStDV durch Belege nachweist, daß die Kosten für die Leistung in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr enthalten sind (vgl. § 20 Abs. 1 und 3 UStDV). ²Aus Vereinfachungsgründen wird jedoch bei Leistungen an ausländische Auftraggeber auf den Nachweis durch Belege verzichtet, wenn das Entgelt für die einzelne Leistung weniger als 200 DM beträgt und sich aus der Gesamtheit der beim leistenden Unternehmer vorhandenen Unterlagen keine berechtigten Zweifel daran ergeben, daß die Kosten für die Leistung Teil der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr sind.

(4) Als Belege für den in Absatz 3 bezeichneten Nachweis kommen in Betracht:

1. zollamtliche Belege, und zwar

- a) ¹ein Stück der Zollanmeldung - auch **ergänzende Zollanmeldung** - mit der Festsetzung der **Einfuhrabgaben** und gegebenenfalls auch der Zollquittung. ²Diese Belege können als Nachweise insbesondere in den Fällen dienen, in denen der leistende Unternehmer, z.B. der Spediteur, selbst die Abfertigung der Gegenstände, auf die sich seine Leistung bezieht, zum freien Verkehr beantragt,
- b) ¹ein Beleg mit einer Bestätigung der Zollstelle, daß die Kosten für die Leistung in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einbezogen worden sind. ²Für diesen Beleg soll von den deutschen Zollstellen eine Bescheinigung nach vorgeschriebenem Muster verwendet werden. ³Die Zollstelle erteilt die vorbezeichnete Bestätigung auf Antrag, und zwar auch auf anderen im Beförderungs- und

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Speditionsgewerbe üblichen Papieren. ⁴Diese Papiere müssen jedoch alle Angaben enthalten, die das Muster vorsieht. ⁵Auf die Beispiele 2 und 4 bis 6 in Absatz 7 wird hingewiesen. ⁶Sind bei der Besteuerung der Einfuhr die Kosten für die Leistung des Unternehmers geschätzt worden, so genügt es für den Nachweis, daß der geschätzte Betrag in den Belegen angegeben ist. ⁷Bescheinigungen entsprechenden Inhalts von Zollstellen anderer EG-Mitgliedstaaten sind ebenfalls anzuerkennen;

2. andere Belege

¹In den Fällen, in denen die Kosten für eine Leistung nach § 11 Abs. 1 und 2 und/oder 3 Nr. 3 und 4 UStG Teil der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr geworden sind, genügt der eindeutige Nachweis hierüber. ²Als Nachweisbelege können in diesen Fällen insbesondere der schriftliche Speditionsauftrag, das im Speditionsgewerbe übliche Bordero, ein Doppel des Versandscheines, ein Doppel der Rechnung des Lieferanten über die Lieferung der Gegenstände oder der vom Lieferer ausgestellte Lieferschein in Betracht kommen (vgl. die Beispiele 1, 5 und 6 in Absatz 7);

3. Fotokopien

Fotokopien können nur in Verbindung mit anderen beim leistenden Unternehmer vorhandenen Belegen als ausreichend anerkannt werden, wenn sich aus der Gesamtheit der Belege keine ernsthaften Zweifel an der Erfassung der Kosten bei der Besteuerung der Einfuhr ergeben.

(5) ¹Ist bei einer Beförderung im Eisenbahnfrachtverkehr, die im Anschluß an eine grenzüberschreitende Beförderung oder Beförderung im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr bewirkt wird, der Absender im Ausland außerhalb der Gebiete im Sinne des § 1 Abs. 3 UStG ansässig und werden die Beförderungskosten von diesem Absender bezahlt, kann der Nachweis über die Einbeziehung der Beförderungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr aus Vereinfachungsgründen durch folgende Bescheinigungen auf dem Frachtbrief erbracht werden:

"Bescheinigungen für Umsatzsteuerzwecke

1. Bescheinigung des im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Beauftragten des ausländischen Absenders

Nach meinen Unterlagen handelt es sich um Gegenstände der Einfuhr. Die Beförderungskosten werden von

(Name und Anschrift des ausländischen Absenders)

bezahlt.

(Ort und Datum)

(Unterschrift)

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. Bescheinigung der Zollstelle (zu Zollbeleg-Nr. ...)

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr (§ 11 UStG) wurden die Beförderungskosten bis

(Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet)

entsprechend der Anmeldung erfaßt.

(Ort und Datum)

(Unterschrift und Dienststempel)"

²Der in der Bescheinigung Nummer 1 angegebene ausländische Absender muß der im Frachtbrief angegebene Absender sein. ³Als Beauftragter des ausländischen Absenders kommt insbesondere ein im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer in Betracht, der im Namen und für Rechnung des ausländischen Absenders die Weiterbeförderung der eingeführten Gegenstände über Strecken, die ausschließlich im Gemeinschaftsgebiet gelegen sind, veranlaßt.

(6) ¹Bei grenzüberschreitenden Beförderungen von einem Drittland in das Gemeinschaftsgebiet werden die Kosten für die Beförderung der eingeführten Gegenstände bis zum ersten Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer einbezogen (§ 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG). ²Beförderungskosten zu einem weiteren Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet sind ebenfalls einzubeziehen, sofern dieser weitere Bestimmungsort im Zeitpunkt des Entstehens der Einfuhrumsatzsteuer bereits feststeht (§ 11 Abs. 3 Nr. 4 UStG). ³Dies gilt auch für die auf inländische oder innergemeinschaftliche Beförderungsleistungen und andere sonstige Leistungen entfallenden Kosten im Zusammenhang mit einer Einfuhr (vgl. auch die Beispiele 2 und 3 in Absatz 7).

(7) Beispiele zur Steuerbefreiung für sonstige Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen und steuerbar sind:

Beispiel 1:

¹Der polnische Lieferer L liefert Gegenstände an den Abnehmer A in Mailand, und zwar "frei Bestimmungsort Mailand". ²Im Auftrag und für Rechnung des L werden die folgenden Leistungen bewirkt:

³Der Reeder R befördert die Gegenstände bis Lübeck. ⁴Die Weiterbeförderung bis Mailand führt der Spediteur S mit seinem Lastkraftwagen aus. ⁵Den Umschlag vom Schiff auf den Lastkraftwagen bewirkt der Unternehmer U.

⁶A beantragt bei der Ankunft der Gegenstände in Mailand deren Abfertigung zum freien Verkehr.

⁷Bemessungsgrundlage für die Einfuhr ist der Zollwert. ⁸Das ist regelmäßig der Preis (Artikel 28 ZK).

⁹In den Preis hat L aufgrund der Lieferkondition "frei Bestimmungsort Mailand" auch die Kosten für die Leistungen von R, S und U einkalkuliert.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

¹⁰Bei dem auf das Gemeinschaftsgebiet entfallenden Teil der grenzüberschreitenden Güterbeförderung des R von Polen nach Lübeck, der Anschlußbeförderung des S von Lübeck bis Mailand und der Umschlagsleistung des U handelt es sich um Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen. ¹¹R, S und U wiesen jeweils anhand des von L empfangenen Doppels der Lieferrechnung die Lieferkondition "frei Bestimmungsort Mailand" nach. ¹²Ferner ergibt sich aus der Lieferrechnung, daß L Gegenstände geliefert hat, bei deren Einfuhr der Preis Bemessungsgrundlage ist. ¹³Dadurch ist nachgewiesen, daß die Kosten für die Leistungen des R, des S und des U in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr enthalten sind. ¹⁴R, S und U können deshalb für ihre Leistungen, sofern sie auch den buchmäßigen Nachweis führen, die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG in Anspruch nehmen. ¹⁵Der Nachweis kann auch durch die in Absatz 4 Nr. 2 bezeichneten Belege erbracht werden.

Beispiel 2:

¹Sachverhalt wie im Beispiel 1, jedoch mit Abnehmer A in München und der Liefervereinbarung „frei Grenze“. ²A hat die Umschlagskosten und die Beförderungskosten von Lübeck bis München gesondert angemeldet. ³Ferner hat A der Zollstelle die für den Nachweis der Höhe der Umschlags- und Beförderungskosten erforderlichen Unterlagen vorgelegt. ⁴In diesem Falle ist Bemessungsgrundlage für die Einfuhr nach § 11 Abs. 1 und 3 Nr. 3 und 4 UStG der Zollwert der Gegenstände frei Grenze zuzüglich darin noch nicht enthaltener Umschlags- und Beförderungskosten bis München (= weiterer Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet).

⁵Wie im Beispiel 1 ist der auf das Inland entfallende Teil der grenzüberschreitenden Güterbeförderung des R von Polen nach Lübeck nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG steuerfrei. ⁶Die Anschlußbeförderung des S von Lübeck bis München und die Umschlagsleistung des U sind ebenfalls Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen. ⁷Die Kosten für die Leistungen sind in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einzubeziehen, da der weitere Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet im Zeitpunkt des Entstehens der Einfuhrumsatzsteuer bereits feststeht (§ 11 Abs. 3 Nr. 4 UStG). ⁸Die Leistungen sind deshalb ebenfalls nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG steuerfrei.

Beispiel 3:

¹Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den niederländischen Frachtführer F, Güter von New York nach München zu befördern. ²F beauftragt mit der Beförderung per Schiff bis Rotterdam den niederländischen Reeder R. ³In Rotterdam wird die Ware umgeladen und von F per LKW bis München weiterbefördert. ⁴F beantragt für U bei der Einfuhr in die Niederlande, die Ware erst im Bestimmungsland Deutschland zum zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr für U abfertigen zu lassen (sog. T 1-Verfahren). ⁵Diese Abfertigung erfolgt bei einem deutschen Zollamt. ⁶Die Beförderungsleistung des F von New York nach München ist eine grenzüberschreitende Güterbeförderung. ⁷Die Einfuhr der Ware in die Niederlande wird dort nicht besteuert, da die Ware unter zollamtlicher Überwachung im T 1-Verfahren nach Deutschland verbracht wird. ⁸Die Kosten für die Beförderung bis München (= ersten Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet) werden in die Bemessungsgrundlage der deutschen Einfuhrumsatzsteuer einbezogen (§ 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG). ⁹Der inländische Teil der Beförderungsleistung ist in Deutschland steuerbar (§ 3 b Abs. 1 Satz 2 UStG), jedoch nach § 4 Nr. 3

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Buchstabe a UStG steuerfrei. ¹⁰Die Beförderungsleistung des R an den Frachtführer F ist in Deutschland nicht steuerbar (§ 3 b Abs. 1 Satz 1 UStG).

Beispiel 4:

¹Der Lieferer L in Budapest liefert Gegenstände an den Abnehmer A in München zu der Lieferbedingung "ab Werk". ²Der Budapester Spediteur S übernimmt im Auftrag des A die Beförderung der Gegenstände von Budapest bis München zu einem festen Preis - Übernahmesatz -. ³S führt die Beförderung jedoch nicht selbst durch, sondern beauftragt auf seine Kosten (franco) den Binnenschiffer B mit der Beförderung von Budapest bis Passau und der Übergabe der Gegenstände an den Empfangsspediteur E. ⁴Dieser führt ebenfalls im Auftrag des S auf dessen Kosten den Umschlag aus dem Schiff auf den Lastkraftwagen und die Übergabe an den Frachtführer F durch. ⁵F führt die Weiterbeförderung im Auftrag des S von Passau nach München durch. ⁶Der Abnehmer A beantragt in München die Abfertigung zum freien Verkehr und rechnet den Übernahmesatz unmittelbar mit S ab. ⁷Mit dem zwischen S und A vereinbarten Übernahmesatz sind auch die Kosten für die Leistungen des B, des E und des F abgegolten.

⁸Bei der Leistung des S handelt es sich um eine Spedition zu festen **Kosten** (vgl. Abschnitt 46 Abs. 5). ⁹S bewirkt damit eine grenzüberschreitende Güterbeförderung von Budapest bis München, deren auf das Inland entfallender Teil steuerfrei ist (§ 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG). ¹⁰Der Endpunkt dieser Beförderung ist der erste Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet im Sinne des § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG. ¹¹Nach dieser Vorschrift sind deshalb die Kosten für die Beförderung des S bis München in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einzubeziehen.

¹²Die Beförderung des B von Budapest bis Passau ist ebenfalls als grenzüberschreitende Güterbeförderung mit dem auf das Inland entfallenden Teil nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG steuerfrei. ¹³Die Umschlagsleistung des E und die Beförderung des F von Passau bis München sind Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen. ¹⁴Die Kosten der Leistungen sind in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr enthalten. ¹⁵Der Nachweis hierüber kann jedoch nicht mit Hilfe eines Borderos geführt werden, da im Speditionsgewerbe bei Fällen der vorliegenden Art kein Bordero ausgestellt wird.

¹⁶Der für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG erforderliche Belegnachweis muß deshalb sowohl von E als auch von F mit den anderen in Absatz 4 bezeichneten Belegen geführt werden.

Beispiel 5:

¹Der im Inland ansässige Handelsvertreter H ist damit betraut, Lieferungen von Nichtgemeinschaftswaren für den im Ausland ansässigen Unternehmer U zu vermitteln. ²Um eine zügige Auslieferung der vermittelten Gegenstände zu gewährleisten, hat U die Gegenstände bereits vor der Vermittlung in das Inland einführen und auf ein Zollager des H bringen lassen. ³Nachdem H die Lieferung der Gegenstände vermittelt hat, entnimmt er sie aus dem Zollager in den freien Verkehr und sendet sie dem Abnehmer zu. ⁴Mit der Entnahme der Gegenstände aus dem Zollager entsteht die Einfuhrumsatzsteuer. ⁵Die Vermittlungsprovision des H und die an H gezahlten Lagerkosten sind in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr (§ 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG) einzubeziehen. ⁶H weist dies

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

durch einen zollamtlichen Beleg nach. ⁷Die Vermittlungsleistung des H fällt nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 5 UStG. ⁸H kann jedoch für die Vermittlung die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG in Anspruch nehmen, sofern er den erforderlichen buchmäßigen Nachweis führt. ⁹Dasselbe gilt für die Lagerung.

Beispiel 6:

¹Sachverhalt wie im Beispiel 5, jedoch werden die Gegenstände nicht auf ein Zolllager verbracht, sondern sofort zum freien Verkehr abgefertigt und von H außerhalb eines Zollagers gelagert. ²Im Zeitpunkt der Abfertigung stehen die Vermittlungsprovision und die Lagerkosten des H noch nicht fest. ³Die Beträge werden deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einbezogen.

⁴Die Leistungen des H sind weder nach § 4 Nr. 5 UStG noch nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG steuerfrei.

⁵Falls die erst nach der Abfertigung zum freien Verkehr entstehenden Kosten (Vermittlungsprovision und Lagerkosten) bereits bei der Abfertigung bekannt sind, sind diese Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einzubeziehen (§ 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG). ⁶Die Rechtslage ist dann dieselbe wie in Beispiel 5.

(8) ¹Beförderungen aus einem Freihafen in das Inland sowie ihre Besorgung sind von der Steuerbefreiung ausgenommen, wenn sich die beförderten Gegenstände in einer zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelung (§ 12 b EUSTBV) oder in einer zollamtlich besonders zugelassenen Freihafenlagerung (§ 12 a EUSTBV) befunden haben (§ 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 UStG). ²Die Freihafenanteile dieser Beförderungen sind wie Umsätze im Inland zu behandeln (§ 1 Abs. 3 Nr. 5 UStG), so daß die Beförderungen insgesamt steuerpflichtig sind.

48. Grenzüberschreitende Beförderungen und andere sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen

(1) ¹Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG kommt insbesondere für folgende sonstige Leistungen in Betracht:

1. für grenzüberschreitende Güterbeförderungen und Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr (vgl. Abschnitt 46) ins Drittlandsgebiet;
2. für inländische und innergemeinschaftliche Güterbeförderungen, die einer Beförderung nach Nr. 1 vorangehen, z.B. Beförderungen durch Rollfuhrunternehmer vom Absender zum Flughafen, Binnenhafen oder Bahnhof oder Beförderungen von leeren Seetransportbehältern zum Beladeort;
3. für den Umschlag und die Lagerung von Gegenständen vor ihrer Ausfuhr oder während ihrer Durchfuhr;
4. für die handelsüblichen Nebenleistungen, die bei Güterbeförderungen aus dem Inland in das Drittlandsgebiet oder durch das Inland oder bei den in den Nummern 1 bis 3 bezeichneten Leistungen vorkommen, z.B. Wiegen, Messen oder Probeziehen;
5. für die Besorgung der in den Nummern 1 bis 4 bezeichneten Leistungen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

²Die Steuerbefreiung hängt nicht davon ab, daß die Leistungen an ausländische Auftraggeber bewirkt werden. ³Die Leistungen müssen sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen. ⁴Es ist unbeachtlich, ob es sich um eine Beförderung, einen Umschlag oder eine Lagerung oder um eine handelsübliche Nebenleistung zu diesen Leistungen handelt.

(2) Folgende sonstige Leistungen sind nicht als Leistungen anzusehen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen:

1. ¹Vermittlungsleistungen im Zusammenhang mit der Ausfuhr oder der Durchfuhr von Gegenständen.
²Diese Leistungen können jedoch nach § 4 Nr. 5 UStG steuerfrei sein (vgl. Abschnitt 52);
2. ¹Leistungen, die sich im Rahmen einer Ausfuhr oder einer Durchfuhr von Gegenständen nicht auf diese Gegenstände, sondern auf die Beförderungsmittel beziehen, z.B. die Leistung eines Gutachters, die sich auf einen verunglückten Lastkraftwagen - und nicht auf seine Ladung - bezieht, oder die Überlassung eines Liegeplatzes in einem Binnenhafen. ²Für Leistungen, die für den unmittelbaren Bedarf von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen, einschließlich ihrer Ausrüstungsgegenstände und ihrer Ladungen, bestimmt sind, kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 2, § 8 Abs. 1 Nr. 5 oder Abs. 2 Nr. 4 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 145 Abs. 9 und Abschnitt 146 Abs. 5).

(3) ¹Als Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr sind auch solche Gegenstände anzusehen, die sich vor der Ausfuhr im Rahmen einer Bearbeitung oder Verarbeitung im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 2 UStG oder einer Lohnveredelung im Sinne des § 7 UStG befinden. ²Die Steuerbefreiung erstreckt sich somit auch auf sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf diese Gegenstände beziehen.

(4) ¹Bei grenzüberschreitenden Güterbeförderungen und anderen sonstigen Leistungen, einschließlich Besorgungsleistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen, ist materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung, daß der leistende Unternehmer im Geltungsbereich der UStDV die Ausfuhr oder Wiederausfuhr der Gegenstände durch Belege eindeutig und leicht nachprüfbar nachweist (§ 20 Abs. 2 und 3 UStDV). ²Bei grenzüberschreitenden Güterbeförderungen können insbesondere die vorgeschriebenen Frachtkunden (z.B. Frachtbrief, Konnossement), der schriftliche Speditionsauftrag, das im Speditions Gewerbe übliche Bordero oder ein Doppel des Versandscheins als Nachweisbelege in Betracht kommen. ³Bei anderen sonstigen Leistungen kommen als Ausfuhrbelege insbesondere Belege mit einer Ausfuhrbestätigung der den Ausgang aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft überwachenden Grenzzollstelle, Versendungsbelege oder sonstige handelsübliche Belege in Betracht (§§ 9 bis 11 UStDV, vgl. Abschnitte 132 bis 134). ⁴Die sonstigen handelsüblichen Belege können auch von den Unternehmern ausgestellt werden, die für die Lieferung die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen (§ 4 Nr. 1 **Buchstabe a**, § 6 UStG) oder für die Bearbeitung oder Verarbeitung die Steuerbefreiung für Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 4 Nr. 1 **Buchstabe a**, § 7 UStG) in Anspruch nehmen. ⁵Diese Unternehmer müssen für die Inanspruchnahme der vorbezeichneten Steuerbefreiungen die Ausfuhr der Gegenstände nachweisen. ⁶Anhand der bei ihnen vorhandenen Unterlagen können sie deshalb einen sonstigen handelsüblichen Beleg, z.B. für einen Frachtführer, Umschlagbetrieb oder Lagerhalter, ausstellen.

(5) Bei Vortransporten, die mit Beförderungen im Luftfrachtverkehr aus dem Inland in das Drittlandsgebiet verbunden sind, ist der Nachweis der Ausfuhr oder Wiederausfuhr als erfüllt anzusehen, wenn sich aus den Unterlagen des Unternehmers eindeutig und leicht nachprüfbar ergibt, daß im Einzelfall

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

1. die Vortransporte aufgrund eines Auftrags bewirkt worden sind, der auch die Ausführung der nachfolgenden grenzüberschreitenden Beförderung zum Gegenstand hat,
2. die Vortransporte als örtliche Rollgebühren oder Vortransportkosten abgerechnet worden sind und
3. die Kosten der Vortransporte wie folgt ausgewiesen worden sind:

- a) im Luftfrachtbrief - oder im Sammelladungsverkehr im Hausluftfrachtbrief - oder
- b) in der Rechnung an den Auftraggeber, wenn die Rechnung die Nummer des Luftfrachtbriefs - oder im Sammelladungsverkehr die Nummer des Hausluftfrachtbriefs - enthält.

(6) ¹Ist bei einer Beförderung im Eisenbahnfrachtverkehr, die einer grenzüberschreitenden Beförderung oder einer Beförderung im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr vorausgeht, der Empfänger oder der Absender im Ausland außerhalb der Gebiete im Sinne des § 1 Abs. 3 UStG ansässig und werden die Beförderungskosten von diesem Empfänger oder Absender bezahlt, so kann die Ausfuhr oder Wiederausfuhr aus Vereinfachungsgründen durch folgende Bescheinigung auf dem Frachtbrief nachgewiesen werden:

"Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke

Nach meinen Unterlagen bezieht sich die Beförderung unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr (§ 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG).

Die Beförderungskosten werden von

(Name und Anschrift des ausländischen Empfängers oder Absenders)

bezahlt.

(Ort und Datum)

(Unterschrift)"

²Der in der vorbezeichneten Bescheinigung angegebene ausländische Empfänger oder Absender muß der im Frachtbrief angegebene Empfänger oder Absender sein.

(7) ¹Eine grenzüberschreitende Beförderung zwischen dem Inland und einem Drittland liegt auch vor, wenn die Güterbeförderung vom Inland über einen anderen EG-Mitgliedstaat in ein Drittland durchgeführt wird.

²Befördert in diesem Fall ein Unternehmer die Güter auf einer Teilstrecke vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet, so ist diese Leistung nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG steuerfrei (vgl. Beispiel 2). ³Der Unternehmer hat die Ausfuhr der Güter durch Belege nachzuweisen (vgl. § 4 Nr. 3 Satz 3 und 4 UStG i.V.m. § 20 Abs. 2 und 3 UStDV). ⁴Wird der Nachweis nicht erbracht, ist die Beförderung als innergemeinschaftliche Güterbeförderung anzusehen, da sich der Bestimmungsort dieser Beförderung im übrigen Gemeinschaftsgebiet befindet (vgl. Beispiel 1).

Beispiel 1:

¹Der in der Schweiz ansässige Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer F, Güter von Mainz nach Sofia (Bulgarien) zu befördern. ²F beauftragt den deutschen

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Unterfrachtführer F1 mit der Beförderung von Mainz nach Bozen (Italien) und den italienischen Unterfrachtführer F2 mit der Beförderung von Bozen nach Sofia. ³Dabei kann F1 die Ausfuhr nach Bulgarien nicht durch Belege nachweisen. ⁴F verwendet gegenüber F1 seine deutsche USt-IdNr.

⁵Die Beförderungsleistung des F an seinen Leistungsempfänger U umfaßt die Gesamtbeförderung von Mainz nach Sofia. ⁶Da keine innergemeinschaftliche Güterbeförderung nach § 3 b Abs. 3 UStG vorliegt, ist nach § 3 b Abs. 1 Satz 2 UStG nur der Teil der Leistung steuerbar, der auf den inländischen Streckenanteil entfällt. ⁷Dieser Teil der Leistung ist nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG allerdings steuerfrei, da sich diese Güterbeförderung unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr bezieht.

⁸Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F1 an den Frachtführer F ist eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung, da sich der Bestimmungsort dieser Beförderung in einem anderen EG-Mitgliedstaat (Italien) befindet. ⁹Der Ort dieser Leistung bestimmt sich nach dem inländischen Abgangsort (§ 3 b Abs. 3 Satz 1 UStG). ¹⁰Die Regelung nach § 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG greift nicht, da F nicht die USt-IdNr. eines anderen EG-Mitgliedstaates verwendet. ¹¹Die Leistung des F1 ist nicht steuerfrei, da F1 keinen belegmäßigen Nachweis nach § 20 Abs. 2 und 3 UStDV erbringen kann. ¹²Steuerschuldner ist der leistende Unternehmer F1 (§ 13 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

¹³Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F2 an den Frachtführer F ist in Deutschland nicht steuerbar (§ 3 b Abs. 1 Satz 1 UStG).

Beispiel 2:

¹Wie Beispiel 1, jedoch weist F1 durch Belege die Ausfuhr der Güter nach Bulgarien nach (§ 20 Abs. 2 und 3 UStDV).

²Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F1 an den Frachtführer F von Mainz nach Bozen ist Teil einer grenzüberschreitenden Güterbeförderung nach Bulgarien. ³Da der Unterfrachtführer F1 durch Belege die Ausfuhr der Güter nach Bulgarien nachweist, und somit den belegmäßigen Nachweis nach § 20 Abs. 2 und 3 UStDV erbringt, ist seine Leistung nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG in Deutschland von der Umsatzsteuer befreit.

⁴Die Beförderungsleistungen des Frachtführers F und des Unterfrachtführers F2 sind wie in Beispiel 1 dargestellt zu behandeln.

(8) Beziehen sich die Leistungen auf Seetransportbehälter ausländischer Auftraggeber, so kann der Unternehmer den Nachweis der Ausfuhr oder Wiederausfuhr aus Vereinfachungsgründen dadurch erbringen, daß er folgendes aufzeichnet:

1. den Namen und die Anschrift des ausländischen Auftraggebers und des Verwenders, wenn dieser nicht Auftraggeber ist, und
2. das Kennzeichen des Seetransportbehälters.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000**49. Ausnahmen von der Steuerbefreiung**

(1) ¹Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 UStG (vgl. Abschnitte 47 und 48) ist ausgeschlossen für die in § 4 Nr. 8, 10 und 11 UStG bezeichneten Umsätze. ²Dadurch wird bei Umsätzen des Geld- und Kapitalverkehrs und bei Versicherungsumsätzen eine Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug in anderen als in den in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe b und Nr. 2 Buchstabe b UStG bezeichneten Fällen vermieden. ³Die Regelung hat jedoch nur Bedeutung für umsatzsteuerrechtlich selbständige Leistungen. ⁴Eine selbständige Leistung liegt z.B. bei der Besorgung der Versicherung von zu befördernden Gegenständen nicht vor, wenn die Versicherung durch denjenigen Unternehmer besorgt wird, der auch die Beförderung der versicherten Gegenstände durchführt oder besorgt. ⁵Die Besorgung der Versicherung stellt hier vielmehr eine Nebenleistung zu der Beförderung oder der Besorgung der Beförderung als Hauptleistung dar. ⁶Der Vorsteuerabzug beurteilt sich deshalb in diesen Fällen nach der Hauptleistung der Beförderung oder der Besorgung der Beförderung.

(2) ¹Von der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 UStG sind ferner Bearbeitungen oder Verarbeitungen von Gegenständen einschließlich Werkleistungen im Sinne des § 3 Abs. 10 UStG ausgeschlossen. ²Diese Leistungen können jedoch z.B. unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 Buchstabe a i.V.m. § 7 UStG steuerfrei sein.

50. Buchmäßiger Nachweis

¹Die jeweiligen Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 UStG müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein (§ 21 UStDV). ²Hierfür gelten die Ausführungen zum buchmäßigen Nachweis bei Ausfuhrlieferungen in Abschnitt 136 Abs. 1 bis 5 entsprechend. ³Regelmäßig soll der Unternehmer folgendes aufzeichnen:

1. die Art und den Umfang der sonstigen Leistung - bei Besorgungsleistungen einschließlich der Art und des Umfangs der besorgten Leistung -,
2. den Namen und die Anschrift des Auftraggebers,
3. den Tag der sonstigen Leistung,
4. das vereinbarte Entgelt oder das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung und
5. a) die Einbeziehung der Kosten für die Leistung in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr, z.B. durch Hinweis auf die Belege im Sinne des § 20 Abs. 1 UStDV (vgl. Abschnitt 47 Abs. 3 und 4),
oder
b) die Ausfuhr oder Wiederausfuhr der Gegenstände, auf die sich die Leistung bezogen hat, z.B. durch Hinweis auf die Ausfuhrbelege (vgl. Abschnitt 48 Abs. 4 bis 7) oder durch Aufzeichnungen nach Abschnitt 48 Abs. 8.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zu § 4 Nr. 4 UStG

51. Lieferungen von Gold an Zentralbanken

¹Unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 4 UStG fallen Goldlieferungen an die Deutsche Bundesbank und die Europäische Zentralbank. ²Die Steuerbefreiung erstreckt sich ferner auf Goldlieferungen, die an Zentralbanken anderer Staaten oder an die den Zentralbanken entsprechenden Währungsbehörden anderer Staaten bewirkt werden. ³Es ist hierbei nicht erforderlich, daß das gelieferte Gold in das Ausland gelangt.

Zu § 4 Nr. 5 UStG

(§ 22 UStDV)

52. Steuerfreie Vermittlungsleistungen

(1) ¹Die Vermittlungsleistung erfordert ein Handeln in fremdem Namen und für fremde Rechnung. ²Der Wille, in fremdem Namen zu handeln und unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem leistenden Unternehmer und dem Leistungsempfänger herzustellen, muß hierbei den Beteiligten gegenüber deutlich zum Ausdruck kommen (BFH- Urteil vom 19.1.1967 - BStBI III S. 211). ³Für die Annahme einer Vermittlungsleistung reicht es aus, daß der Unternehmer nur eine Vermittlungsvollmacht - also keine Abschlußvollmacht - besitzt (vgl. § 84 HGB).

(2) ¹Vermittlungsleistungen liegen auch dann vor, wenn der Unternehmer als Untervertreter eines Generalvertreters tätig wird, vorausgesetzt, der Untervertreter bewirkt seine Leistungen im Einvernehmen mit dem Leistungsträger. ²Wird der Untervertreter lediglich im Auftrag des Generalvertreters ohne Einvernehmen mit dem Leistungsträger tätig, erbringt er keine Vermittlungsleistung, sondern eine andere sonstige Leistung. ³Die Vermittlungsleistung des Generalvertreters bleibt hiervon unberührt.

(3) ¹Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 5 UStG erstreckt sich nicht auf die als handelsübliche Nebenleistungen bezeichneten Tätigkeiten, die im Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen als selbständige Leistungen vorkommen. ²Nebenleistungen sind daher im Rahmen des § 4 Nr. 5 UStG nur dann steuerfrei, wenn sie als unselbständiger Teil der Vermittlungsleistung anzusehen sind, z.B. die Übernahme des Inkasso oder der Entrichtung der Eingangsabgaben durch den Vermittler. ³Für die selbständigen Leistungen, die im Zusammenhang mit den Vermittlungsleistungen ausgeübt werden, kann jedoch gegebenenfalls Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 2, § 8 UStG oder nach § 4 Nr. 3 UStG in Betracht kommen.

(4) Für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 5 Buchstabe a UStG wird zu der Frage, welche der vermittelten Umsätze unter die Befreiungsvorschriften des § 4 Nr. 1 Buchstabe a, Nr. 2 bis 4 sowie Nr. 6 und 7 UStG fallen, auf die Abschnitte 13, 31, 43 bis 51, **55, 55a**, 56 und 128 bis 147 hingewiesen.

(5) Bei der Vermittlung von grenzüberschreitenden Personenbeförderungen mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen (§ 4 Nr. 5 Buchstabe b UStG) ist es unerheblich, wenn kurze ausländische Streckenanteile als

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beförderungstrecken im Inland oder kurze Streckenanteile im Inland als Beförderungstrecken im Ausland anzusehen sind (vgl. Abschnitt 42 a Abs. 6 bis 16).

(6) ¹Nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 5 UStG fällt die Vermittlung der Lieferungen, die im Anschluß an die Einfuhr an einem Ort im Inland bewirkt werden. ²Hierbei handelt es sich insbesondere um die Fälle, in denen der Gegenstand nach der Einfuhr gelagert und erst anschließend vom Lager aus an den Abnehmer geliefert wird. ³Für die Vermittlung dieser Lieferungen kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 47 Abs. 1 Nr. 6).

(7) Zur Möglichkeit der Steuerbefreiung von Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89 b HGB vgl. BFH-Urteil vom 25.6.1998 - BStBl II S. 102.

53. Vermittlungsleistungen der Reisebüros

(1) ¹Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 5 UStG erstreckt sich auch auf steuerbare Vermittlungsleistungen der Reisebüros. ²Ausgenommen von der Befreiung sind jedoch die in § 4 Nr. 5 Satz 2 UStG bezeichneten Vermittlungsleistungen (vgl. hierzu Absatz 6). ³Die Befreiung kommt insbesondere für Vermittlungsleistungen in Betracht, bei denen die Reisebüros als Vermittler für die sogenannten Leistungsträger, z.B. Beförderungsunternehmer, auftreten. ⁴**Zu Abgrenzungsfragen beim Zusammentreffen von Vermittlungsleistungen und Reiseleistungen vgl. Abschnitt 272 Abs. 5.**

(2) ¹Steuerfreie Vermittlungsleistungen an einen Leistungsträger liegen auch dann vor, wenn die Reisebüros als Untervertreter eines Generalvertreters tätig werden, vorausgesetzt, daß die Untervertreter ihre Leistungen im Einvernehmen mit dem Leistungsträger bewirken (vgl. **Abschnitt 52 Abs. 2**). ²Ferner kommt die Steuerbefreiung für Vermittlungsleistungen an einen Leistungsträger in Betracht, wenn das Reisebüro die Vermittlungsprovision nicht vom Leistungsträger oder einer zentralen Vermittlungsstelle überwiesen erhält, sondern in der vertraglich zulässigen Höhe selbst berechnet und dem Leistungsträger nur den Preis abzüglich der Provision zahlt.

(3) Steuerfreie Vermittlungsleistungen der Reisebüros an die Leistungsträger sind beispielsweise die Vermittlung von grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen, ggf. einschließlich der Ausgabe von Fahrausweisen, im Personenverkehr mit Flugzeugen oder Seeschiffen (§ 4 Nr. 5 Buchstabe b UStG), soweit diese Leistungen steuerbar sind.

(4) ¹Die Vermittlung von Unterkünften, z.B. von Hotelzimmern, oder von sonstigen Beherbergungsleistungen wird dort ausgeführt, wo das maßgebliche Grundstück liegt (§ 3 a Abs. 2 Nr. 1 UStG). ²Liegt das Grundstück nicht im Inland, ist außer dem vermittelten Umsatz auch die Vermittlungsleistung nicht steuerbar. ³§ 4 Nr. 5 Buchstabe c UStG kommt daher für diese Vermittlungsleistungen nicht in Betracht.

(5) ¹Für Reiseveranstalter, die Reiseleistungen im Sinne des § 25 UStG erbringen, bestimmt sich der Leistungsort nach § 3 a Abs. 1 UStG. ²Die Vermittlung einer nach § 3 a Abs. 1 UStG im Inland steuerbaren Reiseleistung ist deshalb steuerpflichtig, auch wenn sich die betreffende Reiseleistung aus einer oder mehreren in § 4 Nr. 5 Buchstabe b und c UStG bezeichneten Leistungen zusammensetzt. ³Es liegt jedoch keine Vermittlung einer Reiseleistung im Sinne des § 25 Abs. 1 UStG, sondern eine Vermittlung von Einzelleistungen durch das Reisebüro vor, soweit der Reiseveranstalter die Reiseleistung mit eigenen Mitteln

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

erbringt. ⁴Das gilt auch, wenn die vermittelten Leistungen in einer Summe angeboten werden und die Reisebüros für die Vermittlung dieser Leistungen eine einheitliche Provision erhalten. ⁵Zur Vermeidung von Aufzeichnungsschwierigkeiten bestehen keine Bedenken, wenn die Reisebüros die Provision **für die teils nicht steuerbare und teils steuerfreie Vermittlungsleistung** in einer Summe aufzeichnen und sie hierbei entweder insgesamt den nicht steuerbaren oder insgesamt den nach § 4 Nr. 5 UStG steuerfreien Vermittlungsleistungen zuordnen. ⁶Die gleiche Beurteilung gilt für die Fälle, in denen der Reiseveranstalter zwar eine Pauschalreise unter Inanspruchnahme von Reisevorleistungen in eigenem Namen durchführt, diese aber nicht unter § 25 Abs. 1 UStG fällt, weil sie an einen anderen Unternehmer ausgeführt wird.

(6) ¹Die Ausnahmeregelung des § 4 Nr. 5 Satz 2 UStG betrifft alle Unternehmer, die Reiseleistungen für Reisende vermitteln. ²Es kommt nicht darauf an, ob sich der Unternehmer als Reisebüro bezeichnet. ³Maßgebend ist vielmehr, ob er die Tätigkeit eines Reisebüros ausübt. ⁴Da die Reisebüros die Reiseleistungen in der Regel im Auftrag der Leistungsträger und nicht im Auftrag der Reisenden vermitteln, fällt im allgemeinen nur die Vermittlung solcher Tätigkeiten unter die Ausnahmeregelung, für die das Reisebüro dem Reisenden ein gesondertes Entgelt berechnet. ⁵Das ist z.B. dann der Fall, wenn der Leistungsträger die Zahlung einer Vergütung an das Reisebüro ausgeschlossen hat und das Reisebüro daher dem Reisenden von sich aus einen Zuschlag zu dem vom Leistungsträger für seine Leistung geforderten Entgelt berechnet. ⁶Das gleiche trifft auf die Fälle zu, in denen das Reisebüro dem Reisenden für eine besondere Leistung gesondert Kosten berechnet, wie z.B. Telefon- oder **Telefaxkosten**, Visabeschaffungsgebühren oder besondere Bearbeitungsgebühren. ⁷Für diese Leistungen scheidet die Steuerbefreiung auch dann aus, wenn sie im Zusammenhang mit nicht steuerbaren oder steuerfreien Vermittlungsleistungen an einen Leistungsträger bewirkt werden.

Beispiel:

¹Das Reisebüro vermittelt dem Reisenden einen grenzüberschreitenden Flug. ²Gleichzeitig vermittelt es im Auftrag des Reisenden die Erteilung des Visums. ³Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 5 UStG kann in diesem Fall nur für die Vermittlung des Fluges in Betracht kommen.

53 a. Verkauf von Flugscheinen durch Reisebüros oder Tickethändler („Consolidator“)

(1) ¹Bei Verkäufen von Flugscheinen sind grundsätzlich folgende Sachverhalte zu unterscheiden:

- ¹Der Linienflugschein wird von einem lizenzierten IATA-Reisebüro verkauft und das Reisebüro erhält hierfür eine Provision. ²Der Linienflugschein enthält einen Preiseindruck, der dem offiziellen IATA-Preis entspricht. ³Der Kunde erhält sofort oder auch später eine Gutschrift in Höhe des gewährten Rabattes. ⁴Die Abrechnung erfolgt als „Nettopreisticket“, so daß keine übliche Vermittlungsprovision vereinbart wird. ⁵Die Flugscheine werden mit einem am Markt durchsetzbaren Aufschlag auf den Festpreis an den Reisenden veräußert. ⁶Der Festpreis liegt in der Regel deutlich unter dem um die Provision geminderten offiziellen Ticketpreis. ⁷Erfolgt die Veräußerung über einen Vermittler („Consolidator“), erhöht sich der Festpreis um einen Gewinnzuschlag des Vermittlers. ⁸Die Abrechnung erfolgt dann über eine sog. „Bruttoabrechnung“.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. ¹Bei „IT-Flugscheinen“ (Linientickets mit einem besonderen Status) darf der Flugpreis nicht im Flugschein ausgewiesen werden, da er nur im Zusammenhang mit einer Pauschalreise (Kombination des Flugs mit einer anderen Reiseleistung, z.B. Hotel) gültig ist. ²Der Verkauf des Flugscheins an den Kunden mit einem verbundenen, zusätzlichen Leistungsgutschein (Voucher) erfolgt in einem Gesamtpaket zu einem Pauschalpreis. ³Sind sich der Kunde und der Verkäufer der Leistung aber einig, daß der Leistungsgutschein wertlos ist (Null-Voucher), handelt es sich wirtschaftlich um den Verkauf eines günstigen Fluges und nicht um eine Pauschalreise.
3. ¹„Weichwährungstickets“ sind Flugscheine mit regulärem Preiseindruck (IATA-Tarif). ²Allerdings lautet der Flugpreis nicht auf Deutsche Mark, sondern wird in einer beliebigen „weicheeren“ Währung ausgedruckt. ³Dabei wird der Flugschein entweder unmittelbar im „Weichwährungsland“ erworben oder in Deutschland mit einem fingierten ausländischen Abflugort ausgestellt und der für den angeblichen Abflugort gültige, günstigere Preis zugrunde gelegt.
4. ¹Charterflugscheine unterlagen bis zur Änderung der luftfahrtrechtlichen Bestimmungen den gleichen Beschränkungen wie „IT-Flugscheine“, d.h. nur die Bündelung der Flugleistung mit einer/mehreren anderen touristischen Leistungen führte zu einem gültigen Ticket. ²Die Umgehung der luftfahrtrechtlichen Beschränkungen wurde über die Ausstellung von „Null-Vouchers“ erreicht. ³Nach der Aufhebung der Beschränkungen ist der Verkauf von einzelnen Charterflugscheinen ohne Leistungsgutschein (sog. Nur-Flüge) zulässig.

²Die Veräußerung dieser Flugscheine an den Kunden erfolgt entweder unmittelbar über Reisebüros oder über einen oder mehrere zwischengeschaltete Tickethändler („Consolidator“). ³Die eigentliche Beförderung kommt zwischen der Fluggesellschaft und dem Kunden zustande. ⁴Kennzeichnend ist in allen Sachverhalten, daß die Umsätze Elemente eines Eigengeschäfts (Veranstalterleistung) sowie eines Vermittlungsgeschäfts enthalten.

(2) ¹Aus Vereinfachungsgründen kann der Verkauf von Einzeltickets für grenzüberschreitende Flüge (Linien- oder Charterflugschein) vom Reisebüro an die Kunden als steuerfreie Vermittlungsleistung nach § 4 Nr. 5 Buchstabe b UStG behandelt werden. ²Gleiches gilt für die Umsätze des Consolidators, der in den Verkauf der Einzeltickets eingeschaltet worden ist.

(3) Wird dem Flugschein eine zusätzliche „Leistung“ des Reisebüros oder des Consolidators ohne entsprechenden Gegenwert (z.B. Null-Voucher) hinzugefügt, handelt es sich bei dem wertlosen Leistungsgutschein um eine unentgeltliche Beigabe.

(4) ¹Das Reisebüro bzw. der Consolidator hat die Voraussetzungen der steuerfreien Vermittlungsleistung im einzelnen nachzuweisen. ²Dabei muß dem Käufer des Flugscheins deutlich werden, daß sich die angebotene Leistung auf die bloße Vermittlung der Beförderung beschränkt und die Beförderungsleistung tatsächlich von einem anderen Unternehmer (der Fluggesellschaft) erbracht wird.

(5) ¹Steht ein Ticketverkauf dagegen im Zusammenhang mit anderen Leistungen, die vom leistenden Unternehmer erbracht werden (Transfer, Unterkunft, Verpflegung usw.), liegt in der Gesamtlei-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

stung eine eigenständige Veranstaltungsleistung, die unter den Voraussetzungen des § 25 UStG der Margenbesteuerung unterworfen wird. ²Dabei kommt es nicht auf die Art des Flugscheins (Linien- oder Charterflugschein) an.

54. Buchmäßiger Nachweis

(1) ¹Der Buchnachweis sowie seine eindeutige und leichte Nachprüfbarkeit sind materiell-rechtliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung. ²Wegen der allgemeinen Grundsätze wird auf die Ausführungen zum buchmäßigen Nachweis bei Ausfuhrlieferungen hingewiesen (vgl. Abschnitt 136 Abs. 1 bis 3).

(2) ¹In § 22 Abs. 2 UStDV ist geregelt, welche Angaben der Unternehmer für die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 5 UStG aufzeichnen soll. ²Zum Nachweis der Richtigkeit dieser buchmäßigen Aufzeichnung sind im allgemeinen schriftliche Angaben des Auftraggebers oder schriftliche Bestätigungen mündlicher Angaben des Auftraggebers durch den Unternehmer über das Vorliegen der maßgeblichen Merkmale erforderlich. ³Außerdem kann dieser Nachweis durch geeignete Unterlagen über das vermittelte Geschäft geführt werden, wenn daraus der Zusammenhang mit der Vermittlungsleistung, z.B. durch ein Zweitstück der Verkaufs- oder Versendungsunterlagen, hervorgeht.

(3) ¹Bei einer mündlich vereinbarten Vermittlungsleistung kann der Nachweis auch dadurch geführt werden, daß der Vermittler, z.B. das Reisebüro, den Vermittlungsauftrag seinem Auftraggeber, z.B. dem Beförderungsunternehmer, auf der Abrechnung oder dem Überweisungsträger bestätigt. ²Das kann z.B. in der Weise geschehen, daß der Vermittler in diesen Unterlagen den vom Auftraggeber für die vermittelte Leistung insgesamt geforderten Betrag angibt und davon den einbehaltenen Betrag unter der Bezeichnung „vereinbarte Provision“ ausdrücklich absetzt.

(4) ¹Zum buchmäßigen Nachweis gehören auch Angaben über den vermittelten Umsatz (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStDV). ²Im allgemeinen ist es als ausreichend anzusehen, wenn der Unternehmer die erforderlichen Merkmale in seinen Aufzeichnungen festhält. ³Bei der Vermittlung der in § 4 Nr. 5 Buchstabe a UStG bezeichneten Umsätze sollen sich daher die Aufzeichnungen auch darauf erstrecken, daß der vermittelte Umsatz unter eine der Steuerbefreiungen des § 4 Nr. 1 Buchstabe a, Nr. 2 bis 4 sowie Nr. 6 und 7 UStG fällt. ⁴Dementsprechend sind in den Fällen des § 4 Nr. 5 Buchstabe b und c UStG auch der Ort und in den Fällen des Buchstabens b zusätzlich die Art des vermittelten Umsatzes aufzuzeichnen. ⁵Bei der Vermittlung von Einfuhrlieferungen genügen Angaben darüber, daß der Liefergegenstand im Zuge der Lieferung vom Drittlandsgebiet in das Inland gelangt ist. ⁶Einer Unterscheidung danach, ob es sich hierbei um eine Lieferung im Drittlandsgebiet oder um eine unter § 3 Abs. 8 UStG fallende Lieferung handelt, bedarf es für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 5 UStG aus Vereinfachungsgründen nicht.

Zu § 4 Nr. 6 UStG

55. Leistungen der Eisenbahnen des Bundes

Bei den Leistungen der Eisenbahnen des Bundes handelt es sich insbesondere um die Überlassung von Anlagen und Räumen, um Personalgestellungen und um Lieferungen von Betriebsstoffen, Schmierstoffen und Energie.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

55a. Steuerbefreiung für Restaurationsumsätze an Bord von Seeschiffen

¹Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 6 Buchstabe e UStG umfaßt die entgeltliche und unentgeltliche Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Bord von Seeschiffen, sofern diese eine selbständige sonstige Leistung ist. ²Nicht befreit ist die Lieferung von Speisen und Getränken. ³Zur Abgrenzung vgl. Abschnitt 25 a.

Zu § 4 Nr. 7 UStG

56. Leistungen an Vertragspartnern des Nordatlantikvertrages, NATO-Streitkräfte, diplomatische Missionen und zwischenstaatliche Einrichtungen

(1) ¹Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 7 Buchstabe a UStG betrifft insbesondere wehrtechnische Gemeinschaftsprojekte der NATO-Partner, bei denen der Generalunternehmer im Inland ansässig ist. ²Die 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. ³Diese 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) ¹Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 7 Buchstabe a UStG umfaßt auch Lieferungen von Rüstungsgegenständen an andere NATO-Partner. ²Für diese Lieferungen kann auch die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a, § 6 Abs. 1 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 128).

(3) ¹Nach § 4 Nr. 7 Buchstabe b UStG sind Lieferungen und sonstige Leistungen an die im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (z.B. Belgien) stationierten NATO-Streitkräfte befreit. Dabei darf es sich nicht um die Streitkräfte dieses Mitgliedstaates handeln (im Beispielsfall die belgischen Streitkräfte). ³Nach § 4 Nr. 7 Buchstabe c und d UStG sind Umsätze an die im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ansässigen diplomatischen Missionen, berufskonsularischen Vertretungen, zwischenstaatlichen Einrichtungen sowie deren Mitglieder befreit.

(4) ¹Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 7 UStG gilt nicht für die Lieferungen neuer Fahrzeuge im Sinne des § 1 b Abs. 2 und 3 UStG. ²In diesen Fällen richtet sich die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b i.V.m. § 6 a UStG.

(5) ¹Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 7 Buchstabe b bis d UStG setzt voraus, daß der Gegenstand der Lieferung in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet wird. ²Die Beförderung oder Versendung ist durch einen Beleg entsprechend § 17 a UStDV nachzuweisen.

(6) ¹Für die genannten Einrichtungen und Personen ist die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 7 Buchstabe b bis d UStG - abgesehen von den beleg- und buchmäßigen Nachweiserfordernissen - von den Voraussetzungen und Beschränkungen abhängig, die im Gastmitgliedstaat gelten. ²Bei Lieferungen und sonstigen Leistungen an Organe oder sonstige Organisationseinheiten (z.B. Außenstellen oder Vertretungen) von zwischenstaatlichen Einrichtungen gelten die umsatzsteuerlichen Privilegien des Mitgliedstaates, in dem sich diese Einrichtungen befinden. ³Der Unternehmer hat durch eine von der zuständigen Behörde des

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Gastmitgliedstaates erteilte Bestätigung (Sichtvermerk) nachzuweisen, daß die für die Steuerbefreiung in dem Gastmitgliedstaat geltenden Voraussetzungen und Beschränkungen eingehalten sind. ⁴Die Gastmitgliedstaaten können zur Vereinfachung des Bestätigungsverfahrens bestimmte Einrichtungen von der Verpflichtung befreien, einen Sichtvermerk der zuständigen Behörde einzuholen. ⁵In diesen Fällen tritt an die Stelle des Sichtvermerks eine Eigenbestätigung der Einrichtung, in der auf die entsprechende Genehmigung (Datum und Aktenzeichen) hinzuweisen ist. ⁶Für die von der zuständigen Behörde des Gastmitgliedstaates zu erteilende Bestätigung bzw. die Eigenbestätigung der begünstigten Einrichtung ist ein Vordruck nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu verwenden.

(7) ¹Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer im Geltungsbereich der UStDV buchmäßig nachgewiesen werden. ²Die Voraussetzungen müssen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein. ³Der Unternehmer soll den Nachweis bei Lieferungen entsprechend § 17 c Abs. 2 UStDV und bei sonstigen Leistungen entsprechend § 13 Abs. 2 UStDV führen.

Zu § 4 Nr. 8 UStG

57. Gewährung und Vermittlung von Krediten

(1) ¹Gewährt ein Unternehmer im Zusammenhang mit einer Lieferung oder sonstigen Leistung einen Kredit, ist diese Kreditgewährung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfrei, wenn sie als selbständige Leistung anzusehen ist. ²Entgelte für steuerfreie Kreditleistungen können Stundungszinsen, Zielzinsen und Kontokorrentzinsen sein (vgl. Abschnitt 29 a Abs. 3 und 4). ³Als Kreditgewährung ist auch die Kreditbereitschaft anzusehen, zu der sich ein Unternehmer vertraglich bis zur Auszahlung des Darlehens verpflichtet hat.

(2) ¹Werden bei der Gewährung von Krediten Sicherheiten verlangt, müssen zur Ermittlung der Beleihungsgrenzen der Sicherungsobjekte, z.B. Grundstücke, bewegliche Sachen, Warenlager, deren Werte festgestellt werden. ²Die dem Kreditgeber hierdurch entstehenden Kosten, insbesondere Schätzungsgebühren und Fahrtkosten, werden dem Kreditnehmer bei der Kreditgewährung in Rechnung gestellt. ³Mit der Ermittlung der Beleihungsgrenzen der Sicherungsobjekte werden keine selbständigen wirtschaftlichen Zwecke verfolgt. ⁴Diese Tätigkeit dient vielmehr lediglich dazu, die Kreditgewährung zu ermöglichen. ⁵Dieser unmittelbare, auf wirtschaftlichen Gegebenheiten beruhende Zusammenhang rechtfertigt es, in der Ermittlung des Wertes der Sicherungsobjekte eine Nebenleistung zur Kreditgewährung zu sehen und sie damit als steuerfrei nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG zu behandeln (BFH-Urteil vom 9.7.1970 - BStBl II S. 645).

(3) ¹Unechtes Factoring liegt vor, wenn der Anschlußkunde seine Forderungen aus Warenlieferungen und Dienstleistungen zwar an den Factor abtritt, aber in vollem Umfang für die Zahlungsfähigkeit der Schuldner einzustehen hat. ²Wirtschaftlich bleibt der Anschlußkunde Inhaber der Forderungen. ³Die Tätigkeit des Factors für den Anschlußkunden besteht beim unechten Factoring in der Gewährung von Krediten, der Bonitätsprüfung der Schuldner, der Führung der Debitorenkonten, der Anfertigung von Übersichten und statistischem Material sowie im Inkasso. ⁴Es handelt sich hierbei um mehrere Hauptleistungen. ⁵Die Gewährung von Krediten durch den Factor an die Anschlußkunden ist nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfrei. ⁶Die übrigen Leistungen des Factors sind demgegenüber steuerpflichtig (BFH-Urteil vom

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

10.12.1981 - BStBl 1982 II S. 200). ⁷Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des echten Factoring siehe Abschnitt 60 Abs. 3.

(4) ¹Die Darlehenshingabe der Bausparkassen durch Auszahlung der Baudarlehen auf Grund von Bausparverträgen ist als Kreditgewährung gemäß § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG umsatzsteuerfrei. ²Die Steuerfreiheit umfaßt die gesamte Vergütung, die von den Bausparkassen für die Kreditgewährung vereinnahmt wird. ³Darunter fallen außer den Zinsbeträgen auch die Nebengebühren, wie z.B. die Abschluß- und die Zuteilungsgebühren. ⁴Steuerfrei sind ferner die durch die Darlehensgebühr und durch die Kontogebühr abgegoltenen Leistungen der Bausparkasse (BFH-Urteil vom 13.2.1969 - BStBl II S. 449) ⁵Dagegen sind insbesondere die Herausgabe eines Nachrichtenblattes, die Bauberatung und Bauaufsicht steuerpflichtig, weil es sich dabei um selbständige Leistungen neben der Kreditgewährung handelt.

(5) Die Unkostenvergütungen, die dem Pfandleiher nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 der Verordnung über den Geschäftsbetrieb der gewerblichen Pfandleiher zustehen, sind Entgelt für eine nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfreie Kreditgewährung (BFH-Urteil vom 9.7.1970 - BStBl II S. 645).

(6) Hat der Kunde einer Hypothekenbank bei Nichtabnahme des Hypothekendarlehens, bei dessen vorzeitiger Rückzahlung oder bei Widerruf einer Darlehenszusage oder Rückforderung des Darlehens als Folge bestimmter, vom Kunden zu vertretender Ereignisse im voraus festgelegte Beträge zu zahlen (sog. Nichtabnahme- bzw. Vorfälligkeitsentschädigungen), handelt es sich - soweit nicht Schadensersatz vorliegt - um Entgelte für nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfreie Kreditleistungen (BFH-Urteil vom 20.3.1980 - BStBl II S. 538).

(7) ¹Eine nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfreie Kreditgewährung liegt nicht vor, wenn jemand einem Unternehmer Geld für dessen Unternehmen oder zur Durchführung einzelner Geschäfte gegen Beteiligung nicht nur am Gewinn, sondern auch am Verlust zur Verfügung stellt. ²Eine Beteiligung am Verlust ist mit dem Wesen des Darlehens, bei dem die hingeebene Geldsumme zurückzuzahlen ist, unvereinbar (BFH-Urteil vom 19.3.1970 - BStBl II S. 602).

(8) ¹Eine steuerfreie Vermittlung von Krediten im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG führt nur aus, wer gegenüber den künftigen Vertragsparteien des Kreditvertrages als selbständiger Vermittler auftritt. ²Schaltet ein Kreditvermittler zur Erledigung seiner Vermittlungsaufträge einen Dritten ein (vgl. Abschnitt 52 Abs. 2), der lediglich im Namen des Kreditvermittlers auftritt, sind die Leistungen des Dritten dem Kreditvermittler als steuerfreie Kreditvermittlungsleistungen zuzurechnen. ³Die Leistungen des Dritten an den Kreditvermittler sind steuerpflichtige sonstige Leistungen (BFH-Urteil vom 26.1.1995 - BStBl II S. 427).

(9) ¹Vereinbart eine Bank mit einem Kreditvermittler, daß dieser in die Kreditanträge der Kreditkunden einen höheren Zinssatz einsetzen darf, als sie ohne die Einschaltung eines Kreditvermittlers verlangen würde (sogenanntes Packing), ist die Zinsdifferenz das Entgelt für eine Vermittlungsleistung des Kreditvermittlers gegenüber der Bank (BFH-Urteil vom 8.5.1980 - BStBl II S. 618). ²Die Leistung ist als Kreditvermittlung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfrei.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

59. Gesetzliche Zahlungsmittel

- (1) ¹Von der Steuerfreiheit für die Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln (kursgültige Münzen und Banknoten) und für die Vermittlung dieser Umsätze sind solche Zahlungsmittel ausgenommen, die wegen ihres Metallgehaltes oder ihres Sammlerwertes umgesetzt werden. ²Hierdurch sollen Geldsorten, die als Waren gehandelt werden, auch umsatzsteuerrechtlich als Waren behandelt werden.
- (2) ¹Bei anderen Münzen **als Goldmünzen, deren Umsätze unter eine Steuerbefreiung fallen**, und bei Banknoten ist davon auszugehen, daß sie wegen ihres Metallgehaltes oder ihres Sammlerwertes umgesetzt werden, wenn sie mit einem höheren Wert als ihrem Nennwert umgesetzt werden. ²Die Umsätze dieser Münzen und Banknoten sind nicht von der Umsatzsteuer befreit.
- (3) ¹Das Sortengeschäft (Geldwechselgeschäft) bleibt von den Regelungen der Absätze 1 und 2 unberührt. ²Dies gilt auch dann, wenn die fremde Währung auf Wunsch des Käufers in kleiner Stückelung (kleine Scheine oder Münzen) ausgezahlt und hierfür ein vom gültigen Wechselkurs abweichender Kurs berechnet wird oder Verwaltungszuschläge erhoben werden.
- (4) ¹Die durch Geldspielautomaten erzielten Umsätze sind keine Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln. ²Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe b UStG kommt daher für diese Umsätze nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 4.2.1971 - BStBl II S. 467).

60. Umsätze im Geschäft mit Geldforderungen

- (1) Unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe c UStG fallen auch die Umsätze von aufschiebend bedingten Geldforderungen (BFH-Urteil vom 12.12.1963 - BStBl 1964 III S. 109).
- (2) Die Veräußerung eines Bausparvorratsvertrages ist als einheitliche Leistung anzusehen, die in vollem Umfang nach § 4 Nr. 8 Buchstabe c UStG steuerfrei ist.
- (3) ¹Beim echten Factoring liegt eine nach § 4 Nr. 8 Buchstabe c UStG steuerfreie Abtretung von Geldforderungen durch den Anschlußkunden an den Factor vor (BFH-Urteil vom 10.12.1981 - BStBl 1982 II S. 200). ²Echtes Factoring ist gegeben, wenn der Anschlußkunde seine Forderungen aus Warenlieferungen und Dienstleistungen an den Factor abtritt und dieser das Risiko eines Ausfalls der erworbenen Forderungen übernimmt. ³Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des unechten Factoring siehe Abschnitt 57 Abs. 3.
- (4) ¹Zu den Umsätzen im Geschäft mit Geldforderungen gehören auch die Optionsgeschäfte mit Geldforderungen. ²Gegenstand dieser Optionsgeschäfte ist das Recht, bestimmte Geldforderungen innerhalb einer bestimmten Frist zu einem festen Kurs geltend machen oder veräußern zu können. ³Unter die Steuerbefreiung fallen auch die Optionsgeschäfte mit Devisen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

61. Einlagengeschäft

(1) Zu den nach § 4 Nr. 8 Buchstabe d UStG steuerfreien Umsätzen im Einlagengeschäft gehören z.B. Kontenaufösungen, Kontensperrungen, die Veräußerung von Heimsparbüchern und sonstige mittelbar mit dem Einlagengeschäft zusammenhängende Leistungen.

(2) Die von Bausparkassen und anderen Instituten erhobenen Gebühren für die Bearbeitung von Wohnungsbauprämienanträgen sind Entgelte für steuerfreie Umsätze im Einlagengeschäft im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe d UStG.

62. Inkasso von Handelspapieren

Handelspapiere im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe d UStG sind Wechsel, Schecks, Quittungen oder ähnliche Dokumente im Sinne der „Einheitlichen Richtlinien für das Inkasso von Handelspapieren“ der Internationalen Handelskammer.

63. Zahlungs-, Überweisungs- und Kontokorrentverkehr

¹Nach § 4 Nr. 8 Buchstabe d UStG steuerfreie Leistungen im Rahmen des Kontokorrentverkehrs sind z.B. die Veräußerung von Scheckheften, der Firmeneindruck auf Zahlungs- und Überweisungsvordrucken und die Anfertigung von Kontoabschriften und Fotokopien. ²Die Steuerfreiheit der Umsätze im Zahlungsverkehr hängt nicht davon ab, daß der Unternehmer ein Kreditinstitut im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes über das Kreditwesen (KWG) betreibt (vgl. BFH-Urteil vom 27.8.1998 - BStBl 1999 II S. 106).

64. Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren

(1) ¹Zu den Umsätzen im Geschäft mit Wertpapieren gehören auch die Optionsgeschäfte mit Wertpapieren. ²Gegenstand dieser Optionsgeschäfte ist das Recht, eine bestimmte Anzahl von Wertpapieren innerhalb einer bestimmten Frist jederzeit zu einem festen Preis fordern (Kaufoption) oder liefern (Verkaufsoption) zu können. ³Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe e UStG umfaßt sowohl den Abschluß von Optionsgeschäften als auch die Übertragung von Optionsrechten.

(2) Zu den Umsätzen im Geschäft mit Wertpapieren gehören auch die sonstigen Leistungen im Emissionsgeschäft, z.B. die Übernahme und Plazierung von Neu-Emissionen, die Börseneinführung von Wertpapieren und die Vermittlungstätigkeit der Kreditinstitute beim Absatz von Bundesschatzbriefen.

(3) Zur Frage der Beschaffung von Anschriften von Wertpapieranlegern gilt Abschnitt 66 Abs. 4 Sätze 2 und 3 entsprechend.

(4) Die Erfüllung der Meldepflichten nach § 9 Wertpapierhandelsgesetz (WpHG) durch ein Zentralinstitut oder ein anderes Kreditinstitut für den Meldepflichtigen ist nicht nach § 4 Nr. 8 Buchstabe e UStG steuerfrei.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

65. Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren

¹Bei der Abgrenzung der steuerfreien Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren von der steuerpflichtigen Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren gilt folgendes: ²Die Leistung des Unternehmers (Kreditinstitut) ist grundsätzlich umsatzsteuerfrei, wenn das Entgelt dem Emittenten in Rechnung gestellt wird. ³Sie ist grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig, wenn sie dem Depotkunden in Rechnung gestellt wird. ⁴Zu den nicht von der Umsatzsteuer befreiten Leistungen gehören z.B. auch die Depotunterhaltung, das Inkasso von fremden Zins- und Dividendenscheinen, die Ausfertigung von Depotauszügen, von Ertragnis-, Kurswert- und Steuerkurswertaufstellungen sowie die Mitteilungen an die Depotkunden nach § 128 AktG.

66. Gesellschaftsanteile

(1) Zu den Anteilen an Gesellschaften gehören neben den Anteilen an Kapitalgesellschaften, z.B. GmbH-Anteile, auch die Anteile an Personengesellschaften, z.B. OHG-Anteile.

(2) ¹Die Befreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG setzt voraus, daß der Leistungsempfänger Gesellschaftsanteile an einer Kapital- oder Personengesellschaft erhält. ²Erwirbt jemand treuhänderisch Gesellschaftsanteile und verwaltet diese gegen Entgelt, werden ihm dadurch keine Gesellschaftsanteile verschafft. ³Die Tätigkeit ist deshalb grundsätzlich steuerpflichtig. ⁴Dies gilt auch dann, wenn sich der Unternehmer treuhänderisch an einer Anlagegesellschaft beteiligt und deren Geschäfte führt (vgl. BFH-Urteil vom 29.1.1998 - BStBl II S. 413). ⁵Eine Befreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG kommt nur in Betracht, wenn der Unternehmer nach den Vorschriften des KAGG tätig geworden ist.

(3) ¹Eine Publikums-KG bewirkt dadurch, daß ihr Treuhandkommanditist zahlreiche Anleger an seinem Anteil beteiligt, nach § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG umsatzsteuerfreie Umsätze. ²Gleiches gilt, wenn die Anleger neben der Kommanditeinlage auch an einer stillen Beteiligung des Treuhandkommanditisten an der Publikums-KG beteiligt sind (BFH-Urteil vom 21.11.1991 - BStBl 1992 II S. 637). ³Werden Kommanditanteile an einer Kommanditgesellschaft von einem Treuhandkommanditisten für Rechnung eines oder mehrerer Treugeber erworben, so ist der Anteilserwerb aufgrund der Zurechnungsvorschrift des § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO als Erwerb eines Gesellschaftsanteils durch den Treugeber anzusehen. ⁴Die Veräußerung dieser Anteile durch den Treugeber ist nach § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG steuerfrei. ⁵Mit der Aufnahme atypisch stiller Gesellschafter in einer den Publikumsgesellschaften gleichartigen Weise bewirkt der Inhaber des Handelsgeschäfts steuerbare Umsätze, indem er gegen Zahlung der Kapitaleinlage die Rechtsposition als stiller Gesellschafter einräumt. ⁶Diese Umsätze mit Anteilen an einer atypisch stillen Gesellschaft sind steuerfrei (BFH-Urteil vom 14.12.1995 - BStBl 1996 II S. 250).

(4) ¹Die Vermittlung einer stillen Beteiligung (§ 230 HGB) ist als Vermittlung eines Gesellschaftsanteils nach § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG von der Umsatzsteuer befreit. ²Wer lediglich einem Anlageberater Anschriften von interessierten Kapitalanlegern beschafft, bewirkt keine Vermittlung von Umsätzen von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen (BFH-Urteil vom 12.1.1989 - BStBl II S. 339). ³Die Leistungen sind daher nicht nach § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG steuerfrei.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(5) Die Vermittlung der Mitgliedschaften in einem Idealverein ist nicht nach § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG von der Umsatzsteuer befreit (vgl. BFH-Urteil vom 27.7.1995 - BStBl II S. 753).

67. Übernahme von Verbindlichkeiten

Nach § 4 Nr. 8 Buchstabe g UStG ist die Übernahme von Verbindlichkeiten, soweit hierin nicht lediglich - wie im Regelfall - eine Entgeltszahlung zu sehen ist (vgl. Abschnitt 1 Abs. 3 und BFH-Urteil vom 31.7.1969 - BStBl 1970 II S. 73), von der Umsatzsteuer befreit, z.B. Übernahme von Einlagen bei der Zusammenlegung von Kreditinstituten.

68. Übernahme von Bürgschaften und anderen Sicherheiten

Als andere Sicherheiten, deren Übernahme nach § 4 Nr. 8 Buchstabe g UStG von der Umsatzsteuer befreit ist, sind z.B. Garantieverpflichtungen (vgl. BFH-Urteile vom 14.12.1989 - BStBl 1990 II S. 401, vom 24.1.1991 - BStBl II S. 539 - Zinshöchstbetragsgarantie und Liquiditätsgarantie - und vom 22.10.1992 - BStBl 1993 II S. 318 - Ausbietungsgarantie -) und Kautionsversicherungen (vgl. Abschnitt 73 Abs. 2 Satz 3) anzusehen.

69. Verwaltung von Sondervermögen

(1) ¹Nach § 1 Abs. 1 des KAGG ist der Geschäftsbereich von Kapitalanlagegesellschaften darauf gerichtet, bei ihnen eingelegtes Geld im eigenen Namen für gemeinschaftliche Rechnung der Einleger (Anteilinhaber) nach dem Grundsatz der Risikomischung in den nach diesem Gesetz zugelassenen Vermögensgegenständen gesondert vom eigenen Vermögen in Form von Geldmarkt-, Wertpapier-, Beteiligungs-, Investmentfondsanteil-, Grundstücks-, Gemischten Wertpapier- und Grundstücks- oder Altersvorsorge-Sondervermögen anzulegen und über die hieraus sich ergebenden Rechte der Anteilinhaber Urkunden (Anteilscheine) auszustellen. ²Für die Verwaltung dieser Sondervermögen erhalten die Kapitalanlagegesellschaften nach Maßgabe der Vertragsbedingungen eine Vergütung und den Ersatz von Aufwendungen (§ 15 Abs. 3 Buchstabe e und § 26 KAGG). ³Die Verwaltung dieser Sondervermögen ist nach § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG von der Umsatzsteuer befreit. ⁴Die laufende Überwachung des Grundstücksbestandes durch die Depotbank (§ 31 Abs. 1 KAGG) ist nicht als Verwaltung des Sondervermögens im Sinne des § 10 KAGG anzusehen. ⁵Diese Tätigkeit ist daher auch nicht nach § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG von der Umsatzsteuer befreit.

(2) ¹Nach § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG ist ferner die Verwaltung von Versorgungseinrichtungen, welche Leistungen im Todes- oder Erlebensfall, bei Arbeitseinstellung oder bei Minderung der Erwerbstätigkeit vorsehen, von der Umsatzsteuer befreit (§ 1 Abs. 4 Versicherungsaufsichtsgesetz - VAG). ²Zu den Einzelheiten vgl. BMF-Schreiben vom 18.12.1997 - BStBl I S. 1046.

70. Amtliche Wertzeichen

¹Durch die Worte „zum aufgedruckten Wert“ wird zum Ausdruck gebracht, daß die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe i UStG für die im Inland gültigen amtlichen Wertzeichen nur in Betracht kommt, wenn

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

die Wertzeichen zum aufgedruckten Wert geliefert werden. ²Zum aufgedruckten Wert gehören auch aufgedruckte Sonderzuschläge, z.B. Zuschlag bei Wohlfahrtsmarken. ³Werden die Wertzeichen mit einem höheren Preis als dem aufgedruckten Wert gehandelt, ist der Umsatz insgesamt steuerpflichtig. ⁴Für die Lieferungen der im Inland postgültigen Briefmarken kommt die Steuerbefreiung auch dann zur Anwendung, wenn die Briefmarken zu einem Preis veräußert werden, der unter ihrem aufgedruckten Wert liegt.

70 a. (weggefallen)

Zu § 4 Nr. 9 UStG

71. Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen

(1) ¹Zu den Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (grunderwerbsteuerbare Umsätze), gehören insbesondere die Umsätze von unbebauten und bebauten Grundstücken. ²Für 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). ³Dieser dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegende Vorgang wird jedoch nicht zwischen dem Grundstückserwerber und den einzelnen Bauunternehmern bzw. Bauhandwerkern verwirklicht (BFH-Urteile vom 7.2.1991 - BStBl II S. 737, vom 29.8.1991 - BStBl 1992 II S. 206 und vom 10.9.1992 - BStBl 1993 II S. 316). ⁴Die Leistungen der Architekten, der einzelnen Bauunternehmer und der 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 (BFH-Urteile vom 2.10.1986 - BStBl 1987 II S. 44, vom 25.6.1987 - BStBl II S. 655 und vom 16.9.1987 - BStBl 1988 II S. 205);
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);
5. die Übertragung eines Betriebsgrundstückes zur Vermeidung einer drohenden Enteignung (BFH-Urteil vom 24.6.1992 - BStBl II S. 986) und
6. die Umsätze von Grundstücken und von Gebäuden nach dem Sachenrechtsbereinigungsgesetz.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000**72. Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen**

(1) ¹Die Leistungen der Buchmacher im Wettgeschäft sind nach § 4 Nr. 9 Buchstabe b UStG umsatzsteuerfrei, weil sie der Rennwettsteuer unterliegen. ²Zum Entgelt für diese Leistungen zählt alles, was der Wettler hierfür aufwendet. ³Dazu gehören auch der von den Buchmachern zum Wetteinsatz erhobene Zuschlag und die Wettscheingebühr, weil ihnen keine besonderen selbständig zu beurteilenden Leistungen des Buchmachers gegenüberstehen. ⁴Auch wenn die Rennwettsteuer lediglich nach dem Wetteinsatz bemessen wird, erstreckt sich daher die Umsatzsteuerbefreiung auf die gesamte Leistung des Buchmachers. ⁵Die Vorschrift des § 4 Nr. 9 Buchstabe b letzter Satz UStG ist hier nicht anwendbar.

(2) Buchmacher, die nicht selbst Wetten abschließen, sondern nur vermitteln, sind mit ihrer Vermittlungsleistung, für die sie eine Provision erhalten, nicht nach § 4 Nr. 9 Buchstabe b UStG von der Umsatzsteuer befreit.

(3) ¹Im Inland veranstaltete öffentliche Lotterien unterliegen der Lotteriesteuer. ²Schuldner der Lotteriesteuer ist der Veranstalter der Lotterie. ³Läßt ein Wohlfahrtsverband eine ihm genehmigte Lotterie von einem gewerblichen Lotterieunternehmen durchführen, ist Veranstalter der Verband. ⁴Der Lotterieunternehmer kann die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe b UStG nicht in Anspruch nehmen (BFH-Urteil vom 10.12.1970 - BStBl 1971 II S. 193).

Zu § 4 Nr. 10 UStG

73. Versicherungsleistungen

(1) Die Befreiungsvorschrift betrifft auch Leistungen aus Versicherungs- und Rückversicherungsverträgen, die wegen Fehlens der in § 1 Abs. 1 bis 4 VersStG genannten Voraussetzungen nicht der Versicherungssteuer unterliegen.

(2) ¹Nicht befreit sind Versicherungsleistungen, die aus anderen Gründen nicht unter das Versicherungssteuergesetz fallen. ²Hierbei handelt es sich um Leistungen aus einem Vertrag, durch den der Versicherer sich verpflichtet, für den Versicherungsnehmer Bürgschaft oder sonstige Sicherheit zu leisten (§ 2 Abs. 2 VersStG). ³Hierunter sind insbesondere die Kautionsversicherungen (Bürgschafts- und Personenkautionsversicherungen) zu verstehen (vgl. BFH-Urteil vom 13.7.1972 - HFR 1973 S. 33). ⁴Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe g UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 68).

74. Verschaffung von Versicherungsschutz

(1) ¹Die Verschaffung eines Versicherungsschutzes liegt vor, wenn der Unternehmer mit einem Versicherungsunternehmen einen Versicherungsvertrag zugunsten eines Dritten abschließt. ²Der Begriff Versicherungsschutz umfaßt alle Versicherungsarten. ³Hierzu gehören z.B. Lebens-, Kranken-, Unfall-, Haftpflicht-, Rechtsschutz-, Diebstahl-, Feuer- und Hausratversicherungen.

(2) ¹Durch den Versicherungsvertrag muß der begünstigte Dritte - oder bei Lebensversicherungen auf den Todesfall der Bezugsberechtigte - das Recht erhalten, im Versicherungsfall die Versicherungsleistung zu

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

fordern.² Unerheblich ist es, ob dieses Recht unmittelbar gegenüber dem Versicherungsunternehmen oder mittelbar über den Unternehmer geltend gemacht werden kann.³ Bei der Frage, ob ein Versicherungsverhältnis vorliegt, ist von den Grundsätzen des VersStG auszugehen.⁴ Ein Vertrag, der einem Dritten (Arbeitnehmer oder Vereinsmitglied) lediglich die Befugnis einräumt, einen Versicherungsvertrag zu günstigeren Konditionen abzuschließen, verschafft keinen unmittelbaren Anspruch des Dritten gegen das Versicherungsunternehmen und demnach keinen Versicherungsschutz nach § 4 Nr. 10 Buchstabe b UStG.⁵ Auch in der Übernahme weiterer Aufgaben für das Versicherungsunternehmen (insbesondere Beitragsinkasso und Abwicklung des Geschäftsverkehrs) liegt kein Verschaffen von Versicherungsschutz.⁶ Für diese Tätigkeit kommt auch eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 11 UStG nicht in Betracht.

Zu § 4 Nr. 11 UStG

75. Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter, Versicherungsmakler

(1)¹ Die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 11 UStG enthält eine ausschließliche Aufzählung der begünstigten Berufsgruppen.² Sie kann auf andere Berufe, z.B. Bankenvertreter, auch wenn sie ähnliche Tätigkeitsmerkmale aufweisen, nicht angewendet werden (vgl. BFH-Urteil vom 16.7.1970 - BStBl II S. 709).³ Welche Unternehmer als Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter oder Versicherungsmakler anzusehen sind, richtet sich nach den Begriffsbestimmungen der §§ 92 und 93 HGB (vgl. BFH-Urteil vom 24.4.1975 - BStBl II S. 593).

(2)¹ Die Befreiung erstreckt sich auf alle Leistungen, die in Ausübung der begünstigten Tätigkeiten erbracht werden.² Sie ist weder an eine bestimmte Rechtsform des Unternehmens gebunden, noch stellt sie darauf ab, daß die begünstigten Tätigkeiten im Rahmen der gesamten unternehmerischen Tätigkeit überwiegen.³ Unter die Befreiung fällt z.B. auch ein Kreditinstitut, das Bauspar- oder Versicherungsverträge vermittelt.⁴ Zu der Tätigkeit der Kreditinstitute als Bausparkassenvertreter gehört auch die im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit übernommene Bewilligung und Auszahlung der Bauspardarlehen.⁵ Der Wortlaut der Vorschrift „aus der Tätigkeit als“ erfordert, daß die Umsätze des Berufsangehörigen für seinen Beruf charakteristisch, d.h. berufstypisch, sind.⁶ Zur berufstypischen Tätigkeit eines **Bausparkassenvertreters, Versicherungsvertreters oder Versicherungsmaklers** gehört z.B. auch die **Betreuung, Überwachung oder Schulung von nachgeordneten selbständigen Vermittlern**.⁷ Die **Zahlung erfolgsabhängiger Vergütungen (sog. Superprovisionen)** ist ein **Beweisanzeichen, daß berufstypische Leistungen erbracht werden** (vgl. BFH-Urteil vom 9.7.1998 - BStBl 1999 II S. 253).⁸ Nach dem Wortlaut der Vorschrift sind die Hilfgeschäfte von der Steuerbefreiung ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 11.4.1957 - BStBl III S. 222).⁹ Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 122).

Zu § 4 Nr. 12 UStG

76. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken

(1)¹ Der Begriff des Grundstücks in § 4 Nr. 12 UStG stimmt mit dem Grundstücksbegriff des BGB überein (BFH-Urteil vom 15.12.1966 - BStBl 1967 III S. 209).² Die Frage, ob eine Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks im Sinne des § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG vorliegt, ist grundsätzlich nach bürgerlichem Recht zu beurteilen (BFH-Urteile vom 25.3.1971 - BStBl II S. 473 und 4.12.1980 - BStBl 1981 II S. 231).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

³Es kommt nicht darauf an, ob in einem Vertrag die Bezeichnungen „Miete“ oder „Pacht“ gebraucht werden.

⁴Entscheidend ist vielmehr, ob der Vertrag inhaltlich als Mietvertrag oder Pachtvertrag anzusehen ist. ⁵Der Vermietung eines Grundstücks gleichzusetzen ist der Verzicht auf Rechte aus dem Mietvertrag gegen eine Abstandszahlung (vgl. EuGH-Urteil vom 15.12.1993 - BStBl 1995 II S. 480).

(2) ¹Eine Grundstücksvermietung liegt vor, wenn dem Mieter zeitweise der Gebrauch eines Grundstücks gewährt wird (§ 535 BGB). ²Dies setzt voraus, daß dem Mieter eine bestimmte, nur ihm zur Verfügung stehende Grundstücksfläche unter Ausschluß anderer zum Gebrauch überlassen wird. ³Es ist aber nicht erforderlich, daß die vermietete Grundstücksfläche bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrages bestimmt ist. ⁴Der Mietvertrag kann auch über eine zunächst unbestimmte, aber bestimmbare Grundstücksfläche (z.B. Fahrzeugabstellplatz) geschlossen werden. ⁵Die spätere Konkretisierung der Grundstücksfläche kann durch den Vermieter oder den Mieter erfolgen. ⁶Die Dauer des Vertragsverhältnisses ist ohne Bedeutung. ⁷Auch die kurzfristige Gebrauchsüberlassung eines Grundstücks kann daher die Voraussetzungen einer Vermietung erfüllen. ⁸Eine Grundstücksverpachtung ist gegeben, wenn dem Pächter das Grundstück nicht nur zum Gebrauch überlassen, sondern ihm auch der Fruchtgenuß gewährt wird (§ 581 BGB).

(3) ¹Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG gilt nicht nur für die Vermietung und die Verpachtung von ganzen Grundstücken, sondern auch für die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücksteilen. ²Hierzu gehören insbesondere Gebäude und Gebäudeteile wie Stockwerke, Wohnungen und einzelne Räume (vgl. BFH-Urteil vom 8.10.1991 - BStBl 1992 II S. 108). ³Zur Vermietung von Abstellflächen für Fahrzeuge vgl. Abschnitt 77. ⁴Steuerfrei ist auch die Überlassung von Werkdienstwohnungen durch Arbeitgeber an Arbeitnehmer (BFH-Urteile vom 30.7.1986 - BStBl II S. 877 und vom 7.10.1987 - BStBl 1988 II S. 88). ⁵Wegen der Überlassung von Räumen einer Pension an Saison-Arbeitnehmer vgl. aber Abschnitt 84 Abs. 2 Satz 3.

(4) ¹Eine Grundstücksvermietung liegt nicht vor bei der Vermietung von Baulichkeiten, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden und daher keine Bestandteile des Grundstücks sind (BFH-Urteil vom 15.12.1966 - BStBl 1967 III S. 209). ²Steuerpflichtig kann hiernach insbesondere die Vermietung von Büro- und Wohncontainern, Baubuden, Kiosken, Tribünen und ähnlichen Einrichtungen sein.

(5) ¹Zu den nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Leistungen der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gehören auch die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden üblichen Nebenleistungen (RFH-Urteil vom 17.3.1933 - RStBl S. 1326; BFH-Urteil vom 9.12.1971 - BStBl 1972 II S. 203). ²Dies sind Leistungen, die im Vergleich zur Grundstücksvermietung bzw. -verpachtung nebensächlich sind, mit ihr eng zusammenhängen und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommen. ³Als Nebenleistungen anzusehen sind die Lieferung von Wärme, die Versorgung mit Wasser, auch mit Warmwasser, die Überlassung von Waschmaschinen, die Flur- und Treppenreinigung und die Treppenbeleuchtung. ⁴Eine Nebenleistung zur Wohnungsvermietung ist ferner die von dem Vermieter einer Wohnanlage vertraglich übernommene Balkonbepflanzung (BFH-Urteil vom 9.12.1971 - BStBl 1972 II S. 203).

(6) ¹Keine Nebenleistungen sind die Lieferungen von elektrischem Strom (RFH-Urteil vom 21.11.1930 - RStBl 1931 S. 166) und von Heizgas und Heizöl. ²Die Umsatzsteuerfreiheit erstreckt sich ebenfalls nicht

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

auf mitvermietete Einrichtungsgegenstände, z.B. auf das Büromobiliar (RFH-Urteile vom 5.5.1939 - RStBl S. 806 und vom 23.2.1940 - RStBl S. 448). ³Keine Nebenleistung ist ferner die mit der Vermietung von Büroräumen verbundene Berechtigung zur Benutzung der zentralen Fernsprech- und Fernschreibanlage eines Bürohauses (BFH-Urteil vom 14.7.1977 - BStBl II S. 881).

77. Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen

(1) ¹Die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen ist nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG umsatzsteuerpflichtig. ²Als Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen kommen Grundstücke einschließlich Wasserflächen (vgl. BFH-Urteil vom 8.10.1991 - BStBl 1992 II S. 368) oder Grundstücksteile in Betracht. ³Die Bezeichnung des Platzes und die bauliche oder technische Gestaltung (z.B. Befestigung, Begrenzung, Überdachung) sind ohne Bedeutung. ⁴Auch auf die Dauer der Nutzung als Stellplatz kommt es nicht an. ⁵Die Stellplätze können sich im Freien (z.B. Parkplätze, Parkbuchten, Bootsanlegeplätze) oder in Parkhäusern, Tiefgaragen, Einzelgaragen, Boots- und Flugzeughallen befinden. ⁶Auch andere Flächen (z.B. landwirtschaftliche Grundstücke), die aus besonderem Anlaß (z.B. Sport- und Festveranstaltung) nur vorübergehend für das Abstellen von Fahrzeugen genutzt werden, gehören zu den Stellplätzen in diesem Sinne.

(2) ¹Als Fahrzeuge sind vor allem Beförderungsmittel anzusehen. ²Das sind Gegenstände, deren Hauptzweck auf die Beförderung von Personen und Gütern zu Lande, zu Wasser oder in der Luft gerichtet ist und die sich auch tatsächlich fortbewegen. ³Hierzu gehören auch Fahrzeuganhänger **sowie Elektro-Caddywagen**. ⁴Tiere (z.B. Reitpferde) können zwar Beförderungsmittel sein, sie fallen jedoch nicht unter den Fahrzeugbegriff (vgl. Abschnitt 33 Abs. 5 Satz 2). ⁵Der Begriff des Fahrzeugs nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG geht jedoch über den Begriff des Beförderungsmittels hinaus. ⁶Als Fahrzeuge sind auch Gegenstände anzusehen, die sich tatsächlich fortbewegen, ohne daß die Beförderung von Personen und Gütern im Vordergrund steht. ⁷Hierbei handelt es sich insbesondere um gewerblich genutzte Gegenstände (z.B. Bau- und Ladekräne, Bagger, Planiertrappen, Gabelstapler, Elektrokarren), landwirtschaftlich genutzte Gegenstände (z.B. Mähdrescher, Rübenernter) und militärisch genutzte Gegenstände (z.B. Panzer, Kampflugzeuge, Kriegsschiffe).

(3) ¹Eine Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen liegt vor, wenn dem Fahrzeugbesitzer der Gebrauch einer Stellfläche überlassen wird. ²Auf die tatsächliche Nutzung der überlassenen Stellfläche als Fahrzeugstellplatz durch den Mieter kommt es nicht an. ³Die Vermietung ist umsatzsteuerfrei, wenn sie eine Nebenleistung zu einer steuerfreien Leistung, insbesondere zu einer steuerfreien Grundstücksvermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG ist. ⁴Für die Annahme einer Nebenleistung ist es unschädlich, wenn die steuerfreie Grundstücksvermietung und die Stellplatzvermietung zivilrechtlich in getrennten Verträgen vereinbart werden. ⁵Beide Verträge müssen aber zwischen denselben Vertragspartnern abgeschlossen sein. ⁶Die Verträge können jedoch zu unterschiedlichen Zeiten zustande kommen. ⁷Für die Annahme einer Nebenleistung ist ein räumlicher Zusammenhang zwischen Grundstück und Stellplatz erforderlich. ⁸Dieser Zusammenhang ist gegeben, wenn der Platz für das Abstellen des Fahrzeugs Teil eines einheitlichen Gebäudekomplexes ist oder sich in unmittelbarer Nähe des Grundstücks befindet (z.B. Reihenhauserzeile mit zentralem Garagengrundstück).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 1:

¹Vermieter V und Mieter M schließen über eine Wohnung und einen Fahrzeugstellplatz auf dem gleichen Grundstück zwei Mietverträge ab.

²Die Vermietung des Stellplatzes ist eine Nebenleistung zur Wohnungsvermietung. ³Das gilt auch, wenn der Vertrag über die Stellplatzvermietung erst zu einem späteren Zeitpunkt abgeschlossen wird.

Beispiel 2:

¹Ein Vermieter vermietet an eine Gemeinde ein Bürogebäude und die auf dem gleichen Grundstück liegenden und zur Nutzung des Gebäudes erforderlichen Plätze zum Abstellen von Fahrzeugen.

²Die Vermietung der Fahrzeugstellplätze ist als Nebenleistung zur Vermietung des Bürogebäudes anzusehen.

Beispiel 3:

¹Vermieter V schließt mit dem Mieter M1 einen Wohnungsmietvertrag und mit dem im Haushalt von M1 lebenden Sohn M2 einen Vertrag über die Vermietung eines zur Wohnung gehörenden Fahrzeugstellplatzes ab.

²Die Vermietung des Stellplatzes ist eine eigenständige steuerpflichtige Leistung. ³Eine Nebenleistung liegt nicht vor, weil der Mieter der Wohnung und der Mieter des Stellplatzes verschiedene Personen sind. ⁴Ohne Bedeutung ist, daß M2 im Haushalt von M1 lebt.

Beispiel 4:

¹Eine GmbH vermietet eine Wohnung. ²Der Geschäftsführer der GmbH vermietet seine im Privateigentum stehende Garage im gleichen Gebäudekomplex an denselben Mieter.

³Da die Mietverträge nicht zwischen denselben Personen abgeschlossen sind, liegen zwei selbständig zu beurteilende Leistungen vor.

Beispiel 5:

¹Vermieter V1 eines Mehrfamilienhauses kann keine eigenen Stellplätze anbieten. ²Zur besseren Vermietung seiner Wohnungen hat er mit seinem Nachbarn V2 einen Rahmenvertrag über die Vermietung von Fahrzeugstellplätzen abgeschlossen. ³Dieser vermietet die Stellplätze unmittelbar an die Wohnungsmieter.

⁴Es bestehen zwei Leistungsbeziehungen zu den Wohnungs- und Stellplatzmietern. ⁵Die Stellplatzvermietung durch V2 ist als selbständige Leistung steuerpflichtig. ⁶Gleiches gilt, wenn V1 den Rahmenvertrag mit V2 aus baurechtlichen Verpflichtungen zur Bereitstellung von Parkflächen abschließt.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 6:

¹Ein Grundstückseigentümer ist gegenüber einem Wohnungsvermieter V verpflichtet, auf einem in seinem Eigentum befindlichen Nachbargrundstück die Errichtung von Fahrzeugstellplätzen für die Mieter des V zu dulden (Eintragung einer dinglichen Baulast im Grundbuch). ²V mietet die Parkflächen insgesamt an und vermietet sie an seine Wohnungsmieter weiter.

³Die Vermietung der Stellplätze durch den Grundstückseigentümer an V ist steuerpflichtig. ⁴Die Weitervermietung der in räumlicher Nähe zu den Wohnungen befindlichen Stellplätze ist eine Nebenleistung zur Wohnungsvermietung des V.

Beispiel 7:

¹Eine Behörde einer Gebietskörperschaft vermietet im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art Wohnungen und zu den Wohnungen gehörige Fahrzeugstellplätze. ²Die Vermietung der Wohnung wird durch Verwaltungsvereinbarung einer anderen Behörde der gleichen Gebietskörperschaft übertragen.

³Die Stellplatzmietverträge werden weiterhin von der bisherigen Behörde abgeschlossen.

⁴Da die Behörden der gleichen Gebietskörperschaft angehören, ist auf der Vermietersseite Personenidentität bei der Vermietung der Wohnung und der Stellplätze gegeben. ⁵Die Stellplatzvermietungen sind Nebenleistungen zu den Wohnungsvermietungen.

78. Vermietung von Campingflächen

(1) ¹Die Leistungen der Campingplatzunternehmer sind als Grundstücksvermietungen im Sinne des § 4 Nr. 12 UStG anzusehen, wenn sie darauf gerichtet sind, dem Benutzer des Campingplatzes den Gebrauch einer bestimmten, nur ihm zur Verfügung stehenden Campingfläche zu gewähren (vgl. Abschnitt 76 Abs. 2). ²Die Dauer der Überlassung der Campingfläche ist für die Frage, ob eine Vermietung vorliegt, ohne Bedeutung.

(2) Die Überlassung einer Campingfläche ist nur dann steuerfrei, wenn sie nicht kurzfristig ist, d.h. wenn die tatsächliche Gebrauchsüberlassung mindestens sechs Monate beträgt.

Beispiel 1:

¹Eine Campingfläche wird auf unbestimmte Dauer vermietet. ²Der Vertrag kann monatlich gekündigt werden.

³Die Vermietung ist als langfristig anzusehen und somit steuerfrei. ⁴Endet die tatsächliche Gebrauchsüberlassung jedoch vor Ablauf von sechs Monaten, handelt es sich insgesamt um eine steuerpflichtige kurzfristige Vermietung.

Beispiel 2:

¹Eine Campingfläche wird für drei Monate vermietet. ²Der Mietvertrag verlängert sich automatisch um je einen Monat, wenn er nicht vorher gekündigt wird.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

³Die Vermietung ist als kurzfristig anzusehen und somit steuerpflichtig. ⁴Dauert die tatsächliche Gebrauchsüberlassung jedoch mindestens sechs Monate, handelt es sich insgesamt um eine steuerfreie langfristige Vermietung.

(3) ¹Die vom Campingplatzunternehmer durch die Überlassung von üblichen Gemeinschaftseinrichtungen gewährten Leistungen sind gegenüber der Vermietung der Campingfläche von untergeordneter Bedeutung. ²Sie sind als Nebenleistungen anzusehen, die den Charakter der Hauptleistung als Grundstücksvermietung nicht beeinträchtigen. ³Zu den üblichen Gemeinschaftseinrichtungen gehören insbesondere Wasch- und Duschräume, Toiletten, Wasserzapfstellen, elektrische Anschlüsse, Vorrichtungen zur Müllbeseitigung, Kinderspielplätze. ⁴Die Nebenleistungen fallen unter die Steuerbefreiung für die Grundstücksvermietung. ⁵Dies gilt auch dann, wenn für sie ein besonderes Entgelt berechnet wird. ⁶Die vom Campingplatzunternehmer durch die Überlassung von Wasserzapfstellen, Abwasseranschlüssen und elektrischen Anschlüssen erbrachten Leistungen sind auch in den Fällen als Nebenleistungen anzusehen, in denen die Einrichtungen nicht für alle Benutzer gemeinschaftlich, sondern gesondert für einzelne Benutzer bereitgestellt werden. ⁷Bei den Lieferungen von Strom, Wärme und Wasser durch den Campingplatzunternehmer ist entsprechend den Regelungen in Abschnitt 76 Abs. 5 und 6 zu verfahren.

(4) ¹Leistungen, die nicht durch die Überlassung von üblichen Gemeinschaftseinrichtungen erbracht werden, sind nicht als Nebenleistungen anzusehen. ²Es handelt sich hier in der Regel um Leistungen, die darin bestehen, daß den Benutzern der Campingplätze besondere Sportgeräte, Sportanlagen usw. zur Verfügung gestellt werden wie z.B. Segelboote, Wasserski, Reitpferde, Tennisplätze, Minigolfplätze, Hallenbäder, Saunabäder. ³Derartige Leistungen sind umsatzsteuerlich gesondert zu beurteilen. ⁴Die Überlassung von Sportgeräten fällt nicht unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG. ⁵Das gleiche gilt für die Überlassung von Sportanlagen, wenn kein Mietvertrag, sondern ein Vertrag besonderer Art vorliegt (vgl. Abschnitt 81 Abs. 2 Nr. 8). ⁶Bei der Vermietung von Sportanlagen, z.B. Tennisplätzen, ist die Leistung aufzuteilen in eine nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfreie Vermietung des Grundstücks und in eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen. ⁷Wird für die bezeichneten Leistungen und für die Vermietung der Campingfläche ein Gesamtentgelt berechnet, ist dieses Entgelt im Schätzungswege aufzuteilen; vgl. hierzu Abschnitt 86.

79. Abbauverträge und Ablagerungsverträge

(1) ¹Verträge, durch die der Grundstückseigentümer einem anderen gestattet, die im Grundstück vorhandenen Bodenschätze, z.B. Sand, Kies, Kalk, Torf, abzubauen, sind in der Regel als Pachtverträge über Grundstücke nach § 581 BGB anzusehen (BFH-Urteile vom 27.11.1969 - BStBl 1970 II S. 138 und vom 28.6.1973 - BStBl II S. 717). ²Die Leistungen aus einem derartigen Vertrag sind nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG von der Umsatzsteuer befreit.

(2) ¹Verträge 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 und NJW 1983, 679). ²Die Überlassung eines Grundstücks zu diesem vertraglichen Gebrauch ist daher nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG von der Umsatzsteuer befreit. ³Dies gilt auch dann, wenn sich das Entgelt nicht nach der Nutzungsdauer, sondern nach der Menge der abgelagerten Abfälle bemißt.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

80. Gemischte Verträge

(1) ¹Ein gemischter Vertrag liegt vor, wenn er sowohl die Merkmale einer Vermietung als auch die Merkmale anderer Leistungen aufweist, ohne daß ein so starkes Zurücktreten der Merkmale der einen oder anderen Gruppe gegeben ist, daß sie umsatzsteuerrechtlich nicht mehr zu beachten wären (BFH-Urteil vom 7.4.1960 - BStBl III S. 261). ²Bei einem gemischten Vertrag ist das Entgelt in einen auf die steuerfreie Grundstücksvermietung und einen auf die steuerpflichtige Leistung anderer Art entfallenden Teil – erforderlichenfalls durch Schätzung – aufzugliedern.

(2) ¹Als gemischter Vertrag ist der zwischen dem Inhaber eines Altenheimes oder Pflegeheimes und den Bewohnern des Heims geschlossene Vertrag über die Aufnahme in das Heim anzusehen, wenn die pflegerische Betreuung und Versorgung die Raumüberlassung nicht überlagern (vgl. BFH-Urteil vom 21.4.1993 - BStBl 1994 II S. 266 und Abschnitt 81 Abs. 2 Nr. 12). ²Die Überlassung von Wohnräumen und anderen Räumen aufgrund dieses Vertrages ist daher unabhängig von den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 UStG grundsätzlich als Grundstücksvermietung nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfrei. ³Für den Umfang des auf die Raumüberlassung entfallenden Anteils der gesamten Leistung sind die jeweiligen Verhältnisse des Einzelfalles maßgebend.

(3) ¹Als Leistung aus einem gemischten Vertrag ist die Überlassung von Grundstücksflächen auf Wochenmärkten gegen die Entrichtung von Marktstandgeldern anzusehen. ²Sie stellt zum größeren Teil eine Grundstücksvermietung und zum kleineren Teil eine Leistung besonderer Art dar. ³Das gleiche gilt für Jahrmärkte, wenn es sich bei ihnen um reine Verkaufsmärkte handelt oder wenn zumindest der Charakter eines Verkaufsmarktes überwiegt (BFH-Urteile vom 7.4.1960 - BStBl III S. 261 und vom 25.4.1968 - BStBl 1969 II S. 94).

81. Verträge besonderer Art

(1) ¹Ein Vertrag besonderer Art liegt vor, wenn die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks gegenüber anderen wesentlicheren Leistungen zurücktritt und das Vertragsverhältnis ein einheitliches, unteilbares Ganzes darstellt (BFH-Urteil vom 19.12.1952 - BStBl 1953 III S. 98). ²Bei einem Vertrag besonderer Art kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG weder für die gesamte Leistung noch für einen Teil der Leistung in Betracht.

(2) Verträge besonderer Art liegen z.B. in folgenden Fällen vor:

1. Der Veranstalter einer Ausstellung überläßt den Ausstellern unter besonderen Auflagen Freiflächen oder Stände in Hallen zur Schaustellung gewerblicher Erzeugnisse (BFH-Urteil vom 25.9.1953 - BStBl III S. 335).
2. Ein Schützenverein vergibt für die Dauer eines von ihm veranstalteten Schützenfestes Teilflächen des Festplatzes unter bestimmten Auflagen zur Aufstellung von Verkaufsständen, Schankzelten, Schaubuden, Karussells und dergleichen (BFH-Urteil vom 21.12.1954 - BStBl 1955 III S. 59).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

3. Eine Gemeinde überläßt Grundstücksflächen für die Dauer eines Jahrmarktes, an dem neben Verkaufsbetrieben überwiegend Gaststätten-, Vergnügungs- und Schaubetriebe teilnehmen (BFH-Urteile vom 7.4.1960 - BStBl III S. 261 und vom 25.4.1968 - BStBl 1969 II S. 94).
4. Ein Hausbesitzer überläßt Prostituierten Zimmer und schafft bzw. unterhält gleichzeitig durch Maßnahmen oder Einrichtungen eine Organisation, die die gewerbsmäßige Unzucht der Bewohnerinnen fördert (BFH-Urteil vom 10.8.1961 - BStBl III S. 525).
5. Ein Unternehmer übernimmt neben der Raumüberlassung die Lagerung und Aufbewahrung von Gütern - Lagergeschäft §§ 416 ff. HGB - (vgl. BFH-Urteil vom 14.11.1968 - BStBl 1969 II S. 120).
6. Ein Hausbesitzer überläßt die Außenwandflächen oder Dachflächen des Gebäudes zu Reklamezwecken (BFH-Urteil vom 23.10.1957 - BStBl III S. 457).
7. Eine Gemeinde gestattet einem Unternehmer, auf öffentlichen Wegen und Plätzen Anschlagtafeln zu errichten und auf diesen Wirtschaftswerbung zu betreiben (BFH-Urteil vom 31.7.1962 - BStBl III S. 476).
8. Einzelpersonen wird die Benutzung eines Sportplatzes oder eines Schwimmbades im Rahmen des allgemeinen Sport- bzw. Badebetriebes gegen Eintrittsgeld gestattet.
9. **Ein Golfclub stellt vereinsfremden Spielern seine Anlage gegen Entgelt (sog. Greenfee) zur Verfügung (vgl. BFH-Urteil vom 9.4.1987 - BStBl II S. 659).**
10. ¹Vereinen oder Schulen werden unter Aufrechterhaltung des allgemeinen Badebetriebes einzelne Schwimmbahnen zur Verfügung gestellt (vgl. BFH-Urteil vom 10.2.1994 - BStBl II S. 668). ²Zur Vermietung einer Sportanlage an Vereine außerhalb des allgemeinen Sport- bzw. Badebetriebes vgl. Abschnitt 86.
11. Zwischen denselben Beteiligten werden ein Tankstellenvertrag – Tankstellenagenturvertrag – und ein Tankstellenmietvertrag – Vertrag über die Nutzung der Tankstelle – abgeschlossen, die beide eine Einheit bilden, wobei die Bestimmungen des Tankstellenvertrages eine beherrschende und die des Mietvertrages eine untergeordnete Rolle spielen (BFH-Urteile vom 5.2.1959 - BStBl III S. 223 und vom 21.4.1966 - BStBl III S. 415).
12. ¹Betreiber eines Alten- oder Pflegeheimes erbringen gegenüber pflegebedürftigen Heiminsassen umfassende medizinische und pflegerische Betreuung und Versorgung. ²Die nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfreie Vermietung von Grundstücken tritt hinter diese Leistungen zurück (vgl. BFH-Urteil vom 21.4.1993 - BStBl 1994 II S. 266). ³Für die Leistungen der Alten- oder Pflegeheimbetreiber kann die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe d UStG in Betracht kommen.
13. Schützen wird gestattet, eine überdachte Schießanlage zur Ausübung des Schießsports ohne Ausschluß weiterer Schützen gegen ein Eintrittsgeld und ein nach Art und Anzahl der abgegebenen Schüsse bemessenes Entgelt zu nutzen (vgl. BFH-Urteil vom 24.6.1993 - BStBl 1994 II S. 52).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

82. Kaufanwartschaftsverhältnisse

¹Nach § 4 Nr. 12 Buchstabe b UStG ist die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung aufgrund von Kaufanwartschaftsverhältnissen steuerfrei. ²Der hierbei zugrundeliegende Kaufanwartschaftsvertrag und der gleichzeitig abgeschlossene Nutzungsvertrag sehen in der Regel vor, daß dem Kaufanwärter das Grundstück bis zur Auflassung zur Nutzung überlassen wird. ³Vielfach liegt zwischen der Auflassung und der Eintragung des neuen Eigentümers in das Grundbuch eine längere Zeitspanne, in der das bestehende Nutzungsverhältnis zwischen den Beteiligten auch nach der Auflassung fortgesetzt wird und in der der Kaufanwärter bis zur Eintragung in das Grundbuch die im Nutzungsvertrag vereinbarte Nutzungsgebühr weiter zahlt. ⁴In diesen Fällen ist davon auszugehen, daß die Nutzungsgebühren auch in der Zeit zwischen Auflassung und Grundbucheintragung aufgrund des - stillschweigend verlängerten - Nutzungsvertrages entrichtet werden und damit nach § 4 Nr. 12 Buchstabe b UStG steuerfrei sind.

83. Dingliche Nutzungsrechte

¹Unter 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 WoEiG). ²Daher ist z.B. die Einräumung des dinglichen Rechts, eine Elektrizitäts- oder Ölversorgungsleitung über ein Grundstück zu führen, steuerfrei. ³Zum Umfang der Steuerbefreiung bei der Einräumung von Leitungsrechten an land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken vgl. BMF-Schreiben vom 4.5.1987 - BStBl I S. 397. ⁴**Bei der beschränkten persönlichen Dienstbarkeit ist es unerheblich, ob sie auf die Vornahme, die Duldung oder die Unterlassung einer Handlung im Zusammenhang mit dem Grundstück gerichtet ist (vgl. BFH-Urteil vom 11.5.1995 - BStBl II S. 610).**

84. Beherbergungsumsätze

(1) ¹Die nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG steuerpflichtige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, **setzt kein gaststättenähnliches Verhältnis voraus.** ²Entscheidend ist vielmehr die Absicht des Unternehmers, die Räume nicht auf Dauer und damit nicht für einen dauernden Aufenthalt im Sinne der §§ 8 und 9 AO zur Verfügung zu stellen (BFH-Beschluß vom 18.1.1973 - BStBl II S. 426).

(2) ¹Hat ein Unternehmer den einen Teil der in einem Gebäude befindlichen Räume längerfristig, den anderen Teil nur kurzfristig vermietet, ist die Vermietung nur insoweit steuerfrei, als er die Räume eindeutig und leicht nachprüfbar zur nicht nur vorübergehenden Beherbergung von Fremden bereitgehalten hat (vgl. BFH-Urteil vom 9.12.1993 - BStBl 1994 II S. 585). ²Bietet der Unternehmer dieselben Räume wahlweise zur lang- oder kurzfristigen Beherbergung von Fremden an, sind sämtliche Umsätze steuerpflichtig (vgl. BFH-Urteil vom 20.4.1988 - BStBl II S. 795). ³Steuerpflichtig ist auch die Überlassung von Räumen einer Pension an Saison-Arbeitnehmer (Kost und Logis), wenn diese Räume wahlweise zur kurzfristigen Beherbergung von Gästen oder des Saison-Personals bereitgehalten werden (BFH-Urteil vom 13.9.1988 - BStBl II S. 1021).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

85. Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen

¹Der Begriff der „Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen)“, ist für den Bereich des Umsatzsteuerrechts in gleicher Weise auszulegen wie für das Bewertungsrecht (BFH-Urteil vom 16.10.1980 - BStBl 1981 II S. 228). ²Im Bewertungsrecht sind die Betriebsvorrichtungen von den Gebäuden, den einzelnen Teilen eines Gebäudes und den Außenanlagen des Grundstücks, z.B. Umzäunungen, Bodenbefestigungen, abzugrenzen. ³Bei der Abgrenzung ist vom Gebäudebegriff auszugehen (BFH-Urteil vom 5.2.1965 - BStBl III S. 220). ⁴Für die Frage, ob ein Bauwerk als Gebäude oder als Betriebsvorrichtung anzusehen ist, ist also entscheidend, ob das Bauwerk die Merkmale eines Gebäudes aufweist oder nicht (BFH-Urteil vom 24.2.1961 - BStBl III S. 228). ⁵Ein Bauwerk ist als Gebäude anzusehen, wenn es Menschen, Tieren oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest ist (BFH-Urteil vom 24.5.1963 - BStBl III S. 376). ⁶Zu den Betriebsvorrichtungen gehören hiernach neben Maschinen und maschinenähnlichen Anlagen alle Anlagen, die - ohne Gebäude, Teil eines Gebäudes oder Außenanlage eines Gebäudes zu sein - in besonderer und unmittelbarer Beziehung zu dem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb stehen, d.h. Anlagen, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (BFH-Urteile vom 14.8.1958 - BStBl III S. 400 und vom 5.3.1971 - BStBl II S. 455). ⁷Wegen der Einzelheiten zum Begriff der Betriebsvorrichtungen und zur Abgrenzung zum Gebäudebegriff wird auf den gemeinsamen Ländererlaß vom 31.3.1992 - BStBl I S. 342 hingewiesen.

86. Vermietung von Sportanlagen

(1) ¹Bei Sportanlagen liegt eine Grundstücksvermietung vor, wenn einem oder mehreren Mietern eine bestimmte oder bestimmbare Grundstücksfläche zum ausschließlichen Gebrauch oder Mitgebrauch überlassen wird. ²Das gilt dagegen nicht, wenn dem Benutzer einer Sportstätte lediglich deren Nutzung im Rahmen der allgemeinen Benutzungsordnung ohne Ausschluß weiterer Besucher gestattet wird (vgl. auch Abschnitt 81) oder wenn ihm lediglich Betriebsvorrichtungen vermietet werden. ³Letzteres ist z.B. bei einer Vermietung einzelner Bahnen einer Kegelbahnanlage mit mehreren Bahnen anzunehmen, da in diesem Falle der Mietgegenstand die einzelne Bahn als Betriebsvorrichtung ist. ⁴Die Benutzung des Gebäudes im übrigen erfolgt nicht mietvertraglich, sondern im Rahmen eines Bewirtungsvertrages, eines gemischten Vertrages oder eines Vertrages besonderer Art (vgl. BFH-Urteil vom 30.5.1994 - BStBl II S. 775). ⁵Bei der Grundstücksvermietung ist die Leistung aufzuteilen in einen steuerfreien Teil für die Vermietung des Grundstücks und in einen steuerpflichtigen Teil für die Vermietung der Betriebsvorrichtungen (vgl. BFH-Urteil vom 16.5.1995 - BStBl II S. 750). ⁶Nach den Vorschriften des Bewertungsrechts und damit auch nach § 4 Nr. 12 UStG (vgl. Abschnitt 85) sind bei den nachstehend aufgeführten Sportanlagen insbesondere folgende Einrichtungen als Grundstücksteile bzw. Betriebsvorrichtungen anzusehen:

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

1. Sportplätze und Sportstadien

a) Grundstücksteile:

Überdachungen von Zuschauerflächen, wenn sie nach der Verkehrsauffassung einen Raum umschließen und dadurch gegen Witterungseinflüsse Schutz gewähren, allgemeine Beleuchtungsanlagen, Einfriedungen, allgemeine Wege- und Platzbefestigungen, Kassenhäuschen - soweit nicht transportabel -, Kioske, Umkleideräume, Duschen im Gebäude, Toiletten, Saunen, Unterrichts- und Ausbildungsräume, Übernachtungsräume für Trainingsmannschaften.

b) Betriebsvorrichtungen:

besonders hergerichtete Spielfelder - Spielfeldbefestigung, Drainage, Rasen, Rasenheizung -, Laufbahnen, Sprunggruben, Zuschauerwälle, Zuschauertribünen - soweit nicht Grundstücksteil nach Buchstabe a -, spezielle Beleuchtungsanlagen, z.B. Flutlicht, Abgrenzungszäune und Sperrgitter zwischen Spielfeld und Zuschaueranlagen, Anzeigetafeln, Schwimm- und Massagebecken, Küchen- und Ausschankeinrichtungen.

2. Schwimmbäder (Frei- und Hallenbäder)

a) Grundstücksteile:

Überdachungen von Zuschauerflächen unter den unter Nummer 1 Buchstabe a bezeichneten Voraussetzungen, Kassenhäuschen - soweit nicht transportabel -, Kioske, allgemeine Wege- und Platzbefestigungen, Duschräume, Toiletten, technische Räume, allgemeine Beleuchtungsanlagen, Emporen, Galerien.

b) Betriebsvorrichtungen:

Schwimmbecken, Sprunganlagen, Duschen im Freien und im Gebäude, Rasen von Liegewiesen, Kinderspielanlagen, Umkleidekabinen, Zuschauertribünen - soweit nicht Grundstücksteil nach Nummer 1 Buchstabe a -, technische Ein- und Vorrichtungen, Einrichtungen der Saunen, der Solarien und der Wannenbäder, spezielle Beleuchtungsanlagen, Bestuhlung der Emporen und Galerien.

3. Tennisplätze und Tennishallen

a) Grundstücksteile:

Überdachungen von Zuschauerflächen unter den unter Nummer 1 Buchstabe a bezeichneten Voraussetzungen, Open-air-Hallen, allgemeine Beleuchtungsanlagen, Duschen, Umkleideräume, Toiletten.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

b) Betriebsvorrichtungen:

besonders hergerichtete Spielfelder - Spielfeldbefestigung mit Unterbau bei Freiplätzen, spezielle Oberböden bei Hallenplätzen -, Drainage, Bewässerungsanlagen der Spielfelder, Netz mit Haltevorrichtungen, Schiedsrichterstühle, freistehende Übungswände, Zuschauertribünen - soweit nicht Grundstücksteil nach Nummer 1 Buchstabe a -, Einfriedungen der Spielplätze, Zuschauerabsperungen, Brüstungen, Tragluflhallen, spezielle Beleuchtungsanlagen, Ballfangnetze, Ballfanggardinen, zusätzliche Platzbeheizung in Hallen.

4. Schießstände

a) Grundstücksteile:

allgemeine Einfriedungen.

b) Betriebsvorrichtungen:

Anzeigevorrichtungen, Zielscheibenanlagen, Schutzvorrichtungen, Einfriedungen als Sicherheitsmaßnahmen.

5. Kegelbahnen

a) Grundstücksteile:

allgemeine Beleuchtungsanlagen.

b) Betriebsvorrichtungen:

Bahnen, Kugelfangeinrichtungen, Kugelrücklaufeinrichtungen, automatische Kegelaufstelleneinrichtungen, automatische Anzeigeeinrichtungen, spezielle Beleuchtungsanlagen, Schallisolierungen.

6. Squashhallen

a) Grundstücksteile:

Zuschauertribünen, allgemeine Beleuchtungsanlagen, Umkleideräume, Duschräume, Toiletten.

b) Betriebsvorrichtungen:

Trennwände zur Aufteilung in Boxen - soweit nicht tragende Wände -, besondere Herrichtung der Spielwände, Ballfangnetze, Schwingböden, Bestuhlung der Zuschauertribünen, spezielle Beleuchtungsanlagen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

7. Reithallen

a) Grundstücksteile:

Stallungen - einschließlich Boxenaufteilungen und Futterraufen -, Futterböden, Nebenräume, allgemeine Beleuchtungsanlagen, Galerien, Emporen.

b) Betriebsvorrichtungen:

spezieller Reithallenboden, Befeuchtungseinrichtungen für den Reithallenboden, Bande an den Außenwänden, spezielle Beleuchtungsanlagen, Tribünen - soweit nicht Grundstücksteil nach Nummer 1 Buchstabe a -, Richterstände, Pferdesolarium, Pferdewaschanlage, Schmiede - technische Einrichtungen -, Futtersilos, automatische Pferdebewegungsanlage, sonstiges Zubehör wie Hindernisse, Spiegel, Geräte zur Aufarbeitung des Bodens, Markierungen.

8. Turn-, Sport- und Festhallen, Mehrzweckhallen

a) Grundstücksteile:

Galerien, Emporen, Schwingböden in Mehrzweckhallen, allgemeine Beleuchtungsanlagen, Duschen, Umkleidekabinen und -räume, Toiletten, Saunen, bewegliche Trennwände.

b) Betriebsvorrichtungen:

Zuschauertribünen - soweit nicht Grundstücksteil nach Nummer 1 Buchstabe a -, Schwingböden in reinen Turn- und Sporthallen, Turngeräte, Bestuhlung der Tribünen, Galerien und Emporen, spezielle Beleuchtungsanlagen, Kücheneinrichtungen, Ausschankeinrichtungen, Bühneneinrichtungen, Kühlsystem bei Nutzung für Eissportzwecke.

9. Eissportstadien, -hallen, -zentren

a) Grundstücksteile:

Unterböden von Eislaufflächen, Eisschnellaufbahnen und Eisschießbahnen, Unterböden der Umgangszonen und des Anschallbereichs, allgemeine Beleuchtungsanlagen, Klimaanlage im Hallenbereich, Duschräume, Toiletten, Umkleideräume, Regieraum, Werkstatt, Massageräume, Sanitätsraum, Duschen, Heizungs- und Warmwasserversorgungsanlagen, Umschließungen von Trafostationen und Notstromversorgungsanlagen - wenn nicht Betriebsvorrichtung nach Buchstabe b -, Überdachungen von Zuschauerflächen unter den unter Nummer 1 Buchstabe a bezeichneten Voraussetzungen, Emporen und Galerien, Kassenhäuschen - soweit nicht transportabel -, Kioske, allgemeine Wege- und Platzbefestigungen, Einfriedungen, Ver- und Entsorgungsleitungen.

b) Betriebsvorrichtungen:

Oberböden von Eislaufflächen, Eisschnellaufbahnen und Eisschießbahnen, Schneegruben, Kälteerzeuger, schlittschuhschonender Bodenbelag, Oberbodenbelag des Anschallbereichs, spezielle Beleuchtungsanlagen, Lautsprecheranlagen, Spielanzeige, Uhren, Anzeigetafeln, Abgrenzungen, Sicherheitseinrichtungen, Sperrgitter zwischen Spielfeld und Zuschauerbereich,

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Massagebecken, Transformatorenhäuser oder ähnliche kleine Bauwerke, die Betriebsvorrichtungen enthalten und nicht mehr als 30 qm Grundfläche haben, Trafo und Schalteinrichtungen, Notstromaggregat, Zuschauertribünen - soweit nicht Grundstücksteil nach Nummer 1 Buchstabe a -, Bestuhlung der Zuschauertribünen, der Emporen und Galerien, Küchen- und Ausschankeinrichtungen

10. Golfplätze

a) Grundstücksteile:

Einfriedungen, soweit sie nicht unmittelbar als Schutzvorrichtungen dienen, allgemeine Wege- und Platzbefestigungen, Kassenhäuschen - soweit nicht transportabel -, Kioske, Klubräume, Wirtschaftsräume, Büros, Aufenthaltsräume, Umkleieräume, Duschräume, Toiletten, Verkaufsräume, Caddy-Räume, Lager- und Werkstatträume.

b) Betriebsvorrichtungen:

besonders hergerichtete Abschlüsse, Spielbahnen, roughs und greens (Spielbefestigung, Drainage, Rasen), Spielbahnhindernisse, Übungsflächen, Einfriedungen, soweit sie unmittelbar als Schutzvorrichtungen dienen, Abgrenzungseinrichtungen zwischen Spielbahnen und Zuschauern, Anzeige- und Markierungseinrichtungen oder -gegenstände, Unterstehhäuschen, Küchen- und Ausschankeinrichtungen, Bewässerungsanlagen - einschließlich Brunnen und Pumpen - und Drainagen, wenn sie ausschließlich der Unterhaltung der für das Golfspiel notwendigen Rasenflächen dienen.

(2) ¹Für die Aufteilung der Vermietung der Sportanlage in den steuerfreien Teil für die Vermietung des Grundstücks (Grund und Boden, Gebäude, Gebäudeteile, Außenanlagen) sowie in den steuerpflichtigen Teil für die Vermietung der Betriebsvorrichtungen sind die jeweiligen Verhältnisse des Einzelfalles maßgebend. ²Bei der Aufteilung ist im Regelfall von dem Verhältnis der Gestehungskosten der Grundstücke zu den Gestehungskosten der Betriebsvorrichtungen auszugehen. ³Zu berücksichtigen sind hierbei die Nutzungsdauer und die kalkulatorischen Zinsen auf das eingesetzte Kapital. ⁴Die Aufteilung ist erforderlichenfalls im Schätzungswege vorzunehmen. ⁵Der Vermieter kann das Aufteilungsverhältnis aus Vereinfachungsgründen für die gesamte Vermietungsdauer beibehalten und - soweit eine wirtschaftliche Zuordnung nicht möglich ist - auch der Aufteilung der Vorsteuern zugrunde legen.

Beispiel:

¹Ein Unternehmer vermietet regelmäßig ein Hallenbad an Sportvereine. ²Die Gestehungskosten des Hallenbades haben betragen:

Grund und Boden	1 Mio. DM
Gebäude	2 Mio. DM
Betriebsvorrichtungen	<u>3 Mio. DM</u>
insgesamt	6 Mio. DM

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

³Bei den Gebäuden wird von einer Nutzungsdauer von 50 Jahren und einer AfA von 2 %, bei den Betriebsvorrichtungen von einer Nutzungsdauer von 20 Jahren und einer AfA von 5 % ausgegangen.

⁴Die kalkulatorischen Zinsen werden mit 6 % angesetzt. ⁵Es ergibt sich:

	AfA	Zinsen	Gesamt
Grund und Boden	--	60.000	60.000
Gebäude	40.000	120.000	160.000
insgesamt	40.000	180.000	220.000
Betriebsvorrichtungen	150.000	180.000	330.000

⁶Die Gesamtsumme von AfA und Zinsen beträgt danach 550.000 DM. ⁷Davon entfallen auf den Grund und Boden sowie auf die Gebäude 220.000 DM (2/5) und auf die Betriebsvorrichtungen 330.000 DM (3/5).

⁸Die Vermietungsumsätze sind zu zwei Fünfteln nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfrei und zu drei Fünfteln steuerpflichtig.

Zu § 4 Nr. 13 UStG

87. Wohnungseigentümergeinschaften

(1) ¹ Das **WoEigG** unterscheidet zwischen dem Sondereigentum der einzelnen und dem gemeinschaftlichen Eigentum aller Wohnungs- und Teileigentümer (§ 1 **WoEigG**). ²Gemeinschaftliches 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. ³Das gemeinschaftliche Eigentum wird in der Regel von der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer verwaltet (§ 21 **WoEigG**).

(2) ¹Im Rahmen ihrer Verwaltungsaufgaben erbringen die Wohnungseigentümergeinschaften neben nicht steuerbaren Gemeinschaftsleistungen, die den Gesamtbelangen aller Mitglieder dienen, auch steuerbare Sonderleistungen an einzelne Mitglieder. ²Die 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.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

³Diese Umlagen sind das Entgelt für steuerbare Sonderleistungen der Wohnungseigentümergeinschaften an ihre Mitglieder. ⁴Hinsichtlich der verschiedenartigen Lieferungen und sonstigen Leistungen liegen jeweils selbständige Umsätze der Wohnungseigentümergeinschaften an ihre Mitglieder vor, die nach § 4 Nr. 13 UStG steuerfrei sind. ⁵Die Instandhaltung, Instandsetzung und Verwaltung des Sondereigentums der Mitglieder oder des Eigentums Dritter fallen nicht unter die Befreiungsvorschrift. ⁶Zu den ähnlichen Gegenständen wie Wärme, deren Lieferung an die Mitglieder der Gemeinschaft steuerfrei ist, gehören nicht Kohlen, Koks, Heizöl und Gas.

Zu § 4 Nr. 14 UStG

88. Tätigkeit als Arzt

(1) ¹Steuerfrei sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, soweit es sich dabei um eine freiberufliche Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt (BFH-Urteil vom 26.5.1977 - BStBl II S. 879). ²Hilfsgeschäfte der Ärzte sind nicht nach § 4 Nr. 14 UStG befreit. ³Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 122). ⁴Auch die ärztliche Tätigkeit sonstiger Unternehmer, z.B. von gewerblichen Instituten und Privatkrankenhäusern sowie von Kurverwaltungen und ähnlichen Unternehmern, fällt nicht unter die Befreiungsvorschrift. ⁵Unter bestimmten Voraussetzungen kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG zur Anwendung kommen.

(2) ¹Tätigkeit als Arzt ist die Ausübung der Heilkunde unter der Berufsbezeichnung „Arzt“ oder „Ärztin“. ²Zur Ausübung der Heilkunde gehört jede Maßnahme, die der Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden beim Menschen dient. ³Auch die Leistungen der vorbeugenden Gesundheitspflege gehören zur Ausübung der Heilkunde; dabei ist es unerheblich, ob die Leistungen gegenüber Einzelpersonen oder Personengruppen bewirkt werden.

(3) Nach den in Absatz 2 bezeichneten Grundsätzen fallen z.B. auch folgende Leistungen unter die Tätigkeit als Arzt im Sinne des § 4 Nr. 14 UStG:

1. ¹die Erstellung eines ärztlichen Gutachtens - auch lediglich auf der Grundlage der Akten - über den Gesundheitszustand eines Menschen oder über den Kausalzusammenhang zwischen einem rechtserheblichen Tatbestand und einer Gesundheitsstörung oder zwischen einer früheren Erkrankung und dem jetzigen körperlichen oder seelischen Zustand sowie über die Tatsache oder Ursache des Todes. ²Hierzu gehören z.B. auch Alkohol-Gutachten, Gutachten über den Gesundheitszustand als Grundlage für Versicherungsabschlüsse, über die Berufstauglichkeit, über die Minderung der Erwerbsfähigkeit in Sozialversicherungsangelegenheiten, in Angelegenheiten der Kriegsopferversorgung und in Schadensersatzprozessen, sowie Zeugnisse oder Gutachten über das Sehvermögen.

³Nicht dazu gehören z.B. Blutgruppenuntersuchungen im Rahmen der Vaterschaftsfeststellung, anthropologisch-erbbiologische Gutachten sowie psychologische Tauglichkeitstests, die sich ausschließlich auf die Berufsfindung erstrecken;

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. ¹die Erstellung ärztlicher Gutachten über die Freiheit des Trinkwassers von Krankheitserregern.

²Nicht unter die Befreiung fällt die Erstellung eines Gutachtens über die chemische Zusammensetzung des Wassers;

3. ¹die Untersuchung von Körperflüssigkeiten oder menschlichem Gewebe sowie diagnostische Tierversuche, z.B. auf dem Gebiet der übertragbaren Krankheiten, bei Tuberkulose oder Schwangerschaftstests, soweit sie im Rahmen der Ausübung der Heilkunde vorgenommen werden.

²Nicht unter die Befreiung fallen experimentelle Untersuchungen bei Tieren im Rahmen der wissenschaftlichen Forschung;

4. die ärztliche Untersuchung über die pharmakologische Wirkung eines Medikaments beim Menschen und die dermatologische Untersuchung von kosmetischen Stoffen;

5. im Rahmen der vorbeugenden Gesundheitspflege und der Sozialhygiene jede Maßnahme, die ärztliche Kenntnisse voraussetzt, wie z.B. die ärztlichen Untersuchungen nach dem Jugendarbeitsschutzgesetz, die prophylaktischen Impfungen von Bevölkerungsgruppen und Reihenuntersuchungen auf den Gesundheitszustand;

6. die Anpassung von Kontaktlinsen durch Augenärzte;

7. die Anpassung von Hörgeräten durch Hals-, Nasen- und Ohrenärzte.

(4) Nicht zur Tätigkeit als Arzt im Sinne des § 4 Nr. 14 UStG gehören z.B. die folgenden Tätigkeiten, die nicht Ausübung der Heilkunde sind:

1. die schriftstellerische Tätigkeit, auch soweit es sich dabei um Berichte in einer ärztlichen Fachzeitschrift handelt;

2. die Vortragstätigkeit, auch wenn der Vortrag vor Ärzten im Rahmen der Fortbildung gehalten wird;

3. die Lehrtätigkeit;

4. die Lieferungen von Hilfsmitteln, z.B. Kontaktlinsen, Schuheinlagen;

5. der Verkauf von Medikamenten aus einer ärztlichen Abgabestelle für Arzneien (BFH-Urteil vom 26.5.1977 - BStBl II S. 879);

6. die entgeltliche Nutzungsüberlassung von medizinischen Großgeräten.

(5) ¹Betreibt ein Arzt ein Krankenhaus, liegt eine freiberufliche Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor, wenn der Betrieb des Krankenhauses ein notwendiges Hilfsmittel für die ärztliche Tätigkeit darstellt und aus dem Krankenhausbetrieb ein besonderer Gewinn nicht angestrebt wird. ²Sind diese Voraussetzungen gegeben und wird der Betrieb des Krankenhauses einkommensteuerrechtlich als freiberufliche Tätigkeit des Arztes anerkannt, bleiben die Umsätze des Arztes insoweit nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, als es sich um ärztliche Leistungen handelt. ³Für die nichtärztlichen Leistungen des Krankenhauses kann

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitte 96 und 100).

(6) ¹Nach § 218 b StGB ist eine Schwangere vor dem Abbruch der Schwangerschaft zu beraten

1. über die zur Verfügung stehenden öffentlichen und privaten Hilfen für Schwangere, Mütter und Kinder, insbesondere über solche Hilfen, die die Fortsetzung der Schwangerschaft und die Lage von Mutter und Kind erleichtern (Sozialberatung), und
2. über die ärztlich bedeutsamen Gesichtspunkte (medizinische Beratung).

²Die Sozialberatung kann von einer besonders anerkannten Beratungsstelle oder – unter bestimmten Voraussetzungen – auch von einem Arzt durchgeführt werden, der nicht selbst den Schwangerschaftsabbruch vornimmt. ³Die medizinische Beratung kann nur von einem Arzt durchgeführt werden. ⁴Sie ist als ärztliche Tätigkeit im Sinne des § 4 Nr. 14 UStG von der Umsatzsteuer befreit. ⁵Die Sozialberatung durch einen Arzt ist dagegen keine ärztliche Tätigkeit und daher auch nicht nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei.

89. Tätigkeit als Zahnarzt

(1) ¹Steuerfrei sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Zahnarzt, soweit es sich dabei um eine freiberufliche Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt. ²Tätigkeit als Zahnarzt ist die Ausübung der Zahnheilkunde unter der Berufsbezeichnung „Zahnarzt“ oder „Zahnärztin“ (vgl. auch Abschnitt 88). ³Als Ausübung der Zahnheilkunde ist die berufsmäßige, auf zahnärztlich wissenschaftliche Kenntnisse gegründete Feststellung und Behandlung von Zahn-, Mund- und Kieferkrankheiten anzusehen. ⁴**Ausübung der Zahnheilkunde ist auch der Einsatz einer intraoralen Videokamera eines CEREC-Gerätes für diagnostische Zwecke.**

(2) ¹Die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen, **anderen Waren der Zahnprothetik sowie kieferorthopädischen Apparaten und Vorrichtungen** ist von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, soweit die bezeichneten Gegenstände im Unternehmen des Zahnarztes hergestellt oder wiederhergestellt werden. ²Dabei ist es unerheblich, ob die Arbeiten vom Zahnarzt selbst oder von angestellten Personen durchgeführt werden.

(3) ¹**Füllungen (Inlays), Dreiviertelkronen (Onlays) und Verblendschalen für die Frontflächen der Zähne (Veneers) aus Keramik sind Zahnprothesen i.S. der Unterposition 9021.29 des Zolltarifs, auch wenn sie vom Zahnarzt computergesteuert im sog. CEREC-Verfahren hergestellt werden (vgl. BFH-Urteil vom 28.11.1996 - BStBl 1999 II S. 251).** ²Zur Herstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten gehört auch die Herstellung von Modellen, Bißschablonen, Bißwällen und Funktionslöffeln. ³Hat der Zahnarzt diese Leistungen in seinem Unternehmen erbracht, besteht insoweit auch dann Steuerpflicht, wenn die übrigen Herstellungsarbeiten von anderen Unternehmern durchgeführt werden.

(4) ¹**Lassen Zahnärzte Zahnprothesen und andere Waren der Zahnprothetik außerhalb ihres Unternehmens fertigen, stellen sie aber Material, z.B. Gold und Zähne, bei, ist die Beistellung einer Herstellung**

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

gleichzusetzen. ²Die Lieferung der Zahnprothesen durch den Zahnarzt ist daher hinsichtlich des beige-stellten Materials steuerpflichtig.

(5) ¹Die Zahnärzte sind berechtigt, Pauschbeträge oder die tatsächlich entstandenen Kosten gesondert zu berechnen für

1. Abformmaterial zur Herstellung von Kieferabdrücken;
2. Hülsen zum Schutz beschliffener Zähne für die Zeit von der Präparierung der Zähne bis zur Einglie-derung der Kronen;
3. nicht individuell hergestellte provisorische Kronen;
4. Material für direkte Unterfütterungen von Zahnprothesen und
5. Versandkosten für die Übersendung von Abdrücken usw. an das zahntechnische Labor.

²Die Pauschbeträge oder die berechneten tatsächlichen Kosten gehören zum Entgelt für steuerfreie zahnärztliche Leistungen. ³Steuerpflichtig sind jedoch die Lieferungen von im Unternehmen des Zahnarztes individuell hergestellten provisorischen Kronen und die im Unternehmen des Zahnarztes durchgeführten indirekten Unterfütterungen von Zahnprothesen.

(6) Als Entgelt für die Lieferung oder Wiederherstellung des Zahnersatzes usw. sind die Material- und zahntechnischen Laborkosten anzusetzen, die der Zahnarzt nach § 9 der Gebührenordnung für Zahnärzte neben den Gebühren für seine ärztliche Leistung berechnen kann.

(7) ¹Wird der Zahnersatz teils durch einen selbständigen Zahntechniker, teils im Unternehmen des Zahnarztes hergestellt, ist der Zahnarzt nur mit dem auf sein Unternehmen entfallenden Leistungsanteil steuerpflichtig. ²Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Leistungsanteils sind deshalb die Beträge nicht zu berücksichtigen, die der Zahnarzt an den selbständigen Zahntechniker zu zahlen hat.

(8) ¹Die Überlassung von kieferorthopädischen Apparaten (Zahnspangen) und Vorrichtungen, die der Fehlbildung des Kiefers entgegenwirken, ist Teil der steuerfreien Heilbehandlung. ²Steuer-pflichtige Lieferungen von kieferorthopädischen Apparaten können jedoch nicht schon deshalb ausgeschlossen werden, weil Zahnärzte sich das Eigentum daran vorbehalten haben (vgl. BFH-Urteil vom 23.10.1997 - BStBl 1998 II S. 584).

(9) Die Steuerfreiheit für die Umsätze der Zahnärzte gilt auch für die Umsätze der Dentisten.

90. Freiberufliche Tätigkeit als Angehöriger anderer Heilberufe

(1) ¹Steuerfrei sind die Umsätze aus der Tätigkeit als Heilpraktiker. ²Die Tätigkeit als Heilpraktiker ist die berufsmäßige Ausübung der Heilkunde am Menschen - ausgenommen Zahnheilkunde - durch den Inhaber einer Erlaubnis nach § 1 Abs. 1 des Heilpraktikergesetzes.

(2) ¹Nach § 4 Nr. 14 UStG können die Umsätze der in dieser Vorschrift nicht ausdrücklich genannten Heilberufe nur dann unter die Steuerbefreiung fallen, wenn es sich um eine ähnliche heilberufliche

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt.²Ein Beruf ist einem der im Gesetz genannten Katalogberufe ähnlich, wenn das typische Bild des Katalogberufs mit seinen wesentlichen Merkmalen dem Gesamtbild des zu beurteilenden Berufs vergleichbar ist.³Dazu gehören die Vergleichbarkeit der jeweils ausgeübten Tätigkeit nach den sie charakterisierenden Merkmalen, die Vergleichbarkeit der Ausbildung und die Vergleichbarkeit der Bedingungen, an die das Gesetz die Ausübung des zu vergleichenden Berufs knüpft (BFH-Urteil vom 29.1.1998 - BStBl II S. 453).⁴Dies macht vergleichbare berufsrechtliche Regelungen über Ausbildung, Prüfung, staatliche Anerkennung sowie staatliche Erlaubnis und Überwachung der Berufsausbildung erforderlich.

(3) Eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 UStG üben aus:

- Psychologische Psychotherapeuten sowie Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeuten (Psychotherapeutengesetz - PsychThG -),
- Beschäftigungs- und Arbeitstherapeuten oder Ergotherapeuten, denen die zur Ausübung ihres Berufes erforderliche Erlaubnis erteilt ist (Ergotherapeutengesetz - ErgThG -),
- Logopäden, denen die zur Ausübung ihres Berufes erforderliche Erlaubnis erteilt ist (Gesetz über den Beruf des Logopäden),
- ¹staatlich geprüfte Masseur bzw. Masseur und medizinische Bademeister (Masseur- und Physiotherapeutengesetz - MPhG -), wenn sie als Heilmasseur tätig werden; nicht aber, wenn sie lediglich oder überwiegend kosmetische oder Schönheitsmassage durchführen (BFH-Urteil vom 26.11.1970 - BStBl 1971 II S. 249). ²Die Steuerbefreiung kann von den genannten Unternehmern u.a. für die medizinische Fußpflege und die Verabreichung von medizinischen Bädern, Unterwassermassagen, Fangopackungen (BFH-Urteil vom 24.1.1985 - BStBl II S. 676) und Wärmebestrahlungen in Anspruch genommen werden. ³Das gilt auch dann, wenn diese Verabreichungen selbständige Leistungen und nicht Hilfstätigkeiten zur Heilmassage darstellen,
- auf dem Gebiet der Humanmedizin selbständig tätige medizinisch-technische Assistenten (Gesetz über technische Assistenten der Medizin - MTAG - vgl. BFH-Urteil vom 29.1.1998 - BStBl II S. 453),
- Orthoptisten, denen die zur Ausübung ihres Berufes erforderliche Erlaubnis erteilt ist (Orthoptistengesetz - OrthoptG -),
- Rettungsassistenten, denen die zur Ausübung ihres Berufes erforderliche Erlaubnis erteilt ist (Rettungsassistentengesetz - RettAssG -),
- ¹Krankenpfleger und Krankenschwestern (Krankenpflegegesetz - KrPflG -). ²Sozialpflegerische Leistungen (z.B. Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung) sind nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei. ³Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach Nr. 16 Buchstabe e UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 99 a).

(4) Keine ähnliche heilberufliche Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 UStG üben aus:

- Krankenpflegehelfer (BFH-Urteil vom 26.8.1993 - BStBl II S. 887),
- ¹Fußpraktiker, weil sie vorwiegend auf kosmetischem Gebiet tätig werden. ²Wenn 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 anzusehen, als sie in diesem Bundesland tätig werden,
- Heileurythmisten (BFH-Urteil vom 21.6.1990 - BStBl II S. 804).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(5) ¹Die Umsätze aus dem Betrieb einer Sauna sind grundsätzlich keine Umsätze aus der Tätigkeit eines der in § 4 Nr. 14 UStG ausdrücklich genannten Berufe oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. ²Die Verabreichung von Saunabädern ist nur insoweit nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei, als hierin eine Hilfstätigkeit zu einem Heilberuf oder einem diesen ähnlichen Beruf, z.B. als Vorbereitung oder als Nachbehandlung zu einer Massagetätigkeit, zu sehen ist (BFH-Urteile vom 21.10.1971 - BStBl 1972 II S. 78 und vom 13.7.1994 - BStBl 1995 II S. 84).

91. Tätigkeit als klinischer Chemiker

¹Klinische Chemiker sind Personen, die den von der Deutschen Gesellschaft für Klinische Chemie e.V. entwickelten Ausbildungsgang mit Erfolg beendet haben und dies durch die von der genannten Gesellschaft ausgesprochenen Anerkennung nachweisen. ²Die Steuerbefreiung gilt auch dann, wenn die Tätigkeit als klinischer Chemiker nicht freiberuflich im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausgeübt wird. ³Ein chemisches Untersuchungsamt, das Blutalkoholuntersuchungen und toxikologische Untersuchungen durchführt, bewirkt damit keine Umsätze aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker, auch wenn es von einem solchen geleitet wird (BFH-Urteil vom 21.9.1989 - BStBl 1990 II S. 95).

92. Fortführung einer heilberuflichen Praxis durch Erben

¹Fehlen dem Erben eines freiberuflich tätig gewesenen Arztes oder Angehörigen eines anderen Heilberufs die fachlichen Voraussetzungen zur Ausübung des betreffenden freien Berufs, ist in der Fortführung der Praxis durch den Erben grundsätzlich eine gewerbliche Tätigkeit zu erblicken (BFH-Urteile vom 15.4.1975 - BStBl 1977 II S. 539 und vom 19.5.1981 - BStBl II S. 665). ²Die Tätigkeit ist daher nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei. ³Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe c UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 97).

93. Gemeinschaftspraxen

¹Üben Ärzte oder Angehörige der übrigen Heilberufe ihre Tätigkeit im Rahmen einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts aus, z.B. Gemeinschaftspraxis von Ärzten, kann § 4 Nr. 14 UStG auch auf die Umsätze der Gesellschaft angewendet werden, wenn alle Gesellschafter die nach dieser Vorschrift erforderliche Qualifikation aufweisen (BFH-Urteil vom 26.8.1993 - BStBl II S. 887). ²Die Umsätze einer Personengesellschaft aus einer heilberuflichen Tätigkeit sind auch dann nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, wenn die Gesellschaft daneben eine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt und ihre Einkünfte deshalb ertragsteuerlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu qualifizieren sind (vgl. BFH-Urteil vom 13.7.1994 - BStBl 1995 II S. 84).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

94. Praxis- und Apparategemeinschaften

(1) ¹Unter die Vorschrift des § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG fallen in der Regel die sonstigen Leistungen der ärztlichen Praxis- und Apparategemeinschaften, deren Mitglieder ausschließlich Angehörige der in § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG bezeichneten Berufe sind. ²Bei den genannten Gemeinschaften handelt es sich um Organisationsformen der ärztlichen Zusammenarbeit. ³Die Tätigkeit der Gemeinschaften besteht im wesentlichen darin, medizinische Einrichtungen, Apparate und Geräte zentral zu beschaffen und den Mitgliedern für ihre Praxen zur Verfügung zu stellen. ⁴Außerdem führen die Gemeinschaften mit eigenem medizinisch-technischen Personal für die Praxen ihrer Mitglieder Laboruntersuchungen, Röntgenaufnahmen und andere medizinisch-technische Leistungen aus. ⁵Die beispielhaft angeführten sonstigen Leistungen erfüllen in der Regel die Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 UStG, insbesondere werden sie unmittelbar von den Ärzten zur Ausführung ihrer steuerfreien Umsätze verwendet.

(2) ¹Eine unmittelbare Verwendung zur Ausführung steuerfreier Umsätze setzt voraus, daß die jeweilige Gemeinschaftsleistung gegenüber den Patienten eingesetzt wird. ²Diese Voraussetzung ist jedoch nicht erfüllt, wenn eine Gemeinschaft für die Praxen ihrer Mitglieder z.B. die Buchführung, die Rechtsberatung oder die Tätigkeit einer ärztlichen Verrechnungsstelle übernimmt. ³Es handelt sich hierbei um sonstige Leistungen, die nur mittelbar zur Ausführung der steuerfreien ärztlichen Leistungen verwendet werden und die deshalb nicht unter § 4 Nr. 14 UStG fallen.

(3) ¹Zusätzlich zu den in Absatz 1 bezeichneten Aufgaben obliegt den Praxisgemeinschaften die zentrale Beschaffung von Praxisräumen und ihre Überlassung zur Nutzung an die einzelnen Mitglieder. ²Es handelt sich hier um sonstige Leistungen, die in der Regel unter die Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG) fallen.

(4) ¹Soweit eine Praxis- und Apparategemeinschaft Umsätze an Personen erbringt, die nicht Mitglied sind, sind diese Umsätze nicht nach § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG steuerfrei. ²Die Steuerfreiheit der Umsätze an die Mitglieder wird dadurch nicht berührt. ³Das gilt auch dann, wenn ein Leistungsempfänger, der nicht Mitglied ist, der Gemeinschaft ein Darlehen oder einen Zuschuß gegeben hat.

Zu § 4 Nr. 15 UStG

95. Sozialversicherung, Sozialhilfe, Kriegsopferversorgung

Zu den von der Steuerbefreiung ausgenommenen Umsätzen gehört insbesondere die **entsprechende unentgeltliche Wertabgabe (vgl. Abschnitte 24 a bis c)**, also die Entnahme von Brillen und Brillenteilen sowie die Reparaturarbeiten an diesen Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zu § 4 Nr. 16 UStG

96. Krankenhäuser

¹Krankenhäuser sind Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und verpflegt werden können (§ 2 Nr. 1 KHG). ²Zur weiteren Begriffsbestimmung und zur Frage der Abgrenzung der Krankenhäuser von anderen Einrichtungen, z.B. Kurheime, wird auf R 82 EStR 1998 hingewiesen.

97. Diagnosekliniken und andere Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung oder Diagnostik

(1) ¹Diagnosekliniken und andere Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung oder Diagnostik sind Einrichtungen, in denen durch ärztliche Leistungen Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird. ²Nicht erforderlich ist, daß den untersuchten und behandelten Personen Unterkunft und Verpflegung gewährt werden. ³Diagnosekliniken, die die Voraussetzungen nach Abschnitt 96 erfüllen, sind Krankenhäuser.

(2) ¹Die Steuerbefreiung ist davon abhängig, daß die Leistungen im Einzelfall unter ärztlicher Aufsicht erbracht worden sind (§ 4 Nr. 16 Buchstabe c UStG). ²Bei Diagnosekliniken und den anderen Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung oder Diagnostik kann in der Regel davon ausgegangen werden, daß die bezeichnete Voraussetzung erfüllt ist.

(3) ¹Zu den in § 4 Nr. 15 Buchstabe b UStG genannten Personen gehören die Sozialversicherten, die Empfänger von Sozialhilfe und die Versorgungsberechtigten. ²Das Merkmal „zugute kommen“ setzt nicht voraus, daß die Leistungen durch die Träger der Sozialleistungen ganz oder teilweise übernommen werden. ³Die Sozialleistungsempfänger müssen in den Genuß der Maßnahmen gekommen sein (vgl. BFH-Urteil vom 8.5.1996 - BStBl 1997 II S. 151).

98. Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung

(1) ¹Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung sind Einrichtungen, in denen durch ärztliche Leistungen der Zustand menschlicher Organe, Gewebe, Körperflüssigkeiten usw. festgestellt werden soll. ²Die Feststellung des Zustandes der Organe, Gewebe, Körperflüssigkeiten usw. muß nicht für diagnostische oder therapeutische Zwecke erfolgen. ³Sie kann auch für andere Zwecke, z.B. Blutalkoholuntersuchungen für gerichtliche Zwecke, durchgeführt werden.

(2) ¹Eine Einrichtung ärztlicher Befunderhebung liegt auch dann vor, wenn zum Beispiel Laborleistungen von medizinisch-technischem Personal unter ärztlicher Aufsicht durchgeführt werden. ²Gewerbliche Analyseunternehmen können daher bei entsprechender Gestaltung Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung sein.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(3) ¹Die Steuerbefreiung ist davon abhängig, daß die Leistungen im Einzelfall unter ärztlicher Aufsicht erbracht worden sind. ²**Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Arzt aufgrund seiner persönlichen Anwesenheit in der Einrichtung die Analysen stichprobenartig überprüft und seinen Mitarbeitern jederzeit für Rückfragen zur Verfügung steht (vgl. auch BFH-Urteil vom 2.4.1998 - BStBl II S. 632).**

³Der Unternehmer hat dies in geeigneter Weise nachzuweisen.

(4) ¹Eine aus niedergelassenen Ärzten und Krankenhausträgern bestehende Gesellschaft, die mit medizinischen Großgeräten, die von eigenem Personal bedient werden, für die Gesellschafter medizinische Untersuchungen durchführt, erbringt Leistungen der Befunderhebung. ²Die Leistungen sind bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchstabe c UStG von der Umsatzsteuer befreit.

(5) Zur Auslegung des Merkmals „zugute kommen“ gilt Abschnitt 97 Abs. 3 entsprechend.

99. Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime

(1) ¹Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime sind Einrichtungen, in denen alte Menschen sowie pflegebedürftige oder behinderte Volljährige nicht nur vorübergehend aufgenommen und betreut werden (vgl. § 1 Heimgesetz - HeimG -). ²Altenheime sind Einrichtungen, in denen alte Menschen, die nicht pflegebedürftig, aber zur Führung eines eigenen Haushalts außerstande sind, Unterkunft, Verpflegung und Betreuung erhalten. ³Altenwohnheime sind Einrichtungen, in denen alte Menschen, die zur Führung eines eigenen Haushalts noch imstande sind, Unterkunft in abgeschlossenen Wohnungen erhalten. ⁴Im Bedarfsfall werden von dem Träger Verpflegung und Betreuung gewährt. ⁵Pflegeheime sind Einrichtungen, in denen volljährige Personen, die wegen Krankheit oder Behinderung pflegebedürftig sind, Unterkunft, Verpflegung, Betreuung und Pflege erhalten. ⁶Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen (Kurzzeitpflege) sind keine Pflegeheime (BFH-Urteil vom 1.12.1994 - BStBl 1995 II S. 220).

(2) Der Betrieb eines Heimes ist der zuständigen Landesbehörde schriftlich anzuzeigen.

(3) ¹Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung durch private Heime setzt voraus, daß im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 vom Hundert ihrer Leistungen begünstigten Personen zugute gekommen sind. ²Als private Heime sind auch die Heime anzusehen, die in der Form privatrechtlicher Gesellschaften betrieben werden, deren Anteile nur juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehören. ³Zu dem begünstigten Personenkreis zählen pflegebedürftige Personen, **bei denen mindestens ein Schweregrad der Pflegebedürftigkeit** im Sinne des § 68 Abs. 1 des Bundessozialhilfegesetzes - BSHG - besteht, **sowie** die wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen im Sinne des § 53 Nr. 2 AO. ⁴Bei den pflegebedürftigen Personen bleibt die wirtschaftliche Lage unberücksichtigt.

(4) Pflegebedürftig sind nach § 68 Abs. 1 BSHG solche Personen, die wegen einer körperlichen, geistigen oder seelischen Krankheit oder Behinderung für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens der Hilfe bedürfen.

(5) ¹Wirtschaftlich hilfsbedürftig nach § 53 Nr. 2 AO sind Personen, deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 22 BSHG. ²Beim Alleinstehenden oder

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Haushaltsvorstand tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes. ³Bezüge im Sinne des § 53 Nr. 2 AO sind Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG und andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge, die der Alleinstehende oder der Haushaltsvorstand und die sonstigen Haushaltsangehörigen haben. ⁴Unterhaltsansprüche sind zu berücksichtigen. ⁵Zu den Bezügen zählen nicht Leistungen der Sozialhilfe und bis zur Höhe der Leistungen der Sozialhilfe Unterhaltsleistungen an Personen, die ohne die Unterhaltsleistungen sozialhilfeberechtigt wären.

(6) ¹Keine wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit ist bei Personen gegeben, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es dafür zu verwenden. ²Bei Personen, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist, dürfen die Bezüge die in Absatz 5 genannten Grenzen übersteigen. ³Dies gilt entsprechend auch für das Vermögen.

(7) Für den auf die Raumüberlassung entfallenden Anteil der gesamten Leistung der Heime kann auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 80 Abs. 2).

99 a. Pflegeeinrichtungen nach § 4 Nr. 16 Buchstabe e UStG

(1) ¹Begünstigt sind Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen. ²Wohngemeinschaften fallen nicht hierunter. ³Gleichartige Einrichtungen eines Unternehmens sind jeweils als eine Einrichtung anzusehen. ⁴Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen sind Einrichtungen, in denen pflegebedürftige Personen zeitweise vollstationär (ganztägig) oder teilstationär (tagsüber oder nachts) untergebracht und gepflegt werden (Kurzzeitpflegeeinrichtungen, Tages- und Nachteinrichtungen). ⁵Ambulante Pflegeeinrichtungen sind Einrichtungen, die kranke und pflegebedürftige Personen in deren Wohnung pflegen. ⁶Begünstigt sind ferner unselbständige, wirtschaftlich und organisatorisch abgrenzbare Teilbereiche eines Unternehmens (z.B. Kurzzeitpflegeeinrichtung innerhalb eines Krankenhauses).

(2) ¹Die Pflegeleistungen begünstigter Einrichtungen sind nur dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn die Einrichtungen selbst alle im Zusammenhang mit der Pflege anfallenden Pflegeleistungen erbringen können. ²Das gilt auch, wenn zur Erbringung der Pflegeleistung eine andere begünstigte Einrichtung eingeschaltet wird (Kooperation).

(3) ¹Pflegebedürftige Personen sind Personen, die wegen einer körperlichen, geistigen oder seelischen Krankheit oder Behinderung für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens der Hilfe bedürfen (vgl. § 68 Abs. 1 BSHG). ²Nicht pflegebedürftig ist, wer nur Hilfe im hauswirtschaftlichen Bereich benötigt.

(4) ¹Die Pflegekosten müssen im vorangegangenen Kalenderjahr in mindestens vierzig vom Hundert der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder überwiegend getragen worden sein. ²Für die Auslegung des Begriffs „Fälle“ ist von der Anzahl der gepflegten Personen im Laufe eines Kalendermonats auszugehen. ³Bei der Unterbringung in einer Einrichtung zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen gilt daher die Aufnahme einer Person innerhalb eines Kalendermonats als ein Pflegefall. ⁴Bei der Erbringung ambulanter Pflegeleistungen gelten alle Leistungen für eine Person in einem Kalendermonat als ein Pflegefall.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁵Werden von einem Unternehmer mehrere verschiedenartige Einrichtungen im Sinne des Absatzes 1 betrieben, sind die im Laufe eines Kalendermonats gepflegten Personen zur Ermittlung der Gesamtzahl der Pflegefälle jeder Einrichtung gesondert zuzuordnen.

Beispiel:

¹In einer Kurzzeitpflegeeinrichtung werden vom 1. Januar bis 31. März je Kalendermonat 100 Personen und vom 1. Mai bis 31. Dezember je Kalendermonat 70 Personen vorübergehend aufgenommen. ²Vom 1. April bis 30. April ist das Heim wegen Umbau geschlossen.

³Die Zahl der Pflegefälle errechnet sich für das Jahr wie folgt:

Vom 1. Januar bis 31. März

3 Kalendermonate x 100 gepflegte Personen = 300 Pflegefälle

Vom 1. Mai bis 31. Dezember

8 Kalendermonate x 70 gepflegte Personen = 560 Pflegefälle

Insgesamt = 860 Pflegefälle

⁴Eine von einem Kooperationspartner teilweise oder vollständig gepflegte Person wird auch bei dem Kooperationspartner zum „Fall“.

(5) ¹Zu den Kosten eines Pflegefalles gehören bei einer Unterbringung in einer Kurzzeitpflegeeinrichtung die in Rechnung gestellten Aufwendungen insbesondere für Unterkunft, Verpflegung, Betreuung, Grundpflege nach § 14 Abs. 4 Nr. 1 bis 3 Elftes Sozialgesetzbuch - SGB XI - und § 68 Abs. 5 Nr. 1 bis 3 BSHG und krankenflegerische Versorgung. ²Bei der ambulanten Pflege gehören zu den Kosten die in Rechnung gestellten Aufwendungen für die häusliche Krankenpflege (Behandlungspflege, Grundpflege nach § 14 Abs. 4 Nr. 1 bis 3 SGB XI und § 68 Abs. 5 Nr. 1 bis 3 BSHG, hauswirtschaftliche Versorgung nach § 14 Abs. 4 Nr. 4 SGB XI und § 68 Abs. 5 Nr. 4 BSHG) oder für die häusliche Pflege (Grundpflege, hauswirtschaftliche Versorgung).

(6) ¹Die Kosten eines Pflegefalles werden von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe zum überwiegenden Teil getragen, wenn sie die Kosten des Pflegefalles allein oder gemeinsam zu mehr als 50 v.H. übernehmen. ²Der Zeitpunkt der Kostenerstattung ist dabei ohne Bedeutung. ³Kostenzuschüsse oder Kostenerstattungen anderer Einrichtungen (z.B. private Krankenkassen, Beihilfestellen für Beamte, Wohlfahrtsverbände) sind den eigenen Aufwendungen der gepflegten Person zuzurechnen.

Beispiel 1:

¹Eine pflegebedürftige Person wird 3 Stunden am Tag in der Zeit vom 17. bis zum 31. Januar (= 15 Tage) ambulant gepflegt. ²Die Pflegekosten je Stunde umfassen die Behandlungspflege in Höhe von 30,- DM und die häusliche Pflege in Höhe von 20,- DM. ³Vom Träger der Sozialversicherung (gesetzliche Pflegekasse) werden die Kosten für die häusliche Pflege

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

übernommen. ⁴Außerdem erhält die gepflegte Person von ihrer gesetzlichen Krankenkasse Kostenerstattung für die Behandlungspflege.

Kosten des Pflegefalles:

Behandlungspflege	30 DM	
häusliche Pflege	<u>20 DM</u>	
Zwischensumme	50 DM x 3 Stunden =	150 DM pro Tag
Summe	150 DM x 15 Tage =	<u>2.250 DM</u>
Erstattung Sozialversicherungsträger		
Erstattung gesetzliche Pflegekasse		900 DM
Erstattung gesetzliche Krankenkasse		<u>1.350 DM</u>
Summe		<u>2.250 DM</u> (= 100 v.H.)

Kostentragung durch Sozialversicherungsträger.

Beispiel 2:

¹Eine pflegebedürftige Person wird im Monat Januar in eine Kurzzeitpflegeeinrichtung aufgenommen. ²Der Tagessatz für die Pflege beträgt 80,- DM und für die Unterbringung 50,- DM. ³Der Träger der Sozialversicherung (gesetzliche Pflegekasse) übernimmt die Kosten der Pflege (Behandlungs- und Grundpflege).

Kosten des Pflegefalles:

130,- DM pro Tag x 31 Tage	=	<u>4.030 DM</u>
Erstattung Sozialversicherungsträger		
Pflegekosten (80,- DM pro Tag x 31 Tage)	=	<u>2.480 DM</u>
Eigenanteil der pflegebedürftigen Person		
Unterbringung 50,- DM x 31 Tage	=	<u>1.550 DM</u> (= 38,5 v.H.)

Überwiegende Kostentragung durch Sozialversicherungsträger.

Beispiel 3:

¹Eine pflegebedürftige Person wird im Monat Januar in einer Kurzzeitpflegeeinrichtung aufgenommen. ²Der Tagessatz für die Pflege beträgt 80,- DM und für die Unterbringung 50,- DM. ³Der Träger der Sozialversicherung (gesetzliche Pflegekasse) und die Beihilfestelle übernehmen die Kosten der Pflege (Behandlungs- und Grundpflege) in Höhe von je 50 v.H. (vgl. § 28 Abs. 2 SGB XI).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Kosten des Pflegefalles:

130,- DM pro Tag x 31 Tage	=	<u>4.030 DM</u>
Erstattung Sozialversicherungsträger (50 v.H. der Pflegekosten)		
Pflegekosten (80,- DM pro Tag x 31 Tage) x 50 v.H.	=	<u>1.240 DM</u>
Erstattung Beihilfe (50 v.H. der Pflegekosten)		
Pflegekosten (80,- DM pro Tag x 31 Tage) x 50 v.H.	=	<u>1.240 DM</u>
Eigenanteil der pflegebedürftigen Person einschließlich		
Erstattung Beihilfe 4.030,- DM abzüglich 1.240,- DM	=	<u>2.790 DM</u> (= 69,2 v.H.)

Keine überwiegende Kostentragung durch Sozialversicherungsträger.

(7) ¹Für die Ermittlung der „Vierzig-vom-Hundert-Grenze“ sind die Verhältnisse des Vorjahres maßgebend. ²Nimmt der Unternehmer seine Tätigkeit im Laufe eines Kalenderjahres neu auf, ist auf die voraussichtlichen Verhältnisse des laufenden Jahres abzustellen.

Beispiel:

¹Eine Kurzzeitpflegeeinrichtung wird am 1. September eröffnet. ²Der Betreiber der Einrichtung geht nach sorgfältiger Prüfung davon aus, daß in 50 v.H. der Pflegefälle die Kosten überwiegend von den Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe getragen werden. ³Nach Ablauf des Jahres wird festgestellt, daß eine überwiegende Kostenübernahme nur in 35 v.H. der Fälle erfolgte.

⁴Für dieses Jahr kann die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Buchstabe e UStG in Anspruch genommen werden. ⁵Für das Folgejahr besteht Umsatzsteuerpflicht.

(8) ¹Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung müssen für jede gepflegte Person einer Pflegeeinrichtung im Sinne von Absatz 1 beleg- und buchmäßig nachgewiesen werden. ²Hierzu gehören insbesondere der Nachweis der Pflegebedürftigkeit und ihrer voraussichtlichen Dauer durch eine Bestätigung der Krankenkasse, der Pflegekasse, des Sozialhilfeträgers, des Gesundheitsamtes oder durch ärztliche Verordnung, der Nachweis der Kosten des Pflegefalles durch Rechnungen und der Höhe der Kostenerstattung der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe durch entsprechende Abrechnungsunterlagen sowie die Aufzeichnung des Namens und der Anschrift der gepflegten Person, die Aufzeichnung des Entgelts für die gesamte Pflegeleistung und der Höhe des Kostenersatzes durch den Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe für den einzelnen Pflegefall und der Summe der gesamten Pflegefälle eines Kalenderjahres und der Summe der Pflegefälle dieses Jahres mit überwiegender

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Kostentragung durch die Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe. ³Dies gilt auch für Kooperationspartner.

(9) ¹Schulungskurse und Pflegeberatungen, die Pflegeeinrichtungen im Auftrag der Pflegekassen durchführen sowie Pflichtpflegeeinsätze nach § 37 Abs. 3 SGB XI sind eng mit den Pflegeleistungen verbundene Umsätze. ²Sie werden grundsätzlich nicht als „Fall“ angesehen und bei der Berechnung der 40 v.H.-Grenze außen vor gelassen. ³Diese Umsätze sind danach steuerfrei, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 v.H. der Fälle der Einrichtung ganz oder zum überwiegenden Teil von der Sozialversicherung getragen worden sind.

100. Eng verbundene Umsätze

(1) ¹Mit dem Betrieb der in § 4 Nr. 16 UStG bezeichneten Einrichtungen sind solche Umsätze eng verbunden, die für diese Einrichtungen nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen (vgl. BFH-Urteil vom 1.12.1977 - BStBl 1978 II S. 173). ²Die Umsätze dürfen nicht im wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen.

(2) Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 2 können zu den eng verbundenen Umsätzen gehören:

1. die stationäre oder teilstationäre Aufnahme von Patienten, deren ärztliche und pflegerische Betreuung einschließlich der Lieferungen der zur Behandlung erforderlichen Medikamente;
2. die Behandlung und Versorgung ambulanter Patienten;
3. die Lieferungen von Körperersatzstücken und orthopädischen Hilfsmitteln, soweit sie unmittelbar mit einer Heilbehandlung durch das Krankenhaus, durch die Diagnosekliniken usw. in Zusammenhang stehen;
4. die Lieferungen zusätzlicher Getränke an Patienten und Heimbewohner;
5. ¹die Gewährung von Beherbergung, Beköstigung und sonstigen Naturalleistungen an das Personal.
²Das gilt auch dann, wenn die Leistungen nicht Vergütungen für geleistete Dienste sind;
6. die Überlassung von Fernsprechanlagen an Patienten, Heimbewohner, Personal oder Besucher zur Mitbenutzung;
7. die Überlassung von Einrichtungen, z.B. Röntgenanlage, und die Gestellung von medizinischem Hilfspersonal an angestellte Ärzte für deren selbständige Tätigkeit;
8. die Überlassung von medizinisch-technischen Großgeräten und damit verbundene Gestellungen von medizinischem Hilfspersonal z.B. Computer-Tomograph, an angestellte Ärzte für deren selbständige Tätigkeit, an Krankenhäuser und an niedergelassene Ärzte zur Mitbenutzung;
9. ¹die Lieferungen von Gegenständen des Anlagevermögens, z.B. Röntgeneinrichtungen, Krankenfahrstühle und sonstige Einrichtungsgegenstände. ²Wegen der Veräußerung des gesamten Anlagevermögens siehe jedoch Absatz 3 Nr. 5;

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

10. ¹die Lieferungen von Gegenständen, die im Wege der Arbeitstherapie hergestellt worden sind, sofern kein nennenswerter Wettbewerb zu den entsprechenden Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft besteht. ²Ein solcher Wettbewerb ist anzunehmen, wenn für den Absatz der im Wege der Arbeitstherapie hergestellten Gegenstände geworben wird;
11. die Abgabe von ärztlichen Gutachten **gegen Entgelt**;
12. die Gestellung von Ärzten und von medizinischem Hilfspersonal durch Krankenhäuser, Diagnosekliniken usw. an andere Einrichtungen dieser Art.

(3) Nicht zu den eng verbundenen Umsätzen gehören insbesondere:

1. die **entgeltliche Abgabe** von Speisen und Getränken an Besucher;
2. die Lieferungen von Arzneimitteln an Besucher;
3. ¹die Arzneimittellieferungen einer Krankenhausapotheke an Krankenhäuser anderer Träger (BFH-Urteil vom 18.10.1990 - BStBl 1991 II S. 268). ²Auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG kommt nicht in Betracht (vgl. Abschnitt 103 Abs. 13);
4. ¹die Leistungen der Zentralwäschereien (vgl. BFH-Urteil vom 18.10.1990 - BStBl 1991 II S. 157). ²Dies gilt sowohl für die Fälle, in denen ein Krankenhaus oder ein Heim in seiner Wäscherei auch die Wäsche anderer Krankenhäuser und Heime reinigt, als auch für die Fälle, in denen die Wäsche mehrerer Krankenhäuser oder Heime in einer verselbständigten Wäscherei gereinigt wird. ³Auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG kommt nicht in Betracht (vgl. Abschnitt 103 Abs. 13);
5. ¹die Veräußerung des gesamten beweglichen Anlagevermögens und der Warenvorräte nach Einstellung des Betriebes (BFH-Urteil vom 1.12.1977 - BStBl 1978 II S. 173). ²Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 122).

§ 4 Nr. 17 UStG

101. Menschliches Blut und Frauenmilch

(1) Zum menschlichen Blut gehören folgende Erzeugnisse: **Frischblutkonserven**, Vollblutkonserven, **Serum- und Plasmakonserven**, **Heparin-Blutkonserven** und Konserven zellulärer Blutbestandteile.

(2) ¹Nicht unter die Befreiung fallen die aus Mischungen von humanem Blutplasma hergestellten Plasmapräparate. ²Hierzu gehören insbesondere: Faktoren-Präparate, Humanalbumin, Fibrinogen, Immunglobuline.

(3) Für die Steuerfreiheit der Lieferungen von Frauenmilch ist es ohne Bedeutung, ob die Frauenmilch bearbeitet, z.B. gereinigt, erhitzt, tiefgekühlt, getrocknet, wird.

102. Beförderung von kranken und verletzten Personen

(1) ¹Ein Fahrzeug (**Kraft-, Luft- und Wasserfahrzeug**) ist für die Beförderung von kranken und verletzten Personen besonders eingerichtet, wenn es durch die vorhandenen Einrichtungen die typischen Merkmale eines Krankenfahrzeugs aufweist, z.B. Liegen, Spezialsitze. ²Zu den Krankenfahrzeugen gehören danach nur solche Fahrzeuge, die nach ihrer gesamten Bauart und Ausstattung speziell für die Beförderung

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

verletzter und kranker Personen bestimmt sind. ³Bei Fahrzeugen, die nach dem Fahrzeugschein als Krankenkraftwagen anerkannt sind (§ 4 Abs. 6 PBefG), ist stets davon auszugehen, daß sie für die Beförderung von kranken und verletzten Personen besonders eingerichtet sind.

(2) ¹Serienmäßige Personenkraftwagen, die lediglich mit blauem Rundumlicht und Einsatzhorn, sog. Martinshorn, ausgerüstet sind, erfüllen die Voraussetzungen nicht (BFH-Urteil vom 16.11.1989 - BStBl 1990 II S. 255). ²Die Ausstattung mit einer Trage und einer Grundausrüstung für „Erste Hilfe“ reicht nicht aus. ³Auch Fahrzeuge, die in erster Linie für die Beförderung anderer Personen bestimmt sind, z.B. Taxis, gehören nicht zu den Krankenfahrzeugen. ⁴Dies gilt auch dann, wenn in ihnen im Einzelfall kranke oder verletzte Personen befördert werden und hierfür bestimmte Einrichtungen, z.B. schwenkbare Sitze zum besseren Ein- und Aussteigen, vorhanden sind.

(3) Die Steuerbefreiung gilt nicht nur für die Beförderung von akut erkrankten und verletzten Personen, sondern auch für die Beförderung von Personen, die wegen einer Körperbehinderung auf die Beförderung mit Krankenfahrzeugen angewiesen sind, z.B. Querschnittsgelähmte.

(4) ¹Nach § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG sind bestimmte Beförderungsleistungen befreit. ²Dabei ist es nicht erforderlich, daß die Beförderungen auf Grund eines Beförderungsvertrages ausgeführt werden oder daß der Empfänger der umsatzsteuerlichen Leistung und die beförderte Person identisch sind. ³Es können deshalb auch die Beförderungen von kranken oder verletzten Personen im Rahmen von Dienstverträgen über den Betrieb einer Rettungswache befreit werden (vgl. BFH-Urteil vom 18.1.1995 - BStBl II S. 559).

Zu § 4 Nr. 18 UStG
(§ 23 UStDV)

103. Wohlfahrtseinrichtungen

(1) Amtlich anerkannte Verbände der freien Wohlfahrtspflege sind nur die in § 23 UStDV aufgeführten Vereinigungen.

(2) Ob ein Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient, ist nach den §§ 52 bis 68 AO zu beurteilen.

(3) ¹Ein Unternehmer verfolgt steuerbegünstigte Zwecke unmittelbar, wenn er sie selbst verwirklicht. ²Unmittelbar gemeinnützigen Zwecken können Leistungen aber auch dann dienen, wenn sie an einen Empfänger bewirkt werden, der seinerseits ausschließlich gemeinnützige oder wohltätige Zwecke verfolgt (BFH-Urteil vom 8.7.1971 - BStBl 1972 II S. 70).

(4) ¹Als Mitgliedschaft im Sinne des § 4 Nr. 18 UStG ist nicht nur die unmittelbare Mitgliedschaft in einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband anzusehen. ²Auch bei einer nur mittelbaren Mitgliedschaft kann die Steuerbefreiung in Betracht kommen. ³Als mittelbare Mitgliedschaft ist die Mitgliedschaft bei einer der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaft oder Personenvereinigung anzusehen, die ihrerseits einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen ist (z.B. Werkstätten für Behinderte als Mitglieder einer Wohlfahrtseinrichtung, die Mitglied eines amtlich anerkannten Wohlfahrtsverbandes ist).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁴Die mittelbare Mitgliedschaft bei einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband reicht daher aus, wenn auch die übrigen Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG gegeben sind, um die Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift in Anspruch zu nehmen.

(5) ¹Ob eine Leistung dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis unmittelbar zugute kommt, ist unabhängig davon zu prüfen, wer Vertragspartner der Wohlfahrtseinrichtung und damit Leistungsempfänger im Rechtssinne ist. ²Liefert ein Unternehmer z.B. Gegenstände, mit deren Herstellung Schwerversehrte aus arbeitstherapeutischen Gründen beschäftigt werden, gegen Entgelt an die auftraggebenden Firmen, so sind diese Umsätze nicht nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei.

(6) ¹Leistungen einer Einrichtung der Wohlfahrtspflege an andere steuerbegünstigte Körperschaften oder Behörden sind nicht nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei, wenn sie nicht unmittelbar, sondern allenfalls mittelbar hilfsbedürftigen Personen i.S. der §§ 53, 66 AO zugute kommen (BFH-Urteil vom 7.11.1996 - BStBl 1997 II S. 366). ²Deshalb sind z.B. die Übernahme von Verwaltungsaufgaben und die Nutzungsüberlassung von Telefonanlagen steuerpflichtig.

(7) ¹Die Steuerfreiheit für die Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen an Personen, die bei den begünstigten Leistungen tätig sind, kommt nur dann in Betracht, wenn diese Sachzuwendungen als Vergütung für geleistete Dienste gewährt werden. ²Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Arbeitnehmer nach dem **Arbeitsvertrag, den mündlichen Abreden oder nach den sonstigen Umständen des Arbeitsverhältnisses (z.B. faktische betriebliche Übung)** neben dem Barlohn einen zusätzlichen Lohn in Form der Sachzuwendungen erhält. ³Unschädlich ist es hierbei, wenn die Beteiligten aus verrechnungstechnischen Gründen einen Bruttogesamtlohn bilden und hierauf die Sachzuwendungen anrechnen. ⁴Die Sachzuwendungen werden jedoch nicht als Vergütung für geleistete Dienste gewährt, wenn sie auf den Barlohn des Arbeitnehmers angerechnet werden. ⁵Die Sachzuwendungen haben hier nicht die Eigenschaft eines Arbeitslohnes. ⁶Vielmehr liegt ein besonderer Umsatz an den Arbeitnehmer vor, der nicht unter die Befreiung des § 4 Nr. 18 UStG fällt (vgl. BFH-Urteil vom 3.3.1960 - BStBl III S. 169).

(8) ¹Die Umsätze der Altenheime von Körperschaften, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, sind unter den in § 4 Nr. 18 UStG genannten Voraussetzungen steuerfrei, wenn die Körperschaft der freien Wohlfahrtspflege dient. ²Diese Voraussetzung kann auch dann erfüllt sein, wenn die in dem Altenheim aufgenommenen Personen nicht wirtschaftlich, sondern körperlich oder geistig hilfsbedürftig sind, denn die Wohlfahrtspflege umfaßt nicht nur die Sorge für das wirtschaftliche, sondern u.a. auch für das gesundheitliche Wohl (BFH-Urteil vom 20.11.1969 - BStBl 1970 II S. 190).

(9) ¹Gemeinnützige Studentenwerke, die Mitglieder eines amtlich anerkannten Wohlfahrtsverbandes sind, können für ihre in Mensa- und Cafeteria-Betrieben getätigten Umsätze von Speisen und Getränken an Studenten die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG in Anspruch nehmen. ²Dies gilt für die **entgeltliche Abgabe** von alkoholischen Getränken nur dann, wenn damit das Warenangebot ergänzt wird und **dieser Anteil** im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 5 v.H. des Gesamtumsatzes betragen hat. ³Wegen der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei der **entgeltlichen Abgabe** von Speisen und Getränken an Nichtstudierende vgl. Abschnitt 170 Abs. 4, Beispiel 7.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(10) ¹Die Kolpinghäuser sind zwar Mitglieder des Deutschen Caritasverbandes, sie dienen jedoch nicht der freien Wohlfahrtspflege, weil die Aufnahme in den Kolpinghäusern ohne Rücksicht auf die Bedürftigkeit der aufzunehmenden Personen erfolgt. ²Die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 18 UStG ist daher auf die Kolpinghäuser nicht anzuwenden.

(11) ¹Die nach dem **BSHG** an Werkstätten für Behinderte gezahlten Pflegegelder sind als Entgelte für die Betreuungs-, Beköstigungs-, Beherbergungs- und Beförderungsleistungen dieser Werkstätten anzusehen. ²Diese Leistungen sind unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfrei. ³Zur Frage der Behandlung der Umsätze im Werkstattbereich wird auf Abschnitt 170 Abs. 4 hingewiesen.

(12) ¹Gemeinnützige und mildtätige Organisationen führen vielfach Krankenfahrten mit Personenkraftwagen durch, die für die Beförderung von Kranken nicht besonders eingerichtet sind. ²Auf 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. ³Die Leistungen unterliegen dem allgemeinen Steuersatz (vgl. Abschnitt 170 Abs. 4 Beispiel 4).

(13) ¹Arzneimittellieferungen einer Krankenhausapotheke an Krankenhäuser anderer Träger kommen nicht unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung des Trägers der Apotheke begünstigten Personenkreis zugute (BFH-Urteil vom 18.10.1990 - BStBl 1991 II S. 268). ²Die Umsätze sind daher nicht nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei. ³Gleiches gilt für die Leistungen der Wäscherei eines Krankenhauses an Krankenhäuser oder Heime anderer Träger (vgl. BFH-Urteil vom 18.10.1990 - BStBl 1991 II S. 157). ⁴Auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG kommt in beiden Fällen nicht in Betracht (vgl. Abschnitt 100 Abs. 3 Nr. 3 und 4).

Zu § 4 Nr. 19 UStG

104. Blinde

(1) Der Unternehmer hat den Nachweis der Blindheit in der gleichen Weise wie bei der Einkommensteuer für die Inanspruchnahme eines Pauschbetrags nach § 33 b EStG in Verbindung mit § 65 EStDV zu führen.

(2) ¹Bei der Frage nach den beschäftigten Arbeitnehmern kommt es nach dem Sinn und Zweck der Steuerbefreiung nicht auf die Anzahl der Arbeitnehmer schlechthin, sondern auf ihre zeitliche Arbeitsleistung an. ²Die Umsätze von Blinden sind daher auch dann steuerfrei, wenn mehr als zwei Teilzeitkräfte beschäftigt werden, sofern ihre Beschäftigungszeit - bezogen jeweils auf den Kalendermonat - diejenige von zwei ganztägig beschäftigten Arbeitnehmern nicht übersteigt.

(3) ¹Die Einschränkung der Steuerbefreiung für die Lieferungen von Mineralöl und Branntwein in den Fällen, in denen der Blinde für diese **Waren** Mineralöl- oder Branntweinsteuer zu entrichten hat, ist insbesondere für blinde Tankstellenunternehmer von Bedeutung, denen nach § 7 des Mineralölsteuergesetzes (**MinöStG**) ein **Mineralöllager** bewilligt ist. ²Der Begriff Mineralöl richtet sich nach § 1 Abs. 2 und 3 **MinöStG**. ³Hiernach fallen unter diesen Begriff vor allem Vergaserkraftstoffe, Dieselmotorkraftstoffe, Flüssiggase (Autogase). ⁴Der Begriff Branntwein umfaßt nach § 130 des Gesetzes über das Branntweinmonopol (**BranntwMonG**) sowohl den unverarbeiteten Branntwein als auch die

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

trinkfertigen Erzeugnisse (Spirituosen). ⁵Bei einer Erhöhung der Mineralöl- oder Branntweinsteuer können die entsprechenden Waren einer Nachsteuer unterliegen. ⁶Wenn blinde Unternehmer lediglich eine solche Nachsteuer zu entrichten haben, entfällt die Steuerbefreiung nicht.

105. Blindenwerkstätten

(1) ¹Blindenwerkstätten sind Betriebe, in denen ausschließlich Blindenwaren hergestellt und in denen bei der Herstellung andere Personen als Blinde nur mit Hilfs- oder Nebenarbeiten beschäftigt werden. ²Die Unternehmer sind im Besitz eines Anerkennungsbescheides.

(2) ¹Welche Waren als Blindenwaren und Zusatzwaren anzusehen sind, bestimmt sich nach § 2 des Blindenwarenvertriebsgesetzes und nach den §§ 1 und 2 der zu diesem Gesetz ergangenen Durchführungsverordnung. ²Unter die Steuerbefreiung fallen auch die Umsätze von solchen Blindenwaren, die nicht in der eigenen Blindenwerkstätte hergestellt sind.

Zu § 4 Nr. 20 UStG**106. Theater**

(1) ¹Ein Theater im Sinne des § 4 Nr. 20 UStG liegt vor, wenn so viele künstlerische und technische Kräfte und die zur Ausführung von Theaterveranstaltungen notwendigen technischen Voraussetzungen unterhalten werden, daß die Durchführung eines Spielplanes aus eigenen Kräften möglich ist (BFH-Urteil vom 14.11.1968 - BStBl 1969 II S. 274). ²Es genügt, daß ein Theater die künstlerischen und technischen Kräfte nur für die Spielzeit eines Stückes verpflichtet. ³Ein eigenes oder gemietetes Theatergebäude braucht nicht vorhanden zu sein (BFH-Urteil vom 24.3.1960 - BStBl III S. 277). ⁴Unter die Befreiungsvorschrift fallen deshalb auch die Theatervorführungen in einem Fernsehstudio, und zwar unabhängig davon, ob die Theatervorführung unmittelbar übertragen oder aufgezeichnet wird.

(2) ¹Zu den Theatern gehören auch Freilichtbühnen, Wanderbühnen, Zimmertheater, Heimatbühnen, Puppen-, Marionetten- und Schattenspieltheater sowie literarische Kabarets, wenn sie die in Absatz 1 bezeichneten Voraussetzungen erfüllen. ²Filmvorführungen, Varietéaufführungen und sonstige Veranstaltungen der Kleinkunst fallen nicht unter die Steuerbefreiung.

(3) ¹Befreit sind die eigentlichen Theaterleistungen einschließlich der damit üblicherweise verbundenen Nebenleistungen. ²Als Theaterleistungen sind auch solche Leistungen anzusehen, die gegenüber einem gastgebenden Theater ausgeführt werden, z.B. Zurverfügungstellen eines Ensembles. ³Zu den Nebenleistungen gehören insbesondere die Aufbewahrung der Garderobe, der Verkauf von Programmen und die Vermietung von Operngläsern. ⁴Der Betrieb einer Theatergaststätte und die Vermietung oder Verpachtung eines Theaters oder eines Nebenbetriebes, z.B. Gaststätte, Kleiderablage, sind dagegen steuerpflichtig, sofern nicht besondere Befreiungsvorschriften, z.B. § 4 Nr. 12 UStG, anzuwenden sind.

(4) ¹Werden bei Theatervorführungen mehrere Veranstalter tätig, so kann jeder Veranstalter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 20 Buchstabe b UStG unter den Voraussetzungen dieser Vorschrift in Anspruch nehmen. ²Bei Tournee-Veranstaltungen kann deshalb die Steuerbefreiung sowohl dem Tournee-Veranstalter als auch dem örtlichen Veranstalter zustehen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

107. Orchester, Kammermusikensembles und Chöre

(1) ¹Zu den Orchestern, Kammermusikensembles und Chören gehören alle Musiker- und Gesangsgruppen, die aus zwei oder mehr Mitwirkenden bestehen (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.1995 - BStBI 1996 II S. 386).

²Auf die Art der Musik kommt es nicht an. ³Auch Musikgruppen aus dem Bereich der Unterhaltungsmusik können deshalb unter die Vorschrift fallen.

(2) ¹Unter Konzerten sind Aufführungen von Musikstücken zu verstehen, bei denen Instrumente und/oder die menschliche Stimme eingesetzt werden (BFH-Urteil vom 26.4.1995 - BStBI II S. 519).

²Befreit sind aber nur Konzerte von Musik- und Gesangsgruppen. ³Die Steuerbefreiung für die Aufführung von Konzerten wird jedoch durch die Mitwirkung von Solisten nicht ausgeschlossen, wenn der Gesamtcharakter der Darbietung als Konzert einer begünstigten Gruppe erhalten bleibt. ⁴Diese Voraussetzung kann z.B. bei der Aufführung von Oratorienkonzerten als erfüllt angesehen werden. ⁵Das gilt entsprechend für die Veranstaltung von Konzerten (§ 4 Nr. 20 Buchstabe b UStG).

(3) Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Konzerten, bei denen mehrere Veranstalter tätig werden, wird auf Abschnitt 106 Abs. 4 hingewiesen.

108. Museen und Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst

(1) ¹Als Museen können auch Kunstaussstellungen in Betracht kommen. ²Hierbei muß es sich um Kunstsammlungen handeln, die ausgestellt und dadurch der Öffentlichkeit zum Betrachten und zu den damit verbundenen kulturellen und bildenden Zwecken zugänglich gemacht werden. ³Kunstaussstellungen, die Verkaufszwecken dienen und damit gewerbliche Ziele verfolgen, können demgegenüber nicht als Museen angesehen werden. ⁴Verkäufe von sehr untergeordneter Bedeutung beeinträchtigen die Eigenschaft der Kunstaussstellung als Kunstsammlung dagegen nicht.

(2) ¹Steuerfrei sind insbesondere die Leistungen der Museen, für die als Entgelte Eintrittsgelder erhoben werden, und zwar auch insoweit, als es sich um Sonderausstellungen, Führungen und Vorträge handelt.

²Die Steuerbefreiung erfaßt auch die bei diesen Leistungen üblichen Nebenleistungen, z.B. den Verkauf von Katalogen und Museumsführern und die Aufbewahrung der Garderobe. ³Als weitere typische Museumsleistungen sind anzusehen das Dulden der Anfertigung von Reproduktionen, Abgüssen und Nachbildungen sowie die Restaurierung und Pflege von Kunstwerken in Privatbesitz, die von den Museen im Interesse der Erhaltung dieser Werke für die Allgemeinheit vorgenommen werden. ⁴Der Verkauf von Kunstpostkarten, Fotografien, Dias, Plakaten, Klischees, Reproduktionen, Abgüssen, Nachbildungen, Farbdrucken und Bildbänden ist nur dann als typische Museumsleistung steuerfrei, wenn

1. es sich um Darstellungen von Objekten des betreffenden Museums handelt,
2. das Museum die genannten Gegenstände selbst herstellt oder herstellen läßt und
3. diese Gegenstände ausschließlich in diesem Museum vertrieben werden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁵Der Verkauf von Literatur, die in Beziehung zu der Sammlung des betreffenden Museums steht, ist bei Vorliegen der Voraussetzungen zu Nr. 2 und 3 ebenfalls steuerfrei. ⁶Die Veräußerung von Museumobjekten sowie von Altmaterial ist dagegen von der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 UStG ausgeschlossen. ⁷Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 122).

(3) ¹Denkmäler der Baukunst sind Bauwerke, die nach denkmalpflegerischen Gesichtspunkten als schützenswerte Zeugnisse der Architektur anzusehen sind. ²Hierzu gehören z.B. Kirchen, Schlösser, Burgen und Burgruinen. ³Auf eine künstlerische Ausgestaltung kommt es nicht an. ⁴Zu den Denkmälern der Gartenbaukunst gehören z.B. Parkanlagen mit künstlerischer Ausgestaltung.

109. Zoologische Gärten und Tierparks

(1) ¹Zoologische Gärten im Sinne der Befreiungsvorschrift sind auch Aquarien und Terrarien. ²Sogenannte Vergnügungsparks sind keine begünstigten Einrichtungen; das gilt auch für Delphinarien, die auf dem Gelände zoologischer Gärten von anderen Unternehmern in eigener Regie betrieben werden (BFH-Urteil vom 20.4.1988 - BStBl II S. 796).

(2) ¹Die Umsätze der zoologischen Gärten und Tierparks sind unter der Voraussetzung steuerfrei, daß es sich um typische Leistungen der bezeichneten Einrichtungen handelt. ²Als typisch sind insbesondere folgende Umsätze anzusehen:

1. Zurschaustellung von Tieren;
2. Erteilung der Erlaubnis zum Fotografieren;
3. Verkauf von Ansichtskarten, Fotografien und Dias mit Zoo- und Tierparkmotiven;
4. Verkauf von Zoo- und Tierparkführern;
5. Verkauf von Tierfutter an die Besucher zum Füttern der zur Schau gestellten Tiere;
6. Verkauf von Tieren, wenn der Verkauf den Aufgaben der zoologischen Gärten und Tierparks dient oder mit dem Betrieb dieser Einrichtung zwangsläufig verbunden ist, z.B. Verkauf zum Zweck der Zurschaustellung in einem anderen zoologischen Garten oder Tierpark, Verkauf zum Zweck der Zucht oder Verkauf zum Zweck der Verjüngung des Tierbestandes.

(3) Insbesondere folgende Umsätze der zoologischen Gärten und Tierparks sind für diese nicht typisch und fallen deshalb nicht unter die Steuerbefreiung:

1. Umsätze in den Gaststättenbetrieben;
2. Verkauf von Gebrauchsartikeln, z.B. Zeitungen, und anderen als den in Absatz 2 Nr. 3 bezeichneten Andenken;
3. Duldung der Jagd in einem Tierpark;
4. Verkauf von Wildbret, Fellen, Jagdtrophäen und Abwurfstangen;
5. Überlassung besonderer Vergnügungseinrichtungen, z.B. Kleinbahnen, Autoskooter, Boote, Minigolfplätze;

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

6. ¹Verkauf von Gegenständen des Anlagevermögens, ausgenommen die in Absatz 2 Nr. 6 bezeichneten Umsätze von Tieren. ²Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 122).

110. Bescheinigungsverfahren

¹Für die Erteilung der Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde gilt Abschnitt 114 Abs. 1 und 2 entsprechend. ²Soweit ausländische Theater und Orchester im Inland an verschiedenen Orten gastieren, genügt eine Bescheinigung der Landesbehörde, in deren Zuständigkeitsbereich das ausländische Ensemble erstmalig im Inland tätig wird.

Zu § 4 Nr. 21 UStG

111. Ersatzschulen

Der Nachweis, daß für den Betrieb der Ersatzschule eine staatliche Genehmigung oder landesrechtliche Erlaubnis vorliegt, kann durch eine Bescheinigung der Schulaufsichtsbehörde geführt werden.

**112. Ergänzungsschulen und andere
allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen**

(1) ¹Zu den allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen gehören u.a. auch Fernlehrinstitute, Fahrlehrerausbildungsstätten, Heilpraktiker-Schulen, Kurse zur Erteilung von Nachhilfeunterricht für Schüler und Repetitorien, die Studierende auf akademische Prüfungen vorbereiten. ²Zum Begriff der allgemeinbildenden Einrichtung wird auf das Urteil des BVerwG vom 3.12.1976 - BStBl 1977 II S. 334 hingewiesen. ³**Auf die Rechtsform des Trägers der Einrichtung kommt es nicht an.** ⁴**Es können deshalb auch natürliche Personen oder Personenzusammenschlüsse begünstigte Einrichtungen betreiben, wenn neben den personellen auch die organisatorischen und sächlichen Voraussetzungen vorliegen, um einen Unterricht zu ermöglichen.**

(2) ¹Der Unternehmer ist Träger einer Bildungseinrichtung, wenn er selbst entgeltliche Unterrichtsleistungen gegenüber seinen Vertragspartnern (z.B. Schüler, Studenten, Berufstätige oder Arbeitgeber) anbietet. ²Dies erfordert ein festliegendes Lehrprogramm und Lehrpläne zur Vermittlung eines Unterrichtsstoffes für die Erreichung eines bestimmten Lehrgangszieles sowie geeignete Unterrichtsräume oder -vorrichtungen. ³Der Betrieb der Bildungseinrichtung muß auf eine gewisse Dauer angelegt sein. ⁴Die Einrichtung braucht im Rahmen ihres Lehrprogramms keinen eigenen Lehrstoff anzubieten. ⁵Daher reicht es aus, wenn sich die Leistung auf eine Unterstützung des Schul- oder Hochschulangebots bzw. auf die Verarbeitung oder Repetition des von der Schule angebotenen Stoffes beschränkt. ⁶Die Veranstaltung einzelner Vorträge oder einer Vortragsreihe erfüllt dagegen nicht die Voraussetzungen einer Unterrichtsleistung. ⁷Unschädlich ist jedoch die Einbindung von Vorträgen in ein Lehrprogramm für die Befreiung der Unterrichtsleistungen des Trägers der Bildungseinrichtung.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(3) ¹Die Vorbereitung auf einen Beruf umfaßt die berufliche Ausbildung, die berufliche Fortbildung und die berufliche Umschulung. ²Derartige Maßnahmen können als Trainingsmaßnahmen im Sinne von § 49 Drittes Buch Sozialgesetzbuch – SGB III – als anerkannte Weiterbildungsmaßnahme nach § 86 SGB III sowie als Aus- und Weiterbildungsmaßnahme (einschließlich der Berufsvorbereitung und der blindentechnischen und vergleichbaren speziellen Grundausbildung zur beruflichen Eingliederung von Menschen mit Behinderung) im Sinne von § 97 SGB III von der Bundesanstalt für Arbeit (BA) gefördert werden. ³Mit ihrer Durchführung beauftragt die BA in manchen Fällen gewerbliche Unternehmen oder andere Einrichtungen, z.B. Berufsverbände, Kammern, Schulen, **anerkannte Werkstätten für Behinderte**, die über geeignete Ausbildungsstätten verfügen. ⁴Es ist davon auszugehen, daß die genannten Unternehmen und andere Einrichtungen die von der BA geförderten Ausbildungs-, Fortbildungs- und Umschulungsmaßnahmen im Rahmen einer berufsbildenden Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchstabe a UStG erbringen.

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

(1) ¹Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchstabe b UStG gilt für Personen, die als freie Mitarbeiter an Schulen, Hochschulen oder ähnlichen Bildungseinrichtungen (z.B. Volkshochschulen) Unterricht erteilen. ²Auf die Rechtsform des Unternehmers kommt es nicht an. ³Daher ist die Vorschrift auch anzuwenden, wenn Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen beauftragt werden, an anderen Bildungseinrichtungen Unterricht zu erteilen.

(2) ¹Eine Unterrichtstätigkeit liegt vor, wenn Kenntnisse im Rahmen festliegender Lehrprogramme und Lehrpläne vermittelt werden. ²Die Tätigkeit muß regelmäßig und für eine gewisse Dauer ausgeübt werden. ³Sie dient Schul- und Bildungszwecken unmittelbar, wenn sie den Schülern und Studenten tatsächlich zugute kommt. ⁴Auf die Frage, wer Vertragspartner der den Unterricht erteilenden Personen und damit Leistungsempfänger im Rechtssinne ist, kommt es hierbei nicht an. ⁵Einzelne Vorträge fallen nicht unter die Steuerbefreiung.

(3) ¹Der Unternehmer hat in geeigneter Weise nachzuweisen, daß er an einer Hochschule, Schule oder Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchstabe a UStG tätig ist. ²Dient die Einrichtung verschiedenartigen Bildungszwecken, hat er nachzuweisen, daß er in einem Bereich tätig ist, der eine ordnungsgemäße Berufs- oder Prüfungsvorbereitung gewährleistet (begünstigter Bereich). ³Der Nachweis ist durch eine Bestätigung der Bildungseinrichtung zu führen, aus der sich ergibt, daß diese die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG erfüllt und die Unterrichtsleistung des Unternehmers im begünstigten Bereich der Einrichtung erfolgt. ⁴Auf die Bestätigung 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.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(4) ¹Die Bestätigung soll folgende Angaben enthalten:

- Bezeichnung und Anschrift der Bildungseinrichtung,
- Name und Anschrift des Unternehmers,
- Bezeichnung des Faches, des Kurses oder Lehrganges, in dem der Unternehmer unterrichtet,
- Unterrichtszeitraum und
- Versicherung über das Vorliegen einer Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG für den oben bezeichneten Unterrichtsreich.

²Eteilt der Unternehmer bei einer Bildungseinrichtung in mehreren Fächern, Kursen oder Lehrgängen Unterricht, können diese in einer Bestätigung zusammengefaßt werden. ³Sie sind gesondert aufzuführen. ⁴Die Bestätigung ist für jedes Kalenderjahr gesondert zu erteilen. ⁵Erstreckt sich ein Kurs oder Lehrgang über den 31. Dezember eines Kalenderjahres hinaus, reicht es für den Nachweis aus, wenn nur eine Bestätigung für die betroffenen Besteuerungszeiträume erteilt wird.

⁶Der Unterrichtszeitraum muß in diesem Falle beide Kalenderjahre benennen.

(5) ¹Die Bildungseinrichtung darf dem bei ihr tätigen Unternehmer nur dann eine Bestätigung erteilen, wenn sie selbst über eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde verfügt. ²Bei der Bestimmung der zuständigen Landesbehörde gilt Abschnitt 114 Absatz 3 entsprechend. ³Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn der Bestätigung eine Bescheinigung der Behörde eines anderen Bundeslandes zugrunde liegt. ⁴Erstreckt sich die Bescheinigung der Landesbehörde für die Bildungseinrichtung nur auf einen Teilbereich ihres Leistungsangebots, darf die Bildungseinrichtung dem Unternehmer nur dann eine Bestätigung erteilen, soweit er bei ihr im begünstigten Bereich unterrichtet. ⁵Eteilt die Bildungseinrichtung dem Unternehmer eine Bestätigung, obwohl sie selbst keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde besitzt, oder erteilt die Bildungseinrichtung eine Bestätigung für einen Tätigkeitsbereich, für den die ihr erteilte Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nicht gilt, ist die Steuerbefreiung für die Unterrichtsleistung des Unternehmers zu versagen.

113. Unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen

(1) ¹Leistungen dienen dem Schul- und Bildungszweck dann unmittelbar, wenn dieser gerade durch die jeweils in Frage stehende Leistung erfüllt wird (BFH-Urteil vom 26.10.1989 - BStBl 1990 II S. 98). ²Auf die Ziele der Personen, welche die Einrichtungen besuchen, kommt es nicht an. ³Unerheblich ist deshalb, ob sich die Personen, an die sich die Leistungen der Einrichtung richten, tatsächlich auf einen Beruf oder eine Prüfung vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts vorbereiten (BFH-Urteil vom 3.5.1989 - BStBl II S. 815).

(2) ¹Die Lieferungen von Lehr- und Lernmaterial dienen nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck.

²Sie sind nur insoweit steuerfrei, als es sich um Nebenleistungen handelt. ³Eine 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

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

oder dem Lehrer für diese Zwecke selbst entworfen worden ist und bei Dritten nicht bezogen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 12.12.1985 - BStBl 1986 II S. 499).

(3) ¹Leistungen, die sich auf die Unterbringung und Verpflegung von Schülern beziehen, dienen dem Schul- und Bildungszweck im Regelfall nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar (BFH-Urteil vom 17.3.1981 - BStBl II S. 746). ²Diese Leistungen können aber unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 23 UStG steuerfrei sein.

114. Bescheinigungsverfahren für Ergänzungsschulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen

(1) ¹Träger von Ergänzungsschulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen benötigen, sofern sie keine Ersatzschule im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG betreiben, nach § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde. ²Aus dieser Bescheinigung muß sich ergeben, daß die Leistungen des Unternehmers auf einen Beruf oder auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. ³Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend, wenn der Träger der Einrichtung kein Unternehmer oder eine in § 4 Nr. 22 UStG bezeichnete Einrichtung ist.

(2) ¹Die für die Erteilung der Bescheinigung zuständige Landesbehörde kann nicht nur vom Unternehmer, sondern auch von Amts wegen eingeschaltet werden. ²Sie befindet darüber, ob und für welchen Zeitraum die Bildungseinrichtung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet. ³Die entsprechende Bescheinigung bindet die Finanzbehörden insoweit (vgl. BFH-Beschluß vom 6.12.1994 – BStBl 1995 II S. 913 sowie BFH-Urteil vom 24.9.1998 - BStBl 1999 II S. 147); das schließt nicht aus, daß die Finanzbehörden bei der zuständigen Landesbehörde eine Überprüfung der Bescheinigung anregen. ⁴Die Finanzbehörden entscheiden jedoch in eigener Zuständigkeit, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit im übrigen vorliegen. ⁵Dazu gehören insbesondere die Voraussetzungen einer allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtung (BFH-Urteil vom 3.5.1989 - BStBl II S. 815).

(3) ¹Erbringt der Unternehmer die dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen in mehreren Bundesländern, ist eine Bescheinigung der zuständigen Behörde des Bundeslandes, in dem der Unternehmer steuerlich geführt wird, als für umsatzsteuerliche Zwecke ausreichend anzusehen. ²Werden die Leistungen ausschließlich außerhalb dieses Bundeslandes ausgeführt, genügt eine Bescheinigung der zuständigen Behörde eines der Bundesländer, in denen der Unternehmer tätig wird.

(4) Werden Leistungen erbracht, die verschiedenartigen Bildungszwecken dienen, ist der Begünstigungsnachweis im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG durch getrennte Bescheinigungen, bei Fernlehrinstituten z.B. für jeden Lehrgang, zu führen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zu § 4 Nr. 22 UStG

115. Veranstaltung wissenschaftlicher und belehrender Art

(1) ¹Volkshochschulen sind Einrichtungen, die auf freiwilliger, überparteilicher und überkonfessioneller Grundlage Bildungsziele verfolgen. ²Begünstigt sind auch Volkshochschulen mit gebundener Erwachsenenbildung. ³Das sind Einrichtungen, die von einer festen politischen, sozialen oder weltanschaulichen Grundeinstellung ausgehen, im übrigen aber den Kreis der Hörer nicht ausdrücklich einengen (BFH-Urteil vom 2.8.1962 - BStBl III S. 458).

(2) ¹Begünstigt sind nach § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG nur Leistungen, die von den im Gesetz genannten Unternehmern erbracht werden und in Vorträgen, Kursen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art bestehen. ²Es handelt sich hierbei um eine abschließende Aufzählung, die nicht im Auslegungswege erweitert werden kann. ³Vergleichbare Tätigkeiten der bei den begünstigten Unternehmern tätigen externen Dozenten fallen nicht hierunter. ⁴Sie können unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 UStG steuerfrei sein (vgl. Abschnitt 112 a). ⁵Beherbergung und Beköstigung sind nur unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 23 UStG steuerfrei (Leistungen an Jugendliche).

(3) ¹Zu den in § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG bezeichneten Veranstaltungen belehrender Art gehört auf dem Gebiete des Sports die Erteilung von Sportunterricht, z.B. die Erteilung von Schwimm-, Tennis-, Reit-, Segel- und Skiunterricht. ²Der Sportunterricht ist steuerfrei, soweit er von einem Sportverein im Rahmen eines Zweckbetriebes im Sinne des § 67 a AO durchgeführt wird. ³Ein bestimmter Stunden- und Stoffplan sowie eine von den Teilnehmern abzulegende Prüfung sind nicht erforderlich. ⁴Die Steuerbefreiung gilt unabhängig davon, ob der Sportunterricht Mitgliedern des Vereins oder anderen Personen erteilt wird.

116. Andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen

(1) ¹Als andere kulturelle Veranstaltungen kommen z.B. Musikwettbewerbe **und** Trachtenfeste in Betracht.

(2) ¹Eine sportliche Veranstaltung ist die organisatorische Maßnahme einer begünstigten Einrichtung, die es aktiven Sportlern (nicht nur Mitgliedern des Vereins) erlaubt, Sport zu treiben. ²Eine bestimmte Organisationsform oder -struktur ist für die Veranstaltung nicht notwendig (vgl. BFH-Urteil vom 25.7.1996 - BStBl 1997 II S. 154). ³Es ist auch nicht erforderlich, daß Publikum teilnimmt oder ausschließlich Mitglieder sich betätigen. ⁴Deshalb können schon das bloße Training, Sportkurse und Sportlehrgänge eine sportliche Veranstaltung sein. ⁵Eine sportliche Veranstaltung liegt auch vor, wenn ein Sportverein im Rahmen einer anderen Veranstaltung eine sportliche Darbietung präsentiert. ⁶Die andere Veranstaltung braucht nicht notwendigerweise die sportliche Veranstaltung eines Sportvereins zu sein (BFH-Urteil vom 4.5.1994 - BStBl II S. 886).

(3) ¹Sportreisen sind als sportliche Veranstaltung anzusehen, wenn die sportliche Betätigung wesentlicher und notwendiger Bestandteil der Reise ist (z.B. Reise zum Wettkampfort). ²Reisen, bei denen die Erholung der Teilnehmer im Vordergrund steht (Touristikreisen), zählen dagegen nicht zu den sportlichen Veranstaltungen, selbst wenn anlässlich der Reise auch Sport getrieben wird.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(4) ¹Eine sportliche Veranstaltung ist nicht gegeben, wenn sich die organisatorische Maßnahme auf Sonderleistungen für einzelne Personen beschränkt. ²Dies liegt vor, wenn die Maßnahme nur eine Nutzungsüberlassung von Sportgegenständen bzw. -anlagen oder bloße konkrete Dienstleistungen, wie z.B. die Beförderung zum Ort der sportlichen Betätigung oder ein spezielles Training für einzelne Sportler zum Gegenstand hat (BFH-Urteil vom 25.7.1996 - BStBl 1997 II S. 154). ³Auch die Genehmigung von Wettkampfveranstaltungen oder von Trikotwerbung sowie die Ausstellung oder Verlängerung von Sportausweisen durch einen Sportverband sind keine sportlichen Veranstaltungen im Sinne des § 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG; wegen der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes vgl. Abschnitt 170 Abs. 4, Beispiel 1.

(5) ¹Teilnehmergebühren sind Entgelte, die gezahlt werden, um an den Veranstaltungen aktiv teilnehmen zu können, z.B. Startgelder und Meldegelder. ²Soweit das Entgelt für die Veranstaltung in Eintrittsgeldern der Zuschauer besteht, ist die Befreiungsvorschrift nicht anzuwenden.

Zu § 4 Nr. 23 UStG

117. Beherbergung und Beköstigung von Jugendlichen

(1) ¹Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 23 UStG ist davon abhängig, daß die Aufnahme der Jugendlichen zu Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecken erfolgt. ²Sie hängt nicht davon ab, in welchem Umfang und in welcher Organisationsform die Aufnahme von Jugendlichen zu den genannten Zwecken betrieben wird; die Tätigkeit muß auch nicht der alleinige Gegenstand oder der Hauptgegenstand des Unternehmens sein (BFH-Urteil vom 24.5.1989 - BStBl II S. 912).

(2) ¹Die Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecke müssen nicht von dem Unternehmer verfolgt werden, der die Jugendlichen bei sich aufnimmt. ²Voraussetzung ist aber, daß die Leistungen im Zusammenhang mit der Aufnahme dem in § 4 Nr. 23 UStG genannten Personenkreis tatsächlich zugute kommen. ³Auf die Frage, wer Vertragspartner des Unternehmers und damit Leistungsempfänger im Rechtssinne ist, kommt es nicht an. ⁴Dem Kantinenpächter einer berufsbildenden oder schulischen Einrichtung steht für die Abgabe von Speisen und Getränken an Schüler und Lehrpersonal die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 23 UStG jedoch nicht zu, weil er allein mit der Bewirtung der Schüler diese nicht zur Erziehung, Ausbildung oder Fortbildung bei sich aufnimmt (vgl. BFH-Urteil vom 26.7.1979 - BStBl II S. 721). ⁵Die Befreiung ist aber möglich, wenn die Beköstigung im Rahmen der Aufnahme der Jugendlichen zu den begünstigten Zwecken zum Beispiel von der Bildungseinrichtung selbst erbracht wird.

(3) ¹Der Begriff „Aufnahme“ ist nicht an die Voraussetzung gebunden, daß die Jugendlichen Unterkunft während der Nachtzeit und volle Verpflegung erhalten. ²Unter die Befreiung fallen deshalb grundsätzlich auch Kindergärten, Kindertagesstätten oder Halbtags-Schülerheime. ³Zu den begünstigten Leistungen gehören neben der Beherbergung und Beköstigung insbesondere die Beaufsichtigung der häuslichen Schularbeiten und die Freizeitgestaltung durch Basteln, Spiele und Sport (BFH-Urteil vom 19.12.1963 - BStBl 1964 III S. 110).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(4) ¹Die Erziehungs-, Ausbildungs- und Fortbildungszwecke umfassen nicht nur den beruflichen Bereich, sondern die gesamte geistige, sittliche und körperliche Erziehung und Fortbildung von Jugendlichen (vgl. BFH-Urteil vom 21.11.1974 - BStBl 1975 II S. 389). ²Hierzu gehört u.a. auch die sportliche Erziehung. ³Die Befreiungsvorschrift gilt deshalb sowohl bei Sportlehrgängen für Berufssportler als auch bei solchen für Amateursportler. ⁴Bei Kindergärten, Kindertagesstätten und Kinderheimen kann ein Erziehungszweck angenommen werden, wenn die Aufnahmedauer mindestens einen Monat beträgt.

(5) Hinsichtlich des Begriffs der Vergütung für geleistete Dienste wird auf Abschnitt 103 Abs. 7 hingewiesen.

Zu § 4 Nr. 24 UStG

118. Jugendherbergswesen

(1) Nach Satz 1 der Vorschrift des § 4 Nr. 24 UStG sind folgende Unternehmer begünstigt:

1. das Deutsche Jugendherbergswerk, Hauptverband für Jugendwandern und Jugendherbergen e.V. in Detmold (DJH), und die ihm angeschlossenen Landes-, Kreis- und Ortsverbände;
2. kommunale, kirchliche und andere Träger von Jugendherbergen, die dem DJH als Mitglied angeschlossen sind und deren Häuser im Deutschen Jugendherbergsverzeichnis als Jugendherbergen ausgewiesen sind;
3. die Pächter der Jugendherbergen, die von den in den Nummern 1 und 2 genannten Unternehmern unterhalten werden;
4. die Herbergseltern, soweit sie einen Teil der Jugendherberge, insbesondere die Kantine, auf eigene Rechnung betreiben.

(2) Die in Absatz 1 genannten Unternehmer erbringen folgende Leistungen:

1. die Beherbergung und die Beköstigung in Jugendherbergen einschließlich der Lieferung von Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken außerhalb der Tagesverpflegung (Zusatz- und Wanderverpflegung);
2. die Durchführung von Freizeiten, Wanderfahrten und Veranstaltungen, die dem Sport, der Erholung oder der Bildung dienen;
3. die Lieferungen von Schlafsäcken und die Überlassung von Schlafsäcken und Bettwäsche zum Gebrauch;
4. die Überlassung von Rucksäcken, Fahrrädern und Fotoapparaten zum Gebrauch;
5. die Überlassung von Spiel- und Sportgeräten zum Gebrauch sowie die Gestattung der Telefonbenutzung in Jugendherbergen;
6. die Lieferungen von Wanderkarten, Wanderbüchern und von Ansichtskarten mit Jugendherbergsmotiven;
7. die Lieferungen von Jugendherbergsverzeichnissen, Jugendherbergskalendern, Jugendherbergsschriften und von Wimpeln und Abzeichen mit dem Emblem des DJH oder des Internationalen Jugendherbergswerks (IYHF);

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

8. die Lieferungen der für den Betrieb von Jugendherbergen erforderlichen und vom Hauptverband oder von den Landesverbänden zentral beschafften Einrichtungsgegenstände.
- (3) ¹Die in Absatz 2 bezeichneten Leistungen dienen unmittelbar den Satzungszwecken der begünstigten Unternehmer und sind daher steuerfrei, wenn
1. ¹die Leistungen in den Fällen des Absatzes 2 Nr. 1 bis 6 an folgende Personen bewirkt werden:
- a) Jugendliche; Jugendliche in diesem Sinne sind alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres,
 - b) andere Personen, wenn sie sich in der Ausbildung oder Fortbildung befinden und Mitglied einer geführten Gruppe sind,
 - c) Leiter und Betreuer von Gruppen, deren Mitglieder die in den Buchstaben a und b genannten Jugendlichen oder anderen Personen sind,
 - d) ¹wandernde Familien mit Kindern. ²Hierunter fallen alle Inhaber von Familienmitgliedsausweisen in Begleitung von eigenen oder anderen minderjährigen Kindern.
- ²Soweit die Leistungen in geringem Umfang auch an andere Personen erbracht werden, ist die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nicht zu beanstanden. ³Von einem geringen Umfang ist auszugehen, wenn die Leistungen an diese Personen nicht mehr als 2 v.H. der in Absatz 2 Nr. 1 bis 6 bezeichneten Leistungen betragen;
2. die Leistungen im Fall des Absatzes 2 Nr. 8 an die in Absatz 1 genannten Unternehmer bewirkt werden.
- ²Die Steuerfreiheit der in Absatz 2 Nr. 7 bezeichneten Leistungen ist nicht von der Lieferung an bestimmte Personen oder Einrichtungen abhängig.
- (4) Hinsichtlich des Begriffs der Vergütung für geleistete Dienste wird auf Abschnitt 103 Abs. 7 hingewiesen.
- (5) ¹Nach § 4 Nr. 24 Satz 2 UStG gilt die Steuerbefreiung auch für andere Vereinigungen, die gleiche Aufgaben unter denselben Voraussetzungen erfüllen. ²Hierbei ist es insbesondere erforderlich, daß die Unterkunftsstätten der anderen Vereinigungen nach der Satzung und ihrer tatsächlichen Durchführung überwiegend Jugendlichen dienen. ³Zu 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. ⁴Die Absätze 2 bis 4 gelten entsprechend.

Zu § 4 Nr. 25 UStG

119. Leistungen im Rahmen der Jugendhilfe

- (1) Die Abgrenzung des Kreises der begünstigten Träger richtet sich nach dem Achten Buch Sozialgesetzbuch Kinder- und Jugendhilfegesetz (KJHG).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Die Umsätze der begünstigten Träger aus der Durchführung von Lehrgängen, Freizeiten, Zeltlagern, Fahrten, Treffen sowie aus Veranstaltungen, die dem Sport oder der Erholung dienen, sind nur steuerfrei, wenn sie den Jugendlichen (das sind im Sinne des Gesetzes Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres) oder Mitarbeitern in der Jugendhilfe unmittelbar zugute kommen. ²Die Jugendlichen oder Mitarbeiter brauchen dabei nicht Vertragspartner der begünstigten Träger zu sein. ³Die Vereinbarungen über die Teilnahme von Jugendlichen an Veranstaltungen der oben genannten Art können auch zwischen den begünstigten Trägern und Dritten, z.B. Industrieunternehmen, getroffen werden (vgl. Abschnitt 117 Abs. 2). ⁴Die begünstigten Träger sind auch mit Umsätzen steuerfrei, die sie bei den im Rahmen ihres Aufgabenkreises durchgeführten Jugendtanzveranstaltungen erzielen.

(3) ¹Unter dem Begriff des Lehrgangs ist der nach einem bestimmten Stunden- und Stoffplan erteilte Unterricht auf einem bestimmten Sachgebiet zu verstehen. ²Der Unterricht kann sowohl in der Form des Gruppenunterrichts als auch in der Form des Einzelunterrichts erteilt werden. ³Nicht erforderlich ist eine von den Teilnehmern abzulegende Prüfung oder die Erteilung eines Zeugnisses.

(4) ¹Der Begriff der Veranstaltung, die dem Sport dient, umfaßt alle Tätigkeiten, durch die die Ausbildung und Fortbildung in einer Sportart und auch die Ausübung des Sports unmittelbar gefördert werden. ²Der auf dem Gebiete des Sports erteilte Unterricht jeglicher Art ist deshalb im Sinne der Vorschrift eine Veranstaltung, die dem Sport dient. ³Ein bestimmter Stunden- und Stoffplan und eine von den Teilnehmern abzulegende Prüfung sind nicht erforderlich.

(5) ¹Der Sportunterricht der Vereine, z.B. Unterricht im Reiten, Tennis, Skilaufen, Schwimmen und Segeln, kann unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 25 UStG fallen. ²Bei dem Sportunterricht muß es sich um eine Betätigung der dem betreffenden Sportverein angeschlossenen Jugendgruppe handeln. ³Außerdem muß der Sportunterricht den Jugendlichen unmittelbar zugute kommen. ⁴Es ist nicht erforderlich, daß die Jugendlichen Mitglieder des Vereins und der Jugendgruppe sind. ⁵Ferner ist es als unschädlich anzusehen, wenn an dem Sportunterricht auch Personen teilnehmen, die das 27. Lebensjahr vollendet haben. ⁶Soweit allerdings der Sportunterricht diesen Personen erteilt wird, kann die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 25 UStG keine Anwendung finden. ⁷Es kann aber eine Befreiung unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 115 Abs. 3).

(6) Hinsichtlich des Begriffs der Vergütung für geleistete Dienste wird auf Abschnitt 103 Abs. 7 hingewiesen.

(7) ¹Die Leistungen der freiberuflich tätigen Familienhelfer und der im Rahmen der Sozialpädagogischen Familienhilfe tätigen Vereine sind nicht nach § 4 Nr. 25 UStG umsatzsteuerfrei. ²Es kann aber unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG eine Befreiung möglich sein (vgl. Abschnitt 103).

(8) ¹Werden die im Absatz 2 Satz 1 genannten Leistungen von Soziokulturellen Zentren ausgeführt, sind sie nach § 4 Nr. 25 UStG umsatzsteuerfrei, wenn die Einrichtung ein begünstigter Träger ist und die Leistungen den Jugendlichen zugute kommen. ²Eine Befreiung ist aber für die Leistungen ausgeschlossen, die auch von anderen Unternehmern erbracht werden können. ³Deshalb sind beispielsweise der Betrieb einer Cafeteria, einer Diskothek sowie Filmvorführungen nicht befreit.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zu § 4 Nr. 26 UStG

120. Ehrenamtliche Tätigkeit

(1) ¹Unter ehrenamtlicher Tätigkeit ist die Mitwirkung **natürlicher Personen** bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben zu verstehen, die aufgrund behördlicher Bestellung außerhalb eines haupt- oder nebenamtlichen Dienstverhältnisses stattfindet und für die lediglich eine Entschädigung besonderer Art gezahlt wird (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1987 - BStBl 1988 II S. 384). ²Hierzu rechnen neben den in einem Gesetz ausdrücklich als solche genannten Tätigkeiten auch die, die man im allgemeinen Sprachgebrauch herkömmlicherweise als ehrenamtlich bezeichnet. ³Danach kann auch die Tätigkeit eines Mitgliedes im Aufsichtsrat einer Genossenschaft (BFH-Urteil vom 27.7.1972 - BStBl II S. 844) oder die Tätigkeit eines Ratsmitgliedes im Aufsichtsrat einer kommunalen Eigengesellschaft (BFH-Urteil vom 4.5.1994 - BStBl II S. 773) eine ehrenamtliche Tätigkeit im Sinne der Befreiungsvorschrift sein.

(2) ¹Die ehrenamtlichen Tätigkeiten für juristische Personen des öffentlichen Rechts fallen nur dann unter Buchstabe a der Vorschrift, wenn sie für deren nichtunternehmerischen Bereich ausgeführt werden. ²Es muß sich also um die Ausübung einer ehrenamtlichen Tätigkeit für den öffentlich-rechtlichen Bereich handeln. ³Wird die ehrenamtliche Tätigkeit für den Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ausgeübt, so kann sie deshalb nur unter den Voraussetzungen des Buchstabens b der Vorschrift steuerfrei belassen werden (BFH-Urteil vom 4.4.1974 - BStBl II S. 528).

(3) Die Mitwirkung von Rechtsanwälten in Rechtsberatungsdiensten ist keine ehrenamtliche Tätigkeit, weil die Rechtsanwälte in diesen Fällen nicht außerhalb ihres Hauptberufs tätig werden.

(4) ¹Geht in Fällen des § 4 Nr. 26 Buchstabe b UStG das Entgelt über einen Auslagenersatz und eine angemessene Entschädigung für Zeitversäumnis hinaus, besteht in vollem Umfang Steuerpflicht. ²Was als angemessene Entschädigung für Zeitversäumnis anzusehen ist, muß nach den Verhältnissen des Einzelfalles beurteilt werden. ³Dabei sind insbesondere die berufliche Stellung des ehrenamtlich Tätigen und sein Verdienstausschlag zu berücksichtigen.

Zu § 4 Nr. 27 UStG

**121. Gestellung von Mitgliedern geistlicher Genossenschaften
und Angehörigen von Mutterhäusern**

(1) ¹Die Steuerbefreiung kommt nur für die Gestellung von Mitgliedern oder Angehörigen der genannten Einrichtungen in Betracht. ²Für die Gestellung von Personen, die lediglich Arbeitnehmer dieser Einrichtungen sind, kann die Steuerbefreiung nicht in Anspruch genommen werden.

(2) ¹Die Steuerbefreiung setzt voraus, daß die Personalgestellung für gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder schulische Zwecke erfolgt. ²Die Frage ist nach den Vorschriften der §§ 52 bis 54 AO zu beurteilen. ³In Betracht kommen insbesondere die Gestellung von Schwestern an Krankenhäuser und Altenheime sowie die Gestellung von Ordensangehörigen an Kirchengemeinden. ⁴Schulische Zwecke werden bei der

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Gestellung von Lehrern an Schulen für die Erteilung von Unterricht verfolgt.⁵ Dies gilt für die Erteilung von Unterricht jeder Art, also nicht nur für die Erteilung von Religionsunterricht.

**121 a. Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften
sowie Gestellung von Betriebshelfern und Haushaltshilfen**

(1) ¹Steuerfrei sind insbesondere Leistungen land- und forstwirtschaftlicher Selbsthilfeeinrichtungen – Betriebshilfs- und Dorfhelferinnendienste –, die in der Regel in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins betrieben werden. ²Die Vorschrift des § 4 Nr. 27 Buchstabe b UStG unterscheidet zwischen unmittelbaren Leistungen an land- und forstwirtschaftliche Betriebe und Leistungen an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung.

Unmittelbare Leistungen an land- und forstwirtschaftliche Betriebe

(2) ¹Die Steuerbefreiung für unmittelbare Leistungen an land- und forstwirtschaftliche Betriebe kann nur von juristischen Personen des privaten oder öffentlichen Rechts – z.B. eingetragenen Vereinen oder Genossenschaften – beansprucht werden, nicht aber von Einzelunternehmern oder Personengesellschaften. ²Befreit ist nur die Gestellung land- und forstwirtschaftlicher Arbeitskräfte. ³Die Arbeitskräfte müssen unmittelbar land- und forstwirtschaftlichen Unternehmern für deren land- und forstwirtschaftliche Betriebe im Sinne des § 24 Abs. 2 UStG gestellt werden. ⁴Indessen hängt die Steuerbefreiung nicht davon ab, ob die Kosten für die Ersatzkräfte von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung erstattet werden.

(3) ¹Der Unternehmer hat nachzuweisen, daß die Arbeitskräfte für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit höchstens drei Vollarbeitskräften gestellt worden sind. ²Dieser Nachweis kann durch eine schriftliche Bestätigung des betreffenden Land- und Forstwirts geführt werden. ³Darüber hinaus ist nachzuweisen, daß die gestellte Arbeitskraft den Ausfall des Betriebsinhabers oder eines voll mitarbeitenden Familienangehörigen wegen Krankheit, Unfalls, Schwangerschaft, eingeschränkter Erwerbsfähigkeit oder Todes überbrückt. ⁴Für diesen Nachweis sind entsprechende Bescheinigungen oder Bestätigungen Dritter – z.B. ärztliche Bescheinigungen, Bescheinigungen der Krankenhäuser und Heilanstalten oder Bestätigungen der Sozialversicherungsträger – erforderlich.

Leistungen an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung

(4) ¹Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 27 Buchstabe b UStG umfaßt weiterhin die Gestellung von Betriebshelfern und Haushaltshilfen an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung (Berufsgenossenschaften, Krankenkassen, Rentenversicherungsträger, landwirtschaftliche Alterskassen). ²Diese Träger sind verpflichtet, ihren Mitgliedern in bestimmten Notfällen – z.B. bei einem Arbeitsunfall, einem Krankenhausaufenthalt oder einer Heilanstaltspflege – Haushaltshilfe oder Betriebshilfe zu gewähren. ³Sie bedienen sich dabei anderer Unternehmer – z.B. der Betriebshilfsdienste und der Dorfhelferinnendienste – und lassen sich von diesen die erforderlichen Ersatzkräfte zur Verfügung stellen. ⁴Die Unternehmer, die Ersatzkräfte zur Verfügung stellen, erbringen damit steuerfreie Leistungen an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung. ⁵Auf die Rechtsform des Unternehmens kommt es dabei nicht an.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(5) ¹Die Steuerbefreiung nach Absatz 4 ist nicht anwendbar, wenn es die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung ihren Mitgliedern überlassen, die Ersatzkräfte selbst zu beschaffen, und ihnen lediglich die dadurch entstandenen Kosten erstatten. ²In diesen Fällen kann aber die Steuerbefreiung für unmittelbare Leistungen an land- und forstwirtschaftliche Betriebe (Absätze 2 und 3) in Betracht kommen.

Zu § 4 Nr. 28 UStG

122. Lieferung bestimmter Gegenstände

(1) ¹Nach § 4 Nr. 28 UStG ist die Lieferung von Gegenständen befreit, die der Unternehmer ausschließlich für Tätigkeiten verwendet, die nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG steuerfrei sind. ²Diese Voraussetzungen müssen während des gesamten Verwendungszeitraumes vorgelegen haben.

Beispiel:

Ein Arzt veräußert Einrichtungsgegenstände, die ausschließlich seiner nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreien Tätigkeit gedient haben.

³§ 4 Nr. 28 UStG ist weder unmittelbar noch entsprechend auf sonstige Leistungen anwendbar (vgl. BFH-Urteil vom 26.4.1995 - BStBl II S. 746).

(2) ¹Aus Vereinfachungsgründen kann die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG auch in den Fällen in Anspruch genommen werden, in denen der Unternehmer die Gegenstände in geringfügigem Umfang (höchstens 5 v.H.) für Tätigkeiten verwendet hat, die nicht nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG befreit sind. ²Voraussetzung hierfür ist jedoch, daß der Unternehmer für diese Gegenstände darauf verzichtet, einen anteiligen Vorsteuerabzug vorzunehmen.

(3) ¹Nach § 4 Nr. 28 UStG ist auch die Lieferung von Gegenständen befreit, für die der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist. ²Die Steuerbefreiung kommt hiernach nur in Betracht, wenn im Zeitpunkt der Lieferung die Vorsteuer für die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich der Nebenkosten und der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht abgezogen werden konnte.

Beispiel:

¹Ein Unternehmer veräußert im Jahre 02 Einrichtungen seines Gästehauses. ²Ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten, die auf die Einrichtungen entfallen, war im Jahr 01 nach § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG ausgeschlossen. ³Die Lieferung der Einrichtungsgegenstände im Jahre 02 ist hiernach steuerfrei.

(4) ¹Die Lieferung von Gegenständen ist auch dann nach § 4 Nr. 28 UStG befreit, wenn die anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Zeit bis zum 31.3.1999 als Repräsentations-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

aufwendungen der Besteuerung des Eigenverbrauchs unterworfen waren und für die Zeit nach dem 31.3.1999 eine Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 Nr. 5 UStG vorgenommen wurde. ²Die Steuerbefreiung kommt hiernach nur in Betracht, wenn im Zeitpunkt der Lieferung der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung, Herstellung oder Einfuhr des Gegenstandes im Ergebnis durch die Besteuerung als Eigenverbrauch oder durch die Vorsteuerberichtigung nach § 17 UStG vollständig ausgeglichen worden ist. ³Dies bedeutet, daß die Steuer für den Eigenverbrauch und die Vorsteuerberichtigung angemeldet und entrichtet sein muß.

Beispiel:

¹Der Unternehmer U hat ein Segelschiff für 100.000 DM zuzüglich Umsatzsteuer erworben. ²Er verkauft es im Kalenderjahr 2000. ³Bis zum 31.3.1999 hat er die Aufwendungen für das Schiff als Repräsentationsaufwendungen der Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe c UStG unterworfen. ⁴Für die Zeit nach dem 31.3.1999 bis zum 31.12.1999 nimmt er eine Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 2 Nr. 5 UStG vor. ⁵Die Steuer für den Aufwendungseigenverbrauch und die Vorsteuerberichtigung nach § 17 UStG ist vollständig entrichtet worden. ⁶Das Schiff ist mit Ablauf des 31.12.1999 vollständig abgeschrieben.

⁷Der Verkauf im Kalenderjahr 2000 ist nach § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei.

(5) Absatz 4 gilt entsprechend für die Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG.

Zu § 4 a UStG
(§ 24 UStDV)

123. Vergütungsberechtigte

Vergütungsberechtigte nach § 4 a Abs. 1 UStG sind:

1. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO), insbesondere auch die in § 23 UStDV aufgeführten amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege, und
2. juristische Personen des öffentlichen Rechts (vgl. Abschnitt 23).

124. Voraussetzungen für die Vergütung

(1) ¹Die Voraussetzungen für die Vergütung (§ 4 a Abs. 1 UStG) sind nicht erfüllt, wenn die Lieferung des Gegenstands an den Vergütungsberechtigten nicht der Umsatzsteuer unterlegen hat. ²Dies ist z.B. der Fall bei steuerfreien Lieferungen, bei Lieferungen durch Privatpersonen sowie bei unentgeltlichen Lieferungen, zu denen insbesondere Sachspenden gehören. ³Unbeachtlich ist, ob die der Lieferung an den Vergütungsberechtigten vorausgegangene Lieferung umsatzsteuerpflichtig gewesen ist.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Ist in der Rechnung ein zu niedriger Steuerbetrag ausgewiesen, so ist nur dieser Betrag zu vergüten.

²Bei einem zu hohen Steuerausweis wird die Vergütung nur bis zur Höhe der für den betreffenden Umsatz gesetzlich vorgeschriebenen Steuer gewährt. ³Ausgeschlossen ist die Vergütung der Steuer außerdem in den Fällen eines unberechtigten Steuerausweises nach § 14 Abs. 3 UStG, z.B. bei Lieferungen durch Privatpersonen oder durch Kleinunternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG.

(3) ¹Die Vergütung kann erst beantragt werden, wenn der Kaufpreis einschließlich Umsatzsteuer für den erworbenen Gegenstand in voller Höhe gezahlt worden ist. ²Abschlags- oder Teilzahlungen genügen nicht.

³Bei einem vorher eingeführten Gegenstand ist es erforderlich, daß die für die Einfuhr geschuldete Einfuhrumsatzsteuer entrichtet ist. ⁴Schuldet die juristische Person die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb, muß diese entrichtet worden sein.

(4) ¹Die Vergütung ist nur zu gewähren, wenn der ausgeführte Gegenstand im Drittlandsgebiet (§ 1 Abs. 2 a Satz 3 UStG) verbleibt und dort zu humanitären, karitativen oder erzieherischen Zwecken verwendet wird. ²Der Vergütungsberechtigte muß diese Zwecke im Drittlandsgebiet nicht selbst - z.B. mit eigenen Einrichtungen und Hilfskräften - erfüllen. ³Es reicht aus, wenn der Gegenstand einem Empfänger im Drittlandsgebiet übereignet wird - z.B. einer nationalen oder internationalen Institution -, der ihn dort zu den begünstigten Zwecken verwendet.

(5) ¹Ist die Verwendung der ausgeführten Gegenstände zu den nach § 4 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG begünstigten Zwecken vorgesehen, kann die Vergütung schon beansprucht werden, wenn die Gegenstände zunächst im Drittlandsgebiet - z.B. in einem Freihafen - eingelagert werden. ²Nicht zu gewähren ist die Vergütung bei einer zugelassenen vorübergehenden Freihafenlagerung gemäß § 12 a EUSTBV. ³Werden Gegenstände im Anschluß an eine vorübergehende Freihafenlagerung einer begünstigten Verwendung im Drittlandsgebiet zugeführt, kann die Vergütung von diesem Zeitpunkt an beansprucht werden.

(6) ¹Humanitär im Sinne des § 4 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG ist nicht nur die Beseitigung und Milderung besonderer Notlagen, sondern auch die Verbesserung der wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse und der Umweltbedingungen. ²Karitative Zwecke werden verfolgt, wenn anderen selbstlose Hilfe gewährt wird. ³Erzieherischen Zwecken (vgl. Abschnitt 117 Abs. 4) dienen auch Gegenstände, die für die berufliche und nichtberufliche Aus- und Weiterbildung einschließlich der Bildungsarbeit auf politischem, weltanschaulichem, künstlerischem und wissenschaftlichem Gebiet verwendet werden. ⁴Es ist davon auszugehen, daß die steuerbegünstigten Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO zugleich auch den in § 4 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG bezeichneten Verwendungszwecken entsprechen.

(7) ¹Die ausgeführten Gegenstände brauchen nicht für Gruppen von Menschen verwendet zu werden; sie können auch Einzelpersonen im Drittlandsgebiet überlassen werden. ²Eine Vergütung kann deshalb z.B. für die Versendung von Lebensmitteln, Medikamenten oder Bekleidung an Privatpersonen in Betracht kommen.

(8) Bei Körperschaften, die steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, stehen der Erwerb oder die Einfuhr und die Ausfuhr im Rahmen eines Zweckbetriebs (§§ 65 bis 68 AO) dem Anspruch auf Vergütung nicht entgegen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

125. Nachweis der Voraussetzungen

(1) ¹Der Nachweis, daß die Voraussetzungen für die Vergütung vorliegen (§ 4 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 UStG, § 24 Abs. 2 und 3 UStDV), ist eine materiell-rechtliche Voraussetzung. ²Als Belege für den Ausfuhrnachweis (vgl. § 24 Abs. 2 UStDV) kommen insbesondere Frachtbriefe, Konnossemente, Posteinlieferungsscheine oder deren Doppelstücke sowie Spediteurbescheinigungen in Betracht (vgl. Abschnitte 131 bis 135).

(2) Für den buchmäßigen Nachweis der Voraussetzungen (vgl. § 24 Abs. 3 UStDV) ist folgendes zu beachten:

1. Zur Bezeichnung des Lieferers genügt es im allgemeinen, seinen Namen aufzuzeichnen.
2. ¹Wird der Gegenstand von dem Vergütungsberechtigten selbst zu begünstigten Zwecken verwendet, ist als Empfänger die Anschrift der betreffenden Stelle des Vergütungsberechtigten im Drittlandsgebiet anzugeben. ²Werden ausgeführte Gegenstände von Hilfskräften des Vergütungsberechtigten im Drittlandsgebiet Einzelpersonen übergeben - z.B. Verteilung von Lebensmitteln, Medikamenten und Bekleidung -, so ist lediglich der Ort aufzuzeichnen, an dem die Übergabe vorgenommen wird.
3. Bei Zweifeln über den Verwendungszweck im Drittlandsgebiet kann die begünstigte Verwendung durch eine Bestätigung einer staatlichen Stelle oder einer internationalen Organisation nachgewiesen werden.
4. ¹Statt des Ausfuhrtags kann auch der Kalendermonat aufgezeichnet werden, in dem der Gegenstand ausgeführt worden ist. ²Bei einer vorübergehenden Freihafenlagerung, an die sich eine begünstigte Verwendung der ausgeführten Gegenstände im Drittlandsgebiet anschließt (vgl. Abschnitt 124 Abs. 5), ist zusätzlich der Zeitpunkt (Tag oder Kalendermonat) des Beginns der begünstigten Verwendung aufzuzeichnen.
5. Zum Nachweis, daß die Umsatzsteuer bezahlt oder die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet wurde, ist in den Aufzeichnungen auf die betreffende Rechnung und den Zahlungsbeleg bzw. auf den Beleg über die Einfuhrumsatzsteuer hinzuweisen.
6. ¹Ändert sich die Umsatzsteuer - z.B. durch die Inanspruchnahme eines Skontos, durch die Gewährung eines nachträglichen Rabatts, durch eine Preisherabsetzung oder durch eine Nachberechnung -, sind der Betrag der Entgeltsänderung und der Betrag, um den sich die Umsatzsteuer erhöht oder vermindert, aufzuzeichnen. ²Ist die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer nachträglich geändert worden, so muß neben dem Betrag, um den sich die Einfuhrumsatzsteuer verringert oder erhöht hat, ggf. der Betrag aufgezeichnet werden, um den sich die Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer geändert hat. ³Aufzuzeichnen sind darüber hinaus erlassene oder erstattete Einfuhrumsatzsteuerbeträge.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000**126. Antragsverfahren**

(1) ¹Die Vergütung ist nur auf Antrag zu gewähren (§ 4 a Abs. 1 Satz 1 UStG). ²Bestandteil des Vergütungsantrags ist eine Anlage, in der die Ausfuhrn einzeln aufzuführen sind. ³In der Anlage sind auch nachträgliche Minderungen von Vergütungsansprüchen anzugeben, die der Vergütungsberechtigte bereits mit früheren Anträgen geltend gemacht hat.

(2) ¹Der Vergütungsantrag ist bei dem Finanzamt einzureichen, in dessen Bezirk der Vergütungsrechte seinen Sitz hat. ²Der Antrag ist bis zum Ablauf des Kalenderjahrs zu stellen, das dem Kalenderjahr folgt, in dem der Gegenstand in das Drittlandsgebiet gelangt ist (§ 24 Abs. 1 Satz 1 UStDV). ³Die Antragsfrist kann nicht verlängert werden (Ausschlußfrist). Bei Versäumung der Antragsfrist kann unter den Voraussetzungen des § 110 AO allenfalls Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden. ⁴Ist der ausgeführte Gegenstand zunächst im Rahmen einer zugelassenen Freihafenlagerung nach § 12 a EUSTBV vorübergehend in einem Freihafen gelagert worden, ist für die Antragsfrist der Zeitpunkt des Beginns der begünstigten Verwendung des Gegenstands maßgebend.

127. Wiedereinfuhr von Gegenständen

¹Wiedereingeführte Gegenstände, für die bei der Ausfuhr eine Vergütung nach § 4 a UStG gewährt worden ist, sind nicht als Rückwaren einfuhrumsatzsteuerfrei (§ 12 Nr. 3 EUSTBV). ²Vergütungsberechtigte müssen deshalb bei der Wiedereinfuhr von Gegenständen erklären, ob der betreffende Gegenstand zur Verwendung für humanitäre, karitative oder erzieherische Zwecke in das Drittlandsgebiet ausgeführt und dafür die Vergütung beansprucht worden ist.

Zu § 4 b UStG**127 a. Steuerbefreiung beim innergemeinschaftlichen
Erwerb von Gegenständen**

(1) ¹Die Steuerbefreiung nach § 4 b UStG setzt einen innergemeinschaftlichen Erwerb voraus. ²Durch § 4 b Nr. 1 und 2 UStG ist der innergemeinschaftliche Erwerb bestimmter Gegenstände, deren Lieferung im Inland steuerfrei wäre, von der Umsatzsteuer befreit. ³Danach ist steuerfrei insbesondere der innergemeinschaftliche Erwerb von:

- a) Gold durch Zentralbanken - z.B. durch die Deutsche Bundesbank - (Abschnitt 51),
- b) gesetzlichen Zahlungsmitteln (Abschnitt 59),
- c) Wasserfahrzeugen, die nach ihrer Bauart dem Erwerb durch die Seeschifffahrt oder der Rettung Schiffbrüchiger zu dienen bestimmt sind (Abschnitt 145 Abs. 4).

(2) ¹Nach § 4 b Nr. 3 UStG ist der innergemeinschaftliche Erwerb der Gegenstände, deren Einfuhr steuerfrei wäre, von der Steuer befreit. ²Der Umfang dieser Steuerbefreiung ergibt sich zu einem wesentlichen

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Teil aus der EUSTBV. ³Danach ist z.B. der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen mit geringem Wert (bis zu 50 Deutsche Mark) pro Sendung (z.B. Zeitschriften und Bücher) steuerfrei.

(3) ¹§ 4 b Nr. 4 UStG befreit den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, die der Unternehmer für Umsätze verwendet, für die der Ausschluß vom Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 3 UStG nicht eintritt (z.B. für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen, steuerfreie Ausfuhrlieferungen oder nicht umsatzsteuerbare Lieferungen im Drittlandsgebiet). ²Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn in diesen Fällen der innergemeinschaftliche Erwerb steuerpflichtig behandelt wird.

Zu § 6 UStG
(§§ 8 bis 17 UStDV)

128. Ausfuhrlieferungen

(1) ¹Hat der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet außerhalb der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete befördert oder versendet, braucht der Abnehmer kein ausländischer Abnehmer zu sein (§ 6 Abs. 1 **Satz 1** Nr. 1 UStG). ²Die Steuerbefreiung kann deshalb in diesen Ausfuhrfällen z.B. auch für die Lieferungen an Abnehmer in Anspruch genommen werden, die ihren Wohnort oder Sitz im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten haben. ³Das gilt auch für Lieferungen, bei denen der Unternehmer den Gegenstand auf die Insel Helgoland oder in das Gebiet von Büsingen befördert oder versendet hat, weil diese Gebiete umsatzsteuerrechtlich nicht zum Inland im Sinne des § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG gehören und auch nicht zu den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten zählen.

(2) ¹Hat der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet - außerhalb der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete - befördert oder versendet (Abhofall), muß er ein ausländischer Abnehmer sein (§ 6 Abs. 1 **Satz 1** Nr. 2 UStG). ²Zum Begriff des ausländischen Abnehmers wird auf Abschnitt 129 hingewiesen.

(3) ¹Haben der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete, d.h. in einen Freihafen oder in die Gewässer oder Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie befördert oder versendet, kommt die Steuerbefreiung (§ 6 Abs. 1 **Satz 1** Nr. 3 UStG) in Betracht, wenn der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens erworben hat (vgl. Abschnitt 192 Abs. 18). ²Bei der Lieferung eines einheitlichen Gegenstandes, z.B. eines Kraftfahrzeuges, ist im allgemeinen davon auszugehen, daß der Abnehmer den Gegenstand dann für Zwecke seines Unternehmens erwirbt, wenn der unternehmerische Verwendungszweck zum Zeitpunkt des Erwerbs überwiegt. ³Bei der Lieferung von vertretbaren Sachen, die der Abnehmer sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke erworben hat, ist der Anteil, der auf den unternehmerischen Erwerbszweck entfällt, durch eine Aufteilung entsprechend den Erwerbszwecken zu ermitteln. ⁴Bei ausländischen Abnehmern, die keine Unternehmer sind, muß der Gegenstand in das übrige Drittlandsgebiet gelangen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(4) Liegt ein Reihengeschäft vor, kann nur die Beförderungs- oder Versandungslieferung (vgl. Abschnitt 31 a Abs. 14) unter den Voraussetzungen des § 6 UStG als Ausfuhrlieferung steuerfrei sein.

(5) ¹Der Gegenstand der Lieferung kann durch einen Beauftragten oder mehrere Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein. ²Es kann sich nur um Beauftragte des Abnehmers oder eines folgenden Abnehmers handeln. ³Erteilt der liefernde Unternehmer oder ein vorangegangener Lieferer den Bearbeitungs- oder Verarbeitungsauftrag, ist die Ausführung dieses Auftrages ein der Lieferung des Unternehmers vorgelagerter Umsatz. ⁴Gegenstand der Lieferung des Unternehmers ist in diesem Fall der bearbeitete oder verarbeitete Gegenstand und nicht der Gegenstand vor seiner Bearbeitung oder Verarbeitung. ⁵Der Auftrag für die Bearbeitung oder Verarbeitung des Gegenstandes der Lieferung kann auch von einem Abnehmer erteilt worden sein, der kein ausländischer Abnehmer ist.

(6) Besondere Regelungen sind getroffen worden:

1. für Lieferungen von Gegenständen der Schiffsausrüstung an ausländische Binnenschiffer (BMF-Schreiben vom 19.6.1974 - BStBl I S. 438);
2. für Fälle, in denen Formen, Modelle oder Werkzeuge zur Herstellung steuerfrei ausgeführter Gegenstände benötigt wurden (BMF-Schreiben vom 27.11.1975 - BStBl I S. 1126).

129. Ausländischer Abnehmer

(1) Ausländische Abnehmer sind Personen mit Wohnort oder Sitz im Ausland (§ 1 Abs. 2 Satz 2 UStG) - also auch auf Helgoland oder in der Gemeinde Büsingen - mit Ausnahme der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete (z.B. in den Freihäfen).

(2) ¹Wer ausländischer Abnehmer ist, bestimmt sich bei einer natürlichen Person nach ihrem Wohnort. ²Es ist unbeachtlich, welche Staatsangehörigkeit der Abnehmer hat. ³Wohnort ist der Ort, an dem der Abnehmer für längere Zeit Wohnung genommen hat und der nicht nur aufgrund subjektiver Willensentscheidung, sondern auch bei objektiver Betrachtung als der örtliche Mittelpunkt seines Lebens anzusehen ist (BFH-Urteil vom 31.7.1975 - BStBl 1976 II S. 80). ⁴Der Begriff des Wohnorts ist nicht mit den in §§ 8 und 9 AO verwendeten Begriffen des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts inhaltsgleich. ⁵Eine Wohnsitzbegründung im Inland und im Ausland ist gleichzeitig möglich; dagegen kann ein Abnehmer jeweils nur einen Wohnort im Sinne des § 6 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG haben. ⁶Die zeitliche Dauer eines Aufenthaltes ist ein zwar wichtiges, aber nicht allein entscheidendes Kriterium für die Bestimmung des Wohnortes. ⁷Daneben müssen die sonstigen Umstände des Aufenthaltes, insbesondere sein Zweck, in Betracht gezogen werden. ⁸Arbeitnehmer eines ausländischen Unternehmers, die lediglich zur Durchführung eines bestimmten, zeitlich begrenzten Auftrags in das Inland kommen, ohne hier objektiv erkennbar den örtlichen Mittelpunkt ihres Lebens zu begründen, bleiben daher ausländische Abnehmer, auch wenn ihr Aufenthalt im Inland von längerer Dauer ist (BFH-Urteil vom 31.7.1975 a.a.O.). ⁹Personen, die ihren Wohnort vom Inland in das Ausland mit Ausnahme der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete verlegen oder zurückverlegen, sind bis zu ihrer tatsächlichen Ausreise (Grenzübergang) keine ausländischen Abnehmer (BFH-Urteil vom 14.12.1994 - BStBl 1995 II S. 515). ¹⁰Eine nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Nr. 3 Buchstabe b UStG steuerfreie Ausfuhrlieferung kann an sie nur nach diesem Zeitpunkt erbracht werden. ¹¹Maßgebend für den Zeitpunkt der Lieferung ist das Erfüllungsgeschäft und nicht das Verpflichtungsgeschäft. ¹²**Zum Nachweis des Wohnorts des Abnehmers bei Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr vgl. Abschnitt 137 Abs. 6.**

(3) Bei Abnehmern mit wechselndem Aufenthalt ist wie folgt zu verfahren:

1. ¹Deutsche Auslandsbeamte, die ihren Wohnort im staatsrechtlichen Ausland haben, sind ausländische Abnehmer. ²Das gleiche gilt für deutsche Auslandsvertretungen, z.B. Botschaften, Gesandtschaften, Konsulate, für Zweigstellen oder Dozenturen des Goethe-Instituts im Ausland und für im Ausland errichtete Bundeswehrdienststellen, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen haben.
2. Ausländische Diplomaten, die in der Bundesrepublik Deutschland akkreditiert sind, sind keine ausländischen Abnehmer.
3. ¹Ausländische Touristen, die sich nur vorübergehend im Inland aufhalten, verlieren auch bei längerem Aufenthalt nicht ihre Eigenschaft als ausländische Abnehmer. ²Das gleiche gilt für Ausländer, die sich aus beruflichen Gründen vorübergehend im Inland aufhalten, wie z.B. ausländische Künstler und Angehörige von Gastspiel-Ensembles.
4. ¹Ausländische Gastarbeiter verlegen mit Beginn ihres Arbeitsverhältnisses ihren Wirkungskreis vom Ausland in das Inland. ²In der Regel sind sie daher bis zu ihrer endgültigen Ausreise nicht als ausländische Abnehmer anzusehen. ³Ausländische Studenten sind in gleicher Weise zu behandeln.
5. Arbeitnehmer eines ausländischen Unternehmers, die nur zur Durchführung eines bestimmten zeitlich begrenzten Auftrags in das Inland kommen, bleiben ausländische Abnehmer (vgl. Absatz 2).
6. Mitglieder der in der Bundesrepublik Deutschland stationierten ausländischen Truppen und die im Inland wohnenden Angehörigen der Mitglieder sind keine ausländischen Abnehmer.

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

(1) ¹Die 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 ausländische Abnehmer - und nicht der Lieferer - den Liefergegenstand in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat (§ 6 Abs. 3 UStG). ²Zu den Gegenständen zur Ausrüstung eines privaten Kraftfahrzeugs gehören alle Kraftfahrzeugteile einschließlich Kraftfahrzeug-Ersatzteile und Kraftfahrzeug-Zubehörteile. ³Werden diese Teile im Rahmen einer Werklieferung geliefert, ist die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nicht nach § 6 Abs. 3 UStG ausgeschlossen. ⁴Für diese Werklieferungen kommt die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen **nach § 6 Abs. 1 UStG** in Betracht. ⁵Zu den Gegenständen zur Versorgung eines privaten Kraftfahrzeugs gehören Gegenstände, die zum Verbrauch in dem Kraftfahrzeug bestimmt sind, z.B. Treibstoff, Motoröl, Bremsflüssigkeit, Autowaschmittel und Autopflegemittel, Farben und Frostschutzmittel. ⁶Für Liefergegenstände, die zur Ausrüstung oder Versorgung eines privaten Wasserfahrzeugs oder eines privaten Luftfahrzeugs bestimmt sind, gelten die Ausführungen in den Sätzen 2 bis 5 entsprechend.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Unter § 6 Abs. 3 UStG fallen auch 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 Gebiete befördert oder versendet hat (Fall des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b UStG). ²In diesem Fall ist die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen stets ausgeschlossen.

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

(4) ¹Die 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 mitgeführten fremden Beförderungsmittels bestimmt sind. ²Die Regelung gilt jedoch nicht für Lieferungen von Ausrüstungsgegenständen und Versorgungsgegenständen, die ein Unternehmer zur Weiterlieferung oder zur Verwendung in seinem Unternehmen, z.B. für Reparaturen, erworben hat.

Beispiel 1:

¹Der Unternehmer U verkauft 100 Pkw-Reifen an den ausländischen Abnehmer K, der einen Kraftfahrzeughandel und eine Kraftfahrzeugwerkstatt betreibt. ²K holt die Reifen mit eigenem Lastkraftwagen im Inland ab. ³Die Reifen sind zur Weiterveräußerung oder zur Verwendung bei Kraftfahrzeugreparaturen bestimmt.

⁴Es liegt eine Lieferung im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG vor. ⁵Gleichwohl findet § 6 Abs. 3 UStG keine Anwendung. ⁶Die Lieferung ist deshalb steuerfrei, wenn U den Ausfuhrnachweis und den buchmäßigen Nachweis geführt hat.

Beispiel 2:

¹Sachverhalt wie im Beispiel 1. ²U versendet jedoch die Reifen zur Verfügung des K in einen Freihafen.

³Es liegt hier eine Lieferung im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a UStG vor. ⁴Für sie gilt die rechtliche Beurteilung wie im Beispiel 1.

131. Ausfuhrnachweis (Allgemeines)

(1) ¹Der Ausfuhrnachweis ist eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung (BFH-Urteil vom 28.2.1980 - BStBl II S. 415). ²Die Vorlage der Belege reicht jedoch für die Annahme einer Ausfuhrlieferung nicht in jedem Fall aus. ³Die geforderten Unterlagen bilden nur die Grundlage einer sachlichen Prüfung auf die inhaltliche Richtigkeit der Angaben (BFH-Urteil vom 14.12.1994 - BStBl 1995 II S. 515). ⁴Für die Führung des Ausfuhrnachweises hat der Unternehmer in jedem Falle die Grundsätze des § 8 UStDV zu beachten (Mußvorschrift). ⁵Für die Form und den Inhalt des Ausfuhrnach-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

weises enthalten die §§ 9 bis 11 UStDV Sollvorschriften. ⁶Der Unternehmer kann den Ausfuhrnachweis auch abweichend von den Sollvorschriften führen.

(2) ¹Die Angaben in den Belegen für den Ausfuhrnachweis müssen im Geltungsbereich der UStDV nachprüfbar sein. ²Es genügt, wenn der Aussteller der Belege die Geschäftsunterlagen, auf denen die Angaben in den Belegen beruhen, dem Finanzamt auf Verlangen im Geltungsbereich der UStDV vorgelegt. ³Die Regelung in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f UStDV bleibt unberührt. ⁴Die Ausfuhrbelege müssen sich im Besitz des Unternehmers befinden. ⁵Sie sind nach § 147 Abs. 3 Satz 1 AO **zehn Jahre** aufzubewahren. ⁶Diese Aufbewahrungsfrist kann sich nach § 147 Abs. 3 Satz 3 AO verlängern.

(3) ¹Der Ausfuhrnachweis kann als Bestandteil des buchmäßigen Nachweises noch bis zur letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht über eine Klage gegen die erstmalige endgültige Steuerfestsetzung oder den Berichtigungsbescheid geführt werden (BFH-Urteil vom 28.2.1980 - BStBl II S. 415). ²Das gilt nicht, wenn das Finanzgericht für die Vorlage des Ausfuhrnachweises eine Ausschlussfrist gesetzt hat.

(4) ¹Ausfuhrbelege können nach § 147 Abs. 2 AO auch auf **solchen Datenträgern** aufbewahrt werden, **bei denen das Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und sichergestellt ist, daß bei der Lesbarmachung die Wiedergabe mit den empfangenen Ausfuhrbelegen bildlich übereinstimmt.** ²Als solche bildlich wiedergabefähige Datenträger kommen **neben Bildträgern (z.B. Mikrofilm oder Mikrokopie) noch elektro-optische Speicherplatten in Betracht, soweit auf diesen eine Veränderung bzw. Verfälschung nicht möglich ist (vgl. BMF-Schreiben vom 1.2.1984 - BStBl I S. 155 und vom 7.11.1995 - BStBl I S. 738).** ³Unternehmer, die ihre Geschäftspapiere unter Beachtung **der in den** vorbezeichneten BMF-Schreiben festgelegten Verfahren aufbewahren, können mit Hilfe der **gespeicherten Daten oder** mikroverfilmten Unterlagen den Ausfuhrnachweis erbringen. ⁴Wird kein zugelassenes Verfahren angewendet, gelten **Ausdrucke oder** Fotokopien für sich allein nicht als ausreichender Ausfuhrnachweis. ⁵Sie können nur in Verbindung mit anderen Belegen als Ausfuhrnachweis anerkannt werden, wenn sich aus der Gesamtheit der Belege die Ausfuhr des Gegenstandes zweifelsfrei ergibt.

(5) Die Bescheide des Hauptzollamts Hamburg-Jonas über die Ausfuhrerstattung werden als Belege für den Ausfuhrnachweis anerkannt.

132. Ausfuhrnachweis in Beförderungsfällen

(1) In Beförderungsfällen (vgl. **Abschnitt 30 Abs. 2**) soll die Ausfuhr wie folgt nachgewiesen werden (§ 9 UStDV):

1. bei einer Ausfuhr außerhalb des gemeinschaftlichen Versandverfahrens oder des gemeinsamen Versandverfahrens (gVV) oder des Carnet TIR-Verfahrens sowie bei einer Ausfuhr im gemeinschaftlichen bzw. gemeinsamen Versandverfahren oder im Verfahren mit Carnet TIR, die bei einer Grenzzollstelle beginnen, durch eine Ausfuhrbestätigung der Grenzzollstelle, die den Ausgang des Gegenstandes aus dem Gemeinschaftsgebiet überwacht;

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. bei einer Ausfuhr im gemeinschaftlichen bzw. gemeinsamen Versandverfahren oder im Verfahren mit Carnet TIR, die nicht bei einer den Ausgang des Gegenstandes aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Grenzzollstelle beginnt,
- a) durch eine Ausfuhrbestätigung der Abgangsstelle, die bei einer Ausfuhr im gemeinschaftlichen/gemeinsamen Versandverfahren nach Eingang des Rückscheins, bei einer Ausfuhr mit Carnet TIR nach Eingang der **Erledigungsbescheinigung** erteilt wird, sofern sich daraus die Ausfuhr ergibt, oder
 - b) durch eine Abfertigungsbestätigung der Abgangsstelle in Verbindung mit einer Eingangsbescheinigung der Bestimmungsstelle im Drittlandsgebiet (gilt nicht für Ausfuhren mit Carnet-TIR).

(2) ¹Das gemeinschaftliche Versandverfahren dient der Erleichterung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs, während das gemeinsame Versandverfahren den Warenverkehr zwischen der EG und den EFTA-Ländern (Island, Norwegen und Schweiz einschl. Liechtenstein; **gleichgestellt: Polen, Ungarn, Tschechien und Slowakei**) erleichtert. ²Beide Verfahren werden im wesentlichen einheitlich abgewickelt. ³Bei Ausfuhren im Rahmen dieser Verfahren werden die Grenzzollstellen grundsätzlich nicht eingeschaltet. ⁴Die Waren sind bei der Abgangsstelle mit einer Versandanmeldung (Exemplare Nr. 1, 4, 5 und 7 des Einheitspapiers) anzumelden. ⁵Die Abgangsstelle bestätigt darin die Überführung in das gemeinschaftliche bzw. gemeinsame Versandverfahren und händigt dem Anmelder/Hauptverpflichteten die Exemplare Nr. 4, 5 und 7 des Versandscheins zur Vorlage bei der Bestimmungsstelle aus. ⁶Diese bestätigt auf dem Exemplar Nr. 5 (Rückschein), daß die Waren ihr gestellt worden sind, und übersendet den Rückschein an die Abgangsstelle. ⁷Sind die Waren ordnungsgemäß der Bestimmungsstelle gestellt worden, erteilt diese dem Hauptverpflichteten bzw. dessen Vertreter auf Antrag außerdem eine Eingangsbescheinigung nach vorgeschriebenem Muster.

(3) ¹Die Ausfuhr- oder Abfertigungsbestätigung der den Ausgang des Gegenstandes aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Grenzzollstelle oder der Abgangsstelle kann sich auf einem üblichen Geschäftsbeleg, z.B. Lieferschein, Rechnungsdurchschrift, Mehrstück der Versandanmeldung, der Ausfuhranmeldung (Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers) oder der Ausfuhrkontrollmeldung befinden. ²Es kann auch ein besonderer Beleg, der die Angaben des § 9 UStDV enthält, oder ein dem Geschäftsbeleg oder besonderen Beleg anzustempelnder Aufkleber verwendet werden.

(4) ¹Die deutschen Zollstellen wirken auf Antrag bei der Erteilung der Ausfuhr- oder Abfertigungsbestätigung wie folgt mit:

1 Mitwirkung der Grenzzollstelle

¹Die Grenzzollstelle prüft die Angaben in dem vom Antragsteller vorgelegten Beleg und **bescheinigt auf Antrag den körperlichen Ausgang der Waren durch einen Vermerk**. ²Der Vermerk erfolgt durch einen **Dienststempelabdruck**, der den Namen der Zollstelle und das Datum enthält. ³Wird als **Ausfuhrbeleg das Exemplar Nr. 3 der Ausfuhranmeldung (= Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers)** verwendet, ist dieser Vermerk auf der Rückseite anzubringen (Artikel 793 Abs. 3 ZK-DVO).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. Mitwirkung der Abgangsstelle bei Ausfuhren im gemeinschaftlichen bzw. gemeinsamen Versandverfahren oder im Carnet TIR-Verfahren

¹Bei Ausfuhren im gemeinschaftlichen bzw. gemeinsamen Versandverfahren oder im Verfahren mit Carnet TIR, die nicht bei einer Grenzzollstelle beginnen, erteilt die Abgangsstelle

a) die Ausfuhrbestätigung (§ 9 Abs. 2 Nr. 1 UStDV) nach Eingang des Rückscheines im gemeinschaftlichen bzw. gemeinsamen Versandverfahren oder der **Erledigungsbescheinigung** bei Ausfuhren mit Carnet TIR mit dem Vermerk „Ausgeführt mit Versandschein-Nr./mit Carnet TIR-Nr. vom 20..“ oder

b) die Abfertigungsbestätigung (§ 9 Abs. 2 Nr. 2 UStDV) bei der Abfertigung des Ausfuhrgegenstandes zum gemeinschaftlichen bzw. gemeinsamen Versandverfahren mit dem Vermerk „Abgefertigt zum Versandverfahren mit Versandschein-Nr. am 20..“.

²Die Vermerke müssen Ort, Unterschrift und Dienststempel enthalten. ³Die Erteilung einer Ausfuhrbestätigung und einer Abfertigungsbestätigung für dieselbe Lieferung ist ausgeschlossen.

⁴Deshalb hat der Antragsteller der Abgangsstelle bei der Anmeldung des Ausfuhrgegenstandes zum gemeinschaftlichen bzw. gemeinsamen Versandverfahren mitzutellen, ob er eine Ausfuhrbestätigung oder eine Abfertigungsbestätigung beantragt.

²Die den Ausgang des Ausfuhrgegenstandes aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Grenzzollstellen (Ausgangszollstellen) anderer EG-Mitgliedstaaten **bescheinigen** auf Antrag den körperlichen Ausgang der Waren **ebenfalls** durch einen Vermerk auf der Rückseite des Exemplars Nr. 3 der Ausfuhranmeldung (= Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers) **gemäß Nr. 1.**

(5) Bei einer Werklieferung an einem beweglichen Gegenstand, z.B. bei dem Einbau eines Motors in ein Kraftfahrzeug, kann der Ausfuhrnachweis auch dann als erbracht angesehen werden, wenn die Grenzzollstelle oder Abgangsstelle die Ausfuhr des tatsächlich in das Drittlandsgebiet gelangten Gegenstandes, z.B. des Kraftfahrzeugs, bestätigt und sich aus der Gesamtheit der vorliegenden Unterlagen kein ernstlicher Zweifel ergibt, daß die verwendeten Stoffe mit dem ausgeführten Gegenstand in das Drittlandsgebiet gelangt sind.

(6) ¹Ist der Nachweis der Ausfuhr durch Belege mit einer Bestätigung der Grenzzollstelle oder der Abgangsstelle nicht möglich oder nicht zumutbar, z.B. bei der Ausfuhr von Gegenständen im Reiseverkehr, durch die Kurier- und Poststelle des Auswärtigen Amtes oder durch Transportmittel der Bundeswehr oder der Stationierungstruppen, kann der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch durch andere Belege führen.

²Als Ersatzbelege können insbesondere Bescheinigungen amtlicher Stellen der Bundesrepublik Deutschland anerkannt werden (bei der Ausfuhr von Kraftfahrzeugen siehe aber Abschnitt 135 Abs. 11).

³Grundsätzlich sind anzuerkennen:

1. Bescheinigungen des Auswärtigen Amtes einschließlich der diplomatischen oder konsularischen Vertretungen der Bundesrepublik Deutschland im Bestimmungsland,

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. Bescheinigungen der Bundeswehr einschließlich ihrer im Drittlandsgebiet stationierten Truppeneinheiten,
3. Belege über die Verzollung oder Einfuhrbesteuerung durch außergemeinschaftliche Zollstellen oder beglaubigte Abschriften davon,
4. Transportbelege der Stationierungstruppen, z.B. Militärfrachtbriefe, und
5. Abwicklungsscheine.

(7) ¹In Beförderungsfällen, bei denen der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in den Hamburger Freihafen befördert, ist die Beschaffung der Bestätigung bei den den Ausgang aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Zollämtern an der Freihafengrenze wegen der großen Anzahl der Beförderungsfälle nicht zumutbar. ²Als Ausfuhrnachweis kann deshalb ein Beleg anerkannt werden, der neben den in § 9 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UStDV bezeichneten Angaben folgendes enthält:

1. einen Hinweis darauf, daß der Unternehmer den Gegenstand in den Hamburger Freihafen befördert hat;
2. eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten mit Datum, Unterschrift, Firmenstempel und Bezeichnung des Empfangsortes.

³Als Belege kommen alle handelsüblichen Belege, insbesondere Lieferscheine, Kaiempfangsscheine oder Rechnungsdurchschriften, in Betracht. ⁴Soweit sie die erforderlichen Angaben nicht enthalten, sind sie entsprechend zu ergänzen oder mit Hinweisen auf andere Belege zu versehen, aus denen sich die notwendigen Angaben ergeben.

133. Ausfuhrnachweis in Versendungsfällen

(1) ¹In den Versendungsfällen (vgl. Abschnitt 30 Abs. 3) soll der Ausfuhrnachweis durch Versendungsbelege oder durch sonstige handelsübliche Belege geführt werden. ²Versendungsbelege sind neben dem Eisenbahnfrachtbrief insbesondere der Luftfrachtbrief, die Posteinlieferungsbescheinigung (vgl. auch Abschnitt 135 Abs. 5), das zur Auftragserteilung an einen Kurierdienst gefertigte Dokument, das Konnossement, der Ladeschein, der Rollfuhrschein sowie deren Doppelstücke, wenn sich aus ihnen die grenzüberschreitende Warenbewegung ergibt. ³Zum Begriff der sonstigen handelsüblichen Belege vergleiche Absatz 2. ⁴Die bei der Abwicklung eines Ausfuhrgeschäftes anfallenden Geschäftspapiere, z.B. Rechnungen, Auftragsschreiben, Lieferscheine oder deren Durchschriften, Kopien und Abschriften von Versendungsbelegen, Spediteur-Übernahmebescheinigungen, Frachtabrechnungen, sonstiger Schriftwechsel, können als Ausfuhrnachweis in Verbindung mit anderen Belegen anerkannt werden, wenn sich aus der Gesamtheit der Belege die Angaben nach § 10 Abs. 1 UStDV eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben. ⁵Unternehmer oder Abnehmer, denen Belege über die Ausfuhr eines Gegenstandes, z.B. Versendungsbelege oder sonstige handelsübliche Belege, ausgestellt worden sind, obwohl sie diese für Zwecke des Ausfuhrnachweises nicht benötigen, können die Belege mit einem Übertragungsvermerk versehen und an den Unternehmer, der die Lieferung bewirkt hat, zur Führung des Ausfuhrnachweises weiterleiten.

(2) ¹Ist ein Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter mit der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes in das Drittlandsgebiet beauftragt worden, soll der Unternehmer die Ausfuhr durch eine Ausfuhrbescheinigung nach vorgeschriebenem Muster nachweisen. ²Die Bescheinigung muß vom Spediteur

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

nicht eigenhändig unterschrieben worden sein, wenn die für den Spediteur zuständige Oberfinanzdirektion die Verwendung des Unterschriftsstempels (Faksimile) oder einen maschinellen Unterschriftsausdruck genehmigt hat und auf der Bescheinigung auf die Genehmigungsverfügung der Oberfinanzdirektion unter Angabe von Datum und Aktenzeichen hingewiesen wird.³Anstelle der Ausfuhrbescheinigung des Spediteurs, Frachtführers oder Verfrachters kann der Unternehmer bei Ausfuhren über andere EG-Mitgliedstaaten die Ausfuhr auch mit dem Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers führen, wenn dieses Exemplar auf der Rückseite mit einem Ausfuhrvermerk der Ausgangszollstelle versehen ist (vgl. Abschnitt 132 Abs. 4 Nr. 1 Sätze 2 und 3).⁴Hat der Lieferer des Unternehmers oder ein vorangehender Lieferer die Beförderung oder Versendung in das Drittlandsgebiet vorgenommen oder veranlaßt, kann der Ausfuhrnachweis durch eine Versandbestätigung erbracht werden.⁵Der Lieferer kann diese Bestätigung auf der Rechnung, auf dem Lieferschein, auf der Ausfuhranmeldung (Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers) oder auf einem sonstigen handelsüblichen Papier oder in Form eines besonderen Belegs nach vorgeschriebenem Muster abgeben.⁶Die Unterschrift des Lieferers auf der Versandbestätigung kann entsprechend der Regelung für Spediteure in vereinfachter Form geleistet werden.

(3) ¹Die Regelung in § 10 Abs. 2 UStDV betrifft hauptsächlich diejenigen Fälle, in denen der selbständige Beauftragte, z.B. der Spediteur mit Sitz im Drittlandsgebiet oder die Privatperson, die in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f UStDV vorgesehene Versicherung über die Nachprüfbarkeit seiner Angaben im Gemeinschaftsgebiet nicht abgeben kann. ²An den Nachweis des Unternehmers, daß ein Ausnahmefall im Sinne des § 10 Abs. 2 UStDV vorliegt, sind keine erhöhten Anforderungen zu stellen.

134. Ausfuhrnachweis in Bearbeitungs- und Verarbeitungsfällen

(1) ¹Wenn der Gegenstand der Lieferung vor der Ausfuhr durch einen Beauftragten bearbeitet oder verarbeitet worden ist (vgl. Abschnitt 128 Abs. 5), soll der Beleg über den Ausfuhrnachweis die in § 11 Abs. 1 UStDV aufgeführten zusätzlichen Angaben enthalten. ²Der Beauftragte des Abnehmers kann zu diesem Zweck den Beleg mit einem die zusätzlichen Angaben enthaltenden Übertragungsvermerk versehen oder die zusätzlichen Angaben auf einem gesonderten Beleg machen. ³Er kann auch aufgrund der bei ihm vorhandenen Geschäftsunterlagen, z.B. Versendungsbeleg, Ausfuhrbescheinigung des beauftragten Spediteurs oder Bestätigung der den Ausgang aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Grenzzollstelle, dem Unternehmer eine kombinierte Ausfuhr- und Bearbeitungsbescheinigung nach vorgeschriebenem Muster ausstellen.

(2) ¹Ist der Gegenstand der Lieferung nacheinander durch mehrere Beauftragte des Abnehmers und/oder eines nachfolgenden Abnehmers bearbeitet oder verarbeitet worden, soll aus den Belegen des Unternehmers die von jedem Beauftragten vorgenommene Bearbeitung oder Verarbeitung ersichtlich sein. ²In der Regel wird der Unternehmer den Nachweis hierüber durch eine Ausfuhr- und Bearbeitungsbescheinigung des Beauftragten des Abnehmers führen können, dem er den Gegenstand der Lieferung übergeben oder übersandt hat. ³Der Beauftragte kann in der Ausfuhrbescheinigung nicht nur die von ihm selbst vorgenommene Bearbeitung oder Verarbeitung, sondern auch die Bearbeitung oder Verarbeitung nachfolgender Beauftragter sowie deren Namen und Anschrift angeben. ⁴Der Unternehmer kann sich aber auch die verschiedenen Bearbeitungen oder Verarbeitungen durch gesonderte Bescheinigung der einzelnen Beauftragten bestätigen lassen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

135. Sonderregelungen zum Ausfuhrnachweis

Lieferungen im Freihafen

(1) ¹In einem Freihafen ausgeführte Lieferungen von Gegenständen, die sich im Zeitpunkt der Lieferung einfuhrumsatzsteuerrechtlich im freien Verkehr befinden (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe b UStG), sind wie steuerfreie Ausfuhrlieferungen zu behandeln, wenn die Gegenstände bei Ausführung der Lieferungen in das Drittlandsgebiet außerhalb der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete gelangen. ²Da eine Ausfuhr nicht vorliegt, kann kein Ausfuhrnachweis geführt werden. ³Es genügt, daß der Unternehmer die vorbezeichneten Voraussetzungen glaubhaft macht. ⁴Auch das Fehlen des buchmäßigen Nachweises ist in diesen Fällen zur Vermeidung von unbilligen Härten nicht zu beanstanden. ⁵Eine entsprechende Regelung ist für die Fälle des Freihafen-Veredelungsverkehrs und der Freihafenlagerung (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe a UStG) nicht erforderlich, weil in diesen Fällen keine steuerbaren Lieferungen vorliegen (vgl. Abschnitt 15 Abs. 4).

Versendungen nach Grenzbahnhöfen oder Güterabfertigungsstellen

(2) ¹Werden Liefergegenstände von einem Ort im Inland nach einem Grenzbahnhof oder einer Güterabfertigungsstelle der Eisenbahnen des Bundes oder einer Nichtbundeseigenen Eisenbahn (NE) im Drittlandsgebiet versendet, kann der Ausfuhrnachweis mit Hilfe des verwendeten Frachtbriefes, auch des EVO-Frachtbriefes, oder Frachtbriefdoppels geführt werden. ²Im Drittlandsgebiet liegen die folgenden Grenzbahnhöfe oder Güterabfertigungsstellen:

Basel Bad Bf,
Basel Bad Gbf,
Bremen Zollausschluß,
Bremerhaven Nordhafen (ohne Carl-Schurz-Gelände),
Duisburg-Ruhrort Hafen,
Hamburg-Süd und
Schaffhausen.

³Als Grenzbahnhöfe der Eisenbahnen des Bundes im Drittlandsgebiet sind auch die Bahnhöfe Bremen-Grolland und Bremerhaven Kaiserhafen (ohne Ladebezirk Industriestammgleis Speckenbüttel) anzusehen. ⁴Bei diesen Bahnhöfen liegen zwar die Gebäude im Inland, die jeweiligen Be- und Entladestellen befinden sich jedoch im Freihafen. ⁵Über die Bahnhöfe Bremen-Grolland, Bremerhaven Kaiserhafen und Hamburg-Süd können auch Liefergegenstände versandt werden, bei denen als Bestimmungsort Privatgleisanschlüsse, private Ladestellen oder Freiladegleise im Inland angegeben sind. ⁶Es liegt deshalb keine Ausfuhr vor, wenn einer dieser Gleisanschlüsse, eine dieser Ladestellen oder eines dieser Ladegleise Bestimmungsort ist.

(3) ¹Werden Liefergegenstände aus dem Inland nach einem Grenzbahnhof oder einer Güterabfertigungsstelle der Eisenbahnen des Bundes im Inland versendet, liegt keine Ausfuhr vor. ²Die verwendeten

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Frachtbrieftypen oder Frachtbrieftypen kommen deshalb als Ausfuhrbelege nicht in Betracht. ³Lediglich bei Versendungen nach den Bahnhöfen Cuxhaven und Emden sowie nach der Abfertigungsstelle Hamburg-Waltershof ist es möglich, Liefergegenstände durch zusätzliche Angabe des Anschlusses in den Freihafen zu versenden. ⁴Die 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 HHLA-Kühlbrand.

⁵Frachtbrieftypen oder Frachtbrieftypen, in denen einer der bezeichneten Anschlüsse als Bestimmungsort angegeben ist, können deshalb als Ausfuhrnachweis anerkannt werden.

(4) ¹In den Fällen, in denen Gegenstände nach ihrer Ankunft auf einem Grenzbahnhof oder einer Güterabfertigungsstelle der Eisenbahnen des Bundes im Inland weiter in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet werden, gelten für die Führung des Ausfuhrnachweises die allgemeinen Regelungen (vgl. Abschnitte 131 bis 133). ²Jedoch ist folgendes zu beachten:

1. ¹Auf folgenden Grenzbahnhöfen der Eisenbahnen des Bundes im Inland besteht auch eine Güterabfertigungsstelle der Schweizerischen Bundesbahnen (SBB):

Konstanz, SBB
und Singen (Hohentwiel), SBB.

²Werden Liefergegenstände von diesen Gemeinschaftsbahnhöfen zu einem Bestimmungsort in der Schweiz versendet und zu diesem Zweck an den Güterabfertigungsstellen der SBB aufgegeben, kann der Ausfuhrnachweis auch mit Hilfe des Frachtbrieftyps oder Frachtbrieftypens der SBB geführt werden.

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

Postsendungen

(5) Bei Postsendungen kommen als Ausfuhrnachweise in Betracht:

1. Versendungsbelege, und zwar
 - a) ¹die Einlieferungsbescheinigung für eingeschriebene Briefsendungen einschließlich eingeschriebener Päckchen, für Briefe mit Wertangabe, für gewöhnliche Briefe mit Nachnahme und für Postpakete (Wertpakete, Postpakete mit stiller Versicherung und gewöhnliche Postpakete). ²Die Bescheinigung wird erteilt auf Einlieferungsscheinen, im Einlieferungsbuch, auf Belegen des Absenders, die im

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

- Aufdruck mit dem Einlieferungsschein oder Einlieferungsbuch im wesentlichen übereinstimmen, und
- bei gewöhnlichen Postpaketen - auch auf vom Absender vorbereiteten Bescheinigungen,
b) die Versandbestätigung für gewöhnliche Päckchen auf vom Absender vorbereiteten Bescheinigungen;

2. andere Belege, und zwar

- a) ¹die von der Ausgangszollstelle mit Dienststempelabdruck und von der Postdienststelle mit dem Tagesstempelabdruck versehene und dem Beteiligten zurückgegebene Ausfuhranmeldung (Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers) oder die Ausfuhrkontrollmeldung mit Tagesstempelabdruck der Postdienststelle (vgl. §§ 9 und 13 der Außenwirtschaftsverordnung - AWV -). ²Der Anmelder ist jedoch von der Vorlage einer schriftlichen Ausfuhranmeldung nach Artikel 237 und 238 der ZK-DVO insbesondere in folgenden Fällen befreit:
- aa) bei Postsendungen (Briefsendungen und Postpakete), die zu kommerziellen Zwecken bestimmte Waren enthalten, bis zu einem Wert von 800 EURO oder 1.600 DM,
- bb) bei nichtausfuhrabgabepflichtigen Postsendungen (Briefsendungen und Postpakete),
- cc) bei Drucksachen im Sinne der postalischen Vorschriften.

³In diesen Fällen kann deshalb der Ausfuhrnachweis nicht mit Hilfe der Ausfuhranmeldung (Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers) oder der Ausfuhrkontrollmeldung geführt werden;

- b) ¹leicht nachprüfbar innerbetriebliche Versendungsunterlagen in Verbindung mit den Aufzeichnungen in der Finanzbuchhaltung. ²Dieser Nachweis kommt bei der Ausfuhr von Gegenständen in gewöhnlichen Briefen, für die eine Ausfuhranmeldung (Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers) oder eine Ausfuhrkontrollmeldung nicht erforderlich ist, in Betracht. ³Diese Regelung trägt dem Umstand Rechnung, daß bei diesen Ausfuhrsendungen der Ausfuhrnachweis weder nach Nummer 1 noch nach Nummer 2 Buchstabe a geführt werden kann.

Druckerzeugnisse

(6) ¹Bücher, Zeitungen, Zeitschriften und sonstige Druckerzeugnisse werden vielfach als Sendungen zu ermäßigtem Entgelt oder als Sendungen zu ermäßigtem Entgelt in besonderem Beutel („M“-Beutel) in das Drittlandsgebiet versandt. ²Bei diesen Sendungen kann der Ausfuhrnachweis nicht durch Versendungsbelege geführt werden. ³Die Ausfuhr kann deshalb durch leicht nachprüfbare innerbetriebliche Versendungsunterlagen in Verbindung mit den Aufzeichnungen in der Finanzbuchhaltung nachgewiesen werden. ⁴Innerbetriebliche Versendungsunterlagen können sein:

1. bei Lieferungen von Büchern in das Drittlandsgebiet

- a) Auslieferungslisten oder Auslieferungskarteien mit Versanddaten, nach Nummern oder alphabetisch geordnet,
- b) Durchschriften von Rechnungen oder Lieferscheinen, nach Nummern oder alphabetisch geordnet,
- c) Postausgangsbücher oder Portobücher;

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. bei Lieferungen von Zeitungen, Zeitschriften und sonstigen periodisch erscheinenden Druckschriften in das Drittlandsgebiet

- a) Fortsetzungskarteien oder Fortsetzungslisten mit Versanddaten - in der Regel nur bei geringer Anzahl von Einzellieferungen -,
- b) Fortsetzungskarteien oder Fortsetzungslisten ohne Versanddaten - bei Massenversand häufig erscheinender Zeitschriften -, und zwar entweder in Verbindung mit Strichvermerken auf den Karteikarten oder in Verbindung mit maschinell erstellten Aufklebeadressen,
- c) Durchschriften von Rechnungen, nach Nummern oder alphabetisch geordnet,
- d) Postausgangsbücher oder Portobücher - nicht bei Massenversand -.

⁵Die bezeichneten Versendungsunterlagen können unter den Voraussetzungen des § 146 Abs. 5 und des § 147 Abs. 2 AO auch auf Datenträgern geführt werden.

(7) ¹In den Fällen des Absatzes 6 soll durch Verweisungen zwischen den Versendungsunterlagen und der Finanzbuchhaltung der Zusammenhang zwischen den jeweiligen Lieferungen und den dazugehörigen Entgelten leicht nachprüfbar nachgewiesen werden. ²Dazu dienen in der Regel die Nummern oder die Daten der Rechnungen oder der Lieferscheine, die auf den Debitorenkonten und auf den Auslieferungslisten, Auslieferungskarteien oder sonstigen Versendungsunterlagen zu vermerken sind. ³Zulässig ist auch jedes andere System gegenseitiger Hinweise, sofern es die leichte Nachprüfbarkeit gewährleistet.

(8) ¹Werden Bücher, Zeitungen und Zeitschriften von einem Vertreter des Unternehmers, z.B. von einem sogenannten Auslieferer, gelagert und auf Weisung des Unternehmers an Abnehmer im Drittlandsgebiet versendet, kann der Unternehmer die Ausfuhr in der Regel durch eine Ausfuhrbestätigung seines Lieferanten oder des Vertreters, die auf innerbetrieblichen Versendungsunterlagen beruhen kann, nachweisen. ²Es bestehen keine Bedenken, Ausfuhrbestätigungen des versendenden Vertreters auch ohne Angabe des Tages der Versendung als ausreichenden Ausfuhrnachweis anzuerkennen, wenn nach der Gesamtheit der beim Unternehmer vorliegenden Unterlagen kein ernstlicher Zweifel an der Ausfuhr der Gegenstände besteht.

Ausfuhr von Kraftfahrzeugen mit eigener Antriebskraft

(9) Wird ein Kraftfahrzeug an einen ausländischen Abnehmer geliefert und gelangt es mit eigener Antriebskraft in das Drittlandsgebiet, gilt folgendes:

- 1. ¹Eine Ausfuhr wird grundsätzlich nur angenommen, wenn für das Kraftfahrzeug ein internationaler Zulassungsschein ausgestellt und ein Ausfuhrkennzeichen ausgegeben worden sind. ²Die Grenz Zollstellen erteilen deshalb nur in diesem Falle die Bestätigung der Ausfuhr. ³Der Beleg, auf dem die Ausfuhr bestätigt wird, soll den Kraftfahrzeughersteller, den Kraftfahrzeugtyp, die Fahrgestellnummer und die Art und Nummer des Kennzeichens enthalten.
- 2. ¹Eine Ausfuhr wird grundsätzlich nicht angenommen, wenn das Kraftfahrzeug mit einem anderen Kennzeichen, zum Beispiel mit einem gewöhnlichen amtlichen Kennzeichen, roten Kennzeichen oder

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

ausländischen Kennzeichen, versehen ist. ²Dies gilt nur dann nicht, wenn der Unternehmer die endgültige Einfuhr des Kraftfahrzeuges in einen Drittstaat durch Belege dieses Staates nachweist, zum Beispiel durch eine Bescheinigung über die Zulassung, die Verzollung oder die Einfuhrbesteuerung, und diesen Belegen eine amtliche Übersetzung in die deutsche Sprache beigelegt ist.

(10) ¹Wird ein Kraftfahrzeug nicht an einen ausländischen Abnehmer, sondern an einen Abnehmer geliefert, der in dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist, und gelangt das Kraftfahrzeug mit eigener Antriebskraft in das Drittlandsgebiet, kann die Umsatzsteuerbefreiung nur in Betracht kommen, wenn der Unternehmer - aber nicht der Abnehmer - das Kraftfahrzeug in das Drittlandsgebiet - außerhalb der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete - verbringt. ²Für den Nachweis der Ausfuhr ist es erforderlich, daß der Unternehmer die endgültige Einfuhr in einen Drittstaat durch Belege dieses Staates nachweist (siehe Absatz 9 Nr. 2). ³Diese Regelung gilt unabhängig von der Art des verwendeten Kennzeichens.

(11) ¹Amtliche Stellen der Bundesrepublik Deutschland im Bestimmungsland dürfen keine Ausfuhrbestätigungen für Kraftfahrzeuge erteilen. ²Wegen der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im übrigen vgl. BMF-Schreiben vom 22.12.1980 - BStBl 1981 I S. 25 und vom 8.5.1989 - BStBl I S. 188.

136. Buchmäßiger Nachweis

(1) ¹Der buchmäßige Nachweis ist - ebenso wie der Ausfuhrnachweis (vgl. Abschnitt 131 Abs. 1) - eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung (BFH-Urteil vom 28.2.1980 - BStBl II S. 415). ²Ist er nicht geführt, kann die Steuerbefreiung auch bei zweifelsfreier Erfüllung aller übrigen Voraussetzungen nicht gewährt werden.

(2) ¹Der buchmäßige Nachweis muß grundsätzlich im Geltungsbereich der UStDV geführt werden. ²Steuerlich zuverlässigen Unternehmern kann jedoch gestattet werden, die Aufzeichnungen über den buchmäßigen Nachweis im Ausland vorzunehmen und dort aufzubewahren. ³Voraussetzung ist hierfür, daß andernfalls der buchmäßige Nachweis in unverhältnismäßiger Weise erschwert würde und daß die erforderlichen Unterlagen den deutschen Finanzbehörden jederzeit auf Verlangen im Geltungsbereich der UStDV vorgelegt werden. ⁴Der Bewilligungsbescheid ist unter einer entsprechenden Auflage und unter dem Vorbehalt jederzeitigen Widerrufs zu erteilen.

(3) ¹Aus dem Grundsatz, daß die buchmäßig nachzuweisenden Voraussetzungen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein müssen (§ 13 Abs. 1 UStDV), ergibt sich, daß die erforderlichen Aufzeichnungen laufend und unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes vorgenommen werden müssen. ²Der buchmäßige Nachweis darf lediglich um den gegebenenfalls später eingegangenen Ausfuhrnachweis (vgl. Abschnitt 131 Abs. 3) vervollständigt werden (BFH-Urteil vom 28.2.1980 - BStBl II S. 415).

(4) ¹Der Inhalt und der Umfang des buchmäßigen Nachweises sind in Form von Sollvorschriften geregelt (§ 13 Abs. 2 bis 6 UStDV). ²Der Unternehmer kann den Nachweis auch in anderer Weise führen. ³Er muß jedoch in jedem Fall die Grundsätze des § 13 Abs. 1 UStDV beachten.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(5) ¹Bei der Aufzeichnung der Menge und der handelsüblichen Bezeichnung des Gegenstandes der Lieferung sind Sammelbezeichnungen, z.B. Lebensmittel oder Textilien, in der Regel nicht ausreichend (vgl. Abschnitt 185 Abs.1). ²Aus der Aufzeichnung der Art und des Umfangs einer etwaigen Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Ausfuhr (vgl. Abschnitt 128 Abs. 5) sollen auch der Name und die Anschrift des mit der Bearbeitung oder Verarbeitung Beauftragten, die Bezeichnung des betreffenden Auftrags sowie die Menge und handelsübliche Bezeichnung des ausgeführten Gegenstandes hervorgehen. ³Als Grundlage dieser Aufzeichnungen können die Belege dienen, die der Unternehmer über die Bearbeitung oder Verarbeitung erhalten hat (vgl. Abschnitt 134).

(6) ¹Befördert oder versendet der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete, soll sich aus der Angabe des Berufs oder des Gewerbezweigs des Abnehmers dessen Unternehmereigenschaft sowie aus der Angabe des Erwerbszwecks des Abnehmers dessen Absicht, den Gegenstand für sein Unternehmen zu verwenden, ergeben. ²Bei Lieferungen, deren Gegenstände nach Art und/oder Menge nur zur Verwendung in dem Unternehmen des Abnehmers bestimmt sein können, genügt neben der Aufzeichnung des Berufs oder Gewerbezweigs des Abnehmers die Angabe der Art und Menge der gelieferten Gegenstände. ³In Zweifelsfällen kann der Erwerbszweck durch eine Bestätigung des Abnehmers nachgewiesen werden. ⁴Bei Lieferungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts ist davon auszugehen, daß die Lieferungen für deren hoheitlichen und nicht für deren unternehmerischen Bereich ausgeführt worden sind, sofern nicht der Unternehmer anhand von Aufzeichnungen und Belegen, z.B. durch eine Bescheinigung des Abnehmers, das Gegenteil nachweist. ⁵Wenn der Abnehmer kein Unternehmer ist, soll sich aus den Aufzeichnungen der Bestimmungsort im übrigen Drittlandsgebiet ergeben.

(7) Bei den in § 6 Abs. 3 UStG bezeichneten Lieferungen von Gegenständen, die zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt sind (vgl. Abschnitt 130), soll der Unternehmer zusätzlich zu den in § 13 Abs. 2 UStDV bezeichneten Angaben folgendes aufzeichnen (§ 13 Abs. 5 UStDV):

1. den Gewerbezweig oder Beruf des ausländischen Abnehmers zum Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers und
2. ¹den Zweck, dem das ausgerüstete oder versorgte Beförderungsmittel dient, zum Nachweis des unternehmerischen Verwendungszwecks. ²Es genügt die Angabe der Art des Beförderungsmittels, wenn es seiner Art nach nur unternehmerischen Zwecken dienen kann, z.B. Lastkraftwagen, Reiseomnibus, Frachtschiff. ³Bei anderen Beförderungsmitteln, z.B. Personenkraftwagen, Krafträdern, Sport- und Vergnügungsbooten oder Sportflugzeugen, ist davon auszugehen, daß sie nichtunternehmerischen Zwecken dienen, es sei denn, daß nach der Gesamtheit der bei dem Unternehmer befindlichen Unterlagen kein ernstlicher Zweifel daran besteht, daß das Beförderungsmittel den Zwecken des Unternehmens des Abnehmers dient. ⁴Eine Bescheinigung des Abnehmers über den Verwendungszweck des Beförderungsmittels reicht wegen der fehlenden Nachprüfungsmöglichkeit in der Regel nicht aus.

(8) Zum Buchnachweis beim nichtkommerziellen Reiseverkehr vgl. Abschnitt 137 Abs. 11.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

137. Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr

Allgemeines

(1) ¹Bei den Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr (§ 6 Abs. 3 a UStG) handelt es sich um Fälle, in denen der Abnehmer Waren zu nichtunternehmerischen Zwecken erwirbt und im persönlichen Reisegepäck in das Drittlandsgebiet verbringt. ²Zum „persönlichen Reisegepäck“ gehören diejenigen Gegenstände, die der Abnehmer bei einem Grenzübertritt mit sich führt, z.B. das Handgepäck oder die in einem von ihm benutzten Fahrzeug befindlichen Gegenstände, sowie das anlässlich einer Reise aufgegebene Handgepäck. ³Als Reise sind auch Einkaufsfahrten und der Berufsverkehr anzusehen. ⁴Ein Fahrzeug, seine Bestandteile und sein Zubehör sind kein persönliches Reisegepäck.

Ausfuhrnachweis

(2) ¹Die Verbringung des Liefergegenstandes in das Drittlandsgebiet soll grundsätzlich durch eine Ausfuhrbestätigung der den Ausgang des Gegenstandes aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Grenzzollstelle eines EG-Mitgliedstaates (Ausgangszollstelle) nachgewiesen werden (§ 9 Abs. 1 UStDV, Abschnitt 132 Abs. 3). ²Die Ausfuhrbestätigung erfolgt durch einen Sichtvermerk der Ausgangszollstelle der Gemeinschaft auf der vorgelegten Rechnung oder dem vorgelegten Ausfuhrbeleg. ³Unter Sichtvermerk ist der Dienststempelabdruck der Ausgangszollstelle mit Namen der Zollstelle und Datum zu verstehen.

(3) ¹Als ausreichender Ausfuhrnachweis ist grundsätzlich ein Beleg (Rechnung oder ein entsprechender Beleg) anzuerkennen, der mit einem gültigen Stempelabdruck der Ausgangszollstelle versehen ist. ²Das gilt auch dann, wenn außer dem Stempelabdruck keine weiteren Angaben, z.B. Datum und Unterschrift, gemacht wurden oder wenn auf besonderen Ausfuhrbelegen die vordruckmäßig vorgesehenen Ankreuzungen fehlen. ³Entscheidend ist, daß sich aus dem Beleg die Abfertigung des Liefergegenstandes zur Ausfuhr durch die Ausgangszollstelle erkennen läßt.

(4) ¹Der Ausfuhrbeleg (Rechnung oder entsprechender Beleg) soll u.a. auch die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des ausgeführten Gegenstandes enthalten. ²Handelsüblich ist dabei jede im Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung, z. B. auch Markenbezeichnungen. ³Handelsübliche Sammelbezeichnungen, z. B. Baubeschläge, Büromöbel, Kurzwaren, Spirituosen, Tabakwaren, Waschmittel, sind ausreichend. ⁴Dagegen reichen Bezeichnungen allgemeiner Art, die Gruppen verschiedener Gegenstände umfassen, z.B. Geschenkartikel, nicht aus (vgl. Abschnitt 185 Abs.1). ⁵Die im Ausfuhrbeleg verwendete handelsübliche Bezeichnung von Gegenständen ist nicht zu beanstanden, wenn die Ausgangszollstelle anhand der Angaben im Ausfuhrbeleg die Ausfuhr dieser Gegenstände bestätigt. ⁶Damit ist ausreichend belegt, daß die Gegenstände im Ausfuhrbeleg so konkret bezeichnet worden sind, daß die Ausgangszollstelle in der Lage war, die Abfertigung dieser Gegenstände zur Ausfuhr zu bestätigen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Nachweis der Ausfuhrfrist

(5) ¹Der Unternehmer hat die Einhaltung der Ausfuhrfrist (§ 6 Abs. 3 a Nr. 2 UStG) durch Angabe des Tages der Ausfuhr im Ausfuhrbeleg nachzuweisen. ²Fehlt auf dem Ausfuhrbeleg die Angabe des Ausfuhrtages (z.B. in den Fällen des Absatzes 2), muß der Unternehmer den Tag der Ausfuhr durch andere überprüfbare Unterlagen nachweisen.

Abnehmernachweis

(6) ¹Außer der Ausfuhr der Gegenstände hat der Unternehmer durch einen Beleg nachzuweisen, daß der Abnehmer im Zeitpunkt der Lieferung seinen Wohnort im Drittlandsgebiet hatte. ²Wohnort ist der Ort, an dem der Abnehmer für längere Zeit seine Wohnung hat und der als der örtliche Mittelpunkt seines Lebens anzusehen ist. ³Als Wohnort in diesem Sinne gilt der Ort, der im Reisepaß oder in einem anderen in der Bundesrepublik Deutschland anerkannten Grenzübertrittspapier (insbesondere Personalausweis) eingetragen ist. ⁴Der Unternehmer kann sich hiervon durch Einsichtnahme in das vom Abnehmer vorgelegte Grenzübertrittspapier überzeugen. ⁵Aus dem Ausfuhrbeleg (Rechnung oder entsprechender Beleg) müssen sich daher der Name und die Anschrift des Abnehmers ergeben (Land, Wohnort, Straße und Hausnummer). ⁶Ist die Angabe der vollständigen Anschrift des Abnehmers zum Beispiel aufgrund von Sprachproblemen nicht möglich, genügt neben dem Namen des Abnehmers die Angabe des Landes, in dem der Abnehmer wohnt, und die Angabe der Nummer des Reisepasses oder eines anderen anerkannten Grenzübertrittspapiers.

(7) ¹Im Ausfuhrbeleg bestätigt die Ausgangszollstelle außer der Ausfuhr, daß die Angaben zum Namen und zur Anschrift des Abnehmers mit den Eintragungen in dem vorgelegten Grenzübertrittspapier desjenigen übereinstimmen, der den Gegenstand in seinem Reisegepäck in das Drittlandsgebiet verbringt (§ 17 UStDV). ²Ist aus dem ausländischen Grenzübertrittspapier nicht die volle Anschrift, sondern nur das Land und der Wohnort oder nur das Land ersichtlich, erteilen die Ausgangszollstellen auch in diesen Fällen die Abnehmerbestätigung. ³Derartige Abnehmerbestätigungen sind als ausreichender Belegnachweis anzuerkennen.

(8) ¹Die Abnehmerbestätigung wird von den deutschen Grenzzollstellen in folgenden Fällen trotz Vorlage eines gültigen Grenzübertrittspapiers des Ausführers nicht erteilt:

1. Die Angaben über den ausländischen Abnehmer in dem vorgelegten Beleg stimmen nicht mit den Eintragungen in dem vorgelegten Paß oder sonstigen Grenzübertrittspapier des Ausführers überein.
2. ¹Der Ausführer weist einen in einem Drittland ausgestellten Paß vor, in dem eine Aufenthaltserlaubnis für einen drei Monate übersteigenden Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland oder für den Aufenthalt in einem anderen EG-Mitgliedstaat eingetragen ist, wenn diese Erlaubnis noch nicht abgelaufen ist oder nach ihrem Ablauf noch kein Monat vergangen

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

ist. ²Entsprechendes gilt bei der Eintragung: „Aussetzung der Abschiebung (Duldung)“. ³Die 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.

3. Der Ausführer weist einen ausländischen Personalausweis vor, der in einem Drittland ausgestellt worden ist, dessen Staatsangehörige nur unter Vorlage eines Passes und nicht lediglich unter Vorlage eines Personalausweises in die Bundesrepublik Deutschland einreisen dürfen.
4. ¹Der Ausführer weist einen deutschen oder einen in einem anderen EG-Mitgliedstaat ausgestellten Personalausweis vor. ²Bei Vorlage des deutschen Personalausweises wird die Abnehmerbestätigung jedoch in den Fällen erteilt, in denen der Inhaber des Ausweises ein Bewohner Helgolands oder der Gemeinde Büsingen ist.
5. ¹Der Ausführer weist einen deutschen oder einen in einem anderen EG-Mitgliedstaat ausgestellten Paß vor, ohne seinen im Drittland befindlichen Wohnort durch Eintragung in den Paß oder durch eine besondere Bescheinigung nachweisen zu können. ²Bei Vorlage eines deutschen Passes wird die Abnehmerbestätigung jedoch in den Fällen erteilt, in denen der Inhaber des Passes ein Bewohner Helgolands oder der Gemeinde Büsingen ist.
6. Der Ausführer ist erkennbar ein Mitglied einer nicht in einem Drittland, sondern in der Bundesrepublik Deutschland oder in einem anderen EG-Mitgliedstaat stationierten Truppe, eines in diesen Gebieten befindlichen Gefolges oder deren Angehöriger.
7. ¹Der Ausführer legt einen vom Auswärtigen Amt ausgestellten amtlichen Paß (Diplomaten-, Ministerial- oder Dienstpäß) vor. ²Weist der Ausführer aber seinen im Ausfuhrbeleg angegebenen Wohnort im Drittland durch Eintragung in seinem Reisepaß oder durch eine besondere Bescheinigung nach, kann die Abnehmerbescheinigung erteilt werden.

²In diesen Fällen kann mit Hilfe des Grenzüberttrittspapiers nicht der Nachweis erbracht werden, daß der Wohnort des Abnehmers in einem Drittland liegt. ³Die deutsche Grenzzollstelle bestätigt dann lediglich die Ausfuhr des Gegenstandes der Lieferung. ⁴Ferner vermerkt sie auf dem Ausfuhrbeleg den Grund dafür, warum sie die Richtigkeit des Namens und der Anschrift des ausländischen Abnehmers nicht bestätigen kann.

(9) ¹Ist der Abnehmernachweis durch eine Bestätigung der Grenzzollstelle nicht möglich oder nicht zumutbar, bestehen keine Bedenken, auch eine entsprechende Bestätigung einer amtlichen Stelle der Bundesrepublik Deutschland im Wohnsitzstaat des Abnehmers, z.B. einer diplomatischen oder konsularischen Vertretung der Bundesrepublik Deutschland oder einer im Drittlandsgebiet stationierten Truppeneinheit der Bundeswehr, als ausreichend anzuerkennen. ²Aus dieser Bestätigung muß hervorgehen, daß die Angaben über den ausländischen Abnehmer - Name und

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Anschrift - im Zeitpunkt der Lieferung zutreffend waren. ³Eine Ersatzbestätigung einer Zollstelle im Drittlandsgebiet kommt dagegen nicht in Betracht.

Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigung

(10) ¹Für den Ausfuhrbeleg im Sinne des § 17 UStDV soll ein Vordruck nach vorgeschriebenem Muster verwendet werden. ²Es bestehen keine Bedenken, wenn die in den Abschnitten B und C des Musters enthaltenen Angaben nicht auf einem besonderen Vordruck, sondern, z.B. durch Stempelaufdruck, auf einer Rechnung angebracht werden, sofern aus dieser Rechnung der Lieferer, der ausländische Abnehmer und der Gegenstand der Lieferung ersichtlich sind.

Buchnachweis

(11) ¹Neben dem belegmäßigen Ausfuhr- und Abnehmernachweis müssen sich die Voraussetzungen der Steuerbefreiung auch eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung ergeben (§ 13 UStDV). ²Grundlage des buchmäßigen Nachweises ist grundsätzlich der Beleg mit der Ausfuhr- und Abnehmerbestätigung der Ausgangszollstelle. ³Hat die Ausgangszollstelle die Ausfuhr der Gegenstände sowie die Angaben zum Abnehmer in dem vorgelegten Beleg bestätigt, sind die in dem Beleg enthaltenen Angaben (z.B. hinsichtlich der handelsüblichen Bezeichnung der Gegenstände und der Anschrift des Abnehmers) insoweit auch als ausreichender Buchnachweis anzuerkennen. ⁴Dies gilt auch dann, wenn zum Beispiel bei Sprachproblemen anstelle der vollständigen Anschrift lediglich das Land und die Paßnummer aufgezeichnet werden.

138. und 139. (unbesetzt)

140. (weggefallen)

140 a. Gesonderter Steuerausweis bei Ausfuhrlieferungen

Zu den Folgen eines gesonderten Steuerausweises bei Ausfuhrlieferungen vgl. Abschnitt 189 Abs. 6.

Zu § 7 UStG
(§§ 8 bis 17 UStDV)

141. Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr

(1) ¹Die Befreiungstatbestände in § 7 Abs. 1 UStG entsprechen den drei Befreiungstatbeständen bei der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen in § 6 Abs. 1 UStG. ²Die Ausführungen in Abschnitt 128 Abs. 1 bis 3 gelten deshalb entsprechend.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Voraussetzung für die Steuerbefreiung bei jedem der Befreiungstatbestände ist, daß der Auftraggeber den zu bearbeitenden oder zu verarbeitenden Gegenstand zum Zwecke der Bearbeitung oder Verarbeitung in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt oder zu diesem Zweck in diesem Gebiet erworben hat (§ 7 Abs. 1 Satz 1 UStG). ²Die Bearbeitung oder Verarbeitung braucht nicht der ausschließliche Zweck für die Einfuhr oder für den Erwerb zu sein. ³Die Absicht, den Gegenstand bearbeiten oder verarbeiten zu lassen, muß jedoch bei dem Auftraggeber bereits zum Zeitpunkt der Einfuhr oder des Erwerbs bestehen. ⁴Eine Einfuhr durch den Auftraggeber liegt auch dann vor, wenn dieser den zu bearbeitenden oder zu verarbeitenden Gegenstand von dem Unternehmer im Drittlandsgebiet abholen läßt.

(3) ¹Die Voraussetzung der Einfuhr eines Gegenstandes zum Zwecke seiner Bearbeitung oder Verarbeitung ist insbesondere in den folgenden Fällen als erfüllt anzusehen:

1. Der Gegenstand wurde in einer zollamtlich bewilligten aktiven Lohnveredelung - einschließlich einer Ausbesserung - veredelt.

Beispiel 1:

¹Der im Inland ansässigen Weberei W ist von der zuständigen Zollstelle eine aktive Lohnveredelung (Artikel 114 bis 122 ZK; Artikel 549 bis 649 ZK-DVO) mit Garnen zum Verweben für den in der Schweiz ansässigen Auftraggeber S bewilligt worden. ²S versendet zu diesem Zweck Garne an W. ³Die Garne werden zollamtlich zur aktiven Lohnveredelung abgefertigt. ⁴Für ihre Einfuhr werden keine Eingangsabgaben erhoben. ⁵W verwebt die Garne, meldet die hergestellten Gewebe aus der Veredelung ab und sendet sie an S in die Schweiz zurück.

2. ¹Der eingeführte Gegenstand wurde in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt. ²Die Einfuhrumsatzsteuer wurde entrichtet.

Beispiel 2:

¹Der in der Schweiz ansässige Auftraggeber S beauftragt die im Inland ansässige Weberei W mit dem Verweben von Garnen. ²S versendet zu diesem Zweck Garne an W. ³Da es sich aufgrund des vorliegenden Präferenznachweises um eine zollfreie Einfuhr handelt und W zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wird keine aktive Lohnveredelung bewilligt. ⁴W verwebt die Garne und sendet die Gewebe an S in die Schweiz zurück. ⁵Die für die Einfuhr der Garne erhobene Einfuhrumsatzsteuer kann W als Vorsteuer abziehen (vgl. Abschnitt 199 Abs. 8).

3. Das Bestimmungsland hat für die Wiedereinfuhr des bearbeiteten oder verarbeiteten Gegenstandes Eingangsabgaben, z.B. Zoll oder Einfuhrumsatzsteuer, erhoben.

Beispiel 3:

¹Der im Drittlandsgebiet wohnhafte Kfz-Besitzer K hat seinen Personenkraftwagen zur Reparatur durch eine Kraftfahrzeugwerkstatt im Inland eingeführt. ²Die Reparatur besteht in einer Werklei-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

stung. ³Der Kraftwagen ist bei der Einfuhr formlos zu einer allgemein bewilligten vorübergehenden Zollgutverwendung (Artikel 137 bis 144 ZK, Artikel 717 bis 742 ZK-DVO) abgefertigt worden. ⁴Die Einfuhr in das Inland kann deshalb nicht durch zollamtliche Belege einer deutschen Zollstelle nachgewiesen werden. ⁵Das Wohnsitzland hat jedoch bei der Wiedereinfuhr des reparierten Kraftfahrzeugs Eingangsabgaben erhoben.

²Wegen des in den Fällen 1 bis 3 zu führenden buchmäßigen Nachweises wird auf Abschnitt 143 Abs. 2 hingewiesen.

(4) ¹Bei Beförderungsmitteln und Transportbehältern, die ihrer Art nach von einem ausländischen 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. ²In diesen Fällen braucht deshalb der Einfuhrzweck nicht nachgewiesen zu werden.

(5) ¹Die Voraussetzung des Erwerbs im Gemeinschaftsgebiet zum Zwecke der Bearbeitung oder Verarbeitung ist bei einem Gegenstand insbesondere als erfüllt anzusehen, wenn

1. das Bestimmungsland für die Einfuhr des bearbeiteten oder verarbeiteten Gegenstandes Eingangsabgaben, z.B. Zoll, Einfuhrumsatzsteuer, erhoben hat, die nach dem Wert des eingeführten Gegenstandes, einschließlich der durch die Bearbeitung oder Verarbeitung eingetretenen Wertsteigerung, berechnet worden sind, oder
2. der Gegenstand unmittelbar vom Lieferer an den beauftragten Unternehmer oder - im Falle der Bearbeitung oder Verarbeitung durch mehrere Beauftragte - vom vorangegangenen Beauftragten an den nachfolgenden Beauftragten gelangt ist.

²Zum buchmäßigen Nachweis wird auf Abschnitt 143 Abs. 2 hingewiesen.

(6) ¹In der Regel liegt keine Einfuhr zum Zwecke der Bearbeitung oder Verarbeitung vor, wenn ein Gegenstand, der in das Inland gelangt ist, hier wider Erwarten reparaturbedürftig geworden und deshalb bearbeitet oder verarbeitet worden ist. ²Die Steuerbefreiung kommt hiernach z.B. nicht in Betracht, wenn ein im Drittlandsgebiet zugelassenes Kraftfahrzeug während einer Fahrt im Inland unerwartet repariert werden mußte. ³Entsprechendes gilt, wenn ein Gegenstand, z.B. ein Kraftwagen, den ein ausländischer Abnehmer im Inland erworben hat, hier vor der Ausfuhr genutzt wurde und während dieser Zeit wider Erwarten repariert werden mußte.

(7) ¹Der bearbeitete oder verarbeitete oder - im Falle der Werkleistung nach § 3 Abs. 10 UStG - der überlassene Gegenstand kann durch einen weiteren Beauftragten oder mehrere weitere Beauftragte des Auftraggebers oder eines folgenden Auftraggebers vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

²Die Ausführungen in Abschnitt 128 Abs. 5 gelten hierzu entsprechend.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

142. Ausfuhrnachweis

(1) ¹Die für den Ausfuhrnachweis bei Ausfuhrlieferungen maßgebenden Vorschriften sind entsprechend anzuwenden. ²Auf die Ausführungen in den Abschnitten 131 bis 134 wird hingewiesen. ³Hat der Unternehmer einen anderen Unternehmer (Subunternehmer) mit der Bearbeitung oder Verarbeitung beauftragt und befördert oder versendet dieser den bearbeiteten, verarbeiteten oder überlassenen Gegenstand in das Drittlandsgebiet, kann die Ausfuhr in diesen Fällen durch eine Versandbestätigung nachgewiesen werden.

(2) Beziehen sich die Bearbeitungen oder Verarbeitungen auf Binnenschiffe, die gewerblichen Zwecken dienen, Eisenbahnwagen oder Seetransportbehälter ausländischer Auftraggeber (vgl. Abschnitt 141 Abs. 4), kann der Unternehmer den Nachweis der Ausfuhr dadurch erbringen, daß er neben dem Namen und der Anschrift des ausländischen Auftraggebers und des Verwenders, wenn dieser nicht der Auftraggeber ist, folgendes aufzeichnet:

1. bei Binnenschiffen, die gewerblichen Zwecken dienen, den Namen und den Heimathafen des Schiffes,
2. bei Eisenbahnwagen das Kennzeichen der ausländischen Eisenbahnverwaltung und die Nummer des Eisenbahnwagens und
3. bei Seetransportbehältern das Kennzeichen des Behälters

(3) ¹Wird der Nachweis der Einfuhr zum Zwecke der Bearbeitung oder Verarbeitung durch Hinweis auf die Belege über die Bezahlung der Eingangsabgaben des Bestimmungslandes geführt (vgl. Abschnitt 143 Abs. 2 Nr. 3), kann dieser Nachweis zugleich als Ausfuhrnachweis angesehen werden. ²Eines weiteren Nachweises für die Ausfuhr bedarf es in diesen Fällen nicht mehr.

143. Buchmäßiger Nachweis

(1) ¹Die Ausführungen zum buchmäßigen Nachweis bei Ausfuhrlieferungen in Abschnitt 136 Abs. 1 bis 6 gelten entsprechend. ²Ist der Gegenstand durch mehrere Unternehmer - Beauftragte - nacheinander bearbeitet oder verarbeitet worden (Abschnitt 141 Abs. 7), muß jeder dieser Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich der Einfuhr oder des Erwerbs im Gemeinschaftsgebiet zum Zwecke der Bearbeitung oder Verarbeitung buchmäßig nachweisen.

(2) Der Nachweis der Einfuhr oder des Erwerbs für Zwecke der Bearbeitung und Verarbeitung soll in den Fällen des Abschnitts 141 Abs. 3 und 5 regelmäßig wie folgt geführt werden:

1. in den Fällen der aktiven Lohnveredelung (vgl. Abschnitt 141 Abs. 3 Nr. 1) durch Hinweis auf die zollamtlichen Belege über die Anmeldung der Waren zur Veredelung und über die Abmeldung der Waren aus der Veredelung;
2. ¹in den Fällen der Einfuhrbesteuerung (vgl. Abschnitt 141 Abs. 3 Nr. 2) durch Hinweis auf den zollamtlichen Beleg über die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer. ²Im Falle der Bearbeitung oder

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Verarbeitung durch mehrere Unternehmer - Beauftragte - genügt bei den nachfolgenden Beauftragten ein Hinweis auf eine Bescheinigung des vorangegangenen Beauftragten, worin dieser die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer bestätigt hat;

3. in den Fällen der Erhebung von Eingangsabgaben durch das Bestimmungsland (vgl. Abschnitt 141 Abs. 3 Nr. 3 und Abs. 5 Nr. 1) durch Hinweis auf die bei dem Unternehmer vorhandenen Belege oder ihre beglaubigten Abschriften über die Bezahlung der Eingangsabgaben des Bestimmungslandes;
4. in den Fällen, in denen der im Gemeinschaftsgebiet erworbene Gegenstand unmittelbar vom Lieferer an den Unternehmer - Beauftragten - oder von dem vorangegangenen Beauftragten an den nachfolgenden Beauftragten gelangt ist (vgl. Abschnitt 141 Abs. 5 Nr. 2), durch Hinweis auf die Durchschrift der Ausfuhrbestätigung für Umsatzsteuerzwecke in Bearbeitungs- oder Verarbeitungsfällen.

(3) ¹Bei der Bearbeitung, z.B. Wartung, Reinigung oder Instandsetzung, eines Kraftfahrzeuges eines ausländischen Auftraggebers kann der Unternehmer den Nachweis der Einfuhr des Kraftfahrzeuges zum Zwecke dieser Bearbeitung auch in anderer Weise führen. ²In Betracht kommen z.B. Hinweise auf eine schriftliche Anmeldung des Auftraggebers zur Reparatur oder auf eine Bescheinigung einer ausländischen Behörde, daß das Kraftfahrzeug bei einem Unfall im Drittlandsgebiet beschädigt worden ist. ³Diese Regelung gilt jedoch nur dann, wenn nach den Umständen des Einzelfalles keine ernsthaften Zweifel daran bestehen, daß der Auftraggeber das Kraftfahrzeug zum Zwecke der Bearbeitung eingeführt hat.

**144. Abgrenzung zwischen Lohnveredelungen im Sinne des § 7 UStG
und Ausfuhrlieferungen im Sinne des § 6 UStG**

(1) ¹Die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen kommt für Werklieferungen an eingeführten oder im Gemeinschaftsgebiet erworbenen Gegenständen - anders als die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a, § 7 UStG bei Werkleistungen (Lohnveredelungen) - ohne Rücksicht darauf in Betracht, zu welchem Zweck die Gegenstände eingeführt oder erworben worden sind. ²Deshalb ist für die Frage, ob für einen Umsatz Steuerfreiheit gewährt werden kann, insbesondere bei Reparaturen beweglicher körperlicher Gegenstände häufig von entscheidender Bedeutung, ob der Umsatz eine Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG) oder eine Werkleistung darstellt. ³Ob im Einzelfall bei Reparaturen eine Werklieferung oder eine Werkleistung vorliegt, ist nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 25.3.1965 - BStBl III S. 338 - zu entscheiden (vgl. auch Abschnitt 27).

(2) ¹Aus Vereinfachungsgründen kann die Reparatur eines Beförderungsmittels, z.B. eines Kraftfahrzeuges, eines Sportbootes, einer Yacht oder eines Sportflugzeuges, ohne weitere Nachprüfung als Werklieferung angesehen werden, wenn der Entgeltsteil, der auf das bei der Reparatur verwendete Material entfällt, mehr als 50 v.H. des für die Reparatur berechneten Gesamtentgelts beträgt. ²Liegen hiernach bei Reparaturen von Wasserfahrzeugen für die Seeschifffahrt, die nicht in § 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG aufgeführt sind, die Voraussetzungen für eine Werklieferung nicht vor, kann ohne weitere Prüfung eine Reparatur gleichwohl als Werklieferung angesehen werden, wenn das Entgelt das 30fache der Bruttoregistertonnage des Schiffes übersteigt.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zu § 8 UStG
(§ 18 UStDV)

145. Umsätze für die Seeschifffahrt

(1) ¹Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 2, § 8 Abs. 1 UStG ist nicht davon abhängig, daß die Umsätze an Unternehmer der Seeschifffahrt oder an die Gesellschaft zur Rettung Schiffbrüchiger bewirkt werden. ²Sie kann sich auf Umsätze auf den vorhergehenden Stufen, z.B. auf Lieferungen von Seeschiffen an Zwischenhändler im Reihengeschäft, erstrecken. ³Auch in diesen Fällen muß jedoch die für die Befreiung erforderliche Zweckbestimmung zum Zeitpunkt der Lieferung eindeutig gegeben sein.

(2) ¹Absatz 1 gilt nicht für die in § 8 Abs. 1 Nr. 3 und 4 UStG genannten Versorgungslieferungen. ²Die Steuerbefreiung kommt in diesen Fällen nur in Betracht, wenn die Lieferungen unmittelbar an Betreiber von Schiffen bewirkt werden, die diese Gegenstände zur Versorgung verwenden. ³Umsätze auf den vorhergehenden Stufen sind hiernach nicht befreit (EuGH-Urteil vom 26.6.1990 - ABl. EG 1990 Nr. C 179 S. 5).

(3) Aufgrund des § 3 Abs. 11 UStG ist die Besorgung der in § 8 Abs. 1 UStG bezeichneten sonstigen Leistungen steuerfrei.

(4) ¹Bei den begünstigten Schiffen (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG) muß es sich um Wasserfahrzeuge handeln, die nach ihrer Bauart dem Erwerb durch die Seeschifffahrt oder der Rettung Schiffbrüchiger zu dienen bestimmt sind. ²Maßgebend ist die zolltarifliche Einordnung. ³Zu den vorbezeichneten Schiffen gehören insbesondere Seeschiffe der Handelsschifffahrt, seegehende Fahrgast- und Fährschiffe, Fischereifahrzeuge und Schiffe des Seeschiffahrtshilfsgewerbes, z.B. Seeschlepper und Bugsierschiffe. ⁴Nicht dazu gehören Wassersportfahrzeuge (vgl. BFH-Urteil vom 13.2.1992 - BStBl II S. 576) und Behördenfahrzeuge. ⁵Weitere Voraussetzungen für die Steuerbefreiung ist, daß die nach ihrer Bauart begünstigten Wasserfahrzeuge auch tatsächlich ausschließlich oder überwiegend in der Erwerbsschifffahrt oder zur Rettung Schiffbrüchiger eingesetzt werden sollen. ⁶Der Begriff der Seeschifffahrt ist nach den Vorschriften des Seerechts zu beurteilen. ⁷Als Seeschifffahrt ist danach die Schifffahrt seewärts der in § 1 der Flaggenrechtsverordnung festgelegten Grenzen der Seefahrt anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 2.9.1971 - BStBl 1972 II S. 45). ⁸In den Fällen der Reise-, Zeit-, Slot- und Bareboat-Vercharterung handelt es sich jeweils um eine steuerfreie Vercharterung eines Wasserfahrzeuges für die Seeschifffahrt nach § 4 Nr. 2 i.V.m. § 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG. ⁹Wesentliches Merkmal dieser Verträge ist das Zurverfügungstellen eines Schiffes bzw. von Schiffsraum. ¹⁰Lediglich die Beförderung im Rahmen von Stückgutverträgen wird als Güterbeförderung angesehen, deren Behandlung sich nach §§ 3 b, 4 Nr. 3 UStG (vgl. Abschnitte 42 d, 46 bis 48) richtet.

(5) Zu den Gegenständen der Schiffsausrüstung (§ 8 Abs. 1 Nr. 2 UStG) gehören:

1. die an Bord eines Schiffes zum Gebrauch mitgeführten in der Regel beweglichen Gegenstände, z.B. optische und nautische Geräte, Drahtseile und Tauwerk, Persenninge, Werkzeug und Ankerketten,
2. das Schiffszubehör, z.B. Rettungsboote und andere Rettungsvorrichtungen, Möbel, Wäsche und anderes Schiffsinventar, Seekarten und Handbücher, sowie

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

3. ¹Teile von Schiffen und andere Gegenstände, die in ein bestimmtes nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG begünstigtes Wasserfahrzeug eingebaut werden sollen oder die zum Ersatz von Teilen oder zur Reparatur eines begünstigten Wasserfahrzeugs bestimmt sind. ²Diese Lieferungen sind jedoch nur dann steuerfrei, wenn sie für ein bereits vorhandenes begünstigtes Wasserfahrzeug bestimmt sind. ³Ein Wasserfahrzeug ist spätestens ab dem Zeitpunkt des Stapellaufs oder des Aufschwimmens im Dock als „vorhanden“ anzusehen. ⁴Die Übergabe eines neugebauten Schiffes von der Werft an den Schiffseigner ist nicht erforderlich. ⁵Lieferungen von Gegenständen, die nachweislich an eine Schiffswerft für ein Schiff nach seinem Stapellauf oder seinem Aufschwimmen im Dock bewirkt werden, sind deshalb steuerfrei. ⁶Bei 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.

(6) ¹Gegenstände zur Versorgung von Schiffen (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 UStG) sind die technischen Verbrauchsgegenstände - z.B. Treibstoffe, Schmierstoffe, Farbe oder Putzwolle -, die sonstigen zum Verbrauch durch die Besatzungsmitglieder und die Fahrgäste bestimmten Gegenstände - z.B. Proviant, Genußmittel, Toilettenartikel, Zeitungen und Zeitschriften - und die Waren für Schiffsapotheken, Bordkantinen und Bordläden. ²Gegenstände zur Versorgung von Schiffen sind auch Lebensmittel, Genußmittel und Non-food-Artikel, die in Bordläden, z.B. auf Ausflugsschiffen und Seebäderschiffen, verkauft werden sollen, auch wenn sie nicht zum Verbrauch oder Gebrauch an Bord, sondern zur Wiedereinfuhr in das Inland bestimmt sind.

(7) ¹Küstenfischerei (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 UStG) ist die Fischerei, die in den vor einer Küste liegenden Meeresteilen, die nicht zur hohen See, sondern zum Gebiet des Uferstaates gehören (Territorialgewässer), durchgeführt wird. ²Unter Bordproviant sind die ausschließlich zum Verbrauch an Bord durch die Besatzung und durch Passagiere bestimmten Waren (Mundvorrat) zu verstehen.

(8) ¹Bei der Versorgung ausländischer Kriegsschiffe (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 UStG) kann davon ausgegangen werden, daß die Voraussetzung für die Steuerbefreiung stets erfüllt ist. ²Bei der Versorgung von Kriegsschiffen der Bundeswehr ist die Voraussetzung durch einen Bestellschein, der die erforderlichen Angaben enthält, nachzuweisen. ³Zu dem Begriff „Gegenstände zur Versorgung von Schiffen“ gelten die Ausführungen in Absatz 6 entsprechend.

(9) Zu den in § 8 Abs. 1 Nr. 5 UStG bezeichneten sonstigen Leistungen gehören insbesondere:

1. ¹die Leistungen des *Schiffsmaklers*, soweit es sich hierbei nicht um Vermittlungsleistungen handelt. ²Der Schiffsmakler vermittelt im allgemeinen den Abschluß von Seefrachtverträgen. ³Sein Aufgabenbereich bestimmt sich jedoch nicht allein nach den Vorschriften über den Handelsmakler (§§ 93 ff. HGB). ⁴Nach der Verkehrsauffassung und Verwaltungsübung ist vielmehr davon auszugehen, daß er, im Gegensatz zum Handelsmakler, nicht nur von Fall zu Fall tätig wird, sondern auch ständig mit der Betreuung eines Schiffes betraut sein kann;
2. ¹die Leistungen des *Havariekommisars*. ²Dieser ist in der Regel als Schadensagent für Versicherer, Versicherungsnehmer, Versicherte oder Beförderungsunternehmer tätig. ³Er hat

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

- hauptsächlich die Aufgabe, die Interessen seines Auftraggebers wahrzunehmen, wenn bei Beförderungen Schäden an den Beförderungsmitteln oder ihren Ladungen eintreten;
3. ¹die Leistungen des **Schiffsbesichtigers**. ²Dieser ist ein Sachverständiger, der Schiffe und Ladungen besichtigt oder der auf Wunsch der Beteiligten bei Schiffshavarien oder Ladungsschäden Gutachten über Ursache, Art und Umfang der Schäden anfertigt;
 4. ¹die Leistungen des **Güterbesichtigers**. ²Dieser ist ein Sachverständiger, der zu einer Güterbesichtigung im Falle von Transportschäden aus Anlaß einer Güterbeförderung berufen ist. ³Eine amtliche Bestellung ist nicht zu fordern;
 5. ¹die Leistungen des **Schiffsklassifizierungsunternehmers**. ²Seine wesentliche Aufgabe ist die Bauaufsicht bei Schiffsneubauten, -umbauten und -reparaturen sowie die Klassifizierung von Schiffen;
 6. ¹die Leistungen des **Dispatcheurs**. ²Seine Tätigkeit besteht in der Feststellung und Verteilung von Schäden in den Fällen der großen Havarie (§§ 727 und 729 HGB);
 7. ¹die Leistungen der **Hafenbetriebe**. ²Hierzu gehören alle Unternehmen, die Leistungen erbringen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der Zweckbestimmung eines Hafens stehen;
 8. ¹das **Schleppen**. ²Diese Leistung wird aufgrund eines Dienst- oder Werkvertrages, z.B. Assistieren beim Ein- und Auslaufen, Einschleppen eines Schiffes in den Hafen, Verholen eines Schiffes innerhalb des Hafens, oder aufgrund eines Frachtvertrages im Sinne des § 556 HGB (Fortbewegung eines unbemannten Schiffes) bewirkt;
 9. ¹das **Lotsen**. ²Diese Leistung liegt vor, wenn ein Schiff auf See oder Wasserstraßen von einem orts- und schiffahrtkundigen Berater geleitet wird, der dieser Tätigkeit berufsmäßig aufgrund behördlicher Zulassung oder eines Lotsenpatents nachgeht;
 10. ¹das **Berge**n. ²Hierunter fallen alle Leistungen für ein Schiff, seine Besatzung oder Ladung, die den Anspruch auf Berge- oder Hilfslohn begründen (vgl. § 740 HGB);
 11. ¹die **selbständigen** Nebenleistungen zu den in den Nummern 1 bis 10 bezeichneten Leistungen. ²Haupt- und Nebenleistungen können von verschiedenen Unternehmern bewirkt werden.

(10) ¹Vermittlungsleistungen sind keine Leistungen für den unmittelbaren Bedarf der begünstigten Schiffe. ²Das gilt auch dann, wenn sie von im Absatz 9 genannten Unternehmern erbracht werden. ³Die Vermittlung der in § 8 bezeichneten Umsätze ist jedoch unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 5 UStG steuerfrei.

146. Umsätze für die Luftfahrt

(1) Abschnitt 145 Abs. 1 bis 3 ist auf Umsätze für die Luftfahrt entsprechend anzuwenden.

(2) Die Steuerbefreiung ist für das gesamte Unternehmen davon abhängig, daß keine nach § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG steuerfreien Beförderungen mit Luftfahrzeugen durchgeführt werden (vgl. Abschnitt 102).

(3) ¹Von den Beförderungen im internationalen Luftverkehr im Sinne des § 8 Abs. 2 Nr. 1 UStG sind die Beförderungen zu unterscheiden, die sich ausschließlich auf das Inland erstrecken (Binnenluftverkehr). ²Die Frage, welcher der beiden Verkehre überwiegt, bestimmt sich nach der Höhe der Entgelte für die Personen- und Güterbeförderungen im Luftverkehr. ³Übersteigen bei einem Unternehmer, der aus-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

schließlich - oder mit einem Unternehmensteil oder auch nur im Rahmen von Hilfsumsätzen – entgeltlichen Luftverkehr betreibt, die Entgelte für die Beförderungen im internationalen Luftverkehr die Entgelte für die Beförderungen im Binnenluftverkehr, kommt für die Lieferungen usw. von Luftfahrzeugen, die zum Einsatz bei diesem Unternehmer bestimmt sind, die Steuerbefreiung in Betracht. ⁴Auf den Zweck, für den das einzelne Flugzeug bestimmt ist oder verwendet wird - Einsatz im internationalen Luftverkehr oder im Binnenluftverkehr -, kommt es nicht an. ⁵Bei den Luftverkehrsunternehmen mit Sitz im Ausland ist davon auszugehen, daß sie im Rahmen ihres entgeltlichen Luftverkehrs überwiegend internationalen Luftverkehr betreiben. ⁶Bei den Luftverkehrsunternehmen mit Sitz im Inland kann diese Voraussetzung als erfüllt angesehen werden, wenn sie in der für den Besteuerungszeitraum maßgeblichen im Bundessteuerblatt veröffentlichten Liste aufgeführt sind. ⁷Die Liste wird jeweils zu Beginn eines Kalenderjahres neu herausgegeben, soweit bis zu diesem Zeitpunkt Änderungen eingetreten sind.

(4) ¹Bis zur Aufnahme eines Unternehmers in die in Absatz 3 bezeichnete Liste gilt folgendes: Haben die zuständigen Landesfinanzbehörden bei einem Unternehmer festgestellt, daß er im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend internationalen Luftverkehr betreibt und keine nach § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG steuerfreien Beförderungsleistungen erbringt, erteilt das zuständige Finanzamt dem Unternehmer hierüber einen schriftlichen bis zum Ablauf des Kalenderjahres befristeten Bescheid. ²Der Unternehmer kann anderen Unternehmern Ablichtungen oder Abschriften des Bescheids des Finanzamts übersenden und sie auf diese Weise unterrichten. ³Die anderen Unternehmer sind berechtigt, diese Ablichtungen oder Abschriften bis zum Beginn des neuen Kalenderjahres für die Führung des buchmäßigen Nachweises zu verwenden.

(5) ¹Das Finanzamt prüft einmal jährlich, ob der in die Liste aufgenommene Unternehmer die Voraussetzungen hierfür noch erfüllt. ²Ist der Unternehmer danach in die nächste Liste nicht mehr aufzunehmen, können andere Unternehmer aus Vereinfachungsgründen bei Umsätzen, die sie bis zum Beginn des neuen Kalenderjahres bewirken, noch davon ausgehen, daß der Unternehmer im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend internationalen Luftverkehr betreibt.

(6) ¹Bezüglich der Begriffe „Ausrüstungsgegenstände“ und „Versorgungsgegenstände“ gelten die Ausführungen in Abschnitt 145 Abs. 5 und 6 entsprechend. ²Jedoch ist es nicht erforderlich, daß der Unternehmer die Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung eines bestimmten Luftfahrzeuges liefert. ³Zu den sonstigen Leistungen im Sinne des § 8 Abs. 2 Nr. 4 UStG gehören insbesondere:

1. die Duldung der Benutzung des Flughafens und seiner Anlagen einschließlich der Erteilung der Start- und Landeerlaubnis,
2. die Reinigung von Luftfahrzeugen,
3. die Umschlagsleistungen auf Flughäfen,
4. die Leistungen der Havariekommissare, soweit sie bei Beförderungen im Luftverkehr anlässlich von Schäden an den Beförderungsmitteln oder ihren Ladungen tätig werden (vgl. Abschnitt 145 Abs. 9 Nr. 2) und
5. die mit dem Flugbetrieb zusammenhängenden sonstigen Leistungen von Luftfahrtunternehmern untereinander, z.B. Schleppen von Flugzeugen eines anderen Unternehmers.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(7) ¹Nicht befreit nach § 4 Nr. 2, § 8 Abs. 2 Nr. 4 UStG sind sonstige Leistungen, die nur mittelbar dem Bedarf von Luftfahrzeugen dienen. ²Hierzu gehören insbesondere:

1. ¹die Vermittlung von befreiten Umsätzen. ²Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 5 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 52 Abs. 4),
2. die Vermietung von Hallen für Werftbetriebe auf Flughäfen,
3. die Leistungen an eine Luftfahrtbehörde für Zwecke der Luftaufsicht im Sinne des § 29 des Luftverkehrsgesetzes,
4. die Beherbergung und **Beköstigung** von Besatzungsmitgliedern eines Luftfahrzeuges,
5. die Beförderung von Besatzungsmitgliedern, z.B. mit einem Taxi, vom Flughafen zum Hotel und zurück,
6. die Beherbergung und **Beköstigung** von Passagieren bei Flugunregelmäßigkeiten und
7. die Beförderung von Passagieren und des Fluggepäcks, z.B. mit einem Kraftfahrzeug, zu einem Ausweichflughafen.

147. Buchmäßiger Nachweis

(1) ¹Der buchmäßige Nachweis ist materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung. ²Hierzu gelten die Ausführungen zu den Ausfuhrlieferungen entsprechend (vgl. Abschnitt 136 Abs. 1 bis 4).

(2) ¹Der Unternehmer soll nach § 18 UStDV neben den in § 13 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 UStDV bezeichneten Angaben auch aufzeichnen, für welchen Zweck der Gegenstand der Lieferung oder die sonstige Leistung bestimmt ist. ²Es genügt der Hinweis auf Urkunden, z.B. auf ein Schiffszertifikat, oder auf Belege, wenn sich aus diesen Unterlagen der Zweck eindeutig und leicht nachprüfbar ergibt. ³In Zweifelsfällen kann der begünstigte Zweck durch eine Bestätigung desjenigen, bei dem er verwirklicht werden soll, nachgewiesen werden. ⁴Soll der begünstigte Zweck bei einem Dritten verwirklicht werden (vgl. Abschnitt 145 Abs. 1 und Abschnitt 146 Abs. 1), sollen auch der Name und die Anschrift dieses Dritten aufgezeichnet sein.

(3) ¹Bei Reihengeschäften können ausländische Unternehmer in der Reihe den buchmäßigen Nachweis in der Regel nicht im Geltungsbereich der UStDV erbringen. ²In diesen Fällen ist zur Vermeidung von Unbilligkeiten das Fehlen des Nachweises nicht zu beanstanden.

Zu § 9 UStG

148. Verzicht auf Steuerbefreiungen (§ 9 Abs. 1 UStG)

(1) ¹Ein Verzicht auf Steuerbefreiungen (Option) ist nur in den Fällen des § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis g, Nr. 9 Buchstabe a, Nr. 12, 13 oder 19 UStG zulässig. ²Der Unternehmer hat bei diesen Steuerbefreiungen die Möglichkeit, seine Entscheidung für die Steuerpflicht bei jedem Umsatz einzeln zu treffen. ³Zur Aufzeichnungspflicht wird auf Abschnitt 256 Abs. 4 hingewiesen.

(2) ¹Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist in den Fällen des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht zulässig. ²Für Unternehmer, die ihre Umsätze aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nach den Vorschriften des

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

§ 24 UStG versteuern, findet § 9 UStG keine Anwendung (§ 24 Abs. 1 Satz 2 UStG). ³Ferner ist § 9 UStG in den Fällen **der unentgeltlichen Wertabgabe** nicht anzuwenden.

(3) ¹Die Ausübung des Verzichts auf Steuerbefreiungen ist an keine besondere Form und Frist gebunden. ²Die Option erfolgt, indem der leistende Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt. ³Dies geschieht regelmäßig, wenn er gegenüber dem Leistungsempfänger mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer abrechnet. ⁴Der Verzicht kann auch in anderer Weise (durch schlüssiges Verhalten) erklärt werden, soweit aus den Erklärungen oder sonstigen Verlautbarungen, in die das gesamte Verhalten einzubeziehen ist, der Wille zum Verzicht eindeutig hervorgeht (BFH-Urteil vom 16.7.1997 - BStBl II S. 670). ⁵Er ist solange möglich, wie die Steuerfestsetzung für diese Leistung noch vorgenommen oder geändert werden kann. ⁶Der Verzicht ist somit auch noch möglich, wenn die Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert wird. ⁷Ein wirksamer Verzicht liegt aber nicht vor, wenn ein Unternehmer eine Grundstückslieferung als steuerpflichtig behandelt, nachdem die Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum unabänderbar geworden ist (vgl. BFH-Urteil vom 2.4.1998 - BStBl II S. 695).

(4) ¹Unter den in Absatz 3 genannten Voraussetzungen kann der Verzicht auch wieder rückgängig gemacht werden. ²Sind für diese Umsätze Rechnungen oder Gutschriften mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden, entfällt die Steuerschuld nur, wenn die Rechnungen oder Gutschriften berichtigt werden. ³Einer Zustimmung des Leistungsempfängers zur Rückgängigmachung des Verzichts bedarf es nicht (vgl. BFH-Urteil vom 25.2.1993 - BStBl II S. 777).

(5) ¹Voraussetzung für einen Verzicht auf die Steuerbefreiungen der in § 9 Abs. 1 UStG genannten Umsätze ist, daß tatsächlich steuerbare Umsätze von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt werden. ²Werden steuerfreie optionsfähige Umsätze beabsichtigt, tatsächlich aber nicht ausgeführt, ist ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nicht zulässig (vgl. aber Abschnitt 203 Abs. 3). ³Eine Option ist ferner nicht zulässig, soweit der leistende Unternehmer den Gegenstand der Leistung oder der Leistungsempfänger die erhaltene Leistung zulässigerweise anteilig nicht seinem Unternehmen zugeordnet hat oder zuordnen konnte (vgl. BFH-Urteile vom 20.7.1988 - BStBl II S. 915 und vom 28.2.1996 - BStBl II S. 459). ⁴Wegen der Grundsätze für die Zuordnung einer Leistung zum Unternehmen wird auf Abschnitt 192 Abs. 18 verwiesen.

(6) ¹Der Verzicht auf die Steuerbefreiung kann bei der Lieferung vertretbarer Sachen sowie bei aufteilbaren sonstigen Leistungen auf deren Teile begrenzt werden (Teilloption). ²Eine Teilloption kommt z.B. bei der Gebäudelieferung, insbesondere bei unterschiedlichen Nutzungsarten der Gebäudeteile, in Betracht. ³Unter Zugrundelegung unterschiedlicher wirtschaftlicher Funktionen ist auch eine Aufteilung nach räumlichen Gesichtspunkten (nicht dagegen eine bloße quotale Aufteilung) möglich (vgl. BFH-Urteil vom 26.6.1996 - BStBl 1997 II S. 98). ⁴Die gesetzliche Einschränkung des Optionsrechts nach § 9 Abs. 2 UStG bleibt hiervon unberührt.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

148 a. Einschränkung des Verzichts auf Steuerbefreiungen (§ 9 Abs. 2 UStG)

(1) ¹Der Verzicht auf die in § 9 Abs. 2 UStG genannten Umsatzsteuerbefreiungen ist nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. ²Unter den Begriff des Grundstücks fallen nicht nur Grundstücke insgesamt, sondern auch selbständig nutzbare Grundstücksteile (z.B. Wohnungen, gewerbliche Flächen, Büroräume, Praxisräume). ³Soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einzelne Grundstücksteile ausschließlich für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, kann auf die Steuerbefreiung des einzelnen Umsatzes weiterhin verzichtet werden. ⁴Werden mehrere Grundstücksteile räumlich oder zeitlich unterschiedlich genutzt, ist die Frage der Option bei jedem Grundstücksteil gesondert zu beurteilen. ⁵Dabei ist es unschädlich, wenn die Verwendung der Grundstücksteile zivilrechtlich in einem einheitlichen Vertrag geregelt ist. ⁶Ein vereinbartes Gesamtentgelt ist, ggf. im Schätzungswege, aufzuteilen.

Beispiel 1:

¹V 1 errichtet ein Gebäude mit mehreren Wohnungen und vermietet es insgesamt an V 2. ²Dieser vermietet die Wohnungen an Privatpersonen weiter.

³Die Vermietung des Gebäudes durch V 1 an V 2 und die Vermietung der Wohnungen durch V 2 an die Privatpersonen sind nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfrei. ⁴V 2 kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil er nicht an Unternehmer vermietet (§ 9 Abs. 1 UStG). ⁵V 1 kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil sein Mieter das Gebäude für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG).

Beispiel 2:

¹V 1 errichtet ein Gebäude und vermietet es an V 2. ²Dieser vermietet es an eine Gemeinde zur Unterbringung der Gemeindeverwaltung weiter.

³Die Vermietung des Gebäudes durch V 1 an V 2 und die Weitervermietung durch V 2 an die Gemeinde sind nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfrei. ⁴V 2 kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil das Gebäude von der Gemeinde für nichtunternehmerische Zwecke genutzt wird (§ 9 Abs. 1 UStG). ⁵V 1 kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil V 2 das Gebäude für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG).

Beispiel 3:

¹V 1 errichtet ein gewerblich zu nutzendes Gebäude mit Einliegerwohnung und vermietet es insgesamt an V 2. ²Dieser betreibt in den gewerblichen Räumen einen Supermarkt. ³Die Einliegerwohnung vermietet V 2 an seinen angestellten Hausmeister.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁴Die Vermietung des Gebäudes durch V 1 an V 2 und die Vermietung der Wohnung durch V 2 an den Hausmeister sind nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfrei. ⁵V 2 kann bei der Vermietung der Einliegerwohnung nicht auf die Steuerbefreiung verzichten, weil der Hausmeister kein Unternehmer ist (§ 9 Abs. 1 UStG). ⁶V 1 kann bei der Vermietung der gewerblichen Räume auf die Steuerbefreiung verzichten, weil V 2 diese Räume ausschließlich für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (§ 9 Abs. 2 UStG). ⁷Bei der Vermietung der Einliegerwohnung kann V 1 auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil V 2 die Wohnung für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG).

Beispiel 4:

¹V errichtet ein mehrgeschossiges Gebäude und vermietet es wie folgt:

- die Räume des Erdgeschosses an eine Bank, ...
- die Räume im 1. Obergeschoß an einen Arzt,
- die Räume im 2. Obergeschoß an einen Rechtsanwalt,
- die Räume im 3. Obergeschoß an das städtische Schulamt.

²Die Vermietungsumsätze des V sind von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG). ³Die Geschosse des Gebäudes sind selbständig nutzbare Grundstücksteile. ⁴Die Frage der Option ist für jeden Grundstücksteil gesondert zu prüfen.

- Erdgeschoß

⁵V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil die Bank die Räume für steuerfreie Umsätze (§ 4 Nr. 8 UStG) verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG).

- 1. Obergeschoß

⁶V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil der Arzt die Räume für steuerfreie Umsätze (§ 4 Nr. 14 UStG) verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG).

- 2. Obergeschoß

⁷V kann auf die Steuerbefreiung verzichten, weil der Rechtsanwalt die Räume ausschließlich für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (§ 9 Abs. 2 UStG).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

- 3. Obergeschoß

⁸V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil die Stadt die Räume nicht unternehmerisch nutzt (§ 9 Abs. 1 UStG).

Beispiel 5:

¹V 1 errichtet ein mehrgeschossiges Gebäude und vermietet es an V 2. ²Dieser vermietet das Gebäude wie im Beispiel 4 weiter.

³Die Vermietung des Gebäudes durch V 1 an V 2 und die Weitervermietung durch V 2 sind nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfrei. ⁴V 2 kann, wie in Beispiel 4 dargestellt, nur bei der Vermietung des 2. Obergeschosses an den Rechtsanwalt auf die Steuerbefreiung verzichten (§ 9 Abs. 2 UStG). ⁵Auch V 1 kann bei der Vermietung des 2. Obergeschosses auf die Steuerbefreiung verzichten, wenn V 2 von seiner Optionsmöglichkeit Gebrauch macht. ⁶V 2 verwendet das 2. Obergeschoß in diesem Fall für steuerpflichtige Umsätze. ⁷Bei der Vermietung der übrigen Geschosse kann V 1 auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil V 2 diese Geschosse für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG).

Beispiel 6:

¹V errichtet ein zweistöckiges Gebäude und vermietet es an den Zahnarzt Z. ²Dieser nutzt das Obergeschoß als Wohnung und betreibt im Erdgeschoß seine Praxis. ³Einen Raum im Erdgeschoß nutzt Z ausschließlich für die Anfertigung und Wiederherstellung von Zahnprothesen.

⁴Die Vermietung des Gebäudes durch V an Z ist von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG). ⁵Die Geschosse des Gebäudes und auch die Räume im Erdgeschoß sind selbständig nutzbare Grundstücksteile. ⁶Die Frage der Option ist für jeden Grundstücksteil gesondert zu prüfen.

- Obergeschoß

⁷V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil Z die Räume nicht unternehmerisch nutzt (§ 9 Abs. 1 UStG).

- Erdgeschoß

⁸V kann auf die Steuerbefreiung insoweit nicht verzichten, als Z die Räume für seine steuerfreie zahnärztliche Tätigkeit (§ 4 Nr. 14 Satz 1 UStG) verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließt (§ 9 Abs. 2 UStG). ⁹Dagegen kann V auf die Steuerbefreiung insoweit verzichten, als Z einen Raum zur Anfertigung und Wiederherstellung von Zahnprothesen, also ausschließlich zur Erbringung von steuerpflichtigen und damit den Vorsteuerabzug nicht ausschließenden Umsätzen verwendet (§ 4 Nr. 14 Satz 4 UStG).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Die Option ist unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 auch dann zulässig, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der seine abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen berechnet (§§ 23, 23 a UStG), seine Umsätze nach den Durchschnittssätzen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe versteuert (§ 24 UStG), Reiseleistungen erbringt (§ 25 UStG) oder die Differenzbesteuerung für die Umsätze von beweglichen körperlichen Gegenständen anwendet (§ 25 a UStG). ²Demgegenüber ist ein Unternehmer, bei dem die Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht erhoben wird, als ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Leistungsempfänger anzusehen. ³Die Option ist in diesem Fall somit nicht möglich.

(3) ¹Verwendet der Leistungsempfänger das Grundstück bzw. einzelne Grundstücksteile nur in sehr geringem Umfang für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen (Ausschlußumsätze), ist der Verzicht auf Steuerbefreiung zur Vermeidung von Härten weiterhin zulässig. ²Eine geringfügige Verwendung für Ausschlußumsätze kann angenommen werden, wenn im Falle der steuerpflichtigen Vermietung die auf den Mietzins für das Grundstück bzw. für den Grundstücksteil entfallende Umsatzsteuer im Besteuerungszeitraum (Kalenderjahr, § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG) höchstens zu 5 v.H. vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen wäre. (Bagatellgrenze). ³Für die Vorsteueraufteilung durch den Leistungsempfänger (Mieter) gelten die allgemeinen Grundsätze (vgl. Abschnitte 207 bis 210).

Beispiel 1:

¹V vermietet das Erdgeschoß eines Gebäudes an den **Zeitschriftenhändler E**. ²Neben den steuerpflichtigen Verkäufen von **Zeitungen und Zeitschriften** bewirkt E auch steuerfreie Verkäufe von **Briefmarken** (§ 4 Nr. 8 Buchstabe i UStG). ³Die Aufteilung der sowohl mit den steuerpflichtigen als auch mit den steuerfreien Umsätzen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge nach ihrer wirtschaftlichen Zuordnung führt im Besteuerungszeitraum zu einem Vorsteuerausfluß von 3 v.H.

⁴Die Vermietung des Erdgeschosses ist nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfrei. ⁵V kann auf die Steuerbefreiung verzichten, weil E das Erdgeschoß nur in geringfügigem Umfang für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

Beispiel 2:

¹V vermietet an den Autohändler A einen Ausstellungsraum. ²A vermietet den Ausstellungsraum jährlich für zwei Wochen an ein Museum zur Ausstellung von Kunst.

³Die Vermietung des Ausstellungsraums durch V an A und die Weitervermietung durch A sind nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfrei. ⁴A kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil das Museum den Ausstellungsraum für steuerfreie Umsätze (§ 4 Nr. 20 Buchstabe a UStG) verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG). ⁵A nutzt den Ausstellungsraum im Besteuerungszeitraum lediglich an 14 von 365 Tagen (ca. 4 v.H.) zur Ausführung von Ausschlußumsätzen. ⁶V kann daher auf die Steuerbefreiung der Vermietung des Ausstellungsraumes verzichten, weil A den

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Ausstellungsraum nur in geringfügigem Umfang für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

(4) ¹Der Unternehmer hat die Voraussetzungen für den Verzicht auf die Steuerbefreiungen nachzuweisen.

²Der Nachweis ist an keine besondere Form gebunden. ³Er kann sich aus einer Bestätigung des Mieters, aus Bestimmungen des Mietvertrages oder aus anderen Unterlagen ergeben. ⁴Ständig wiederholte Bestätigungen des Mieters über die Verwendung des Grundstücks bzw. Grundstücksteils sind nicht erforderlich, solange beim Mieter keine Änderungen bei der Verwendung des Grundstücks zu erwarten sind. ⁵Im Einzelfall kann es aber erforderlich sein, vom Mieter zumindest eine jährliche Bestätigung einzuholen.

(5) ¹§ 9 Abs. 2 UStG in der ab 1.1.1994 geltenden Fassung ist nicht anzuwenden, wenn das auf dem Grundstück errichtete Gebäude vor dem 1.1.1998 fertiggestellt wird und wenn mit der Errichtung des Gebäudes vor dem 11.11.1993 begonnen wurde. ²Unter dem Beginn der Errichtung eines Gebäudes ist der Zeitpunkt zu verstehen, in dem einer der folgenden Sachverhalte als erster verwirklicht worden ist:

1. Beginn der Ausschachtungsarbeiten,
2. Erteilung eines **spezifizierten** Bauauftrags an den Bauunternehmer oder
3. Anfuhr nicht unbedeutender Mengen von Baumaterial auf dem Bauplatz.

³Vor diesem Zeitpunkt im Zusammenhang mit der Errichtung eines Gebäudes durchgeführte Arbeiten oder die Stellung eines Bauantrags sind noch nicht als Beginn der Errichtung anzusehen. ⁴Dies gilt auch für die Arbeiten zum Abbruch eines Gebäudes, es sei denn, daß unmittelbar nach dem Abbruch des Gebäudes mit der Errichtung eines neuen Gebäudes begonnen wird. ⁵Hiervon ist stets auszugehen, wenn der Steuerpflichtige die Entscheidung zu bauen für sich bindend und unwiderruflich nach außen hin erkennbar gemacht. ⁶Dies kann z.B. durch eine Abbruchgenehmigung nachgewiesen werden, die nur unter der Auflage erteilt wurde, zeitnah ein neues Gebäude zu errichten.

(6) ¹Wird durch einen Anbau an einem Gebäude oder eine Aufstockung eines Gebäudes ertragsteuerlich ein selbständiges Wirtschaftsgut hergestellt, ist auf dieses Wirtschaftsgut die seit dem 1.1.1994 geltende Rechtslage anzuwenden. ²Diese Rechtslage gilt auch, wenn ein **Gebäude** nachträglich durch Herstellungsarbeiten so umfassend saniert oder umgebaut wird, daß nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ein anderes Wirtschaftsgut entsteht (vgl. H 43 EStH 1998 zu R 43 Abs. 5 EStR 1998). ³Die Ausführungen in den Sätzen 1 und 2 sind jedoch in den Fällen nicht anzuwenden, in denen die Herstellungsarbeiten vor dem 11.11.1993 begonnen haben und vor dem 1.1.1998 abgeschlossen werden. ⁴Die Einschränkung der Optionsmöglichkeiten ab 1.1.1994 hat keine Auswirkungen auf einen für die Errichtung des **Gebäudes** in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug.

(7) ¹Durch die Veräußerung eines Grundstücks wird die Frage, ob der Verzicht auf die in § 9 Abs. 2 UStG genannten Steuerbefreiungen zulässig ist, nicht beeinflusst. ²Für Grundstücke mit Altbauten gilt daher, auch wenn sie veräußert werden, die Rechtslage vor dem 1.1.1994. ³Zu beachten sind aber weiterhin die

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Grundsätze des BMF-Schreibens vom 29.5.1992 (BStBl I S. 378) zum Mißbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO); vgl. auch BFH-Urteil vom 14.5.1992 - BStBl II S. 931.

Zu § 10 UStG

(§ 25 UStDV)

149. Entgelt

(1) ¹Der Begriff des Entgelts in § 10 Abs. 1 UStG gilt sowohl für die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 UStG) als auch für die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG). ²Zwischen den beiden Besteuerungsarten besteht insoweit kein Unterschied, als auch bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten grundsätzlich nur das zu versteuern ist, was für die Lieferung oder sonstige Leistung tatsächlich vereinnahmt wird (vgl. BFH-Urteile vom 2.4.1981 - BStBl II S. 627 und vom 10.11.1983 - BStBl 1984 II S. 120). ³Wegen der Änderung der Bemessungsgrundlage vgl. Abschnitt 223.

(2) ¹Das Entgelt ist auch dann Bemessungsgrundlage, wenn es dem objektiven Wert der bewirkten Leistung nicht entspricht. ²Eine Ausnahme besteht für unentgeltliche oder verbilligte Leistungen durch Unternehmer an **Ihr Personal**, von Vereinigungen an ihre Mitglieder und von Einzelunternehmern an ihnen nahestehende Personen; vgl. Abschnitte 12, **155**, 157 und 158. ³Liefert eine Kapitalgesellschaft einer Tochtergesellschaft einen Gegenstand zu einem überhöhten Preis, so bildet dieser grundsätzlich selbst dann das Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 UStG, wenn ein Teil der Gegenleistung ertragsteuerrechtlich als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen ist (BFH-Urteil vom 25.11.1987 - BStBl 1988 II S. 210).

(3) ¹Der Umfang des Entgelts beschränkt sich nicht auf die bürgerlich-rechtlich bestimmte oder bestimmbare Gegenleistung für eine Leistung, sondern erstreckt sich auf alles, was der Leistungsempfänger tatsächlich für die an ihn bewirkte Leistung aufwendet. ²**Vereinbaren die Beteiligten rechtsirrtümlich die Gegenleistung ohne Umsatzsteuer, ist der ursprünglich vereinbarte Betrag in Entgelt und darauf entfallende Umsatzsteuer aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 20.1.1997 - BStBl II S. 716).** ³Neben dem vereinbarten Preis einer Leistung können auch zusätzliche Aufwendungen des Leistungsempfängers Leistungsentgelt sein, wenn der Leistungsempfänger sie zugunsten des Leistenden für die Leistung erbringt (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.1995 - BStBl 1996 II S. 208). ⁴**Es kommt nicht darauf an, ob der Leistungsempfänger gewillt ist, die vom Leistenden zu erbringende oder erbrachte Leistung anzunehmen, und ob er auf sie Wert legt oder nicht (vgl. BFH-Urteil vom 28.1.1988 - BStBl II S. 473).** ⁵Vertragsstrafen, die wegen Nichterfüllung oder wegen nicht gehöriger Erfüllung geleistet werden, haben Schadensersatzcharakter (vgl. Abschnitt 3 Abs. 2). ⁶Auch Verzugszinsen, Fälligkeitszinsen, Prozeßzinsen und Nutzungszinsen sind nicht Teil des Entgelts, sondern Schadensersatz (vgl. Abschnitt 3 Abs. 3). ⁷Wegen der Behandlung der Teilzahlungszuschläge vgl. Abschnitt 29 a. ⁸Das 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). ⁹Als Entgelt für die Lieferung sind auch die dem Abnehmer vom Lieferer berechneten Beförderungskosten anzusehen. ¹⁰Bei einer unfreien Versendung im Sinne des § 40 UStDV gehören jedoch die Kosten für die Beförderung oder deren Besorgung nicht zum Entgelt für die vom Absender ausgeführte Lieferung. ¹¹Im Nachnahmeverkehr der Post **und anderer Versender** ist als

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Entgelt für die gelieferte Ware der vom Empfänger entrichtete Nachnahmebetrag - ohne Umsatzsteuer - anzusehen, der auch die Zahlkarten- oder Überweisungsgebühr einschließt (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.1973 - BStBl 1974 II S. 191). ¹²Beim Pfandleihgeschäft sind die notwendigen Kosten der Verwertung, die der Pfandleiher einbehalten darf, nicht Entgelt innerhalb eines Leistungsaustausches (vgl. BFH-Urteil vom 9.7.1970 - BStBl II S. 645). ¹³Zahlungen im Rahmen einer sogenannten Erlöspoolung, die nicht leistungsbezogen sind, fehlt der Entgeltcharakter (BFH-Urteil vom 28.2.1974 - BStBl II S. 345). ¹⁴**Auch die Übernahme von Schulden kann Entgelt sein (vgl. Abschnitt 6 Abs. 2).**

(4) ¹Die Gegenleistung des Leistungsempfängers entspricht im Regelfall dem Entgelt, das der Unternehmer tatsächlich erhält. ²Weicht der vom Leistungsempfänger aufgewendete Betrag im Einzelfall von dem vom Unternehmer vereinnahmten Betrag ab, so ist von den Aufwendungen des Abnehmers für die Lieferung oder sonstige Leistung auszugehen. ³Bei der Abtretung einer Forderung unter dem Nennwert bestimmt sich deshalb das Entgelt nach den tatsächlichen Aufwendungen des Leistungsempfängers (vgl. BFH-Urteil vom 27.5.1987 - BStBl II S. 739). ⁴Wegen der Steuer- und Vorsteuerberichtigung in diesen Fällen wird auf Abschnitt 223 Abs. 6 verwiesen.

(5) ¹Zum Entgelt gehören auch freiwillig an den Unternehmer gezahlte Beträge, z.B. Trinkgelder, wenn zwischen der Zahlung und der Leistung des Unternehmers eine innere Verknüpfung besteht (vgl. BFH-Urteil vom 17.2.1972 - BStBl II S. 405). ²Der im Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe erhobene Bedienungszuschlag ist Teil des vom Unternehmer vereinnahmten Entgelts, auch wenn das Bedienungspersonal den Zuschlag nicht abführt, sondern vereinbarungsgemäß als Entlohnung für seine Dienste zurückbehält (vgl. BFH-Urteil vom 19.8.1971 - BStBl 1972 II S. 24). ³Dagegen rechnen die an das Bedienungspersonal gezahlten freiwilligen Trinkgelder nicht zum Entgelt für die Leistungen des Unternehmers.

(6) ¹Geschäftskosten dürfen das Entgelt nicht mindern. ²Dies gilt auch für Provisionen, die der Unternehmer an seinen Handelsvertreter oder Makler für die Vermittlung des Geschäfts zu zahlen hat. ³Mit Ausnahme der auf den Umsatz entfallenden Umsatzsteuer rechnen zum Entgelt auch die vom Unternehmer geschuldeten Steuern (Verbrauch- und Verkehrsteuern), öffentlichen Gebühren und Abgaben, auch wenn diese Beträge offen auf den Leistungsempfänger überwält werden. ⁴Diese Abgaben können auch nicht als durchlaufende Posten im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 5 UStG behandelt werden (vgl. BFH-Urteil vom 4.6.1970 - BStBl II S. 648 sowie Abschnitt 152).

(7) ¹Als Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG kommen auch Zahlungen des Leistungsempfängers an Dritte in Betracht, sofern sie für Rechnung des leistenden Unternehmers entrichtet werden und im Zusammenhang mit der Leistung stehen. ²Dies gilt jedoch nicht für diejenigen Beträge, die der Leistungsempfänger im Rahmen eines eigenen Schuldverhältnisses mit einem Dritten aufwenden muß, damit der Unternehmer seine Leistung erbringen kann (vgl. BFH-Urteil vom 22.2.1968 - BStBl II S. 463). ³Erfüllt der Leistungsempfänger durch seine Zahlungen an einen Dritten sowohl eine eigene Verbindlichkeit als auch eine Schuld des leistenden Unternehmers, weil beide im Verhältnis zu dem Dritten Gesamtschuldner sind, rechnen die Zahlungen nur insoweit zum Entgelt, wie die Schuldbefreiung des leistenden Unternehmers für diesen von wirtschaftlichem Interesse ist und damit für ihn einen Wert darstellt. ⁴Bei einer Grundstücksveräußerung rechnet nur die Hälfte der Grunderwerbsteuer zum Entgelt für die Grundstücksveräußerung, wenn die Parteien des Grundstückskaufvertrags vereinbaren, daß der Erwerber die

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Grunderwerbsteuer allein zu tragen hat (vgl. BFH-Urteil vom 10.7.1980 - BStBl II S. 620). ⁵Zur Bemessung der Umsatzsteuer für steuerpflichtige Grundstücksverkäufe ist die Hälfte der Grunderwerbsteuer nur insoweit heranzuziehen, als sie in ihrer Höhe noch nicht durch die Umsatzsteuer beeinflusst ist.

Beispiel:

Netto-Entgelt für Grundstück	100.000 DM
+ halbe Grunderwerbsteuer (Steuersatz 3,5 v.H.)	<u>1.750 DM</u>
Bemessungsgrundlage	<u>101.750 DM</u>

(8) ¹Wird das Pfandgeld für Warenumschießungen dem Abnehmer bei jeder Lieferung berechnet, so ist es Teil des Entgelts für die Lieferung. ²Bei Rücknahme des Leerguts und Rückzahlung des Pfandbetrags liegt eine Entgeltsminderung vor. ³**Dabei wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer die ausgezahlten Pfandgelder für Leergut unabhängig von dem Umfang der Vollgutlieferungen des jeweiligen Besteuerungszeitraumes als Entgeltsminderungen behandelt.** ⁴**Es muß jedoch sichergestellt sein, daß die Entgeltsminderungen in sachgerechter Weise (z.B. durch Aufteilung im gleichen Verhältnis wie bei den Vollgutlieferungen) den geltenden Steuersätzen zugeordnet werden.** ⁵Aus Vereinfachungsgründen kann dem Unternehmer auf Antrag auch folgendes Verfahren genehmigt werden:

- ¹Die bei der Warenlieferung jeweils in Rechnung gestellten und bei Rückgabe des Leerguts dem Abnehmer zurückgewährten Pfandbeträge bleiben bei der laufenden Umsatzbesteuerung zunächst unberücksichtigt. ²Der Unternehmer hat spätestens am Schluß jedes Kalenderjahrs den Pfandbetragssaldo, der sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen den den Abnehmern im Laufe des jeweiligen Abrechnungszeitraums berechneten und den zurückgewährten Pfandbeträgen ergibt, auf Grund seiner Aufzeichnungen zu ermitteln. ³Dabei bleibt jedoch ein bereits versteuerter Saldovortrag, z.B. aus dem Vorjahr, außer Betracht. ⁴Ein sich danach ergebender Überschuß an berechneten Pfandbeträgen ist zusammen mit den Umsätzen des betreffenden letzten Voranmeldungszeitraums der Umsatzsteuer zu unterwerfen. ⁵Bei diesem Pfandbetragssaldo handelt es sich um einen Nettobetrag - ohne Umsatzsteuer -. ⁶Der Abnehmer kann die auf den Pfandbetragssaldo entfallende Steuer als Vorsteuer abziehen, wenn sie ihm gesondert in Rechnung gestellt ist. ⁷Ergibt sich ein Pfandbetragssaldo zugunsten des Abnehmers, so liegt bei diesem - seine Unternehmereigenschaft vorausgesetzt - eine steuerpflichtige Lieferung von Leergut vor. ⁸Der Unternehmer, der dieses Verfahren beantragt, muß die bei den einzelnen Lieferungen berechneten und bei Rückgabe des Leerguts zurückgewährten Pfandbeträge - nach Abnehmern getrennt - gesondert von den sonstigen Entgelten aufzeichnen. ⁹Die Aufzeichnungen müssen eindeutig und leicht nachprüfbar sein und fortlaufend geführt werden (vgl. § 63 Abs. 1 UStDV, § 146 AO). ¹⁰Aus ihnen muß gegebenenfalls zu ersehen sein, wie sich die Pfandbeträge auf verschiedene Steuersätze verteilen (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG). ¹¹Für den Abnehmer muß aus der Rechnung klar ersichtlich sein, daß für die in Rechnung gestellten Pfandbeträge Umsatzsteuer nicht berechnet worden ist.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. ¹Abweichend von dem unter Nummer 1 geregelten Verfahren kann der Unternehmer in jeder einzelnen Rechnung die Leergutrücknahme mit der Vollgutlieferung verrechnen und nur den verbleibenden Netto-Rechnungsbetrag der Umsatzsteuer unterwerfen. ²Einen sich möglicherweise zum Jahresende ergebenden Pfandbetragssaldo zugunsten des Abnehmers hat in diesem Fall weder der Lieferer noch der Abnehmer zu ermitteln und zu versteuern. ³Auch gesonderte Aufzeichnungen über die Pfandbeträge sind nicht erforderlich.

⁴Bei den folgenden Abwicklungsarten ist zunächst ein Entgelt für die Überlassung der Warenumschießung nicht gegeben:

1. ¹Für den jeweiligen Abnehmer wird ein Leergutkonto geführt, auf dem der Lieferer das hingeebene und zurückgenommene Leergut mengenmäßig festhält. ²Über den Saldo wird periodisch, häufig aber erst bei Lösung des Vertragsverhältnisses abgerechnet.
2. ¹Die Pfandbeträge für Leergutabgänge und Leergutzugänge werden vom Lieferer auf einem besonderen Konto verbucht und auch - nachrichtlich - in den jeweiligen Rechnungen ausgewiesen, ohne aber in die Rechnungssumme einbezogen zu werden. ²Von Zeit zu Zeit wird über das Leergut abgerechnet.
3. ¹Der Lieferer erhebt mit jeder Lieferung einen Kautionsbetrag, z.B. 1 oder 2 Pf je Flasche. ²Diese Beträge dienen der Ansammlung eines Kautionsguthabens zugunsten des Abnehmers. ³Die Verbuchung erfolgt auf einem besonderen Konto. ⁴Daneben werden die Leergutbewegungen mengenmäßig festgehalten. ⁵Über das Leergut wird in der Regel bei Auflösung der Vertragsbeziehungen abgerechnet.

⁶In diesen Fällen kommt ein von der vorangegangenen Warenlieferung losgelöster selbständiger Leistungsaustausch erst im Zeitpunkt der Leergutabrechnung zustande. ⁷Die Annahme eines nicht steuerbaren Schadensersatzes scheidet aus, weil der Zahlung des Kunden eine Leistung des Unternehmers gegenübersteht.

150. Zuschüsse

Allgemeines

(1) ¹Zahlungen unter den Bezeichnungen „Zuschuß, Zuwendung, Beihilfe, Prämie, Ausgleichsbetrag u.ä.“ (Zuschüsse) können entweder

1. Entgelt für eine Leistung an den Zuschußgeber (Zahlenden),
2. (zusätzliches) Entgelt eines Dritten oder
3. echter, nicht steuerbarer Zuschuß

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

sein. ²Der Zahlende ist Leistungsempfänger, wenn er für seine Zahlung eine Leistung vom Zahlungsempfänger erhält. ³Der Zahlende kann ein Dritter sein (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG), der selbst nicht Leistungsempfänger ist.

Zuschüsse als Entgelt für Leistungen an den Zahlenden

(2) ¹Zuschüsse sind Entgelt für eine Leistung an den Zahlenden,

1. wenn ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem leistenden Unternehmer (Zahlungsempfänger) und dem Zahlenden besteht (vgl. dazu Abschnitte 1 bis 6);
2. wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem Zuschuß besteht, d.h. wenn der Zahlungsempfänger seine Leistung - insbesondere bei gegenseitigen Verträgen - erkennbar um der Gegenleistung willen erbringt;
3. wenn der Zahlende einen Gegenstand oder einen sonstigen Vorteil erhält, aufgrund dessen er als Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung angesehen werden kann;
4. wenn (beim Zahlenden oder am Ende der Verbraucherkette) ein Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts vorliegt.

²Ob die Leistung des Zahlungsempfängers derart mit der Zahlung verknüpft ist, daß sie sich auf den Erhalt einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, ergibt sich aus den Vereinbarungen des Zahlungsempfängers mit dem Zahlenden, z.B. den zugrundeliegenden Verträgen oder den Vergaberichtlinien (vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1997 - BStBl 1998 II S. 169). ³Die Zwecke, die der Zahlende mit den Zahlungen verfolgt, können allenfalls Aufschlüsse darüber geben, ob die erforderliche innere Verknüpfung zwischen Leistung und Zahlung vorliegt. ⁴Die Annahme eines Leistungsaustausches setzt weder auf der Seite des Zahlenden noch auf der Seite des Zahlungsempfängers rechtlich durchsetzbare Ansprüche voraus (vgl. BFH-Urteil vom 23.2.1989 - BStBl II S. 638). ⁵Besteht danach eine innere Verknüpfung zwischen der Leistung des Zahlungsempfängers und der Zahlung, ist die Zahlung Entgelt für die Leistung des Zahlungsempfängers.

Beispiel 1:

Zuschüsse einer Gemeinde an einen eingetragenen Verein, z.B. eine Werbegemeinschaft zur vertragsgemäßen Durchführung einer Werbeveranstaltung in der Vorweihnachtszeit.

Beispiel 2:

Ein Bauherr errichtet ein Geschäftshaus mit einer Tiefgarage und verpflichtet sich gegenüber der Stadt, einen Teil der Stellplätze der Allgemeinheit zur Verfügung zu stellen. ²Er erhält dafür ein Entgelt von der Stadt (vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1997 a.a.O.).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 3:

Anfertigung von Auftragsgutachten gegen Entgelt, wenn der öffentliche Auftraggeber das Honorar für das Gutachten und nicht dafür leistet, die Tätigkeit des Zahlungsempfängers zu ermöglichen oder allgemein zu fördern; zum Leistungsaustausch bei der Durchführung von Forschungsvorhaben, zu der die öffentliche Hand Zuwendungen bewilligt hat, vgl. BFH-Urteil vom 23.2.1989 a.a.O.

Zuschüsse als zusätzliches Entgelt eines Dritten

(3) ¹Zusätzliches Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG sind solche Zahlungen, die von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Lieferung oder sonstige Leistung des leistenden Unternehmers (Zahlungsempfängers) gewährt werden. ²Ein zusätzliches Entgelt kommt in der Regel nur dann in Betracht, wenn ein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen dem **Zahlungsempfänger** und dem zahlenden Dritten zu verneinen ist (vgl. BFH-Urteil vom 20.2.1992 - BStBl II S. 705). ³Der Dritte ist in diesen Fällen nicht Leistungsempfänger. ⁴Ein zusätzliches Entgelt liegt vor, wenn der Leistungsempfänger einen Rechtsanspruch auf die Zahlung hat, die Zahlung in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung gegenüber dem Leistungsempfänger oder zumindest im Interesse des Leistungsempfängers gewährt wird (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1986 - BStBl 1987 II S. 228).

Beispiel 1:

¹Die Bundesanstalt für Arbeit gewährt einer Werkstatt für Behinderte pauschale Zuwendungen zu den Sach-, Personal- und Beförderungskosten, die für die Betreuung und Ausbildung der Behinderten entstehen.

²Die Zahlungen sind Entgelt von dritter Seite für die Leistungen der Behindertenwerkstatt (Zahlungsempfänger) an die Behinderten, da der einzelne Behinderte auf diese Zahlungen einen Anspruch hat.

Beispiel 2:

¹Ein Bundesland gewährt einem Studentenwerk einen Zuschuß zum Bau eines Studentenwohnheims.

²Der Zuschuß wird unmittelbar dem Bauunternehmer ausgezahlt. ³Es liegt ein steuerbares Entgelt von dritter Seite für die Leistung des Bauunternehmers an das Studentenwerk vor.

(4) ¹Nicht zum zusätzlichen Entgelt gehören hingegen Zahlungen eines Dritten dann, wenn sie dem **leistenden Unternehmer (Zahlungsempfänger)** zu dessen Förderung und nicht überwiegend im Interesse des Leistungsempfängers gewährt werden. ²Die Abgrenzung von zusätzlichem Entgelt und echtem Zuschuß wird somit nach der Person des Bedachten und nach dem Förderungsziel vorgenommen (BFH-Urteil vom 8.3.1990 - BStBl II S. 708). ³Ist die Zahlung des Dritten an den **Zahlungsempfänger** ein echter Zuschuß, weil sie zur Förderung des **Zahlungsempfängers** gewährt wird, ist es unbeachtlich, daß der Zuschuß auch dem Leistungsempfänger zugute kommt, weil er nicht das Entgelt aufzubringen hat, das der **Zahlungsempfänger** - ohne den Zuschuß - verlangen müßte (vgl. BFH-Urteil vom 9.10.1975 - BStBl 1976 II S. 105).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(5) ¹Ein zusätzliches steuerbares Entgelt ist anzunehmen, wenn die Zahlung die Entgeltszahlung des Leistungsempfängers ergänzt und sie damit preisaußfüllenden Charakter hat. ²Die Zahlung dient der Preisaußfüllung, wenn sie den erklärten Zweck hat, das Entgelt für die Leistung des Zahlungsempfängers an den Leistungsempfänger auf die nach Kalkulationsgrundsätzen erforderliche Höhe zu bringen und dadurch das Zustandekommen eines Leistungsaustauschs zu sichern oder wenigstens zu erleichtern (vgl. BFH-Urteil vom 24.8.1967 - BStBl III S. 717). ³Entgelt von dritter Seite liegt auch dann vor, wenn der **Zahlungsempfänger** in pauschalierter Form das erhalten soll, was ihm vom Begünstigten (Leistungsempfänger) für die Leistung zustünde, wobei eine Kostendeckung nicht erforderlich ist (vgl. BFH-Urteil vom 26.6.1986 - BStBl II S. 723). ⁴Wegen der Rechnungserteilung bei der Vereinnahmung von Entgelten von dritter Seite vgl. Abschnitt 188 Abs. 1.

(6) ¹Nach den vorstehenden Grundsätzen ist auch dann zu verfahren, wenn bei der Einschaltung von Unternehmern in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts der eingeschaltete Unternehmer einen eigenen gesetzlichen oder sonstigen Anspruch auf die Zahlung hat. ²Auch wenn es nach den Vergabebedingungen im Ermessen des Zuwendungsgebers steht, ob er die Mittel der juristischen Person des öffentlichen Rechts oder unmittelbar dem eingeschalteten Unternehmer gewährt, ist entscheidend, daß der Unternehmer einen eigenen Anspruch auf die Zuwendung hat (vgl. BMF-Schreiben vom 27.12.1990 - BStBl 1991 I S. 81).

Beispiel 1:

¹Erstattung von Fahrgeldausfällen nach dem Schwerbehindertengesetz für die unentgeltliche Beförderung von Schwerbehinderten.

²Die erstatteten Fahrgeldausfälle sind steuerbare Zahlungen eines Dritten, da die Zahlungen das Fahrgeld abgelden sollen, das die nach dem Schwerbehindertengesetz begünstigten Personen ansonsten als Leistungsempfänger entsprechend dem geltenden Tarif hätten aufwenden müssen.

³Nicht entscheidungserheblich ist, daß die Erstattungen pauschaliert erfolgen. ⁴Maßgeblich ist vielmehr, daß die Zuwendungen nach einem Vorhundertssatz der Fahrgeldeinnahmen berechnet werden und damit in geschätzter Höhe die erbrachten Beförderungsleistungen abgelden sollen. ⁵Inwieweit mit der Erstattung eine Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung erreicht wird, ist nicht entscheidend (vgl. BFH-Urteil vom 26.6.1986 a.a.O.).

Beispiel 2:

¹Eine Gemeinde erhält zur Errichtung und zum Betrieb einer Müllverbrennungsanlage Zuwendungen des Landes. ²Sie beauftragt eine GmbH, diese Anlage zu errichten. ³Die Landesmittel werden an die GmbH weitergeleitet. ⁴Nach den Förderrichtlinien kann das Land die Zuwendungen den abfallbeseitigungspflichtigen Gemeinden oder gewerblichen Unternehmern gewähren, die Maßnahmen für Siedlungsabfälle durchführen.

⁵Die Zahlungen der Gemeinde an die GmbH sind Entgelt für die Leistung der GmbH (Errichtung der Müllverbrennungsanlage) an die Gemeinde. ⁶Auch wenn das Land die Mittel der GmbH unmittelbar

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

überwiesen hätte, wäre darin eine Zahlung des Landes an die Gemeinde und eine weitere Zahlung der Gemeinde an die GmbH zu sehen.

Nicht steuerbare Zuschüsse (echte Zuschüsse)

(7) ¹Nicht steuerbare echte Zuschüsse liegen vor, wenn die Zahlungen nicht aufgrund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden (vgl. BFH-Urteile vom 28.7.1994 - BStBl 1995 II S. 86 und vom 13.11.1997 - BStBl 1998 II S. 169). ²Das ist der Fall, wenn die Zahlungen nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt werden, weil z.B. der leistende Unternehmer (Zahlungsempfänger) einen Anspruch auf die Zahlung hat oder weil in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung bzw. im überwiegenden öffentlich-rechtlichen Interesse an ihn gezahlt wird (vgl. BFH-Urteile vom 24.8.1967 - BStBl III S. 717 und vom 25.11.1986 - BStBl 1987 II S. 228). ³Echte Zuschüsse liegen auch vor, wenn der Zahlungsempfänger die Zahlungen lediglich erhält, um ganz allgemein in die Lage versetzt zu werden, überhaupt tätig zu werden oder seine nach dem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben erfüllen zu können. ⁴So sind Zahlungen echte Zuschüsse, die vorrangig dem leistenden Zahlungsempfänger zu seiner Förderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpoltischen Gründen gewährt werden (BFH-Urteil vom 13.11.1997 a.a.O.). ⁵Dies gilt auch für Beihilfen in der Landwirtschaft, durch die Strukturveränderungen oder Verhaltensänderungen z.B. aufgrund von EG-Marktordnungen gefördert werden sollen. ⁶Vorteile in Form von Subventionen, Beihilfen, Förderprämien, Geldpreisen und dergleichen, die ein Unternehmer als Anerkennung oder zur Förderung seiner im allgemeinen Interesse liegenden Tätigkeiten ohne Bindung an bestimmte Umsätze erhält, sind kein Entgelt (vgl. BFH-Urteil vom 6.8.1970 - BStBl II S. 730). ⁷Die bloße technische Anknüpfung von Förderungsmaßnahmen an eine Leistung des Zahlungsempfängers führt nicht dazu, daß die Förderung als zusätzliches Entgelt für die Leistung zu beurteilen ist, wenn das Förderungsziel nicht die Subvention der Preise zugunsten der Abnehmer (Leistungsempfänger), sondern die Subvention des Zahlungsempfängers ist (vgl. BFH-Urteil vom 8.3.1990 - BStBl II S. 708).

Beispiel :

¹Zuschüsse, die die Bundesanstalt für Arbeit bestimmten Unternehmern zu den Löhnen und Ausbildungsvergütungen oder zu den Kosten für Arbeitserprobung und Probebeschäftigung gewährt.

²Damit erbringt die Bundesanstalt für Arbeit weder als Dritter zusätzliche Entgelte zugunsten der Vertragspartner des leistenden Unternehmers, noch erfüllt sie als dessen Leistungsempfänger eigene Entgeltsverpflichtungen.

(8) ¹Zuwendungen aus öffentlichen Kassen, die ausschließlich auf der Grundlage des Haushaltsrechts und den dazu erlassenen Allgemeinen Nebenbestimmungen vergeben werden, sind grundsätzlich echte, nicht steuerbare Zuschüsse. ²Allgemeine Nebenbestimmungen enthalten keine konkreten Hinweise für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung. ³Die dort normierten Auflagen für den Zuwendungsempfänger reichen für die Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses nicht aus. ⁴Sie haben den Sinn, den Zuwendungsgeber über den von ihm erhofften und erstrebten Nutzen des Projekts zu unterrichten und die sachgerechte Verwendung der eingesetzten Fördermittel sicherzustellen. ⁵Wird die Bewilligung der Zuwendungen darüber hinaus mit besonderen Nebenbestimmungen verknüpft, kann ggf. ein

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Leistungsaustauschverhältnis vorliegen. ⁶Besondere Nebenbestimmungen sind auf den jeweiligen Einzelfall abgestellte Regelungen, die Bestandteil jeder Zuwendung sein können und im Zuwendungsbescheid oder -vertrag besonders kenntlich zu machen sind. ⁷Dort können Auflagen und insbesondere Vorbehalte des Zuwendungsgebers hinsichtlich der Verwendung des Tätigkeitsergebnisses geregelt sein. ⁸Entsprechendes gilt für vertraglich geregelte Vereinbarungen. ⁹Regelungen zur technischen Abwicklung der Zuwendung und zum haushaltsrechtlichen Nachweis ihrer Verwendung sind umsatzsteuerrechtlich regelmäßig unbeachtlich (vgl. BFH-Urteil vom 28.7.1994 - BStBl II 1995 S. 86). ¹⁰**Zur Behandlung von Zuwendungen des Bundesministeriums für Bildung und Forschung für Forschungs- und Entwicklungsvorhaben vgl. BMF-Schreiben vom ...**

151. Entgeltsminderungen

(1) ¹Entgeltsminderungen liegen vor, wenn der Leistungsempfänger bei der Zahlung Beträge abzieht, z.B. Skonti, Rabatte, Preisnachlässe usw., oder wenn dem Leistungsempfänger bereits gezahlte Beträge zurückgewährt werden, ohne daß er dafür eine Leistung zu erbringen hat. ²Auf die Gründe, die für die Ermäßigung des Entgelts maßgebend waren, kommt es nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 21.3.1968 - BStBl II S. 466). ³Die Pflicht des Unternehmers, bei nachträglichen Änderungen des Entgelts die Steuer bzw. den Vorsteuerabzug zu berichtigen, ergibt sich aus § 17 UStG. ⁴Auf Abschnitt 223 wird hingewiesen.

(2) ¹Eine Entgeltsminderung setzt voraus, daß der Unternehmer das Entgelt an denjenigen herausgibt, der es gezahlt hat (vgl. BFH-Urteil vom 20.7.1967 - BStBl III S. 687). ²Eine Vergütung des Herstellers, die nicht an seinen Leistungsempfänger, sondern an einen anderen in der Abnehmerkette gewährt wird, ist beim Hersteller keine Entgeltsminderung. ³**Bei aufeinanderfolgenden Umsätzen einer Lieferkette Hersteller - Händler - Kunde ist die Bemessungsgrundlage nach den Umsätzen der jeweiligen Leistungsbeziehung (Hersteller - Händler / Händler - Kunde) und dem jeweiligen dafür aufgewendeten Entgelt zu beurteilen.** ⁴Umstände außerhalb der einzelnen Leistungsbeziehung sind nicht zu berücksichtigen, insbesondere ist unbeachtlich, welchen Betrag der letzte Abnehmer (Kunde) für die Ware eines Herstellers wirtschaftlich aufwendet.

Beispiel 1:

Vergütung (z.B. Barscheck) des Herstellers an den Kunden

¹Der Hersteller verkauft seine Ware zum Herstellerpreis von 50 DM + 8 DM USt an den Händler.

²Der Kunde entrichtet beim Kauf der Ware den Händlerpreis von 100 DM + 16 DM USt. ³Der Kunde erhält im Rahmen einer Werbeaktion von dem Hersteller für den Kauf der Ware einen Barscheck in Höhe von 10 DM.

⁴Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung Händler - Kunde beläuft sich auf 100 DM, die Bemessungsgrundlage für die Lieferung Hersteller - Händler auf 50 DM. ⁵Der Hersteller hat Umsatzsteuer in Höhe von 8 DM in Rechnung gestellt, der Händler hat Vorsteuer in Höhe von 8 DM geltend gemacht. ⁶Die Gutschrift von 10 DM ist kein Entgelt von dritter Seite i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG, weil die Gutschrift des Herstellers nicht dem Händler für die Lieferung Händler - Kunde gewährt wird. ⁷Der Hersteller kann aufgrund des Barschecks seine Um-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

satzsteuerschuld für die Lieferung Hersteller - Händler nicht mindern, weil sich die Bemessungsgrundlage für seine Lieferung an den Händler nicht geändert hat. ⁸Die Vergütung des Herstellers an den Kunden betrifft nicht das Verhältnis Hersteller - Händler; sie ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlicher Werbeaufwand des Herstellers.

Beispiel 2:**Preiserstattungsgutscheine des Herstellers an den Kunden**

¹Der Hersteller verkauft seine Ware zum Herstellerpreis von 50 DM + 8 DM USt an den Händler. ²Der Kunde entrichtet beim Kauf der Ware den Händlerpreis von 100 DM + 16 DM USt. ³Der Hersteller hat im Rahmen einer Werbeaktion die Verpackungen seiner Waren mit Gutscheinen versehen. ⁴Bei der Einsendung einer bestimmten Anzahl dieser Gutscheine an den Hersteller erhält der Kunde von diesem eine Bargelderstattung von 10 DM.

⁵Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung Händler - Kunde beläuft sich auf 100 DM, die Bemessungsgrundlage für die Lieferung Hersteller - Händler auf 50 DM. ⁶Der Hersteller hat 8 DM USt in Rechnung gestellt, der Händler hat 8 DM Vorsteuer geltend gemacht. ⁷Wie im Beispiel 1 liegt hier kein Entgelt von dritter Seite i.S. von § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG vor, weil die Bargeldauszahlung vom Hersteller nicht dem Händler, sondern dem Kunden gewährt wird.

⁸Auch hier kann der Hersteller seine Umsatzsteuerschuld für die Lieferung Hersteller - Händler nicht mindern.

Beispiel 3:**Preisnachlaßgutscheine des Herstellers an den Kunden**

¹Der Hersteller verkauft seine Ware zum Herstellerpreis von 50 DM + 8 DM USt an den Händler. ²Der Händlerverkaufspreis beträgt 100 DM + 16 DM USt. ³Im Rahmen einer Werbeaktion hat der Hersteller Preisnachlaßgutscheine im Wert von 10 DM ausgegeben, die der Kunde beim Händler einlösen kann. ⁴Der Kunde bezahlt beim Kauf der Ware dem Händler 106 DM bar und 10 DM in Form des Gutscheins. ⁵Der Händler reicht den Gutschein beim Hersteller ein und erhält 10 DM vom Hersteller erstattet.

⁶Der Hersteller hat 8 DM USt in Rechnung gestellt, der Händler hat 8 DM Vorsteuer geltend gemacht. ⁷Nach Absprache zwischen Hersteller und Händler und der tatsächlichen Durchführung ist die Entgegennahme des Gutscheins eine Entgeltsminderung i.S. von § 17 UStG sowohl für die Lieferung Händler - Kunde als auch für die Lieferung Hersteller - Händler. ⁸Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung Händler - Kunde beläuft sich auf 91,38 DM (= um 10 DM reduzierter Händlerpreis von 116 DM abzüglich der USt). ⁹Da der Händler den Gutschein bei dem Hersteller einreicht und dieser dem Händler hierfür 10 DM erstattet, mindert sich die Bemessungsgrundlage der Lieferung Hersteller - Händler auf 41,38 DM (= um 10 DM reduzierter Herstellerpreis von 58 DM abzüglich der USt). ¹⁰Der Hersteller hat den für die ursprüngliche

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Lieferung Hersteller - Händler geschuldeten Steuerbetrag, der Händler den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug zu berichtigen.

(3) ¹Eine Entgeltsminderung kann vorliegen, wenn der Erwerber einer Ware Mängel von sich aus beseitigt und dem Lieferer die entstandenen Kosten berechnet. ²Zur Frage, ob in derartigen Fällen ein Schadensersatz vorliegt, vgl. Abschnitt 3 Abs. 1. ³Wird jedoch von den Vertragspartnern von vornherein ein pauschaler Abzug vom Kaufpreis vereinbart und dafür vom Erwerber global auf alle Ansprüche aus der Sachmängelhaftung des Lieferers verzichtet, so erbringt der Käufer eine entgeltliche sonstige Leistung (vgl. BFH-Urteil vom 15.12.1966 - BStBI 1967 III S. 234). ⁴**Zuwendungen, die ein Lieferant seinem Abnehmer für die Durchführung von Werbemaßnahmen gewährt, sind regelmäßig als Preisnachlaß zu behandeln, wenn und soweit keine Verpflichtung zur Werbung besteht, der Werber die Werbung im eigenen Interesse am Erfolg der Werbemaßnahme ausführt und die Gewährung des Zuschusses nicht losgelöst von der Warenlieferung, sondern mit dieser eng verknüpft ist (vgl. BFH-Urteil vom 5.8.1965 - BStBI III S. 630).** ⁵Werbepremien, die den Abnehmern für die Werbung eines neuen Kunden gewährt werden, mindern daher nicht das Entgelt (vgl. BFH-Urteil vom 7.3.1995 - BStBI II S. 518). ⁶Entsprechendes gilt bei der Überlassung von Prämienbüchern durch eine Buchgemeinschaft an ihre Mitglieder für die Werbung neuer Mitglieder (vgl. BFH-Urteil vom 17.12.1959 - BStBI 1960 III S. 97). ⁷**Soweit einem Altabonnenten eine Prämie als Belohnung für die Verlängerung seines eigenen Belieferungsverhältnisses gewährt wird, liegt eine Entgeltsminderung vor (vgl. BFH-Urteil vom 7.3.1995 a.a.O.).** ⁸**Die Teilnahme eines Händlers an einem Verkaufswettbewerb seines Lieferanten, dessen Gegenstände die vertriebenen Produkte sind, begründet regelmäßig keinen besonderen Leistungsaustausch, die Zuwendung des Preises kann jedoch als Preisnachlaß durch den Lieferanten zu behandeln sein (BFH-Urteil vom 9.11.1994 - BStBI 1995 II S. 277).** ⁹**Gleiches gilt für die Zuwendung eines Lieferanten an einen Abnehmer als Belohnung für Warenbezüge in einer bestimmten Größenordnung (vgl. BFH-Urteil vom 28.6.1995 - BStBI II S. 850).** ¹⁰Hat der leistende Unternehmer eine Vertragsstrafe wegen nicht gehöriger Erfüllung an den Leistungsempfänger zu zahlen, so liegt darin keine Entgeltsminderung (vgl. Abschnitt 3 Abs. 2). ¹¹Die nach der Milch-Garantiemengen-Verordnung erhobene Abgabe mindert nicht das Entgelt für die Milchlieferungen des Erzeugers.

(4) Preisnachlässe, die von Verkaufsagenten eingeräumt werden, sind wie folgt zu behandeln:

Beispiel 1:

¹Der Agent räumt den Abnehmern mit Zustimmung der Lieferfirma einen Preisnachlaß vom Listenpreis zu Lasten seiner Provision ein. ²Der Lieferer erteilt dem Abnehmer eine Rechnung über den geminderten Preis. ³Dem Agenten wird auf Grund der vereinbarten „Provisionsklausel“ nur die um den Preisnachlaß gekürzte Provision gutgeschrieben. ⁴In diesem Fall hat der Lieferer nur den vom Abnehmer aufgewendeten Betrag zu versteuern. ⁵Der vom Agenten eingeräumte Preisnachlaß ist ihm nicht in Form eines Provisionsverzichts des Agenten als Entgelt von dritter Seite zugeflossen. ⁶Das Entgelt für die Leistung des Agenten besteht in der ihm gutgeschriebenen, gekürzten Provision.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 2:

¹Der Agent räumt den Preisnachlaß ohne Beteiligung der Lieferfirma zu Lasten seiner Provision ein.

²Der Lieferer erteilt dem Abnehmer eine Rechnung über den vollen Listenpreis und schreibt dem Agenten die volle Provision nach dem Listenpreis gut. ³Der Agent gewährt dem Abnehmer den zugesagten Preisnachlaß in bar, durch Gutschrift oder durch Sachleistungen, z.B. kostenlose Lieferung von Zubehör o.ä.

⁴In diesem Fall mindert der vom Agenten eingeräumte Preisnachlaß weder das Entgelt der Lieferfirma noch die Provision des Agenten. ⁵Der Agent ist nicht berechtigt, dem Abnehmer eine Gutschrift über den Preisnachlaß mit Ausweis der Umsatzsteuer zu erteilen und einen entsprechenden Vorsteuerabzug vorzunehmen, weil zwischen ihm und dem Abnehmer kein Leistungsaustausch stattfindet (vgl. BFH-Beschluß vom 14.4.1983 - BStBl II S. 393).

(5) ¹W e c h s e l v o r z i n s e n (Wechseldiskont), die dem Unternehmer bei der Weitergabe (Diskontierung) eines für seine Lieferung oder sonstige Leistung in Zahlung genommenen Wechsels abgezogen werden, mindern das Entgelt für seinen Umsatz (vgl. BFH-Urteil vom 27.10.1967 - BStBl 1968 II S. 128). ²Dies gilt auch für die bei Prolongation eines Wechsels berechneten Wechselvorzinsen. ³Dagegen sind die Wechselumlaufspesen (Diskontspesen) Kosten des Zahlungseinzugs, die das Entgelt nicht mindern (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.1955 - BStBl 1956 III S. 53). ⁴Hat der Unternehmer für seine steuerpflichtige Leistung eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis im Sinne des § 14 Abs. 1 UStG erteilt und unterläßt er es, seinem Abnehmer die Entgeltsminderung und die darauf entfallende Steuer mitzuteilen, so schuldet er die auf den Wechseldiskont entfallende Steuer nach § 14 Abs. 2 UStG. ⁵Gewährt der Unternehmer im Zusammenhang mit einer Lieferung oder sonstigen Leistung einen Kredit, der als gesonderte Leistung anzusehen ist (vgl. Abschnitt 29 a Abs. 1 und 2), und hat er über die zu leistenden Zahlungen Wechsel ausgestellt, die vom Leistungsempfänger akzeptiert werden, so mindern die bei der Weitergabe der Wechsel berechneten Wechselvorzinsen nicht das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung.

152. Durchlaufende Posten

(1) ¹Durchlaufende Posten gehören nicht zum Entgelt (§ 10 Abs. 1 letzter Satz UStG). ²Sie liegen vor, wenn der Unternehmer, der die Beträge vereinnahmt und verauslagt, im Zahlungsverkehr lediglich die Funktion einer Mittelsperson ausübt, ohne selbst einen Anspruch auf den Betrag gegen den Leistenden zu haben und auch nicht zur Zahlung an den Empfänger verpflichtet zu sein. ³Ob der Unternehmer Beträge im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verauslagt, kann nicht nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entschieden werden. ⁴Es ist vielmehr erforderlich, daß zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem, der Anspruch auf die Zahlung hat (Zahlungsempfänger), unmittelbare Rechtsbeziehungen bestehen (vgl. BFH-Urteil vom 24.2.1966 - BStBl III S. 263). ⁵Liegen solche unmittelbaren Rechtsbeziehungen mit dem Unternehmer vor, so sind Rechtsbeziehungen ohne Bedeutung, die zwischen dem Zahlungsempfänger und der Person bestehen, die an den Unternehmer leistet oder zu leisten verpflichtet ist (vgl. BFH-Urteil vom 2.3.1967 - BStBl III S. 377).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Unmittelbare Rechtsbeziehungen setzen voraus, daß der Zahlungsverpflichtete und der Zahlungsempfänger jeweils den Namen des anderen und die Höhe des gezahlten Betrags erfahren (vgl. BFH-Urteil vom 4.12.1969 - BStBl 1970 II S. 191). ²Dieser Grundsatz findet jedoch regelmäßig auf Abgaben und Beiträge keine Anwendung. ³Solche Beträge können auch dann durchlaufende Posten sein, wenn die Mittelsperson dem Zahlungsempfänger die Namen der Zahlungsverpflichteten und die jeweilige Höhe der Beträge nicht mitteilt (vgl. BFH-Urteil vom 11.8.1966 - BStBl III S. 647). ⁴Kosten (Gebühren und Auslagen), die Rechtsanwälte, Notare und Angehörige verwandter Berufe bei Behörden und ähnlichen Stellen für ihre Auftraggeber auslegen, können als durchlaufende Posten auch dann anerkannt werden, wenn dem Zahlungsempfänger Namen und Anschriften der Auftraggeber nicht mitgeteilt werden. ⁵Voraussetzung ist, daß die Kosten nach Kosten-(Gebühren)ordnungen berechnet werden, die den Auftraggeber als Kosten-(Gebühren)schuldner bestimmen (vgl. BFH-Urteil vom 24.8.1967 - BStBl III S. 719).

(3) Steuern, öffentliche Gebühren und Abgaben, die vom Unternehmer geschuldet werden, sind bei ihm keine durchlaufenden Posten, auch wenn sie dem Leistungsempfänger gesondert berechnet werden (vgl. BFH-Urteil vom 4.6.1970 - BStBl II S. 648 und Abschnitt 149 Abs. 6).

153. Bemessungsgrundlage beim Tausch und bei tauschähnlichen Umsätzen

(1) ¹Beim Tausch und bei tauschähnlichen Umsätzen gilt der gemeine Wert (§ 9 BewG) jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. ²Das bedeutet, daß als Entgelt für eine Leistung der übliche Preis der vom Leistungsempfänger erhaltenen Gegenleistung anzusetzen ist; die Umsatzsteuer ist stets herauszurechnen. ³**Soweit der Wert des Entgelts nicht ermittelt werden kann, ist er zu schätzen.** ⁴**Anhaltspunkt für die Bewertung der Gegenleistung können die Aufwendungen sein, die dem leistenden Unternehmer für die Leistung entstanden sind (vgl. BFH-Urteil vom 10.7.1997 - BStBl II S. 668).** ⁵Wird ein Geldbetrag zugezahlt, so handelt es sich um einen Tausch oder tauschähnlichen Umsatz mit Baraufgabe. ⁶In diesen Fällen ist der Wert der Sachleistung um diesen Betrag zu mindern. ⁷**Wird im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes Kapital zinslos oder verbilligt zur Nutzung überlassen, richtet sich der gemeine Wert dieses Vorteils nach den allgemeinen Vorschriften des Bewertungsgesetzes (§§ 13 bis 16 BewG).** ⁸Danach ist ein einjähriger Betrag der Nutzung mit 5,5 v.H. des Darlehens zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 28.2.1991 - BStBl II S. 649).

(2) ¹Zum Entgelt für eine Werkleistung kann neben der vereinbarten Barvergütung auch der bei der Werkleistung anfallende Materialabfall gehören, den der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer überläßt. ²Das gilt insbesondere, wenn Leistungsempfänger und leistender Unternehmer sich darüber einig sind, daß die Barvergütung kein hinreichender Gegenwert für die Werkleistung ist. ³Der Wert des Materialabfalls kann auch dann anteilige Gegenleistung für die Werkleistung sein, wenn über den Verbleib des Materialabfalls keine besondere Vereinbarung getroffen worden ist. ⁴Die Vermutung, daß in diesem Fall die Höhe der vereinbarten Barvergütung durch den überlassenen Materialabfall beeinflusst worden ist, besteht insbesondere, wenn es sich um wertvollen Materialabfall handelt (vgl. BFH-Urteil vom 15.12.1988 - BStBl 1989 II S. 252). ⁵Zum Wert der Gegenleistung bei Übernahme einer Baulast gegen ein Darlehen zu marktunüblich niedrigen Zinsen vgl. BFH-Urteil vom 12.11.1987 - BStBl 1988 II S. 156, zum Wert der Gegenleistung bei Nießbrauchseinräumung gegen Gewährung eines unverzinslichen Darlehens vgl. BFH-Urteil vom 28.2.1991 - BStBl II S. 649.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(3) ¹Die Umsätze beim Austauschverfahren in der Kraftfahrzeugwirtschaft sind in der Regel Tauschlieferungen mit Baraufgabe (vgl. BFH-Urteil vom 3.5.1962 - BStBl III S. 265). ²Der Lieferung eines aufbereiteten funktionsfähigen Austauschteils (z.B. Motor, Aggregat, Achse, Benzinpumpe, Kurbelwelle, Vergaser) durch den Unternehmer der Kraftfahrzeugwirtschaft stehen eine Geldzahlung und eine Lieferung des reparaturbedürftigen Kraftfahrzeugteils (Altteils) durch den Kunden gegenüber. ³Als Entgelt für die Lieferung des Austauschteils sind demnach die vereinbarte Geldzahlung und der gemeine Wert des Altteils anzusetzen. ⁴Dabei können die Altteile mit einem Durchschnittswert von 10 v.H. des sogenannten Bruttoaustauschentgelts bewertet werden. ⁵Als Bruttoaustauschentgelt ist der Betrag anzusehen, den der Endabnehmer für den Erwerb eines dem zurückgegebenen Altteil entsprechenden Austauschteils abzüglich Umsatzsteuer, jedoch ohne Abzug eines Rabatts zu zahlen hat. ⁶Der Durchschnittswert ist danach auf allen Wirtschaftsstufen gleich. ⁷Er kann beim Austauschverfahren sowohl für Personenkraftwagen als auch für andere Kraftfahrzeuge, insbesondere auch Traktoren, Mähdrescher und andere selbstfahrende Arbeitsmaschinen im Sinne des § 18 Abs. 2 Nr. 1 StVZO, angewandt werden. ⁸Setzt ein Unternehmer bei der Abrechnung an Stelle des Durchschnittswerts andere Werte an, so sind die tatsächlichen Werte der Umsatzsteuer zu unterwerfen. ⁹Zur Vereinfachung der Abrechnung (§ 14 UStG) und zur Erleichterung der Aufzeichnungspflichten (§ 22 UStG) kann wie folgt verfahren werden:

1. ¹Die Lieferungen von A l t t e i l e n durch die am Kraftfahrzeug-Austauschverfahren beteiligten Unternehmer werden nicht zur Umsatzsteuer herangezogen. ²Soweit der Endabnehmer des Austauschteils ein Land- und Forstwirt ist und seine Umsätze nach § 24 UStG nach Durchschnittssätzen versteuert, ist der Lieferer des Austauschteils, z.B. Reparaturwerkstatt, verpflichtet, über die an ihn ausgeführte Lieferung des Altteils auf Verlangen eine Gutschrift nach § 14 Abs. 5 UStG zu erteilen (vgl. Nummer 2 Buchstabe a Beispiel 2).
2. ¹Bei der Lieferung des Austauschteils wird der Wert des zurückgegebenen Altteils in allen Fällen von den Lieferern - Hersteller, Großhändler, Reparaturwerkstatt - als Teil der Bemessungsgrundlage berücksichtigt. ²Dabei ist folgendes zu beachten:
 - a) ¹In der Rechnung über die Lieferung des Austauschteils braucht der Wert des Altteils nicht in den Rechnungsbetrag einbezogen zu werden. ²Es genügt, daß der Unternehmer den auf den Wert des Altteils entfallenden Steuerbetrag angibt.

Beispiel 1:

1 Austauschmotor	1.000,-- DM
+ Umsatzsteuer (16 v.H.)	160,-- DM
+ Umsatzsteuer (16 v.H.) auf den Wert des Altteils von 100 DM (10 v.H. von 1.000 DM)	<u>16,-- DM</u>
	<u>1.176,-- DM</u>

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 2:

(Lieferung eines Austauschteils an einen Landwirt, der § 24 UStG anwendet)

1 Austauschmotor	1.000,— DM
+ Umsatzsteuer (16 v.H.)	160,— DM
+ Umsatzsteuer (16 v.H.) auf den Wert des Altteils von 100 DM (10 v.H. von 1.000 DM)	<u>16,— DM</u>
	<u>1.176,— DM</u>
./. Gutschrift 9 v.H. Umsatzsteuer auf den Wert des Altteils (100 DM)	<u>9,— DM</u>
	<u>1.167,— DM</u>

- b) ¹Der Lieferer der Austauschteile - Hersteller, Großhändler, Reparaturwerkstatt - hat die auf die Werte der Altteile entfallenden Steuerbeträge gesondert aufzuzeichnen. ²Am Schluß des Voranmeldungs- und des Besteuerungszeitraums ist aus der Summe dieser Steuerbeträge die Summe der betreffenden Entgeltsteile zu errechnen.
- c) Der Lieferungsempfänger muß, sofern er auf der Eingangsseite die Entgelte für empfangene steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen und die darauf entfallenden Steuerbeträge nicht getrennt voneinander, sondern nach § 63 Abs. 5 UStDV in einer Summe aufzeichnet, die um die Steuer auf die Werte der Altteile verminderten Bruttorechnungsbeträge (nach den vorstehenden Beispielen 1.160,— DM) und die auf die Werte der Altteile entfallenden Steuerbeträge getrennt voneinander aufzeichnen.
- (4) ¹Nimmt ein Kraftfahrzeughändler beim Verkauf eines Neuwagens einen Gebrauchtwagen in Zahlung und leistet der Käufer in Höhe des Differenzbetrags eine Zuzahlung, so liegt ein Tausch mit Baraufgabe vor. ²Zum Entgelt des Händlers gehört neben der Zuzahlung auch der gemeine Wert des in Zahlung genommenen gebrauchten Fahrzeuges. ³Wird der Gebrauchtwagen zu einem höheren Preis als dem gemeinen Wert in Zahlung genommen, so liegt ein verdeckter Preisnachlaß vor, der das Entgelt für die Lieferung des Neuwagens mindert.

Beispiel 1:

¹Der Verkaufspreis eines neuen Kraftwagens beträgt 17.400 DM. ²Der Kraftfahrzeughändler nimmt bei der Lieferung des Neuwagens ein gebrauchtes Fahrzeug, dessen gemeiner Wert 8.000 DM beträgt, mit 8.500 DM in Zahlung. ³Der Kunde zahlt 8.900 DM in bar.

⁴Der Kraftfahrzeughändler gewährt einen verdeckten Preisnachlaß von 500 DM. ⁵Das Entgelt für die Lieferung des Neuwagens berechnet sich wie folgt:

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Barzahlung	<u>8.900,- DM</u>
+ gemeiner Wert	<u>8.000,- DM</u>
	16.900,- DM
./. darin enthaltene 13,79 v.H.	
Umsatzsteuer (Steuersatz 16 v.H.)	<u>2.331,- DM</u>
= Entgelt	<u>14.569,- DM</u>

⁶Ein verdeckter Preisnachlaß kann mit steuerlicher Wirkung nur anerkannt werden, wenn die Höhe der Entgeltsminderung nachgewiesen wird. ⁷Der Kraftfahrzeughändler kann den gemeinen Wert des in Zahlung genommenen Gebrauchtwagens wie folgt ermitteln:

1. Wenn im Zeitpunkt der Übernahme des Gebrauchtwagens ein Schätzpreis eines amtlich bestellten Kraftfahrzeugsachverständigen festgestellt worden ist, kann dieser als gemeiner Wert anerkannt werden.
2. ¹Bei Fahrzeugen, die innerhalb einer Frist von 3 Monaten seit Übernahme weitergeliefert werden, kann als gemeiner Wert der Verkaufserlös abzüglich etwaiger Reparaturkosten, soweit die Reparaturen nicht nach der Übernahme durch den Kraftfahrzeughändler von diesem verursacht worden sind, und abzüglich eines Pauschalabschlags bis zu 15 v.H. für Verkaufskosten anerkannt werden. ²Ein höherer Abschlagssatz ist nur anzuerkennen, wenn der Unternehmer entsprechende stichhaltige Kalkulationen vorlegt. ³Reparaturen sind nur mit den Selbstkosten, also ohne Gewinnzuschlag, zu berücksichtigen. ⁴Zu den Reparaturen in diesem Sinne rechnet nicht das Verkaufsfertigmachen. ⁵Die Kosten hierfür sind durch den Pauschalabschlag abgegolten.
3. ¹Bei Fahrzeugen, die nicht innerhalb einer Frist von 3 Monaten seit Übernahme, sondern erst später weitergeliefert werden, kann der Verkaufserlös abzüglich etwaiger Reparaturkosten wie bei Nummer 2, aber ohne Pauschalabschlag als gemeiner Wert anerkannt werden. ²Bei der Ermittlung des gemeinen Werts in den Fällen 2 und 3 ist vom Brutto-Verkaufserlös (einschl. Umsatzsteuer) auszugehen. ³Der daraus ermittelte gemeine Wert ist ebenfalls der Bruttowert (einschl. Umsatzsteuer).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 2:

Verkaufspreis des Neufahrzeugs (15.000 DM + 2.400 DM Umsatzsteuer)	17.400,— DM

Barzahlung	8.900,— DM

Anrechnung Gebrauchtfahrzeug	8.500,— DM

Ermittlung des gemeinen Werts

Verkaufserlös	10.000,— DM
./. Reparaturkosten	500,— DM
./. Verkaufskosten (15 v.H. von 10.000 DM)	<u>1.500,— DM</u>
= Gemeiner Wert	8.000,— DM
Verdeckter Preisnachlaß	500,— DM

Ermittlung des Entgelts

Barzahlung	8.900,— DM
+ Gemeiner Wert des Gebrauchtfahrzeugs	<u>8.000,— DM</u>
	16.900,— DM

./. darin enthaltene 13,79 v.H. Umsatzsteuer (Steuersatz 16 v.H.)	2.331,— DM

Die Umsatzsteuer vermindert sich um (2.400 DM ./. 2.331 DM) =	69,— DM

⁶Ist der festgestellte gemeine Wert des in Zahlung genommenen Gebrauchtwagens höher als der Inzahlungnahmepreis, hat der Kraftfahrzeughändler außer der Zuzahlung den höheren gemeinen Wert zu versteuern. ⁷Die Regelung zur Ermittlung des gemeinen Wertes kann auch angewendet werden, wenn das in Zahlung genommene Fahrzeug nicht weiterverkauft, sondern verschrottet wird. ⁸In diesem Fall kann der gemeine Wert des Fahrzeugs mit 0 DM bzw. mit dem Schrotterlös angesetzt werden, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob es innerhalb von 3 Monaten oder später verschrottet wird. ⁹Voraussetzung hierfür ist jedoch, daß die Verschrottung des Fahrzeugs vom Händler in geeigneter Weise, mindestens durch Vorlage des entwerteten Kfz-Briefs nachgewiesen wird.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(5) ¹In den Fällen, in denen bei der Lieferung eines Neuwagens und der Inzahlungnahme eines Gebrauchtwagens ein verdeckter Preisnachlaß gewährt wird, ist ggf. § 14 Abs. 2 UStG anzuwenden. ²Der Kraftfahrzeughändler, der in einem derartigen Fall eine Rechnung erteilt, in der die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen und der angegebene Steuerbetrag von dem nicht um den verdeckten Preisnachlaß geminderten Entgelt berechnet worden ist, schuldet den Steuermehrbetrag nach § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG. ³Eine Berichtigung der geschuldeten Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfordert nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG, daß der in der Rechnung ausgewiesene Steuerbetrag gegenüber dem Abnehmer berichtigt wird. ⁴In diesem Fall ist der Abnehmer nach § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG verpflichtet, den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug entsprechend zu berichtigen.

154. (unbesetzt)

155. Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Wertabgaben

(1) ¹Bei den einer Lieferung gleichgestellten Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 1 b UStG (vgl. Abschnitt 24 b) ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage grundsätzlich vom Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand im Zeitpunkt der Entnahme oder Zuwendung auszugehen (§ 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG). ²Der Einkaufspreis entspricht in der Regel dem Wiederbeschaffungspreis. ³Kann ein Einkaufspreis nicht ermittelt werden, so sind als Bemessungsgrundlage die Selbstkosten anzusetzen. ⁴Diese umfassen alle durch den betrieblichen Leistungsprozeß bis zum Zeitpunkt der Entnahme oder Zuwendung entstandenen Kosten. ⁵Die auf die Wertabgabe entfallende Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

(2) ¹Bei den einer sonstigen Leistung gleichgestellten Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 9 a UStG (vgl. Abschnitt 24 c) bilden die bei der Ausführung der Leistung entstandenen Kosten die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 4 Nr. 2 und 3 UStG). ²Dabei ist grundsätzlich von den bei der Einkommensteuer zugrunde gelegten Kosten auszugehen, die den anteiligen Unternehmerlohn nicht mit einschließen. ³In diese Kosten sind - unabhängig von der Einkunftermittlungsart - die nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge nicht einzubeziehen. ⁴Besteht die Wertabgabe in der Verwendung eines Gegenstands (§ 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG), sind nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG aus der Bemessungsgrundlage solche Kosten auszuschneiden, die nicht zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. ⁵Dabei ist es unerheblich, ob das Fehlen des Abzugsrechts darauf zurückzuführen ist, daß

- a) für die Leistung an den Unternehmer keine Umsatzsteuer geschuldet wird oder
- b) die Umsatzsteuer für die empfangene Leistung beim Unternehmer nach § 15 Abs. 1 a oder 2 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist oder
- c) die Aufwendungen in öffentlichen Abgaben (Steuern, Gebühren oder Beiträgen) bestehen.

(3) Zur Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen oder verbilligten Leistungen an das Personal vgl. Abschnitt 12.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

156. und 157. (weggefallen)

158. Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 UStG)

(1) ¹Die Mindestbemessungsgrundlage gilt nur für folgende Umsätze:

1. Umsätze der in § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG genannten Vereinigungen an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder und Teilhaber oder diesen nahestehende Personen (vgl. die Beispiele 1 und 2);
2. Umsätze von Einzelunternehmern an ihnen nahestehende Personen;
3. Umsätze von Unternehmern an ihr **Personal** oder **dessen** Angehörige aufgrund des Dienstverhältnisses (vgl. Abschnitt 12).

²Als „nahestehende Personen“ sind Angehörige im Sinne des § 15 AO sowie andere Personen und Gesellschaften anzusehen, zu denen ein Anteilseigner, Gesellschafter usw. eine enge rechtliche, wirtschaftliche oder persönliche Beziehung hat. ³Ist das für die genannten Umsätze entrichtete Entgelt niedriger als die nach § 10 Abs. 4 UStG in Betracht kommenden Werte oder Kosten für gleichartige unentgeltliche Leistungen, so sind als Bemessungsgrundlage die Werte oder Kosten nach § 10 Abs. 4 UStG anzusetzen. ⁴Dies gilt nicht, wenn das vereinbarte niedrigere Entgelt marktüblich ist (vgl. EuGH-Urteil vom 29.5.1997 - BStBl II S. 841 und BFH-Urteil vom 8.10.1997 - BStBl II S. 840).

Beispiel 1:

¹Eine KG überläßt einem ihrer Gesellschafter einen firmeneigenen Personenkraftwagen zur privaten Nutzung. ²Sie belastet in der allgemeinen kaufmännischen Buchführung das Privatkonto des Gesellschafters im Kalenderjahr mit 2.400 DM. ³Der auf die private Nutzung des Pkw entfallende Anteil an den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Kosten (z.B. AfA, Kraftstoff, Öl, Reparaturen) beträgt jedoch 3.600 DM. ⁴Nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG wäre als Bemessungsgrundlage der auf die Privatnutzung entfallende Kostenanteil von 3.600 DM zugrunde zu legen. ⁵Das vom Gesellschafter durch Belastung seines Privatkontos entrichtete Entgelt ist niedriger als die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG. ⁶Nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG ist deshalb die Pkw-Überlassung mit 3.600 DM zu versteuern.

Beispiel 2:

¹Ein Verein gestattet seinen Mitgliedern und auch Dritten die Benutzung seiner Vereinseinrichtungen gegen Entgelt. ²Das von den Mitgliedern zu entrichtende Entgelt ist niedriger als das von Dritten zu zahlende Entgelt.

a) ¹Der Verein ist nicht als gemeinnützig anerkannt

²Es ist zu prüfen, ob die bei der Überlassung der Vereinseinrichtungen entstandenen Kosten das vom Mitglied gezahlte Entgelt übersteigen. ³Ist dies der Fall, sind nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG die

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Kosten als Bemessungsgrundlage anzusetzen. ⁴Deshalb erübrigt sich die Prüfung, ob ein Teil der Mitgliederbeiträge als Entgelt für Sonderleistungen anzusehen ist.

b) ¹Der Verein ist als gemeinnützig anerkannt

²Mitglieder 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. ³Erbringt der Verein an seine Mitglieder Sonderleistungen gegen Entgelt, braucht aus Vereinfachungsgründen eine Ermittlung der Kosten erst dann vorgenommen zu werden, wenn die Entgelte offensichtlich nicht kostendeckend sind.

(2) Wegen der Rechnerischeilung in den Fällen der Mindestbemessungsgrundlage vgl. Abschnitt 187 a.

(3) ¹Bei der Vermietung und Verpachtung von Gebäuden oder selbständig nutzbaren Grundstücksteilen - einschließlich der vermieteten Betriebsvorrichtungen - gehören zu den nach § 10 Abs. 5 Nr. 1, § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG anzusetzenden Kosten auch die - anteiligen - Absetzungen für Abnutzung (AfA), erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen. ²Bei 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 (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1996 - BStBI 1997 II S. 374). ³Dabei darf die AfA-Bemessungsgrundlage jedoch nicht um ertragsteuerrechtlich zulässige Abzüge, z.B. den Abzug nach § 6 b EStG, gekürzt werden. ⁴Bei Gebäuden, die mit Zuschüssen aus öffentlichen oder privaten Mitteln angeschafft oder hergestellt worden sind, ist die AfA-Bemessungsgrundlage nicht um diese Zuschüsse zu mindern. ⁵Will 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 gebunden. ⁶Aus seinen Aufzeichnungen muß hervorgehen, wie er die von der ertragsteuerlichen Behandlung abweichende Berechnung der AfA vorgenommen hat.

(4) ¹Bei der Ermittlung der Mindestbemessungsgrundlage sind solche Kosten auszuschneiden, bei denen kein Vorsteuerabzug möglich ist. ²Dabei bleiben z.B. Kreditzinsen und Grundsteuer bei den Kosten, die bei der Vermietung eines Gebäudes zu ermitteln sind, außer Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1996 - BStBI 1997 II S. 374).

159. Durchschnittsbeförderungsentgelt

¹Das nach § 10 Abs. 6 UStG bei Beförderung von Personen im Gelegenheitsverkehr mit Kraftomnibussen, die nicht im Inland zugelassen sind, bei der Beförderungseinzelbesteuerung anzusetzende Durchschnittsbeförderungsentgelt ist nach § 25 UStDV auf 8,67 Pfennig je Personenkilometer festgesetzt worden. ²Auf diese Bemessungsgrundlage ist der allgemeine Steuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG) anzuwenden. ³Wegen der Berechnung der Steuer nach dem Durchschnittsbeförderungsentgelt und der Möglichkeit des Unternehmers, nach Ablauf des Besteuerungszeitraums anstelle der Beförderungseinzelbesteuerung die Berechnung der Steuer nach § 16 Abs. 1 und 2 UStG zu beantragen (§ 16 Abs. 5 b UStG), vgl. Abschnitt 221.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zu § 12 UStG

160. Steuersätze

(1) ¹Nach § 12 UStG bestehen für die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zwei Steuersätze:

	allgemeiner Steuersatz	ermäßigter Steuersatz
vom 1.1.1968		
bis 30.6.1968	10 v.H.	5 v.H.
vom 1.7.1968		
bis 31.12.1977	11 v.H.	5,5 v.H.
vom 1.1.1978		
bis 30.6.1979	12 v.H.	6 v.H.
vom 1.7.1979		
bis 30.6.1983	13 v.H.	6,5 v.H.
vom 1.7.1983		
bis 31.12.1992	14 v.H.	7 v.H.
vom 1.1.1993		
bis 31.3.1998	15 v.H.	7 v.H.
ab 1.4.1998	16 v.H.	7 v.H.

²Zur 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, vom 30.12.1985 - BStBl 1986 S. 31, vom 18.10.1993 - BStBl I S. 879, vom 16.11.1993 - BStBl I S. 956 und vom 5.1.1998 - BStBl I S. 111, sowie das BMF-Schreiben vom 30.12.1987 - IV A 2 - S 7030 - 103/87 - (DStZ/E 1988 S. 68). ³Zu den für land- und forstwirtschaftliche Betriebe geltenden Durchschnittssätzen vgl. § 24 Abs. 1 UStG.

(2) ¹Anzuwenden ist jeweils der Steuersatz, der in dem Zeitpunkt gilt, in dem der Umsatz ausgeführt wird.

²Zu beachten ist der Zeitpunkt des Umsatzes besonders bei

1. der Änderung (Anhebung oder Herabsetzung) der Steuersätze,
2. der Einführung oder Aufhebung von Steuervergünstigungen (Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen) sowie
3. der Einführung oder Aufhebung von steuerpflichtigen Tatbeständen.

(3) ¹Bei einer Änderung der Steuersätze sind die neuen Steuersätze auf Umsätze anzuwenden, die von dem Inkrafttreten der jeweiligen Änderungsvorschrift an bewirkt werden. ²Auf den Zeitpunkt der Verein-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

nahmung des Entgelts kommt es für die Frage, welchem Steuersatz eine Leistung oder Teilleistung unterliegt, ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Rechnungserteilung.³ Auch in den Fällen der Istversteuerung (§ 20 UStG) und der Istversteuerung von Anzahlungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG) ist entscheidend, wann der Umsatz bewirkt wird.⁴ Das gilt unabhängig davon, wann die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG entsteht.

(4)¹ Für Leistungen, die in wirtschaftlich abgrenzbaren Teilen (Teilleistungen, vgl. Abschnitt 180) geschuldet werden, können bei einer Steuersatzänderung unterschiedliche Steuersätze in Betracht kommen.² Vor dem Inkrafttreten der Steuersatzänderung bewirkte Teilleistungen sind nach dem bisherigen Steuersatz zu versteuern.³ Auf die danach bewirkten Teilleistungen ist der neue Steuersatz anzuwenden.⁴ Entsprechendes gilt bei der Einführung und Aufhebung von Steuervergünstigungen und steuerpflichtigen Tatbeständen.

161. (weggefallen)

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG

162. Vieh- und Pflanzenzucht

(1)¹ Die Steuerermäßigung gilt für sonstige Leistungen, die in der Aufzucht und dem Halten von Vieh, in der Anzucht von Pflanzen oder in der Teilnahme an Leistungsprüfungen für Tiere bestehen.² Sie kommt für alle Unternehmer in Betracht, die nicht § 24 UStG anwenden.

(2)¹ Unter Vieh sind solche Tiere zu verstehen, die als landwirtschaftliche Nutztiere in Nummer 1 der Anlage des UStG aufgeführt sind.² Hierunter fallen auch Reit- und Rennpferde sowie die ihrer Nachzucht dienenden Pferde.³ Nicht begünstigt sind die Aufzucht und das Halten anderer Tiere, z.B. von Katzen oder Hunden.

(3)¹ Eine Anzucht von Pflanzen liegt vor, wenn ein Pflanzenzüchter einem Unternehmer (Kostnehmer) junge Pflanzen - in der Regel als Sämlinge bezeichnet - überläßt, damit dieser sie auf seinem Grundstück einpflanzt, pflegt und dem Pflanzenzüchter auf Abruf zurückgibt.² Die Hingabe der Sämlinge an den Kostnehmer stellt keine Lieferung dar (BFH-Urteil vom 19.7.1962 - BStBl III S. 543).³ Dementsprechend kann auch die Rückgabe der aus den Sämlingen angezogenen Pflanzen nicht als Rücklieferung angesehen werden.⁴ Die Tätigkeit des Kostnehmers ist vielmehr eine begünstigte sonstige Leistung.

(4)¹ Leistungsprüfungen für Tiere sind tierzüchterische Veranstaltungen, die als Wettbewerbe wertvoller Zuchttiere mit Prämierung durchgeführt werden, z.B. Tierschauen, Pferderennen oder Pferdeleistungsschauen (Turniere).² Der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG ist auf alle Entgelte anzuwenden, die dem Unternehmer für die Teilnahme an solchen Leistungsprüfungen zufließen, insbesondere auf Prämien (Leistungsprämien) und Preise (z.B. Rennpreise).³ Nach dieser Vorschrift ist nur die Teilnahme an Tierleistungsprüfungen begünstigt.⁴ Für die Veranstaltung dieser Prüfungen kann jedoch der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 4 oder 8 UStG oder Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG in Betracht kommen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG

163. Vattertierhaltung, Förderung der Tierzucht usw.

(1) ¹§ 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG betrifft nur Leistungen, die einer für landwirtschaftliche Zwecke geeigneten Tierzucht usw. zu dienen bestimmt sind (vgl. BFH-Urteil vom 17.11.1966 - BStBl 1967 III S. 164). ²Die Leistungen müssen den begünstigten Zwecken unmittelbar dienen. ³Diese Voraussetzung ist bei Lieferungen von Impfstoffen durch die Pharmaindustrie an Tierseuchenkassen nicht erfüllt.

(2) Entgelte für Leistungen, die unmittelbar der Vattertierhaltung dienen, sind insbesondere:

1. Deckgelder;
2. Umlagen - z.T. auch Mitgliederbeiträge genannt -, die nach der Zahl der deckfähigen Tiere bemessen werden;
3. Zuschüsse, die nach der Zahl der gedeckten Tiere oder nach sonstigen mit den Umsätzen des Unternehmers (Vattertierhalters) verknüpften Maßstäben bemessen werden (zusätzliche Entgelte von dritter Seite nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG).

(3) ¹Entgelte für Leistungen, die unmittelbar der Förderung der Tierzucht dienen, sind insbesondere:

1. Gebühren für Eintragungen in Zuchtbücher, zu denen z.B. Herdbücher, Leistungsbücher und Elite-Register gehören;
2. Gebühren für die Zuchtwertschätzung von Zuchttieren;
3. Gebühren für die Ausstellung und Überprüfung von Abstammungsnachweisen - einschließlich der damit verbundenen Blutgruppenbestimmungen -, für Kälberkennzeichnung durch Ohrmarken und für die Bereitstellung von Stall- und Gestütbüchern;
4. Entgelte für prophylaktische und therapeutische Maßnahmen nach tierseuchenrechtlichen Vorschriften bei Zuchttieren - z.B. die staatlich vorgeschriebenen Reihenuntersuchungen auf Tuberkulose, Brucellose und Leukose, die jährlichen Impfungen gegen Maul- und Klauenseuche, Maßnahmen zur Bekämpfung der Aujeszkyschen Krankheit sowie Bekämpfungsprogramme von IBR (Infektiöse Bovine Rhinitis) / IVB (Infektiöse Bovine Vulvovaginitis) und BVD (Bovine Virus Diarrhoe) oder die Behandlung gegen Dasselarven - sowie die Entgelte für die Ausstellung von Gesundheitszeugnissen bei Zuchttieren;
5. Entgelte für die Durchführung von Veranstaltungen - insbesondere Versteigerungen -, auf denen Zuchttiere mit Abstammungsnachweis abgesetzt werden (z.B. Standgelder, Kataloggelder und Impfgeldern), sowie Provisionen für die Vermittlung des An- und Verkaufs von Zuchttieren im Rahmen solcher Absatzveranstaltungen (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1996 - BStBl 1997 II S. 334);
6. ¹Entgelte, die von Tierzüchtern oder ihren Angestellten für die Teilnahme an Ausstellungen und Lehrschauen, die lediglich die Tierzucht betreffen, zu entrichten sind (z.B. Eintrittsgelder, Kataloggelder und Standgelder). ²Der ermäßigte Steuersatz ist auch anzuwenden, wenn mit den Ausstellungen oder Lehrschauen Material- und Eignungsprüfungen verbunden sind;
7. unechte Mitgliederbeiträge, die von Tierzuchtvereinigungen für Leistungen der vorstehenden Art erhoben werden;

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

8 Züchterprämien, die umsatzsteuerrechtlich Leistungsentgelte darstellen (vgl. BFH-Urteile vom 2.10.1969 - BStBl 1970 II S. 111 und vom 6.8.1970 - BStBl II S. 730).

²Zuchttiere im Sinne dieser Vorschrift sind Tiere der in der Nummer 1 der Anlage des UStG aufgeführten Nutztierarten, wenn sie die Voraussetzungen des § 2 Nr. 1 Tierzuchtgesetz (TierZG) erfüllen. ³Nach dieser Vorschrift ist ein Zuchttier ein Tier, das in einem Zuchtbuch eingetragen ist (eingetragenes Zuchttier), oder ein Tier, dessen Eltern und Großeltern in einem Zuchtbuch derselben Rasse, bei Pferden auch einer anderen Rasse, deren Einsatz im Zuchtprogramm vorgesehen ist, eingetragen oder vermerkt sind und das dort selbst entweder eingetragen ist oder vermerkt ist und eingetragen werden kann (reinrassiges Zuchttier) oder ein Tier, das in einem Zuchtreister eingetragen ist (registriertes Zuchttier). ⁴Nicht erforderlich ist, daß die Tiere zur Vermehrung bestimmt sind. ⁵Auch Wallache können Zuchttiere im Sinne des § 2 Nr. 1 TierZG sein (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1996 - BStBl 1997 II S. 334). ⁶Zuchttiere sind auch Reit- und Rennpferde sowie die ihrer Nachzucht dienenden Pferde. ⁷Die Steuerermäßigung ist auf Eintrittsgelder, die bei Pferderennen, Pferdeleistungsschauen - Turnieren - und ähnlichen Veranstaltungen erhoben werden, nicht anzuwenden. ⁸Bei gemeinnützigen Vereinen - z.B. Rennvereinen oder Reit- und Fahrvereinen - kann hierfür jedoch der ermäßigte Steuersatz unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG in Betracht kommen.

(4) ¹Unmittelbar der künstlichen Tierbesamung dienen nur

1. die Besamungsleistung, z.B. durch Besamungsgenossenschaften, Tierärzte oder Besamungstechniker, und
2. Tiersamenlieferung an Tierhalter zur Besamung ihrer Tiere.

²Zu den begünstigten Leistungen gehören alle Nebenleistungen. ³Eine Nebenleistung liegt auch vor, wenn der Unternehmer im Rahmen der Besamungsleistung Tiersamen und Arzneimittel abgibt, die bei der künstlichen Tierbesamung erforderlich sind.

(5) Entgelte, für Leistungen, die unmittelbar der Leistungs- und Qualitätsprüfung in der Tierzucht und in der Milchwirtschaft dienen, sind insbesondere:

1. Entgelte für Milchleistungsprüfungen bei Kühen, Ziegen oder Schafen einschließlich der Untersuchungen der Milchbestandteile;
2. Entgelte für Mastleistungsprüfungen bei Rindern, Schweinen, Schafen und Geflügel;
3. Entgelte für Eierleistungsprüfungen bei Geflügel;
4. Entgelte für die Prüfung der Aufzuchtleistung bei Schweinen;
5. Entgelte für Leistungsprüfungen bei Pferden, z.B. Nenn- und Startgelder bei Pferdeleistungsschauen - Turnieren - oder Rennen;
6. Entgelte für Leistungsprüfungen bei Brieftauben, z.B. Korb- und Satzgelder;
7. Entgelte für Milch-Qualitätsprüfungen, insbesondere für die Anlieferungskontrolle bei den Molkereien;
8. unechte Mitgliederbeiträge, die von Kontrollverbänden oder sonstigen Vereinigungen für Leistungen der vorstehenden Art erhoben werden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

164. (unbesetzt)

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG

165. Umsätze der Zahntechniker und Zahnärzte

(1) ¹ Der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG ist auf alle Umsätze aus der Tätigkeit als Zahntechniker einschließlich **der unentgeltlichen Wertabgaben** anzuwenden. ²Begünstigt sind auch Lieferungen von halbfertigen Teilen von Zahnprothesen. ³Die Steuerermäßigung setzt nicht voraus, daß der Zahntechniker als Einzelunternehmer tätig wird. ⁴Begünstigt sind auch Leistungen der zahntechnischen Labors, die in der Rechtsform einer Gesellschaft - z.B. offene Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder Gesellschaft mit beschränkter Haftung - betrieben werden.

(2) ¹Bei den Zahnärzten umfaßt die Steuerermäßigung die Leistungen, die nach § 4 Nr. 14 Satz 4 Buchstabe b UStG von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind. ²Es handelt sich um die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen (aus Unterpositionen 9021.21 und 9021.29 des Zolltarifs) und kieferorthopädischen Apparaten (aus Unterposition 9021.19 des Zolltarifs), soweit sie der Zahnarzt in seinem Unternehmen hergestellt oder wiederhergestellt hat. ³Dabei ist es unerheblich, ob die Arbeiten vom Zahnarzt selbst oder von angestellten Personen ausgeführt werden. ⁴Zur Abgrenzung der steuerfreien Umsätze von den dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Prothetikumsätzen vgl. Abschnitt 89.

(3) ¹Dentisten stehen den Zahnärzten gleich. ²Sie werden deshalb in § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG nicht besonders genannt.

(4) Hilfsgeschäfte, wie z.B. der Verkauf von Anlagegegenständen, Bohrern, Gips und sonstigem Material, unterliegen nicht dem ermäßigten Steuersatz (vgl. auch BFH-Urteil vom 28.10.1971 - BStBl 1972 II S. 102).

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG
(§ 30 UStDV)**166. Leistungen der Theater, Orchester, Museen usw. (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG)**

(1) ¹Begünstigt sind die Leistungen der in § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG bezeichneten Einrichtungen, wenn sie nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 20 Buchstabe a UStG fallen. ²Die Begriffe Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre und Museen sind nach den Merkmalen abzugrenzen, die für die Steuerbefreiung maßgebend sind. ³Das gleiche gilt für den Umfang der ermäßigt zu steuernden Leistungen. ⁴Wegen der Abgrenzung im einzelnen vgl. Abschnitte 106 bis 108.

(2) ¹Die Steuerermäßigung erstreckt sich auch auf die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer. ²Theatervorführungen sind außer den Theateraufführungen im engeren Sinne auch die Vorführungen von pantomimischen Werken einschließlich Werken der Tanzkunst, Kleinkunst- und Varieté-Theatervorführungen sowie Puppenspiele und Eisrevuen. ³Als Konzerte sind musikalische und gesanglich **Aufführungen durch einzelne oder mehrere Personen** anzusehen. ⁴**Begünstigt ist auch die Veranstaltung von Mischformen zwischen Theatervorführung und Konzert (vgl. BFH-**

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Urteil vom 26.4.1995 - BStBl II S. 519). ⁵Leistungen anderer Art, die in Verbindung mit diesen Veranstaltungen erbracht werden, müssen von so untergeordneter Bedeutung sein, daß dadurch der Charakter der Veranstaltungen als Theatervorführung oder Konzert nicht beeinträchtigt wird. ⁶Nicht begünstigt sind nach dieser Vorschrift z.B. gesangliche, kabarettistische oder tänzerische Darbietungen im Rahmen einer Tanzbelustigung, einer sportlichen Veranstaltung oder zur Unterhaltung der Besucher von Gaststätten. ⁷Andere Unternehmer im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG können auch Solokünstler sein (vgl. BFH-Urteile vom 18.1.1995 - BStBl II S. 348 und vom 26.4.1995 - BStBl II S. 519).

(3) ¹Werden bei Theatervorführungen und Konzerten mehrere Veranstalter tätig, so kann wie bei der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 Buchstabe b UStG jeder Veranstalter die Steuerermäßigung in Anspruch nehmen. ²Bei Tournee-Veranstaltungen steht deshalb die Steuerermäßigung sowohl dem Tournee-Veranstalter als auch dem örtlichen Veranstalter zu. ³Auf Vermittlungsleistungen ist die Steuerermäßigung nicht anzuwenden.

167. Überlassung von Filmen und Filmvorführungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe b UStG)

(1) ¹Nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe b UStG sind die Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung sowie die Filmvorführungen begünstigt, wenn die Filme vor dem 1.1.1970 erstaufgeführt wurden. ²Sind die Filme nach dem 31.12.1969 erstaufgeführt worden, kommt die Begünstigung nur in Betracht, wenn die Filme nach § 6 Abs. 3 Nr. 1 bis 5 des Gesetzes zum Schutze der Jugend in der Öffentlichkeit gekennzeichnet sind. ³Begünstigt sind danach auch die mit „Nicht freigegeben unter achtzehn Jahren“ gekennzeichneten Filme.

(2) ¹Die Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung fällt zugleich unter § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG (vgl. Abschnitt 168). ²Das Senden von Spielfilmen durch private Fernsehunternehmen, z.B. im Rahmen des Pay-TV (Abruf-Fernsehen), ist weder nach Buchstabe b noch nach Buchstabe c des § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG begünstigt.

(3) ¹Bei begünstigten Filmvorführungen ist der ermäßigte Steuersatz auf die Eintrittsgelder anzuwenden. ²Die Aufbewahrung der Garderobe und der Verkauf von Programmen sind als Nebenleistungen ebenfalls begünstigt. ³Andere Umsätze - z.B. die Abgabe von Speisen und Getränken oder Hilfsumsätze - fallen nicht unter die Steuerermäßigung (vgl. BFH-Urteile vom 7.3.1995 - BStBl II S. 429 und vom 1.6.1995 - BStBl II S. 914). ⁴Werbeleistungen durch Vorführungen von Werbefilmen sowie Lichtbildervorführungen, auch sog. Dia-Multivisionsvorführungen, sind keine begünstigten Filmvorführungen (vgl. BFH-Urteil vom 10.12.1997 - BStBl 1998 II S. 222).

(4) ¹Bespielte Videokassetten sind als Filme anzusehen. ²Ihre Überlassung an andere Unternehmer zur Vorführung oder Weitervermietung ist unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 eine begünstigte Überlassung von Filmen zur Auswertung. ³Die Vermietung zur Verwendung im nichtöffentlichen - privaten - Bereich durch den Mieter ist dagegen weder nach Buchstabe b noch nach Buchstabe c des § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG begünstigt (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.1984 - BStBl 1985 II S. 271).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

**168. Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung urheberrechtlicher Schutzrechte
(§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG)****Allgemeines**

(1) ¹Nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG sind sonstige Leistungen begünstigt, deren wesentlicher Inhalt in der Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten nach dem Urheberrechtsgesetz (UrhG) besteht. ²Ob dies der Fall ist, bestimmt sich nach dem entsprechend der vertraglichen Vereinbarung erzielten wirtschaftlichen Ergebnis. ³Hierfür ist neben dem vertraglich vereinbarten Leistungsentgelt maßgebend, für welchen Teil der Leistung die Gegenleistung im Rahmen des Leistungsaustausches erbracht wird (vgl. BFH-Urteil vom 14.2.1974 - BStBl II S. 261). ⁴Nicht begünstigt sind z.B. Leistungen auf dem Gebiet der Meinungs-, Sozial-, Wirtschafts-, Markt-, Verbraucher- und Werbeforschung, weil der Hauptinhalt dieser Leistungen nicht in einer Rechtsübertragung, sondern in der Ausführung und Auswertung demoskopischer Erhebungen usw. besteht. ⁵Das gleiche gilt für die Überlassung von Programmen für Anlagen der elektronischen Datenverarbeitung (Software) zum Betrieb von EDV-Anlagen. ⁶Soweit hierbei eine urheberrechtliche Nutzung - z.B. Vervielfältigung und Verbreitung des Programms oder einzelner Programmteile - vereinbart wird, ist sie Bestandteil einer einheitlichen wirtschaftlichen Gesamtleistung, die nicht in der Übertragung urheberrechtlicher Schutzrechte, sondern in der Überlassung von Software zur Benutzung besteht. ⁷Die Einräumung oder Übertragung von urheberrechtlichen Befugnissen stellt dazu nur eine Nebenleistung dar. ⁸**Bei Standort- und Biotopkartierungen ist Hauptinhalt der Leistung nicht die Übertragung von Urheberrechten, sondern die vertragsgemäße Durchführung der Untersuchungen und die Erstellung der Kartierung.** ⁹Die Steuerermäßigung gilt auch nicht für Leistungen, mit denen zwar derartige Rechtsübertragungen verbunden sind, die jedoch nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt als Lieferungen anzusehen sind. ¹⁰Zur Frage der Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung vgl. Abschnitt 25.

(2) ¹Zu den Rechten, deren Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung begünstigt sind, gehören nicht nur die Urheberrechte nach dem ersten Teil des Urheberrechtsgesetzes (§§ 1 bis 69), sondern alle Rechte, die sich aus dem Gesetz ergeben. ²Urheberrechtlich geschützt sind z.B. auch die Darbietungen ausübender Künstler (vgl. Absätze 19 bis 22). ³Dem ermäßigten Steuersatz unterliegen außerdem die Umsätze der Verwertungsgesellschaften, die nach dem Urheberrechtswahrnehmungsgesetz Nutzungsrechte, Einwilligungsrechte oder Vergütungsansprüche wahrnehmen.

(3) ¹Urheber ist nach § 7 UrhG der Schöpfer des Werks. ²Werke im urheberrechtlichen Sinne sind nach § 2 Abs. 2 UrhG nur persönliche geistige Schöpfungen. ³Zu den urheberrechtlich geschützten Werken der Literatur, Wissenschaft und Kunst gehören nach § 2 Abs. 1 UrhG insbesondere

1. Sprachwerke, wie Schriftwerke, Reden und Computerprogramme (vgl. Absätze 1 und 6 bis 14),
2. Werke der Musik (vgl. Absatz 15);
3. pantomimische Werke einschließlich der Werke der Tanzkunst;
4. Werke der bildenden Künste einschließlich der Werke der Baukunst und der angewandten Kunst und Entwürfe solcher Werke (vgl. Absätze 16 und 17);

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

5. Lichtbildwerke einschließlich der Werke, die ähnlich wie Lichtbildwerke geschaffen werden (vgl. Absatz 18);
6. Filmwerke einschließlich der Werke, die ähnlich wie Filmwerke geschaffen werden;
7. Darstellungen wissenschaftlicher oder technischer Art, wie Zeichnungen, Pläne, Karten, Skizzen, Tabellen und plastische Darstellungen.

(4) ¹Der Urheber hat das ausschließliche Recht, sein Werk zu verwerten. ²Dabei wird zwischen der Verwertung in körperlicher Form und der öffentlichen Wiedergabe in unkörperlicher Form unterschieden.

³Das Recht der Verwertung eines Werks in körperlicher Form umfaßt nach § 15 Abs. 1 UrhG insbesondere

1. das Vervielfältigungsrecht (§ 16 UrhG),
2. das Verbreitungsrecht (§ 17 UrhG) und
3. das Ausstellungsrecht (§ 18 UrhG).

⁴Zum Recht der öffentlichen Wiedergabe gehören nach § 15 Abs. 2 UrhG insbesondere

1. das Vortrags-, Aufführungs- und Vorführungsrecht (§ 19 UrhG),
2. das Senderecht (§ 20 UrhG),
3. das Recht der Wiedergabe durch Bild- und Tonträger (§ 21 UrhG) und
4. das Recht der Wiedergabe von Funksendungen (§ 22 UrhG).

(5) ¹Der Urheber kann nach § 31 Abs. 1 UrhG einem anderen das Recht einräumen, das Werk auf einzelne oder alle Nutzungsarten zu nutzen. ²Dieses Nutzungsrecht kann als einfaches oder ausschließliches Recht eingeräumt und außerdem nach § 32 UrhG räumlich, zeitlich oder inhaltlich beschränkt werden.

S c h r i f t s t e l l e r

(6) ¹Für Schriftsteller kommt die Steuerermäßigung in Betracht, soweit sie einem anderen Nutzungsrechte an urheberrechtlich geschützten Werken einräumen. ²Zu den geschützten Sprachwerken gehören z.B. Romane, Epen, Sagen, Erzählungen, Märchen, Fabeln, Novellen, Kurzgeschichten, Essays, Satiren, Anekdoten, Biographien, Autobiographien, Reiseberichte, Aphorismen, Traktate, Gedichte, Balladen, Sonette, Oden, Elegien, Epigramme, Liedtexte, Bühnenwerke aller Art, Libretti, Hörspiele, Drehbücher, wissenschaftliche Bücher, Abhandlungen und Vorträge, Forschungsberichte, Denkschriften, Kommentare zu politischen und kulturellen Ereignissen sowie Reden und Predigten (vgl. aber Absatz 13).

(7) ¹Mit der Veräußerung des Originals eines Werks, z.B. des Manuskripts eines Sprachwerks, wird nach § 44 Abs. 1 UrhG im Zweifel dem Erwerber ein Nutzungsrecht nicht eingeräumt. ²Auf die bloße Lieferung eines Manuskripts ist deshalb grundsätzlich der allgemeine Steuersatz anzuwenden. ³Eine nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG begünstigte sonstige Leistung ist nur dann anzunehmen, wenn zugleich mit der Veräußerung des Werkoriginals dem Erwerber aufgrund einer besonderen Vereinbarung Nutzungsrechte an dem Werk eingeräumt werden.

(8) ¹Der Schriftsteller, der im Rahmen einer Veranstaltung seine Werkausgaben signiert oder Autogramme gibt und dafür vom Veranstalter – z.B. Verleger oder Buchhändler – ein Entgelt erhält, erbringt eine sonstige Leistung, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegt. ²Das gleiche gilt grundsätzlich auch dann, wenn der

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Schriftsteller aus seinen Werken liest oder mit bestimmten Personengruppen - z.B. Lesern, Politikern, Schriftstellern, Buchhändlern - Gespräche oder Aussprachen führt.³ Wird die Lesung oder das Gespräch von einer Rundfunk- und Fernsehanstalt - z.B. in einem Studio - veranstaltet und gesendet, so führt der Schriftsteller eine Leistung aus, deren wesentlicher Inhalt in der Einräumung urheberrechtlicher Nutzungsrechte - u.a. des Senderechts - besteht und auf die deshalb der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist.⁴ Dabei ist es unerheblich, ob die Lesung oder das Gespräch zugleich mit der Aufnahme gesendet (Live-Sendung) oder zunächst auf Bild- und Tonträger aufgenommen und später gesendet wird.⁵ Das gleiche gilt, wenn nur Teile oder Ausschnitte gesendet werden oder eine Sendung unterbleibt.

J o u r n a l i s t e n , P r e s s e a g e n t u r e n

(9) ¹Zu den begünstigten Leistungen der Journalisten gehören u.a. Kommentare zu politischen, kulturellen, wissenschaftlichen, wirtschaftlichen, technischen und religiösen Ereignissen und Entwicklungen, Kunstkritiken einschließlich Buch-, Theater-, Musik-, Schallplatten- und Filmkritiken sowie Reportagen, die über den bloßen Bericht hinaus eine kritische Würdigung vornehmen. ²Nicht urheberrechtlich geschützt sind z.B. Tatsachennachrichten und Tagesneuigkeiten, es sei denn, sie haben durch eine individuelle Formgebung Werkcharakter erlangt.

(10) ¹Zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten wird aus Vereinfachungsgründen zugelassen, daß Journalisten grundsätzlich auf ihre Leistungen insgesamt den ermäßigten Steuersatz anwenden. ²Nur die Journalisten, die lediglich Daten sammeln und ohne redaktionelle Bearbeitung weiterleiten - z.B. Kurs- und Preisnotierungen, Börsennotizen, Wettersvorhersagen, Rennergebnisse, Fußball- und andere Sportergebnisse, Theater-, Opern- und Kinospielepläne sowie Ausstellungs- und Tagungspläne -, haben ihre Leistungen nach dem allgemeinen Steuersatz zu versteuern.

(11) Bei den Leistungen der Pressedienste und -agenturen, deren wesentlicher Inhalt in der Einräumung oder Übertragung der Verwertungsrechte - z.B. Vervielfältigungsrecht, Verbreitungsrecht, Senderecht - an dem in den sogenannten Pressediensten enthaltenen Material besteht, ist folgendes zu beachten:

1. ¹Die Bilderdienste sind nach § 2 Abs. 1 Nr. 5 und § 72 UrhG geschützt. ²Die Einräumung oder Übertragung von Verwertungsrechten an dem Bildmaterial führt deshalb stets zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes (vgl. Absatz 18).
2. ¹Bei sonstigen Pressediensten kann der Anteil der urheberrechtlich geschützten Beiträge - insbesondere Namensberichte, Aufsätze und redaktionell besonders aufgemachte Nachrichten - unterschiedlich sein. ²Die Vereinfachungsregelung in Absatz 10 gilt entsprechend.

Ü b e r s e t z u n g e n u n d a n d e r e B e a r b e i t u n g e n

(12) ¹Die Übersetzer fremdsprachiger Werke - z.B. Romane, Gedichte, Schauspiele, wissenschaftliche Bücher und Abhandlungen - räumen urheberrechtliche Nutzungsrechte ein, wenn die Werke in der Übersetzung z.B. veröffentlicht oder aufgeführt werden. ²Unerheblich ist es, ob ein Sprachwerk einzeln - z.B. als Buch - oder in Sammlungen - z.B. Zeitschriften, Zeitungen, Kalendern, Almanachen - veröffentlicht wird. ³Entsprechendes gilt für andere Bearbeitungen urheberrechtlich geschützter Werke, sofern sie persönliche geistige Schöpfungen des Bearbeiters sind, z.B. für die Dramatisierung eines Romans oder

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

einer Novelle, für die Episierung eines Bühnenstücks, einer Ballade oder eines Gedichts, für die Umgestaltung eines Romans, einer Kurzgeschichte, einer Anekdote oder eines Bühnenstücks zu einer Ballade oder einem Gedicht, für die Umwandlung eines Schauspiels, eines Romans oder einer Novelle in ein Opernlibretto oder ein Musical, für die Fortsetzung eines literarischen Werks, für die Verwendung einer literarischen Vorlage - Roman, Novelle, Schauspiel usw. - für Comicstrips - Comics - sowie für das Schreiben eines Filmdrehbuchs nach einer Vorlage und die Verfilmung.

Vorträge, Reden, Gutachten, technische Darstellungen

(13) ¹Vorträge und Reden sind zwar urheberrechtlich geschützte Sprachwerke. ²Wer einen Vortrag oder eine Rede hält, räumt damit jedoch einem anderen keine urheberrechtlichen Nutzungsrechte ein. ³Das gleiche gilt für Vorlesungen, das Abhalten von Seminaren, die Erteilung von Unterricht sowie die Beteiligung an Aussprachen. ⁴Urheberrechtliche Nutzungsrechte werden auch dann nicht eingeräumt, wenn z.B. der Inhalt oder der Text eines Vortrags oder einer Rede in schriftlicher Wiedergabe dem Veranstalter oder den Teilnehmern übergeben wird. ⁵Eine steuerermäßigte Einräumung von urheberrechtlichen Nutzungsrechten liegt aber insoweit vor, als ein Vortrag oder eine Rede - z.B. in einer Fachzeitschrift oder als Sonderdruck - veröffentlicht wird. ⁶Außerdem kommt der ermäßigte Steuersatz z.B. dann in Betracht, wenn Vorträge oder Unterrichtsveranstaltungen von Rundfunk- und Fernsehanstalten gesendet werden.

(14) ¹Die Übergabe eines Gutachtens oder einer Studie ist regelmäßig nicht mit der Einräumung urheberrechtlicher Nutzungsrechte verbunden, auch wenn das Werk urheberrechtlichen Schutz genießt. ²Das gilt auch, wenn sich der Auftraggeber vorsorglich das Recht der alleinigen Verwertung und Nutzung einräumen läßt. ³**Werden im Zusammenhang mit der Erstellung eines Gutachtens oder einer Studie auch Urheberrechte zur Vervielfältigung und Verbreitung des Gutachtens oder der Studie übertragen, ist auf diese Gesamtleistung der allgemeine Steuersatz anzuwenden, wenn der Schwerpunkt der Leistung nicht in der Übertragung der Urheberrechte liegt, sondern in der Erstellung des Gutachtens oder der Studie im eigenständigen Interesse des Auftraggebers.** ⁴Entgeltliche Leistungen auf Grund von Forschungs- und Entwicklungsaufträgen unterliegen, sofern sie nicht im Rahmen eines Zweckbetriebs (§ 65 AO, § 68 Nr. 9 AO) erbracht werden, stets insgesamt der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Steuersatz. ⁵Das gilt auch dann, wenn hinsichtlich der Forschungs- und Entwicklungsergebnisse eine Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte vereinbart wird und die Forschungs- und Entwicklungsergebnisse in der Form von Berichten, Dokumentationen usw. tatsächlich veröffentlicht werden. ⁶Die Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte ist in diesen Fällen lediglich eine Nebenleistung und muß somit bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung unbeachtet bleiben. ⁷Zu 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. ⁸Voraussetzung hierfür ist, daß es sich um persönliche geistige Schöpfungen handelt, die eine individuelle Eigenart aufweisen. ⁹Es genügt, daß die individuelle Prägung in der Form und Gestaltung des Werks zum Ausdruck kommt.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Werke der Musik

(15) ¹Die Urheber von Musikwerken erbringen mit der Einräumung urheberrechtlicher Nutzungsrechte an ihren Werken steuerbegünstigte Leistungen. ²Urheberrechtlichen Schutz genießt auch elektronische Musik. ³Zu den urheberrechtlich geschützten Musikwerken bzw. Bearbeitungen gehören außerdem z.B. Klavierauszüge aus Orchesterwerken, Potpourris, in denen nicht nur verschiedene Musikstücke oder Melodien aneinandergereiht sind, die Instrumentierungen von Melodien und die Orchesterbearbeitungen von Klavierstücken. ⁴Die von der GEMA ausgeschütteten Verlegeranteile sind jedoch nicht begünstigt, soweit sie nicht auf die von den Verlegern übertragenen urheberrechtlichen Nutzungsrechte, z.B. Altrechte, Subverlagsrechte, entfallen (vgl. BFH-Urteil vom 29.4.1987 - BStBl II S. 648).

Werke der bildenden Künste und der angewandten Kunst

(16) ¹Mit der vertraglichen Vereinbarung über die Vervielfältigung und Verbreitung von Werken der bildenden Künste - z.B. in Büchern und Zeitschriften, auf Kalendern, Postkarten und Kunstblättern sowie mit Diapositiven - werden urheberrechtliche Nutzungsrechte eingeräumt. ²Der Graphiker, der einem Galeristen oder Verleger das Recht überträgt, Originalgraphiken zu drucken und zu vertreiben, erbringt eine begünstigte Leistung. ³Das gleiche gilt z.B. für die Einräumung des Rechts zur Herstellung und zum Vertrieb künstlerischer Siebdrucke - sog. Serigraphien -, die vom Künstler signiert und nummeriert werden. ⁴Urheberrechtlichen Schutz genießen auch die Werke der Karikaturisten, Cartoonisten und Pressezeichner.

(17) ¹Werke der Gebrauchsgraphiker und der Graphik-Designer sind urheberrechtlich geschützt, wenn sie Werke der angewandten Kunst oder Entwürfe solcher Werke darstellen (vgl. z.B. BGH-Urteile vom 27.11.1956, BGHZ 22 S. 209, NJW 1957 S. 220, und vom 25.5.1973, Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht - GRUR - 1974 S. 669, Archiv für Urheber-, Film-, Funk- und Theaterrecht Berlin - UFITA - 1976 S. 313). ²Der ermäßigte Steuersatz kommt deshalb nur für Leistungen in Betracht, die in der Einräumung von Nutzungsrechten an derartigen Werken bestehen. ³**Ein Tätowierer erbringt mit dem Aufbringen einer Tätowierung keine begünstigte Leistung (vgl. BFH-Urteil vom 23.7.1998 - BStBl II S. 641).**

Lichtbildwerke und Lichtbilder

(18) ¹Urheberrechtlich geschützt sind Lichtbildwerke und Werke, die ähnlich wie Lichtbildwerke geschaffen werden. ²Lichtbilder und Erzeugnisse, die ähnlich wie Lichtbilder hergestellt werden, sind nach § 72 UrhG den Lichtbildwerken urheberrechtlich praktisch gleichgestellt. ³Dem ermäßigten Steuersatz unterliegen deshalb insbesondere die Leistungen der Bildjournalisten (Bildberichterstatter), Bildagenturen (vgl. Abs. 11 Nr. 1), Kameramänner und Foto-Designer. ⁴Übergibt der Fotograf seinem Auftraggeber nur die bestellten Positive - z.B. Paßbilder, Familien- oder Gruppenaufnahmen -, so liegt keine Rechtsübertragung, sondern eine nicht begünstigte Lieferung vor. ⁵Das 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 fotografische Meßbilder (Fotogramme) nach dem Verfahren der Fotogrammetrie - oder für bestimmte wissenschaftliche Zwecke - z.B. auf dem Gebiet der Archäologie -, selbst wenn damit auch urheberrechtliche Nutzungsrechte übertragen werden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Darbietungen ausübender Künstler

(19) ¹Außer den Werken der Literatur, Wissenschaft und Kunst sind auch die Darbietungen ausübender Künstler urheberrechtlich geschützt. ²Diese Schutzrechte sind in §§ 74 ff. UrhG abschließend aufgeführt (verwandtes Schutzrecht). ³Ausübender Künstler ist nach § 73 UrhG, wer ein Werk vorträgt oder aufführt oder hierbei künstlerisch mitwirkt. ⁴Zu den ausübenden Künstlern zählen insbesondere Schauspieler, Sänger, Musiker, Tänzer, Dirigenten, Kapellmeister, Regisseure und Spielleiter sowie Bühnen- und Kostümbildner. ⁵Ausübende Künstler sind z.B. auch Tonmeister, die bei Aufführungen elektronischer Musik mitwirken. ⁶Im Einzelfall kann auch der Beleuchter ein ausübender Künstler sein.

(20) ¹Nach § 78 UrhG kann der ausübende Künstler die ihm durch §§ 74 bis 77 UrhG gewährten Rechte und Ansprüche - d.h. die Rechte der Bildschirm- und Lautsprecherübertragung, der Vervielfältigung, der Funksendung und der öffentlichen Wiedergabe - an Dritte abtreten. ²Er kann darüber hinaus auch die Einwilligung dazu selbst erteilen. ³Begünstigte Leistungen ausübender Künstler liegen z.B. in folgenden Fällen vor:

1. Musikwerke - z.B. Opern, Operetten, Musicals, Ballette, Chorwerke, Gesänge, Messen, Kantaten, Madrigale, Motetten, Orgelwerke, Sinfonien, Kammermusikwerke, Solokonzerte, Lieder, Chansons, Spirituals und Jazz -, Bühnenwerke - z.B. Schauspiele, Schauspielerszenen, Mysterienspiele, Fastnachtsspiele, Kabarettsszenen, Varietészenen und die Bühnenfassung einer Erzählung - sowie Hörspiele und Hörspielfassungen von Sprachwerken werden
 - a) im Studio oder Sendesaal einer Rundfunk- und Fernsehanstalt aufgeführt, auf Bild- und Tonträger aufgenommen und gesendet oder
 - b) im Studio eines Tonträgerherstellers - z.B. eines Schallplattenproduzenten - aufgeführt, auf Tonträger aufgenommen und vervielfältigt.
2. Öffentliche Aufführungen von Musikwerken und Bühnenwerken - z.B. in einem Konzertsaal oder Theater - werden
 - a) von einer Rundfunk- und Fernsehanstalt veranstaltet, auf Bild- und Tonträger aufgenommen und - z.B. als Live-Sendung - gesendet oder
 - b) von einem Tonträgerhersteller veranstaltet, auf Tonträger aufgenommen - sog. Live-Mitschnitt - und vervielfältigt.
3. Fernsehfilme werden von einer Fernsehanstalt oder in ihrem Auftrag von einem Filmproduzenten hergestellt.
4. Vorführfilme - Spielfilme - werden von einem Filmproduzenten hergestellt.
5. Darbietungen ausübender Künstler - z.B. die Rezitation von Gedichten und Balladen, das Vorlesen einer Novelle, der Vortrag von Liedern, das Spielen eines Musikwerks - werden in einem Studio auf Bild- und Tonträger aufgenommen und von einer Rundfunk- und Fernsehanstalt gesendet oder von einem Tonträgerhersteller vervielfältigt.
6. Darbietungen ausübender Künstler - z.B. Sänger, Musiker, Schauspieler, Tänzer - im Rahmen von Rundfunk- und Fernsehsendungen - z.B. in Shows und sonstigen Unterhaltungssendungen, in Quizveranstaltungen sowie bei Sportsendungen und Diskussionsveranstaltungen - werden auf Bild- und Tonträger aufgenommen und gesendet.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(21) ¹Mit der Darbietung eines ausübenden Künstlers ist nicht in jedem Fall eine Einwilligung zu ihrer Verwertung oder eine Abtretung urheberrechtlicher Nutzungsrechte verbunden. ²Besteht die Leistung eines ausübenden Künstlers nur oder im wesentlichen in seiner künstlerischen Darbietung, so scheidet die Steuerermäßigung aus. ³Nicht begünstigt sind deshalb künstlerische Darbietungen, die weder von Rundfunk- und Fernsehanstalten gesendet noch auf Bild- und Tonträger aufgenommen und vervielfältigt werden. ⁴Der ermäßigte Steuersatz kommt auch dann nicht in Betracht, wenn die Darbietung zur Dokumentation, für Archivzwecke oder z.B. zum wissenschaftlichen Gebrauch mitgeschnitten wird.

(22) ¹Ausübende Künstler können mit einer künstlerischen Darbietung zwei verschiedene Leistungen erbringen:

1. die Darbietung selbst und
2. die Einwilligung zur Verwertung der Darbietung oder die Abtretung urheberrechtlicher Nutzungsrechte.

²Zwei Leistungen werden z.B. von einem Dirigenten oder Solisten erbracht, der das öffentliche Konzert eines Konzertveranstalters leitet bzw. darin mitwirkt, wenn dieses Konzert gleichzeitig von einer Rundfunk- und Fernsehanstalt aufgenommen und gesendet - z.B. auch als Live-Übertragung - oder von einem Tonträgerhersteller auf Tonträger aufgenommen - sog. Live-Mitschnitt - und vervielfältigt wird. ³Die Leistung gegenüber der Rundfunk- und Fernsehanstalt oder dem Tonträgerhersteller unterliegt dem ermäßigten Steuersatz. ⁴Dagegen ist die Leistung an den Konzertveranstalter dem allgemeinen Steuersatz zu unterwerfen. ⁵Zum Ort dieser Leistungen vgl. Abschnitte 36 und 39 Abs. 1 und 2. ⁶**Hat ein an eine Agentur gebundener Künstler dieses sein Recht der Funksendung und der öffentlichen Wiedergabe zur ausschließlichen Verwertung übertragen und stellt die Agentur den Künstler vertragsgemäß einer Rundfunk- oder Fernsehanstalt für die Mitwirkung in einer Rundfunk- oder Fernsehsendung zur Verfügung, ist Hauptinhalt der Leistung der Agentur gegenüber der Rundfunk- und Fernsehanstalt die Einräumung von urheberrechtlichen Nutzungsrechten, auf die der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG anzuwenden ist.**

(23) ¹Kann 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. ²Die Herstellung des Werks geht als Vorstufe für die eigentliche Leistung in dieser auf, und zwar auch dann, wenn das Werkoriginal dem Auftraggeber überlassen wird.

B e i s p i e l 1:

¹Bei der Überlassung von urheberrechtlich geschützten Kopiervorlagen für Unterrichtszwecke ist wesentlicher Inhalt der Leistung die Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte. ²Das gilt auch für die Überlassung von Kopiervorlagen an Personen, die diese nicht selbst für Unterrichtszwecke verwenden, z.B. an Buchhändler.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

B e i s p i e l 2:

¹Bei 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. ²Wird 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 Einarbeitung der Dienstvorschrift als unselbständige Nebenleistung aufgeht. ³Auf diese Lieferung ist aber nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG in Verbindung mit Nr. 49 der Anlage des UStG ebenfalls der ermäßigte Steuersatz anzuwenden.

B e i s p i e l 3:

¹Die Erstellung von urheberrechtlich geschütztem technischen 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.

²Wird 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.

(24) Die Überlassung von Fernsehübertragungsrechten durch Sportveranstalter ist keine nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG begünstigte Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte.

169. Zirkusunternehmen, Schausteller und zoologische Gärten
(§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe d UStG)

(1) ¹Zirkusvorführungen sind auch die von den Zirkusunternehmen veranstalteten Tierschauen. ²Begünstigt sind auch die üblichen Nebenleistungen, z.B. der Verkauf von Programmen und die Aufbewahrung der Garderobe. ³Bei Fernsehaufzeichnungen und -übertragungen ist die Leistung des Zirkusunternehmens sowohl nach Buchstabe c als auch nach Buchstabe d des § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG begünstigt. ⁴Nicht begünstigt sind Hilfsgeschäfte, wie z.B. Veräußerungen von Anlagegegenständen. ⁵Für den Verkauf der in Nummer 1 der Anlage des UStG bezeichneten Tiere kommt jedoch die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Betracht.

(2) ¹Schausteller sind nur Unternehmer, die ein Reisegewerbe betreiben, also von Ort zu Ort ziehen, und ihre der Unterhaltung dienenden Leistungen auf Jahrmärkten, Volksfesten, Schützenfesten oder ähnlichen Veranstaltungen erbringen (vgl. § 30 UStDV). ²Ähnliche Veranstaltungen können auch durch den Schausteller selbst organisierte und unter seiner Regie stattfindende Eigenveranstaltungen sein (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1993 - BStBl 1994 II S. 336). ³Ortsgebundene Schaustellungsunternehmen - z.B.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Märchenwaldunternehmen - sind mit ihren Leistungen nicht begünstigt (vgl. BFH-Urteile vom 22.10.1970 - BStBl 1971 II S. 37, vom 22.6.1972 - BStBl II S. 684 und vom 25.11.1993 a.a.O.). ⁴Zu den begünstigten Leistungen (§ 30 UStDV) gehören auch die Leistungen der Schau- und Belustigungsgeschäfte, der Fahrgeschäfte aller Art - Karussells, Schiffschaukeln, Achterbahnen usw. -, der Schießstände sowie die Ausspielungen. ⁵Nicht begünstigt sind Warenlieferungen, sofern sie nicht unter § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG fallen, und Hilfsgeschäfte.

(3) ¹Die Steuerermäßigung kommt für die Leistungen der zoologischen Gärten in Betracht, die nicht unter § 4 Nr. 20 Buchstabe a UStG (vgl. Abschnitt 109) fallen. ²Zoologische Gärten sind z.B. auch Aquarien und Terrarien, nicht dagegen Delphinarien (vgl. BFH-Urteil vom 20.4.1988 - BStBl II S. 796). ³Für Tierparks gilt die Steuerermäßigung nicht; ihre Umsätze können aber nach § 4 Nr. 20 Buchstabe a UStG steuerfrei sein.

(4) ¹Zu den Umsätzen, die unmittelbar mit dem Betrieb der zoologischen Gärten verbunden sind, gehören nur Leistungen, auf die der Betrieb eines zoologischen Gartens im eigentlichen Sinne gerichtet ist, in denen sich also dieser Betrieb verwirklicht (BFH-Urteil vom 4.12.1980 - BStBl 1981 II S. 231). ²Hierunter fallen insbesondere die Umsätze, bei denen die Entgelte in Eintrittsgeldern bestehen, einschließlich etwaiger Nebenleistungen (z.B. Abgabe von Wegweisern und Lageplänen). ³Nicht zu den begünstigten Umsätzen gehören z.B. Hilfsumsätze und die entgeltliche Überlassung von Parkplätzen an Zoobesucher.

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG

170. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Einrichtungen sowie deren Zusammenschlüsse

Allgemeines zu § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG

(1) ¹Begünstigt nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG sind die Leistungen der Körperschaften, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 51 bis 68 AO verfolgen. ²Die abgabenrechtlichen Vorschriften gelten auch für Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. ³Es ist nicht erforderlich, daß der gesamte unternehmerische Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gemeinnützigen Zwecken dient. ⁴Wenn bereits für andere Steuern (vgl. z.B. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) darüber entschieden ist, ob und gegebenenfalls in welchen Bereichen das Unternehmen steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, so ist von dieser Entscheidung im allgemeinen auch für Zwecke der Umsatzsteuer auszugehen. ⁵Ist diese Frage für andere Steuern nicht entschieden worden, so sind die Voraussetzungen für die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG besonders zu prüfen. ⁶Der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG kommt nur für Leistungen der begünstigten Körperschaften in Betracht, nicht jedoch für **unentgeltliche Wertabgaben an den eigenen nichtunternehmerischen Bereich**.

(2) ¹Die aufgrund 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. ²Dem allgemeinen Steuersatz unterliegen die Leistungen insbesondere dann, wenn in der Satzung oder dem Gesellschaftsvertrag die Ausschüttung von Dividenden vorgesehen ist. ³Von Hoheitsträgern zur Ausführung hoheitlicher Aufgaben, z.B. im Bereich der Müll- und

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Abwasserbeseitigung, eingeschaltete Kapitalgesellschaften sind wegen fehlender Selbstlosigkeit (§ 55 AO) nicht gemeinnützig tätig.

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb; Zweckbetrieb

(3) ¹Die Steuerermäßigung gilt nicht für die Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. ²Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist in § 14 AO bestimmt. ³Nach § 64 AO bleibt die Steuervergünstigung für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb jedoch bestehen, soweit es sich um einen Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 bis 68 AO handelt. ⁴Ist nach den Grundsätzen des § 14 AO lediglich Vermögensverwaltung gegeben, so wird die Steuerermäßigung ebenfalls nicht ausgeschlossen.

(4) ¹Für die Annahme eines Zweckbetriebs ist nach § 65 AO vor allem erforderlich, daß der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu den nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten darf, als es bei der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. ²Zweckbetriebe sind stets **sportliche Veranstaltungen im Sinne des § 67 a AO** sowie die in § 68 AO aufgeführten Einrichtungen und Veranstaltungen, auch wenn die allgemeinen Voraussetzungen des § 65 AO nicht erfüllt sind (vgl. BFH-Urteile vom 18.1.1995 - BStBl II S. 446 und vom 25.7.1996 - BStBl 1997 II S. 154).

B e i s p i e l 1:

¹Die Tätigkeit der Landessportbünde im Rahmen der Verleihung des Deutschen Sportabzeichens und des Deutschen Jugendsportabzeichens stellt einen Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO dar. ²Entsprechendes gilt bei gemeinnützigen Sportverbänden für die Genehmigung von Wettkampfveranstaltungen der Sportvereine, die Genehmigung von Trikotwerbung sowie für die Ausstellung oder Verlängerung von Sportausweisen für Sportler.

B e i s p i e l 2:

¹Der Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung eines Sportvereins bei seinen sportlichen Veranstaltungen sind ein nicht begünstigter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (vgl. § 67 a Abs. 1 Satz 2 AO). ²Entsprechendes gilt für den Verkauf von Speisen und Getränken sowie die Werbung im Rahmen kultureller Einrichtungen und Veranstaltungen (vgl. auch § 68 Nr. 7 AO).

B e i s p i e l 3:

¹Die Herstellung und Veräußerung von Erzeugnissen, die in der 2. Stufe der Blutfraktionierung gewonnen werden - Plasmaderivate wie Albumin, Globulin, Gerinnungsfaktoren -, durch die Blutspendedienste des Deutschen Roten Kreuzes sind ein nicht begünstigter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§§ 14 und 64 AO). ²Lediglich insoweit, als die zur Katastrophenbevorratung notwendigen Erzeugnisse verwertet oder ausgetauscht werden, liegt ein begünstigter Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO vor.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

B e i s p i e l 4:

¹Krankenfahrten, die von gemeinnützigen und mildtätigen Organisationen ausgeführt werden, erfüllen nicht die Voraussetzungen des § 66 Abs. 2 AO und sind deshalb keine Einrichtungen der Wohlfahrtspflege. ²Die 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. ³Krankenfahrten sind Fahrten von Patienten, für die ein Arzt die Beförderung in einem Personenkraftwagen, Mietwagen oder Taxi verordnet hat.

B e i s p i e l 5:

¹Bei den Werkstätten für Behinderte umfaßt der Zweckbetrieb (§ 68 Nr. 3 AO) auch den eigentlichen Werkstattbereich. ²In diesem Bereich werden in der Regel keine nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfreien Umsätze ausgeführt. ³Die steuerpflichtigen Umsätze unterliegen dem ermäßigten Steuersatz. ⁴Die den Behindertenwerkstätten in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge, die auf Leistungen entfallen, die andere Unternehmer für den Werkstattbetrieb ausgeführt haben, können deshalb nach § 15 Abs. 1 UStG in vollem Umfang als Vorsteuern abgezogen werden. ⁵Eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil entfällt. ⁶Das gilt insbesondere auch insoweit, als Investitionen für den Werkstattbereich - z.B. Neubau oder Umbau, Anschaffung von Einrichtungsgegenständen oder Maschinen - vorgenommen werden.

B e i s p i e l 6:

¹Als Zweckbetrieb werden nach § 68 Nr. 6 AO die von den zuständigen Behörden genehmigten Lotterien und Ausspielungen anerkannt, die eine steuerbegünstigte Körperschaft höchstens zweimal im Jahr zu ausschließlich gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken veranstaltet. ²Eine nachhaltige Tätigkeit im Sinne des § 14 AO und des § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG liegt auch dann vor, wenn Lotterien oder Ausspielungen jedes Jahr nur einmal veranstaltet werden. ³Deshalb ist auch in diesen Fällen grundsätzlich ein Zweckbetrieb gegeben, für dessen Umsätze der ermäßigte Steuersatz in Betracht kommt. ⁴Soweit öffentliche Lotterien und Ausspielungen von steuerbegünstigten Körperschaften der Lotteriesteuer unterliegen (vgl. §§ 17 und 18 Rennw-LottG), sind die daraus erzielten Umsätze nach § 4 Nr. 9 Buchstabe b UStG steuerfrei.

B e i s p i e l 7:

¹Mensa- und Cafeteria-Betriebe, die von gemeinnützigen Studentenwerken unterhalten werden, die einem Wohlfahrtsverband angeschlossen sind, werden als Zweckbetriebe im abgabenrechtlichen Sinne angesehen. ²Speisen- und Getränkeumsätze, die in diesen Betrieben an Nichtstudierende, und zwar insbesondere an Hochschulbedienstete, z.B. Hochschullehrer, wissenschaftliche Räte, Assistenten und Schreibkräfte sowie an Studentenwerksbedienstete und Gäste, ausgeführt werden, unterliegen deshalb der Umsatzsteuer nach dem ermäßigten Steuersatz. ³Dies gilt z.B. auch für die Umsätze von alkoholischen Flüssigkeiten, sofern diese das Warenangebot des Mensa- und Cafeteria-Betriebs ergänzen und lediglich einen geringen Teil des Gesamtumsatzes ausmachen. ⁴Als geringer Anteil am Gesamtumsatz wird es angesehen, wenn diese Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 5 v.H.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

des Gesamtumsatzes betragen haben. ⁵Wegen der Steuerbefreiung für die **Umsätze** in Mensa- und Cafeteria-Betrieben vgl. Abschnitt 103 Abs. 9

Sonderregelungen für Vereine

(5) ¹Nach § 68 Nr. 7 AO sind kulturelle Einrichtungen und Veranstaltungen einer steuerbegünstigten Körperschaft unabhängig von einer Umsatz- oder Einkommensgrenze als Zweckbetrieb zu behandeln. ²Die **Umsätze** von Speisen und Getränken sowie die Werbung gehören nicht zum Zweckbetrieb.

(6) ¹Nach § 67 a Abs. 1 AO sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer 60.000 DM im Jahr nicht übersteigen. ²Das gilt unabhängig davon, ob bezahlte Sportler im Sinne des § 67 a Abs. 3 AO teilnehmen oder nicht. ³Die **Umsätze** von Speisen und Getränken sowie die Werbung anlässlich einer sportlichen Veranstaltung gehören nicht zum Zweckbetrieb (siehe auch Absatz 4 Beispiel 2). ⁴Ein nach § 67 a Abs. 2 und 3 AO körperschaftsteuerrechtlich wirksamer Verzicht auf die Anwendung des § 67 a Abs. 1 Satz 1 AO gilt auch für Zwecke der Umsatzsteuer. ⁵Nach § 67 a Abs. 3 AO sind aber auch in einem derartigen Verzichtsfall sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb, wenn

1. kein Sportler des Vereins teilnimmt, der für seine sportliche Betätigung oder für die Benutzung seiner Person, seines Bildes oder seiner sportlichen Betätigung zu Werbezwecken von dem Verein oder einem Dritten über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält, und
2. kein anderer Sportler teilnimmt, der für die Teilnahme an der Veranstaltung von dem Verein oder einem Dritten im Zusammenwirken mit dem Verein über eine Aufwandsentschädigung hinaus Vergütungen oder andere Vorteile erhält.

⁶Andere sportliche Veranstaltungen sind ein nicht begünstigter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. ⁷Durch einen derartigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wird die Gemeinnützigkeit des Vereins unter den Voraussetzungen des § 67 a Abs. 3 letzter Satz AO nicht berührt. ⁸Wegen weiterer Einzelheiten zur Behandlung sportlicher Veranstaltungen vgl. BMF-Schreiben vom 15.7.1998 - BStBl I S. 630.

(7) ¹Eine **steuerbegünstigte sportliche oder kulturelle Veranstaltung** im Sinne der §§ 67 a, 68 Nr. 7 AO kann auch dann vorliegen, wenn ein Sport- oder Kulturverein in Erfüllung seiner **Satzungszwecke** im Rahmen einer Veranstaltung einer anderen Person oder Körperschaft eine **sportliche oder kulturelle Darbietung** erbringt. ²Die Veranstaltung, bei der die sportliche oder kulturelle Darbietung präsentiert wird, braucht keine **steuerbegünstigte Veranstaltung** zu sein (vgl. BFH-Urteil vom 4.5.1994 - BStBl II S. 886).

Zusammenschlüsse steuerbegünstigter Einrichtungen

(8) ¹Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe b UStG für Leistungen von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen oder Gemeinschaften **steuerbegünstigter Körperschaften** wird unter folgenden Voraussetzungen gewährt:

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

1. Alle Mitglieder der nichtrechtsfähigen Personenvereinigung oder Gemeinschaft müssen steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne der §§ 51 ff. AO sein.
2. Alle Leistungen müßten, falls sie anteilig von den Mitgliedern der Personenvereinigung oder der Gemeinschaft ausgeführt würden, nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG ermäßigt zu besteuern sein.

²Eine Personenvereinigung oder Gemeinschaft kann somit für ihre Leistungen nur dann Umsatzsteuerermäßigung beanspruchen, wenn sie sich auf steuerbegünstigte Bereiche, z.B. Zweckbetriebe, erstreckt.

³Daneben kann jedoch mit den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind, z.B. Vereinsgaststätten, jeweils eine gesonderte Personenvereinigung oder Gemeinschaft gebildet werden, deren Leistungen der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Steuersatz unterliegen. ⁴Bestehen begünstigte und nicht begünstigte Personenvereinigungen oder Gemeinschaften nebeneinander, so müssen u.a. die für Umsatzsteuerzwecke erforderlichen Aufzeichnungen dieser Zusammenschlüsse voneinander getrennt geführt werden. ⁵Die Steuerermäßigung ist ausgeschlossen, wenn eine Personenvereinigung oder Gemeinschaft außer Zweckbetrieben auch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe umfaßt, die keine Zweckbetriebe sind, z.B. Gemeinschaft aus der kulturellen Veranstaltung des einen und dem Bewirtungsbetrieb des anderen gemeinnützigen Vereins. ⁶Auch bei gemeinschaftlichen Sportveranstaltungen darf durch die Zurechnung der anteiligen Einnahmen der Personenvereinigung oder der Gemeinschaft bei keinem Vereinigungs- oder Gemeinschaftsmitglied ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb entstehen, der nicht Zweckbetrieb ist.

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG

171. Schwimm- und Heilbäder, Bereitstellung von Kureinrichtungen

(1) ¹Unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundene Umsätze liegen insbesondere vor bei

1. der Benutzung der Schwimmbäder - z.B. durch Einzelbesucher, Gruppen oder Vereine -,
2. ergänzenden Nebenleistungen - z.B. Benutzung von Einzelkabinen -,
3. der Erteilung von Schwimmunterricht,
4. notwendigen Hilfsleistungen - z.B. Vermietung von Schwimmgürteln, Handtüchern und Badekleidung, Aufbewahrung der Garderobe, Benutzung von Haartrocknern -.

²Ist die Überlassung eines Schwimmbads als Vermietung im Sinne des § 535 BGB anzusehen (vgl. Abschnitt 86), so ist auf den Teil des Entgelts, der auf die steuerpflichtige Vermietung der Betriebsvorrichtungen entfällt, der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. ³Entsprechendes gilt für die **unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9 a UStG**. ⁴Die Steuerermäßigung scheidet aus, wenn die Überlassung des Schwimmbads eine unselbständige Nebenleistung zu einer nicht begünstigten Hauptleistung ist. ⁵Das ist z.B. der Fall, wenn mit dem Entgelt für eine Beherbergung zugleich die Benutzung des Schwimmbads - unabhängig davon, ob es tatsächlich benutzt wird - abgegolten wird. ⁶Das gleiche gilt, wenn in einem Sport- und Freizeitzentrum außer einem Schwimmbad noch weitere, nicht begünstigte Einrichtungen im Rahmen einer eigenständigen Leistung besonderer Art überlassen werden (vgl. BFH-Urteil vom 8.9.1994 - BStBl II S. 959).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Nicht unmittelbar mit dem Betrieb eines Schwimmbads verbunden und deshalb nicht begünstigt sind u.a. die Abgabe von Reinigungsbädern, die Lieferungen von Seife und Haarwaschmitteln, die Vermietung von Liegestühlen und Strandkörben, die Zurverfügungstellung von Unterhaltungseinrichtungen - Minigolf, Tischtennis und dergleichen - und die Vermietung oder Verpachtung einzelner Betriebsteile, wie z.B. die Vermietung eines Parkplatzes, einer Sauna oder von Reinigungsbädern. ²Das gleiche gilt für die Parkplatzüberlassung, die Fahrradaufbewahrung sowie für die Umsätze in Kiosken, Milchbars und sonstigen angegliederten Wirtschaftsbetrieben.

(3) ¹Heilbäder sind:

1. ¹Heilbäder aus anerkannten, natürlichen Heilquellen (Mineralquellen, Thermalquellen, Gasquellen) und Peloidbäder (Heilmoore, Fango, Schlick, Lehm, Sand). ²Sie werden abgegeben als Wannenbäder, Packungen, Teilbäder und Duschen - z.B. Wechselduschen, Nasen-, Rachen- und Vaginalduschen -, als Inhalationen - Raum- und Einzelinhalationen -, als Trinkkuren und in Bewegungsbädern;
2. Heilbäder nach Kneippscher Therapie - z.B. Arm- und Fußbäder, Güsse, Abwaschungen, Wickel und Abbürstungen - und Heilmittel des Meeres, zu denen warme und kalte Meerwasserbäder, Meerwassertrinkkuren, Inhalationen und Meerwasserbewegungsbäder zählen;
3. medizinische Zusatzbäder, Saunabäder, Dampf- und Heißlufttraumbäder, Lichtbäder - z.B. Infra- oder Ultrarot, Glühlicht und UV-Licht-, Physio- und Elektrotherapie - z.B. Hauffesche Arm- und Fußbäder, Überwärmungsbad, Heilmassage, Heilgymnastik und Stangerbad -, Unterwasserdruckstrahl-Massagen, Darmbäder sowie die Behandlung in pneumatischen und Klima-Kammern.

²Bei der Verabreichung von Heilbädern, die ihrer Art nach allgemeinen Heilzwecken dienen, z.B. von Saunabädern, ist nicht erforderlich, daß im Einzelfall ein bestimmter Heilzweck nachgewiesen wird.

³Insbesondere bedarf es nicht einer ärztlichen Verordnung des Heilbads. ⁴Dies gilt jedoch nicht für Leistungen, die anderen - z.B. kosmetischen - Zwecken dienen und bei denen Heilzwecke von vornherein ausgeschlossen sind. ⁵UV-Lichtbehandlungen ohne ärztliche Verordnung in Bräunungs- und Sonnenstudios stellen daher keine begünstigte Verabreichung eines Heilbads dar (vgl. BFH-Urteil vom 18.6.1993 - BStBl II S. 853).

⁶Die Verabreichung von Heilbädern setzt eine Abgabe des Heilbades unmittelbar an den Kurgast voraus.

⁷An dieser Voraussetzung fehlt es, wenn Kurbetriebe Heilwasser nicht an Kurgäste, sondern an Dritte - z.B. an Sozialversicherungsträger - liefern, die das Wasser zur Verabreichung von Heilbädern in ihren eigenen Sanatorien verwenden. ⁸Das gleiche gilt, wenn Heilwasser nicht unmittelbar zur Anwendung durch den Kurgast abgegeben werden. ⁹Für die Abgrenzung gegenüber den nicht begünstigten Leistungen der Heilbäder gelten im übrigen die Absätze 1 und 2 entsprechend.

(4) ¹Bei 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. ²Voraussetzung für die Steuerermäßigung ist, daß für die einheitliche Gesamtleistung als Entgelt eine Kurtaxe aufgrund einer besonderen gesetzlichen Regelung oder nach einer entsprechenden vertraglichen Vereinbarung erhoben wird. ³Das Entgelt braucht nicht ausdrücklich als Kurtaxe bezeichnet zu werden. ⁴Kurtaxen sind z.B. auch die Kurbeiträge in Nordrhein-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Westfalen und in Rheinland-Pfalz und die Kurabgaben in Bayern und Schleswig-Holstein. ⁵Nicht begünstigt sind Einzelleistungen, wie z.B. die Gebrauchsüberlassung einzelner Kureinrichtungen oder -anlagen und die Veranstaltung von Konzerten, Theatervorführungen oder Festen, für die neben der Kurtaxe ein besonderes Entgelt zu zahlen ist.

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe a UStG

172. Übergangsregelung bei Personenbeförderungen mit Schiffen

(1) ¹Bis zum 31.12.2001 unterliegen die Personenbeförderungen mit Schiffen dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe a UStG in der Fassung des § 28 Abs. 4 UStG, zuletzt geändert durch Artikel 4 Nr. 5 des Gesetzes vom 23.6.1998, BGBl. I S. 1496, BStBl I S. 873). ²Folgende dieser Beförderungen sind insgesamt steuerbar:

1. Beförderungen, die sich ausschließlich auf das Inland erstrecken;
2. Beförderungen, die ausschließlich in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ausgeführt werden, wenn diese Beförderungen wie Umsätze im Inland zu behandeln sind (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 UStG) und
3. grenzüberschreitende Beförderungen, bei denen die ausländischen Streckenanteile als inländische Beförderungsstrecken anzusehen sind (§ 7 Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStDV).

(2) ¹Bei grenzüberschreitenden Beförderungen von Personen mit Schiffen, die nicht in Absatz 1 Nr. 3 bezeichnet sind, bemisst sich die Steuer nach dem Entgelt für den Teil der Beförderungsleistung, der steuerbar ist. ²Dies ist der Fall bei dem Teil einer grenzüberschreitenden Beförderung, der auf das Inland entfällt oder der nach § 1 Abs. 3 Nr. 2 UStG wie ein Umsatz im Inland zu behandeln ist. ³Abweichend davon ist jedoch die gesamte Beförderungsleistung nicht steuerbar, wenn der inländische Streckenanteil als ausländische Beförderungsstrecke anzusehen ist und der Teil der Beförderungsleistung in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten nicht wie ein Umsatz im Inland zu behandeln ist (§§ 2 und 7 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 und 5 UStDV).

(3) ¹Wird für eine grenzüberschreitende Beförderung ein Preis für die gesamte Beförderung vereinbart oder vereinnahmt, ist der auf den steuerbaren Teil der Leistung entfallende Entgeltsanteil anhand dieses Gesamtpreises zu ermitteln. ²Die Ausführungen in Abschnitt 42 a Abs. 5 gelten entsprechend.

(4) ¹Personenbeförderungen mit Schiffen können mit der Unterbringung und der Verpflegung der beförderten Personen verbunden sein. ²Soweit Unterbringung und Verpflegung erforderlich sind, um die Personenbeförderung planmäßig durchführen zu können, sind sie als Nebenleistungen zur Beförderungsleistung anzusehen. ³Ihre Besteuerung richtet sich deshalb nach den Absätzen 1 bis 3.

(5) ¹Bei 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. ²Unterbringung und Verpflegung sind deshalb auch hier als Nebenleistungen zur Beförderungsleistung anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 1.8.1996 - BStBl 1997 II S. 160). ³Soweit die Personenbeförderungen im Inland ausgeführt werden oder

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

nach § 1 Abs. 3 UStG wie Umsätze im Inland zu behandeln sind, unterliegen die Leistungen einschließlich der Unterbringung und Verpflegung dem ermäßigten Steuersatz.

(6) ¹Werden 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, ist davon auszugehen, daß diese Leistungen nicht erforderlich sind, um die Beförderungsleistung planmäßig durchführen zu können. ²Es handelt sich hier z.B. um die Lieferung von Getränken, Süßwaren, Tabakwaren und Andenken. ³Soweit diese Lieferungen im Inland ausgeführt werden oder nach § 1 Abs. 3 UStG wie Umsätze im Inland zu behandeln sind, fallen sie nicht unter die Steuerermäßigung für die Beförderung von Personen mit Schiffen.

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG

173. Begünstigte Verkehrsarten

(1) Die einzelnen Verkehrsarten sind grundsätzlich nach dem Verkehrsrecht abzugrenzen.

Verkehr mit Schienenbahnen mit Ausnahme der Bergbahnen

(2) ¹Schienenbahnen sind die Vollbahnen - Haupt- und Nebenbahnen - und die Kleinbahnen der Eisenbahnen des Bundes und der nicht zu den Eisenbahnen des Bundes gehörenden Eisenbahnen sowie die sonstigen Eisenbahnen, z.B. Anschlußbahnen, die Straßenbahnen, die straßenbahnähnlichen Bahnen, z.B. Schienenschwebbahnen, und die Bahnen besonderer Bauart, z.B. Hoch- und Untergrundbahnen sowie Schwebbahnen. ²Zu den Schienenbahnen gehören auch Kleinbahnen in Tierparks und Ausstellungen (BFH-Urteil vom 14.12.1951 - BStBl 1952 III S. 22). ³Nicht zu den Schienenbahnen zählen die Seilschwebbahnen (RFH-Urteil vom 31.5.1927 - RStBl S. 163) sowie die Sessellifte und Skilifte - Schleplifte -.

(3) ¹Die von der Begünstigung ausgenommenen Bergbahnen sind Bahnen, die Verbindungen auf Berge herstellen und wegen der Steigungsverhältnisse oder wegen eines durch den gebirgigen Charakter der Landschaft bedingten großen Bodenabstandes besonderer Sicherungseinrichtungen bedürfen (BFH-Urteile vom 16.5.1974 - BStBl II S. 649 und vom 26.8.1976 - BStBl 1977 II S. 105). ²Danach sind Beförderungen im Schienenbahnverkehr insoweit Beförderungen mit Bergbahnen, als auf den Fahrstrecken besondere technische Sicherungseinrichtungen für die Bergfahrt vorhanden sind. ³Als Fahrstrecke ist jeweils der Fahrweg zwischen zwei Haltestellen anzusehen. ⁴Hieraus folgt:

1. Eine Beförderung, die ausschließlich auf Fahrstrecken ohne besondere technische Sicherungseinrichtungen für die Bergfahrt bewirkt wird, unterliegt bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG dem ermäßigten Steuersatz.
2. ¹Eine Beförderung, die ausschließlich auf Fahrstrecken mit besonderen technischen Sicherungseinrichtungen für die Bergfahrt bewirkt wird, unterliegt dem allgemeinen Steuersatz. ²Eine Beförderung

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

auf einer Fahrstrecke, auf der nur zum Teil besondere Sicherungseinrichtungen benötigt werden, ist insgesamt als nicht begünstigte Leistung zu behandeln.

3. ¹Wird eine Beförderung sowohl auf Fahrstrecken der unter Nummer 1 als auch auf Fahrstrecken der unter Nummer 2 bezeichneten Art ausgeführt, ist nur der auf die Strecken der unter Nummer 2 bezeichneten Art entfallende Teil der Beförderung mit dem allgemeinen Steuersatz zu versteuern. ²Für den anderen Teil der Beförderung gilt nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen der ermäßigte Steuersatz. ³Das Entgelt ist erforderlichenfalls im Schätzungswege aufzuteilen.

Verkehr mit Oberleitungsomnibussen

(4) Oberleitungsomnibusse sind nach § 4 Abs. 3 PBefG elektrisch angetriebene, nicht an Schienen gebundene Straßenfahrzeuge, die ihre Antriebsenergie einer Fahrleitung entnehmen.

Genehmigter Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen

(5) ¹Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen ist eine zwischen bestimmten Ausgangs- und Endpunkten eingerichtete regelmäßige Verkehrsverbindung, auf der Fahrgäste an bestimmten Haltestellen ein- und aussteigen können (§ 42 PBefG). ²Er setzt nicht voraus, daß ein Fahrplan mit bestimmten Abfahrts- und Ankunftszeiten besteht oder Zwischenhaltestellen eingerichtet sind. ³Als Linienverkehr gelten auch die Sonderformen der Personenbeförderung im Sinne des PBefG. ⁴Danach gilt als Linienverkehr die Beförderung von

1. Berufstätigen zwischen Wohnung und Arbeitsstelle (Berufsverkehr);
2. Schülern zwischen Wohnung und Lehranstalt (Schülerfahrten; hierzu **gehören z.B. Fahrten zum Schwimmunterricht, nicht jedoch Klassenfahrten**);
3. Kindern zwischen Wohnung und Kindergarten (Kindergartenfahrten);
4. Personen zum Besuch von Märkten (Marktfahrten);
5. Theaterbesuchern.

⁵Linienverkehr kann mit Kraftomnibussen und mit Personenkraftwagen sowie in besonderen Ausnahmefällen auch mit Lastkraftwagen betrieben werden.

(6) ¹Beförderungen im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen sind jedoch nur dann begünstigt, wenn der Linienverkehr genehmigt ist oder unter die Freistellungsverordnung zum PBefG fällt oder eine genehmigungsfreie Sonderform des Linienverkehrs im Sinne der Verordnung (EWG) Nr. 684/92 vom 16.3.1992 (ABl. EG Nr. L 74 Seite 1) darstellt. ²Über die Genehmigung muß eine entsprechende Genehmigungsurkunde oder eine einstweilige Erlaubnis der zuständigen Genehmigungsstelle vorliegen. ³Im Falle der Betriebsübertragung nach § 2 Abs. 2 PBefG gelten die vom Betriebsführungsberechtigten ausgeführten Beförderungsleistungen als solche im genehmigten Linienverkehr, sofern die Betriebsübertragung von der zuständigen Behörde (§ 11 PBefG) genehmigt worden ist. ⁴Für bestimmte Beförderungen im Linienverkehr sieht die Freistellungsverordnung zum PBefG von dem Erfordernis einer Genehmigung für den Linienverkehr ab. ⁵Hierbei handelt es sich um Beförderungen durch die Streitkräfte

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

oder durch die Polizei mit eigenen Kraftfahrzeugen sowie um die folgenden Beförderungen, wenn von den beförderten Personen selbst ein Entgelt nicht zu entrichten ist:

1. Beförderungen von Berufstätigen mit Kraftfahrzeugen zu und von ihrer Eigenart nach wechselnden Arbeitsstellen, insbesondere Baustellen, sofern nicht ein solcher Verkehr zwischen gleichbleibenden Ausgangs- und Endpunkten länger als ein Jahr betrieben wird;
2. Beförderungen von Berufstätigen mit Kraftfahrzeugen zu und von Arbeitsstellen in der Land- und Forstwirtschaft;
3. Beförderungen mit Kraftfahrzeugen durch oder für Kirchen oder sonstigen Religionsgesellschaften zu und von Gottesdiensten;
4. Beförderungen mit Kraftfahrzeugen durch oder für Schulträger zum und vom Unterricht;
5. Beförderungen von Kranken wegen einer Beschäftigungstherapie oder zu sonstigen Behandlungszwecken durch Krankenhäuser oder Heilanstalten mit eigenen Fahrzeugen;
6. Beförderungen von Berufstätigen mit Personenkraftwagen von und zu ihren Arbeitsstellen;
7. Beförderungen von körperlich, geistig oder seelisch behinderten Personen mit Kraftfahrzeugen zu und von Einrichtungen, die der Betreuung dieser Personengruppen dienen;
8. Beförderungen von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber zu betrieblichen Zwecken zwischen Arbeitsstätten desselben Betriebes;
9. Beförderungen mit Kraftfahrzeugen durch oder für Kindergartenträger zwischen Wohnung und Kindergarten.

⁶Diese Beförderungen sind deshalb wie genehmigter Linienverkehr zu behandeln. ⁷Ebenso zu behandeln sind folgende, nach der Verordnung (EWG) Nr. 684/92 genehmigungsfreie Sonderformen des grenzüberschreitenden Linienverkehrs, der der regelmäßigen ausschließlichen Beförderung bestimmter Gruppen von Fahrgästen dient, wenn der besondere Linienverkehr zwischen dem Veranstalter und dem Verkehrsunternehmer vertraglich geregelt ist:

1. die Beförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnort und Arbeitsstätte;
2. die Beförderung von Schülern und Studenten zwischen Wohnort und Lehranstalt;
3. die Beförderung von Angehörigen der Streitkräfte und ihren Familien zwischen Herkunftsland und Stationierungsort;
4. der Nahverkehr im Grenzgebiet.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁸Der Verkehrsunternehmer muß neben der in Satz 7 genannten vertraglichen Regelung die Genehmigung für Personenbeförderungen im Linien-, Pendel- oder Gelegenheitsverkehr mit Kraftomnibussen durch den Niederlassungsstaat erhalten haben, die Voraussetzungen der gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften über den Zugang zum Beruf des Personenkraftverkehrsunternehmers im innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Verkehr sowie die Rechtsvorschriften über die Sicherheit im Straßenverkehr für Fahrer und Fahrzeuge erfüllen. ⁹Der Nachweis über das Vorliegen einer genehmigungsfreien Sonderform des Linienverkehrs nach der Verordnung (EWG) Nr. 684/92 kann durch die Vorlage der von der zuständigen Genehmigungsbehörde ausgestellten Genehmigungsurkunde im Original bzw. in beglaubigter Abschrift und des zwischen dem Veranstalter und dem Verkehrsunternehmer abgeschlossenen Beförderungsvertrages erbracht werden.

(7) ¹Keine Beförderungsleistung liegt vor, wenn ein Kraftfahrzeug unbemannt - aufgrund eines Miet- oder Leihvertrages - zur Durchführung von Beförderungen im genehmigten Linienverkehr zur Verfügung gestellt wird. ²Diese Leistung ist deshalb nicht begünstigt.

Verkehr mit Taxen (Kraftdroschken)

(8) ¹Verkehr mit Taxen ist nach § 47 Abs. 1 PBefG die Beförderung von Personen mit Personenkraftwagen, die der Unternehmer an behördlich zugelassenen Stellen bereithält und mit denen er Fahrten zu einem vom Fahrgast bestimmten Ziel ausführt. ²Der Unternehmer kann Beforderungsaufträge auch während einer Fahrt oder am Betriebssitz entgegennehmen. ³Personenkraftwagen sind Kraftfahrzeuge, die nach ihrer Bauart und Ausstattung zur Beförderung von nicht mehr als 9 Personen - einschließlich Führer - geeignet und bestimmt sind (§ 4 Abs. 4 Nr. 1 PBefG). ⁴Der Verkehr mit Taxen bedarf der Genehmigung. ⁵Über die Genehmigung wird eine besondere Urkunde erteilt.

(9) ¹Nicht begünstigt ist der Verkehr mit Mietwagen (BFH-Urteil vom 30.10.1969 - BStBl 1970 II S. 78 -, BVerfG-Beschluß vom 11.2.1992 - BVerfGE 85, 238). ²Der Mietwagenverkehr unterscheidet sich im wesentlichen vom Taxenverkehr dadurch, daß nur Beforderungsaufträge ausgeführt werden dürfen, die am Betriebssitz oder in der Wohnung des Unternehmers eingegangen sind (§ 49 Abs. 4 PBefG).

Fährverkehr

(10) ¹Bis zum 31.12.2001 sind Personenbeförderungen im Fährverkehr bereits nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe a UStG begünstigt (vgl. Abschnitt 172). ²§ 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG hat deshalb bis zu diesem Zeitpunkt nur Bedeutung für Beförderungen von Gegenständen im Fährverkehr.

Nebenleistungen

(11) ¹Der ermäßigte Steuersatz erstreckt sich auch auf die Nebenleistungen zu einer begünstigten Hauptleistung. ²Als Nebenleistung zur Personenbeförderung ist insbesondere die Beförderung des Reisegepäcks des Reisenden anzusehen. ³Zum Reisegepäck gehören z.B. die Gegenstände, die nach der Eisenbahnverkehrsordnung (EVO) und nach den Einheitlichen Rechtsvorschriften für den Vertrag über die internationale Eisenbahnbeförderung von Personen und Gepäck (CIV), Anhang A zum Übereinkommen

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

über den internationalen Eisenbahnverkehr (COTIF) vom 9.5.1980 (BGBl. 1985 II S. 130), als Reisegepäck befördert werden.

174. Begünstigte Beförderungsstrecken

(1) Unter Gemeinde im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa UStG ist die politische Gemeinde zu verstehen.

(2) ¹Beförderungsstrecke (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb UStG) ist die Strecke, auf der der Beförderungsunternehmer einen Fahrgast oder eine Mehrzahl von Fahrgästen aufgrund eines Beförderungsvertrages oder mehrerer Beförderungsverträge befördert oder, z.B. durch einen Subunternehmer, befördern läßt. ²Werden mehrere Beförderungsverträge abgeschlossen, erbringt der Beförderungsunternehmer eine entsprechende Zahl von Beförderungsleistungen, von denen jede für sich zu beurteilen ist. ³Nur eine Beförderungsleistung liegt vor, wenn der Beförderungsunternehmer mit einer Mehrzahl von Personen einen Beförderungsvertrag abgeschlossen hat. ⁴Maßgebliche Beförderungsstrecke ist in diesem Fall die vom Beförderungsunternehmer aufgrund des Beförderungsvertrages zurückgelegte Strecke. ⁵Sie beginnt mit dem Einstieg der ersten und endet mit dem Ausstieg der letzten beförderten Person innerhalb einer Fahrtrichtung. ⁶Bei grenzüberschreitenden Beförderungen ist nur die Länge des auf das Inland entfallenden Teils der Beförderungsstrecke maßgebend. ⁷Bei der Bemessung dieses Streckenanteils sind die §§ 2 bis 7 UStDV zu beachten.

(3) ¹Maßgebliche Beförderungsstrecke ist bei Ausgabe von Fahrausweisen grundsätzlich die im Fahrausweis ausgewiesene Tarifentfernung, sofern die Beförderungsleistung nur auf Beförderungsstrecken im Inland durchgeführt wird. ²Bei Fahrausweisen für grenzüberschreitende Beförderungen ist die Tarifentfernung der auf das Inland entfallenden Beförderungsstrecke unter Berücksichtigung der §§ 2 bis 7 UStDV maßgebend. ³Vorstehende Grundsätze gelten auch für die Fälle, in denen der Fahrgast die Fahrt unterbricht oder auf ein anderes Verkehrsmittel desselben Beförderers umsteigt. ⁴Wird eine Umwegkarte gelöst, ist der gefahrene Umweg bei Ermittlung der Länge der Beförderungsstrecke zu berücksichtigen. ⁵Bei Bezirkskarten, Netzkarten, Streifenkarten usw. ist als maßgebliche Beförderungsstrecke die längste Strecke anzusehen, die der Fahrgast mit dem Fahrausweis zurücklegen kann. ⁶Zwei getrennte Beförderungsstrecken liegen vor, wenn ein Fahrausweis ausgegeben wird, der zur Hin- und Rückfahrt berechtigt.

(4) ¹Verkehrsunternehmer, z.B. die Eisenbahnen des Bundes und nicht zu den Eisenbahnen des Bundes gehörende Eisenbahnen oder öffentliche Nahverkehrsunternehmen in dichtbesiedelten Räumen, haben sich vielfach zu einem Verkehrsverbund zusammengeschlossen. ²Ein solcher Verbund bezweckt die Ausgabe von durchgehenden Fahrausweisen, die den Fahrgast zur Inanspruchnahme von Beförderungsleistungen verschiedener, im Verkehrsverbund zusammengeschlossener Beförderungsunternehmer berechtigen (Wechselverkehr). ³In diesen Fällen bewirkt jeder Beförderungsunternehmer mit seinem Verkehrsmittel eine eigene Beförderungsleistung unmittelbar an den Fahrgast, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

1. In den Tarifen der beteiligten Beförderungsunternehmer bzw. des Verkehrsverbundes muß festgelegt sein, daß der Fahrgast den Beförderungsvertrag jeweils mit dem Beförderungsunternehmer abschließt, mit dessen Verkehrsmittel er befördert wird; ferner muß sich aus ihnen ergeben, daß die Fahrausweise im Namen und für Rechnung des jeweiligen Beförderungsunternehmers verkauft werden und daß für die von ihm durchfahrene Beförderungsstrecke seine Beförderungsbedingungen gelten.
2. Die praktische Durchführung der Beförderungen muß den Tarifbedingungen entsprechen.

175. Beförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstelle

(1) ¹Für die Beförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstelle kann der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG nur dann in Betracht kommen, wenn es sich bei den Beförderungen verkehrsrechtlich um Beförderungen im genehmigten Linienverkehr handelt (vgl. Abschnitt 173 Abs. 5 bis 7). ²Bei den in Abschnitt 173 Abs. 6 Satz 5 bezeichneten Beförderungen ist aufgrund der Freistellung keine personenbeförderungsrechtliche Genehmigung erforderlich. ³Gleichwohl sind diese Beförderungen umsatzsteuerrechtlich wie Beförderungen im genehmigten Linienverkehr zu behandeln (vgl. BFH-Urteil vom 11.3.1988 - BStBl II S. 651). ⁴Im Zweifel ist eine Stellungnahme der für die Erteilung der Genehmigung zuständigen Verkehrsbehörde einzuholen. ⁵Zur genehmigungsfreien Sonderform des Linienverkehrs im Sinne der Verordnung (EWG) Nr. 684/92 vom 16.3.1992 vgl. Abschnitt 173 Abs. 6 Satz 7 ff.

(2) In den Fällen, in denen der Arbeitgeber selbst seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstelle befördert, muß er in eigener Person die in Absatz 1 bezeichneten Voraussetzungen erfüllen, wenn er für die Beförderung den ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG in Anspruch nehmen will.

(3) ¹Hat der Arbeitgeber einen Beförderungsunternehmer mit der Beförderung beauftragt, liegen umsatzsteuerrechtlich einerseits eine Leistung des Beförderungsunternehmers an den Arbeitgeber, andererseits Leistungen des Arbeitgebers an jeden Arbeitnehmer vor. ²Erfüllt der Beförderungsunternehmer die in Absatz 1 bezeichneten Voraussetzungen, ist seine Leistung als Beförderungsleistung im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG anzusehen. ³Dabei ist davon auszugehen, daß der Beförderungsunternehmer als Genehmigungsinhaber den Verkehr auch dann im eigenen Namen, unter eigener Verantwortung und für eigene Rechnung betreibt, wenn der Arbeitgeber den Einsatz allgemein regelt, insbesondere Zweck, Ziel und Ablauf der Fahrt bestimmt. ⁴Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG kommt für die Beförderungsleistung des Arbeitgebers, der den Linienverkehr nicht selbst betreibt, dagegen nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 11.3.1988 - BStBl II S. 643).

176. (unbesetzt)

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zu § 13 UStG

177. Entstehung der Steuer bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten

(1) ¹Bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) entsteht die Steuer grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. ²Das gilt auch für unentgeltliche Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 1 b und 9 a UStG. ³Die 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. ⁴Für Umsätze, die ein Unternehmer in seinen Voranmeldungen nicht angibt (auch bei Rechtsirrtum über deren Steuerbarkeit), entsteht die Umsatzsteuer ebenso wie bei ordnungsgemäß erklärten Umsätzen (vgl. BFH-Urteil vom 20.1.1997 - BStBl II S. 716). ⁵Der Zeitpunkt der Leistung ist allein entscheidend, für welchen Voranmeldungszeitraum ein Umsatz zu berücksichtigen ist (vgl. BFH-Urteil vom 13.10.1960 - BStBl III S. 478). ⁶Eine Ausnahme von diesem Grundsatz bildet die Istbesteuerung von Anzahlungen (vgl. Abschnitt 181).

(2) ¹Lieferungen - einschließlich Werklieferungen - sind ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht über den zu liefernden Gegenstand erlangt. ²Bei Sukzessivlieferungsverträgen ist der Zeitpunkt jeder einzelnen Lieferung maßgebend. ³Lieferungen von elektrischem Strom, Gas, Wärme und Wasser sind jedoch erst mit Ablauf des jeweiligen Ableszeitraums als ausgeführt zu behandeln. ⁴Die während des Ableszeitraums geleisteten Abschlagszahlungen der Tarifabnehmer sind nicht als Entgelt für Teilleistungen (vgl. Abschnitt 180) anzusehen; sie führen jedoch nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG zu einer früheren Entstehung der Steuer (vgl. Abschnitt 181).

(3) ¹Sonstige Leistungen, insbesondere Werkleistungen, sind grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollerfüllung ausgeführt. ²Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen, z.B. Duldungs- oder Unterlassungsleistungen (vgl. Abschnitt 24 Abs. 3) ist die Leistung mit Beendigung des entsprechenden Rechtsverhältnisses ausgeführt, es sei denn, die Beteiligten hatten Teilleistungen (vgl. Abschnitt 180) vereinbart. ³Anzahlungen sind stets im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung zu versteuern (vgl. Abschnitt 181).

(4) ¹Eine Leasinggesellschaft, die ihrem Kunden (Mieter) eine Sache gegen Entrichtung monatlicher Leasingraten überläßt, erbringt eine Dauerleistung, die entsprechend der Vereinbarung über die monatlich zu zahlenden Leasingraten in Form von Teilleistungen (vgl. Abschnitt 180) bewirkt wird. ²Die Steuer entsteht jeweils mit Ablauf des monatlichen Voranmeldungszeitraums, für den die Leasingrate zu entrichten ist. ³Tritt die Leasinggesellschaft ihre Forderung gegen den Mieter auf Zahlung der Leasingraten an eine Bank ab, die das Risiko des Ausfalls der erworbenen Forderung übernimmt, so führt die Vereinnahmung des Abtretungsentgelts nicht zur sofortigen Entstehung der Steuer für die Vermietung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG, weil das Abtretungsentgelt nicht zugleich Entgelt für die der Forderung zugrundeliegende Vermietungsleistung ist. ⁴Die Bank zahlt das Abtretungsentgelt für den Erwerb der Forderung, nicht aber als Dritter für die Leistung der Leasinggesellschaft an den Mieter. ⁵Die Leasinggesellschaft vereinnahmt das Entgelt für ihre Vermietungsleistung vielmehr jeweils mit der Zahlung der Leasingraten durch den Mieter an die Bank, weil sie insoweit gleichzeitig von ihrer Gewährleistungspflicht

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

für den rechtlichen Bestand der Forderung gegenüber der Bank befreit wird. ⁶Dieser Vereinnahmungszeitpunkt wird in der Regel mit dem Zeitpunkt der Ausführung der einzelnen Teilleistung übereinstimmen.

(5) Nach den Grundsätzen des Absatzes 4 ist auch in anderen Fällen zu verfahren, in denen Forderungen für noch zu erbringende Leistungen oder Teilleistungen verkauft werden.

(6) ¹Bei einem Kauf auf Probe (§ 495 BGB) im Versandhandel kommt der Kaufvertrag noch nicht mit der Zusendung der Ware, sondern erst nach Ablauf der vom Verkäufer eingeräumten Billigungsfrist oder durch Überweisung des Kaufpreises zustande. ²Erst zu diesem Zeitpunkt ist umsatzsteuerrechtlich die Lieferung ausgeführt. ³Dagegen ist bei einem Kauf mit Rückgaberecht bereits mit der Zusendung der Ware der Kaufvertrag zustande gekommen und die Lieferung ausgeführt.

178. Sollversteuerung in der Bauwirtschaft

¹Die Bauwirtschaft führt Werklieferungen und Werkleistungen auf dem Grund und Boden der Auftraggeber im allgemeinen nicht in Teilleistungen (vgl. Abschnitt 180), sondern als einheitliche Leistungen aus. ²Diese Leistungen sind ausgeführt:

1. ¹Werklieferungen, wenn dem Auftraggeber die Verfügungsmacht verschafft wird. ²Das gilt auch dann, wenn das Eigentum an den verwendeten Baustoffen gem. §§ 946, 93, 94 BGB zur Zeit der Verbindung mit dem Grundstück auf den Auftraggeber übergeht. ³Der Werklieferungsvertrag wird mit der Übergabe und Abnahme des fertiggestellten Werks erfüllt; der Auftraggeber erhält die Verfügungsmacht mit der Übergabe des fertiggestellten Werks (vgl. BFH-Urteil vom 26.2.1976 - BStBl II S. 309). ⁴Auf die Form der Abnahme kommt es dabei nicht an. ⁵Insbesondere ist eine Verschaffung der Verfügungsmacht bereits dann anzunehmen, wenn der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten, z.B. durch Benutzung, abgenommen hat und eine förmliche Abnahme entweder gar nicht oder erst später erfolgen soll. ⁶Wird das vertraglich vereinbarte Werk nicht fertiggestellt und ist eine Vollendung des Werkes durch den Werkunternehmer nicht mehr vorgesehen, entsteht ein neuer Leistungsgegenstand. ⁷Dieser bestimmt sich im Falle eines **Insolvenzverfahrens** unter Ablehnung weiterer Erfüllung des Vertrages seitens des **Insolvenzverwalters** gemäß § 103 InsO nach Maßgabe des bei Eröffnung des **Insolvenzverfahrens** tatsächlich Geleisteten (vgl. BFH-Urteil vom 2.2.1978 - BStBl II S. 483 für den **Werkunternehmerkonkurs** und BFH-Beschluß vom 24.4.1980 - BStBl II S. 541 für den **Bestellerkonkurs**; vgl. auch Abschnitt 28). ⁸In diesen Fällen ist die Lieferung im Zeitpunkt der **Insolvenzeröffnung** bewirkt. ⁹Gleiches gilt im Falle der Kündigung des Werkvertrags mit der Maßgabe, daß hier der Tag des Zugangs der Kündigung maßgebend ist. ¹⁰Stellt der Werkunternehmer die Arbeiten an dem vereinbarten Werk vorzeitig ein, weil der Besteller - ohne eine eindeutige Erklärung abzugeben - nicht willens und in der Lage ist, seinerseits den Vertrag zu erfüllen, so wird das bis dahin errichtete halbfertige Werk zum Gegenstand der Werklieferung; es wird in dem Zeitpunkt geliefert, in dem für den Werkunternehmer nach den gegebenen objektiven Umständen feststeht, daß er wegen fehlender Aussicht auf die Erlangung weiteren Werklohns nicht mehr leisten werde (vgl. BFH-Urteil vom 28.2.1980 - BStBl II S. 535).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. ¹Sonstige Leistungen, insbesondere Werkleistungen, grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung. ²Der Zeitpunkt der Vollendung wird häufig mit dem Zeitpunkt der Abnahme zusammenfallen.

³Die in der Bauwirtschaft regelmäßig vor Ausführung der Leistung vereinnahmten Vorauszahlungen, Abschlagszahlungen usw. führen jedoch nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG (vgl. Abschnitt 181) zu einer früheren Entstehung der Steuer. **⁴Wird über die bereits erbrachten Bauleistungen erst einige Zeit nach Ausführung der Leistungen abgerechnet, so ist das Entgelt - sofern es noch nicht feststeht - sachgerecht zu schätzen, z.B. anhand des Angebots (vgl. auch BMF-Schreiben vom 13.11.1998 - BStBl I S. 1472).**

179. Sollversteuerung bei Architekten und Ingenieuren

Leistungen nach der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure (HOAI)

(1) ¹Die Leistungen der Architekten und Ingenieure, denen Leistungsbilder nach der HOAI zugrunde liegen, werden grundsätzlich als einheitliche Leistung erbracht. ²Aus der Beschreibung der Leistungen der Architekten und Ingenieure in der HOAI, insbesondere aus der Aufgliederung der Leistungsbilder in Leistungsphasen, ergibt sich zwar, daß die Gesamtleistung teilbar ist. ³Alein aus der Aufgliederung der Leistungsbilder, die der Ermittlung des Honorars dient, kann jedoch nicht gefolgert werden, daß die Leistung des Architekten oder Ingenieurs entsprechend den einzelnen Leistungsphasen in Teilen geschuldet und bewirkt wird. ⁴Nur wenn zwischen den Vertragspartnern im Rahmen des Gesamtauftrags über ein Leistungsbild zusätzliche Vereinbarungen über die gesonderte Ausführung und Honorierung einzelner Leistungsphasen getroffen werden, sind insoweit Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a UStG (vgl. Abschnitt 180) anzunehmen.

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß auch für Architekten- und Ingenieurleistungen, die nicht nach der HOAI abgerechnet werden.

Leistungen nach den Richtlinien für die Durchführung von Bauaufgaben des Bundes im Zuständigkeitsbereich der Finanzbauverwaltungen (RBBau)

(3) ¹Architekten- und Ingenieurleistungen werden entsprechend den Vertragsmustern (Anhang 10 ff. RBBau) vergeben. ²Nach Abschnitt 3.1 dieser Vertragsmuster wird der Auftragnehmer zunächst nur mit der Aufstellung der Haushaltsunterlage - Bau - beauftragt. ³Für diese Leistung wird das Honorar auch gesondert ermittelt. ⁴Im Vertrag wird die Absichtserklärung abgegeben, dem Auftragnehmer weitere Leistungen zu übertragen, wenn die Voraussetzungen dazu gegeben sind. ⁵Die Übertragung dieser weiteren Leistungen erfolgt durch gesonderte Schreiben. ⁶Bei dieser Abwicklung ist das Aufstellen der Haushaltsunterlage - Bau - als eine selbständige Leistung des Architekten oder Ingenieurs anzusehen. ⁷Mit der Ausführung der ihm gesondert übertragenen weiteren Leistungen erbringt er ebenfalls eine selbständige einheitliche Gesamtleistung, es sei denn, daß die unter Absatz 1 bezeichneten Voraussetzungen für die Annahme von Teilleistungen vorliegen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

180. Teilleistungen

(1) ¹Teilleistungen setzen voraus, daß eine Leistung nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise überhaupt teilbar ist. ²Ferner ist Voraussetzung, daß sie nicht als Ganzes, sondern in Teilen geschuldet und bewirkt wird. ³Eine Leistung ist in Teilen geschuldet, wenn für bestimmte Teile das Entgelt gesondert vereinbart wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 3 UStG). ⁴Vereinbarungen dieser Art werden im allgemeinen anzunehmen sein, wenn für einzelne Leistungsteile gesonderte Entgeltsabrechnungen durchgeführt werden. ⁵Das Entgelt ist auch in diesen Fällen nach den Grundsätzen des § 10 Abs. 1 UStG zu ermitteln. ⁶Deshalb gehören Vorauszahlungen auf spätere Teilleistungen zum Entgelt für diese Teilleistungen (vgl. BFH-Urteil vom 19.5.1988 - BStBl II S. 848). ⁷Die Vorauszahlungen führen jedoch nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG zu einer früheren Entstehung der Steuer (vgl. Abschnitt 181).

Beispiel 1:

In einem Mietvertrag über 2 Jahre ist eine monatliche Mietzahlung vereinbart.

Beispiel 2:

¹Ein Bauunternehmer hat sich verpflichtet, zu Einheitspreisen (§ 5 Nr. 1 a der Verdingungsordnung für Bauleistungen A - VOB/A) die Maurer- und Betonarbeiten sowie den Innen- und Außenputz an einem Bauwerk auszuführen. ²Die Maurer- und Betonarbeiten werden gesondert abgenommen und abgerechnet. ³Der Innen- und der Außenputz werden später ausgeführt, gesondert abgenommen und abgerechnet.

⁸In den Beispielen 1 und 2 werden Leistungen in Teilen geschuldet und bewirkt.

Beispiel 3:

¹Eine Fahrschule schließt mit ihren Fahrschülern Verträge über die praktische und theoretische Ausbildung zur Erlangung des Führerscheines ab und weist darin die Grundgebühr, den Preis je Fahrstunde und die Gebühr für die Vorstellung zur Prüfung gesondert aus. ²Entsprechend werden die Abrechnungen durchgeführt.

³Die einzelnen Fahrstunden und die Vorstellung zur Prüfung sind als Teilleistungen zu behandeln, weil für diese Teile das Entgelt gesondert vereinbart worden ist. ⁴Die durch die Grundgebühr abgegoltenen Ausbildungsleistungen können mangels eines gesondert vereinbarten Entgelts nicht in weitere Teilleistungen zerlegt werden (vgl. BFH-Urteil vom 21.4.1994 – UR 1995 S. 306).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 4:

¹Ein Unternehmer wird beauftragt, in einem Wohnhaus Parkettfußböden zu legen. ²In der Auftragsbestätigung sind die Materialkosten getrennt ausgewiesen. ³Der Unternehmer versendet die Materialien zum Bestimmungsort und führt dort die Arbeiten aus.

⁴Gegenstand der vom Auftragnehmer auszuführenden Werklieferung ist der fertige Parkettfußboden. ⁵Die Werklieferung bildet eine Einheit, die nicht in eine Materiallieferung und in eine Werkleistung zerlegt werden kann (vgl. Abschnitt 27).

Beispiel 5:

¹Eine Gebietskörperschaft überträgt einem Bauunternehmer nach Maßgabe der VOB als Gesamtleistung die Maurer- und Betonarbeiten an einem Hausbau. ²Sie gewährt dem Bauunternehmer auf Antrag nach Maßgabe des § 16 Nr. 1 VOB/B „in Höhe der jeweils nachgewiesenen vertragsgemäßen Leistungen“ Abschlagszahlungen.

³Die Abschlagszahlungen sind ohne Einfluß auf die Haftung und gelten nicht als Abnahme von Teilleistungen. ⁴Der Bauunternehmer erteilt die Schlußrechnung erst, wenn die Gesamtleistung ausgeführt ist. ⁵Die Abschlagszahlungen unterliegen der Istversteuerung (vgl. Abschnitt 181).

⁶Soweit das Entgelt laut Schlußrechnung die geleisteten Abschlagszahlungen übersteigt, entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Bauunternehmer die gesamte, vertraglich geschuldete Werklieferung bewirkt hat.

(2) Zu Teilungsmaßstäben bei Bauleistungen vgl. die Anlage zum BMF-Schreiben vom 18.12.1970 (USt-Kartei § 27 S 7440 Karte 11).

181. Istversteuerung von Anzahlungen

(1) ¹Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG entsteht die Steuer in den Fällen, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts (z.B. Anzahlungen, Abschlagszahlungen, Vorauszahlungen) vor Ausführung der Leistung oder Teilleistung gezahlt wird, bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder Teilentgelt vereinnahmt worden ist. ²Zum Zeitpunkt der Vereinnahmung vgl. Abschnitt 182 Abs. 1.

(2) Anzahlungen usw. können außer in Barzahlungen auch in Lieferungen oder sonstigen Leistungen bestehen, die im Rahmen eines Tausches oder tauschähnlichen Umsatzes als Entgelt oder Teilentgelt hingegeben werden.

(3) ¹Anzahlungen führen zur Entstehung der Steuer, wenn sie für eine bestimmte Lieferung oder sonstige Leistung entrichtet werden. ²Bezieht sich eine Anzahlung auf mehrere Lieferungen oder sonstige Leistungen, so ist sie entsprechend aufzuteilen. ³Was Gegenstand der Lieferung oder sonstigen Leistung ist, muß nach den Gegebenheiten des Einzelfalls beurteilt werden. ⁴Wird eine Leistung in Teilen geschuldet

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

und bewirkt (Teilleistung), so sind Anzahlungen der jeweiligen Teilleistung zuzurechnen, für die sie geleistet werden (vgl. BFH-Urteil vom 19.5.1988 - BStBl II S. 848). ⁵Fehlt es bei der Vereinnahmung der Zahlung noch an einer konkreten Leistungsvereinbarung, so ist zu prüfen, ob die Zahlung als bloße Kreditgewährung zu betrachten ist; aus den Umständen des Einzelfalles, z.B. bei dauernder Geschäftsverbindung mit regelmäßig sich wiederholenden Aufträgen, kann sich ergeben, daß es sich dennoch um eine Anzahlung auf eine künftige Leistung handelt, die zur Entstehung der Steuer führt.

(4) ¹Wird eine Anzahlung für eine Leistung vereinnahmt, die voraussichtlich unter eine Befreiungsvorschrift des § 4 UStG fällt, so braucht auch die Anzahlung nicht der Steuer unterworfen zu werden. ²Dagegen ist die Anzahlung zu versteuern, wenn bei ihrer Vereinnahmung noch nicht abzusehen ist, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Leistung erfüllt werden.

(5) Zur Behandlung von Anzahlungen für steuerpflichtige Reiseleistungen, für die die Bemessungsgrundlage nach § 25 Abs. 3 UStG zu ermitteln ist, vgl. Abschnitt 272 Abs. 15.

(6) Wegen der Rechnungserteilung bei der Istversteuerung von Anzahlungen siehe Abschnitt 187, wegen der Berechtigung zum Abzug der auf die Anzahlungen entfallenden Vorsteuern siehe Abschnitt 193.

(7) Werden Anzahlungen in fremder Währung geleistet, so ist die einzelne Anzahlung nach dem im Monat der Vereinnahmung geltenden Durchschnittskurs umzurechnen (§ 16 Abs. 6 UStG); bei dieser Umrechnung verbleibt es, auch wenn im Zeitpunkt der Leistungsausführung ein anderer Durchschnittskurs gilt.

182. Entstehung der Steuer bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten

(1) ¹Bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (vgl. Abschnitt 254) entsteht die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. ²**Anzahlungen (vgl. Abschnitt 181) sind stets im Voranmeldungszeitraum ihrer Vereinnahmung zu versteuern.** ³Als Zeitpunkt der Vereinnahmung gilt bei Überweisungen auf ein Bankkonto grundsätzlich der Zeitpunkt der Gutschrift. ⁴Zur Frage der Vereinnahmung bei Einzahlung auf ein gesperrtes Konto vgl. BFH-Urteile vom 27.11.1958 (BStBl 1959 III S. 64) und vom 23.4.1980 (BStBl II S. 643). ⁵**Vereinnahmt sind auch Beträge, die der Schuldner dem Gläubiger am Fälligkeitstag gutschreibt, wenn die Beträge dem Berechtigten von nun an zur Verwendung zur Verfügung stehen (vgl. BFH-Urteil vom 24.3.1993 - BStBl II S. 499).** ⁶**Dies gilt jedoch nicht, wenn die Beträge im Zeitpunkt der Gutschrift nicht fällig waren und das Guthaben nicht verzinst wird (vgl. BFH-Urteil vom 12.11.1997 - BStBl 1998 II S. 252).** ⁷Beim Kontokorrentverkehr ist das Entgelt mit der Anerkennung des Saldos am Ende eines Abrechnungszeitraums vereinnahmt. ⁸Wird für eine Leistung ein Wechsel in Zahlung genommen, so gilt das Entgelt erst mit dem Tage der Einlösung oder - bei Weitergabe - mit dem Tage der Gutschrift oder Wertstellung als vereinnahmt. ⁹Ein Scheckbetrag ist grundsätzlich nicht erst mit Einlösung des Schecks, sondern bereits mit dessen Hingabe zugeflossen, wenn der sofortigen Vorlage des Schecks keine zivilrechtlichen Abreden entgegenstehen und wenn davon ausgegangen werden kann, daß die bezogene Bank im Falle der sofortigen Vorlage des Schecks den Scheckbetrag auszahlen oder gutschreiben wird. ¹⁰**Die Abtretung einer Forderung an Zahlungs statt (§ 364 Abs. 1 BGB) führt im**

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zeitpunkt der Abtretung in Höhe des wirtschaftlichen Wertes, der der Forderung im Abtretungszeitpunkt zukommt, zu einem Zufluß. ¹¹Das gleiche gilt bei einer zahlungshalber erfolgten Zahlungsabtretung (§ 364 Abs. 2 BGB), wenn eine fällige, unbestrittene und einziehbare Forderung vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 30.10.1980 - BStBl 1981 II S. 305). ¹²Eine Aufrechnung ist im Zeitpunkt der Aufrechnungserklärung einer Zahlung gleichzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 19.4.1977 - BStBl II S. 601).

(2) Führen Unternehmer, denen die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gestattet worden ist, Leistungen an ihr Personal aus, für die kein besonderes Entgelt berechnet wird, so entsteht die Steuer insoweit mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem diese Leistungen ausgeführt worden sind.

Zu § 14 UStG
(§§ 31 bis 34 UStDV)

183. Zum Begriff der Rechnung

(1) ¹Rechnungen im Sinne des § 14 UStG brauchen nicht ausdrücklich als solche bezeichnet zu werden. ²Es reicht aus, wenn sich aus dem Inhalt der Urkunde ergibt, daß es sich um eine Abrechnung des Unternehmers über eine Leistung handelt. ³Schriftstücke, mit denen nicht über eine Leistung abgerechnet wird, die sich vielmehr ausschließlich auf den Zahlungsverkehr beziehen, wie z.B. Mahnungen oder Kontoauszüge, sind keine Rechnungen, auch wenn sie alle in § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG geforderten Angaben enthalten.

(2) ¹Als Rechnung ist auch ein Vertrag anzusehen, der die in § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG geforderten Angaben enthält. ²Im Vertrag fehlende Angaben müssen in anderen Unterlagen enthalten sein, auf die im Vertrag hinzuweisen ist (§ 31 Abs. 1 UStDV). ³Ist in einem Vertrag - z.B. in einem Miet- oder Pachtvertrag, Wartungsvertrag oder Pauschalvertrag mit einem Steuerberater - der Zeitraum, über den sich die jeweilige Leistung oder Teilleistung erstreckt, nicht angegeben, so reicht es aus, wenn sich dieser aus den einzelnen Zahlungsbelegen, z.B. aus den Ausfertigungen der Überweisungsaufträge, ergibt (vgl. auch BFH-Beschluß vom 7.7.1988 - BStBl II S. 913). ⁴Die in einem Vertrag enthaltene gesonderte Inrechnungstellung der Steuer muß jedoch wie bei jeder anderen Abrechnungsform eindeutig, klar und unbedingt sein. ⁵Das ist nicht der Fall, wenn z.B. die in einem Vertrag enthaltene Abrechnung offenläßt, ob der leistende Unternehmer den Umsatz versteuern oder als steuerfrei behandeln will, und demnach die Abrechnungsvereinbarung für jeden der beiden Fälle eine wahlweise Ausgestaltung enthält (vgl. BFH-Urteil vom 4.3.1982 - BStBl II S. 317).

(3) ¹Sogenannte Innenumsätze, z.B. zwischen Betriebsabteilungen desselben Unternehmens oder innerhalb eines Organkreises, sind innerbetriebliche Vorgänge. ²Werden für sie Belege mit gesondertem Steuer ausweis ausgestellt, so handelt es sich umsatzsteuerrechtlich nicht um Rechnungen, sondern um unternehmensinterne Buchungsbelege. ³Die darin ausgewiesene Steuer wird nicht nach § 14 Abs. 3 UStG geschuldet.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(4) ¹Der Anspruch nach § 14 Abs. 1 UStG auf Erteilung einer Rechnung mit gesondert ausgewiesener Steuer steht dem umsatzsteuerlichen Leistungsempfänger zu. ²Hierbei handelt es sich um einen zivilrechtlichen Anspruch, der vor den ordentlichen Gerichten geltend zu machen ist (BGH-Urteil vom 11.12.1974 - NJW 1975 S. 310). ³Die Verjährung tritt nach Ablauf von 30 Jahren ein (BGH-Urteil vom 2.12.1992 - UR 1993 S. 84). ⁴Dieser Anspruch (Erfüllung einer Nebenpflicht aus dem zugrundeliegenden Schuldverhältnis) setzt voraus, daß der leistende Unternehmer zur Rechnungsausstellung mit gesondertem Steuerausweis berechtigt ist und ihn zivilrechtlich die Abrechnungslast trifft (vgl. BFH-Urteil vom 4.3.1982 - BStBl II S. 309). ⁵Ist es ernstlich zweifelhaft, ob eine Leistung der Umsatzsteuer unterliegt, so kann der Leistungsempfänger die Erteilung einer Rechnung mit gesondert ausgewiesener Steuer nur verlangen, wenn der Vorgang bestandskräftig der Umsatzsteuer unterworfen wurde (vgl. BFH-Urteile vom 24.2.1988 - UR 1988 S. 183 und vom 10.11.1988 - UR 1989 S. 121). ⁶**Zu der Möglichkeit des Leistungsempfängers, die Steuerpflicht des Vorgangs auch durch eine Feststellungsklage nach § 41 FGO klären zu lassen, vgl. BFH-Urteil vom 10.7.1997 - BStBl II S. 707.** ⁷**Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist der Anspruch auf Ausstellung einer Rechnung nach § 14 Abs. 1 UStG vom Insolvenzverwalter auch dann zu erfüllen, wenn die Leistung vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens bewirkt wurde (vgl. BGH-Urteil vom 6.5.1981 - UR 1982 S. 55, DB 1981 S. 1770 zum Konkursverfahren).**

(5) ¹Der 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). ²Das gilt sowohl für Rechnungen des leistenden Unternehmers als auch für Abrechnungen des Leistungsempfängers (vgl. Abschnitt 184).

184. Gutschriften als Rechnungen

(1) ¹Eine Gutschrift (§ 14 Abs. 5 UStG) unterscheidet sich von einer Rechnung im Sinne des § 14 Abs. 4 UStG dadurch, daß nicht der Leistende, sondern der Leistungsempfänger über die Leistung abrechnet. ²Die Abgrenzung zwischen Gutschrift und Rechnung beurteilt sich danach, wen von den beiden am Leistungsaustausch Beteiligten nach zivilrechtlichen Grundsätzen die Abrechnungslast trifft. ³Diese ist anhand des schuldrechtlichen Verhältnisses oder einer den tatsächlichen Gegebenheiten und ihrer schuldrechtlichen Einordnung entsprechenden vertraglichen Verpflichtung zu bestimmen. ⁴Die wahlweise Abrechnung durch Rechnung oder Gutschrift ist zulässig, wenn keine anderweitige gesetzliche Regelung zur Abrechnungsverpflichtung besteht und jeder der beiden Vertragspartner auf der Grundlage seiner eigenen Geschäftsunterlagen abrechnen kann. ⁵Eine vom Zivilrecht abweichende Gestaltung und Bezeichnung des Abrechnungspapiers ist ohne umsatzsteuerrechtliche Bedeutung (vgl. BFH-Urteil vom 4.3.1982 - BStBl II S. 309). ⁶So kann z.B. eine Abrechnung des Leistungsempfängers nicht als Abrechnung des Leistenden durch einen von ihm beauftragten Dritten angesehen werden. ⁷Es handelt sich um eine Gutschrift, selbst wenn sie als Rechnung bezeichnet wird. ⁸Sie wird auch nicht dadurch zu einer Rechnung im Sinne des § 14 Abs. 4 UStG, daß sie vom Leistenden unterschrieben wird (vgl. BFH-Urteil vom 27.9.1979 - BStBl 1980 II S. 228).

(2) ¹Bei der Verwendung von Vertragsformularen und allgemeinen Geschäftsbedingungen, die eine Abrechnung oder Rechnung mit gesondertem Steuerausweis enthalten, kommt es für die Bestimmung des Ausstellers maßgeblich darauf an, von wem diese vorformulierten Erklärungen stammen. ²Wird die

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Abrechnung mit gesondertem Steuerausweis in einen gegenseitigen Vertrag aufgenommen, der unter Verwendung eines vom Leistungsempfänger gestellten Vertragsmusters abgeschlossen wird, ist nicht der Leistende, sondern der Leistungsempfänger Aussteller der Abrechnung. ³Es liegt deshalb eine Gutschrift vor (vgl. BFH-Urteil vom 18.3.1982 - BStBl II S. 312).

(3) ¹Werden Glücksspiel- und Unterhaltungsautomaten in Gastwirtschaften mit Gewinnbeteiligung der Gastwirte aufgestellt, so trifft die Automatenaufsteller die Last, über die Gewinnbeteiligung der Gastwirte abzurechnen. ²Die Abrechnungen sind daher Gutschriften der Automatenaufsteller (vgl. BFH-Urteil vom 18.3.1982 - BStBl II S. 525).

(4) ¹Eine Gutschrift gilt nur dann als Rechnung, wenn der leistende Unternehmer (Gutschriftempfänger) zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung nach § 14 Abs. 1 UStG berechtigt ist (§ 14 Abs. 5 Nr. 1 UStG). ²Fehlt die Berechtigung zum gesonderten Steuerausweis, so hat die Abrechnung auch bei gegenteiliger Versicherung des Leistenden nicht die Wirkung einer Rechnung (vgl. BFH-Beschluß vom 27.3.1981 - BStBl II S. 543).

(5) ¹Das Einverständnis zur Abrechnung mit Gutschriften (§ 14 Abs. 5 Nr. 2 UStG) braucht nicht in einer bestimmten Form erklärt zu werden. ²Die Vereinbarung kann sich aus Verträgen oder sonstigen Geschäftsunterlagen ergeben, z.B. aus einem Lizenzvertrag, Handelsvertretervertrag, Milchablieferungsvertrag oder einer Verbandssatzung. ³Sie kann auch mündlich getroffen werden.

(6) ¹Der leistende Unternehmer (Gutschriftempfänger) kann dem Steuerausweis in der Gutschrift widersprechen. ²Der Widerspruch wirkt - auch für den Vorsteuerabzug des Gutschriftausstellers - erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem er erklärt wird (vgl. BFH-Urteil vom 19.5.1993 - BStBl II S. 779 und Abschnitt 192 Abs. 9).

185. Angaben in der Rechnung

(1) ¹Handelsüblich (§ 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 UStG) ist jede im Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung, z.B. auch Markenartikelbezeichnungen. ²Handelsübliche Sammelbezeichnungen sind ausreichend, wenn sie die Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes eindeutig ermöglichen, z.B. Baubeschläge, Büromöbel, Kurzwaren, Schnittblumen, Spirituosen, Tabakwaren, Waschmittel. ³Bezeichnungen allgemeiner Art, die Gruppen verschiedenartiger Gegenstände umfassen, z.B. Geschenkartikel, reichen nicht aus.

(2) ¹Die Regelung des § 32 UStDV für Rechnungen über Umsätze, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, gilt entsprechend, wenn in einer Rechnung neben steuerpflichtigen Umsätzen auch nicht steuerbare oder steuerfreie Umsätze aufgeführt werden. ²Kosten für Nebenleistungen, z.B. für Beförderung, Verpackung, Versicherung, sind, soweit sie besonders berechnet werden, den unterschiedlich besteuerten Hauptleistungen entsprechend zuzuordnen. ³Die Aufteilung ist nach geeigneten Merkmalen, z.B. nach dem Verhältnis der Werte oder Gewichte, vorzunehmen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(3) In Rechnungen für Umsätze, auf die die Durchschnittsätze des § 24 Abs. 1 UStG anzuwenden sind, ist außer dem Steuerbetrag der für den Umsatz maßgebliche Durchschnittsatz anzugeben (§ 24 Abs. 1 Satz 5 UStG).

(4) ¹Ergänzungen und Berichtigungen von Rechnungsangaben können grundsätzlich nur von demjenigen vorgenommen werden, der die Abrechnung erteilt hat (vgl. BFH-Urteil vom 27.9.1979 - BStBl 1980 II S. 228). ²Der Abrechnungsempfänger kann von sich aus den Inhalt der ihm erteilten Abrechnung nicht mit rechtlicher Wirkung verändern. ³Insbesondere kann der gesonderte Ausweis der Steuer nur vom Abrechnenden vorgenommen werden. ⁴Der Leistungsempfänger kann den in einer ihm erteilten Rechnung enthaltenen Gesamtpreis selbst dann nicht mit rechtlicher Wirkung in Entgelt und darauf entfallende Steuer aufteilen, wenn diese Änderung der Rechnung im Beisein des leistenden Unternehmers vorgenommen wird. ⁵Eine Berichtigung oder Ergänzung des Abrechnungspapiers durch den Abrechnungsempfänger ist jedoch anzuerkennen, wenn sich der Abrechnende die Änderung zu eigen macht und dies aus dem Abrechnungspapier oder anderen Unterlagen hervorgeht, auf die im Abrechnungspapier hingewiesen ist (vgl. BFH-Beschluß vom 17.4.1980 - BStBl II S. 540). ⁶Zu der Möglichkeit des Rechnungsempfängers, in § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 4 UStG bezeichnete Angaben für Zwecke des Vorsteuerabzugs selbst zu ergänzen, vgl. Abschnitt 202 Abs. 3.

(5) Wegen der inhaltlichen Anforderungen an Rechnungen für Zwecke des Vorsteuerabzugs vgl. Abschnitt 192 Abs. 4 und 15.

186. Fahrausweise

(1) ¹Fahrausweise (§ 34 UStDV) sind Urkunden, die einen Anspruch auf Beförderung von Personen gewähren. ²Dazu gehören auch Zuschlagkarten für zuschlagspflichtige Züge, Platzkarten, Bettkarten und Liegekarten. ³Mit Fahrscheindruckern ausgestellte Fahrscheine sind auch dann Fahrausweise im Sinne des § 34 UStDV, wenn auf ihnen der Steuersatz in Verbindung mit einem Symbol angegeben ist (z.B. "V" mit dem zusätzlichen Vermerk "V = 16 v.H. USt"). ⁴Keine Fahrausweise sind Rechnungen über die Benutzung eines Taxis oder Mietwagens.

(2) ¹Zeithahrausweise (Zeitkarten) werden von den Verkehrsunternehmen in folgenden Formen ausgegeben:

1. Die Zeitkarte wird für jeden Gültigkeitszeitraum insgesamt neu ausgestellt;
2. ¹die Zeitkarte ist zweigeteilt in eine Stammkarte und eine Wertkarte oder Wertmarke. ²Hierbei gilt die Stammkarte, die lediglich der Identitätskontrolle dient, für einen längeren Zeitraum als die jeweilige Wertkarte oder Wertmarke.

²Beide Formen der Zeitkarten sind als Fahrausweise anzuerkennen, wenn sie die in § 34 Abs. 1 UStDV bezeichneten Angaben enthalten. ³Sind diese Angaben bei den unter Nummer 2 aufgeführten Zeitkarten insgesamt auf der Wertkarte oder der Wertmarke vermerkt, so sind diese Belege für sich allein als Fahrausweise anzusehen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

187. Rechnungserteilung bei der Istbesteuerung von Anzahlungen

(1) ¹Aus Rechnungen über Zahlungen vor Ausführung der Leistung muß hervorgehen, daß damit Voraus- oder Anzahlungen abgerechnet werden, z.B. durch Angabe des voraussichtlichen Zeitpunkts der Leistung. ²Unerheblich ist, ob vor Ausführung der Leistung über das gesamte Entgelt oder nur einen Teil des Entgelts abgerechnet wird. ³Die Regelung gilt auch für die Unternehmer, die die Steuer gemäß § 20 UStG nach vereinnahmten Entgelten berechnen.

(2) ¹Sofern die berechneten Voraus- oder Anzahlungen nicht geleistet werden, tritt eine Besteuerung nach § 14 Abs. 3 UStG nicht ein. ²Das gilt auch dann, wenn der Unternehmer die Leistung nicht ausführt, es sei denn, die Leistung war von vornherein nicht beabsichtigt (vgl. BFH-Urteil vom 21.2.1980 - BStBl II S. 283).

(3) ¹Über Voraus- und Anzahlungen kann auch mit Gutschriften abgerechnet werden. ²In diesen Fällen gilt § 14 Abs. 5 UStG sinngemäß (vgl. Abschnitt 184).

(4) ¹Für Rechnungen über Voraus- oder Anzahlungen ist § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG sinngemäß anzuwenden (vgl. Abschnitt 185). ²Statt des Zeitpunkts der Lieferung oder sonstigen Leistung (§ 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 UStG) ist der voraussichtliche Zeitpunkt oder der Kalendermonat der Leistung anzugeben (§ 31 Abs. 4 UStDV). ³Haben die Beteiligten lediglich vereinbart, in welchem Zeitraum oder bis zu welchem Zeitpunkt die Leistung ausgeführt werden soll, so ist dieser Zeitraum oder der betreffende Zeitpunkt in der Rechnung anzugeben. ⁴Ist der Leistungszeitpunkt noch nicht vereinbart worden, so genügt es, daß dies aus der Rechnung hervorgeht. ⁵An die Stelle des Entgelts für die Lieferung oder sonstige Leistung tritt in einer Rechnung über eine Voraus- oder Anzahlung die Angabe des vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelts oder Teilentgelts (§ 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 UStG). ⁶Außerdem ist in einer Rechnung über eine Voraus- oder Anzahlung der auf das Entgelt oder Teilentgelt entfallende Umsatzsteuerbetrag auszuweisen (§ 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 6 UStG).

(5) ¹In einer Rechnung über Zahlungen vor Ausführung der Leistung können mehrere oder alle Voraus- oder Anzahlungen zusammengefaßt werden. ²Dabei genügt es, wenn der Unternehmer den Gesamtbetrag der vorausgezählten Teilentgelte und die darauf entfallende Steuer angibt. ³Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis können schon erteilt werden, bevor eine Voraus- oder Anzahlung vereinnahmt worden ist. ⁴Ist das im voraus vereinnahmte Entgelt oder Teilentgelt niedriger als in der Rechnung angegeben, so entsteht die Umsatzsteuer nur insoweit, als sie auf das tatsächlich vereinnahmte Entgelt oder Teilentgelt entfällt. ⁵Einer Berichtigung der Rechnung bedarf es in diesem Falle nicht.

(6) ¹Der Unternehmer kann über die Leistung im voraus eine Rechnung erteilen, in der das gesamte Entgelt und die Steuer für diese Leistung insgesamt gesondert ausgewiesen werden. ²Zusätzliche Rechnungen über Voraus- oder Anzahlungen entfallen dann.

(7) ¹In einer Endrechnung, mit der ein Unternehmer über die ausgeführte Leistung insgesamt abrechnet, sind die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelte oder Teilentgelte sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über diese Entgelte oder Teilentgelte Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind (§ 14 Abs. 1 letzter Satz UStG). ²Bei mehreren Voraus-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

oder Anzahlungen genügt es, wenn der Gesamtbetrag der vorausgezählten Entgelte oder Teilentgelte und die Summe der darauf entfallenden Steuerbeträge abgesetzt werden. ³Statt der vorausgezählten Entgelte oder Teilentgelte und der Steuerbeträge können auch die Gesamtbeträge der Voraus- oder Anzahlungen abgesetzt und die darin enthaltenen Steuerbeträge zusätzlich angegeben werden. ⁴Wird in der Endrechnung der Gesamtbetrag der Steuer für die Leistung angegeben, so braucht der auf das verbleibende restliche Entgelt entfallende Steuerbetrag nicht angegeben zu werden.

Beispiel 1:

Absetzung der einzelnen im voraus vereinnahmten Teilentgelte
und der auf sie entfallenden Steuerbeträge

Endrechnung

Errichtung einer Lagerhalle
Ablieferung und Abnahme: 10.10.01

	Summe DM	Preis DM	Entgelt DM	Umsatzsteuer DM
		6.960.000	600.000	960.000
/ . Abschlags- zahlungen				
5.3.01	1.160.000		1.000.000	160.000
2.4.01	1.160.000		1.000.000	160.000
4.6.01	1.160.000		1.000.000	160.000
3.9.01	<u>2.320.000</u>	<u>5.800.000</u>	<u>2.000.000</u>	<u>320.000</u>
Verbleibende Restzahlung		<u>1.160.000</u>	<u>1.000.000</u>	<u>160.000</u>

Beispiel 2:

Absetzung des Gesamtbetrags der vorausgezählten Teilentgelte
und der Summe der darauf entfallenden Steuerbeträge

Endrechnung

Lieferung und Einbau eines Fahrstuhls
Ablieferung und Abnahme: 10.9.01

	Preis DM	Entgelt DM	Umsatzsteuer DM
	1.392.000	1.200.000	192.000
/ . Abschlagszah- lungen am 2.4. und 4.6.01	<u>1.160.000</u>	<u>1.000.000</u>	<u>160.000</u>
Verbleibende Restzahlung	<u>232.000</u>	<u>200.000</u>	<u>32.000</u>

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 3:

Absetzung des Gesamtbetrags der Abschlagszahlungen
(Vorauszahlungen)

Endrechnung

Lieferung und Montage einer Heizungsanlage

Ablieferung und Abnahme: 10.7.01

Entgelt insgesamt	DM 1.500.000
+ Umsatzsteuer	<u>DM 240.000</u>
Gesamtpreis	DM 1.740.000
./. Abschlagszahlungen am 1.2. und 7.5.01	<u>DM 1.392.000</u>
Verbleibende Restzahlung	<u>DM 348.000</u>
 Darin enthaltene Umsatzsteuer	 DM 48.000
 In den Abschlagszahlungen enthaltene Umsatzsteuer	 DM 192.000

Beispiel 4:

Verzicht auf die Angabe des auf das restliche Entgelt entfallenden
Steuerbetrags

Endrechnung

Lieferung eines Baukrans am 20.8.01

1 Baukran	Entgelt	DM 1.600.000
	+ Umsatzsteuer	<u>DM 256.000</u>
	Preis	DM 1.856.000

./. Abschlagszahlungen, geleistet am 12.3.,
14.5. und 10.7.01:

Entgelt	DM 1.300.000
+ Umsatzsteuer	DM 208.000
	<u>DM 1.508.000</u>
Verbleibende Restzahlung	<u>DM 348.000</u>

(8) Für die Erteilung der Endrechnung gelten folgende Vereinfachungen:

- 1 ¹Die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge werden nicht vom Rechnungsbetrag abgesetzt, sondern auf der Endrechnung zusätzlich angegeben. ²Auch hierbei können mehrere Voraus- oder Anzahlungen zusammengefaßt werden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 1

Angabe der einzelnen Anzahlungen

Endrechnung

Lieferung einer Entlüftungsanlage am 23.7.01

Entgelt	DM 800.000
+ Umsatzsteuer	<u>DM 128.000</u>
Preis	DM 928.000

Geleistete Anzahlungen:

	Gesamtbetrag DM	Entgelt DM	Umsatzsteuer DM
1.2.01:	232.000	200.000	32.000
5.3.01:	232.000	200.000	32.000
7.5.01:	<u>232.000</u>	<u>200.000</u>	<u>32.000</u>
	<u>696.000</u>	<u>600.000</u>	<u>96.000</u>

Beispiel 2:

Angabe der Gesamt-Anzahlungen

Endrechnung

Lieferung eines Baggers am 18.6.01

	Preis DM	Entgelt DM	Umsatzsteuer DM
1 Bagger	522.000	450.000	72.000

Geleistete Anzahlungen am 13.3. und 21.5.01:

Entgelt	DM 350.000
Umsatzsteuer	<u>DM 56.000</u>
Gesamtbetrag	<u>DM 406.000</u>

2. ¹Die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge werden in einem Anhang der Endrechnung aufgeführt. ²Auf diesen Anhang ist in der Endrechnung ausdrücklich hinzuweisen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel:

Angabe der einzelnen Anzahlungen in einem Anhang zur Endrechnung

Endrechnung Nr., 19.11.01

Errichtung einer Montagehalle

Ablieferung und Abnahme: 12.11.01

Montagehalle

Gesamtentgelt DM 6.500.000

+ Umsatzsteuer DM 1.040.000

Gesamtpreis DM 7.540.000

Die geleisteten Anzahlungen sind in der angefügten Zahlungsübersicht zusammengestellt.

Anhang der Rechnung Nr. vom 19.11.01

Zahlungsübersicht

	Gesamtbetrag	Entgelt	Umsatzsteuer
	DM	DM	DM
Anzahlung am 1.2.01	2.320.000	2.000.000	320.000
Anzahlung am 2.4.01	1.160.000	1.000.000	160.000
Anzahlung am 4.6.01	1.160.000	1.000.000	160.000
Anzahlung am 1.8.01	<u>1.160.000</u>	<u>1.000.000</u>	<u>160.000</u>
	<u>5.800.000</u>	<u>5.000.000</u>	<u>800.000</u>

3. ¹Der Leistungsempfänger erhält außer der Endrechnung eine besondere Zusammenstellung der Anzahlungen, über die Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind. ²In der Endrechnung muß ausdrücklich auf die Zusammenstellung der Anzahlungen hingewiesen werden. ³Die Zusammenstellung muß einen entsprechenden Hinweis auf die Endrechnung enthalten.

(9) ¹Wenn der Unternehmer ordnungsgemäß erteilte Rechnungen über Voraus- oder Anzahlungen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist, nachträglich bei der Abrechnung der gesamten Leistung widerruft oder zurücknimmt, ist er gleichwohl nach § 14 Abs. 1 letzter Satz UStG verpflichtet, in der Endrechnung die vorausgezählten Entgelte oder Teilentgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge abzusetzen. ²Dementsprechend ändert sich in diesem Falle auch an der Berechtigung des Leistungsempfängers zum Vorsteuerabzug aufgrund von Voraus- oder Anzahlungsrechnungen nichts.

(10) ¹Werden - entgegen der Verpflichtung nach § 14 Abs. 1 letzter Satz UStG - in einer Endrechnung oder der zugehörigen Zusammenstellung die vor der Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge nicht abgesetzt oder angegeben, so hat der Unternehmer den in dieser Rechnung ausgewiesenen gesamten Steuerbetrag an das Finanzamt abzuführen. ²Entsprechendes gilt, wenn in der Endrechnung oder der zugehörigen Zusammenstellung nur ein Teil der im voraus verein-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

nahmen Teilentgelte und der auf sie entfallenden Steuerbeträge abgesetzt wird.³Der Teil der in der Endrechnung ausgewiesenen Steuer, der auf die vor der Leistung vereinnahmten Teilentgelte entfällt, wird in diesen Fällen zusätzlich nach § 14 Abs. 2 UStG geschuldet.⁴Der Leistungsempfänger kann jedoch nur den Teil des in der Endrechnung ausgewiesenen Steuerbetrags als Vorsteuer abziehen, der auf das nach der Ausführung der Leistung zu entrichtende restliche Entgelt entfällt.⁵Erteilt der Unternehmer dem Leistungsempfänger nachträglich eine berichtigte Endrechnung, die den Anforderungen des § 14 Abs. 1 letzter Satz UStG genügt, so kann er die von ihm geschuldete Steuer in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG berichtigen.

(11) ¹Statt einer Endrechnung kann der Unternehmer über das restliche Entgelt oder den verbliebenen Restpreis eine Rechnung erteilen (Restrechnung). ²In ihr sind die im voraus vereinnahmten Teilentgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge nicht anzugeben. ³Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn zusätzlich das Gesamtentgelt (ohne Steuer) angegeben wird und davon die im voraus vereinnahmten Teilentgelte (ohne Steuer) abgesetzt werden.

187 a. Rechnungserteilung bei verbilligten Leistungen (§ 10 Abs. 5 UStG)

(1) ¹Grundsätzlich können in einer Rechnung nur das Entgelt und der darauf entfallende Umsatzsteuerbetrag ausgewiesen werden. ²Hiervon abweichend sind Unternehmer berechtigt und auf Verlangen des unternehmerischen Leistungsempfängers verpflichtet, in den folgenden Fällen die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 in Verbindung mit § 10 Abs. 4 UStG sowie den darauf entfallenden Steuerbetrag in einer Rechnung auszuweisen:

1. Körperschaften und Personenvereinigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes, nichtrechtsfähige Personenvereinigungen sowie Gemeinschaften führen im Inland **verbilligte** Lieferungen oder sonstige Leistungen an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder, Teilhaber oder diesen nahestehende Personen aus (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG).
2. Einzelunternehmer führen verbilligte Leistungen an ihnen nahestehende Personen aus (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG).
3. Unternehmer führen verbilligte Leistungen an **ihr Personal** oder **dessen** Angehörige auf Grund des Dienstverhältnisses aus (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG).

Beispiel:

¹Eine Gesellschaft liefert an ihren unternehmerisch tätigen Gesellschafter eine gebrauchte Maschine, deren Wiederbeschaffungskosten netto 50.000 DM betragen, zu einem Kaufpreis von 30.000 DM.

²In diesem Fall muß die Rechnung neben den übrigen erforderlichen Angaben enthalten:

Mindestbemessungsgrundlage	50.000 DM
16 v.H. Umsatzsteuer	8.000 DM

³Der die Maschine erwerbende Gesellschafter kann unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG 8.000 DM als Vorsteuer abziehen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) Für Land- und Forstwirte, die nach den Durchschnittssätzen des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG besteuert werden, gilt die Regelung nicht.

188. Rechnungserteilung in Einzelfällen

(1) ¹Erhält ein Unternehmer für seine Leistung von einem anderen als dem Leistungsempfänger ein zusätzliches Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG (Entgelt von dritter Seite), so entspricht die Rechnung den Anforderungen des § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 und 6 UStG, wenn in ihr das Gesamtentgelt - einschließlich der Zuzahlung - und der darauf entfallende Steuerbetrag angegeben sind. ²Gibt der Unternehmer in der Rechnung den vollen Steuerbetrag, nicht aber das Entgelt von dritter Seite an, ist die Rechnung für Zwecke des Vorsteuerabzugs durch den Leistungsempfänger ausreichend, wenn der angegebene Steuerbetrag die für den Umsatz geschuldete Steuer nicht übersteigt.

(2) Auf folgende Regelungen wird hingewiesen:

1. FLEUROP-Blumenlieferungsgeschäft,
vgl. BdF-Erlaß vom 29.7.1968, USt-Kartei § 14 S 7280 Karte 6, und BMF-Schreiben vom 17.12.1970, USt-Kartei § 14 S 7280 Karte 9;
2. Pfandgeld für Warenumschießungen,
vgl. Abschnitt 149 Abs. 8;
3. Austauschverfahren in der Kraftfahrzeugwirtschaft,
vgl. Abschnitt 153 Abs. 3;
4. Briefmarkenversteigerungsgeschäft, Versteigerungsgewerbe,
vgl. Abschnitt 26 Abs. 5 **UStR 1992**, BMF-Schreiben vom 7.5.1971, USt-Kartei § 14 S 7280 Karte 10, und BMWF-Schreiben vom 24.10.1972, USt-Kartei § 14 S 7280 Karte 11;
5. Kraft- und Schmierstofflieferungen für den Eigenbedarf der Tankstellenagenten,
vgl. Abschnitt 26 Abs. 4 **UStR 1992**;
6. Garantieleistungen in der Reifenindustrie,
vgl. BMF-Schreiben vom 21.11.1974 - BStBl I S. 1021;
7. Garantieleistungen und Freiinspektionen in der Kraftfahrzeugwirtschaft,
vgl. BMF-Schreiben vom 3.12.1975 - BStBl I S. 1132;
8. Rechnungen bei Telefax, Telex, Teletex, Datenfernübertragung oder Datenträgeraustausch,
vgl. BMF-Schreiben vom 25.5.1992 - BStBl I S. 376.

(3) Leistungen verschiedener Unternehmer können in einem Abrechnungspapier aufgeführt werden, wenn darin über die Leistungen eines jeden Unternehmers getrennt abgerechnet wird, z.B. die Abrechnung einer Tankstelle über eine eigene Reparaturleistung und über eine Kraftstofflieferung einer Mineralölgesellschaft.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

189. Unrichtiger Steuerausweis**Zu hoher Steuerausweis (§ 14 Abs. 2 Satz 1 UStG)**

(1) ¹Die Vorschrift des § 14 Abs. 2 UStG gilt für Unternehmer, die persönlich zum gesonderten Steuerausweis berechtigt sind und für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag in der Rechnung gesondert ausgewiesen haben, obwohl sie für diesen Umsatz keine oder eine niedrigere Steuer schulden.

²Hiernach werden von § 14 Abs. 2 UStG Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erfaßt (vgl. BFH-Urteil vom 7.5.1981 - BStBl II S. 547):

1. für steuerpflichtige Leistungen, wenn eine höhere als die dafür geschuldete Steuer ausgewiesen wurde,
2. für steuerfreie Leistungen,
3. für nicht steuerbare Leistungen (unentgeltliche Leistungen, Leistungen im Ausland und Geschäftsveräußerungen im Sinne des § 1 Abs. 1 a UStG) und außerdem
4. für nicht versteuerte steuerpflichtige Leistungen, wenn die Steuer für die Leistung wegen des Ablaufs der Festsetzungsfrist (§§ 169 bis 171 AO) nicht mehr erhoben werden kann (vgl. BMF-Schreiben vom 2.1.1989, USt-Kartei § 14 S 7280 Karte 18).

³**Die zu hoch ausgewiesene Steuer wird vom Unternehmer geschuldet, obwohl der Leistungsempfänger diese Steuer nicht als Vorsteuer abziehen kann.**

(2) Ein zu hoher Steuerausweis im Sinne des § 14 Abs. 2 UStG liegt auch vor, wenn in Rechnungen über Kleinbeträge (§ 33 UStDV) ein zu hoher Steuersatz oder in Fahrausweisen (§ 34 UStDV) ein zu hoher Steuersatz oder fälschlich eine Tarifentfernung von mehr als 50 Kilometern angegeben ist.

(3) ¹Die Regelung des § 14 Abs. 2 UStG ist auch auf Gutschriften (§ 14 Abs. 5 UStG) anzuwenden, soweit der Gutschriftempfänger einem zu hohen Steuerbetrag nicht widerspricht (vgl. BFH-Urteil vom 23.4.1998 - BStBl II S. 418). ²Sie gilt dagegen nicht für Gutschriften, mit denen über steuerfreie oder nicht steuerbare Umsätze abgerechnet wird, sowie für Gutschriften, die nach Ablauf der Festsetzungsfrist ausgestellt werden. ³Diese Gutschriften sind keine Rechnungen (§ 14 Abs. 5 Satz 1 UStG).

(4) § 14 Abs. 2 UStG gilt auch, wenn der Steuerbetrag von einem zu hohen Entgelt berechnet wurde (bei verdecktem Preisnachlaß vgl. Abschnitt 153 Abs. 4) oder für ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen ausgestellt worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 27.4.1994 - BStBl II S. 718).

Berichtigung eines zu hohen Steuerausweises (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG)

(5) ¹In den Fällen des § 14 Abs. 2 Satz 1 UStG kann der Rechnungsaussteller die zu hoch ausgewiesene Steuer gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigen (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG). ²Hierbei ist § 17 Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden. ³Die Berichtigung des Steuerbetrags muß gegenüber dem Rechnungsempfänger schriftlich erklärt werden. ⁴Zur zeitlichen Wirkung der Rechnungsberichtigung vgl. Abschnitt 223 Abs. 8.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel:

¹Ein Unternehmer berechnet für eine Lieferung die Umsatzsteuer mit 16 v.H., obwohl hierfür nach § 12 Abs. 2 UStG nur 7 v.H. geschuldet werden.

Entgelt	1.000,- DM
+ 16 v.H. Umsatzsteuer	<u>160,- DM</u>
Rechnungsbetrag	<u>1.160,- DM</u>

²Wird der Rechnungsbetrag um die zu hoch ausgewiesene Steuer herabgesetzt, so ergibt sich folgende berichtigte Rechnung:

Entgelt	1.000,- DM
+ 7 v.H. Umsatzsteuer	<u>70,- DM</u>
Rechnungsbetrag	<u>1.070,- DM</u>

³Bleibt der Rechnungsbetrag in der berichtigten Rechnung unverändert, so ergibt sich die richtige Steuer durch Herausrechnen aus dem bisherigen Rechnungsbetrag:

Rechnungsbetrag mit Steuer	1.160,- DM
darin enthaltene Steuer auf der Grundlage des ermäßigten Steuersatzes von 7 v.H. = 7/107	<u>75,89 DM</u>
Rechnungsbetrag ohne Steuer	<u>1.084,11 DM</u>
Berichtigte Rechnung:	
Entgelt	1.084,11 DM
+ 7 v.H. Umsatzsteuer	<u>75,89 DM</u>
Rechnungsbetrag	<u>1.160,- DM</u>

(6) ¹Die 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. ²Ist die Steuer für einen nicht steuerpflichtigen Umsatz in der Rechnung gesondert ausgewiesen worden, z.B. für eine Ausfuhrlieferung, eine innergemeinschaftliche Lieferung oder eine nicht steuerbare Lieferung im Ausland, kann der leistende Unternehmer den ausgewiesenen Steuerbetrag berichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 19.9.1996 - BStBl 1999 II S. 249). ³Die Berichtigung der zu hoch ausgewiesenen Umsatzsteuer im Sinne des § 14 Abs. 2 UStG erfolgt durch Berichtigungserklärung gegenüber dem Leistungsempfänger (vgl. BFH-Urteil vom 10.12.1992 - BStBl 1993 II S. 383). ⁴Dem Leistungsempfänger muß eine hinreichend bestimmte, schriftliche Berichtigung tatsächlich zugehen. ⁵Es können mehrere Berichtigungen in einer einzigen Korrekturmeldung zusammengefaßt werden, wenn sich daraus erkennen läßt, auf welche Umsatzsteuerbeträge im einzelnen sich die Berichtigung beziehen soll (vgl. BFH-Urteil vom 25.2.1993 - BStBl II S. 643). ⁶Wird der für eine Leistung geschuldete Kaufpreis aufgrund einer nachträglichen Vereinbarung wirksam herabgesetzt, so bedarf es keiner Berichtigung der ursprünglichen Rechnung (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.1995 - BStBl 1996 II S. 206).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zu niedriger Steuerausweis

(7) ¹Bei zu niedrigem Steuerausweis schuldet der Unternehmer die gesetzlich vorgeschriebene Steuer.

²Der Unternehmer hat in diesem Fall die Steuer unter Zugrundelegung des maßgeblichen Steuersatzes aus dem Gesamtrechnungsbetrag herauszurechnen.

Beispiel:

¹Ein Unternehmer berechnet für eine Lieferung die Steuer mit 7 v.H., obwohl hierfür nach § 12 Abs. 1 UStG eine Steuer von 16 v.H. geschuldet wird.

Berechnetes Entgelt	400,-- DM
+ 7 v.H. Umsatzsteuer	<u>28,-- DM</u>
Gesamtrechnungsbetrag	428,-- DM
Herausrechnung der Steuer mit 16/116 ./.	<u>59,03 DM</u>
Entgelt	<u>368,97 DM</u>

Vom Unternehmer gesetzlich geschuldete Steuer:

16 v.H. von 368,97 DM = 59,03 DM

²Der Leistungsempfänger darf als Vorsteuer nur den in der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag abziehen. ³Es bleibt aber dem leistenden Unternehmer unbenommen, den zu niedrig ausgewiesenen Steuerbetrag zu berichtigen.

190. Unberechtigter Steuerausweis (§ 14 Abs. 3 UStG)

(1) ¹Die Vorschrift des § 14 Abs. 3 UStG gilt für Unternehmer und Nichtunternehmer (vgl. auch BFH-Urteil vom 8.12.1988 - BStBl 1989 II S. 250). ²Die Rechtsfolgen des § 14 Abs. 3 UStG treten auch ein, wenn die Rechnung nicht alle in § 14 Abs. 1 UStG aufgeführten Angaben enthält. ³**Es reicht aus, wenn die Abrechnung geeignet ist, zur Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen verwendet zu werden (vgl. BFH-Urteil vom 4.5.1995 - BStBl II S. 747).** ⁴Die Angabe des Entgelts als Grundlage des gesondert ausgewiesenen Steuerbetrags ist jedoch unverzichtbar (vgl. BFH-Urteil vom 27.1.1994 - BStBl II S. 342). ⁵Bei Kleinbetragsrechnungen (§ 33 UStDV) hat der angegebene Steuersatz die Wirkung des gesonderten Ausweises einer Steuer. ⁶Entsprechendes gilt für Fahrausweise (§ 34 UStDV).

(2) ¹Von § 14 Abs. 3 UStG werden die folgenden Fälle erfaßt:

- ¹Ein Unternehmer weist in der Rechnung einen Steuerbetrag aus, obwohl er nach § 19 Abs. 1 UStG dazu nicht berechtigt ist (§ 14 Abs. 3 Satz 1 UStG). ²Ein gesonderter Steuerausweis liegt auch vor, wenn der Rechnungsaussteller in einer Umlagenabrechnung über eine (Neben-)Leistung, z.B. Heizkostenabrechnung, den auf den jeweiligen Leistungsempfänger entfallenden Anteil am Gesamtbe-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

trag der Kosten nicht ausschließlich als Bruttobetrag darstellt, sondern auch die anteilige Umsatzsteuer aufführt (vgl. BFH-Urteil vom 18.5.1988 - BStBl II S. 752).

2. ¹Ein Unternehmer erteilt eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis, obwohl er eine Leistung nicht ausführt, z.B. eine Schein- oder Gefälligkeitsrechnung oder in den Fällen des Schadensersatzes. ²Hierunter fallen nicht Rechnungen, die vor Ausführung der Leistung erteilt werden und die ihrer Aufmachung - z.B. durch die Bezeichnung - oder ihrem Inhalt nach - z.B. durch Hinweis auf einen erst in der Zukunft liegenden Zeitpunkt der Leistung - eindeutig als Vorausrechnungen erkennbar sind (vgl. BFH-Urteil vom 20.3.1980 - BStBl II S. 287). ³Steht der Leistungszeitpunkt noch nicht fest, so muß dies aus der Rechnung oder aus anderen Unterlagen, auf die in der Rechnung hingewiesen wird, hervorgehen. ⁴Unterbleibt nach Erteilung einer Vorausrechnung mit Steuerausweis die zunächst beabsichtigte Leistung, z.B. bei Rückgängigmachung eines Kaufvertrags, so ist § 14 Abs. 3 UStG nicht anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 21.2.1980 - BStBl II S. 283). ⁵Das gilt unabhängig davon, ob die angeforderten Voraus- oder Anzahlungen geleistet werden (vgl. Abschnitt 187 Abs. 2). ⁶**Wer dagegen eine Vorausrechnung mit gesondertem Steuerausweis erteilt, obwohl bereits feststeht, daß er die darin aufgeführte Leistung nicht mehr ausführen wird, schuldet diese Steuer nach § 14 Abs. 3 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 5.2.1998 - BStBl II S. 415).**
3. ¹Ein Unternehmer erteilt eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis, in der er statt des tatsächlich gelieferten Gegenstandes einen anderen, von ihm nicht gelieferten Gegenstand aufführt, oder statt der tatsächlich ausgeführten sonstigen Leistung eine andere, von ihm nicht erbrachte Leistung angibt (unrichtige Leistungsbezeichnung). ²Der leistende Unternehmer schuldet die gesondert ausgewiesene Steuer nach § 14 Abs. 3 UStG neben der Steuer für die tatsächlich ausgeführte Leistung (vgl. BFH-Urteil vom 8.9.1994 - BStBl 1995 II S. 32).

Beispiele:

- a) Es wird eine Büromaschine aufgeführt, während tatsächlich ein Fernsehgerät geliefert worden ist.
- b) Es werden Antriebsmotoren angegeben, während tatsächlich der Schrott solcher Motoren geliefert worden ist (vgl. BFH-Beschluß vom 21.5.1987 - BStBl II S. 652).
- c) Es wird hergestelltes Mauerwerk abgerechnet, während tatsächlich ein Kranführer überlassen worden ist (vgl. BFH-Beschluß vom 9.12.1987 - BStBl 1988 II S. 700).
- d) Es werden "Malerarbeiten in Büroräumen" in Rechnung gestellt, während die Malerarbeiten tatsächlich in der Wohnung des Leistungsempfängers ausgeführt worden sind.

³Die in Rechnungen mit ungenauer Angabe der Leistungsbezeichnung gesondert ausgewiesenen Steuerbeträge werden dagegen nicht nach § 14 Abs. 3 UStG geschuldet. ⁴Ungenaue Angaben liegen vor, wenn die Rechnungsangaben nicht so eingehend und eindeutig sind, daß sie ohne weiteres völlige Gewißheit über Art und Umfang des Leistungsgegenstandes verschaffen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel:

Es werden ausgeführte Bauarbeiten lediglich durch Angabe einer Baustelle und "Arbeiten wie gesehen und besichtigt" beschrieben (vgl. BFH-Beschluß vom 4.12.1987 - BStBl 1988 II S. 702).

4. Ein Unternehmer erteilt eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis für eine Leistung, die er nicht im Rahmen seines Unternehmens ausführt - z.B. Verkauf eines Gegenstandes aus dem Privatbereich -.
5. ¹Ein Nichtunternehmer, z.B. eine Privatperson oder ein Hoheitsbetrieb einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, weist in einer Urkunde einen Steuerbetrag gesondert aus. ²Das gilt auch für denjenigen, der Abrechnungen dadurch in den Verkehr bringt, daß er sie einem anderen zur beliebigen Verwendung überläßt oder ein blanko unterschriebenes Papier zum Ausfüllen als Kaufvertrag aushändigt, ohne ausdrücklich den gesonderten Steuerausweis zu untersagen (vgl. auch BFH-Urteil vom 5.8.1988 - BStBl II S. 1019). ³Der Nichtunternehmer schuldet den Steuerbetrag, gleichgültig ob er eine Leistung ausführt oder nicht. ⁴Hat 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).

²Auf Gutschriften (§ 14 Abs. 5 UStG) und auf Abrechnungspapiere des Leistungsempfängers, die die Voraussetzungen des § 14 Abs. 5 UStG für Gutschriften nicht erfüllen, ist § 14 Abs. 3 UStG nicht anzuwenden.

(3) ¹Im Gegensatz zu § 14 Abs. 2 UStG sieht § 14 Abs. 3 UStG die Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung nicht vor. ²Führt jedoch die Erhebung der zu Unrecht ausgewiesenen Steuer zu einer sachlichen Härte, so wird aus Billigkeitsgründen zugelassen, daß der Aussteller die Rechnung in entsprechender Anwendung des § 14 Abs. 2 UStG berichtigt (vgl. BFH-Urteil vom 21.2.1980 - BStBl II S. 283). ³Eine sachliche Härte ist z.B. 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.

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.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 2:

Ein Lieferant erteilt eine Rechnung auf den Namen des in dem Unternehmen der Ehefrau mitarbeitenden Ehemannes.

⁴Für eine aus § 14 Abs. 3 UStG folgende Steuerschuld kann in Einzelfällen auch ein Erlaß nach § 227 AO in Betracht kommen (vgl. BGH-Urteil vom 23.11.1995 - UR 1996 S. 190, HFR 1996 S. 434).

(4) Hat ein Kleinunternehmer eine Erklärung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG abgegeben, aber vor Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung (vgl. Abschnitt 247 Abs. 6) zurückgenommen, kann er die in der Zwischenzeit erteilten Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis unter den in Abschnitt 189 Abs. 6 bezeichneten Voraussetzungen in entsprechender Anwendung des § 14 Abs. 2 UStG berichtigen.

(5) ¹Steuerschuldner nach § 14 Abs. 3 UStG ist der Aussteller der Rechnung (§ 13 Abs. 2 UStG). ²Eine GmbH schuldet die Steuer nach § 14 Abs. 3 UStG, wenn ein nur zur Gesamtvertretung berechtigter Geschäftsführer ohne Mitwirkung des anderen Geschäftsführers das Abrechnungspapier mit unberechtigtem Steuerausweis erstellt, ohne den allgemeinen Rahmen des ihm übertragenen Geschäftskreises zu überschreiten (vgl. BFH-Urteil vom 28.1.1993 - BStBl II S. 357). ³Wirkt dagegen der in der Rechnung als Aussteller Bezeichnete in keiner Weise bei der Erstellung der Urkunde mit, kommt eine Inanspruchnahme nach § 14 Abs. 3 UStG nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 16.3.1993 - BStBl II S. 531). ⁴Zur Frage, wem die Rechnung zuzurechnen ist, die ein Vermittler auf den Namen seines Auftraggebers ausgestellt hat, vgl. BFH-Urteil vom 4.3.1982 - BStBl II S. 315.

(6) ¹Der Steueranspruch aus § 14 Abs. 3 UStG besteht unabhängig davon, ob der Rechnungsempfänger die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer unberechtigt als Vorsteuer abgezogen hat oder nicht.

Zu § 14 a UStG

190 a. Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen

(1) ¹Der Rechnungsbegriff des § 14 a UStG richtet sich nach § 14 Abs. 4 UStG. ²Entsprechend § 14 Abs. 5 UStG kann auch mit Gutschrift abgerechnet werden.

(2) ¹Abweichend von § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG ist der Unternehmer, der steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen im Sinne des § 4 Nr. 1 Buchstabe b und des § 6 a UStG ausführt, zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet, in denen er auf die Steuerfreiheit hinweist und seine USt-IdNr. und die des Abnehmers angibt. ²In den Fällen des § 6 a UStG besteht die Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung nicht nur, wenn der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für unternehmerische Zwecke erworben hat. ³Sie besteht auch dann, wenn die innergemeinschaftliche Lieferung an eine juristische Person (z.B. eingetragener Verein oder Körperschaft des öffentlichen Rechts) erfolgt, die entweder kein Unternehmer ist oder den Gegenstand der Lieferung für ihren nichtunternehmerischen Bereich erworben hat.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(3) ¹Die Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen über steuerfreie Lieferungen im Sinne des § 6 a UStG greift beim innergemeinschaftlichen Verbringen von Gegenständen nicht ein, weil Belege in Verbringensfällen weder als Abrechnungen anzusehen sind noch eine Außenwirkung entfalten (vgl. auch Abschnitt 183 Abs. 3) und deshalb keine Rechnungen im Sinne des § 14 Abs. 4 UStG sind. ²Zur Abwicklung von Verbringensfällen hat der inländische Unternehmensteil gleichwohl für den ausländischen Unternehmensteil einen Beleg auszustellen, in dem die verbrachten Gegenstände aufgeführt sind und der die Bemessungsgrundlagen, die USt-IdNr. des inländischen Unternehmensteils und die USt-IdNr. des ausländischen Unternehmensteils enthält (sog. pro-forma-Rechnung). ³Ausländische Unternehmer, bei denen in entsprechender Anwendung des § 3 Abs. 8 UStG aus Vereinfachungsgründen ein innergemeinschaftliches Verbringen von Gegenständen anzunehmen ist, haben in der Rechnung an den Abnehmer ihre inländische USt-IdNr. zu vermerken.

(4) ¹Erbringt der Unternehmer im Inland **Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen oder die Begutachtung dieser Gegenstände** (§ 3 a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe c UStG), Vermittlungsleistungen (§ 3 a Abs. 2 Nr. 4 UStG), innergemeinschaftliche Güterbeförderungen (§ 3 b Abs. 3 UStG) oder mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung zusammenhängende selbständige sonstige Leistungen (§ 3 b Abs. 4 bis 6 UStG), besteht nach § 14 a Abs. 1 Satz 2 UStG die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung mit gesondertem Steuerausweis. ²Entsprechendes gilt, wenn in einer Rechnung über die Besorgung (§ 3 Abs. 11 UStG) einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung oder einer damit zusammenhängenden selbständigen sonstigen Leistung abgerechnet wird. ³Kommt jedoch die sog. Nullregelung im Abzugsverfahren (§ 52 Abs. 2 UStDV) zur Anwendung, ist aus Vereinfachungsgründen vom gesonderten Steuerausweis abzusehen. ⁴Die Rechnung muß die USt-IdNr. des Leistenden und des Leistungsempfängers enthalten, wenn der Leistungsempfänger den Auftrag unter Angabe seiner USt-IdNr. vergeben hat. ⁵Bei der Abrechnung von Vermittlungsleistungen zwischen inländischen Unternehmern ist die Angabe von USt-IdNr. nicht erforderlich.

(5) ¹Der gesonderte Ausweis der Steuer ist auch in den Rechnungen des Unternehmers erforderlich, in denen er über die im Inland ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen im Sinne des § 3 c UStG abrechnet. ²§ 14 Abs. 1 Satz 1 UStG findet insoweit keine Anwendung.

(6) ¹Ein Abrechnungspapier über die innergemeinschaftliche Lieferung von neuen Fahrzeugen muß neben den üblichen Angaben des § 14 Abs. 1 UStG alle für die ordnungsgemäße Durchführung der Erwerbsbesteuerung benötigten Merkmale (§ 1 b Abs. 2 und 3 UStG) enthalten. ²Die Vorschrift des § 14 a Abs. 3 UStG gilt für Unternehmer und für Fahrzeuglieferer (§ 2 a UStG), die derartige Lieferungen an nicht in § 1 a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannte Erwerber (z.B. Privatpersonen und nicht unternehmerisch tätige Personenzusammenschlüsse) ausführen.

(7) Zu den Besonderheiten bei der Rechnungserteilung im Rahmen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts nach § 25 b UStG vgl. Abschnitt 276 b Abs. 9.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(8) ¹Neben dem Unternehmer, der Lieferungen und sonstige Leistungen der in § 14 a Abs. 1 UStG genannten Art ausführt, hat auch der Fahrzeuglieferer (§ 2 a UStG) ein Doppel von allen Rechnungen aufzubewahren. ²Eine Verletzung der Aufbewahrungspflicht kann als Ordnungswidrigkeit nach § 26 a Abs. 1 Nr. 1 UStG geahndet werden.

Zu § 15 UStG
(§§ 35 bis 43 UStDV)

191. Zum Vorsteuerabzug berechtigter Personenkreis

(1) ¹Zum Vorsteuerabzug sind ausschließlich Unternehmer im Sinne der §§ 2 und 2 a UStG im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit berechtigt. ²Abziehbar sind hierbei auch Vorsteuerbeträge, die vor der Ausführung von Umsätzen (vgl. BFH-Urteile vom 6.5.1993 - BStBl II S. 564 und vom 16.12.1993 - BStBl 1994 II S. 278) oder die nach Aufgabe des Unternehmens anfallen, sofern sie der unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sind. ³Zum Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft vgl. Abschnitt 19.

(2) ¹Im Ausland ansässige Unternehmer können den Vorsteuerabzug **grundsätzlich** auch dann beanspruchen, wenn sie im Inland keine Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt haben (vgl. **aber Abschnitt 241 Abs. 4**). ²Auch ihnen steht der Vorsteuerabzug nur insoweit zu, als die Vorsteuerbeträge ihrer unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sind. ³Das gilt auch für die Vorsteuern, die im Zusammenhang mit den im Ausland bewirkten Umsätzen stehen. ⁴Zur Frage, ob die im Ausland ansässigen Unternehmer ihre abziehbaren Vorsteuerbeträge im Vorsteuer-Vergütungsverfahren (§§ 59 bis 61 UStDV) oder im allgemeinen Besteuerungsverfahren (§§ 16 und 18 Abs. 1 bis 4 UStG) geltend zu machen haben, vgl. Abschnitt 244.

(3) ¹**Folgende** Unternehmer können ihre abziehbaren Vorsteuern **ganz oder teilweise** nach Durchschnittssätzen ermitteln:

1. **Unternehmer bestimmter Berufs- und Gewerbebezweige mit einem Vorjahresumsatz bis zu 120.000 DM (§ 23 UStG, §§ 69, 70 und Anlage der UStDV),**
2. **Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG mit einem Vorjahresumsatz bis zu 60.000 DM (§ 23 a UStG) und**
3. **land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 UStG).**

(4) Kleinunternehmer sind nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn sie der Sonderregelung des § 19 Abs. 1 UStG unterliegen; dies gilt auch, wenn sie bei einem unzulässigen Ausweis der Steuer für ihre eigenen Umsätze diese Steuer nach § 14 Abs. 3 UStG schulden.

(5) ¹Unternehmer, die von der Besteuerung nach § 19 Abs. 1, §§ 23, 23 a oder 24 UStG zur allgemeinen Besteuerung des UStG übergegangen sind, können den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG für folgende Beträge vornehmen:

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

1. gesondert in Rechnung gestellte Steuerbeträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die nach dem Zeitpunkt an sie ausgeführt worden sind, zu dem sie zur allgemeinen Besteuerung übergangen;
2. Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die nach dem Zeitpunkt, zu dem sie zur allgemeinen Besteuerung übergangen, für ihr Unternehmen eingeführt worden sind oder in den Fällen des § 1 Abs. 3 UStG nach diesem Zeitpunkt in den freien Verkehr gelangt sind;
3. die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, die nach dem Zeitpunkt für ihr Unternehmen erworben wurden, zu dem sie zur allgemeinen Besteuerung übergangen.

²Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind die Steuerbeträge für Umsätze, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs zur allgemeinen Besteuerung ausgeführt worden sind. ³Das gilt auch für Bezüge, die erstmalig nach dem Übergang zur allgemeinen Besteuerung verwendet werden. ⁴Auf den Zeitpunkt des Eingangs der Rechnung oder der Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer kommt es nicht an (vgl. BFH-Urteile vom 6.12.1979 - BStBl 1980 II S. 279 und vom 17.9.1981 - BStBl 1982 II S. 198). ⁵Wegen des Vorsteuerabzugs bei Zahlungen vor Ausführung des Umsatzes vgl. Abschnitt 193.

(6) ¹Bei einem Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Besteuerung nach § 19 Abs. 1, §§ 23, 23 a oder 24 UStG sind umgekehrt die in Absatz 5 bezeichneten Vorsteuerbeträge nicht nach § 15 UStG abziehbar. ²Bei Anwendung des § 23 UStG gilt dies jedoch nur für die Vorsteuerbeträge, auf die sich die Durchschnittssätze nach § 70 UStDV erstrecken.

(7) Zum Verfahren bei der Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen aus der Beteiligung an Gesamtobjekten vgl. BMF-Schreiben vom 24.4.1992 (BStBl I S. 291).

192. Abzug der gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer

Allgemeines

(1) ¹Abziehbar sind nur die Steuerbeträge, die nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz geschuldet werden. ²Unternehmer, die mit ausländischen Vorsteuerbeträgen belastet wurden, haben sich wegen eines eventuellen Abzugs an den Staat zu wenden, der die Steuer erhoben hat. ³Die EG-Mitgliedstaaten vergüten nach Maßgabe der 8. EG-Richtlinie 79/1072/EWG zur Harmonisierung der Umsatzsteuern vom 6.12.1979 den in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmern die Vorsteuern in einem besonderen Verfahren und haben hierfür zentrale Erstattungsbehörden bestimmt.

(2) ¹Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus Lieferungen und sonstigen Leistungen ist unter folgenden Voraussetzungen gegeben:

1. Die Steuer muß für eine Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellt worden sein (vgl. Absätze 4 bis 11);
2. die Lieferung oder sonstige Leistung muß von einem Unternehmer ausgeführt worden sein (vgl. Absatz 12);
3. der Leistungsempfänger muß Unternehmer sein, und die Lieferung oder sonstige Leistung muß für sein Unternehmen ausgeführt worden sein (vgl. Absätze 13 bis 17).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

²Diese Voraussetzungen müssen insgesamt erfüllt werden. ³Das gilt auch für Leistungsempfänger, die die Steuer für ihre Umsätze nach vereinnahmten Entgelten berechnen (§ 20 UStG). ⁴Fallen Empfang der Leistung und Empfang der Rechnung zeitlich auseinander, so ist der Vorsteuerabzug für den Besteuerungszeitraum zulässig, in dem erstmalig beide Voraussetzungen erfüllt sind. ⁵Bei Zahlungen vor Empfang der Leistung vgl. aber Abschnitt 193. ⁶Bezieht ein Unternehmer Teilleistungen (z.B. Mietleistungen) für sein Unternehmen, ist sowohl für den Leistungsbezug (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) als auch für die Frage der Verwendung dieser Leistungen (§ 15 Abs. 2 UStG, vgl. Abschnitt 203) auf die monatlichen (Teil-)Leistungsabschnitte abzustellen (BFH-Urteil vom 9.9.1993 - BStBl 1994 II S. 269).

(3) Folgende Sonderregelungen für den Vorsteuerabzug sind zu beachten:

1. Nach § 15 Abs. 1 a UStG sind nicht abziehbar Vorsteuerbeträge, die auf

- a) Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7, Abs. 7 oder des § 12 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes gilt,
- b) Reisekosten des Unternehmers und seines Personals, soweit es sich um Verpflegungskosten, Übernachtungskosten oder um Fahrtkosten für Fahrzeuge des Personals handelt, oder
- c) Umzugskosten für einen Wohnungswechsel entfallen.

2. ¹Nur zu 50 vom Hundert abziehbar sind Vorsteuerbeträge, die auf die Anschaffung oder Herstellung, die Einfuhr, den innergemeinschaftlichen Erwerb, die Miete oder den Betrieb von Fahrzeugen im Sinne des § 1 b Abs. 2 UStG entfallen, die auch für den privaten Bedarf des Unternehmers oder für andere unternehmensfremde Zwecke verwendet werden (§ 15 Abs. 1 b UStG). ²Dies gilt jedoch nur für solche Fahrzeuge, die nach dem 31.3.1999 angeschafft oder hergestellt, eingeführt, innergemeinschaftlich erworben oder gemietet werden (vgl. im einzelnen BMF-Schreiben vom 8.6.1999 - BStBl I S. 581).

3. Ermitteln Unternehmer ihre abziehbaren Vorsteuern nach den Durchschnittssätzen der §§ 23 oder 23 a UStG, ist insoweit ein weiterer Vorsteuerabzug ausgeschlossen (§ 70 Abs. 1 UStDV, § 23 a Abs. 1 UStG).

4. Bewirkt der Unternehmer Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 UStG, so ist er nicht berechtigt, die ihm in diesen Fällen für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuern abzuziehen (§ 25 Abs. 4 UStG, vgl. Abschnitt 275).

5. Ein Wiederverkäufer, der für die Lieferung beweglicher körperlicher Gegenstände die Differenzbesteuerung des § 25 a Abs. 2 UStG anwendet, kann die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer sowie die Steuer für die an ihn ausgeführte Lieferung nicht als Vorsteuer abziehen (§ 25 a Abs. 5 UStG).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Rechnung mit gesondertem Steuerausweis

(4) ¹Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG muß die Steuer in einer Rechnung im Sinne des § 14 UStG gesondert ausgewiesen sein. ²Der Begriff der Rechnung ergibt sich aus § 14 Abs. 4 UStG (vgl. auch Abschnitt 183). ³Für den Vorsteuerabzug muß eine Rechnung das Entgelt und den Steuerbetrag getrennt ausweisen; die Angabe des Entgelts als Grundlage des gesondert ausgewiesenen Steuerbetrags ist damit zwingend erforderlich (vgl. BFH-Urteil vom 27.1.1994 - BStBl II S. 342 und Abschnitt 202 Abs. 4). ⁴Eine Gutschrift gilt unter den Voraussetzungen des § 14 Abs. 5 UStG als Rechnung. ⁵Ein 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 Satz 5), 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). ⁶Eine Rechnung im Sinne des § 14 UStG ist auch bei der Abrechnung der Leistung des **Insolvenzverwalters** an den Gemeinschuldner erforderlich. ⁷Der Beschluß des **Insolvenzgerichts** über die Festsetzung der Vergütung ist für den Vorsteuerabzug nicht ausreichend (vgl. BFH-Urteil vom 20.2.1986 - BStBl II S. 579).

(5) ¹Entsprechend dem Sinn und Zweck des § 15 UStG umfaßt der Vorsteuerabzug grundsätzlich nur die Vorsteuerbeträge, die für im Inland bewirkte Lieferungen oder sonstige Leistungen gesondert ausgewiesen wurden. ²Abziehbar ist auch die Steuer für die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die nach § 1 Abs. 3 UStG wie Umsätze im Inland zu behandeln sind.

(6) ¹Der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG setzt voraus, daß die in Rechnung gestellte Steuer für den berechneten Umsatz geschuldet wird (vgl. BFH-Urteil vom 2.4.1998 - BStBl II S. 695). ²Ein Vorsteuerabzug ist damit nicht zulässig, soweit der die Rechnung ausstellende Unternehmer die Steuer nach § 14 Abs. 2 und 3 UStG schuldet.

(7) ¹Hat der Rechnungsaussteller die Steuer unzutreffend berechnet, bleibt es dem Rechnungsempfänger überlassen, eine berichtigte Rechnung anzufordern. ²In den Fällen eines Entgelts von dritter Seite (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) ist nicht der Dritte, sondern nur der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. auch Abschnitt 188 Abs. 1).

(8) ¹Wird über die Lieferung oder sonstige Leistung mit einer Gutschrift abgerechnet, so kommt - wie bei der Erteilung einer Rechnung (vgl. Absatz 6) - der Vorsteuerabzug für den Leistungsempfänger nur in Betracht, wenn der leistende Unternehmer zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung berechtigt ist (§ 14 Abs. 5 Nr. 1 UStG). ²Daher kann **auch** in diesen Fällen der Vorsteuerabzug nicht in Anspruch genommen werden, wenn der leistende Unternehmer § 19 Abs. 1 UStG anwendet.

(9) ¹Der Vorsteuerabzug aus einer Gutschrift entfällt auch, wenn die Lieferung oder sonstige Leistung nicht steuerpflichtig ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 31.1.1980 - BStBl II S. 369). ²Hat der Aussteller der Gutschrift die Steuer zu hoch ausgewiesen (vgl. Abschnitt 189 Abs. 3), so kann er den zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrag **nicht** als Vorsteuer abziehen (vgl. Absatz 6). ³Ein Vorsteuerabzug ist **ebenfalls** nicht zulässig, wenn eine Gutschrift ohne das Einverständnis des Gutschriftsempfängers erteilt wird (vgl. § 14

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 UStG) oder wenn der Leistungsempfänger eine unvollständige und daher zum Vorsteuerabzug nicht berechtigende Rechnung z.B. bei fehlendem gesondertem Steuerausweis ohne ausdrückliche Anerkennung des Lieferers oder Leistenden durch eine Gutschrift ersetzt (vgl. auch Abschnitt 184 Abs. 1). ⁴Der Vorsteuerabzug entfällt, soweit der Gutschriftsempfänger dem in der Gutschrift angegebenen Steuerbetrag widerspricht (vgl. § 14 Abs. 5 Satz 4 UStG). ⁵Dieser Widerspruch wirkt auch für den Vorsteuerabzug des Gutschriftausstellers erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem er erklärt wird (vgl. BFH-Urteil vom 19.5.1993 - BStBl II S. 779).

(10) ¹Bei Anwendung des Abzugsverfahrens (§ 18 Abs. 8 UStG) ist der Abzug eines in einer Gutschrift gesondert ausgewiesenen Steuerbetrages auch dann zulässig, wenn der leistende Unternehmer nicht zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung berechtigt ist (vgl. § 53 Abs. 4 Satz 2 UStDV). ²Diese Erweiterung setzt voraus, daß der leistende Unternehmer dem gesonderten Steuerausweis nicht widerspricht und der Leistungsempfänger den Steuerbetrag einbehält und an das Finanzamt abführt. ³Zum Vorsteuerabzug bei Anwendung des Abzugsverfahrens vgl. im übrigen Abschnitt 192 a.

(11) ¹Steuerbeträge, die für einen Innenumsatz, z.B. zwischen Betriebsabteilungen desselben Unternehmers oder innerhalb eines Organkreises, gesondert ausgewiesen werden, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug. ²Bei Sacheinlagen aus der Privatsphäre oder dem Hoheitsbereich des Unternehmers ist ein Vorsteuerabzug ebenfalls nicht zulässig (vgl. auch Abschnitt 183 Abs. 3).

Leistung eines Unternehmers

(12) ¹Die Rechnung muß grundsätzlich vom leistenden Unternehmer ausgestellt sein. ²Ein Vorsteuerabzug ist deshalb nicht zulässig, wenn ein anderer im Namen des Leistenden eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis erteilt, ohne vom Leistenden dazu beauftragt zu sein. ³Zur Abrechnung durch den Vermittler vgl. BFH-Urteil vom 4.3.1982 - BStBl II S. 315. ⁴**Der Abzug der in der Rechnung ausgewiesenen Steuer ist nur möglich, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz einer GmbH bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungstellung tatsächlich bestanden hat** (vgl. BFH-Urteil vom 27.6.1996 - BStBl II S. 620). ⁵Der Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt hat, muß in der Rechnung (Abrechnungspapier) grundsätzlich mit seinem wirklichen Namen bzw. mit der wirklichen Firma angegeben sein (vgl. auch § 31 Abs. 2 UStDV). ⁶Bei der Verwendung eines unzutreffenden und ungenauen Namens, z.B. Scheinname oder Scheinfirma, kann der Vorsteuerabzug ausnahmsweise zugelassen werden, wenn der tatsächlich leistende Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar aus dem Abrechnungspapier ersichtlich ist (vgl. BFH-Urteil vom 7.10.1987 - BStBl 1988 II S. 34). ⁷Diese Ausnahmekriterien sind eng auszulegen, so daß z.B. der Vorsteuerabzug unter folgenden Umständen unzulässig ist:

- ¹Bei Verwendung einer Scheinfirma oder eines Scheinnamens ergibt sich aus dem Abrechnungspapier kein Hinweis auf den tatsächlich leistenden Unternehmer (vgl. BFH-Urteil vom 19.10.1978 - BStBl 1979 II S. 345). ²Hinweise auf den tatsächlich leistenden Unternehmer fehlen in der Regel in Rechnungen mit willkürlich ausgesuchten Firmenbezeichnungen und/oder unzutreffenden Anschriften sowie bei Rechnungen von zwar existierenden Firmen, die aber die Leistung nicht ausgeführt haben, z.B. bei Verwendung von echten Rechnungsformularen dieser Firmen ohne ihr Wissen oder bei gefälschten

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Rechnungsformularen.³ Das gilt auch, wenn der Abrechnende bereits bei der Leistungsbewirkung unter dem fremden Namen aufgetreten ist (BFH-Urteil vom 17.9.1992 - BStBl 1993 II S. 205).

2. ¹Aus dem Abrechnungspapier geht der tatsächlich leistende Unternehmer nicht eindeutig hervor. ²Dies ist beispielsweise anzunehmen, wenn nach der Abrechnung mehrere leistende Unternehmer in Betracht kommen und sich der tatsächlich leistende Unternehmer nicht zweifelsfrei ergibt. ³**Im Fall eines Strohmännungsverhältnisses sind die von dem (weisungsabhängigen) Strohmann bewirkten Leistungen trotz selbständigen Auftretens im Außenverhältnis dem Hintermann als Leistendem zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 15.9.1994 - BStBl 1995 II S. 275).**
3. Aus dem Abrechnungspapier ist der tatsächlich leistende Unternehmer nur schwer zu ermitteln, also nicht leicht nachprüfbar festzustellen.
4. Der tatsächlich leistende Unternehmer ist zwar bekannt, seine Identität ergibt sich jedoch nicht aus dem Abrechnungspapier oder aus solchen Unterlagen, auf die in dem Abrechnungspapier verwiesen wird (vgl. hierzu die zur zutreffenden Leistungsbezeichnung in Rechnungen ergangenen BFH-Beschlüsse vom 4.12.1987 - BStBl 1988 II S. 702 und vom 9.12.1987 - BStBl 1988 II S. 700).

⁸Steuern, die dem Unternehmer von einem Lieferer oder Leistenden in Rechnung gestellt werden, der nicht Unternehmer ist, sind - obwohl sie von diesem nach § 14 Abs. 3 UStG geschuldet werden - nicht abziehbar (vgl. BFH-Urteile vom 8.12.1988 - BStBl 1989 II S. 250 und vom 2.4.1998 - BStBl II S. 695). ⁹Zum Vorsteuerabzug im Rahmen der Sicherungsübereignung und der Zwangsvollstreckung sowie in **Insolvenzfällen** vgl. Abschnitt 2.

Leistung für das Unternehmen

(13) ¹Eine 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). ²Leistungsempfänger ist somit regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller einer Leistung. ³Wird auf einem Grundstück, an dem die Ehegatten gemeinschaftlich Miteigentümer sind, ein Bauwerk errichtet, kann statt der Ehegattengemeinschaft auch einer der Ehegatten allein Leistungsempfänger sein. ⁴In derartigen Fällen muß sich schon aus der Auftragserteilung klar ergeben, wer Auftraggeber und damit Leistungsempfänger ist. ⁵Die tatsächliche Durchführung muß den getroffenen Vereinbarungen entsprechen (vgl. BFH-Urteile vom 11.12.1986 - BStBl 1987 II S. 233, vom 26.11.1987 - BStBl 1988 II S. 158 und vom 5.10.1995 - BStBl 1996 II S. 111). ⁶Wird unter Mißachtung des sich aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis ergebenden Anspruchs die Leistung tatsächlich an einen Dritten erbracht, so kann der Dritte unabhängig von den zugrundeliegenden Rechtsbeziehungen Leistungsempfänger sein (BFH-Urteil vom 1.6.1989 - BStBl II S. 677). ⁷Zur Bestimmung des Leistungsempfängers bei Leistungen im Sinne des § 3 b Abs. 3 bis 6 UStG vgl. Abschnitt 42 c Abs. 1.

(14) ¹Die 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 II S. 538 und vom 18.12.1986 - BStBl 1987 II S. 350). ²Ob dies zutrifft, ist nach dem Innenverhältnis zu beurteilen. ³Danach muß die Verwendung der bezogenen Leistung in der unternehmerischen Sphäre objektiv möglich und auch durchgeführt sein (vgl. auch Absatz 18). ⁴Für die Frage, ob eine Leistung für das Unternehmen vorliegt, sind grundsätzlich die

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an den Unternehmer maßgebend (vgl. BFH-Urteil vom 6.5.1993 - BStBl II S. 564). ⁵Eine erstmalige vorübergehende nichtunternehmerische Verwendung steht dem Leistungsbezug für das Unternehmen nicht entgegen, wenn der erworbene Gegenstand anschließend bestimmungsgemäß unternehmerisch genutzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 20.7.1988 - BStBl II S. 1012 und BFH-Beschluß vom 21.6.1990 - BStBl II S. 801). ⁶Bei der Anschaffung von sogenannten Freizeitgegenständen, z.B. von Segelbooten, Segelflugzeugen und Wohnwagen, ist davon auszugehen, **daß diese Gegenstände dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sind (vgl. Abschnitt 19 Abs. 4).** ⁷Zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb eines Flugzeugs durch die Ehefrau, das weitaus überwiegend vom Ehemann genutzt wird, vgl. BFH-Urteil vom 19.5.1988 - BStBl II S. 916. ⁸**Liefert ein Unternehmer unter der Anschrift und Bezeichnung, unter der er seine Umsatztätigkeit ausführt, einen ihm gelieferten für sein Unternehmen objektiv nützlichen Gegenstand sogleich weiter und rechnet darüber mit gesondertem Steuerausweis ab, behandelt er den Gegenstand als für sein Unternehmen bezogen (vgl. BFH-Urteil vom 27.7.1995 - BStBl II S. 853).**

(15) ¹Als 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 § 31 UStDV bezeichneten Unterlagen erforderlich. ²Bei Lieferungen bestehen die erforderlichen Angaben tatsächlicher Art grundsätzlich in der zutreffenden handelsüblichen Bezeichnung der einzelnen Liefergegenstände. ³In besonderen Einzelfällen, z.B. wenn bei der Lieferung von ausschließlich gewerblich nutzbaren Erzeugnissen hinsichtlich des Bezugs für das Unternehmen keine Zweifel bestehen, können die gelieferten Gegenstände in Warengruppen zusammengefaßt werden (vgl. BFH-Urteil vom 24.4.1986 - BStBl II S. 581). ⁴Bei den übrigen Leistungen hat der leistende Unternehmer in der Rechnung grundsätzlich tatsächliche Angaben über seine Leistungshandlung zu machen. ⁵Es bestehen jedoch insbesondere bei der Ausführung sonstiger Leistungen keine Bedenken, wenn der Rechnungsaussteller statt seiner Leistungshandlung den beim Leistungsempfänger eintretenden Erfolg seiner Leistungshandlung bezeichnet. ⁶Danach genügt bei der Inrechnungstellung von Arbeitnehmerüberlassungen regelmäßig die Angabe der Gewerke, die mit Hilfe der überlassenen Arbeitskräfte erstellt werden (vgl. BFH-Urteil vom 21.1.1993 - BStBl II S. 384). ⁷Durch die Angaben in der Rechnung muß zum Ausdruck kommen, daß die gesondert ausgewiesene Steuer auf Lieferungen oder sonstigen Leistungen des Rechnungsausstellers an den Leistungsempfänger beruht. ⁸Dafür genügt eine bloße Auflistung von Umsätzen - aufgeteilt in Entgelt und Umsatzsteuer - nicht (vgl. BFH-Urteil vom 12.6.1986 - BStBl II S. 721).

(16) ¹Der Vorsteuerabzug kann nur aufgrund einer Rechnung geltend gemacht werden, die eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglicht, über die abgerechnet worden ist (BFH-Urteil vom 10.11.1994 - BStBl 1995 II S. 395). ²Eine für die Gewährung des Vorsteuerabzugs ausreichende Leistungsbezeichnung ist dann nicht gegeben, wenn die Angaben tatsächlicher Art im Abrechnungspapier unrichtig oder so ungenau sind, daß sie eine Identifizierung des Leistungsgegenstandes nicht ermöglichen. ³Den Vorsteuerabzug ausschließende

1. unrichtige Angaben liegen vor, wenn eine in der Rechnung aufgeführte Leistung tatsächlich nicht erbracht ist und auch nicht erbracht werden soll, z.B. bei Gefälligkeitsrechnungen, oder zwar eine Leistung ausgeführt ist oder ausgeführt werden soll, jedoch in der Rechnung nicht auf die tatsächliche Leistung, sondern auf eine andere hingewiesen wird (vgl. Beispielsfälle in Abschnitt 190 Abs. 2 Nr. 3);

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. ¹ungenau Angaben liegen vor, wenn die Rechnungsangaben zwar nicht unrichtig, aber nicht so eingehend und präzise sind, daß sie ohne weiteres völlige Gewißheit über Art und Umfang des Leistungsgegenstandes verschaffen. ²Dies ist regelmäßig der Fall, wenn sich anhand der Rechnung nachträglich nicht genau feststellen läßt, auf welchen gelieferten Gegenstand bzw. auf welchen beim Leistungsempfänger eingetretenen Erfolg einer sonstigen Leistung sich die gesondert ausgewiesene Steuer beziehen soll (vgl. Beispielsfall in Abschnitt 190 Abs. 2 Nr. 3). ³Die erforderlichen Angaben müssen entweder aus der vom leistenden Unternehmer erstellten Rechnung oder aus solchen Unterlagen hervorgehen, auf die in der Rechnung verwiesen wird. ⁴Andere Unterlagen oder Nachweise sowie Rechnungsergänzungen durch den Leistungsempfänger können nicht berücksichtigt werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 4.12.1987 - BStBl 1988 II S. 702 und vom 9.12.1987 - BStBl 1988 II S. 700).

(17) ¹Der Vorsteuerabzug setzt grundsätzlich eine auf den Namen des umsatzsteuerlichen Leistungsempfängers lautende Rechnung mit gesondert ausgewiesener Steuer voraus. **²Es ist jede Bezeichnung des Leistungsempfängers ausreichend, die eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung seines Namens und seiner Anschrift ermöglicht (vgl. BFH-Urteil vom 2.4.1997 - BStBl II S. 443).** ³Eine andere Rechnungsadresse ist nicht zu beanstanden, wenn aus dem übrigen Inhalt der Rechnung oder aus anderen Unterlagen, auf die in der Rechnung hingewiesen wird (§ 31 Abs. 1 UStDV), Name und Anschrift des umsatzsteuerlichen Leistungsempfängers eindeutig hervorgehen, z.B. bei einer Rechnungsausstellung auf den Namen eines Gesellschafters für Leistungen an die Gesellschaft. **⁴Eine Gesellschaft kann jedoch aus einer Rechnung, die nur auf einen Gesellschafter ausgestellt ist, keinen Vorsteuerabzug vornehmen, wenn die Rechnung keinen Hinweis auf die Gesellschaft als Leistungsempfänger enthält (vgl. BFH-Urteil vom 5.10.1995 - BStBl 1996 II S. 111).** ⁵Der in einer Rechnung an die Bauherren eines Gesamtobjekts (z.B. Wohnanlage mit Eigentumswohnungen) gesondert ausgewiesene Steuerbetrag kann nach § 1 Abs. 2 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO auf die Beteiligten verteilt und ihnen zugerechnet werden. ⁶Die Bezeichnung der einzelnen Leistungsempfänger und der für sie abziehbare Steuerbetrag kann aus einer Abrechnung über das bezeichnete Gesamtobjekt abgeleitet werden (BFH-Urteil vom 27.1.1994 - BStBl II S. 488).

Leistung für den unternehmerischen und den nicht unternehmerischen Bereich

(18) Wird ein Umsatz sowohl für das Unternehmen als auch für Zwecke ausgeführt, die außerhalb des Unternehmens liegen, ist hinsichtlich des Vorsteuerabzugs wie folgt zu verfahren:

1. Bei der Lieferung vertretbarer Sachen sowie bei sonstigen Leistungen ist, abgesehen von den unter Nummer 2 bezeichneten Fällen, die darauf entfallende Steuer entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen. ²Telefondienstleistungen bezieht ein Unternehmer nur insoweit für sein Unternehmen, als er das Telefon unternehmerisch nutzt.
2. **¹Bei einem einheitlichen Gegenstand hat der Unternehmer ein Wahlrecht. ²Er kann z.B. einerseits ein Gebäude mit dem dazugehörenden Grund und Boden insgesamt dem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen, auch wenn das Gebäude teilweise unternehmerisch genutzt wird. ³Andererseits kann er ein Gebäude auch insgesamt seinem Unternehmen**

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

zuordnen, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 v.H. beträgt (§ 15 Abs. 1 letzter Satz UStG). ⁴Nach dem EuGH-Urteil vom 4.10.1995 (BStBl 1996 II S. 392) kann der Unternehmer einen nichtunternehmerisch (privat) genutzten Gebäudeteil (z.B. eine eigengenutzte Wohnung) auch von vornherein ganz oder teilweise seinem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen.

- a) ¹Umsatzsteuerbeträge, die durch den Erwerb, die Herstellung sowie die Verwendung oder Nutzung eines solchen Gegenstandes anfallen, z.B. durch den Kauf oder die Miete sowie den laufenden Unterhalt eines **Computers**, können in vollem Umfang abgezogen werden, wenn der Gegenstand dem Unternehmen **insgesamt** zugeordnet wird. ²Zum Ausgleich dafür unterliegt die Verwendung des Gegenstandes für unternehmensfremde Zwecke **nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer**. ³Die Entscheidung über die Zuordnung zum Unternehmen hat der Unternehmer zu treffen (BFH-Urteile vom 25.3.1988 - BStBl II S. 649 und vom 27.10.1993 - BStBl 1994 II S. 274). ⁴Hierbei reicht es aus, daß der Gegenstand im Umfang des vorgesehenen Einsatzes für unternehmerische Zwecke in einem objektiven und erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit steht und diese fördern soll (BFH-Urteil vom 12.12.1985 - BStBl 1986 II S. 216). ⁵Der Zuordnungsentscheidung gibt der Unternehmer im Regelfall mit der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs Ausdruck (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.1984 - BStBl 1985 II S. 176). ⁶Wird ein nicht zum Unternehmen gehörender Gegenstand gelegentlich dem Unternehmen überlassen, können nur die Vorsteuern abgezogen werden, die unmittelbar durch die unternehmerische Verwendung anfallen, z.B. die Steuer für den Bezug von Kraftstoff anlässlich einer betrieblichen Fahrt mit einem privaten Kraftfahrzeug.
- b) ¹Will der Unternehmer von der Möglichkeit der Zuordnung von nichtunternehmerisch verwendeten Gebäudeteilen zum nichtunternehmerischen Bereich Gebrauch machen, so muß er dies dem Finanzamt **spätestens bis zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung des Jahres schriftlich mitteilen**, in dem das Gebäude erstmals verwendet wird. ²Ansonsten ist davon auszugehen, daß der Unternehmer das Gebäude **insgesamt seinem unternehmerischen Bereich zugeordnet hat**. ³Im Fall der Zuordnung des nichtunternehmerisch genutzten Teils zum nichtunternehmerischen Bereich wird der nichtunternehmerisch genutzte Teil als separater Gegenstand angesehen, der nicht „für das Unternehmen“ im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG bezogen wird. ⁴Somit entfällt der Vorsteuerabzug aus den Kosten, die auf diesen Gegenstand entfallen. ⁵Wird dieser Gegenstand später unternehmerisch genutzt (z.B. durch Umwandlung von Wohnräumen in Büroräume), ist eine Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers nach § 15 a UStG nicht zulässig (vgl. Abschnitt 214 Abs. 7). ⁶Bei einer späteren Veräußerung des bebauten Grundstücks kann der Unternehmer unter den Voraussetzungen des § 9 UStG lediglich auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG für die Lieferung des zu diesem Zeitpunkt unternehmerisch genutzten Teils verzichten. ⁷Die Lieferung des zu diesem Zeitpunkt nichtunternehmerisch genutzten Teils erfolgt nicht im Rahmen des Unternehmens und ist somit nicht steuerbar. ⁸Ein Gesamtkaufpreis ist entsprechend aufzuteilen. ⁹Weist der Unternehmer für die Lieferung des nichtunternehmerisch genutzten Teils dennoch in der Rechnung Umsatzsteuer aus, so schuldet er diese nach § 14 Abs. 3 UStG.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

- c) ¹Das EuGH-Urteil vom 4.10.1995 - BStBl 1996 II S. 390 zur Aufteilbarkeit bei einheitlichen Gegenständen kann nicht nur auf Grundstücke, sondern grundsätzlich auch auf gemischt genutzte bewegliche Wirtschaftsgüter (z.B. sowohl unternehmerisch als auch nicht-unternehmerisch genutzter Computer) angewendet werden. ²Es ist jedoch regelmäßig davon auszugehen, daß der Unternehmer ein bewegliches Wirtschaftsgut insgesamt dem Unternehmen zuordnet. ³In diesem Fall kann der Unternehmer die Vorsteuer (sowohl aus den Anschaffungskosten als auch aus den laufenden Unterhaltskosten) in voller Höhe abziehen. ⁴Die nichtunternehmerische Nutzung wird nach § 3 Abs. 9 b Satz 1 Nr. 1 UStG erfaßt. ⁵Bei Fahrzeugen, bei deren Anschaffung oder Herstellung, Einfuhr oder innergemeinschaftlichem Erwerb Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 1 b UStG nur zu 50 v.H. abziehbar waren, oder bei denen § 15 a Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a UStG anzuwenden ist, entfällt die Besteuerung der nichtunternehmerischen Verwendung (§ 3 Abs. 9 a Satz 2 UStG). ⁶Will der Unternehmer ein bewegliches Wirtschaftsgut ausnahmsweise lediglich hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Teils dem Unternehmen zuordnen, so darf er nur die auf diesen Teil entfallende - ggf. auf 50 v.H. reduzierte - Vorsteuer (sowohl aus den Anschaffungskosten als auch aus den laufenden Unterhaltskosten) abziehen. ⁷Eine Besteuerung nach § 3 Abs. 9 b Satz 1 Nr. 1 UStG entfällt insoweit.

Regelungen in Einzelfällen

(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. 3;
6. Einschaltung von Personengesellschaften beim Erwerb oder der Errichtung von Betriebsgebäuden der Kreditinstitute,
vgl. BMF-Schreiben vom 29.5.1992 - BStBl I S. 378;
7. Einschaltung von Unternehmern in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben,
vgl. BMF-Schreiben vom 27.12.1990 - BStBl 1991 I S. 81;
8. Essensabgabe an **das Personal** durch eine vom Arbeitgeber nicht selbst betriebene Kantine oder Gaststätte,
vgl. Abschnitt 12 Abs. 12.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(20) ¹Erwachsen dem Unternehmer Aufwendungen durch Beköstigung des im Unternehmen beschäftigten **Personals** in seinem Haushalt, so gilt folgende Vereinfachungsregelung: Für die auf diese Aufwendungen entfallenden Vorsteuern kann ohne Einzelnachweis ein Betrag abgezogen werden, der sich unter Anwendung eines durchschnittlichen Steuersatzes von **7,9 v.H.** auf den Wert errechnet, der bei der Einkommensteuer für die außerbetrieblichen Zukäufe als Betriebsausgabe anerkannt wird. ²Dementsprechend kann in diesen Fällen die abziehbare Vorsteuer von **7,32 v.H.** dieses Werts (Bruttobetrag) errechnet werden.

192 a. Vorsteuerabzug ohne gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung

Abzug der Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen

(1) ¹Der Erwerber kann die für den innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, wenn er den Gegenstand für sein Unternehmen bezieht und zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. ²**Bei Land- und Forstwirten, die der Durchschnittsatzbesteuerung unterliegen und die auf die Anwendung von § 1 a Abs. 3 UStG verzichtet haben, ist der Abzug der Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb als Vorsteuer durch die Pauschalierung abgegolten (vgl. BFH-Urteil vom 24.9.1998 - BStBl 1999 II S. 39).**

(2) ¹Das Recht auf Vorsteuerabzug der Erwerbssteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Erwerbssteuer entsteht (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG). ²Der Unternehmer kann damit den Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuer-Voranmeldung oder -erklärung geltend machen, in der er den innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern hat.

Vorsteuerabzug bei Anwendung des Abzugsverfahrens

(3) ¹Weist der im Ausland ansässige Unternehmer in einer Rechnung gesondert Steuer aus, ist der Leistungsempfänger unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 bis 4 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt. ²Zum Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bei Abrechnung mittels Gutschrift mit gesondert ausgewiesener Steuer vgl. Abschnitt 192 Abs. 10.

(4) ¹Auf den gesonderten Ausweis der Steuer in der Rechnung eines im Ausland ansässigen Unternehmers kann jedoch nach § 39 a UStDV verzichtet werden, wenn

1. die Steuer im Abzugsverfahren entrichtet worden ist und
2. der Leistungsempfänger auf der Rechnung vermerkt hat, welchen Steuerbetrag er errechnet und abgeführt hat.

²Der Vorsteuerabzug aus der entrichteten Steuer ist unter den genannten Voraussetzungen auch zulässig, wenn der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer zu niedrig ausgewiesen hat.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(5) Der Leistungsempfänger kann bei Anwendung des Abzugsverfahrens den Vorsteuerabzug aus Vereinfachungsgründen bereits in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum geltend machen, in der er die einbehaltene Umsatzsteuer erklärt.

Vorsteuerabzug im Rahmen eines Innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts

(6) ¹Im Rahmen eines Innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts wird die Steuer für die Lieferung des ersten Abnehmers an den letzten Abnehmer von diesem geschuldet (§ 25 b Abs. 2 UStG, vgl. Abschnitt 276 b Abs. 6 und 7). ²Der letzte Abnehmer kann diese Steuer als Vorsteuer abziehen, wenn er den Gegenstand für sein Unternehmen bezieht und soweit er ihm zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 25 b Abs. 5 UStG).

193. Vorsteuerabzug bei Zahlungen vor Empfang der Leistung

(1) ¹Der vorgezogene Vorsteuerabzug setzt bei Zahlungen vor Empfang der Leistung (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG) voraus, daß

1. eine Rechnung oder Gutschrift mit gesondertem Ausweis der Steuer vorliegt und
2. die Zahlung geleistet worden ist.

²Sind diese Voraussetzungen nicht gleichzeitig gegeben, kommt der Vorsteuerabzug für den **Voranmeldungs- bzw. Besteuerungszeitraum** in Betracht, in dem erstmalig beide Voraussetzungen erfüllt sind.

(2) Hat ein Kleinunternehmer, der von der Sonderregelung des § 19 Abs. 1 UStG zur allgemeinen Besteuerung übergegangen ist, bereits vor dem Übergang Zahlungen für einen nach dem Übergang an ihn bewirkten Umsatz geleistet, so kann er den vorgezogenen Vorsteuerabzug in der Voranmeldung für den ersten Voranmeldungszeitraum nach dem Übergang zur allgemeinen Besteuerung geltend machen.

(3) Für den vorgezogenen Vorsteuerabzug ist es ohne Bedeutung, ob die vor Ausführung des Umsatzes geleistete Zahlung das volle Entgelt oder nur einen Teil des Entgelts einschließt.

(4) ¹Ist der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag höher als die Steuer, die auf die Zahlung vor der Umsatzausführung entfällt, so kann vorweg nur der Steuerbetrag abgezogen werden, der in der im voraus geleisteten Zahlung enthalten ist. ²Das gilt auch, wenn vor der Ausführung des Umsatzes über die gesamte Leistung abgerechnet wird, die Gegenleistung aber in Teilbeträgen gezahlt wird. ³In diesen Fällen hat daher der Unternehmer den insgesamt ausgewiesenen Steuerbetrag auf die einzelnen Teilbeträge aufzuteilen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel:

¹Der Unternehmer hat bereits im Januar eine Gesamtrechnung für einen im Juli zu liefernden Gegenstand über 100.000 DM zuzüglich gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer von **16.000 DM** insgesamt = **116.000 DM** erhalten. ²Er leistet in den Monaten März, April und Mai Anzahlungen von jeweils **23.200 DM**. ³Die Restzahlung in Höhe von **46.400 DM** überweist er einen Monat nach Empfang der Leistung. ⁴Der Unternehmer kann für die Voranmeldungszeiträume März, April und Mai den in der jeweiligen Anzahlung enthaltenen Steuerbetrag von **3.200 DM** als Vorsteuer abziehen. ⁵Die in der Restzahlung von **46.400 DM** enthaltene Vorsteuer von **6.400 DM** kann für den Voranmeldungszeitraum Juli (zum Zeitpunkt der Umsatzausführung) abgezogen werden.

(5) ¹Aus einer Endrechnung (§ 14 Abs. 1 letzter Satz UStG) kann der Leistungsempfänger nur den Steuerbetrag als Vorsteuer abziehen, der auf die verbliebene Restzahlung entfällt. ²Das gleiche gilt bei der Abrechnung mit Gutschriften. ³Ein höherer Vorsteuerabzug ist auch dann nicht zulässig, wenn in der Endrechnung die im voraus gezahlten Teilentgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge nicht oder nicht vollständig abgesetzt wurden (vgl. **Abschnitt 187 Abs. 10**). ⁴Sind die Rechnungen oder Gutschriften für die im voraus geleisteten Zahlungen im Zusammenhang mit der Erteilung der Endrechnung widerrufen oder zurückgenommen worden, so ist aus der Endrechnung ebenfalls nur der auf die Restzahlung entfallende Steuerbetrag als Vorsteuer abziehbar.

194. Vorsteuerabzug bei Rechnungen über Kleinbeträge

(1) Für die Berechnung des Steuerbetrages aus Rechnungen bis zu einem Gesamtbetrag von 200 DM (vgl. § 35 Abs. 1 UStDV) können die auf einen Voranmeldungszeitraum entfallenden Rechnungen zusammengefaßt werden, soweit derselbe Steuersatz anzuwenden ist.

(2) Die Vorsteuer kann aus dem Rechnungsbetrag durch Anwendung der folgenden Formel ermittelt werden:

$$\frac{\text{Rechnungspreis} \times \text{Steuersatz}}{(100 + \text{Steuersatz})}$$

Beispiel: Rechnungspreis 174,- DM, Steuersatz 16 v.H.

$$\frac{174,- \text{ DM} \times 16}{(100 + 16)} = 24,- \text{ DM Vorsteuer}$$

(3) Der auf die Rechnung entfallende Steuerbetrag kann auch mittels eines Faktors oder eines Divisors ermittelt werden.

1. Bei Verwendung eines Faktors ist folgende Formel anzuwenden:

$$\frac{\text{Rechnungspreis} \times \text{Faktor}}{100}$$

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Der Faktor beträgt bei einem Steuersatz von

5 v.H. = 4,76 (4,7619)

6,5 v.H. = 6,10 (6,1033)

7 v.H. = 6,54 (6,5421)

7,5 v.H. = 6,98 (6,9767)

8 v.H. = 7,41 (7,4074)

8,5 v.H. = 7,83 (7,8341)

9 v.H. = 8,25 (8,2569)

11 v.H. = 9,91 (9,9099)

13 v.H. = 11,50 (11,5044)

14 v.H. = 12,28 (12,2807)

15 v.H. = 13,04 (13,0435)

16 v.H. = 13,79 (13,7931).

Beispiel: Rechnungspreis **174,- DM**, Steuersatz **16 v.H.**

$$\frac{174,- \text{ DM} \times 13,79}{100} = 24,- \text{ DM Vorsteuer}$$

2. ¹Mit einem Divisor kann zunächst das auf den Rechnungspreis entfallende Entgelt berechnet und sodann der abziehbare Vorsteuerbetrag durch **Abzug** des Entgelts vom Rechnungspreis ermittelt werden. ²Das Entgelt wird nach folgender Formel berechnet:

$$\frac{\text{Rechnungspreis}}{\text{Divisor}}$$

³Der Divisor beträgt bei einem in der Rechnung angegebenen Steuersatz von

5 v.H. = 1,05

6,5 v.H. = 1,065

7 v.H. = 1,07

7,5 v.H. = 1,075

8 v.H. = 1,08

8,5 v.H. = 1,085

9 v.H. = 1,09

11 v.H. = 1,11

13 v.H. = 1,13

14 v.H. = 1,14

15 v.H. = 1,15

16 v.H. = 1,16.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel: Rechnungspreis 174,- DM, Steuersatz 16 v.H.

$$\frac{174,- \text{ DM}}{1,16} = 150,- \text{ DM Entgelt}$$

$$174,- \text{ DM} - 150,- \text{ DM} = 24,- \text{ DM Vorsteuern.}$$

195. Vorsteuerabzug bei Fahrausweisen

(1) ¹Fahrausweise und Belege im Sinne des § 34 UStDV, die für die Beförderung im Personenverkehr und im Reisegepäckverkehr ausgegeben werden, berechtigen nach § 35 Abs. 2 UStDV zum Vorsteuerabzug, soweit sie auf das Inland entfallende Beförderungsleistungen für das Unternehmen betreffen. ²Stellt der Unternehmer seinen Arbeitnehmern Fahrausweise für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zur Verfügung, sind die von den Arbeitnehmern in Anspruch genommenen Beförderungsleistungen nicht als Umsätze für das Unternehmen anzusehen. ³Die dafür vom Unternehmer beschafften Fahrausweise berechtigen ihn daher nicht zur Vornahme des Vorsteuerabzugs.

(2) ¹Bei Zuschlagkarten ist für den Vorsteuerabzug der Steuersatz zugrunde zu legen, der nach § 35 Abs. 2 UStDV für den dazugehörigen Fahrausweis gilt. ²Bei Fahrausweisen mit Umwegkarten ist für den Vorsteuerabzug der Steuersatz maßgebend, der für die Summe der im Fahrausweis und in der Umwegkarte angegebenen Tarifentfernungen gilt. ³Bei Fahrausweisen für Beförderungsleistungen im grenzüberschreitenden Personenverkehr und im internationalen Eisenbahnpersonenverkehr ist die Vorsteuer aus den Angaben der in § 34 Abs. 2 UStDV bezeichneten Bescheinigung zu ermitteln. ⁴Fahrausweise für Beförderungsleistungen auf ausländischen Strecken, die nach §§ 3, 4, 6 und 7 UStDV als Strecken im Inland gelten, berechtigen insoweit zum Vorsteuerabzug. ⁵Umgekehrt kann aufgrund von Fahrausweisen für Beförderungsleistungen auf Strecken im Inland, die nach §§ 2, 4, 5 und 7 UStDV als ausländische Strecken gelten, ein Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden.

(3) Im Wechselverkehr **zwischen den Eisenbahnen des Bundes und anderen Eisenbahnunternehmen** sowie zwischen den anderen Eisenbahnunternehmen sind auf dem gemeinsamen Fahrausweis die einzelnen Teilentfernungen angegeben (z.B. 400/75 km). ²In diesen Fällen ist für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge der für die einzelnen Teilentfernungen maßgebliche Steuersatz zugrunde zu legen. ³Betragen die angegebenen Teilentfernungen teils nicht mehr, teils jedoch mehr als 50 km, kann aus Vereinfachungsgründen der Gesamtfahrpreis für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge nach dem Anteil der einzelnen Teilentfernungen, auf die unterschiedliche Steuersätze anzuwenden sind, aufgeteilt werden. ⁴Enthalten gemeinsame Fahrausweise für Beförderungsleistungen durch mehrere in einem Verkehrs- und Tarifverbund zusammengeschlossene Unternehmer keine Angaben über den Steuersatz und die Entfernung, so ist für die Berechnung der abziehbaren Vorsteuerbeträge der ermäßigte Steuersatz zugrunde zu legen.

(4) Absatz 3 gilt entsprechend bei gemeinsamen Fahrausweisen für Beförderungsleistungen auf Eisenbahn- und Schiffsstrecken.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(5) ¹Bei Fahrausweisen im Luftverkehr kommt ein Vorsteuerabzug unter Zugrundelegung des ermäßigten Steuersatzes nicht in Betracht. ²Der Abzug auf der Grundlage des allgemeinen Steuersatzes ist nur zulässig, wenn dieser Steuersatz auf dem Fahrausweis ausdrücklich angegeben ist.

(6) ¹Bei Belegen im Reisegepäckverkehr sind die Vorschriften für den Vorsteuerabzug bei Fahrausweisen entsprechend anzuwenden. ²Zum Vorsteuerabzug berechtigen die Belege, die für die Beförderung von Reisegepäck im Zusammenhang mit einer Personenbeförderung ausgegeben werden.

(7) Keine Fahrausweise im Sinne des § 34 UStDV sind Belege über die Benutzung von Taxen, von Mietwagen oder von Kraftomnibussen außerhalb des Linienverkehrs.

(8) Zur Herausrechnung des Steuerbetrags aus dem Fahrpreis vgl. Abschnitt 194.

196. und 197. (weggefallen)**198. Vorsteuerabzug bei unfreien Versendungen und innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen****Unfreie Versendungen**

(1) ¹Nach § 40 UStDV wird die Berechtigung zum Vorsteuerabzug vom Absender der Frachtsendung auf den Empfänger übertragen. ²Die Regelung läßt keine Wahlmöglichkeit zu. ³Liegt frachtrechtlich eine unfreie Versendung vor, ist deshalb der Absender als der eigentliche Leistungsempfänger vom Vorsteuerabzug allgemein ausgeschlossen. ⁴§ 40 UStDV gilt außer bei Frachtsendungen im Rahmen von Lieferungen auch bei Versendungsaufträgen im Zusammenhang mit Materialgestellungen und Materialbestellungen.

(2) Wird bei unfreien Versendungen das Frachtgut von dem beauftragten Spediteur nicht unmittelbar, sondern über einen Empfangsspediteur an den endgültigen Frachtempfänger versendet, so gilt folgendes:

1. ¹Zieht der Empfangsspediteur die ihm berechneten Frachtkosten (Vorkosten) in eigenem Namen ein, ist er als Empfänger der diesen Kosten zugrundeliegenden Frachtleistungen anzusehen. ²Er kann daher die ihm dafür gesondert in Rechnung gestellte Steuer nach § 40 Abs. 1 UStDV als Vorsteuer abziehen. ³Der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs steht nicht entgegen, daß der Empfangsspediteur die Vorkosten weiterberechnet. ⁴§ 40 Abs. 1 Nr. 2 UStDV setzt nur voraus, daß der Frachtempfänger die Entrichtung der Frachtkosten an den Versandspediteur oder Frachtführer übernommen hat, nicht aber, daß er diese Kosten auch wirtschaftlich trägt. ⁵Bei dieser Gestaltung sind die verauslagten Frachtkosten beim Empfangsspediteur Teil der Bemessungsgrundlage für seine Leistung. ⁶Der endgültige Frachtempfänger ist zum Abzug der Steuer auf die gesamte Bemessungsgrundlage beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG berechtigt.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. ¹Tritt der Empfangsspediteur als Vermittler auf und behandelt er dementsprechend die Vorkosten als durchlaufende Posten, werden die diesen Kosten zugrundeliegenden Frachtleistungen an den endgültigen Frachtempfänger erbracht. ²In diesen Fällen ist § 40 Abs. 1 UStDV auf den Empfangsspediteur nicht anwendbar. ³Der Vorsteuerabzug steht allein dem endgültigen Frachtempfänger zu.

Innergemeinschaftliche Güterbeförderungen

- (3) ¹Als Leistungsempfänger im umsatzsteuerlichen Sinn ist grundsätzlich derjenige zu behandeln, in dessen Auftrag die Leistung ausgeführt wird (vgl. Abschnitt 192 Abs. 13). ²Aus Vereinfachungsgründen ist bei Leistungen im Sinne des § 3 b Abs. 3 bis 6 UStG der Rechnungsempfänger als ggf. zum Vorsteuerabzug berechtigter Leistungsempfänger anzusehen.

Beispiel:

¹Der in Frankreich ansässige Unternehmer U versendet Güter per Frachtnachnahme an den Unternehmer A in Deutschland. ²Bei Frachtnachnahmen wird regelmäßig vereinbart, daß der Beförderungsunternehmer dem Empfänger der Sendung die Beförderungskosten in Rechnung stellt und dieser die Beförderungskosten zahlt. ³Der Rechnungsempfänger A der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung ist als Empfänger der Beförderungsleistung (Leistungsempfänger) im Sinne des § 3 b Abs. 3 Satz 2 UStG anzusehen. ⁴A ist ggf. zum Vorsteuerabzug berechtigt.

199. Abzug der Einfuhrumsatzsteuer bei Einfuhr in das Inland

- (1) ¹Die Einfuhrumsatzsteuer kann vom Unternehmer als Vorsteuer abgezogen werden, wenn sie tatsächlich entrichtet wird und die Gegenstände für sein Unternehmen in das Inland eingeführt worden sind. ²Die Entrichtung ist durch einen zollamtlichen Beleg nachzuweisen. ³Zum Nachweis bei Mikroverfilmung vgl. Abschnitt 255 Abs. 3. ⁴Ein Beleg, in dem die gesamten Eingangsabgaben nach einem pauschalierten Satz in einer Summe angegeben sind, reicht für die Vornahme des Vorsteuerabzugs nicht aus. ⁵Wird die Einfuhrumsatzsteuer bei Fälligkeit nicht entrichtet, so ist ein bereits vorgenommener Vorsteuerabzug (§ 16 Abs. 2 Satz 4 UStG) zu berichtigen.

- (2) ¹Für den Vorsteuerabzug kommt es auf das Gelangen des Gegenstandes in das umsatzsteuerliche Inland (vgl. § 1 Abs. 2 UStG) an. ²Die Regelung ist vor allem für die Einfuhren von Bedeutung, die über einen Abfertigungsplatz im Ausland bewirkt werden. ³In diesen Fällen ist der Tatbestand der Einfuhr im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG nicht schon beim Eintreffen des Einfuhrgegenstandes auf dem Abfertigungsplatz - z.B. einem im Ausland befindlichen Grenzbahnhof mit einer deutschen Zollabfertigung -, sondern erst beim Übergang in das umsatzsteuerliche Inland verwirklicht. ⁴Das gilt auch dann, wenn der Gegenstand bereits auf dem Abfertigungsplatz einfuhrumsatzsteuerrechtlich abgefertigt wurde.

- (3) ¹Bei Einfuhren über die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete ist der Gegenstand ebenfalls erst beim Übergang in das umsatzsteuerliche Inland eingeführt. ²In diesen Fällen ist jedoch die Einfuhr in das Inland für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer nur dann bedeutsam, wenn der eingeführte Gegenstand nicht zur Ausführung der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Umsätze verwendet wird (vgl. hierzu Abschnitt 200). ³Im allgemeinen kommt es daher hierbei nur dann auf den Übergang des Gegenstandes in

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

das umsatzsteuerliche Inland an, wenn der eingeführte Gegenstand nicht schon in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten, insbesondere im Freihafen, sondern erst im Inland einfuhrumsatzsteuerrechtlich abgefertigt wird.

(4) ¹Eine Einfuhr für das Unternehmen ist gegeben, wenn der Unternehmer den eingeführten Gegenstand in seinen im Inland belegenen Unternehmensbereich eingliedert, um ihn hier im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit zur Ausführung von Umsätzen einzusetzen. ²Diese Voraussetzung ist bei dem Unternehmer gegeben, der im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht über den Gegenstand besitzt (vgl. auch BFH-Urteil vom 24.4.1980 - BStBl II S. 615). ³Nicht entscheidend ist, wer Schuldner der entrichteten Einfuhrumsatzsteuer war, wer diese entrichtet hat und wer den für den vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer eingeführten Gegenstand tatsächlich über die Grenze gebracht hat. ⁴Überläßt ein ausländischer Unternehmer einem inländischen Unternehmer einen Gegenstand zur Nutzung, ohne ihm die Verfügungsmacht an dem Gegenstand zu verschaffen, ist daher der inländische Unternehmer nicht zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt (vgl. BFH-Urteil vom 16.3.1993 - BStBl II S. 473)

(5) ¹Der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer steht auch dann nur dem Lieferer zu, wenn er den Gegenstand zur eigenen Verfügung in das Inland verbringt und ihn erst hier an seinen Abnehmer liefert. ²Hingegen kann nur der Abnehmer von der Abzugsberechtigung Gebrauch machen, wenn **die Lieferung an ihn im Ausland ausgeführt wird, z.B. wenn die Beförderung oder Versendung durch den Lieferer oder den Abnehmer im Ausland beginnt und der Lieferer nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer (§ 3 Abs. 8 UStG) ist.** ³Personen, die lediglich an der Einfuhr mitgewirkt haben, ohne über den Gegenstand verfügen zu können, z.B. Spediteure, Frachtführer, Handelsvertreter, sind auch dann nicht abzugsberechtigt, wenn sie den eingeführten Gegenstand vorübergehend entsprechend den Weisungen ihres Auftraggebers auf Lager nehmen. ⁴Zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer bei bestimmten Einfuhranschlußlieferungen vgl. Abschnitt 201.

(6) ¹In den Fällen des § 3 Abs. 8 UStG ist davon auszugehen, daß dem Abnehmer die Verfügungsmacht an dem Gegenstand erst im Inland verschafft wird. ²Dementsprechend ist in diesen Fällen der Lieferer zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt. ³Beim Reihengeschäft gilt dies für den Lieferer in der Reihe, der die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet.

(7) ¹Nicht erforderlich ist, daß der Unternehmer die Einfuhrumsatzsteuer selbst entrichtet hat. ²Er kann sie als Vorsteuer auch dann abziehen, wenn sein Beauftragter, z.B. der Spediteur, der Frachtführer oder der Handelsvertreter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. ³In diesen Fällen ist der Abzug davon abhängig, daß sich der Unternehmer den betreffenden zollamtlichen Beleg oder einen zollamtlich bescheinigten Ersatzbeleg für den Vorsteuerabzug aushändigen läßt.

(8) ¹Überläßt ein ausländischer Auftraggeber einem im Inland ansässigen Unternehmer einen Gegenstand zur Ausführung einer Werkleistung, z.B. einer Lohnveredelung, oder stellt der ausländische Auftraggeber einem im Inland ansässigen Unternehmer einen Gegenstand zur Ausführung einer Werklieferung bei, so kann die auf die Einfuhr des Gegenstandes entfallende Einfuhrumsatzsteuer von dem im Inland ansässigen Unternehmer abgezogen werden, wenn der Gegenstand nach Ausführung der Werkleistung oder

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Werklieferung in das Drittlandsgebiet zurückgelangt. ²Entsprechend kann verfahren werden, wenn der ausländische Auftraggeber den Gegenstand nach Ausführung der Werkleistung oder Werklieferung im Inland weiterliefert und diese Lieferung nicht nach § 4 Nr. 8 ff. UStG steuerfrei ist. ³Diese Voraussetzungen sind vom Unternehmer nachzuweisen. ⁴Wird der Gegenstand nach Ausführung der Werkleistung oder Werklieferung vom ausländischen Auftraggeber im Inland für eigene Zwecke verwendet oder genutzt, kann der im Inland ansässige Unternehmer den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer nicht vornehmen. ⁵Ein von ihm bereits vorgenommener Vorsteuerabzug ist rückgängig zu machen. ⁶In diesem Falle bleibt es somit bei der durch die Einfuhr entstandenen Belastung, sofern nicht der ausländische Auftraggeber hinsichtlich des eingeführten Gegenstandes zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

(9) ¹Bei der Einfuhr eines Gegenstandes, den der Unternehmer im Inland vermietet, ist nicht der Mieter, sondern der Vermieter zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt (vgl. auch BFH-Urteil vom 24.4.1980 - BStBl II S. 615). ²Gleiches gilt, wenn der Gegenstand geliehen oder aufgrund eines ähnlichen Rechtsverhältnisses zur Nutzung überlassen wird (BFH-Urteil vom 16.3.1993 - BStBl II S. 473).

(10) ¹Die Vorschriften des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG und des § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG schließen sich gegenseitig aus. ²Der Unternehmer kann somit **grundsätzlich** im Zusammenhang mit dem Bezug eines Gegenstandes nicht zugleich eine gesondert in Rechnung gestellte Steuer und Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. ³**Lediglich in den Reihengeschäftsfällen, in denen ein Abnehmer in der Reihe Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist und in der Rechnung über die Lieferung an ihn Steuer gesondert ausgewiesen wird, kann dieser Abnehmer zugleich die in Rechnung gestellte Steuer und die geschuldete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen (vgl. Abschnitt 31 a Abs. 16).** ⁴Auch in den Fällen, in denen nicht der Unternehmer, der im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht hat, sondern ein späterer Abnehmer den eingeführten Gegenstand beim Zollamt zum freien Verkehr abfertigen läßt, kann nur der Unternehmer den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer geltend machen, der bei der Einfuhr verfassungsberechtigt war. ⁵Zur Vermeidung von Schwierigkeiten kann der Unternehmer in diesen Fällen den eingeführten Gegenstand unmittelbar nach der Einfuhr einfuhrumsatzsteuerrechtlich zum freien Verkehr abfertigen lassen.

(11) ¹Wird ein Gegenstand im Rahmen einer beabsichtigten Lieferung (§ 3 Abs. 6 oder 8 UStG) in das Inland 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). ²Hierbei sind folgende Fälle zu unterscheiden:

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

¹Bei dieser Gestaltung ist vorgesehen, den Gegenstand im Rahmen einer Beförderungs- oder Versandungslieferung im Sinne des § 3 Abs. 6 UStG einzuführen. ²Ob 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) ¹Nimmt der vorgesehene Abnehmer den Gegenstand von vornherein nicht an, z.B. wegen offensichtlicher Mängel, verspäteter Lieferung oder fehlenden Lieferauftrags, ist der Gegenstand

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

nicht im Rahmen einer Lieferung eingeführt worden.² Wegen der sofortigen Annahmeverweigerung ist eine Lieferung nicht zustande gekommen.³ 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) ¹Hat der vorgesehene Abnehmer den eingeführten Gegenstand vorerst angenommen, später jedoch zurückgewiesen, z.B. wegen erst nachher festgestellter Mängel, ist zunächst eine Lieferung zustande gekommen.² Durch die spätere Zurückweisung wird sie zwar wieder rückgängig gemacht.³ Das ändert jedoch nichts daran, daß der Abnehmer im Zeitpunkt der Einfuhr, die als selbständiger umsatzsteuerlicher Tatbestand bestehen bleibt, noch als Verfügungsberechtigter anzusehen war.⁴ Die Berechtigung zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer steht deshalb in diesen Fällen dem vorgesehenen Abnehmer zu (vgl. auch Absatz 5).⁵ Der Nachweis, daß der Gegenstand erst später zurückgewiesen wurde, kann durch einen Vermerk auf den Versandunterlagen und die **Buchung** als Wareneingang geführt werden.

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

¹Bei dieser Abwicklung beabsichtigen die Beteiligten eine Beförderungs- oder Versandungslieferung im Sinne des § 3 Abs. 8 UStG.² 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).³ Deshalb kann stets nur der Absender die Einfuhrumsatzsteuer abziehen.

³Nach Nummer 1 und 2 ist grundsätzlich auch dann zu verfahren, wenn der Absender den eingeführten Gegenstand nach der Annahmeverweigerung durch den vorgesehenen Abnehmer im Inland an einen anderen Abnehmer liefert.⁴ 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.

(12) ¹Geht der eingeführte Gegenstand während des Transports an den vorgesehenen Abnehmer im Inland verloren oder wird er vernichtet, **bevor eine Lieferung ausgeführt worden ist, kommt der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer nur für den Absender in Betracht.**² Das gleiche gilt, wenn der Gegenstand aus einem anderen Grund nicht an den vorgesehenen Abnehmer gelangt.

(13) Werden eingeführte Gegenstände sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Zwecke verwendet, so gilt für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer Abschnitt 192 Abs. 18 entsprechend.

200. Abzug der Einfuhrumsatzsteuer in den Fällen des § 1 Abs. 3 UStG

(1) ¹Abziehbar ist auch die Einfuhrumsatzsteuer für die Gegenstände, die zur Ausführung bestimmter Umsätze in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten verwendet werden (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG, zweite Alternative).² Der Vorsteuerabzug setzt voraus, daß der Unternehmer den einfuhrumsatzsteuer-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

rechtlich abgefertigten Gegenstand mittelbar oder unmittelbar zur Ausführung der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Umsätze einsetzt. ³Die Abzugsberechtigung erstreckt sich nicht nur auf die Einfuhrumsatzsteuer für die Gegenstände, die in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Umsätze eingehen. ⁴Vielmehr ist auch die Einfuhrumsatzsteuer für solche Gegenstände abziehbar, die der Unternehmer in seinem Unternehmen einsetzt, um diese Umsätze auszuführen, z.B. für betriebliche Investitionsgüter oder Hilfsstoffe, die zur Ausführung dieser Umsätze genutzt oder verwendet werden.

(2) ¹Bewirkt der Unternehmer außer Umsätzen, die unter § 1 Abs. 3 UStG fallen, auch Umsätze der gleichen Art, die nicht steuerbar sind, so kann er dafür den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer aus Vereinfachungsgründen ebenfalls in Anspruch nehmen. ²Voraussetzung ist jedoch, daß die nicht steuerbaren Umsätze auch im Falle der Steuerbarkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen würden.

Beispiel:

¹Ein im Freihafen ansässiger Unternehmer beliefert einen Abnehmer mit Gegenständen, die bei diesem zum Ge- und Verbrauch im Freihafen bestimmt sind. ²Hierbei wird ein Teil dieser Lieferung für das Unternehmen des Abnehmers, ein Teil für den nichtunternehmerischen Bereich des Abnehmers ausgeführt (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 UStG). ³Obwohl nur die für den nichtunternehmerischen Bereich ausgeführten Lieferungen unter § 1 Abs. 3 UStG fallen, kann der Lieferer auch die Einfuhrumsatzsteuer für die Gegenstände abziehen, die den für das Unternehmen des Abnehmers bestimmten Lieferungen zuzuordnen sind. ⁴Die gleiche Vereinfachung gilt bei sonstigen Leistungen, die der Unternehmer teils für das Unternehmen des Auftraggebers, teils für den nichtunternehmerischen Bereich des Auftraggebers (§ 1 Abs. 3 Nr. 2 UStG) ausführt.

(3) ¹Hat ein Unternehmer Gegenstände einfuhrumsatzsteuerrechtlich abfertigen lassen, um sie nach einer Be- oder Verarbeitung vom Freihafen aus teils in das übrige Ausland, teils im Rahmen einer zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelung (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 Buchstabe a UStG) in das Inland zu liefern, so kann er die Einfuhrumsatzsteuer in beiden Fällen abziehen. ²Das gleiche gilt für Gegenstände, die der Unternehmer im Freihafen zur Ausführung dieser Umsätze im eigenen Unternehmen gebraucht oder verbraucht. ³Entsprechend kann in den Fällen einer zollamtlich besonders zugelassenen Freihafenlagerung verfahren werden.

(4) ¹Zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die sich im Zeitpunkt der Lieferung einfuhrumsatzsteuerrechtlich im freien Verkehr befinden (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 Buchstabe b UStG), ist der Unternehmer unabhängig davon berechtigt, ob die Gegenstände aus dem Freihafen in das übrige Ausland oder in das Inland gelangen. ²Auch bei einem Verbleiben der Gegenstände im Freihafen oder in den anderen in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zu. ³Bedeutung hat diese Regelung für die Lieferungen, bei denen der Liefergegenstand nach der einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Abfertigung vom Freihafen aus in das übrige Ausland gelangt oder von einem im Inland ansässigen Abnehmer im Freihafen abgeholt wird. ⁴In den Fällen, in denen der Lieferer den Gegenstand im Rahmen einer Lieferung vom Freihafen aus in das Inland befördert oder versendet, überschneiden sich die Vorschriften des § 1 Abs. 3 Nr. 4 Buchstabe b UStG und des § 3 Abs. 8 UStG. ⁵Für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

ist die Überschneidung ohne Bedeutung, da nach beiden Vorschriften allein dem Lieferer die Abzugsberechtigung zusteht (vgl. auch Abschnitt 199 Abs. 6).

(5) ¹Auch bei den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Umsätzen ist der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer davon abhängig, daß die Steuer tatsächlich entrichtet wird. ²Der Abzug ist daher zu berichtigen, wenn sie bei Eintritt der Fälligkeit nicht abgeführt worden ist. ³Im übrigen bestimmt sich der Abzug nach dem Zeitpunkt der einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Abfertigung des Gegenstandes. ⁴Das gilt auch, wenn der Gegenstand nach der Abfertigung in das Inland gelangt - z.B. wenn der Unternehmer den Gegenstand in den Fällen des § 1 Abs. 3 Nr. 4 UStG vom Freihafen aus an einen Abnehmer im Inland liefert oder der Abnehmer den Gegenstand in den Fällen des § 1 Abs. 3 Nr. 4 Buchstabe b UStG im Freihafen abholt - oder wenn der Unternehmer den Gegenstand nach einer zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelung ausnahmsweise nicht vom Freihafen, sondern vom Inland aus an den Abnehmer liefert, z.B. ab einem Lagerplatz im Inland.

(6) ¹Sind die Voraussetzungen der Absätze 1 bis 5 nicht gegeben und liegt auch keine Einfuhr in das Inland vor (vgl. Abschnitt 199), kann die Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die auf einem Abfertigungsplatz in einem Freihafen einfuhrumsatzsteuerrechtlich abgefertigt wurden, nicht als Vorsteuer abgezogen werden. ²In diesen Fällen kommt daher als Entlastungsmaßnahme nur ein Erlaß oder eine Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer durch die zuständige Zollstelle in Betracht. ³Das trifft z.B. auf Unternehmer zu, die einen einfuhrumsatzsteuerrechtlich abgefertigten Gegenstand nur zum unternehmerischen Ge- und Verbrauch im Freihafen aus dem übrigen Ausland bezogen haben. ⁴Das gleiche gilt beim Bezug von Gegenständen aus dem übrigen Ausland, wenn sie nach der einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Abfertigung zum freien Verkehr vom Freihafen aus wieder in das übrige Ausland verbracht werden. ⁵Voraussetzung für den Erlaß oder die Erstattung ist, daß die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden könnte, wenn entweder eine Einfuhr in das Inland oder eine Verwendung für die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Umsätze vorgelegen hätte.

201. Abzug der Einfuhrumsatzsteuer bei bestimmten Einfuhranschlußlieferungen

Allgemeines

(1) ¹Die in den §§ 41, 41 a und 42 UStDV enthaltenen Vereinfachungen bestehen darin, daß die Berechtigung zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer unter bestimmten Voraussetzungen vom Lieferer der eingeführten Gegenstände auf seinen oder einen in der Lieferkette folgenden Abnehmer übertragen wird. ²In Verbindung mit § 50 UStDV werden dadurch Schwierigkeiten bei der umsatzsteuerlichen Erfassung dieser Lieferungen und der Vornahme des Vorsteuerabzugs vermieden.

(2) ¹Erfäßt werden nur solche Lieferungen, bei denen sich der Liefergegenstand im Zeitpunkt der Einfuhr (vgl. Abschnitt 199 Abs. 2) noch in der Verfügungsmacht des Lieferers befindet. ²Nicht darunter fallen daher die Lieferungen, bei denen **die Verfügungsmacht bereits im Ausland auf den Abnehmer übergegangen ist**, unabhängig davon, ob sich hierbei der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 UStG oder nach § 3 Abs. 8 UStG beurteilt (vgl. hierzu Abschnitt 199 Abs. 5 und 6).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(3) ¹Die Anwendung der §§ 41 und 42 UStDV ist von den folgenden gemeinsamen Voraussetzungen abhängig:

1. ¹Der Liefergegenstand muß in das Inland befördert oder versendet und im Anschluß an die Einfuhr unverändert an den Abnehmer geliefert werden. ²Eine vor der Lieferung vorgenommene Be- oder Verarbeitung schließt die Anwendung der §§ 41 und 42 UStDV auch dann aus, wenn sie im Rahmen eines Zollverfahrens mit wirtschaftlicher Bedeutung vorgenommen wird.
2. ¹Die Einfuhrumsatzsteuer muß vom Abnehmer oder seinem Beauftragten, z.B. von dem vom Abnehmer beauftragten Spediteur, entrichtet worden sein. ²Hierbei kommt es darauf an, daß eine dieser Personen Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist.
3. ¹Der Lieferer darf die Steuer für die im Anschluß an die Einfuhr bewirkte Lieferung in der Rechnung nicht gesondert ausweisen. ²Entsprechendes gilt bei der Abrechnung mit einer Gutschrift.

²Die Voraussetzungen der Nummern 2 und 3 gelten für die Anwendung des § 41 a UStDV entsprechend, während die unter Nummer 1 geforderte unveränderte Weiterlieferung für § 41 a UStDV nicht gilt.

(4) ¹Sind die in Absatz 3 bezeichneten Voraussetzungen gegeben, so gilt der Liefergegenstand als für den Abnehmer eingeführt. ²Dadurch wird der Abnehmer so gestellt, als ob er schon im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht über den Liefergegenstand besessen hätte. ³Da gleichzeitig nach § 50 UStDV auf die Erhebung der vom Lieferer für seine Lieferung geschuldeten Steuer verzichtet wird, werden die der Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer vorausgehenden Lieferungen im Ergebnis so behandelt, als wären sie bereits im Ausland bewirkt worden.

(5) ¹Als für den Abnehmer eingeführt gilt der Gegenstand auch dann, wenn bei ihm die Voraussetzungen für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer nicht vorliegen, z.B. weil er kein Unternehmer ist oder den Gegenstand zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen. ²Zur Frage, wie Kettengeschäfte für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer zu beurteilen sind, vgl. Absatz 9.

Einführen durch im Ausland ansässige Unternehmer (§ 41 UStDV)

(6) In den Fällen des § 41 UStDV kommt als weitere Voraussetzung hinzu, daß es sich bei dem Lieferer um einen im Ausland ansässigen Unternehmer handeln muß (vgl. Abschnitt 233 Abs. 3).

Beispiel:

¹Der Südfruchthändler A in Tel Aviv versendet eine Ladung Apfelsinen zum Obstgroßmarkt in München. ²Seinen Abnehmer B findet er erst, während die Ware zum Bestimmungsort rollt. ³Nach Eintreffen der Ware in München nimmt sie der von B beauftragte Spediteur in Empfang und entrichtet die Einfuhrumsatzsteuer. ⁴A hat in seiner Rechnung die Steuer für die in München bewirkte Lieferung nicht gesondert ausgewiesen.

⁵Die Apfelsinen gelten als für den Abnehmer B eingeführt. ⁶Daher ist nicht A, sondern B zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁷Der Lieferer A wird aufgrund des § 50 UStDV mit seiner Lieferung nicht zur Steuer herangezogen.

Lieferungen von in einem Zollverfahren befindlichen Gegenständen

(7)¹Die einfuhrumsatzsteuerliche Behandlung von Gegenständen richtet sich nach dem für die Zollbehandlung gestellten Antrag.²Wird z.B. eine zoll- und einfuhrumsatzsteuerrechtlich zu einem Zollagervverfahren abgefertigte Ware vom Inhaber des Zollagers an einen anderen Lagerinhaber im Inland geliefert und erst von diesem in den freien Verkehr überführt, so wird dieser (zweite) Lagerinhaber Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.³Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG ist jedoch nur der liefernde (erste) Lagerinhaber zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt.⁴Aus Vereinfachungsgründen läßt § 41 a UStDV zu, daß statt des Einführers der die Einfuhrumsatzsteuer schuldende Abnehmer den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer vornehmen kann.

Ordergeschäfte (§ 42 UStDV)

(8)¹Ordergeschäfte sind Lieferungen, bei denen die Verfügungsmacht an dem Liefergegenstand durch Übergabe eines Traditionspapiers (z.B. Orderkonnossement, Orderladeschein oder Orderlagerschein) auf den Abnehmer übertragen wird.²Bei Einfuhren dieser Art ist es vielfach schwierig festzustellen, für welchen der Beteiligten der Liefergegenstand eingeführt worden ist und wer daher für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer in Betracht kommt.³§ 42 UStDV bestimmt deshalb, daß der Liefergegenstand als für den Abnehmer eingeführt gilt, der die Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStDV erfüllt (vgl. hierzu Absatz 3).⁴Hierbei ist es unerheblich, wann das Traditionspapier ausgestellt wird und ob sich der Liefergegenstand bei der Übergabe des Traditionspapiers an den vorgenannten Abnehmer noch im Ausland oder bereits im Inland befindet.

(9)¹Werden im Anschluß an die Einfuhr mehrere aufeinanderfolgende Lieferungen (sog. Kettengeschäfte) durch Übergabe eines Traditionspapiers bewirkt, so gilt der Liefergegenstand als für den Abnehmer eingeführt, der die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet oder durch seinen Beauftragten entrichten läßt.²Anders als in den Fällen des § 41 UStDV können die vorausgegangenen Lieferungen auch von Unternehmern bewirkt werden, die im Inland ansässig sind.

Beispiel:

¹Der brasilianische Tabakexporteur A versendet eine Schiffsladung Tabak nach Bremen.²Er hat über die Sendung ein Orderkonnossement ausgestellt, das während des Transports und der anschließenden Lagerung des Tabaks in Bremen nacheinander auf mehrere im Ausland oder im Inland ansässige Abnehmer übertragen wird.³Schließlich erwirbt es der Tabakimporteur B in Bremen.⁴Steuer ist für den Verkauf des Tabaks von keinem Lieferer ausgewiesen worden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁵B läßt die Einfuhrumsatzsteuer durch seinen Spediteur entrichten, den er gleichzeitig beauftragt, den Tabak in mehreren getrennten Sendungen an verschiedene Zigarrenhersteller befördern zu lassen.

⁶Der Tabak gilt als für den Importeur B eingeführt. ⁷B ist zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt. ⁸Auf die Erhebung der Steuer für die vorausgegangenen steuerbaren Lieferungen wird nach § 50 UStDV verzichtet. ⁹B hat seine Lieferungen zu versteuern. ¹⁰Das würde auch dann gelten, wenn er seinen Abnehmern die Verfügungsmacht ebenfalls durch Übergabe des Traditionspapiers verschafft hätte, weil bereits er die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet hat.

(10) ¹Wie Ordergeschäfte sind nach § 42 Abs. 3 UStDV die Einfuhrlieferungen zu behandeln, die mittels eines Konnossementsteilscheins oder eines Kaiteilscheins abgewickelt werden. ²Diese Dokumente sind rechtlich keine Traditionspapiere, in der Praxis treten sie jedoch vielfach an die Stelle von Originalkonnossementen oder echten Teilkonnossementen. ³Anders als bei echten Traditionspapieren vollzieht sich in diesen Fällen die Übertragung des Eigentums an dem eingeführten Gegenstand in der Weise, daß in der Übergabe des Dokuments zugleich die Abtretung des Herausgabeanspruchs nach § 931 BGB liegt und die Abtretung des Herausgabeanspruchs in der Regel zugleich die zur Übertragung des Eigentums erforderliche Einigung über den Eigentumsübergang enthält. ⁴Umsatzsteuerlich ist deshalb auch in diesen Fällen eine Lieferung an den Erwerber des Dokuments anzunehmen. ⁵Sie wird durch Abtretung des Herausgabeanspruchs an dem eingeführten Gegenstand bewirkt.

(11) ¹Einfuhrgeschäfte, die mittels eines Dokuments abgewickelt werden, aus dem der Erwerber lediglich einen obligatorischen Anspruch auf Auslieferung des eingeführten Gegenstands herleiten kann (oft als Delivery Order bezeichnet), fallen nicht unter die Regelung des § 42 UStDV. ²Hierbei wird die Lieferung nicht bei Übergabe des Dokuments, sondern erst mit der Übergabe des eingeführten Gegenstandes bewirkt.

202. Nachweis der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug**Aufzeichnungen und Belege**

(1) ¹Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug hat der Unternehmer aufzuzeichnen und durch Belege nachzuweisen. ²Als ausreichender Beleg ist anzusehen:

1. für die von einem anderen Unternehmer gesondert in Rechnung gestellten Steuern eine Rechnung im Sinne des § 14 UStG in Verbindung mit §§ 31 bis 34 UStDV;
2. für die Einfuhrumsatzsteuer ein zollamtlicher Beleg - z.B. der Abgabenbescheid - oder ein vom zuständigen Zollamt bescheinigter Ersatzbeleg, z.B. eine Abschrift der Zollquittung oder ein Ersatzbeleg für den Vorsteuerabzug nach amtlich vorgeschriebenem Muster.

³Geht die Originalrechnung verloren, so kann der Unternehmer den Nachweis darüber, daß ihm ein anderer Unternehmer Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen gesondert in Rechnung gestellt hat, nicht allein durch Vorlage der Originalrechnung, sondern mit allen verfahrensrechtlich zulässigen Mitteln führen

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(BFH-Urteile vom 5.8.1988 - BStBl 1989 II S. 120 und vom 16.4.1997 - BStBl II S. 582). ⁴In Einzelfällen ist auch die Zweitschrift einer Rechnung oder eines Einfuhrbelegs ausreichend (vgl. BFH-Urteile vom 20.8.1998 - BStBl 1999 II S. 324 und vom 19.11.1998 - BStBl 1999 II S. 255 sowie Abschnitt 243 Abs. 3).

(2) Der Umfang der Aufzeichnungspflichten, die für den Unternehmer zum Vorsteuerabzug und zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge bestehen, ergibt sich aus § 22 UStG und den §§ 63 bis 67 UStDV.

Mängel

(3) ¹Mängel im Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug hat grundsätzlich der Unternehmer zu vertreten. ²Rechnungen, die die in § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis 6 UStG bezeichneten Angaben nicht vollständig enthalten, berechtigen den Unternehmer in aller Regel nicht zum Vorsteuerabzug, es sei denn, die Rechnungen werden vom Rechnungsaussteller nachträglich vervollständigt. ³Enthält die Rechnung ungenaue oder unzutreffende Angaben über den leistenden Unternehmer (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UStG), ist nach Abschnitt 192 Abs. 12 zu verfahren. ⁴Bei fehlerhafter Rechnungsadresse (vgl. § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UStG) gelten die Ausführungen in Abschnitt 192 Abs. 17. ⁵Sind die Angaben über den Liefergegenstand oder über Art und Umfang der ausgeführten sonstigen Leistung in einer Rechnung (§ 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 UStG) unrichtig oder ungenau, so ist der Vorsteuerabzug grundsätzlich ausgeschlossen (vgl. wegen der Einzelheiten Abschnitt 192 Abs. 15 und 16). ⁶Beim Fehlen der in § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und 4 UStG bezeichneten Angaben über die Menge der gelieferten Gegenstände oder den Zeitpunkt des Umsatzes bestehen keine Bedenken, wenn der Unternehmer diese Merkmale anhand der sonstigen Geschäftsunterlagen, z.B. des Lieferscheins, ergänzt oder nachweist. ⁷Die Erleichterungen nach §§ 31 bis 34 UStDV bleiben unberührt.

(4) ¹Der Vorsteuerabzug setzt die Angabe des Entgelts als Grundlage des gesondert ausgewiesenen Steuerbetrages voraus (vgl. BFH-Urteil vom 27.1.1994 - BStBl II S. 342). ²Ist jedoch in einer Rechnung anstelle des Entgelts für die Lieferung oder sonstige Leistung (§ 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 UStG) Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe angegeben (Rechnungspreis), kann der Vorsteuerabzug auch vorgenommen werden, wenn der Rechnungsaussteller in der Rechnung außerdem den Steuerbetrag vermerkt, z.B.: „Rechnungspreis = 1.160 DM, darin ist die Umsatzsteuer mit 160 DM enthalten“. ³Aus Rechnungen über Kleinbeträge (§ 33 UStDV) kann der Vorsteuerabzug vorgenommen werden, wenn der Rechnungsempfänger den Rechnungsbetrag unter Berücksichtigung des in der Rechnung angegebenen Steuersatzes selbst in Entgelt und Steuerbetrag aufteilt (§ 35 UStDV).

Schätzung und Billigkeitsmaßnahmen

(5) ¹Sind die Unterlagen für den Vorsteuerabzug (Rechnungen, EUST-Belege) unvollständig oder nicht vorhanden, kann zwar der Unternehmer den Vorsteuerabzug nicht vornehmen. ²Gleichwohl kann das Finanzamt den Vorsteuerabzug unter bestimmten Voraussetzungen schätzen (vgl. Absatz 6) oder aus Billigkeitsgründen anerkennen (vgl. Absatz 7), sofern im übrigen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen. ³Ist jedoch zu vermuten, daß der maßgebliche Umsatz an den Unternehmer

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

nicht steuerpflichtig gewesen oder von einem unter § 19 Abs. 1 UStG fallenden Unternehmer ausgeführt worden ist, so ist ein Vorsteuerabzug zu versagen.

(6) ¹Der Vorsteuerabzug ist materiell eine Steuervergütung. ²Auf ihn sind daher die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften sinngemäß anzuwenden. ³Die abziehbaren Vorsteuern sind eine Besteuerungsgrundlage im Sinne von § 199 Abs. 1, § 157 Abs. 2 und § 162 Abs. 1 AO. ⁴Dem Grunde nach bestehen somit gegen eine Schätzung keine Bedenken (vgl. auch BFH-Urteil vom 12.6.1986 - BStBl II S. 721). ⁵Sie ist jedoch nur insoweit zulässig, als davon ausgegangen werden kann, daß vollständige Unterlagen für den Vorsteuerabzug vorhanden waren.

(7) ¹Soweit Unterlagen für den Vorsteuerabzug nicht vorhanden sind und auch nicht vorhanden waren oder soweit die Unterlagen unvollständig sind, kommt eine Anerkennung des Vorsteuerabzugs nur aus Billigkeitsgründen in Betracht (§ 163 AO). ²Dabei sind folgende Grundsätze zu beachten:

- 1 ¹Die Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen wegen sachlicher Härte setzt voraus, daß die Versagung des Vorsteuerabzugs im Einzelfall mit dem Sinn und Zweck des Umsatzsteuergesetzes nicht vereinbar wäre. ²Eine Billigkeitsmaßnahme ist daher zu gewähren, wenn die Versagung des Vorsteuerabzugs in diesen Fällen einen Überhang des gesetzlichen Tatbestandes über die Wertungen des Gesetzgebers bei der Festlegung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug darstellen würde (vgl. auch BFH-Urteile vom 25.7.1972 - BStBl II S. 918, vom 26.10.1972 - BStBl 1973 II S. 271, vom 15.2.1973 - BStBl II S. 466 und vom 19.10.1978 - BStBl 1979 II S. 345). ³**Die Nichtgewährung eines Vorsteuerabzugs kann auch sachlich unbillig sein, wenn dies den Geboten der Gleichheit und des Vertrauensschutzes, den Grundsätzen von Treu und Glauben oder dem Erfordernis der Zumutbarkeit widerspricht (vgl. BFH-Urteil vom 26.4.1995 - BStBl II S. 754).** ⁴Dem Unternehmer ist grundsätzlich zuzumuten, von sich aus alles zu tun, um die Mangelhaftigkeit der Unterlagen zu beseitigen. ⁵An die Zumutbarkeit ist ein strenger Maßstab anzulegen. ⁶Eine Billigkeitsmaßnahme ist daher erst in Betracht zu ziehen, wenn eine Vervollständigung oder nachträgliche Beschaffung der Unterlagen nicht möglich ist oder für den Unternehmer mit unzumutbaren Schwierigkeiten verbunden wäre. ⁷Aber auch in einem solchen Fall ist der Unternehmer verpflichtet, an einer möglichst vollständigen Sachaufklärung mitzuwirken. ⁸Unsicherheiten bei der Feststellung des Sachverhalts gehen zu seinen Lasten. ⁹**Die Voraussetzungen für eine Billigkeitsmaßnahme liegen nicht vor, wenn der Unternehmer über die empfangene Leistung keine ordnungsgemäße Rechnung erhalten hat (vgl. BFH-Urteil vom 12.6.1986 - BStBl II S. 721).**
2. ¹Im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme kann die Höhe des anzuerkennenden Vorsteuerabzugs durch Schätzung ermittelt werden. ²Sind ungerechtfertigte Steuervorteile nicht auszuschließen, ist ein ausreichender Sicherheitsabschlag zu machen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

203. Allgemeines zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug

Allgemeines

(1) ¹Der allgemeine Grundsatz, daß die in § 15 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UStG bezeichneten Vorsteuern abgezogen werden können, gilt nicht, wenn der Unternehmer bestimmte steuerfreie oder bestimmte nicht steuerbare Umsätze ausführt. ²Zu diesen Umsätzen **gehören auch die entsprechenden unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1 b und Abs. 9 a UStG.** ³Der Ausschluß vom Vorsteuerabzug erstreckt sich nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG auf die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, die der Unternehmer zur Ausführung der dort bezeichneten Umsätze verwendet, sowie auf die Steuer für sonstige Leistungen, die er für diese Umsätze in Anspruch nimmt. ⁴Unter Verwendung oder Inanspruchnahme der bezogenen Leistung ist allgemein die erstmalige tatsächliche Verwendung der Leistung zu verstehen (vgl. BFH-Urteile vom 25.1.1979 - BStBl II S. 394 und vom 26.2.1987 - BStBl II S. 521). ⁵Verwendung oder Inanspruchnahme in diesem Sinn ist nur durch **entgeltliche Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben** möglich. ⁶Maßgeblich für die Beurteilung im Rahmen des § 15 Abs. 2 und 3 UStG ist somit die erste Leistung oder **die erste unentgeltliche Wertabgabe**, in die die bezogene Leistung Eingang findet (vgl. BFH-Urteile vom 31.7.1987 - BStBl II S. 754 und vom 25.1.1996 - BStBl II S. 338). ⁷**Bei der Zurechnung sind grundsätzlich nur Umsätze zu berücksichtigen, die nach Inanspruchnahme der vorsteuerbelasteten Leistungen ausgeführt werden (vgl. BFH-Urteil vom 10.4.1997 - BStBl II S. 552).** ⁸Vom Abzug ausgeschlossen sind nicht nur die Vorsteuerbeträge, bei denen ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit den zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen des Unternehmers besteht. ⁹Der Ausschluß umfaßt auch die Vorsteuerbeträge, die in einer mittelbaren wirtschaftlichen Verbindung zu diesen Umsätzen stehen.

Beispiel 1:

Bezieht eine Bank Werbeartikel bis 75 DM je Gegenstand, für die ihr Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wird, so sind diese Vorsteuerbeträge insoweit vom Abzug ausgeschlossen, als sie den nach § 4 Nr. 8 UStG steuerfreien Umsätzen zuzuordnen sind (vgl. BFH-Urteile vom 26.7.1988 - BStBl II S. 1015 und vom 4.3.1993 - BStBl II S. 527).

Beispiel 2:

¹Hat sich der Veräußerer eines unternehmerisch genutzten Grundstücks dem Erwerber gegenüber zur Demontage und zum Abtransport betrieblicher Einrichtungen verpflichtet, werden die für die Demontage bezogenen Leistungen zur Ausführung des steuerfreien Grundstücksumsatzes verwendet. ²Die für die Transportleistungen in Rechnung gestellte Steuer ist nur mit dem gegebenenfalls geschätzten Betrag vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, der durch die bloße Räumung verursacht ist (vgl. BFH-Urteil vom 27.7.1988 - BStBl 1989 II S. 65).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 3:

Wurde ein Grundstück, das mit dem Ziel der Bebauung und anschließenden teils steuerpflichtigen und teils steuerfreien Vermietung erworben worden war, später steuerfrei veräußert, weil die Bebauung nicht realisiert werden konnte, sind die im Zusammenhang mit dem Erwerb, der Bauplanung und dgl. angefallenen Vorsteuern wirtschaftlich der nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG steuerfreien Veräußerung zuzuordnen und dementsprechend nicht abziehbar (vgl. BFH-Urteile vom 21.7.1988 - BStBl 1989 II S. 60 und vom 30.11.1989 - BStBl 1990 II S. 345).

Beispiel 4:

Stellt eine Bank ihren Kunden und - um weitere Kunden zu gewinnen - anderen Autofahrern unentgeltlich Stellplätze zum Parken zur Verfügung, sind die Umsatzsteuern, die ihr für die Leistungen zur Errichtung und den Unterhalt des Parkhauses in Rechnung gestellt worden sind, im Verhältnis ihrer steuerfreien Umsätze an den gesamten Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen (BFH-Urteil vom 4.3.1993 - BStBl II S. 525).

¹⁰Im Einzelfall können Vorsteuerbeträge mehreren gleichwertig nebeneinanderstehenden Ausgangsumsätzen wirtschaftlich zugeordnet werden.

Beispiel 5:

Vermietet ein Bauunternehmer ein Haus an einen privaten Mieter unter dem Vorbehalt, zur Förderung eigener steuerpflichtiger Umsätze das Haus bei Bedarf zu Besichtigungszwecken (als sog. Musterhaus) zu nutzen, tritt neben die Verwendung zur Ausführung steuerfreier Vermietungsumsätze die Verwendung zur Ausführung steuerpflichtiger (Bau-)Umsätze (sog. gemischte Verwendung im Sinne des § 15 Abs. 4 UStG, BFH-Urteil vom 9.9.1993 - BStBl 1994 II S. 269).

Beispiel 6:

Veräußert ein Unternehmer mit seinem Namen versehene Werbeartikel an seine selbständigen Handelsvertreter zu einem Entgelt weiter, das die Anschaffungskosten erheblich unterschreitet, sind die Werbeartikel nicht ausschließlich den Ausgangslieferungen zuzuordnen, in die sie gegenständlich eingehen, sondern auch den übrigen Umsätzen des Unternehmers, für die erworben wird (BFH-Urteil vom 16.9.1993 - BStBl 1994 II S. 271).

(2) ¹Umsätze, die dem Unternehmer zur Vornahme einer Einfuhr dienen, sind für die Frage des Vorsteuerabzugs den Umsätzen zuzurechnen, für die der eingeführte Gegenstand verwendet wird.

Beispiel 1:

¹Ein Arzt nimmt wegen rechtlicher Schwierigkeiten, die bei der Einfuhr eines medizinischen Geräts eingetreten sind, einen Rechtsanwalt in Anspruch. ²Obwohl die Einfuhr der Einfuhrumsatzsteuer unterlegen hat, kann der Arzt die ihm vom Rechtsanwalt in Rechnung gestellte Steuer nicht als

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Vorsteuer abziehen. ³Die Rechtsberatung ist ebenso wie das eingeführte medizinische Gerät der steuerfreien ärztlichen Tätigkeit zuzurechnen.

Beispiel 2:

¹Eine Arzneimittelfabrik, die ausschließlich steuerpflichtige Umsätze bewirkt, führt mit einem eigenen Fahrzeug Blutkonserven ein, die sie für Forschungszwecke benötigt. ²Die mit dem Transport zusammenhängenden Vorsteuern sind trotz der steuerfreien Einfuhr abziehbar. ³Sie stehen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Umsätzen.

Spätere erstmalige Verwendung

(3) ¹Der Ausschluß vom Vorsteuerabzug tritt auch dann ein, wenn die maßgeblichen Umsätze des Unternehmers erst in einem späteren Besteuerungszeitraum bewirkt werden (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1976 - BStBl 1977 II S. 448). ²Stehen in diesen Fällen die Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Umsätzen, zu denen der Unternehmer dem Finanzamt darlegt, daß er bei ihrer Ausführung auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG verzichten wird, so bleibt es nur dann beim Vorsteuerabzug, wenn der Verzicht tatsächlich durchgeführt wird (vgl. auch BFH-Urteil vom 25.1.1979 - BStBl II S. 394). ³**Werden Vermietungsumsätze beabsichtigt, tatsächlich aber nicht ausgeführt, ist ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nicht zulässig und damit der Vorsteuerabzug ausgeschlossen.**

(4) ¹Hat der Unternehmer für sein Unternehmen gelieferte oder eingeführte Gegenstände oder in Anspruch genommene sonstige Leistungen für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze vorgesehen, sie aber erstmals in einem späteren Besteuerungszeitraum für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist ein zunächst vorgenommener Vorsteuerabzug durch Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung, z.B. nach § 164 Abs. 2, § 165 Abs. 2 AO, rückgängig zu machen. ²Eine vorbehaltlose und endgültige Steuerfestsetzung kann unter diesen Voraussetzungen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geändert werden (vgl. BFH-Urteil vom 26.2.1987 - BStBl II S. 521). ³Wird über den Verwendungszweck erst später entschieden und ist daher zunächst ungewiß, ob oder inwieweit der Vorsteuerabzug gegeben ist, so ist die Steuerfestsetzung ggf. auszusetzen, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO), oder vorläufig durchzuführen (§ 165 Abs. 1 AO). ⁴Sind Gegenstände oder in Anspruch genommene sonstige Leistungen nicht verwendet worden, aber für Umsätze des Unternehmers bestimmt gewesen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist die Vorsteuer ebenfalls nicht abziehbar, z.B. bei Unbrauchbarkeit oder Untergang der Gegenstände. ⁵Leistungsbezüge, die - z.B. wegen Verlusts, Beschädigung oder Projektaufgabe - in keine Ausgangsumsätze gegenständlich eingehen (sog. Fehlmaßnahmen), müssen denjenigen Ausgangsumsätzen zugerechnet werden, zu denen sie nach Kostenzurechnungsgesichtspunkten gehören (vgl. BFH-Urteil vom 15.9.1994 - BStBl 1995 II S. 88).

204. Ausschluß des Vorsteuerabzugs bei steuerfreien Umsätzen

(1) ¹Vorsteuerbeträge für steuerfreie Umsätze sind nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG grundsätzlich vom Abzug ausgeschlossen. ²Der Ausschluß erstreckt sich jedoch nicht auf die Vorsteuerbeträge, die den in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchstaben a und b UStG bezeichneten steuerfreien Umsätzen zuzurechnen sind.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Unter Buchstabe a des § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG fallen insbesondere die Ausfuhrlieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe a, § 6 UStG), die innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6 a UStG), die Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 4 Nr. 1, § 7 UStG), die Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt (§ 4 Nr. 2, § 8 UStG), die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit der Einfuhr, Ausfuhr und Durchfuhr (§ 4 Nr. 3 und 5 UStG), die Goldlieferungen an die Zentralbanken (§ 4 Nr. 4 UStG), bestimmte Umsätze der Eisenbahnen des Bundes (§ 4 Nr. 6 UStG), bestimmte Umsätze an im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ansässige NATO-Streitkräfte, ständige diplomatische Missionen und berufskonsularische Vertretungen sowie zwischenstaatliche Einrichtungen (§ 4 Nr. 7 UStG), die steuerfreien Reiseleistungen (§ 25 Abs. 2 UStG) sowie die Umsätze, die nach den in § 26 Abs. 5 UStG bezeichneten Vorschriften steuerfrei sind. ²Wegen des Vorsteuerabzugs bei den nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfreien sonstigen Leistungen vgl. Abschnitt 275.

(3) ¹Buchstabe b des § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG betrifft die Umsätze, die nach § 4 Nr. 8 Buchstaben a bis g oder Nr. 10 Buchstabe a UStG steuerfrei sind. ²Für diese Finanz- und Versicherungsumsätze tritt der Ausschluß vom Vorsteuerabzug jedoch nur dann nicht ein, wenn sie sich unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in das Drittlandsgebiet ausgeführt werden. ³Die Voraussetzung "unmittelbar" bedeutet, daß die vorbezeichneten Umsätze in direktem Zusammenhang mit dem Gegenstand der Ausfuhr stehen müssen. ⁴Nicht ausreichend ist es, wenn diese Umsätze in Verbindung mit solchen betrieblichen Vorgängen des Unternehmers stehen, die ihrerseits erst dazu dienen, die Ausfuhr zu bewirken.

Beispiel 1:

¹Der Unternehmer läßt einen Gegenstand, den er in das Drittlandsgebiet ausführt, gegen Transportschäden versichern.

²Der unmittelbare Zusammenhang mit dem Gegenstand der Ausfuhr ist gegeben. ³Die nach § 4 Nr. 10 Buchstabe a UStG steuerfreie Leistung des Versicherungsunternehmers schließt daher den Vorsteuerabzug nicht aus.

Beispiel 2:

¹Der Unternehmer nimmt einen Kredit zur Anschaffung einer Maschine in Anspruch, die er ausschließlich zur Herstellung von Exportgütern einsetzt.

²Der unmittelbare Zusammenhang mit dem Gegenstand der Ausfuhr ist nicht gegeben. ³Das Kreditinstitut kann deshalb die Vorsteuerbeträge, die der nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfreien Kreditgewährung zuzurechnen sind, nicht abziehen.

⁵Eine Ausfuhr im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe b UStG ist anzunehmen, wenn der Gegenstand endgültig in das Drittlandsgebiet gelangt. ⁶Es braucht keine Ausfuhrlieferung nach § 6 UStG vorzuliegen. ⁷Außerdem kann der Gegenstand vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet werden. ⁸Die Ausflagung eines Seeschiffes ist keine Ausfuhr, gleichgültig in welcher Form sich dieser Vorgang vollzieht.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(4) ¹Fällt ein Umsatz sowohl unter eine der in § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG bezeichneten Befreiungsvorschriften als auch unter eine Befreiungsvorschrift, die den Vorsteuerabzug ausschließt, z.B. die Ausfuhrlieferung von Blutkonserven so geht die in § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG aufgeführte Befreiungsvorschrift der anderen vor.

²Daher kann auch für diese Umsätze der Vorsteuerabzug beansprucht werden.

(5) Zum Ausschluß des Vorsteuerabzugs bei Krediten, die im Zusammenhang mit anderen Umsätzen eingeräumt werden, vgl. Abschnitt 29 a.

205. Ausschluß des Vorsteuerabzugs bei Umsätzen im Ausland

(1) ¹Umsätze im Ausland, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden, schließen den Vorsteuerabzug grundsätzlich aus (§ 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG). ²Der Ausschluß vom Vorsteuerabzug beurteilt sich ausschließlich nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht. ³Der Abzug entfällt unabhängig davon, ob der maßgebliche Umsatz nach dem Umsatzsteuerrecht des Staates, in dem er bewirkt wird, steuerpflichtig ist oder als steuerfreier Umsatz zum Vorsteuerabzug berechtigt. ⁴Der Ausschluß vom Vorsteuerabzug tritt auch für solche Umsätze ein, die bei Ausführung im Inland nach § 9 UStG als steuerpflichtig behandelt werden könnten. ⁵Daher schließt z.B. die Vermietung eines im Ausland gelegenen Grundstücks den Abzug der nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht geschuldeten Steuerbeträge auch dann aus, wenn für den entsprechenden Vermietungsumsatz im Inland auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 UStG verzichtet werden könnte.

(2) ¹Ausgenommen vom Ausschluß des Vorsteuerabzugs sind die Umsätze, die nach den in § 15 Abs. 3 Nr. 2 UStG bezeichneten Vorschriften steuerfrei wären. ²Zu den in Nummer 2 Buchstabe a dieser Vorschrift aufgeführten Steuerbefreiungen vgl. Abschnitt 204 Abs. 2.

(3) ¹Die Umsätze, die nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis g oder Nr. 10 Buchstabe a UStG steuerfrei wären, berechtigen dann zum Vorsteuerabzug, wenn der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig ist (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe b UStG). ²Die Frage, ob diese Voraussetzung erfüllt ist, beurteilt sich wie folgt:

1. ¹Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer und die Leistung für das Unternehmen bestimmt, so ist der Ort maßgebend, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. ²Ist die Leistung ausschließlich oder überwiegend für eine Betriebsstätte des Leistungsempfängers bestimmt, so ist auf den Ort der Betriebsstätte abzustellen.
2. ¹Ist der Leistungsempfänger kein Unternehmer, kommt es für die Ansässigkeit darauf an, wo er seinen Wohnsitz oder Sitz hat. ²Das gleiche gilt, wenn der Leistungsempfänger zwar unternehmerisch tätig ist, die Leistung aber für seinen nichtunternehmerischen Bereich bestimmt ist.

Beispiel:

¹Ein Kreditinstitut in Stuttgart gewährt der in Genf gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens, dessen Geschäftsleitung sich in Paris befindet, ein Darlehen. ²Das Darlehen ist zur Renovierung des Betriebsgebäudes der Genfer Betriebsstätte bestimmt.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

³Für die Ansässigkeit des Leistungsempfängers ist der Ort der Betriebsstätte maßgebend. ⁴Er liegt im Drittlandsgebiet. ⁵Das Kreditinstitut kann daher die Vorsteuern abziehen, die der nicht steuerbaren Darlehensgewährung (§ 3 a Abs. 3 und 4 Nr. 6 Buchstabe a UStG) zuzurechnen sind.

⁶Wäre das Darlehen für den in Paris gelegenen Teil des Unternehmens bestimmt, entfielen der Vorsteuerabzug.

(4) ¹Für die in § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe b UStG bezeichneten Finanz- und Versicherungsumsätze kann der Vorsteuerabzug auch in folgenden Fällen in Anspruch genommen werden:

²Der Leistungsempfänger ist zwar nicht im Drittlandsgebiet, sondern im Gemeinschaftsgebiet ansässig, die an ihn ausgeführte Leistung bezieht sich aber unmittelbar auf einen Gegenstand, der in das Drittlandsgebiet ausgeführt wird (vgl. hierzu Abschnitt 204 Abs. 3).

Beispiel:

¹Ein Unternehmer in Kopenhagen läßt bei einem Versicherungsunternehmen in Hamburg einen Gegenstand gegen Diebstahl versichern. ²Den Gegenstand liefert der Unternehmer an einen Abnehmer in Polen.

³Die Versicherungsleistung ist nicht steuerbar (§ 3 a Abs. 3 und 4 Nr. 6 Buchstabe a UStG). ⁴Das Versicherungsunternehmen kann die dieser Leistung zuzurechnenden Vorsteuern abziehen.

206. Ausschluß des Vorsteuerabzugs bei unentgeltlichen Leistungen

(1) ¹Unentgeltliche Lieferungen und sonstige Leistungen schließen den Vorsteuerabzug grundsätzlich aus, wenn sie im Falle der Entgeltlichkeit steuerfrei wären (§ 15 Abs. 2 Nr. 3 UStG). ²Wie bei den Umsätzen im Ausland (§ 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG) sind auch bei den unentgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen die Umsätze vom Abzugsverbot ausgenommen, die in § 15 Abs. 3 Nr. 2 UStG aufgeführt sind (vgl. hierzu Abschnitte 204 Abs. 2 und 205 Abs. 3 und 4).

(2) Werden unentgeltliche Lieferungen oder sonstige Leistungen im Ausland ausgeführt, so sind sie für die Frage des Ausschlusses vom Vorsteuerabzug so zu beurteilen wie die entsprechenden unentgeltlichen Umsätze, die im Inland bewirkt werden.

Beispiel:

Eine unentgeltliche ärztliche Behandlung schließt bei dem behandelnden Arzt den Vorsteuerabzug unabhängig davon aus, ob er diese Leistung im Inland oder im Ausland ausführt.

(3) ¹Auf unentgeltliche Umsätze, die im Falle der Entgeltlichkeit nach § 4 Nr. 8 Buchstaben a bis g, Nr. 9 Buchstabe a, Nr. 12, 13 oder 19 UStG steuerfrei wären, kann § 9 UStG nicht angewendet werden. ²Diese Vorschrift setzt voraus, daß der maßgebliche Umsatz steuerbar ist (vgl. auch Abschnitt 205 Abs. 1).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

207. Grundsätze zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge

(1) ¹Verwendet der Unternehmer die für sein Unternehmen gelieferten oder eingeführten Gegenstände und die in Anspruch genommenen sonstigen Leistungen sowohl für Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausschließen, so hat er die angefallenen Vorsteuerbeträge in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen. ²Das gilt auch dann, wenn die maßgeblichen Umsätze in einem späteren Besteuerungszeitraum bewirkt werden (vgl. hierzu auch Abschnitt 203 Abs. 3 und 4). ³Die 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-Urteile vom 18.12.1986 - BStBl 1987 II S. 280 und vom 10.4.1997 - BStBl II S. 552), und auch nicht nach der beabsichtigten Verwendung des bezogenen Gegenstandes oder der in Anspruch genommenen sonstigen Leistung (vgl. BFH-Urteile vom 26.2.1987 - BStBl II S. 521 und vom 20.7.1988 - BStBl II S. 1012). ⁴Von der Aufteilung in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil sind die Vorsteuerbeträge ausgenommen, die zwar der Verwendung nach für eine Aufteilung in Frage kämen, bei denen jedoch die sonstigen Voraussetzungen des § 15 UStG für den Abzug nicht vorliegen, z.B. bei fehlendem Steuerausweis in der Rechnung. ⁵Außerdem scheiden die Steuerbeträge für eine Aufteilung aus, die dem Unternehmer für in Anspruch genommene Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellt wurden (vgl. auch Abschnitt 192 Abs. 3). ⁶Diese Vorsteuerbeträge bleiben insgesamt vom Abzug ausgeschlossen.

(2) ¹Die Aufteilung der Vorsteuern ist nach § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen. ²Dies bedeutet, daß die Vorsteuern ausschließlich nach ihrer wirtschaftlichen Zuordnung aufzuteilen sind (vgl. Abschnitt 208). ³Die Aufteilung schließt an die Grundsätze an, die sich aus § 15 Abs. 2 und 3 UStG für die Zuordnung der Vorsteuern zu den einzelnen Umsätzen des Unternehmers herleiten. ⁴Dementsprechend erstreckt sich § 15 Abs. 4 UStG nicht auf die Vorsteuerbeträge, die entweder allein den zum Abzug berechtigenden Umsätzen oder allein den zum Ausschluß des Vorsteuerabzugs führenden Umsätzen zuzurechnen sind. ⁵Die Abziehbarkeit der einer Umsatzart ausschließlich zurechenbaren Vorsteuerbeträge beurteilt sich daher stets nach den Vorschriften des § 15 Abs. 1 bis 3 UStG. ⁶Die Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG betrifft somit nur die Vorsteuerbeträge, die teils der einen und teils der anderen Umsatzart zuzuordnen sind (vgl. BFH-Urteil vom 16.9.1993 - BStBl 1994 II S. 271).

(3) ¹Bei einem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens ist für die Vornahme des Vorsteuerabzugs von den Verhältnissen in dem Besteuerungszeitraum auszugehen, in dem das Wirtschaftsgut erstmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird. ²Maßgebend ist die Verwendung während des gesamten Besteuerungszeitraums. ³Das gilt sowohl bei einer gleichzeitigen Verwendung des Wirtschaftsgutes für zum Vorsteuerabzug berechtigende und nicht berechtigende Umsätze als auch bei einer späteren, aber noch innerhalb des Besteuerungszeitraums der erstmaligen Verwendung liegenden Änderung des Verwendungszwecks. ⁴Wird ein insgesamt für ein Unternehmen angeschafftes Gebäude nach der Fertigstellung nur teilweise vermietet, während es im übrigen leersteht, so liegen nur hinsichtlich der vermieteten Räume bzw. Flächen Verwendungsumsätze vor; im Fall eines anschließenden Verkaufs dieses Gebäudes ist die Veräußerung die erstmalige tatsächliche Verwendungsleistung bezüglich des bis dahin leerstehenden Gebäudeteils (BFH-Urteil vom 12.11.1987 - BStBl 1988 II S. 468). ⁵Über die Abziehbarkeit der

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Vorsteuerbeträge aus der Herstellung eines solchen Gebäudes kann erst nach der erstmaligen tatsächlichen Verwendung sämtlicher Räume materiell abschließend entschieden werden (BFH-Urteil vom 31.7.1987 - BStBl II S. 754).

(4) Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens in einem späteren Besteuerungszeitraum die Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug im Besteuerungszeitraum der erstmaligen Verwendung maßgebend waren, so ist für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs § 15 a UStG maßgebend (vgl. Abschnitt 215).

(5) Im Voranmeldungsverfahren kann der Unternehmer die Aufteilung aus Vereinfachungsgründen statt nach den Verhältnissen des betreffenden Voranmeldungszeitraums nach den Verhältnissen eines vorangegangenen Besteuerungszeitraums oder nach den voraussichtlichen Verhältnissen des laufenden Besteuerungszeitraums vornehmen.

208. Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG

(1) ¹Eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach der in § 15 Abs. 4 UStG bezeichneten Methode bezweckt eine genaue Zuordnung der Vorsteuerbeträge zu den Umsätzen, denen sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. ²Folgende drei Gruppen von Vorsteuerbeträgen sind zu unterscheiden:

1. ¹Vorsteuerbeträge, die in voller Höhe abziehbar sind, weil sie ausschließlich Umsätzen zuzurechnen sind, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. ²Das sind z.B. in einem Fertigungsbetrieb die Vorsteuerbeträge, die bei der Anschaffung von Material oder Anlagegütern anfallen. ³Bei einem Handelsbetrieb kommen vor allem die Vorsteuerbeträge aus Warenbezügen in Betracht.
2. ¹Vorsteuerbeträge, die in voller Höhe vom Abzug ausgeschlossen sind, weil sie ausschließlich Umsätzen zuzurechnen sind, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. ²Hierzu gehören z.B. bei steuerfreien Grundstücksverkäufen die Vorsteuerbeträge für die Leistungen des Maklers und des Notars sowie für Inserate. ³Bei steuerfreien Vermietungen und Verpachtungen kommen vor allem die Vorsteuerbeträge in Betracht, die bei der Anschaffung oder Herstellung eines Wohngebäudes, beim Herstellungs- und Erhaltungsaufwand, bei Rechtsberatungen und der Grundstücksverwaltung anfallen.
3. ¹Übrige Vorsteuerbeträge. ²In diese Gruppe fallen alle Vorsteuerbeträge, die sowohl mit Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch mit Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. ³Hierzu gehören z.B. die Vorsteuerbeträge, die mit dem Bau, der Einrichtung und der Unterhaltung eines Verwaltungsgebäudes in Verbindung stehen, das auch der Ausführung steuerfreier Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 12 UStG dient. ⁴Wegen der zugelassenen Erleichterungen bei der Aufteilung vgl. Abschnitt 210.

(2) ¹Für eine Aufteilung kommen nur die in Absatz 1 Nr. 3 bezeichneten Vorsteuerbeträge in Betracht. ²Die Aufteilung dieser Vorsteuern ist nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung **durch die sog. gegenständliche Zuordnung oder nach Kostenzurechnungsgesichtspunkten** vorzunehmen (vgl. BFH-Urteile vom 16.9.1993 - BStBl 1994 II S. 271 und vom 10.4.1997 - BStBl II S. 552). ³Hierbei ist die betriebliche Kostenrechnung (Betriebsabrechnungsbogen, Kostenträgerrechnung) oder die Aufwands- und Ertragsrechnung in der Regel als geeigneter Anhaltspunkt heranzuziehen. ⁴Zu beachten ist jedoch, daß die verrechneten Kosten und der verrechnete Aufwand nicht mit den Werten (Vorausätzen) übereinstimmen,

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

über deren Vorsteuern zu entscheiden ist.⁵ Denn die Kostenrechnung erfaßt nur die für die Erstellung einer Leistung notwendigen Kosten und die Aufwands- und Ertragsrechnung nur den in einer Abrechnungsperiode entstandenen Aufwand.⁶ Das betrifft insbesondere die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in der Kostenrechnung wie in der Aufwands- und Ertragsrechnung nur mit den Abschreibungen angesetzt werden.⁷ Der Unternehmer kann diese Unterlagen daher nur als Hilfsmittel verwenden.⁸ Bei Gebäuden ist die Vorsteuer in der Regel nach dem Verhältnis der tatsächlichen Nutzflächen aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 12.3.1992 - BStBl II S. 755).⁹ Weicht jedoch die Ausstattung der unterschiedlich genutzten Räume erheblich voneinander ab, so ist es erforderlich, den Bauaufwand den einzelnen Verwendungsumsätzen zuzuordnen (vgl. BFH-Urteil vom 20.7.1988 - BStBl II S. 1012).¹⁰ Entsprechendes gilt zum Beispiel bei Abweichungen in der Geschoßhöhe.¹¹ **Beim Erwerb, nicht jedoch bei der Herstellung von Gebäuden kommt auch eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der Ertragswerte zur Verkehrswertermittlung in Betracht (vgl. BFH-Urteile vom 5.2.1998 - BStBl II S. 492 und vom 12.3.1998 - BStBl II S. 525).**

(3) ¹Bei der nach § 15 Abs. 4 letzter Satz UStG zugelassenen Schätzung ist auf die im Einzelfall bestehenden wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen.² Hierbei ist es erforderlich, daß der angewandte Maßstab systematisch von der Aufteilung nach der wirtschaftlichen Zuordnung ausgeht.³ Eine Aufteilung, die allein auf die Höhe der Umsätze des Unternehmers abstellt, ist in der Regel nicht als sachgerechte Schätzung anzusehen (vgl. auch BFH-Urteil vom 14.2.1980 - BStBl II S. 533).⁴ Ist kein anderer sachgerechter Aufteilungsmaßstab vorhanden, kann der nicht abziehbare Teil der einer Umsatzgruppe nicht ausschließlich zurechenbaren Vorsteuerbeträge (vgl. Absatz 1 Nr. 3) einheitlich nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den anderen Umsätzen ermittelt werden.⁵ **Einfuhren und innergemeinschaftliche Erwerbe** sind keine Umsätze in diesem Sinne und daher nicht in den Umsatzschlüssel einzubeziehen.

(4) ¹Kann der Unternehmer darlegen, daß die für die Aufteilung dieser Vorsteuerbeträge maßgebenden Voraussetzungen nicht oder nur unwesentlich schwanken, so kann ihm die Aufteilung nach der betrieblichen Erfahrung oder der voraussichtlichen Entwicklung gestattet werden.² Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs findet bei der Steuerfestsetzung nicht mehr statt.

Beispiel:

¹Ein Grundstück wird zum Teil an Unternehmer, zum Teil an Nichtunternehmer vermietet.² Auf die Steuerbefreiung der Umsätze an andere Unternehmer ist nach § 9 UStG verzichtet worden.

³Ein Teil der Aufwendungen für das Grundstück kann dem steuerpflichtigen oder dem steuerfreien Bereich ausschließlich zugerechnet werden, z.B. die Renovierung eines Geschäftsraumes.⁴ Die übrigen Aufwendungen, z.B. für Außenanstrich, Dacharbeiten oder Einbau eines Fahrstuhls, kann der Unternehmer nach einem geeigneten Schlüssel sofort aufteilen.⁵ Ein solcher kann nach der Fläche, nach dem umbauten Raum oder anderen Merkmalen gefunden werden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

210. Erleichterungen bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge

Allgemeines

(1) ¹Die Erleichterungen des § 43 UStDV erstrecken sich auf die Fälle, in denen die dort bezeichneten Umsätze den Vorsteuerabzug ausschließen würden. ²Sie betreffen nur die Vorsteuerbeträge, die den in § 43 UStDV bezeichneten Umsätzen lediglich teilweise zuzurechnen sind. ³Vorsteuerbeträge, die sich ausschließlich auf diese Umsätze beziehen, bleiben vom Abzug ausgeschlossen.

(2) ¹Die Erleichterungen des § 43 UStDV bestehen darin, daß die Vorsteuerbeträge, die den dort bezeichneten Umsätzen nur teilweise zuzuordnen sind, nicht in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufgeteilt werden müssen. ²Sie sind somit voll abziehbar.

Bestimmte Umsätze von Geldforderungen

(3) § 43 Nr. 1 UStDV betrifft solche Umsätze von Geldforderungen, z.B. Wechselumsätze oder Forderungsabtretungen, denen zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze des Unternehmers zugrunde liegen.

Beispiel:

¹Ein Unternehmer tritt eine Geldforderung, die er an einen Kunden für eine steuerpflichtige Warenlieferung hat, an einen Dritten ab. ²Dieser Umsatz ist nach § 4 Nr. 8 UStG unter Ausschluß des Vorsteuerabzugs steuerfrei. ³Der Forderungsabtretung liegt jedoch die zum Vorsteuerabzug berechtigende Warenlieferung zugrunde. ⁴Der Unternehmer braucht daher die Vorsteuern, die der Forderungsabtretung nicht ausschließlich zuzurechnen sind, z.B. Vorsteuern, die im Bereich der Verwaltungsgemeinkosten angefallen sind, nicht in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen. ⁵Sie sind voll abziehbar. ⁶Der Unternehmer könnte in gleicher Weise verfahren, wenn er von seinem Kunden für die Warenlieferung einen Wechsel erhalten hätte, den er anschließend an einen Dritten weitergibt.

Bestimmte Umsätze von Wechseln

(4) ¹Unter § 43 Nr. 2 UStDV fallen nur Wechselumsätze. ²Den Wechsel muß der Unternehmer für einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatz eines Dritten von dessen Leistungsempfänger erhalten haben. ³Außerdem muß der Unternehmer den Wechsel dafür erhalten haben, daß er den leistenden Unternehmer als Bürge oder Garantiegeber anstelle des Leistungsempfängers befriedigt hat. ⁴Schließt der Umsatz des leistenden Unternehmers den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG aus, so kann die Erleichterung des § 43 UStDV für den Wechselumsatz nicht in Anspruch genommen werden (§ 43 Nr. 2 letzter Satz UStDV).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel:

¹Der Zentralregulierer A gibt einer Bank oder einem sonstigen Empfänger einen Wechsel. ²Dieser nach § 4 Nr. 8 UStG steuerfreie Umsatz schließt den Vorsteuerabzug aus. ³Den Wechsel hat A von dem Leistungsempfänger B dafür erhalten, daß er dessen Zahlungsverpflichtung an den Lieferer C als Bürge beglichen hat. ⁴Der Umsatz des C an B berechtigte C zum Vorsteuerabzug.

⁵A kann für seinen Wechselumsatz von der Erleichterung des § 43 UStDV Gebrauch machen. ⁶Die Auswirkungen sind die gleichen wie im Beispiel in Absatz 3.

⁷Würde der Umsatz des C an B den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausschließen, käme für A die Erleichterung des § 43 UStDV nicht in Betracht.

Bestimmte Hilfsumsätze

(5) ¹Für die in § 43 Nr. 3 UStDV bezeichneten Umsätze darf die Erleichterung des § 43 UStDV nur unter der Voraussetzung angewendet werden, daß es sich bei ihnen um Hilfsumsätze handelt. ²Das ist dann der Fall, wenn diese Umsätze zur unternehmerischen Tätigkeit des Unternehmens gehören, jedoch nicht den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens bilden. ³Die Erleichterung ist insbesondere für folgende Hilfsumsätze von Bedeutung:

1. Eintausch ausländischer Zahlungsmittel durch einen Unternehmer, der diese Beträge für seine Waren- und Dienstleistungsumsätze von seinen Kunden erhalten hat.
2. Die Abgabe von Briefmarken im Zusammenhang mit dem Verkauf von Ansichtskarten durch Schreibwarenhändler oder Kioske.
3. Geschäftseinlagen bei Kreditinstituten von Unternehmern, bei denen Geldgeschäfte nicht den Gegenstand des Unternehmens bilden.

⁴Die Auswirkungen sind die gleichen wie im Beispiel in Absatz 3.

Verwaltungsgemeinkosten

(6) Aus Vereinfachungsgründen können bei der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen alle Vorsteuerbeträge, die sich auf die sogenannten Verwaltungsgemeinkosten beziehen, z.B. die Vorsteuerbeträge für die Beschaffung des Büromaterials, nach einem einheitlichen Verhältnis ggf. schätzungsweise aufgeteilt werden, auch wenn einzelne Vorsteuerbeträge dieses Bereichs an sich bestimmten Umsätzen ausschließlich zuzurechnen wären.

211. (unbesetzt)

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

212. Vorsteuerabzug bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Allgemeines

(1) ¹Abziehbar sind Vorsteuerbeträge für Umsätze, die für den unternehmerischen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeführt werden - z.B. Lieferungen von Büromaterial für die Versorgungsbetriebe einer Stadtgemeinde - und in diesem Bereich nicht der Ausführung von Umsätzen dienen, die nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen (Abschnitte 203 bis 206).

²Werden dem Unternehmensbereich dienende Gegenstände später für den nichtunternehmerischen Bereich entnommen oder verwendet, liegt eine **unentgeltliche Wertabgabe** vor.

(2) ¹Der Vorsteuerabzug entfällt, wenn sich der Umsatz auf den nichtunternehmerischen Bereich bezieht, z.B. Lieferungen von Büromaschinen für die öffentliche Verwaltung einer Stadtgemeinde. ²Ein Kurort kann Spazier- und Wanderwege, die durch Widmung die Eigenschaft einer öffentlichen Straße erhalten haben, nicht seinem unternehmerischen Bereich zuordnen, der im Bereitstellen von "Einrichtungen des Fremdenverkehrs" gegen Kurbeitrag besteht. ³Die betreffende Gemeinde kann daher die ihr bei der Errichtung dieser Wege in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen (BFH-Urteil vom 26.4.1990 - BStBl II S. 799). ⁴Werden die dem nichtunternehmerischen Bereich dienenden Gegenstände später in den unternehmerischen Bereich überführt oder dort verwendet, so ist ein nachträglicher Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Leistung für den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich

(3) Wird ein Umsatz sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich ausgeführt, so ist wie folgt zu verfahren:

1. ¹Bei dem Bezug vertretbarer Sachen sowie bei der Inanspruchnahme sonstiger Leistungen ist die darauf entfallende Steuer entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen, z.B. bei einem gemeinsamen Bezug von Heizmaterial oder bei Inanspruchnahme eines Rechtsanwaltes, der aufgrund eines einheitlichen Vertrages ständig Rechtsberatungen für beide Bereiche erbringt. ²Maßgebend für die Aufteilung sind die Verhältnisse bei Ausführung des betreffenden Umsatzes an die juristische Person des öffentlichen Rechts.
2. ¹Vorsteuerbeträge, die auf den Bezug einheitlicher Gegenstände entfallen, sind in vollem Umfang abziehbar. ²Zum Ausgleich unterliegt die Nutzung für den nichtunternehmerischen Bereich als **unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG** der Steuer. ³Das gilt auch, wenn der auf den nichtunternehmerischen Bereich entfallende Anteil der Verwendung überwiegt.
3. Zur Behandlung von Fahrzeugen vgl. Abschnitt 192 Abs. 18 Nr. 2 Buchstabe c.

Materialbeschaffungsstellen

(4) ¹Juristische Personen des öffentlichen Rechts haben vielfach zentrale Stellen zur Beschaffung von Material für den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich eingerichtet, z.B. für

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Büromaterial, Heizmittel. ²Beim Bezug des Materials ist häufig noch nicht bekannt, in welchem Bereich es verwendet wird. ³In diesen Fällen sind die Beschaffungsstellen dem unternehmerischen Bereich zuzurechnen, sofern der auf diesen Bereich entfallende Anteil der Beschaffungen nicht unter 10 v.H. der Gesamtbezüge liegt. ⁴Gehören danach die Beschaffungsstellen zu dem unternehmerischen Bereich, so kann für den Bezug des gesamten Materials der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden. ⁵Die spätere Überführung von Gegenständen in den nichtunternehmerischen Bereich ist nach § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 1 steuerpflichtig. ⁶Eine spätere teilweise Verwendung im nichtunternehmerischen Bereich ist nach § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG zu versteuern (vgl. Absatz 3). ⁷Für Gegenstände, die zwar im unternehmerischen Bereich verbleiben, aber dort zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, die nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen, ist der Vorsteuerabzug beim Verlassen der Beschaffungsstelle rückgängig zu machen. ⁸Ist die zentrale Beschaffungsstelle dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen, so entfällt der Vorsteuerabzug für das von ihr bezogene Material in vollem Umfang, und zwar auch für Gegenstände, die später im unternehmerischen Bereich verwendet werden.

213. Vorsteuerabzug bei Überlassung von Gegenständen durch Gesellschafter an die Gesellschaft

(1) ¹Erwirbt ein Gesellschafter einen Gegenstand und überläßt er ihn der Gesellschaft zur Nutzung, so kann er die ihm beim Erwerb des Gegenstandes in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abziehen. ²Voraussetzung ist jedoch, daß der Gesellschafter den Gegenstand im Rahmen seines Unternehmens erworben und der Gesellschaft gegen Entgelt überlassen hat (vgl. Abschnitt 6 Abs. 3). ³Ein Abzug der auf den Erwerb des Gegenstandes entfallenden Vorsteuer durch die Gesellschaft ist ausgeschlossen, weil der Gegenstand nicht für das Unternehmen der Gesellschaft geliefert worden ist. ⁴Die Gesellschaft kann gegebenenfalls die Vorsteuern abziehen, die bei der Verwendung des Gegenstands in ihrem Unternehmen anfallen, z.B. der Gesellschaft in Rechnung gestellte Steuer für Reparaturen usw. ⁵Überläßt der Gesellschafter dagegen den Gegenstand unentgeltlich zur Nutzung, handelt er insoweit nicht als Unternehmer. ⁶Das gleiche gilt, wenn die Gebrauchsüberlassung einen auf Leistungsvereinigung gerichteten Vorgang darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 24.8.1994 - BStBl 1995 II S. 150). ⁷In diesen Fällen ist weder der Gesellschafter noch die Gesellschaft berechtigt, die dem Gesellschafter beim Erwerb des Gegenstandes in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abzuziehen (vgl. auch BFH-Urteile vom 26.1.1984 - BStBl II S. 231 und vom 18.3.1988 - BStBl II S. 646 sowie BFH-Beschluß vom 9.3.1989 - BStBl II S. 580).

(2) ¹Ist ein Gesellschafter bereits als Unternehmer tätig und überläßt er der Gesellschaft einen Gegenstand seines Unternehmens zur Nutzung, so kann er sowohl bei entgeltlicher als auch bei unentgeltlicher Überlassung die ihm bei der Anschaffung des überlassenen Gegenstandes in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abziehen. ²Ein Vorsteuerabzug der Gesellschaft ist insoweit ausgeschlossen.

(3) ¹Der Vorsteuerabzug nach den Absätzen 1 und 2 ist beim Gesellschafter nicht zulässig, wenn die Überlassung des Gegenstandes nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Abzug ausschließt. ²Ist der Überlassung eine Verwendung des Gegenstandes im Unternehmen des Gesellschafters vorausgegangen, so kann eine Vorsteueraufteilung oder eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15 a UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 207 Abs. 3 und 4).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zu § 15 a UStG
(§§ 44 und 45 UStDV)

214. Anwendungsgrundsätze

(1) ¹Nach § 15 UStG sind für den Vorsteuerabzug die Verhältnisse im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung (Erstjahr) maßgebend, **auch wenn die Vorsteuern in einem anderen Besteuerungszeitraum zu berücksichtigen sind (Abzugsjahr)**. ²Bei Wirtschaftsgütern, die der Unternehmer über das Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung hinaus zur Ausführung von Umsätzen verwendet, ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn sich die Verhältnisse in den folgenden Kalenderjahren (Folgejahren) ändern. ³Durch § 15 a UStG wird der Vorsteuerabzug so ausgeglichen, daß er den Verhältnissen entspricht, die sich für den gesamten, im Einzelfall maßgeblichen Berichtigungszeitraum (vgl. Abschnitt 216) ergeben. ⁴Der Ausgleich des Vorsteuerabzugs ist grundsätzlich bei der Steuerfestsetzung für die Kalenderjahre vorzunehmen, in denen sich die Verhältnisse gegenüber dem Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung geändert haben (vgl. jedoch Abschnitt 218).

(2) ¹§ 15 a UStG umfaßt grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter, die nicht nur einmalig, wie z.B. die zum Verkauf oder zur Verarbeitung bestimmten Gegenstände, vom Unternehmer zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden. ²Das sind insbesondere die Wirtschaftsgüter, die einkommensteuerrechtlich Anlagevermögen darstellen oder – sofern sie nicht zu einem Betriebsvermögen gehören – als entsprechende Wirtschaftsgüter anzusehen sind.

(3) ¹Der Begriff der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (vgl. § 15 a Abs. 3 UStG) ist nach den für das Einkommensteuerrecht geltenden Grundsätzen abzugrenzen. ²Voraussetzung ist, daß die nachträglichen Aufwendungen für Wirtschaftsgüter angefallen sind, die nach ihrer Art von § 15 a UStG erfaßt werden. ³Aufwendungen, die nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Erhaltungsaufwand sind, bleiben auch dann unberücksichtigt, wenn sich die jeweiligen Erhaltungsmaßnahmen über das betreffende Kalenderjahr hinaus auswirken.

(4) ¹Bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf die Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts entfallen. ²Das gleiche gilt für die Vorsteuerbeträge, die den nachträglichen Anschaffungen oder Herstellungsarbeiten für ein Wirtschaftsgut zuzurechnen sind; diese Vorsteuerbeträge sind jeweils Gegenstand eines gesonderten Berichtigungsvorgangs.

(5) ¹Für die Berichtigung ist es ohne Bedeutung, wie die Anschaffungs- oder Herstellungskosten einkommensteuerrechtlich anzusetzen sind. ²Deshalb sind auch solche Vorsteuerbeträge in die Berichtigung einzubeziehen, die auf Kosten entfallen, für die einkommensteuerrechtlich bezüglich der Aktivierung, Bilanzierung oder Abschreibung besondere Regelungen gelten, z.B. sofort absetzbare Beträge; Zuschüsse, die der Unternehmer erfolgsneutral behandelt; AfA, die auf die Zeit bis zur tatsächlichen Ingebrauchnahme entfällt.

(6) ¹Führt die Berichtigung nach § 15 a UStG in einem späteren Kalenderjahr zu einem erstmaligen Vorsteuerabzug, weil der Vorsteuerabzug im Erstjahr nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausgeschlossen war,

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

so dürfen nur die Vorsteuerbeträge angesetzt werden, für die die allgemeinen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG vorliegen.² Daher sind in diesen Fällen Vorsteuerbeträge, für die der Abzug zu versagen ist, weil keine ordnungsgemäße Rechnung oder kein zollamtlicher Einfuhrbeleg vorliegt, von der Berichtigung ausgenommen.³ Zur Frage, wie zu verfahren ist, wenn die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG erst nachträglich eintreten oder sich nachträglich ändern, vgl. Abschnitt 217 Abs. 2.

(7) ¹§ 15 a UStG ist nicht anzuwenden, wenn Wirtschaftsgüter von einem Nichtunternehmer erworben oder von einem Unternehmer im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung seinem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet wurden (vgl. Abschnitt 192 Abs. 18 Nr. 2), auch wenn diese Wirtschaftsgüter später für unternehmerische Zwecke verwendet werden (vgl. EuGH-Urteil vom 11.7.1991 - HFR 1991 S. 730). ²**Dies gilt auch, wenn nichtunternehmerisch genutzte Gebäudeteile als separater Gegenstand im Erstjahr dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet und in einem Folgejahr unternehmerisch genutzt werden (z.B. bei Umwandlung bisheriger Wohnräume in Büroräume).**

215. Änderung der Verhältnisse

(1) ¹§ 15 a UStG setzt voraus, daß das betreffende Wirtschaftsgut über das Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung hinaus für das Unternehmen verwendet wird.² Verwendung ist der Gebrauch des Wirtschaftsguts für Zwecke des Unternehmens (vgl. auch Abschnitt 203 Abs. 1).³ Als Verwendung sind auch die Veräußerung und die Entnahme (§ 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 1 UStG) anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 2.10.1986 - BStBl 1987 II S. 44).⁴ Das gilt auch, wenn diese Umsätze im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung des Wirtschaftsguts bewirkt werden (§ 15 a Abs. 4 und 5 UStG).⁵ Voraussetzung ist jedoch, daß das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt dieser Umsätze objektiv noch verwendungsfähig ist.⁶ Veräußerung und Entnahme sind hierbei so anzusehen, als ob das Wirtschaftsgut bis zum Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums (vgl. Abschnitt 216) entsprechend der umsatzsteuerlichen Behandlung dieser Umsätze weiterhin innerhalb des Unternehmens verwendet worden wäre.

Beispiel:

¹Ein Betriebsgrundstück, das vom 1.1.01 bis zum 31.10.01 innerhalb des Unternehmens zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze verwendet worden ist, wird am 1.11.01 nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG steuerfrei veräußert.

²Für die Berichtigung ist die Veräußerung so anzusehen, als ob das Grundstück ab dem Zeitpunkt der Veräußerung bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums nur noch zur Ausführung von Umsätzen verwendet würde, die den Vorsteuerabzug ausschließen.³ Entsprechendes gilt bei einer steuerfreien Entnahme.

(2) ¹Unter Veräußerung ist sowohl die Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG - z.B. auch die Verwertung in der Zwangsvollstreckung - als auch die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter zu verstehen.² Bei einer Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1 a UStG tritt der erwerbende Unternehmer an die Stelle des Veräußerers (§ 1 Abs. 1 a Satz 3 UStG).³ In diesem Fall wird der für das Wirtschaftsgut maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen (§ 15 a Abs. 6 a Satz 1 UStG).⁴ Liegt bei einer Gesamtrechtsnachfolge keine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1 a UStG vor, z.B. bei einem

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Erbfall, so ist davon auszugehen, daß der Rechtsnachfolger in die gesamte Rechtsstellung des Rechtsvorgängers eintritt. ⁵Daher sind die Verhältnisse beim Rechtsvorgänger auch für den Rechtsnachfolger uneingeschränkt maßgebend. ⁶Das gleiche gilt, wenn die Voraussetzungen für die Annahme eines Organschaftsverhältnisses eintreten oder wegfallen, ohne daß das Wirtschaftsgut selbst auf eine andere Rechtsperson übertragen wird, oder eine zweigliedrige Personengesellschaft durch Ausscheiden eines Gesellschafters zu einem Einzelunternehmen wird.

(3) ¹Eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15 a UStG liegt nur vor, wenn sich in den Folgejahren nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ein höherer oder niedrigerer Vorsteuerabzug ergäbe, als er nach den Verhältnissen des Erstjahres zulässig war. ²Hierbei sind die Verhältnisse in den einzelnen Kalenderjahren für sich zu beurteilen.

(4) ¹Bei Änderungen im Laufe eines Kalenderjahres ist maßgebend, wie das Wirtschaftsgut während des gesamten Kalenderjahres verwendet wurde (vgl. Abschnitt 207 Abs. 3). ²Das gilt auch bei einer Änderung der Verhältnisse in den einzelnen Folgejahren.

Beispiel:

¹Ein Unternehmer, der seine Vorsteuer nach § 15 Abs. 4 UStG aufteilt, nimmt am 1.3.01 eine neue Maschine in Gebrauch. ²Er verwendet sie bis zum 30.6.01 nur zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze und ab 1.7.01 ausschließlich zur Ausführung von Umsätzen, die nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen. ³Am 1.10.03 veräußert der Unternehmer die Maschine steuerpflichtig.

⁴Im Kalenderjahr 01 wurde die Maschine 4 Monate, d.h. zu 40 v.H. für zum Vorsteuerabzug berechtigende und 6 Monate, d.h. zu 60 v.H. für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen. ⁵Daher sind 60 v.H. der auf die Anschaffung der Maschine entfallenden Vorsteuern vom Abzug ausgeschlossen.

⁶Für das Kalenderjahr 02 liegt eine Änderung der Verhältnisse um 40 Prozentpunkte vor, weil die Maschine in diesem Kalenderjahr nur für Umsätze verwendet wurde, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

⁷Im Kalenderjahr 03 ist die Veräußerung so zu behandeln, als ob die Maschine vom 1.10. bis 31.12. für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwendet worden wäre. ⁸Auf das ganze Kalenderjahr bezogen, sind also 75 v.H. der Vorsteuern vom Abzug ausgeschlossen. ⁹Gegenüber dem Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung (Erstjahr 01) haben sich somit die Verhältnisse um 15 Prozentpunkte geändert.

¹⁰Für die restlichen Kalenderjahre des Berichtszeitraums ist die Veräußerung ebenfalls wie eine Verwendung für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze anzusehen. ¹¹Die Änderung der Verhältnisse gegenüber dem Erstjahr 01 beträgt somit für diese Kalenderjahre jeweils 60 Prozentpunkte (zum Berichtsverfahren in diesem Fall vgl. Abschnitt 218 Abs. 4).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(5) Endet der maßgebliche Berichtigungszeitraum (vgl. Abschnitt 216) während des Kalenderjahres, so sind nur die Verhältnisse zu berücksichtigen, die bis zum Ablauf dieses Zeitraums eingetreten sind.

Beispiel:

¹Der Berichtigungszeitraum für ein Wirtschaftsgut endet am 31.8.01. ²In diesem Kalenderjahr hat der Unternehmer das Wirtschaftsgut bis zum 30.6. nur zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze und ab 1.7. ausschließlich zur Ausführung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender steuerfreier Umsätze verwendet. ³Am 10.10.01 veräußert er das Wirtschaftsgut steuerpflichtig.

⁴Bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs für das Jahr 01 sind nur die Verhältnisse bis zum 31.8. zu berücksichtigen. ⁵Da das Wirtschaftsgut in diesem Zeitraum 6 Monate für steuerpflichtige und 2 Monate für steuerfreie Umsätze verwendet wurde, sind 25 v.H. des auf das Jahr 01 entfallenden Vorsteueranteils (vgl. Abschnitt 217 Abs. 1) nicht abziehbar.

⁶Die auf die Zeit ab 1.9.01 entfallende Verwendung und die Veräußerung liegen außerhalb des Berichtigungszeitraums und bleiben deshalb bei der Prüfung, inwieweit eine Änderung der Verhältnisse gegenüber dem Erstjahr vorliegt, außer Betracht.

(6) ¹Die Änderung der Verhältnisse in den Folgejahren kann darauf beruhen, daß sich

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,
2. eine Rechtsänderung in einem Folgejahr auf die Beurteilung des Vorsteuerabzugs auswirkt, z.B. bei Wegfall oder Einführung einer den Vorsteuerabzug ausschließenden Steuerbefreiung (vgl. BFH-Urteil vom 14.5.1992 - BStBl II S. 983), **oder**
3. **die rechtliche Beurteilung im Erstjahr, die der Gewährung des Vorsteuerabzugs im Abzugsjahr zugrunde lag, in einem der Folgejahre als unzutreffend erweist, sofern die Steuerfestsetzung für das Abzugsjahr bestandskräftig und unabänderbar ist (vgl. Abschnitt 217 Abs. 3).**

²Wegen der Behandlung des Vorsteuerabzugs bei Bauherren, die ein zunächst anerkanntes Zwischenmietverhältnis später nicht fortführen, vgl. BMF-Schreiben vom 24.4.1986 - BStBl I S. 264.

(7) Bei bebauten und unbebauten Grundstücken ergeben sich Änderungen der Verhältnisse vor allem in folgenden Fällen:

1. bei Nutzungsänderungen, insbesondere durch

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

- a) Übergang von einer durch Option nach § 9 UStG steuerpflichtigen Vermietung an andere Unternehmer für deren Unternehmen zu einer nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Vermietung bzw. Übergang von steuerfreier zu steuerpflichtiger Vermietung,
 - b) Verwendung bisher steuerpflichtig vermieteter Gebäude zu eigenen Wohnzwecken,
 - c) Verwendung eigengewerblich genutzter Räume zu eigenen Wohnzwecken oder zu einer nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Vermietung,
 - d) Übergang von einer steuerfreien Vermietung nach Artikel 67 Abs. 3 NATO-ZAbk zu einer nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Vermietung,
 - e) Änderung des Vorsteueraufteilungsschlüssels bei Grundstücken, die sowohl zur Ausführung von Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, verwendet werden (vgl. Abschnitte 207, 208 und 217 Abs. 2);
2. bei Veräußerungen, die nicht als Geschäftsveräußerungen im Sinne des § 1 Abs. 1 a UStG anzusehen sind, insbesondere
- a) nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG steuerfreie Veräußerung ganz oder teilweise eigengewerblich genutzter, steuerpflichtig vermieteter oder aufgrund des Artikels 67 Abs. 3 NATO-ZAbk steuerfrei vermieteter Grundstücke (vgl. auch Absatz 1),
 - b) durch wirksame Option nach § 9 UStG steuerpflichtige Veräußerung bisher ganz oder teilweise nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei vermieteter Grundstücke;
3. bei Entnahmen (§ 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 1 UStG), insbesondere
- a) bei unentgeltlicher Übertragung ganz oder teilweise eigengewerblich genutzter, steuerpflichtig vermieteter oder aufgrund des Artikels 67 Abs. 3 NATO-ZAbk steuerfrei vermieteter Grundstücke, die nicht als Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1 a UStG anzusehen ist, z.B. an Familienangehörige (vgl. BFH-Urteil vom 25.6.1987 - BStBl II S. 655),
 - b) bei unentgeltlicher Nießbrauchsbestellung an einem entsprechend genutzten Grundstück, z.B. an Familienangehörige (vgl. BFH-Urteil vom 16.9.1987 - BStBl 1988 II S. 205),
 - c) bei unentgeltlicher Übertragung des Miteigentumsanteils an einem entsprechend genutzten Grundstück, z.B. an Familienangehörige (vgl. BFH-Urteil vom 27.4.1994 - BStBl 1995 II S. 30).
- (8) Steht ein Gebäude im Anschluß an seine erstmalige Verwendung für eine bestimmte Zeit ganz oder teilweise leer, so wird diese Zeit anhand der späteren tatsächlichen Weiterverwendung beurteilt (vgl. BFH-Urteil vom 12.5.1993 - BStBl II S. 849).
- (9) ¹Ein Kleinunternehmer, der nach § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, kann eine Vorsteuerberichtigung zu seinen Gunsten vornehmen, wenn das Wirtschaftsgut im Erstjahr zur Ausführung steuerfreier und in einem Folgejahr nach Option für die allgemeine Besteuerung (§ 19 Abs. 2 UStG) zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze eingesetzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 11.11.1993 - BStBl 1994 II S. 582). ²Bei einem Wechsel von der allgemeinen Besteuerung zur Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG nur vorzunehmen, wenn sich die Verhältnisse bei einem Wirtschaftsgut ändern, das vom

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Unternehmer bereits vor dem Wechsel zur Besteuerung nach § 19 Abs. 1 UStG erstmalig verwendet worden ist (§ 19 Abs. 1 Satz 5 UStG).

(10) Zur Vorsteuerberichtigung bei Wirtschaftsgütern, die sowohl in einem gewerblichen Unternehmensteil als auch in einem landwirtschaftlichen Unternehmensteil (§ 24 UStG) eingesetzt werden, und beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittsatzbesteuerung nach § 24 UStG und umgekehrt vgl. BMF-Schreiben vom 29.12.1995 - BStBl I S. 831.

(11) Nach § 15 a Abs. 3 Nr. 2 UStG sind Vorsteuerbeträge zu berichtigen, die auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten für nach dem 31.3.1999 angeschaffte Fahrzeuge im Sinne des § 1 b Abs. 2 UStG entfallen, die

1. zunächst ausschließlich für unternehmerische Zwecke, später jedoch auch für den privaten Bedarf des Unternehmers oder für andere unternehmensfremde Zwecke verwendet werden, oder
2. zunächst auch für den privaten Bedarf des Unternehmers oder für andere unternehmensfremde Zwecke, später jedoch ausschließlich für unternehmerische Zwecke verwendet werden (vgl. im einzelnen Tz. 2.1.4 des BMF-Schreibens vom 8.6.1999 – BStBl I S. 581).

(12) Nach § 15 a Abs. 4 Satz 2 UStG führt die Veräußerung oder Entnahme von Fahrzeugen, bei deren Anschaffung oder Herstellung, Einfuhr oder innergemeinschaftlichem Erwerb Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 1 b UStG nur zu 50 vom Hundert abziehbar waren, zu einer Änderung der Verhältnisse (vgl. im einzelnen Tz. 2.1.3 des BMF-Schreibens vom 8.6.1999 – BStBl I S. 581).

216. Maßgeblicher Berichtigungszeitraum

(1) ¹Der Zeitraum, für den eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs durchzuführen ist, beträgt grundsätzlich volle fünf Jahre ab dem Beginn der Verwendung. ²Er verlängert sich für die in § 15 a Abs. 1 Satz 2 UStG bezeichneten Wirtschaftsgüter auf volle zehn Jahre. ³Bei Wirtschaftsgütern mit einer kürzeren Verwendungsdauer ist der entsprechend kürzere Berichtigungszeitraum anzusetzen (§ 15 a Abs. 2 Sätze 2 und 3 UStG). ⁴Ob von einer kürzeren Verwendungsdauer auszugehen ist, beurteilt sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, die nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen für das Wirtschaftsgut anzusetzen ist.

(2) ¹Für die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 15 a Abs. 3 UStG) gilt ein eigener Berichtigungszeitraum. ²Er beginnt zu dem Zeitpunkt, zu dem der Unternehmer das in seiner Form geänderte Wirtschaftsgut erstmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet. ³Seine Dauer bemißt sich nach der Art des betreffenden Wirtschaftsguts, sofern nicht im Einzelfall eine kürzere Verwendungsdauer in Betracht kommt.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel:

¹Ein am 1.7.01 erstmalig verwendetes Wirtschaftsgut hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von vier Jahren. ²Am 31.1.03 fallen nachträgliche Herstellungskosten an, durch die aber die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts nicht verlängert wird.

³Der Berichtigungszeitraum für das Wirtschaftsgut selbst beträgt vier Jahre, endet also am 30.6.05. ⁴Für die nachträglichen Herstellungskosten beginnt der Berichtigungszeitraum erst am 1.2.03. ⁵Er endet aber ebenfalls am 30.6.05 und dauert somit nur 2 Jahre und 5 Monate.

(3) ¹Wird ein Wirtschaftsgut, z.B. ein Gebäude, bereits entsprechend dem Baufortschritt verwendet, noch bevor es insgesamt fertiggestellt ist, so ist für jeden gesondert in Verwendung genommenen Teil des Wirtschaftsguts ein besonderer Berichtigungszeitraum anzunehmen. ²Diese Berichtigungszeiträume beginnen jeweils zu dem Zeitpunkt, zu dem der einzelne Teil des Wirtschaftsguts erstmalig verwendet wird. ³Der einzelnen Berichtigung sind jeweils die Vorsteuerbeträge zugrunde zu legen, die auf den entsprechenden Teil des Wirtschaftsguts entfallen. ⁴Wird dagegen ein fertiges Wirtschaftsgut nur teilweise gebraucht oder, gemessen an seiner Einsatzmöglichkeit, nicht voll genutzt, besteht ein einheitlicher Berichtigungszeitraum für das ganze Wirtschaftsgut, der mit dessen erstmaliger Verwendung beginnt.

(4) ¹Kann ein Wirtschaftsgut vor Ablauf des Berichtigungszeitraums wegen Unbrauchbarkeit vom Unternehmer nicht mehr zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, so endet damit der Berichtigungszeitraum. ²Das gilt auch für die Berichtigungszeiträume, die für eventuell angefallene nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestehen. ³Eine Veräußerung des nicht mehr verwendungsfähigen Wirtschaftsguts als Altmaterial bleibt für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs unberücksichtigt.

(5) Endet der Berichtigungszeitraum innerhalb eines Kalendermonats, so ist das für die Berichtigung maßgebliche Ende nach § 45 UStDV zu ermitteln.

217. Berichtigungsverfahren

(1) ¹Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist jeweils für das Kalenderjahr vorzunehmen, in dem sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse im Vergleich zum Erstjahr geändert haben (vgl. Abschnitt 215). ²Eine Änderung der Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung kommt nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 24.2.1988 - BStBl II S. 622). ³Die Berichtigung ist nach Maßgabe des § 44 UStDV vorzunehmen. ⁴Dabei ist für jedes Folgejahr von den in § 15 a Abs. 2 UStG bezeichneten Anteilen der Vorsteuerbeträge auszugehen. ⁵Endet der Berichtigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres, so ist für das letzte Kalenderjahr nicht der volle Jahresanteil der Vorsteuerbeträge, sondern nur der Anteil anzusetzen, der den jeweiligen Kalendermonaten entspricht.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel:

¹Auf ein Wirtschaftsgut mit einem Berichtigungszeitraum von fünf Jahren entfällt eine Vorsteuer von insgesamt 10.000 DM. ²Der Berichtigungszeitraum beginnt am 1.4.01 und endet am 31.3.06. ³Bei der Berichtigung ist für die einzelnen Folgejahre jeweils von einem Fünftel der gesamten Vorsteuer = 2.000 DM auszugehen. ⁴Der Berichtigung für das Kalenderjahr 06 sind jedoch nur 3 Zwölftel dieses Betrages = 500 DM zugrunde zu legen.

(2) ¹Sind die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht schon im Erstjahr, sondern erst in einem der Folgejahre erfüllt, z.B. weil die zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung im Erstjahr noch nicht vorgelegen hat, kann zwar die Vorsteuer erst bei der Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr abgezogen werden, in dem die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG insgesamt vorliegen. ²Allerdings beurteilt sich die Berechtigung zum Vorsteuerabzug auch hierbei nach der Verwendung des Wirtschaftsguts im Erstjahr. ³Daher ist auch bei der Berichtigung von den Verhältnissen des Erstjahres auszugehen. ⁴Haben sich im Kalenderjahr des Abzugs oder in einem vorausgegangenem Kalenderjahr die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse gegenüber dem Erstjahr geändert, ist daher bei der Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr des Abzugs über den erstmaligen Vorsteuerabzug zu entscheiden und gleichzeitig eine eventuell notwendige Berichtigung für die bereits abgelaufenen Folgejahre vorzunehmen.

Beispiel:

¹Ein neu errichtetes Gebäude, auf das eine Vorsteuer von 50.000 DM entfällt, wird im Jahre 01 erstmalig verwendet. ²Die Rechnung mit der ausgewiesenen Steuer erhält der Unternehmer aber erst im Jahre 03. ³Das Gebäude wurde wie folgt verwendet:
im Jahr 01 nur zur Ausführung steuerpflichtiger Umsätze;
im Jahr 02 je zur Hälfte zur Ausführung steuerpflichtiger und nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreier Umsätze;
im Jahr 03 nur zur Ausführung von nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Umsätzen.

⁴Da der Unternehmer das Gebäude im Kalenderjahr 01 (Erstjahr) ausschließlich für steuerpflichtige Umsätze verwendet hat, kann er nach § 15 Abs. 1 UStG die Vorsteuer von 50.000 DM voll abziehen. ⁵Der Abzug ist jedoch erst im Kalenderjahr 03 zulässig. ⁶Bei der Steuerfestsetzung für dieses Kalenderjahr ist dieser Abzug aber gleichzeitig insoweit zu berichtigen, als für die Folgejahre 02 und 03 eine Änderung der Verhältnisse gegenüber dem Erstjahr eingetreten ist. ⁷Diese Änderung beträgt für das Jahr 02 = 50 Prozentpunkte und für das Jahr 03 = 100 Prozentpunkte. ⁸Entsprechend dem zehnjährigen Berichtigungszeitraum ist bei der Berichtigung für das Kalenderjahr von einem Zehntel der Vorsteuer von 50.000 DM = 5.000 DM auszugehen. ⁹Es sind für das Kalenderjahr 02 die Hälfte dieses Vorsteueranteils und für das Kalenderjahr 03 der volle Vorsteueranteil von 5.000 DM vom Abzug ausgeschlossen. ¹⁰Im Ergebnis vermindert sich somit die bei der Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr 03 abziehbare Vorsteuer von 50.000 DM um 2.500 DM + 5.000 DM = 7.500 DM auf 42.500 DM.

⁵Entsprechend ist zu verfahren, wenn der für das Erstjahr in Betracht kommende Vorsteuerabzug in einem späteren Kalenderjahr aufgrund des § 17 UStG oder deswegen zu berichtigen ist, weil sich die im Erstjahr

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

nach dem vorgesehenen oder voraussichtlichen Verwendungszweck getroffene Entscheidung über den Vorsteuerabzug nachträglich als unrichtig erweist (vgl. Abschnitt 203 Abs. 3 und 4).

(3) ¹War die Entscheidung über den Vorsteuerabzug im Abzugsjahr aus der Sicht des § 15 Abs. 2 und 3 UStG sachlich unrichtig, weil der Vorsteuerabzug ganz oder teilweise zu Unrecht vorgenommen wurde oder unterblieben ist, so ist die unrichtige Steuerfestsetzung nach den Vorschriften der Abgabenordnung zu ändern. ²Ist eine Änderung der unrichtigen Steuerfestsetzung hiernach nicht mehr zulässig, bleibt die ihr zugrunde liegende unzutreffende Beurteilung des Vorsteuerabzugs maßgebend. ³Zur Unabänderbarkeit von Steuerfestsetzungen der Abzugsjahre bei der Errichtung von Gebäuden vgl. BFH-Urteil vom 5.2.1998 - BStBl II S. 361. ⁴Führt die rechtlich richtige Würdigung des Verwendungsumsatzes in einem noch nicht bestandskräftigen Folgejahr - gemessen an der tatsächlichen und nicht mehr änderbaren Beurteilung für das Erstjahr - zu einer anderen Beurteilung des Vorsteuerabzugs, liegt eine Änderung der Verhältnisse vor (vgl. BFH-Urteile vom 12.6.1997 - BStBl II S. 589, vom 13.11.1997 - BStBl 1998 II S. 36 und vom 5.2.1998 - BStBl II S. 361). ⁵Der Vorsteuerabzug kann in allen noch änderbaren Steuerfestsetzungen der Folgejahre sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Unternehmers nach § 15 a UStG berichtigt werden.

Beispiel:

¹Im Jahr 01 ist der Vorsteuerabzug für ein gemischt genutztes Gebäude in vollem Umfang (= 100.000 DM) gewährt worden, obwohl das Gebäude in diesem Jahr und den folgenden Jahren des Berichtigungszeitraums zu 50 v.H. zur Ausführung von nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Vermietungsumsätzen verwendet wird und somit nur ein anteiliger Vorsteuerabzug von 50.000 DM hätte gewährt werden dürfen. ²Die Steuerfestsetzung für das Jahr 01 ist abgabenrechtlich nicht mehr änderbar. ³Dagegen stehen die Steuerfestsetzungen ab dem Jahr 02 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO).

⁴Obwohl sich die Gebäudenutzung gegenüber dem Erstjahr nicht geändert hat, kann das Finanzamt ab dem Jahr 02 jeweils 1/10 des zu Unrecht gewährten Vorsteuerabzugs von 50.000 DM (= jährlich 5.000 DM) zurückfordern.

(4) ¹Nach Absatz 3 ist auch zu verfahren, wenn die Vorsteuerbeträge auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallen. ²Die Berichtigung ist gesondert nach den dafür vorliegenden Verhältnissen und entsprechend dem dafür geltenden Berichtigungszeitraum durchzuführen.

218. Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs

(1) ¹Die Regelung des § 44 Abs. 1 UStDV, nach der eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs entfällt, wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer 500 DM nicht übersteigt, gilt für den gesamten Berichtigungszeitraum. ²Sie ist unabhängig davon anzuwenden, in welchem Umfang sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse in den Folgejahren ändern.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Bei der Vereinfachungsregelung des § 44 Abs. 2 UStDV ist die Grenze von 10 Prozentpunkten in der Weise zu berechnen, daß das Aufteilungsverhältnis, das sich für das betreffende Folgejahr ergibt, dem Verhältnis gegenübergestellt wird, das im Erstjahr für die Aufteilung der Vorsteuer für das Wirtschaftsgut nach § 15 UStG maßgebend war (vgl. das Beispiel in Abschnitt 215 Abs. 4). ²Für die absolute Grenze von 500 DM ist der Betrag maßgebend, um den der Vorsteuerabzug für das Wirtschaftsgut aufgrund der Verhältnisse des betreffenden Folgejahres tatsächlich zu berichtigen wäre.

(3) ¹Beträgt die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer nicht mehr als 2.000 DM, so ist die Berichtigung erst bei der Steuerfestsetzung für das letzte Kalenderjahr des im Einzelfall maßgeblichen Berichtigungszeitraums durchzuführen (§ 44 Abs. 3 UStDV). ²Dabei sind alle Änderungen, die sich für die einzelnen Folgejahre ergeben, zu berücksichtigen. ³§ 44 Abs. 2 UStDV ist hierbei zu beachten.

(4) ¹Wird das Wirtschaftsgut während des maßgeblichen Berichtigungszeitraums veräußert oder **nach § 3 Abs. 1 b UStG geliefert**, so stehen damit die Verhältnisse bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums fest. ²Daher ist die Berichtigung **stets** für den Voranmeldungszeitraum durchzuführen, in dem die Veräußerung oder Entnahme stattgefunden hat (§ 44 Abs. 4 UStDV). ³Hierbei sind die Berichtigung für das Kalenderjahr der Veräußerung oder Entnahme und die Berichtigung für die noch folgenden Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums gleichzeitig vorzunehmen. ⁴In den Fällen des § 44 Abs. 3 UStDV sind außerdem die Berichtigungen für die vorausgegangenen Folgejahre durchzuführen.

(5) ¹Verkürzt sich der Berichtigungszeitraum deswegen, weil das Wirtschaftsgut wegen Unbrauchbarkeit vorzeitig nicht mehr zur Ausführung von Umsätzen verwendbar ist (vgl. Abschnitt 216 Abs. 4), so kann für die vorausgegangenen Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums eine Neuberechnung des jeweiligen Berichtigungsbetrages erforderlich werden. ²Die Unterschiede, die sich danach für die einzelnen Kalenderjahre ergeben, können aus Vereinfachungsgründen bei der Steuerfestsetzung für das letzte Kalenderjahr des verkürzten Berichtigungszeitraums berücksichtigt werden.

219. Aufzeichnungspflichten für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs

(1) ¹Die Aufzeichnungspflichten des § 22 Abs. 4 UStG sind erfüllt, wenn der Unternehmer die folgenden Angaben eindeutig und leicht nachprüfbar aufzeichnet:

- ¹die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das betreffende Wirtschaftsgut und die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge. ²Falls es sich hierbei um mehrere Einzelbeträge handelt, ist auch jeweils die Gesamtsumme aufzuzeichnen. ³Insoweit sind auch die Vorsteuerbeträge aufzuzeichnen, die den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen zuzurechnen sind;
- den Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des Wirtschaftsguts;
- die Verwendungsdauer (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) im Sinne der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften und den maßgeblichen Berichtigungszeitraum für das Wirtschaftsgut;
- die Anteile zu denen das Wirtschaftsgut in den einzelnen Kalenderjahren des Berichtigungszeitraums zur Ausführung der den Vorsteuerabzug ausschließenden Umsätze und zur Ausführung der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze verwendet wurde;

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

5. bei einer Veräußerung oder Entnahme des Wirtschaftsguts während des maßgeblichen Berichtigungszeitraums den Zeitpunkt und die umsatzsteuerliche Behandlung dieses Umsatzes;
6. bei einer Verkürzung des Berichtigungszeitraums wegen vorzeitiger Unbrauchbarkeit des Wirtschaftsguts die Ursache unter Angabe des Zeitpunkts und unter Hinweis auf die entsprechenden Unterlagen.

²Für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten die Aufzeichnungspflichten entsprechend.

³Die erforderlichen Angaben sind für jeden einzelnen Berichtigungsvorgang aufzuzeichnen.

(2) Die Aufzeichnungen für das einzelne Wirtschaftsgut oder die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind von dem Kalenderjahr an zu führen, für das erstmalig der Vorsteuerabzug zu berichtigen ist.

(3) Die besondere Aufzeichnungspflicht nach § 22 Abs. 4 UStG entfällt insoweit, als sich die erforderlichen Angaben aus den sonstigen Aufzeichnungen oder der Buchführung des Unternehmers eindeutig und leicht nachprüfbar entnehmen lassen.

Zu § 16 UStG

220. Steuerberechnung

(1) ¹Nach dem Grundsatz der Einheit des Unternehmens sind die in allen Betrieben eines Unternehmers ausgeführten Umsätze zusammenzurechnen. ²**Dem Unternehmer sind im Fall der Zwangsverwaltung über ein Grundstück des Unternehmers auch die Umsätze zuzurechnen, die der Zwangsverwalter im Rahmen seiner Verwaltungstätigkeit ausführt (vgl. BFH-Urteil vom 10.4.1997 - BStBl II S. 552).**

(2) ¹Die Regelung in § 16 Abs. 2 Satz 4 UStG in Verbindung mit § 18 Abs. 1 Satz 2 UStG ermöglicht es, die bereits im abgelaufenen Monat entstandene, aber erst am 16. Tage nach Ablauf des Monats fällige Einfuhrumsatzsteuer zum gleichen Zeitpunkt von der Steuer des abgelaufenen Monats als Vorsteuer abzuziehen. ²Die Regelung ist von Bedeutung bei einem nach den Vorschriften des Zollkodex gewährten Zahlungsaufschub.

Beispiel:

¹Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer (Einfuhr) im Januar, Fälligkeit aufgrund eines Zahlungsaufschubs am 16. Februar.

²Die Einfuhrumsatzsteuer kann bereits als Vorsteuer in der Voranmeldung für Januar abgezogen werden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

221. Beförderungseinzelbesteuerung

(1) ¹Die Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 UStG) setzt voraus, daß der Kraftomnibus, mit dem die Personenbeförderungen im Gelegenheitsverkehr durchgeführt werden, nicht im Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) zugelassen ist. ²Es ist nicht erforderlich, daß der Beförderer ein ausländischer Unternehmer ist. ³Für die Besteuerung der Beförderungsleistung kommt es ferner nicht darauf an, ob der Unternehmer Eigentümer des Kraftomnibusses ist oder ob er ihn gemietet hat. ⁴Unternehmer im verkehrsrechtlichen und im umsatzsteuerrechtlichen Sinne ist derjenige, der die Beförderung im eigenen Namen, unter eigener Verantwortung und für eigene Rechnung durchführt (§ 3 Abs. 2 PBefG). ⁵Führt ein Omnibusunternehmer die Beförderung mit einem gemieteten Kraftomnibus durch, geht der Beförderungsleistung eine in der Vermietung des Kraftomnibusses bestehende Leistung voraus. ⁶Wird der Kraftomnibus von einem Unternehmer vermietet, der sein Unternehmen im übrigen Gemeinschaftsgebiet betreibt, ist die Vermietungsleistung im Inland nicht steuerbar (§ 3 a Abs. 1 in Verbindung mit Abs. 4 Nr. 11 UStG). ⁷In diesem Fall ist demzufolge nur die Beförderungsleistung zu besteuern. ⁸Betreibt der Unternehmer sein Unternehmen jedoch im Drittlandsgebiet, wird die Vermietungsleistung als im Inland ausgeführt behandelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 UStDV). ⁹Hiernach sind sowohl die Vermietungsleistung als auch die Beförderungsleistung im Inland zu besteuern.

(2) ¹Die Beförderungseinzelbesteuerung ist nicht auf den Beförderungsverkehr beschränkt, bei dem eine Grenze zum Drittlandsgebiet überschritten wird. ²Sie ist auch auf Personenbeförderungen anzuwenden, die mit den bezeichneten Kraftomnibussen nur im Inland durchgeführt werden (z.B. auf Sonderfahrten während eines Aufenthaltes im Inland), soweit sie im Zusammenhang mit einer grenzüberschreitenden Beförderung stehen, bei denen eine Drittlandsgrenze überschritten wurde.

(3) Kraftomnibusse sind Kraftfahrzeuge, die nach ihrer Bauart und Ausstattung zur Beförderung von mehr als neun Personen - einschließlich Führer - geeignet und bestimmt sind (§ 4 Abs. 4 Nr. 2 PBefG).

(4) ¹Der Gelegenheitsverkehr mit Kraftomnibussen umfaßt die Ausflugsfahrten, die Ferienziel-Reisen und den Verkehr mit Mietomnibussen (§ 46 PBefG). ²Ausflugsfahrten sind Fahrten, die der Unternehmer nach einem bestimmten, von ihm aufgestellten Plan und zu einem für alle Teilnehmer gleichen und gemeinsam verfolgten Ausflugszweck anbietet und ausführt (§ 48 Abs. 1 PBefG). ³Ferienziel-Reisen sind Reisen zu Erholungsaufenthalten, die der Unternehmer nach einem bestimmten, von ihm aufgestellten Plan zu einem Gesamtentgelt für Beförderung und Unterkunft mit oder ohne Verpflegung anbietet und ausführt (§ 48 Abs. 2 PBefG). ⁴Verkehr mit Mietomnibussen ist die Beförderung von Personen mit Kraftomnibussen, die nur im ganzen zur Beförderung angemietet werden und mit denen der Unternehmer Fahrten ausführt, deren Zweck, Ziel und Ablauf der Mieter bestimmt. ⁵Die Teilnehmer müssen ein zusammengehöriger Personenkreis und über Ziel und Ablauf der Fahrt einig sein (§ 49 Abs. 1 PBefG).

(5) ¹Der Besteuerung unterliegt nur der auf das Inland entfallende Teil der Beförderungsleistung. ²Auszuscheiden sind die Streckenanteile, die nach den §§ 2 oder 5 UStDV als ausländische Beförderungsstrecken anzusehen sind. ³Umgekehrt sind Streckenanteile, die nach den §§ 3 oder 6 UStDV als Beförderungsstrecken im Inland anzusehen sind, in die Besteuerung einzubeziehen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(6) ¹Soweit die Beförderungsleistung im Inland erbracht wird (§ 3 b Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG), ist in der Regel davon auszugehen, daß es sich um eine steuerpflichtige Leistung handelt. ²Werden Schülergruppen, Studentengruppen, Jugendgruppen, kulturelle Gruppen - z.B. Theater- und Musikensembles, Chöre - oder Mitglieder von Vereinen in Kraftomnibussen befördert, die dem Schulträger, dem Träger der kulturellen Gruppe oder dem Verein gehören, kann im allgemeinen aber angenommen werden, daß der Schulträger, der Träger der kulturellen Gruppe und der Verein die Beförderungen nicht im Rahmen eines Unternehmens durchführt. ³Ebenso verhält es sich, wenn die Personenbeförderung unentgeltlich erfolgt. ⁴Diese Beförderungen sind bei entsprechendem Nachweis nicht zur Umsatzsteuer heranzuziehen.

(7) ¹Die maßgebliche Zahl der Personenkilometer ergibt sich durch Vervielfachung der Anzahl der beförderten Personen mit der Anzahl der Kilometer der im Inland zurückgelegten Beförderungsstrecke (tatsächlich im Inland durchfahrene Strecke). ²Bei der Ermittlung der Anzahl der beförderten Personen bleiben der Fahrer, der Beifahrer, Begleitpersonen, die Angestellte des Beförderers sind - z.B. Reiseleiter, Dolmetscher und Stewardessen -, sowie unentgeltlich mitbeförderte Kleinkinder (unter 4 Jahren) außer Betracht. ³Dagegen sind Personen, die der Beförderer aus privaten Gründen unentgeltlich mitbefördert, z.B. Angehörige, mitzuzählen, soweit eine sonstige Leistung im Sinne von § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 2 UStG vorliegt, die nach § 3 f UStG im Inland ausgeführt wird.

(8) Zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen die für jede einzelne Fahrt zu entrichtende Umsatzsteuer bis zum 10. Tag des Folgemonats gestundet werden kann, wird auf den BMF-Erlaß vom 15. 4. 1980 - BStBl I S. 258 - hingewiesen.

(9) ¹Bei der Beförderungseinzelbesteuerung dürfen Vorsteuerbeträge nicht abgesetzt werden. ²Der Beförderungsunternehmer kann jedoch die Vergütung der Vorsteuerbeträge, die den der Beförderungseinzelbesteuerung unterliegenden Beförderungsleistungen zuzurechnen sind, im Vorsteuer-Vergütungsverfahren beantragen (§§ 59 ff. UStDV). ³Außerdem kann er diese Vorsteuerbeträge im allgemeinen Besteuerungsverfahren nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG geltend machen, wenn bei ihm dieses Verfahren anstelle des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens durchzuführen ist. ⁴Durch die Besteuerung nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG wird die Beförderungseinzelbesteuerung nicht berührt. ⁵Die hierbei bereits versteuerten Umsätze sind daher, abgesehen vom Fall des Absatzes 10, nicht in das allgemeine Besteuerungsverfahren einzubeziehen.

(10) ¹Anstelle der Beförderungseinzelbesteuerung kann der Unternehmer nach Ablauf des Besteuerungszeitraumes die Besteuerung nach § 16 Abs. 1 und 2 UStG beantragen. ²Wegen der Anrechnung der im Wege der Beförderungseinzelbesteuerung festgesetzten Steuern und des Verfahrens vgl. Abschnitt 231 Abs. 3.

221 a. Fahrzeugeinzelbesteuerung

(1) ¹Die Fahrzeugeinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 a UStG) setzt voraus, daß andere als die in § 1 a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personen einen innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge bewirken. ²Zum Begriff des neuen Fahrzeugs vgl. Abschnitt 15 c Sätze 2 bis 5. ³Zum Personenkreis, die eine Fahrzeugeinzelbesteuerung vorzunehmen haben, vgl. Abschnitt 15 c Satz 1. ⁴Bei der Fahrzeugeinzel-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

besteuerung kommt ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht, da der Erwerb durch eine Privatperson, eine nichtunternehmerisch tätige Personenvereinigung oder durch einen Unternehmer, der das Fahrzeug für seinen nichtunternehmerischen Bereich bezieht, erfolgt.

(2) ¹Für den innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge durch Unternehmer, die das Fahrzeug für ihren unternehmerischen Bereich erwerben, oder durch juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder die das Fahrzeug nicht für ihr Unternehmen erwerben (§ 1 a Abs. 1 Nr. 2 UStG), ist keine Fahrzeugeinzelbesteuerung vorzunehmen. ²Diese Unternehmer oder juristischen Personen haben den innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge in der Voranmeldung und in der Steuererklärung für das Kalenderjahr anzumelden.

222. Umrechnung von Werten in fremder Währung

(1) ¹Die Umrechnung der Werte in fremder Währung (§ 16 Abs. 6 UStG) dient der Berechnung der Umsatzsteuer und der abziehbaren Vorsteuerbeträge. ²Kursänderungen zwischen der Ausführung der Leistung und der Vereinnahmung des Entgelts bleiben unberücksichtigt.

(2) ¹Bei der Umrechnung nach dem Tageskurs ist der Nachweis durch Bankmitteilung oder Kurszettel zu führen, weil die Bankabrechnung im Zeitpunkt der Leistung noch nicht vorliegt. ²Aus Vereinfachungsgründen kann das Finanzamt gestatten, daß die Umrechnung regelmäßig nach den Durchschnittskursen vorgenommen wird, die das Bundesministerium der Finanzen für den Monat bekanntgegeben hat, der dem Monat vorangeht, in dem die Leistung ausgeführt oder das Entgelt vereinnahmt wird.

Zu § 17 UStG

223. Steuer- und Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Bemessungsgrundlage

(1) ¹Die Frage, ob sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert hat, beurteilt sich nach § 10 Abs. 1 bis 5 UStG. ²Auf die Abschnitte 149 bis 158 wird verwiesen. ³Zur Steuer- und Vorsteuerberichtigung bei Entgeltsminderungen durch Gewährung von verdeckten Preisnachlässen vgl. Abschnitt 153 Abs. 4.

(2) ¹Die erforderlichen Berichtigungen sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. ²Die Berichtigungspflicht ist bereits bei der Berechnung der Vorauszahlungen zu beachten (§ 18 Abs. 1 Satz 2 UStG). ³**Erlischt die Forderung auf eine Gegenleistung aufgrund einer späteren Vertragsänderung teilweise, mindert sich das Entgelt bereits im Zeitpunkt der Vertragsänderung (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.1995 - BStBl 1996 II S. 206).** ⁴**Mindert sich der Kaufpreis aufgrund einer Mängelrüge, ändert sich die Bemessungsgrundlage bereits in dem Zeitpunkt, in dem sich der Verkäufer mit der Minderung - z.B. durch Erteilung einer Kaufpreis-Gutschrift - einverstanden erklärt (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.1995 - BStBl 1996 II S. 208).**

(3) ¹Die Berichtigungspflicht besteht auch dann, wenn sich die Berichtigung der Steuer und die Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Ergebnis ausgleichen. ²Berechnet der Leistungsempfänger z.B. Lieferantenskonti

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

nicht vom Gesamtpreis einschließlich Umsatzsteuer, sondern nur vom Entgelt (ohne Umsatzsteuer), so hat er unabhängig von der Behandlung der Skontobeträge durch den Lieferanten den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG zu berichtigen. ³**Die Berichtigungspflicht ist bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage nicht von einer Änderung des Steuerbetrages in der ursprünglichen Rechnung abhängig (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.1995 - BStBl 1996 II S. 206).** ⁴Ein Beleg austauschen ist nur für die in § 17 Abs. 4 UStG bezeichneten Fälle vorgeschrieben.

(4) Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs kann unterbleiben, soweit der auf die Entgeltsminderung entfallende Steuerbetrag von einem dritten Unternehmer entrichtet wird (§ 17 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Beispiel:

¹Die Einkaufsgenossenschaft E (Zentralregulierer) vermittelt eine Warenlieferung von A an B. ²E wird auch in den Abrechnungsverkehr eingeschaltet. ³Sie zahlt für B den Kaufpreis an A unter Inanspruchnahme von Skonto. ⁴B zahlt an E den Kaufpreis ohne Inanspruchnahme von Skonto.

⁵Nach § 17 Abs. 1 Nr. 1 UStG hat A seine Steuer zu berichtigen. ⁶B braucht nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG seinen Vorsteuerabzug nicht zu berichtigen, soweit E die auf den Skontoabzug entfallende Steuer an das Finanzamt entrichtet.

(5) ¹Die Pflicht zur Berichtigung der Steuer und des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 1 UStG besteht auch dann, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG). ²Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 UStG liegt insbesondere vor, wenn der Schuldner zahlungsunfähig ist oder den Forderungen die Einrede des Einforderungsverzichts entgegengehalten werden kann (vgl. BFH-Beschluß vom 10.3.1983 - BStBl II S. 389). ³**Wird über das Vermögen eines Unternehmers das Insolvenzverfahren eröffnet, werden die gegen ihn gerichteten Forderungen spätestens in diesem Zeitpunkt unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote in voller Höhe uneinbringlich im Sinne des § 17 Abs. 2 Satz 1 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1986 - BStBl 1987 II S. 226 zum Konkursverfahren).** ⁴Zur Frage der Uneinbringlichkeit beim sog. Akzeptantenwechselgeschäft vgl. BFH-Urteil vom 8.12.1993 - BStBl 1994 II S. 338. ⁵Ertragsteuerrechtlich zulässige pauschale Wertberichtigungen führen nicht zu einer Berichtigung nach § 17 Abs. 2 UStG. ⁶Der Gläubiger, der eine Forderung als uneinbringlich behandelt, ist nicht verpflichtet, dem Schuldner hiervon Mitteilung zu machen. ⁷Das Finanzamt des Gläubigers ist jedoch berechtigt, das Finanzamt des Schuldners auf die Ausbuchung der Forderung hinzuweisen. ⁸**Der Vorsteuerrückzahlungsanspruch dieses Finanzamtes entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist (vgl. BFH-Urteil vom 8.10.1997 - BStBl 1998 II S. 69).** ⁹Der Schuldner hat nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG seinen Vorsteuerabzug bereits dann entsprechend zu berichtigen, wenn sich aus den Gesamtumständen, insbesondere aus einem längeren Zeitablauf nach Eingehung der Verbindlichkeit ergibt, daß er seiner Zahlungsverpflichtung gegenüber seinem Gläubiger nicht mehr nachkommen wird. ¹⁰Wird der Anspruch des Gläubigers später ganz oder teilweise befriedigt, ist § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG anzuwenden.

(6) Bei der Abtretung einer Forderung unter dem Nennwert bestimmt sich das Entgelt nach den tatsächlichen Aufwendungen des Leistungsempfängers (vgl. Abschnitt 149 Abs. 4).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel:

¹Ein Unternehmer hat aufgrund einer Lieferung eine Forderung in Höhe von **11.600 DM** gegen seinen zum Vorsteuerabzug berechtigten Abnehmer. ²Er tritt diese Forderung zum Festpreis von 5.750 DM an ein Inkassobüro ab. ³Das Inkassobüro kann noch **8.700 DM** einziehen.

⁴Die Steuer des Lieferers richtet sich zunächst nach dem für die Lieferung vereinbarten Entgelt von 10.000 DM (Steuer bei einem Steuersatz von 16 v.H. = **1.600 DM**). ⁵Die endgültige Steuer des Lieferers beträgt allerdings nur 1.200 DM, da der Abnehmer nur **8.700 DM** aufgewandt hat (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG), während die restlichen **2.900 DM** uneinbringlich sind. ⁶Eine entsprechende Minderung der Steuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 17 Abs. 1 Nr. 1 UStG von **1.600 DM** auf 1.200 DM setzt jedoch voraus, daß der Lieferer die teilweise Uneinbringlichkeit der Forderung nachweist. ⁷Er muß sich also Kenntnis davon verschaffen, welchen Betrag das Inkassobüro tatsächlich noch einziehen konnte. ⁸Der Abnehmer hat zunächst aufgrund der ihm vom Lieferer erteilten Rechnung den Vorsteuerabzug in voller Höhe. ⁹Er muß ihn jedoch von sich aus nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG auf der Grundlage seiner tatsächlichen Zahlung an das Inkassobüro (im Beispielsfall auf 1.200 DM) berichtigen, da er die teilweise Uneinbringlichkeit der Forderung kennt. ¹⁰Dies gilt entsprechend, wenn der Abnehmer weniger an das Inkassobüro zahlt, als der Lieferer für die Forderung erhalten hat. ¹¹Zahlt der Abnehmer den vollen Rechnungsbetrag an das Inkassobüro, so bleiben die Steuer des Lieferers und der Vorsteuerabzug des Abnehmers in voller Höhe bestehen.

(7) ¹Steuer- und Vorsteuerberichtigungen sind auch erforderlich, wenn für eine Leistung ein Entgelt entrichtet, die Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist (§ 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG). ²Diese Regelung steht im Zusammenhang mit der in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG vorgeschriebenen Besteuerung von Zahlungen vor Ausführung der Leistungen.

Beispiel:

¹Über das Vermögen eines Unternehmers, der Anzahlungen erhalten und versteuert hat, wird **das Insolvenzverfahren** eröffnet, bevor er eine Leistung erbracht hat. ²Der **Insolvenzverwalter** lehnt die Erfüllung des Vertrages ab. ³Der Unternehmer, der die vertraglich geschuldete Leistung nicht erbracht hat, hat die Steuer auf die Anzahlung zu berichtigen. ⁴Unabhängig davon hat der Unternehmer, an den die vertraglich geschuldete Leistung erbracht werden sollte, den Vorsteuerabzug in sinngemäßer Anwendung des § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG zu berichtigen.

(8) ¹Die Vorschrift des § 17 Abs. 1 UStG ist entsprechend anzuwenden, wenn in einer Rechnung der Steuerbetrag nach § 14 Abs. 2 UStG berichtigt wird. ²Die erforderlichen Berichtigungen sind in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem der Rechnungsaussteller eine Rechnung mit geändertem Steuerausweis erteilt. ³Der Widerspruch gegen den in einer Gutschrift enthaltenen Steuerausweis wirkt deshalb erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem er erklärt wird (vgl. BFH-Urteil vom 19.5.1993 - BStBl II S. 779).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

224. (weggefallen)

Zu § 18 Abs. 1 bis 7 UStG

(§§ 46 bis 50 UStDV)

225. Verfahren bei der Besteuerung nach § 18 Abs. 1 bis 4 UStG

(1) ¹Die Steuererklärung für das Kalenderjahr muß vom Unternehmer eigenhändig unterschrieben sein (§ 18 Abs. 3 letzter Satz UStG). ²Die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten ist nur zulässig, wenn die in § 150 Abs. 3 AO bezeichneten Hinderungsgründe vorliegen. ³Für die Voranmeldungen ist jedoch die eigenhändige Unterschrift des Unternehmers nicht vorgeschrieben.

(2) Ergibt die Voranmeldung einen Überschuß zugunsten des Unternehmers, ist der Überschuß nach der erforderlichen Zustimmung (§ 168 AO) ohne besonderen Antrag auszuzahlen, soweit nicht eine Verrechnung mit Steuerschulden vorzunehmen ist.

(3) Ergibt sich bei der Festsetzung der Steuer für das Kalenderjahr ein Unterschiedsbetrag zugunsten des Unternehmers, ist dieser Betrag, ggf. nach der erforderlichen Zustimmung (§ 168 AO), ebenfalls zu erstatten oder zu verrechnen.

(4) ¹Die Steuererklärung für das Kalenderjahr ist in der Regel bis zum 31. Mai des folgenden Kalenderjahres abzugeben (§ 149 Abs. 2 AO). ²Dieser Zeitpunkt gilt - abweichend von § 18 Abs. 3 Satz 2 UStG - auch in den Fällen, in denen der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Laufe des Kalenderjahres begonnen hat.

225 a. Voranmeldungszeitraum

(1) ¹Der Voranmeldungszeitraum des laufenden Kalenderjahres bestimmt sich regelmäßig aufgrund der Steuer des Vorjahres. ²Er umfaßt grundsätzlich das Kalendervierteljahr. ³Abweichend hiervon ist Voranmeldungszeitraum der Kalendermonat, wenn die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 12 000 DM betragen hat. ⁴Der Unternehmer kann den Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum wählen, wenn sich im vorangegangenen Kalenderjahr ein Überschuß zu seinen Gunsten von mehr als 12 000 DM ergeben hat. ⁵Die Frist zur Ausübung des Wahlrechts nach § 18 Abs. 2 a Satz 2 UStG ist nicht verlängerbar. ⁶Die Vorschriften der Abgabenordnung über die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO sind anzuwenden. ⁷Aus Vereinfachungsgründen ist es für die Frist zur Ausübung des Wahlrechts jedoch nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer die Voranmeldung innerhalb der fünftägigen Abgabeschonfrist abgibt. ⁸Bei gewährter Dauerfristverlängerung gilt dies entsprechend.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Der Unternehmer kann von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen befreit werden, wenn die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 1 000 DM betragen hat. ²Hat sich im Vorjahr kein Überschuß zugunsten des Unternehmers ergeben, ist die Befreiung grundsätzlich von Amts wegen zu erteilen. ³Sie unterbleibt in diesen Fällen nur auf Antrag des Unternehmers in begründeten Einzelfällen (z. B. nachhaltige Veränderung in der betrieblichen Struktur). ⁴Hat das vorangegangene Kalenderjahr einen Überschuß zugunsten des Unternehmers ergeben, verbleibt es von Amts wegen bei dem Kalendervierteljahr als Voranmeldungszeitraum. ⁵Anträgen der Unternehmer auf Befreiung von der Verpflichtung zur Abgabe ist in diesen Fällen jedoch regelmäßig stattzugeben.

(3) ¹Die Einordnung der Unternehmer in die verschiedenen Abgabegruppen wird von Amts wegen spätestens bis Ende Februar jedes Kalenderjahres anhand der Vorjahreswerte vorgenommen, die ggf. hochgerechnet werden. ²Eine Änderung der Steuer des vorangegangenen Kalenderjahres ist bei der Einordnung im laufenden Kalenderjahr zu berücksichtigen, soweit sich die Änderung für dieses Kalenderjahr noch auswirkt. ³Ergibt sich für das Vorjahr nachträglich ein Überschuß zugunsten des Unternehmers von mehr als 12 000 DM, ist eine monatliche Abgabe der Voranmeldungen im laufenden Kalenderjahr nur möglich, wenn die Antragsfrist nach § 18 Abs. 2 a Satz 2 UStG eingehalten wurde.

(4) ¹Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des vorangegangenen Kalenderjahres ausgeübt (z. B. erst im Laufe des vorangegangenen Kalenderjahres aufgenommen), ist die tatsächliche Steuer für die Einordnung im laufenden Kalenderjahr in eine Jahressteuer umzurechnen. ²Die Beurteilung des Jahres, in dem die Tätigkeit aufgenommen worden ist, richtet sich nach der zu erwartenden Steuer. ³Will der Unternehmer, der einen Überschuß von mehr als 12 000 DM erwartet, seine Voranmeldungen monatlich abgeben, ist § 18 Abs. 2 a Satz 2 UStG sinngemäß anzuwenden.

Beispiel:

¹U beginnt seine unternehmerische Tätigkeit am 1.3.02. ²Für das Jahr 02 ist ein Überschuß zugunsten des U von 15 000 DM zu erwarten. ³U muß bis zum 10.4.02 (bei gewährter Dauerfristverlängerung bis zum 10.5.02) eine Voranmeldung für März 02 abgeben, um die Frist in entsprechender Anwendung des § 18 Abs. 2 a Satz 2 UStG zu wahren.

(5) ¹Für Unternehmer und juristische Personen, die ausschließlich Steuer für innergemeinschaftliche Erwerbe zu entrichten haben, sowie für Fahrzeuglieferer nach § 2 a UStG gelten die Ausführungen in den Absätzen 1 bis 4 entsprechend. ²Ein Wahlrecht zur monatlichen Abgabe von Voranmeldungen (Absatz 1 Satz 4) besteht jedoch nicht.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

**226. Vordrucke, die von den amtlich vorgeschriebenen
Vordrucken im Voranmeldungsverfahren abweichen**

Hinsichtlich der Zulassung abweichender Vordrucke im Voranmeldungsverfahren wird auf das BMF-Schreiben vom 9.1.1992 - BStBl I S. 82 sowie auf die späteren hierzu im BStBl Teil I veröffentlichten BMF-Schreiben hingewiesen.

**227. Übermittlung der Steueranmeldungen auf maschinell verwertbaren Datenträgern und über
Datenfernübertragung**

(1) ¹Nach der Steueranmeldungs-Datenübermittlungs-Verordnung (StADÜV) vom **21.10.1998** (BGBl. I S. 3197 BStBl I S. 1292) können Steueranmeldungen auch auf maschinell verwertbaren Datenträgern **oder über Datenfernübertragung** übermittelt werden. ²**Dies gilt für** Voranmeldungen, Anträge auf Dauerfristverlängerung und Anmeldungen der Sondervorauszahlung (§§ 46 und 47 UStDV) sowie Anmeldungen der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren (§§ 51 bis 56 UStDV).

(2) ¹Die Teilnahme des Unternehmers an diesem Verfahren ist von der Erfüllung der folgenden Voraussetzungen abhängig:

1. **Das jeweils eingesetzte Datenverarbeitungsprogramm muß von der zuständigen Stelle genehmigt worden sein (Genehmigungsverfahren, §§ 2 bis 6 StADÜV);**
2. **dem Datenlieferer muß eine Zulassung erteilt worden sein (Zulassungsverfahren, §§ 7 bis 11 StADÜV);**
3. **der Unternehmer muß die Teilnahme erklärt haben (§ 12 StADÜV).**

²Bei Erfüllung der Voraussetzungen nach Satz 1 und sofern alle Daten der Steueranmeldung **mangelfrei übermittelt worden sind**, steht die Übermittlung von Daten der Abgabe einer Steueranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gleich. ³Der Zugang der übermittelten Daten bei der annehmenden Stelle hat hinsichtlich der Abgabefristen die gleiche Wirkung wie der Zugang der Steueranmeldung auf Papier beim Finanzamt. ⁴**Im Falle der Datenfernübertragung gilt als Tag der Abgabe der Steueranmeldung der Tag, an dem die abgeschlossene Datenübertragung begonnen wurde.** ⁵Bei Einsatz von Datenträgern gilt im Falle des Versandes (z.B. Post- oder Luftfrachtversand) der Tag der Absendung als Tag der Abgabe der Steueranmeldung.

(3) ¹**Nimmt ein Unternehmer am Datenübermittlungsverfahren nach der StADÜV teil**, bleibt es zulässig, einzelne Steueranmeldungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben. ²Auch eine berichtigte Steueranmeldung kann entweder **durch Datenfernübertragung oder auf Datenträger übermittelt** oder nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben werden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(4) ¹Die Genehmigung und die Zulassung sind gesondert bei den obersten Finanzbehörden der Länder oder bei den von diesen bestimmten Stellen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu beantragen. Sie werden durch schriftlichen Verwaltungsakt erteilt oder abgelehnt. ²Die Teilnahmeerklärung hat der Unternehmer nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck bei dem für ihn zuständigen Finanzamt abzugeben.

(5) ¹Übermittelt ein Dritter im Auftrag des Unternehmers die Daten, hat er diese dem Unternehmer unverzüglich in leicht nachprüfbarer Form zuzuleiten. ²Der Unternehmer hat die Daten nach Maßgabe des § 147 AO aufzubewahren, sie zu überprüfen und eine berichtigte Steueranmeldung abzugeben, wenn er eine Unrichtigkeit feststellt (§ 13 Abs. 1 StADÜV).

228. Dauerfristverlängerung

(1) ¹Für die Gewährung der Dauerfristverlängerung ist ein schriftlicher Bescheid nicht erforderlich. ²Der Unternehmer kann deshalb die beantragte Dauerfristverlängerung in Anspruch nehmen, solange das Finanzamt den Antrag nicht ablehnt oder die Fristverlängerung nicht widerruft. ³Das Finanzamt hat den Antrag abzulehnen, wenn der Steueranspruch gefährdet erscheint, z.B. wenn der Unternehmer seine Voranmeldungen nicht oder nicht rechtzeitig abgibt. ⁴Die Regelungen zur Dauerfristverlängerung gelten auch für Unternehmer und juristische Personen, die ausschließlich Steuern für Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG zu entrichten haben, sowie für Fahrzeuglieferer nach § 2 a UStG. ⁵Bei diesen Unternehmern ist die Sondervorauszahlung bei der Berechnung der Vorauszahlung für den letzten Voranmeldungszeitraum des Kalenderjahres, für den eine Voranmeldung abzugeben ist, anzurechnen. ⁶Aus Vereinfachungsgründen kann eine Voranmeldung für Dezember zwecks Anrechnung auch dann abgegeben werden, wenn keine Umsätze anzumelden sind.

(2) Auf die Sondervorauszahlung finden die für die Steuern geltenden Vorschriften der Abgabenordnung Anwendung, z.B. die Vorschriften über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen nach § 152 AO und über die Verwirkung von Säumniszuschlägen nach § 240 AO.

(3) Der Unternehmer hat für den Antrag auf Dauerfristverlängerung und für die Anmeldung der Sondervorauszahlungen den amtlich bestimmten, bundeseinheitlichen Vordruck zu verwenden.

(4) ¹Der Antrag auf Dauerfristverlängerung braucht nicht jährlich wiederholt zu werden, da die Dauerfristverlängerung **solange als gewährt gilt, bis der Unternehmer seinen Antrag zurücknimmt oder das Finanzamt die Fristverlängerung widerruft.** ²Die Sondervorauszahlung muß dagegen von den Unternehmern, die ihre Voranmeldungen monatlich abzugeben haben, für jedes Kalenderjahr, für das die Dauerfristverlängerung gilt, bis zum 10. Februar - zuzüglich Schonfrist - berechnet, angemeldet und entrichtet werden.

(5) ¹Führt die fristgerechte Entrichtung der Sondervorauszahlung im Einzelfall zu einer erheblichen Härte, kann das Finanzamt die Sondervorauszahlung den jeweiligen Verhältnissen entsprechend ganz oder -

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

teilweise stunden. ²Ferner kann das Finanzamt die Sondervorauszahlung im Einzelfall abweichend von § 47 UStDV niedriger festsetzen, wenn

1. infolge Rechtsänderungen die vorgeschriebene Berechnung zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt oder
2. die Vorauszahlungen des Vorjahres durch außergewöhnliche Umsätze beeinflusst worden sind, mit deren Wiederholung nicht zu rechnen ist.

(6) ¹Die festgesetzte Sondervorauszahlung ist in der Regel bei der Festsetzung der Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Dezember anzurechnen. ²In den amtlich vorgeschriebenen Voranmeldungsdruckformen ist hierfür eine besondere Zeile vorgesehen. ³Erklärt der Unternehmer nicht gleichzeitig gegenüber dem Finanzamt, daß er die Fristverlängerung nicht mehr in Anspruch nehmen will, ist eine Sondervorauszahlung bis zum 10. Februar des folgenden Kalenderjahres erneut zu berechnen, anzumelden und zu entrichten. ⁴Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Laufe eines Kalenderjahres eingestellt, hat er die Anrechnung bereits in der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem der Betrieb eingestellt oder der Beruf aufgegeben worden ist.

(7) ¹Will der Unternehmer im Laufe des Kalenderjahres auf die Dauerfristverlängerung verzichten, hat er die Anrechnung der Sondervorauszahlung in der letzten Voranmeldung vorzunehmen, für die Fristverlängerung in Anspruch genommen wird. ²Danach sind die Voranmeldungen jeweils zum gesetzlichen Zeitpunkt abzugeben.

229. Vereinfachte Steuerberechnung bei Kreditverkäufen

(1) Es ist nicht zu beanstanden, wenn Einzelhändler und Handwerker, die § 20 UStG nicht in Anspruch nehmen können und von der vereinfachten Verbuchung ihrer Kreditverkäufe nach R 29 Abs. 1 Satz 7 Buchstabe b EStR 1998 zulässigerweise Gebrauch machen, bei der Erfassung der Außenstände wie folgt verfahren:

1. ¹Bei der Berechnung der Umsatzsteuer für einen Voranmeldungszeitraum bleiben die ausstehenden Entgelte für ausgeführte steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen unberücksichtigt. ²Die Zahlungseingänge aus diesen Kreditgeschäften sind wie Zahlungseingänge aus Bargeschäften in dem Voranmeldungszeitraum, in dem sie vereinnahmt worden sind, zu versteuern.
2. ¹Zum Stichtag 31. Dezember eines jeden Jahres hat der Unternehmer anhand der nach R 29 Abs. 1 Satz 7 Buchstabe b EStR 1998 geführten Kladde die ausstehenden Entgelte festzustellen und in der Voranmeldung für den Monat Dezember den Entgelten zuzurechnen. ²Der Forderungsbestand am 31. Dezember des Vorjahres ist in dieser Voranmeldung von den Entgelten abzusetzen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Ändern sich die Steuersätze im Laufe eines Kalenderjahres, sind die Außenstände am Tage vor dem Inkrafttreten der geänderten Steuersätze zu ermitteln und in der nächsten Voranmeldung den Entgelten zuzurechnen, auf die die bisherigen Steuersätze Anwendung finden. ²In dieser Voranmeldung sind die ausstehenden Entgelte am 31. Dezember des Vorjahres von den Entgelten abzusetzen. ³Die am Tage vor dem Inkrafttreten einer Steuersatzänderung ausstehenden Entgelte sind in der letzten Voranmeldung des Besteuerungszeitraums von den Entgelten abzusetzen, die den geänderten Steuersätzen unterliegen.

230. Abgabe der Voranmeldungen in Sonderfällen

(1) ¹Unabhängig von der Regelung des § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG kann das Finanzamt den Unternehmer in Sonderfällen von der Abgabe der Voranmeldungen befreien. ²Ein Sonderfall liegt vor, wenn und soweit in bestimmten Voranmeldungszeiträumen regelmäßig keine Umsatzsteuer entsteht.

Beispiel:

¹Ein Aufsichtsratsmitglied erhält im Monat Mai eines jeden Jahres vertragsgemäß eine Vergütung von 50 000 DM.

²Das Finanzamt kann das Aufsichtsratsmitglied für die Monate, in denen es keine Entgelte erhält, von der Abgabe der Voranmeldung befreien. ³Die Befreiung ist davon abhängig zu machen, daß in den betreffenden Voranmeldungszeiträumen tatsächlich keine Umsatzsteuer entstanden ist.

(2) Unternehmer, die die Durchschnittsätze des § 24 UStG anwenden, haben - sofern sie vom Finanzamt nicht besonders aufgefordert werden - nur dann Voranmeldungen abzugeben und Vorauszahlungen zu entrichten, wenn

1. Umsätze von Sägewerkserzeugnissen bewirkt werden, für die der Durchschnittsatz von 16 v.H. gilt, oder
2. die Umsätze von Getränken, für die der Durchschnittsatz von 16 v.H. gilt, und von alkoholischen Flüssigkeiten im laufenden Kalenderjahr den Betrag von 2 400 DM voraussichtlich übersteigen werden oder
3. Umsätze ausgeführt werden, auf die die Durchschnittsätze des § 24 UStG nicht anzuwenden sind und für die wegen der Abgabe der Voranmeldungen keine besondere Ausnahmeregelung gilt, oder
4. Steuerbeträge nach § 14 Abs. 2 oder 3 UStG geschuldet werden.

(3) ¹In den Fällen des Absatzes 2 brauchen die Umsätze, die den Durchschnittsätzen des § 24 UStG unterliegen und für die eine Steuer nicht zu entrichten ist, in den Voranmeldungen nicht aufgeführt zu werden. ²Sind die in Absatz 2 Nr. 1 und 2 bezeichneten Voraussetzungen erst im Laufe des Kalenderjahres eingetreten, sind von dem in Betracht kommenden Zeitpunkt an Voranmeldungen abzugeben und Vorauszahlungen zu entrichten. ³Auf vorausgegangene Vorauszahlungszeiträume entfallende

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Umsatzsteuerbeträge brauchen erst binnen der in § 18 Abs. 4 Satz 1 UStG bezeichneten Frist nachentrichtet zu werden. ⁴In den Fällen des Absatzes 2 Nr. 3 erstreckt sich die Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen und zur Entrichtung der Vorauszahlungen auf die Voranmeldungszeiträume, für die diese Steuerbeträge geschuldet werden. ⁵Die Möglichkeit, den Unternehmer unter den Voraussetzungen des § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG von der Abgabe der Voranmeldung zu entbinden, wird durch die vorstehende Regelung nicht berührt.

231. Verfahren bei der Beförderungseinzelbesteuerung

(1) ¹Befördert ein Unternehmer Personen im Gelegenheitsverkehr mit einem Kraftomnibus, der nicht im Inland zugelassen ist, wird die Umsatzsteuer für jede einzelne Beförderungsleistung durch die zuständige Zolldienststelle berechnet und festgesetzt, wenn bei der Ein- oder Ausreise eine Grenze zum Drittlandsgebiet überschritten wird (§ 16 Abs. 5, § 18 Abs. 5 UStG, Abschnitt 221). ²Wird im Einzelfall geltend gemacht, daß die Voraussetzungen für eine Besteuerung nicht gegeben seien, muß dies in eindeutiger und leicht nachprüfbarer Form gegenüber der Zolldienststelle nachgewiesen werden. ³Anderenfalls setzt die Zolldienststelle die Umsatzsteuer durch Steuerbescheid fest (§ 155 Abs. 1 AO).

(2) ¹Gegen die Steuerfestsetzung durch die Zolldienststelle ist der Einspruch gegeben (§ 347 Abs. 1 Satz 1 AO). ²Die Zolldienststelle ist berechtigt, dem Einspruch abzuwehren (§ 367 Abs. 3 Satz 2 AO, § 16 Abs. 5 Satz 3 UStG). ³Hilft sie ihm nicht in vollem Umfang ab, hat sie die Sache dem Finanzamt, das örtlich für sie zuständig ist, zur weiteren Entscheidung vorzulegen. ⁴Über den Einspruch entscheidet dann das Finanzamt. ⁵Der Einspruch kann auch unmittelbar bei dem zuständigen Finanzamt eingelegt werden.

(3) ¹Nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, in welchem die durch die Beförderungseinzelbesteuerung festgesetzte Steuer entstanden ist, kann der Unternehmer anstelle der Beförderungseinzelbesteuerung bei dem zuständigen Finanzamt die Neuberechnung der Umsatzsteuer auf der Grundlage des § 16 Abs. 1 und 2 UStG beantragen. ²Auf die Steuer, die sich danach ergibt, wird die bei den Zolldienststellen entrichtete Umsatzsteuer angerechnet, soweit sie auf dieselbe Beförderungsleistung entfällt (§ 18 Abs. 5 b UStG). ³Die Höhe der anzurechnenden Umsatzsteuer ist durch Vorlage aller im Verfahren der Beförderungseinzelbesteuerung ergangenen Steuerbescheide nachzuweisen.

231 a. Verfahren bei der Fahrzeugeinzelbesteuerung

(1) ¹Beim innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge (§ 1 b UStG) durch andere Erwerber als die in § 1 a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personen hat der Erwerber für jedes erworbene neue Fahrzeug jeweils eine Steuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben (§ 16 Abs. 5 a, § 18 Abs. 5 a UStG; Abschnitt 221 a). ²Der Erwerber hat die Steuererklärung eigenhändig zu unterschreiben und ihr die vom Lieferer ausgestellte Rechnung beizufügen. ³§§ 167 und 168 AO sind anzuwenden.

(2) ¹Der Erwerber hat die Steuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung innerhalb von 10 Tagen nach dem Tag des Erwerbs (§ 13 Abs. 1 Nr. 7 UStG) abzugeben und die Steuer zu entrichten. ²Gibt er keine

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Steuererklärung ab oder berechnet er die Steuer nicht richtig, kann das Finanzamt die Steuer - ggf. im Schätzungswege - festsetzen. ³Der Schätzung sind regelmäßig die Mitteilungen zugrunde zu legen, die dem Finanzamt von den für die Zulassung oder Registrierung von Fahrzeugen zuständigen Behörden (§ 18 Absatz 10 Nr. 1 UStG) oder dem für die Besteuerung des Fahrzeuglieferers zuständigen EG-Mitgliedstaat zur Verfügung gestellt werden.

232. Durchführung von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen

(1) ¹Unabhängig von dem Turnus der allgemeinen Betriebsprüfung sind zeitnahe Umsatzsteuer-Sonderprüfungen vorzunehmen. ²Da die Anrechnung und die Erstattung der Vorsteuern bereits im Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren erfolgt, kann mit der Prüfung zweifelhafter Fälle nicht bis zur Berechnung/Festsetzung der Jahresumsatzsteuer oder bis zur Durchführung einer Betriebsprüfung gewartet werden.

Kriterien für Umsatzsteuer-Sonderprüfungen

(2) Als Kriterien, die Veranlassung für die Durchführung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung sein können bzw. bei der Durchführung der Umsatzsteuer-Sonderprüfung zu beachten sind, kommen insbesondere in Betracht:

1. Vorsteuerabzug

- a) ungewöhnlich hohe Vorsteuerbeträge,
- b) Vorsteuerabzug bei Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen für Umsätze mit Vorsteuerabzug (in Zweifelsfällen Fertigung von Kontrollmitteilungen für das Finanzamt des leistenden Unternehmers),
- c) ungeklärte Vorsteuerdifferenzen, branchen-/unternehmensatypische und/oder ungeklärte vorsteuerbelastete Leistungsbezüge,
- d) Vorsteuerausschluß/-aufteilung (insbesondere bei innergemeinschaftlichen Erwerben, bei der Anschaffung von bebauten Grundstücken und bei der Herstellung von Gebäuden),
- e) Rechnungen von Scheinfirmen,
- f) Vorsteuerabzug aus dem Erwerb neuer Fahrzeuge durch Unternehmer (Abgrenzung zum nichtunternehmerischen Bereich/Fahrzeugeinzelbesteuerung);

2. Vorsteuerberichtigungen nach § 15 a UStG

- a) Grundstücksveräußerungen und -entnahmen,

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

- b) Änderung des Verwendungsschlüssels bei gemischtgenutzten Grundstücken und bei beweglichen Wirtschaftsgütern;
- 3. Neugründung von Unternehmen
 - a) Unternehmereigenschaft, insbesondere bei Personen, die nach Vorbereitungshandlungen keine Umsätze tätigen, und bei Vorsteuererschleichungen durch Scheinunternehmer,
 - b) Vorsteuerüberschüsse im zeitlichen Zusammenhang mit der Neugründung,
 - c) Verträge zwischen nahestehenden Personen (z.B. Gestaltungsmissbrauch bei Vermietung, Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage),
 - d) Vermietung von Freizeitgegenständen (z.B. Wohnmobile, Segelschiffe);
- 4. Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen für Umsätze mit/ohne Vorsteuerabzug
 - a) Umsätze nach § 4 Nr. 1 bis 7 UStG, bei innergemeinschaftlichen Lieferungen auch Abgleich Steueranmeldung/ZM - ggf. Veranlassung von Berichtigungen nach § 18 a Abs. 7 UStG, Rechnungsausstellung nach § 14 a UStG und Erklärungspflichten nach § 18 b UStG,
 - b) Innergemeinschaftliche Erwerbe,
 - c) Umsätze unter Inanspruchnahme der Umsatzsteuerbefreiungen nach dem Zusatzabkommen zum NATO-Truppenstatut, dem Offshore-Steuerabkommen sowie dem Ergänzungsabkommen zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere,
 - d) Berechtigung zur Inanspruchnahme der Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 8 ff. UStG;
- 5. Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs
 - a) Erwerbe durch Unternehmer, bei denen der Vorsteuerabzug ganz oder teilweise ausgeschlossen ist (auch Abgleich Steuererklärung für das Kalenderjahr/gemeldete Lieferungen aus anderen EG-Mitgliedstaaten),
 - b) Erwerbe durch Unternehmer im Sinne des § 18 Abs. 4 a UStG, die zwar eine USt-IdNr. beantragt, aber keine innergemeinschaftlichen Erwerbe angemeldet haben,
 - c) Erwerb neuer Fahrzeuge durch Unternehmer (Abgrenzung zum nichtunternehmerischen Bereich/Fahrzeugeinzelbesteuerung);
- 6. Berechtigung zur Inanspruchnahme des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 bis 10 UStG

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

7. Versendungsumsätze nach § 3 c UStG
 - a) Ort der Lieferung, Rechnungsausstellung (§ 14 a Abs. 1 Satz 2 UStG),
 - b) Fertigung von Kontrollmitteilungen für andere EG-Mitgliedstaaten, wenn Versendungsumsätze dort steuerbar sind (Überschreiten der jeweiligen Lieferschwelle, Option oder Versendung von verbrauchssteuerpflichtigen Waren);
8. Leistungsort in besonderen Fällen
 - a) innergemeinschaftliche Beförderungen von Gegenständen und damit zusammenhängende sonstige Leistungen (§ 3 b Abs. 3 bis 6 UStG),
 - b) Vermittlungumsätze,
 - c) Lieferungen während einer Personenbeförderung nach § 3 e UStG;
9. zeitgerechte Besteuerung der Umsätze
 - a) Zahlung des Entgelts oder eines Teilentgelts vor Ausführung der Leistung (insbesondere in der Bauwirtschaft und bei Versorgungsunternehmen),
 - b) erhebliche Abweichungen bei Umsätzen und Vorsteuern zwischen Steuererklärungen für das Kalenderjahr und Voranmeldungen oder bei Abgabe berechtigter Voranmeldungen;
10. Insolvenzfälle
 - a) Zwangsverwaltung von Grundstücken (Zuordnung der Umsätze, Umfang der Option, Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung gemäß § 15 a UStG),
 - b) **vorläufige Insolvenzverwaltung** (insbesondere bei Zweifeln, ob Lieferungen während der **vorläufigen Insolvenzverwaltung** oder erst nach **Eröffnung des Insolvenzverfahrens** ausgeführt worden sind),
 - c) **Insolvenzverfahren** (insbesondere Verwertung der **Insolvenzmasse**, Erfüllung steuerlicher Pflichten durch den **Insolvenzverwalter**, bei Gesellschaften: Schlechterstellung vor **Eröffnung des Insolvenzverfahrens** - Haftung des Geschäftsführers -);
11. Durchführung des Abzugsverfahrens

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

12 juristische Personen

- a) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (insbesondere Abgrenzung des Unternehmensbereiches vom hoheitlichen Bereich),
- b) Vereine (insbesondere Abgrenzung des ideellen vom unternehmerischen Bereich).

(3) Die Kriterien für die Veranlassung von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen bilden auch die Grundlage für die in den automatisierten Verfahren zur Bearbeitung der Voranmeldungen (UVV-Verfahren) und zur Berechnung/Festsetzung der Jahresumsatzsteuer (USt-Verfahren) enthaltenen Plausibilitätsprüfungen zur Auswahl der zu prüfenden Fälle.

Vorbereitung und Durchführung von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen

(4) ¹Im automatisierten UVV-Verfahren und im automatisierten USt-Verfahren werden Hinweise ausgegeben, die Umsatzsteuer-Sonderprüfungen anregen. ²Diese Hinweise und andere Sachverhalte sind bei der Bearbeitung von Voranmeldungen, Steuererklärungen für das Kalenderjahr und Kontrollmitteilungen auszuwerten. ³Können bestehende Zweifel nicht zunächst mit den Mitteln des Innendienstes ausgeräumt werden, ist unverzüglich eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung durchzuführen.

(5) ¹Bei der Durchführung von Umsatzsteuer-Sonderprüfungen sind die §§ 5 bis 12, **20 bis 24, 29 und 30** der Betriebsprüfungsordnung (BpO) mit Ausnahme des § 5 Abs. 4 Satz 2 BpO anzuwenden (§ 1 Abs. 2 BpO). ²Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung ist auf das Wesentliche abzustellen, und ihre Dauer ist auf das notwendige Maß zu beschränken. ³Sie hat sich in erster Linie auf solche Sachverhalte zu erstrecken, die zu endgültigen Steuerausfällen, zu unberechtigten Steuererstattungen/-vergütungen oder zu nicht unbedeutenden Umsatzverlagerungen führen können.

(6) ¹Eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung sollte sich im Interesse einer zeitnahen Prüfung in der Regel nur auf einzelne Voranmeldungszeiträume erstrecken. ²Sie sollte auf bestimmte Sachverhalte und ggf. auf bestimmte Besteuerungszeiträume beschränkt werden. ³Bezieht sich die Umsatzsteuer-Sonderprüfung auf einzelne Voranmeldungszeiträume, bleibt der Vorbehalt der Nachprüfung auch nach einer Änderung der Steueranmeldung bestehen (§ 164 Abs. 1 Satz 2 AO); § 173 Abs. 2 AO steht deshalb einer weiteren Änderung der Steueranmeldung nicht entgegen.

(7) ¹Wenn die Grundlage für eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung ausnahmsweise eine Steuererklärung für das Kalenderjahr ist, ist in der Prüfungsanordnung genau anzugeben, ob die Prüfung auf bestimmte Sachverhalte beschränkt ist und ggf. auf welche Sachverhalte. ²Bei einer auf bestimmte Sachverhalte beschränkten Prüfung kann der Vorbehalt der Nachprüfung auch nach Auswertung der Prüfungsfeststellungen bestehen bleiben; die Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO tritt in diesem Fall nicht ein. ³Der Vorbehalt der Nachprüfung ist hingegen - unabhängig vom tatsächlichen Prüfungsumfang - aufzuheben, wenn die Prüfungsanordnung keine Beschränkung auf bestimmte Sachverhalte enthielt; in diesem Fall ist die Änderungssperre nach § 173 Abs. 2 AO zu beachten.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(8) ¹Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung darf sich nicht auf eine formelle Prüfung der Buchführung sowie der buch- und belegmäßigen Nachweise beschränken. ²Es ist regelmäßig auch zu prüfen, ob der Unternehmer seine Geschäfte tatsächlich in der von ihm dargestellten Weise abgewickelt hat.

(9) ¹Zur Prüfung ungerechtfertigter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ist die Liste der Scheinunternehmen heranzuziehen. ²Die Bezeichnung „Scheinunternehmen“ steht als Sammelbegriff für eine Vielzahl von Sachverhalten, in denen der Vorsteuerabzug aus verschiedenen Gründen nicht gegeben ist, z.B. wegen

- fehlender Unternehmereigenschaft des Leistenden,
- Erteilung von Rechnungen ohne Leistung,
- Mängel des Abrechnungspapiers: fehlende Identifizierbarkeit des angeblich Leistenden (Name, Anschrift).

³Anhand der Erkenntnisse aus der Prüfung des den Vorsteuerabzug Begehrenden und des Kontrollmaterials über das Scheinunternehmen ist in jedem Einzelfall zu prüfen, ob die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG vorliegen. ⁴Eine pauschale Begründung der Versagung des Vorsteuerabzugs durch den Hinweis, es handele sich - lt. Liste - um ein Scheinunternehmen, genügt nicht.

(10) ¹Die Berechtigung des Leistungsempfängers zum Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) kann häufig nicht ohne Mitwirkung des Finanzamts geprüft werden, das für die Umsatzbesteuerung des Rechnungsausstellers/Gutschriftempfängers zuständig ist. ²Zur Vorbeugung bzw. Aufdeckung von Steuer-manipulationen sind deshalb Auskunftersuchen an die für die leistenden Unternehmer zuständigen Finanzämter nach Vordruck USt 1 KM zu richten und ggf. Kontrollmitteilungen zu fertigen.

(11) Bei einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung sind die gemeinschaftsrechtlichen Informationsmöglichkeiten für die zwischenstaatliche Amtshilfe im Besteuerungsverfahren zu nutzen (Informationen gemäß Art. 4 Abs. 2 und 3 der Verordnung (EWG) Nr. 218/92 des Rates vom 27. 1. 1992 – Zusammenarbeits-VO - und Einzelauskunftersuchen gemäß Art. 5 dieser Verordnung).

(12) Zur Vorbeugung von Verlusten beim Steueraufkommen und zu dessen Sicherung überhaupt sind Umsatzsteuer-Sonderprüfungen bei Prüfungsanlässen auch dann durchzuführen, wenn die Prüfung der Umsatzsteuer im Einzelfall kein Mehrergebnis erwarten läßt.

Zu § 18 Abs. 8 UStG

(Abzugsverfahren, §§ 51 bis 58 UStDV)

233. Einbehaltung und Abführung der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren

(1) Unternehmer und juristische Personen des öffentlichen Rechts müssen als Leistungsempfänger für bestimmte an sie ausgeführte steuerpflichtige Umsätze die Steuer von der Gegenleistung einbehalten und an das für sie zuständige Finanzamt abführen. ²Diese Verpflichtung besteht sowohl für im Inland ansässige

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

als auch für im Ausland ansässige Leistungsempfänger. ³Auch Kleinunternehmer (§ 19 UStG), pauschalversteuernde Land- und Forstwirte (§ 24 UStG) und Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigen, sind verpflichtet, das Abzugsverfahren durchzuführen. ⁴Die Verpflichtung erstreckt sich sowohl auf die Umsätze für den unternehmerischen als auch auf die Umsätze für den nicht-unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers. ⁵Die Umsatzsteuer ist an das Finanzamt abzuführen, bei dem der Leistungsempfänger als Unternehmer umsatzsteuerlich erfaßt ist. ⁶Für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sie ihren Sitz haben. ⁷Soweit in diesen Fällen die Zuständigkeit für das Abzugsverfahren besonders geregelt wurde, ist danach zu verfahren.

(2) ¹Dem Abzugsverfahren unterliegen die steuerpflichtigen

1. Werklieferungen und sonstige Leistungen im Ausland ansässiger Unternehmer (§ 51 Abs. 1 Nr. 1 UStDV),
2. Lieferungen von sicherungsübereigneten Gegenständen durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens (§ 51 Abs. 1 Nr. 2 UStDV);

Beispiel:

¹Für den Unternehmer U in Leipzig finanziert eine Bank in Dresden die Anschaffung eines Pkw. ²Bis zur Rückzahlung des Darlehens läßt sich die Bank den Pkw sicherungsübereignen. ³Da U seinen Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommt, verwertet die Bank den Pkw, in dem sie ihn an einen privaten Abnehmer veräußert.

⁴Mit der Veräußerung des Pkw durch die Bank liegen umsatzsteuerlich eine Lieferung des U (Sicherungsgeber) an die Bank (Sicherungsnehmer) sowie eine Lieferung der Bank an den privaten Abnehmer vor. ⁵Die Bank als Leistungsempfängerin ist verpflichtet, die Umsatzsteuer für die steuerpflichtige Lieferung des U einzubehalten und an das für sie zuständige Finanzamt abzuführen.

3. Lieferungen von Grundstücken im Rahmen der Zwangsversteigerung durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher (§ 51 Abs. 1 Nr. 3 UStDV).

²Das Abzugsverfahren erstreckt sich ausschließlich auf die Umsatzsteuerbeträge, die der leistende Unternehmer nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz schuldet.

(3) ¹Ein im Ausland ansässiger Unternehmer im Sinne des § 51 Abs. 1 UStDV ist ein Unternehmer, der weder im Inland noch auf der Insel Helgoland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat (§ 51 Abs. 3 Satz 1 UStDV). ²Maßgebend ist der Zeitpunkt, in dem die Gegenleistung erbracht wird (§ 51 Abs. 3 Satz 2 UStDV); **dieser Zeitpunkt ist auch dann maßgebend**, wenn das Merkmal der Nichtansässigkeit bei Vertragsabschluß oder bei der Ausführung des Umsatzes noch nicht vorgelegen hat. ³Unternehmer, die ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, sind insoweit als im Inland

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

ansässig zu behandeln. ⁴Auf diese Umsätze ist daher das Abzugsverfahren nicht anzuwenden. ⁵Sie sind vom leistenden Unternehmer im allgemeinen Besteuerungsverfahren zu erklären. ⁶Die Tatsache, daß ein Unternehmer bei einem Finanzamt im Inland umsatzsteuerlich geführt wird, ist kein Merkmal dafür, daß er im Inland ansässig ist. ⁷Das gleiche gilt grundsätzlich, wenn dem Unternehmer eine deutsche USt-IdNr. erteilt wurde. ⁸Wegen der Fragen der Ansässigkeit bei Organschaftsverhältnissen wird auf Abschnitt 21 a hingewiesen.

(4) ¹Ist es für den Leistungsempfänger nach den Umständen des Einzelfalles ungewiß (vgl. BFH-Urteil vom 23. 5. 1990 - BStBl II S. 1095), ob der leistende Unternehmer im Zeitpunkt der Gegenleistung im Inland ansässig ist - z. B. weil die Standortfrage in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht unklar ist oder die Angaben des leistenden Unternehmers zu Zweifeln Anlaß geben -, darf der Leistungsempfänger von der Anwendung des Abzugsverfahrens nur absehen, wenn der leistende Unternehmer die in § 51 Abs. 3 UStDV bezeichnete Bescheinigung vorlegt. ²Die Bescheinigung hat der leistende Unternehmer bei dem für ihn zuständigen Finanzamt zu beantragen. ³Erforderlichenfalls hat er hierbei in geeigneter Weise darzulegen, daß er im Inland ansässig ist. ⁴Ist nicht auszuschließen, daß der leistende Unternehmer nur für eine begrenzte Dauer im Inland ansässig bleibt, hat das Finanzamt die Gültigkeit der Bescheinigung entsprechend zu befristen.

(5) Die Bescheinigung nach § 51 Abs. 3 Satz 3 UStDV ist vom zuständigen Finanzamt nach folgendem Muster zu erteilen:

**Bescheinigung
über die Ansässigkeit im Inland
nach § 51 Abs. 3 Satz 3 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)**

Hiermit wird zur Vorlage bei dem Leistungsempfänger

.....
(Name und Vorname bzw. Firma)

.....
(Anschrift)

bescheinigt, daß der leistende Unternehmer

.....
(Name und Vorname bzw. Firma)

.....
(Art der Tätigkeit bzw. Gewerbezug)

zur Zeit in

.....
(Anschrift, Sitz)

und damit im Inland ansässig ist.

Ausgeführte Werklieferungen und sonstige Leistungen unterliegen deshalb beim Leistungsempfänger nicht der Besteuerung im Abzugsverfahren (§18 Abs. 8 UStG, §§ 51 ff. UStDV). Diese Bescheinigung verliert ein Jahr nach Ausstellungsdatum ihre Gültigkeit.

.....
(Datum)

.....
(Unterschrift)

.....
(Dienststempel)

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(6) ¹Die Gegenleistung, von der der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 51 Abs. 1 UStDV einzubehalten und abzuführen hat, setzt sich jeweils aus dem Entgelt im Sinne des § 10 UStG und der für den betreffenden Umsatz geschuldeten Umsatzsteuer zusammen (§ 51 Abs. 4 UStDV). ²Zum Entgelt gehört auch eine Abzugsteuer nach § 50 a EStG. ³Der einzubehaltende und abzuführende Steuerbetrag ist durch Herausrechnen aus der Gegenleistung zu ermitteln. ⁴Das gilt auch, wenn der Leistungsempfänger die Gegenleistung in Teilen erbringt. ⁵Zur Berechnung der Umsatzsteuer im Einzelfall vgl. Abschnitt 235. **⁶Im Zwangsversteigerungsverfahren ist das Meistgebot der Berechnung als Nettobetrag zugrunde zu legen. ⁷Bei einer im Rahmen der Zwangsverwaltung erfolgenden Veräußerung eines Grundstücks ist das Abzugsverfahren nicht anzuwenden.**

234. Ausnahmen vom Abzugsverfahren

(1) ¹Das Abzugsverfahren ist nicht anzuwenden, wenn die Leistung des im Ausland ansässigen Unternehmers in einer Personenbeförderung im Gelegenheitsverkehr, bei dem Drittlandsgrenzen überschritten werden, mit Kraftomnibussen, die nicht im Inland zugelassen sind, besteht, oder wenn die Personenbeförderung mit einer Kraftdroschke durchgeführt worden ist. ²Der Unternehmer hat diese Beförderungen im Wege der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5, § 18 Abs. 5 UStG) oder im allgemeinen Besteuerungsverfahren zu versteuern.

(2) ¹Ferner ist das Abzugsverfahren nicht anzuwenden, wenn die Gegenleistung des Leistungsempfängers ausschließlich in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht. ²Dies ist der Fall, wenn ein Tausch oder ein tauschähnlicher Umsatz (§ 3 Abs. 12 UStG) vorliegt und wenn hierbei auch der Teil der Gegenleistung, der auf die Umsatzsteuer entfällt, durch die Lieferung oder sonstige Leistung abgegolten wird. ³Auch hier hat der im Ausland ansässige Unternehmer die Umsätze im allgemeinen Besteuerungsverfahren zu versteuern.

(3) ¹Eine besondere Ausnahmeregelung - sogenannte Null-Regelung - enthält § 52 Abs. 2 UStDV. ²Hiernach ist der Leistungsempfänger unter zwei Voraussetzungen nicht verpflichtet, die Steuer einzubehalten und abzuführen:

1. ¹Der leistende Unternehmer darf keine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer erteilt haben. ²Bei der Abrechnung mit einer Gutschrift darf der Leistungsempfänger dementsprechend den gesonderten Steuerausweis nicht vorgenommen haben. ³§ 14 a Abs. 1 Satz 2 UStG sieht zwar den gesonderten Steuerausweis vor; von diesem Steuerausweis kann aber aus Vereinfachungsgründen abgesehen werden, um die Anwendung der Null-Regelung zu ermöglichen.
2. ¹Der Leistungsempfänger müßte im Falle des gesonderten Ausweises der Steuer berechtigt sein, diesen Steuerbetrag voll als Vorsteuer abzuziehen. ²Er darf somit die an ihn ausgeführte Leistung weder ganz noch teilweise für Umsätze verwenden, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

³Danach ist die Null-Regelung nicht anwendbar, wenn der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis erteilt hat. ⁴Der

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Leistungsempfänger darf die Anmeldung und Abführung der Steuer nicht mit der Begründung unterlassen, eine entsprechende „Null-Situation“ trete ein, wenn er zwar die Steuer einbehalte, aber den Vorsteuerabzug nicht geltend mache (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.1997 - BStBl 1998 II S. 519).⁵Die Anwendung der Null-Regelung setzt auch voraus, daß über Leistungen, die dem Abzugsverfahren unterliegen, von dem leistenden Unternehmer ohne gesonderten Steuerausweis abgerechnet worden ist.⁶Sie gilt nicht für „Ohne-Rechnung-Geschäfte“ (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.1997 - BStBl 1998 II S. 521).⁷Die Rechnung muß von dem leistenden Unternehmer ausgestellt worden sein.⁸Sie muß die Leistung so genau beschreiben, daß eindeutig und leicht nachprüfbar beurteilt werden kann, über welche Leistung abgerechnet worden ist.⁹Wird die Null-Regelung angewendet, ist der Leistungsempfänger nach § 52 Abs. 4 UStDV verpflichtet, dies dem leistenden Unternehmer für jeden einzelnen Umsatz zu bescheinigen (ggf. in einer Sammelbescheinigung).¹⁰Die Bescheinigung unterliegt keinen besonderen Formvorschriften.¹¹Sie kann daher auch auf der Rechnung erteilt werden.¹²Es wird jedoch empfohlen, die Bescheinigung nach § 52 Abs. 4 UStDV nach folgendem Muster zu erteilen:

**Bescheinigung über die Anwendung der Null-Regelung
im Abzugsverfahren nach § 52 Absatz 4
Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)¹⁾**

Hiermit wird bescheinigt, daß für die mit Rechnung vom
von der Firma.....
(leistendes Unternehmen)

.....
(Straße, Postfach)

.....
(Land, PLZ und Ort)

an uns berechnete steuerpflichtige

☐ Lieferung von sicherungsübereigneten Gegenständen / von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren

☐ Werklieferung

☐ sonstige Leistung

von der „Null-Regelung“ gemäß § 52 Abs. 2 UStDV Gebrauch gemacht wurde.

In der o.g. Rechnung ist keine Umsatzsteuer ausgewiesen.

Wir werden beim Finanzamt unter der Steuernummer
geführt und könnten im Falle des gesonderten Ausweises der Umsatzsteuer diese Steuer in voller
Höhe als Vorsteuer abziehen.

Sonstige Bemerkungen:

.....
Unterschrift und Firmenstempel

¹⁾ Der Leistungsempfänger hat ein Doppel der ausgestellten Bescheinigung aufzubewahren und in seinen Aufzeichnungen auf sie hinzuweisen. Die Aufbewahrungsfrist beträgt 10 Jahre (§ 147 AO).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(4) ¹Die Anwendung der Ausnahmeregelung des § 52 Abs. 2 UStDV wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der leistende Unternehmer nicht berechtigt ist, die Steuer in der Rechnung gesondert auszuweisen (§ 52 Abs. 3 UStDV). ²Zweck der Regelung ist es, den Leistungsempfänger weitgehend von der Prüfung der steuerlichen Verhältnisse des im Inland ansässigen Unternehmers in den Fällen des § 51 Abs. 1 Nr. 2 und 3 UStDV zu entbinden. ³Sie kann daher auch dann angewendet werden, wenn die Umsatzsteuer beim leistenden Unternehmer nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird.

(5) Bestehen bei einem Leistungsempfänger, der uneingeschränkt zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, Zweifel an der Ansässigkeit des leistenden Unternehmers im Inland, und hat der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine Bescheinigung im Sinne des § 51 Abs. 3 Satz 3 UStDV nicht vorgelegt, sind die Vorschriften über das Abzugsverfahren anzuwenden. ²Dies bedeutet, daß der Leistungsempfänger auch die Ausnahmeregelung des § 52 Abs. 2 UStDV anwenden kann.

(6) ¹Die Ausnahmeregelung des § 52 Abs. 2 UStDV ist außerdem nicht ausgeschlossen, wenn der Leistungsempfänger den Gegenstand der empfangenen Leistung über das Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung hinaus zur Ausführung von Umsätzen verwendet. ²Voraussetzung ist jedoch auch in diesen Fällen, daß der Leistungsempfänger die Vorsteuer für die empfangene Leistung im Falle des gesonderten Steuerausweises in vollem Umfange hätte abziehen können. ³Ob der volle Vorsteuerabzug in Betracht käme, ist nach den Verhältnissen im Kalenderjahr der erstmaligen Verwendung zu beurteilen.

Beispiel:

Der Leistungsempfänger läßt sich von einem im Ausland ansässigen Unternehmer ein Gebäude errichten (Werklieferung), das er zum 1. Januar des Jahres 01 geliefert erhält und von diesem Zeitpunkt an ausschließlich zur Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen verwendet.

(7) ¹Sind in den in Absatz 6 bezeichneten Fällen in einem Folgejahr die Voraussetzungen für den vollen Vorsteuerabzug nicht mehr gegeben, weil eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15 a UStG vorliegt, ergäbe sich durch die Anwendung der Ausnahmeregelung des § 52 Abs. 2 UStDV für den Leistungsempfänger ein ungerechtfertigter Steuervorteil. ²Zur Vermeidung dieses Ergebnisses unterstellt § 52 Abs. 5 UStDV, daß in diesen Fällen für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15 a UStG nicht die Ausnahmeregelung des § 52 Abs. 2 UStDV, sondern das Abzugsverfahren des § 51 Abs. 1 UStDV angewendet wurde. ³Damit ist die Grundlage für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15 a UStG für das betreffende Folgejahr gegeben.

Beispiel:

¹Sachverhalt wie im Beispiel in Absatz 6 mit folgender Ergänzung:

Der Betrag, den der im Ausland ansässige Unternehmer dem Leistungsempfänger bei Anwendung der Ausnahmeregelung des § 52 Abs. 2 UStDV für die Errichtung des Gebäudes berechnet hat, belief sich auf 500 000 DM. ²Der Leistungsempfänger verwendet das Gebäude ab 1. Januar des Jahres 02 nicht mehr für steuerpflichtige, sondern ausschließlich für nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreie Umsätze.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

³Die Anwendung der Ausnahmeregelung des § 52 Abs. 2 UStDV im Jahr 01 (vgl. Beispiel in Absatz 6) bleibt bestehen. ⁴Ab dem Jahr 02 ist im Vergleich zum Erstjahr 01 eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15 a UStG eingetreten. ⁵Daher ist ab dem Jahr 02 eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs durchzuführen. ⁶Hierbei hat der Leistungsempfänger die Vorsteueranteile, die auf die Kalenderjahre ab dem Jahr 02 entfallen - jeweils ein Zehntel -, an das Finanzamt zurückzuzahlen. ⁷Zur Berechnung dieser Vorsteueranteile bestimmt § 52 Abs. 5 Nr. 1 UStDV, daß der für die Werklieferung gezahlte Betrag von 500 000 DM als das umsatzsteuerrechtliche Entgelt anzusehen ist. ⁸Die Umsatzsteuer für die Werklieferung beträgt somit 16 v. H. von 500 000 DM = 80 000 DM. ⁹Für die ab dem Jahr 02 durchzuführenden Berichtigungen ist nach § 52 Abs. 5 Nr. 2 und 3 UStDV davon auszugehen, daß dieser Steuerbetrag von 80 000 DM für die Werklieferung gesondert in Rechnung gestellt und vom Leistungsempfänger für das Jahr 01 voll als Vorsteuer abgezogen wurde. ¹⁰Somit hat der Leistungsempfänger ab dem Jahr 02 nach § 15 a UStG jeweils ein Zehntel von 80 000 DM, d. h. 9 x 8 000 DM = 72 000 DM an das Finanzamt zurückzuzahlen.

(8) ¹Kann der Vorsteuerabzug zwar zu Beginn der Verwendung eines Wirtschaftsguts voll in Anspruch genommen werden, ändern sich aber diese Verhältnisse bereits während des Erstjahres, entfällt die Ausnahmeregelung des § 52 Abs. 2 UStDV. ²Es fehlt hierfür an der Voraussetzung des § 52 Abs. 2 Nr. 2 UStDV, da für die Frage, ob der volle Vorsteuerabzug gegeben ist, die Verhältnisse im gesamten Kalenderjahr zu berücksichtigen sind (vgl. auch Absatz 6 Satz 3). ³Hat der Leistungsempfänger in einem solchen Fall die Ausnahmeregelung zunächst angewendet, hat er die auf den betreffenden Umsatz entfallende Steuer zum Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse anzumelden und nachzuentrichten.

(9) ¹Die Voraussetzung des § 52 Abs. 2 Nr. 2 UStDV liegt außerdem in den Fällen nicht vor, in denen der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug für den an ihn ausgeführten Umsatz nach den allgemeinen Durchschnittssätzen (§ 23 UStG, §§ 69 und 70 UStDV) oder nach den Durchschnittssätzen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 UStG) vornimmt. ²§ 52 Abs. 2 Nr. 2 UStDV ist auch nicht anzuwenden, wenn es sich bei der Leistung um eine Reisevorleistung handelt, für die der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (§ 25 Abs. 4 Satz 1 UStG). ³Daher kommt auch in diesen Fällen die Ausnahmeregelung nicht in Betracht.

(10) Wird die Ausnahmeregelung des § 52 Abs. 2 UStDV zu Unrecht angewendet, ist für die Berechnung der vom Leistungsempfänger nachzuentrichtenden Umsatzsteuer davon auszugehen, daß der an den leistenden Unternehmer gezahlte Betrag das umsatzsteuerliche Entgelt (§ 10 UStG) darstellt.

235. Berechnung der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren

(1) ¹Der Leistungsempfänger hat der Steuerberechnung stets den Steuersatz zugrunde zu legen, der sich für den maßgeblichen Umsatz nach § 12 UStG ergibt. ²Das gilt auch für die Fälle, in denen der leistende Unternehmer die Besteuerung nach § 19 Abs. 1 oder § 24 Abs. 1 UStG anwendet (§ 53 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStDV). ³Der Leistungsempfänger ist somit auch insoweit von der Nachprüfung der steuerlichen Verhältnisse des leistenden Unternehmers entbunden. ⁴Der im Einzelfall in Betracht kommende

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Steuerbetrag ergibt sich durch Herausrechnen aus dem Betrag der Gegenleistung, da dieser Betrag die Umsatzsteuer einschließt. ⁵Die maßgeblichen Hundertsätze sind

beim Steuersatz von 16 v.H. = 13,79 und

beim Steuersatz von 7 v.H. = 6,54.

Beispiel:

¹Aufgewendete Gegenleistung für den mit 16 v.H. steuerpflichtigen Umsatz = 10 000 DM. ²Die vom Leistungsempfänger einzubehaltende und abzuführende Umsatzsteuer beträgt 13,79 v.H. = 1 379 DM.

(2) ¹Die Verpflichtung zur Einbehaltung und Abführung der Umsatzsteuer bedeutet nicht, daß der Leistungsempfänger diese Steuer ohne weiteres als Vorsteuer abziehen kann. ²Hierzu ist vielmehr eine Rechnung im Sinne des § 14 UStG erforderlich. ³Außerdem muß der Leistungsempfänger die weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllen.

(3) Für die Anwendung des § 53 Abs. 2 UStDV gilt folgendes:

1. Ist der ausgewiesene Steuerbetrag niedriger als die für den Umsatz geschuldete Steuer, z.B. weil der Unternehmer fälschlich statt des allgemeinen Steuersatzes den ermäßigten Steuersatz angewendet hat, ist der einzubehaltende und abzuführende Steuerbetrag aus der Gegenleistung unter Zugrundelegung des Steuersatzes herauszurechnen, der für den Umsatz in Betracht kommt.

Beispiel:

Entgelt	5.000 DM
Umsatzsteuer (fälschlich) 7 v. H.	<u>350 DM</u>
Gegenleistung	<u>5.350 DM</u>

¹Da der Umsatz dem Steuersatz von 16 v. H. unterliegt, hat der Leistungsempfänger die einzubehaltende und abzuführende Steuer wie folgt zu berechnen:

Gegenleistung	5.350,- DM
einzubehalten und abzuführen	
13,79 v.H.	737,76 DM

²Wird in einem solchen Fall die Rechnung später in der Weise berichtigt, daß die Umsatzsteuer nach dem Entgelt von 5 000 DM und nach dem Steuersatz von 16 v.H. berechnet wird (statt fälschlich 350 DM richtig 800 DM), hat der Leistungsempfänger den Mehrbetrag (800 DM ./ 737,76 DM = 62,24 DM) nachträglich einzubehalten und abzuführen.

2. ¹Ist die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer höher als die für den Umsatz geschuldete Steuer, z.B. weil der Unternehmer fälschlich statt des ermäßigten Steuersatzes den allgemeinen Steuersatz angewendet hat, hat der Leistungsempfänger den ausgewiesenen Steuerbetrag einzubehalten und

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

abzuführen. ²Wird die Rechnung später berichtigt, kann der Leistungsempfänger den zunächst einbehaltenen und abgeführten Steuerbetrag in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG berichtigen (vgl. § 14 Abs. 2 UStG).

(4) ¹Der Leistungsempfänger hat entsprechend zu verfahren, wenn der leistende Unternehmer erst nach Zahlung des Entgelts oder der Gegenleistung eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis erteilt (§ 53 Abs. 3 UStDV). ²Bei einer nachträglichen Änderung der Bemessungsgrundlage für den zugrundeliegenden Umsatz ist nach § 17 UStG zu verfahren. ³Das gilt entsprechend, wenn der Umsatz nicht ausgeführt oder später rückgängig gemacht wird.

(5) ¹Die in den vorstehenden Absätzen 1 bis 4 erläuterten Grundsätze gelten auch, wenn der Leistungsempfänger über den an ihn ausgeführten Umsatz in Form einer Gutschrift mit dem leistenden Unternehmer abrechnet (§ 53 Abs. 4 Satz 1 UStDV). ²Dabei hat der Leistungsempfänger nicht zu prüfen, ob der leistende Unternehmer zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung berechtigt ist (§ 53 Abs. 4 Satz 2 UStDV). ³**Zum Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers bei Abrechnung mittels Gutschrift mit gesondert ausgewiesener Steuer vgl. Abschnitt 192 Abs. 10.**

(6) ¹Besteht die Gegenleistung nur teilweise in einer Lieferung oder sonstigen Leistungen, braucht der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nur bis zur Höhe des Betrages einzubehalten und abzuführen, der durch die Geldleistung gedeckt ist (§ 53 Abs. 5 UStDV).

Beispiel:

¹Die Leistung eines Unternehmers unterliegt dem Steuersatz von 16 v.H.. ²Die Gegenleistung beträgt insgesamt 5 000 DM. ³Sie besteht in einer Lieferung im Wert von 4 700 DM und in einer Barzahlung von 300 DM.

⁴Die auf die gesamte Gegenleistung entfallende Umsatzsteuer beträgt 13,79 v.H. von 5 000 DM = 689,50 DM. ⁵Der Leistungsempfänger braucht jedoch aufgrund der Regelung des § 53 Abs. 5 UStDV nur 300 DM einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. ⁶Das gilt auch, wenn die für die Leistung geschuldete Umsatzsteuer von 689,50 DM gesondert in Rechnung gestellt worden wäre mit der Folge, daß der Leistungsempfänger bei Erfüllung der übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG 689,50 DM als Vorsteuer abziehen könnte.

²Wie in den Fällen des § 52 Abs. 1 Nr. 2 UStDV bleibt es für den leistenden Unternehmer auch im vorliegenden Fall bei der Verpflichtung, den vom Leistungsempfänger nicht einbehaltenen Teil der Umsatzsteuer im allgemeinen Besteuerungsverfahren zu entrichten.

(7) Zur Umrechnung von Werten in fremder Währung vgl. Abschnitt 222.

(8) ¹Wird die Umsatzsteuer im Abzugsverfahren einbehalten, ist der Leistungsempfänger verpflichtet, dem leistenden Unternehmer eine Bescheinigung über die einbehaltene und abgeführte Steuer auszustellen (§ 53 Abs. 7 UStDV). ²Die Bescheinigung unterliegt keiner besonderen Formvorschrift. ³Sie kann daher

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

auch auf der Rechnung erteilt werden. ⁴Es wird jedoch empfohlen, die Bescheinigung nach § 53 Abs. 7 UStDV nach folgendem Muster zu erteilen:

**Bescheinigung über die Durchführung des Abzugsverfahrens
nach § 53 Absatz 7 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)¹⁾**

Hiermit wird bescheinigt, daß für die mit Rechnung vom
von der Firma
(leistendes Unternehmen)

.....
(Straße, Postfach)

.....
(Land, PLZ und Ort)

an uns berechnete steuerpflichtige

☐ Lieferung von sicherungsübereigneten Gegenständen / von Grundstücken im Zwangs-
versteigerungsverfahren

☐ Werklieferung

☐ sonstige Leistung

Umsatzsteuer in Höhe von DM

gemäß § 51 Abs. 1 UStDV unter der Steuernummer

an das deutsche Finanzamt
abgeführt wurde.

Sonstige Bemerkungen:

.....
Unterschrift und Firmenstempel

¹⁾ Der Leistungsempfänger hat ein Doppel der ausgestellten Bescheinigung aufzubewahren und in seinen Aufzeichnungen auf sie hinzuweisen. Die Aufbewahrungsfrist beträgt 10 Jahre (§ 147 AO).

236. Anmeldung und Fälligkeit der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren

(1) ¹Für die Einbehaltung und Abführung der Umsatzsteuer im Abzugsverfahren ist die Istbesteuerung vorgeschrieben. ²Dementsprechend hat der Leistungsempfänger die abzuführende Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum anzumelden und an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen, in dem das Entgelt für den an ihn ausgeführten Umsatz ganz oder teilweise gezahlt wurde (§ 54 Abs. 1 UStDV). ³Das gilt auch, wenn der Leistungsempfänger das Entgelt oder einen Teil des Entgelts vor der Ausführung des Umsatzes an den leistenden Unternehmer zahlt. ⁴Maßgebend für die Anmeldung und Abführung der Umsatzsteuer ist der Voranmeldungszeitraum, der für den Leistungsempfänger bei der Besteuerung seiner eigenen Umsätze nach § 18 Abs. 1, 2 und 2 a UStG in Betracht kommt. ⁵Die Anmeldung der abzuführenden Umsatzsteuer ist in der Voranmeldung vorzunehmen, die der Leistungsempfänger für seine Umsätze abzugeben hat.

(2) ¹Leistungsempfänger, die nicht zur Abgabe von Voranmeldungen verpflichtet sind, haben die abzuführende Umsatzsteuer vierteljährlich anzumelden und zu entrichten (§ 54 Abs. 2 UStDV).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

²Maßgebend ist das Kalendervierteljahr, in dem das Entgelt ganz oder teilweise gezahlt wurde. ³Für die Abgabe der Anmeldung gelten hinsichtlich der Fristen die gleichen Regelungen wie für die Steueranmeldung im Rahmen des Voranmeldungsverfahrens. ⁴Der vierteljährliche Anmeldezeitraum außerhalb des Voranmeldungsverfahrens kommt für die Unternehmer in Betracht, die das Finanzamt nach § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG von der Abgabe von Voranmeldungen und der Entrichtung von Vorauszahlungen befreit hat. ⁵Außerdem gilt er für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die keine Unternehmer sind. ⁶Soweit für die juristischen Personen des öffentlichen Rechts die Zuständigkeit besonders geregelt wurde, kommt der vierteljährliche Anmeldezeitraum dann in Betracht, wenn der jeweilige Teilbereich nicht zur Abgabe von Voranmeldungen verpflichtet ist.

(3) ¹In den Fällen des § 54 Abs. 3 UStDV hat der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum anzumelden und abzuführen, in dem die Rechnung oder Gutschrift erteilt wurde. ²Bei den Leistungsempfängern, die nicht zur Abgabe von Voranmeldungen verpflichtet sind (vgl. Absatz 2), tritt an die Stelle des Voranmeldungszeitraums das in Betracht kommende Kalendervierteljahr. ³Nach § 54 Abs. 3 UStDV ist auch in den Fällen zu verfahren, in denen nach Zahlung der Gegenleistung und Einbehaltung der darauf entfallenden Umsatzsteuer eine Rechnung oder Gutschrift ausgestellt oder berichtigt wird und der darin ausgewiesene Steuerbetrag höher ist als der einbehaltene und abgeführte Betrag.

(4) ¹Für die Anmeldung und Abführung der im Abzugsverfahren einzubehaltenden Umsatzsteuer kann der Leistungsempfänger von der Fristverlängerung des § 46 UStDV Gebrauch machen. ²Eine Sondervorauszahlung (§ 47 UStDV) braucht in diesen Fällen, auch bei einem monatlichen Anmeldezeitraum, für diese Umsatzsteuer nicht entrichtet zu werden.

237. Haftung des Leistungsempfängers

(1) ¹Für die Inanspruchnahme des Leistungsempfängers als Haftenden (§ 55 UStDV) gelten die Vorschriften der Abgabenordnung (vgl. insbesondere die §§ 44, 191 und 219 Satz 2 AO). ²Die Haftung erstreckt sich auch auf die Fälle, in denen die Ausnahmeregelung des § 52 Abs. 2 UStDV zu Unrecht angewendet wurde. ³Sie wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß der leistende Unternehmer wegen anderer steuerpflichtiger Umsätze dem allgemeinen Besteuerungsverfahren nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG unterliegt.

(2) ¹Der Haftungsbetrag entspricht der Steuer, die der Leistungsempfänger nach den §§ 51 bis 53 UStDV einzubehalten und abzuführen hat. ²Im Einzelfall ist hierbei wie folgt zu verfahren:

1. ¹Hat der Leistungsempfänger die gesamte Gegenleistung, also das Entgelt zuzüglich der Umsatzsteuer, an den leistenden Unternehmer gezahlt, ist der Haftungsbetrag durch Herausrechnen aus dem Betrag der Gegenleistung zu ermitteln. ²Wegen des in Betracht kommenden Hundertsatzes vgl. Abschnitt 235 Abs. 1.
2. ¹Ergibt sich aus den zwischen dem Leistungsempfänger und dem leistenden Unternehmer getroffenen Vereinbarungen, daß es sich bei dem gezahlten Betrag nicht um die Gegenleistung, sondern nur um

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

das Entgelt handelt, so ist der Haftungsbetrag durch Anwendung des nach § 12 UStG maßgeblichen Steuersatzes auf dieses Entgelt zu berechnen. ²Ein solcher Fall ist z.B. gegeben, wenn der Leistungsempfänger die Ausnahmeregelung des § 52 Abs. 2 UStDV zu Unrecht angewendet hat.

- (3) ¹Die Entscheidung, ob der Steueranspruch gegenüber dem Leistungsempfänger oder dem leistenden Unternehmer geltend gemacht werden soll, hat das Finanzamt nach pflichtgemäßem Ermessen zu treffen. ²Von der Inanspruchnahme des Leistungsempfängers wird danach abzusehen sein, wenn die nach § 51 Abs. 3 UStDV erteilte Bescheinigung unzutreffend ist und dem Leistungsempfänger die Unrichtigkeit nicht bekannt war. ³Außerdem ist der Leistungsempfänger nicht in Anspruch zu nehmen, wenn die Umsatzsteuer ebenso schnell und einfach von dem leistenden Unternehmer nacherhoben werden kann.

238. Abzugsverfahren und allgemeines Besteuerungsverfahren

- (1) ¹Hat der im Ausland ansässige Unternehmer im Besteuerungszeitraum oder Voranmeldungszeitraum nur Umsätze ausgeführt, die dem Abzugsverfahren unterliegen, braucht er nur dann Steueranmeldungen abzugeben, wenn ihn das Finanzamt hierzu besonders auffordert (§ 57 Abs. 1 UStDV). ²Das Finanzamt hat den Unternehmer insbesondere in den Fällen zur Abgabe von Steueranmeldungen aufzufordern, in denen es zweifelhaft ist, ob er tatsächlich nur unter das Abzugsverfahren fallende Umsätze ausgeführt hat.

- (2) Eine Besteuerung des Unternehmers nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG ist jedoch durchzuführen, wenn

1. das Abzugsverfahren entgegen den Vorschriften der §§ 51 bis 56 UStDV unterblieben ist,
2. das Abzugsverfahren zu einer unzutreffenden Steuer geführt hat,
3. der im Ausland ansässige Unternehmer auch steuerpflichtige Umsätze ausgeführt hat, die dem Abzugsverfahren nicht unterliegen, oder
4. der Leistungsempfänger die angemeldete Steuer nicht abgeführt hat und Anlaß zu der Annahme besteht, daß ein Mißbrauch vorliegt.

- (3) ¹In den Fällen des vorstehenden Absatzes 2 Nr. 1 ist jedoch das allgemeine Besteuerungsverfahren nicht durchzuführen, wenn der Leistungsempfänger die Steuer nachträglich anmeldet und abführt oder als Haftungsschuldner nachentrichtet. ²Das gilt auch für die Fälle, in denen sich nachträglich herausstellt, daß die Ausnahmeregelung des § 52 Abs. 2 UStDV zu Unrecht angewendet worden ist.

- (4) ¹Ein Fall des Absatzes 2 Nr. 2 liegt vor, wenn der Leistungsempfänger die Steuer für den an ihn ausgeführten Umsatz nicht richtig berechnet und dementsprechend nicht in der zutreffenden Höhe abgeführt hat. ²Hierbei ist ebenfalls von einer allgemeinen Besteuerung bei dem im Ausland ansässigen Unternehmer abzusehen, wenn der Leistungsempfänger die Steueranmeldung berichtigt und einen eventuellen Mehrbetrag nachentrichtet.

- (5) ¹Ein weiterer Fall, bei dem das Abzugsverfahren zu einer unzutreffenden Steuer geführt hat, ist gegeben, wenn der im Ausland ansässige Unternehmer unter die Durchschnittsbesteuerung für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 UStG) fällt. ²In diesem Fall ist die allgemeine Besteuerung aber nur

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

dann durchzuführen, wenn der im Ausland ansässige Unternehmer Steueranmeldungen nach § 18 Abs. 1 bis 4 UStG abgibt.

(6) ¹Die Besteuerung des im Ausland ansässigen Unternehmers ist erst durchgeführt, wenn er die Steuer bei dem für ihn zuständigen Finanzamt angemeldet und auch entrichtet hat. ²Der Leistungsempfänger darf somit nicht schon dann von der Einbehaltung und Abführung der Umsatzsteuer absehen, wenn ihm lediglich bekannt ist, daß der im Ausland ansässige Unternehmer zur Besteuerung nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG herangezogen werden wird.

(7) ¹Bei der Besteuerung des im Ausland ansässigen Unternehmers nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG sind die Umsätze, bei denen die Ausnahmeregelung des § 52 Abs. 2 UStDV nachweislich angewendet worden ist, nicht zu berücksichtigen (§ 57 Abs. 3 Nr. 1 UStDV). ²Der Nachweis ist durch die in § 52 Abs. 4 UStDV bezeichnete Bescheinigung zu führen. ³Ferner bleiben die Vorsteuerbeträge unberücksichtigt, die im Vorsteuer-Vergütungsverfahren (§§ 59 bis 61 UStDV) vergütet wurden (§ 57 Abs. 3 Nr. 2 UStDV). ⁴Die danach verbleibenden abziehbaren Vorsteuerbeträge sind durch Vorlage der Rechnungen und Einfuhrbelege im Original nachzuweisen (§ 57 Abs. 3 letzter Satz UStDV). ⁵**Abschnitt 202 Abs. 1 gilt sinngemäß.** ⁶Das Finanzamt hat die Rechnungen und Einfuhrbelege durch Stempelaufdruck oder in anderer Weise zu entwerten und dem Unternehmer zurückzusenden.

238 a. Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten, Anrechnung

(1) ¹Die Umsätze, für die das Abzugsverfahren durchgeführt worden ist, sind bei der allgemeinen Besteuerung zu berücksichtigen. ²Die Steuer für diese Umsätze ist hierbei unabhängig davon, welche Besteuerungsart der Unternehmer für die anderen der allgemeinen Besteuerung unterliegenden Umsätze anwendet, stets nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen (§ 58 Abs. 1 UStDV). ³Durch diese Regelung wird die Übereinstimmung mit der Besteuerung im Abzugsverfahren sichergestellt (vgl. § 54 Abs. 1 UStDV).

(2) ¹Die vom Leistungsempfänger einbehaltene und angemeldete Steuer wird auf die vom Unternehmer zu entrichtende Steuer angerechnet (vgl. jedoch § 58 Abs. 2 Satz 2 UStDV). ²Die Voraussetzung für die Anrechnung der Steuer hat der leistende Unternehmer dem Finanzamt durch Vorlage der nach § 53 Abs. 7 UStDV auszustellenden Bescheinigung nachzuweisen. ³Aus Vereinfachungsgründen sind die Umsätze, für die das Abzugsverfahren durchgeführt wurde, nicht schon im Voranmeldungsverfahren, sondern erst in der Steuererklärung für das Kalenderjahr anzugeben.

239. Aufzeichnungspflichten

(1) ¹Die Aufzeichnungspflichten gelten auch für die Leistungsempfänger, die im Ausland ansässig sind. ²Soweit die in § 56 Abs. 2 UStDV bezeichneten Angaben bereits aus den Aufzeichnungen des Unternehmers eindeutig und leicht nachprüfbar entnommen werden können, brauchen sie für das Abzugsverfahren nicht besonders aufgezeichnet zu werden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Die Aufzeichnungspflicht erstreckt sich auf alle empfangenen steuerpflichtigen Werklieferungen und steuerpflichtigen sonstigen Leistungen, die dem Abzugsverfahren unterliegen. ²Sie umfaßt auch die Umsätze, für die nach § 52 Abs. 2 UStDV die Steuer nicht einbehalten und abgeführt wurde. ³Außerdem hat der Leistungsempfänger Abschriften der nach § 52 Abs. 4 und § 53 Abs. 7 UStDV ausgestellten Bescheinigungen aufzubewahren und in seinen Aufzeichnungen auf sie hinzuweisen. ⁴Die Bescheinigungen nach § 52 Abs. 4 und § 53 Abs. 7 UStDV unterliegen keinen besonderen Formvorschriften. ⁵Sie können daher auch auf den Rechnungen erteilt werden. ⁶**Auf die Muster der Bescheinigungen in Abschnitt 234 Abs. 3 und Abschnitt 235 Abs. 8 wird hingewiesen.**

(3) Zu den einzelnen Angaben, die nach § 56 Abs. 2 UStDV aufzuzeichnen sind, ist folgendes zu bemerken:

1. ¹Auf die Angabe der vollständigen Anschrift (§ 56 Abs. 2 Nr. 1 UStDV) kann verzichtet werden, wenn diese sich unschwer aus den Belegen und sonstigen Geschäftsunterlagen feststellen läßt, auf die in den Aufzeichnungen hingewiesen wird. ²Das gleiche gilt für die genaue Bezeichnung der Art und des Umfangs der Leistung sowie für die Angabe des Tages oder des Kalendermonats der Leistung (§ 56 Abs. 2 Nr. 2 und 3 UStDV).
2. ¹Besteht das Entgelt in fremder Währung, ist der nach § 53 Abs. 6 UStDV auf Deutsche Mark umgerechnete Entgeltsbetrag aufzuzeichnen. ²Es genügt, wenn sich das Entgelt in fremder Währung aus sonstigen Geschäftsunterlagen ergibt. ³Bei einer nachträglichen Änderung des Entgelts ist auch der Betrag aufzuzeichnen, um den sich das Entgelt erhöht oder verringert hat.

(4) ¹Zur Gewährung von Erleichterungen für die Aufzeichnungen durch das Finanzamt wird auf § 56 Abs. 3 UStDV hingewiesen. ²Die Erleichterungen sind schriftlich und unter dem Vorbehalt jederzeitigen Widerrufs zu gestatten. ³Dabei sind die einzelnen Erleichterungen genau zu bezeichnen.

(5) ¹Der Leistungsempfänger darf Erleichterungen grundsätzlich erst vornehmen, nachdem das Finanzamt sie bewilligt hat. ²Hat der Unternehmer Erleichterungen ohne vorherige Bewilligung des Finanzamts vorgenommen, sind diese aus Billigkeitsgründen anzuerkennen, wenn sie bei rechtzeitiger Beantragung hätten zugelassen werden können.

Zu § 18 Abs. 9 UStG

(Vorsteuer-Vergütungsverfahren, §§ 59 bis 62 UStDV)

240. Unter das Vorsteuer-Vergütungsverfahren fallende Unternehmer und Vorsteuerbeträge

(1) Durch die Begründung einer Betriebsstätte im Inland - ausgenommen eine Zweigniederlassung - wird ein Unternehmer nicht zu einem im Inland ansässigen Unternehmer.

(2) ¹Unternehmer, die ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig oder steuerfrei vermieten, sind als im Inland ansässig zu behandeln. ²Diese Unternehmer unterliegen nicht dem Vorsteuer-Vergütungsverfahren, sondern dem allgemeinen Besteuerungsverfahren.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(3) ¹Das Vergütungsverfahren setzt voraus, daß der im Ausland ansässige Unternehmer in einem Vergütungszeitraum (vgl. Abschnitt 242) entweder keine Umsätze oder nur die in § 59 Abs. 1 Nr. 1 **bis 3** UStDV bezeichneten Umsätze im Inland ausgeführt hat. ²Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kann die Vergütung der Vorsteuerbeträge nur im Vorsteuer-Vergütungsverfahren durchgeführt werden.

Beispiel 1:

¹Ein im Ausland ansässiger Beförderungsunternehmer hat im Inland in den Monaten Januar bis April nur steuerfreie Beförderungen im Sinne des § 4 Nr. 3 UStG ausgeführt. ²In denselben Monaten ist ihm für empfangene Leistungen, z.B. für Autoreparaturen, Umsatzsteuer in Höhe von 600 DM in Rechnung gestellt worden.

³Die Vergütung der **abziehbaren** Vorsteuerbeträge ist im Vorsteuer-Vergütungsverfahren durchzuführen.

Beispiel 2:

¹Ein im Ausland ansässiger Unternehmer hat in den Monaten Januar bis April Gegenstände an Abnehmer im Inland geliefert. ²Die Lieferungen sind im Wege der Beförderung mit eigenen Fahrzeugen des Unternehmers erfolgt. ³Bei den Beförderungen aus dem Drittlandsgebiet ist dem Unternehmer für empfangene Leistungen, z.B. für Autoreparaturen, Umsatzsteuer in Höhe von insgesamt 600 DM in Rechnung gestellt worden. ⁴Der Unternehmer und die Abnehmer haben die Einfuhrgeschäfte so gestaltet, daß jeweils die Abnehmer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer sind. ⁵Weitere Umsätze des Unternehmers an Abnehmer im Inland sind in den Monaten Januar bis April nicht erfolgt.

⁶Die Vergütung der **abziehbaren** Vorsteuerbeträge ist im Vorsteuer-Vergütungsverfahren durchzuführen, da der Ort der Lieferungen im Drittlandsgebiet liegt (§ 3 Abs. 6 UStG) und damit die Voraussetzung des § 59 Abs. 1 UStDV (erste Alternative) erfüllt ist.

(4) ¹Das Vergütungsverfahren setzt ferner voraus, daß das Abzugsverfahren nach § 51 Abs. 1, § 54 UStDV durch Einbehaltung und Abführung der Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeschlossen ist oder daß feststeht, daß die Voraussetzungen des § 52 Abs. 2 UStDV - sogenannte Null-Regelung - vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 28.4.1988 - BStBl II S. 748). ²Die für die Vergütung der Vorsteuerbeträge zuständige Finanzbehörde ist berechtigt, Ermittlungen darüber anzustellen, ob das Abzugsverfahren von den Leistungsempfängern durchgeführt worden ist oder ob die Voraussetzungen der Null-Regelung vorgelegen haben; verneinendenfalls kann sie den Vergütungsantrag ablehnen. ³Sie braucht nicht abzuwarten, bis das für das Abzugsverfahren zuständige Finanzamt entschieden hat, ob die Besteuerung des Leistenden (Unternehmers) nach den §§ 16 bis 18 UStG durchzuführen ist. ⁴Der die Vergütung der Vorsteuerbeträge begehrende Unternehmer (Leistender) ist im Rahmen der gesetzlichen Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 AO) verpflichtet, der für das Vergütungsverfahren zuständigen Finanzbehörde die Leistungsempfänger zu benennen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

241. Vom Vorsteuer-Vergütungsverfahren ausgeschlossene Vorsteuerbeträge

(1) Die Vorsteuerbeträge, die nach § 59 Abs. 2 UStDV vom Vorsteuer-Vergütungsverfahren ausgeschlossen sind, können nur im allgemeinen Besteuerungsverfahren nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG berücksichtigt werden.

Beispiel 1:

¹Dem Unternehmer ist im Vergütungszeitraum Januar bis März Umsatzsteuer für die Einfuhr oder den Kauf von Gegenständen und für die Inanspruchnahme von sonstigen Leistungen berechnet worden. ²Die berechnete Umsatzsteuer (Vorsteuer) steht im Zusammenhang mit einer Lieferung, die der Unternehmer im August ausführt.

³Die Vorsteuer kann nicht im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vergütet werden.

Beispiel 2:

¹Ein im Ausland ansässiger Unternehmer führt an dem im Inland belegenen Einfamilienhaus eines Privatmannes Schreinerarbeiten (Werklieferungen) durch. ²Die hierfür erforderlichen Gegenstände hat der Unternehmer teils im Inland erworben, teils in das Inland eingeführt. ³Für den Erwerb der Gegenstände ist dem Unternehmer Umsatzsteuer in Höhe von 1 000 DM in Rechnung gestellt worden. ⁴Für die Einfuhr der Gegenstände hat der Unternehmer Einfuhrumsatzsteuer in Höhe von 500 DM entrichtet.

⁵Auf die Umsätze des Unternehmers findet das Abzugsverfahren keine Anwendung, da der Leistungsempfänger als Privatmann nicht zur Einbehaltung und Abführung der Steuer verpflichtet ist (§ 51 Abs. 2 UStDV). ⁶Die Vorsteuerbeträge (Umsatzsteuer und Einfuhrumsatzsteuer) können daher nicht im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vergütet werden (§ 59 Abs. 2 Nr. 1 UStDV). ⁷Das allgemeine Besteuerungsverfahren nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG ist durchzuführen.

Beispiel 3:

¹Sachverhalt wie in Abschnitt 240 Abs. 3 Beispiel 2. ²Jedoch sind die Umsatzgeschäfte so gestaltet, daß jeweils der im Ausland ansässige Unternehmer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist.

³Der Ort der Lieferungen liegt im Inland (§ 3 Abs. 8 UStG). ⁴Da die Lieferungen steuerpflichtig sind, aber nicht dem Abzugsverfahren unterliegen, erfüllt der Unternehmer nicht die Voraussetzungen des § 59 Abs. 1 UStDV. ⁵Die Vorsteuerbeträge können daher nicht im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vergütet werden (§ 59 Abs. 2 Nr. 1 UStDV). ⁶Das allgemeine Besteuerungsverfahren ist durchzuführen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 4:

¹Ein im Ausland ansässiger Unternehmer erteilt einem Leistungsempfänger - Unternehmer - im Inland eine Lizenz und weist die Steuer in der Rechnung gesondert aus. ²Das Abzugsverfahren wurde entgegen den für dieses Verfahren geltenden Vorschriften nicht durchgeführt. ³Vorsteuerbeträge in Höhe von 800 DM sind angefallen.

⁴Die Vorsteuerbeträge können nicht im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vergütet werden (§ 59 Abs. 2 Nr. 2 UStDV). ⁵Das allgemeine Besteuerungsverfahren ist durchzuführen.

(2) ¹Reiseveranstalter sind nicht berechtigt, die ihnen für Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen (§ 25 Abs. 4 UStG). ²Insoweit entfällt deshalb auch das Vorsteuer-Vergütungsverfahren.

(3) Nicht vergütet werden Vorsteuerbeträge, die mit Umsätzen im Ausland in Zusammenhang stehen, die - wenn im Inland ausgeführt - den Vorsteuerabzug ausschließen würden (vgl. Abschnitt 205).

Beispiel:

¹Ein französischer Arzt besucht einen Ärztekongreß im Inland. ²Da ärztliche Leistungen steuerfrei sind und den Vorsteuerabzug ausschließen, können die angefallenen Vorsteuerbeträge nicht vergütet werden.

(4) ¹Einem Unternehmer, der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, wird die Vorsteuer nur vergütet, wenn in dem Land, in dem der Unternehmer seinen Sitz hat, keine Umsatzsteuer oder ähnliche Steuer erhoben oder im Fall der Erhebung im Inland ansässigen Unternehmern vergütet wird (sog. **Gegenseitigkeit im Sinne von § 18 Abs. 9 Satz 6 UStG**). ²Unternehmer, die ihren Sitz auf den Kanarischen Inseln, in Ceuta oder in Melilla haben, sind für die Durchführung des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens wie Unternehmer mit Sitz im Gemeinschaftsgebiet zu behandeln. ³Hinsichtlich der Verzeichnisse der Drittstaaten, zu denen Gegenseitigkeit gegeben oder nicht gegeben ist, wird auf das BMF-Schreiben vom 7. 2.1996 - BStBl I S. 118 sowie auf die späteren hierzu im BStBl Teil I veröffentlichten BMF-Schreiben hingewiesen. ⁴Bei fehlender Gegenseitigkeit ist das Vorsteuer-Vergütungsverfahren nur durchzuführen, wenn der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer

1. nur Umsätze ausgeführt hat, die dem Abzugsverfahren (§§ 51 bis 56 UStDV) oder der Beförderungseinzelbesteuerung (§16 Abs. 5 und § 18 Abs. 5 UStG) unterlegen haben, oder
2. im Inland nur innergemeinschaftliche Erwerbe und daran anschließende Lieferungen im Sinne des § 25 b Abs. 2 UStG ausgeführt hat.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(5) Von der Vergütung ausgeschlossen sind bei Unternehmern, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, die Vorsteuerbeträge, die auf den Bezug von Kraftstoffen entfallen (§ 18 Abs. 9 Satz 7 UStG).

242. Vergütungszeitraum

¹Der Vergütungszeitraum muß mindestens drei aufeinanderfolgende Kalendermonate in einem Kalenderjahr umfassen. ²Es müssen nicht in jedem Kalendermonat Vorsteuerbeträge angefallen sein. ³Für den restlichen Zeitraum eines Kalenderjahres können die Monate November und Dezember oder es kann auch nur der Monat Dezember Vergütungszeitraum sein. ⁴Wegen der Auswirkungen der Mindestbeträge auf den zu wählenden Vergütungszeitraum vgl. § 61 Abs. 2 UStDV.

243. Vorsteuer-Vergütungsverfahren

(1) ¹Für den Antrag auf Vergütung der Vorsteuerbeträge ist ein Vordruck nach amtlich vorgeschriebenem Muster oder ein entsprechender Vordruck eines anderen EG-Mitgliedstaates zu verwenden. ²Hinsichtlich der Zulassung abweichender Vordrucke für das Vorsteuer-Vergütungsverfahren wird auf das BMF-Schreiben vom 27.10.1993 (BStBl I S. 940) hingewiesen. ³In jedem Fall muß der Vordruck in deutscher Sprache ausgefüllt werden. ⁴In dem Antragsvordruck sind die Vorsteuerbeträge, deren Vergütung beantragt wird, im einzelnen aufzuführen (**Einzelaufstellung**). ⁵Es ist nicht erforderlich, zu jedem Einzelbeleg darzulegen, zu welcher unternehmerischen Tätigkeit die erworbenen Gegenstände oder empfangenen sonstigen Leistungen verwendet worden sind. ⁶Pauschale Erklärungen reichen aus, z.B. grenzüberschreitende Güterbeförderungen im Monat

(2) Aus Gründen der Arbeitsvereinfachung wird für die Einzelaufstellung das folgende Verfahren zugelassen:

1 Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 200 DM nicht übersteigt und bei denen das Entgelt und die Umsatzsteuer in einer Summe angegeben sind (§ 33 UStDV):

a) Der Antragsteller kann die Rechnungen getrennt nach Kostenarten mit laufenden Nummern versehen und sie mit diesen Nummern, den Nummern der Rechnungen und mit den Bruttorechnungsbeträgen in gesonderten Aufstellungen zusammenfassen.

b) ¹Die in den Aufstellungen zusammengefaßten Bruttorechnungsbeträge sind aufzurechnen. ²Aus dem jeweiligen Endbetrag ist die darin enthaltene Umsatzsteuer herauszurechnen und in den Antrag zu übernehmen. ³Hierbei ist auf die gesonderte Aufstellung hinzuweisen.

c) Bei verschiedenen Steuersätzen sind die gesonderten Aufstellungen getrennt für jeden Steuersatz zu erstellen

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. Bei Fahrausweisen, in denen das Entgelt und der Steuerbetrag in einer Summe angegeben sind (§ 34 UStDV), gilt Nr. 1 entsprechend.

3. Bei Einfuhrumsatzsteuerbelegen:

a) Der Antragsteller kann die Belege mit laufenden Nummern versehen und sie mit diesen Nummern, den Nummern der Belege und mit den in den Belegen angegebenen Steuerbeträgen in einer gesonderten Aufstellung zusammenfassen.

b) ¹Die Steuerbeträge sind aufzurechnen und in den Antrag zu übernehmen. ²Hierbei ist auf die gesonderte Aufstellung hinzuweisen.

4. Die gesonderten Aufstellungen sind dem Vergütungsantrag beizufügen.

(3) ¹Dem Vergütungsantrag sind die Rechnungen und Einfuhrbelege im Original beizufügen (§ 18 Abs. 9 Satz 4 UStG). ²Kann ein Antragsteller in Einzelfällen den erforderlichen Nachweis der Vorsteuerbeträge nicht durch Vorlage von Originalbelegen erbringen, sind Zweitschriften nur anzuerkennen, wenn der Antragsteller den Verlust der Originalbelege nicht zu vertreten hat, der dem Vergütungsantrag zugrunde liegende Vorgang stattgefunden hat und keine Gefahr besteht, daß weitere Vergütungsanträge gestellt werden (vgl. BFH-Urteil vom 20.8.1998 - BStBl 1999 II S. 324). ³Bei der Zweitausfertigung eines Ersatzbeleges für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer kommt es nicht darauf an, aufgrund welcher Umstände die Erstschrift des Ersatzbeleges nicht vorgelegt werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 19.11.1998 - BStBl 1999 II S. 255).

(4) ¹Der Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer ist eine Steueranmeldung im Sinne des § 150 Abs. 1 AO.

²Nach Zustimmung durch die Finanzbehörde steht sie einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 AO).

(5) ¹Für die Vergütung der Vorsteuerbeträge im Vorsteuer-Vergütungsverfahren ist grundsätzlich das Bundesamt für Finanzen, Bonn, zuständig (§ 5 Abs. 1 Nr. 8 FVG). ²Auf Antrag des Unternehmers überträgt das Bundesamt für Finanzen die Vergütung der Vorsteuerbeträge auf eine andere Finanzbehörde (Finanzamt), wenn diese zustimmt. ³Unternehmer, die die Zuständigkeit eines Finanzamts begründen wollen, haben dies beim Bundesamt für Finanzen zu beantragen. ⁴Der Antrag kann auch bei dem Finanzamt gestellt werden.

(6) Die Antragsfrist (§ 18 Abs. 9 Satz 3 UStG) ist eine Ausschußfrist, bei deren Versäumung unter den Voraussetzungen des § 110 AO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden kann.

(7) ¹Der Nachweis nach § 61 Abs. 3 UStDV ist nach folgendem Muster zu führen:

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Nachweis
der Eintragung als Steuerpflichtiger (Unternehmer).....
(Anschrift der zuständigen Behörde)bescheinigt, daß.....
(Name und Vorname bzw. Firma).....
(Art der Tätigkeit bzw. Gewerbebranche).....
(Anschrift, Sitz)als Mehrwertsteuerpflichtiger (Unternehmer) unter folgender Steuernummer eingetragen ist¹⁾:
.....
.....**Diese Bescheinigung verliert ein Jahr nach Ausstellungsdatum ihre Gültigkeit**.....
(Datum)

(Dienststempel)

.....
(Unterschrift)

(Name und Dienstbezeichnung)

¹⁾Hat der Antragsteller keine Steuernummer, ist von der zuständigen Behörde der Grund dafür anzugeben.**Hinweis:****Die Bescheinigung nach Vordruck USt 1 TN dient ausschließlich zum Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger (Unternehmer) zur Vorlage im Verfahren zur Erstattung der Umsatzsteuer in anderen Staaten. Die zuständige deutsche Finanzbehörde bescheinigt, daß der Unternehmer (Antragsteller) im Inland ansässig und unter einer Steuernummer eingetragen ist.**²Bescheinigungen in der Amtssprache eines anderen EG-Mitgliedstaates, die diese Angaben enthalten, sind anzuerkennen. ³Für Vergütungsanträge, die später als ein Jahr nach dem Ausstellungsdatum der Bescheinigung gestellt werden, ist eine neue Bescheinigung vorzulegen. ⁴Bei staatlichen Stellen, die nach Abschnitt 34 a Abs. 7 als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG anzusehen sind, ist auf die Vorlage einer behördlichen Bescheinigung (§ 61 Abs. 3 UStDV) zu verzichten.(8) ¹Der Vergütungsantrag ist vom Unternehmer eigenhändig zu unterschreiben (§ 18 Abs. 9 Satz 5 UStG).²Der Unternehmer kann den Vergütungsanspruch abtreten (§ 46 Abs. 2 und 3 AO).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(9) ¹Die zuständige Finanzbehörde hat den Vergütungsantrag eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers innerhalb von sechs Monaten nach Eingang aller erforderlichen Unterlagen abschließend zu bearbeiten und den Vergütungsbetrag auszuzahlen. ²Diese Frist gilt auch bei Vergütungsanträgen von Unternehmern, die auf den Kanarischen Inseln, in Ceuta oder in Melilla ansässig sind. ³Im Falle der Vergütung hat die zuständige Finanzbehörde die Originalbelege durch Stempelaufdruck oder in anderer Weise zu entwerfen.

244. Vorsteuer-Vergütungsverfahren und allgemeines Besteuerungsverfahren

(1) ¹Für einen Voranmeldungszeitraum schließen sich das allgemeine Besteuerungsverfahren und das Vorsteuer-Vergütungsverfahren gegenseitig aus. ²Im Laufe eines Kalenderjahres kann jedoch der Fall eintreten, daß die Vorsteuerbeträge eines im Ausland ansässigen Unternehmers abschnittsweise im Wege des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens und im Wege des allgemeinen Besteuerungsverfahrens zu vergüten oder von der Steuer abzuziehen sind. ³In diesen Fällen ist wie folgt zu verfahren:

1. ¹Vom Beginn des Voranmeldungszeitraums an, in dem das allgemeine Besteuerungsverfahren durchzuführen ist, endet die Zuständigkeit des Bundesamtes für Finanzen. ²Zuständig ist:
 - a) das Finanzamt, dem die örtliche Zuständigkeit für die Besteuerung aller Umsätze, die in einem bestimmten Staat ansässige Unternehmer im Inland bewirken, für das gesamte Bundesgebiet übertragen wurde (§ 21 Abs. 1 Satz 3 AO, § 1 USt-ZuständigkeitsV), oder
 - b) das Finanzamt des Umsatzschwerpunktes (§ 21 Abs. 1 Satz 2 AO), wobei im Bereich eines Landes allgemein die Zuständigkeit eines zentralen Finanzamts gegeben sein kann (§ 17 Abs. 2 Satz 3 FVG), oder
 - c) das Finanzamt oder zentrale Finanzamt, das vom Bundesamt für Finanzen als zuständiges Finanzamt bestimmt worden ist (§ 5 Abs. 1 Nr. 7 FVG), oder
 - d) das Finanzamt, das mit Zustimmung des örtlich zuständigen Finanzamtes und des Betroffenen die Besteuerung übernommen hat (§ 27 AO).
2. Erfüllt der Unternehmer im Laufe des Kalenderjahres erneut die Voraussetzungen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens, bleibt es gleichwohl bei der Zuständigkeit des Finanzamts.
3. ¹Das Finanzamt hat die Vorsteuervergütung jeweils in dem zutreffenden Verfahren durchzuführen. ²Liegen die Voraussetzungen für das allgemeine Besteuerungsverfahren in einem Voranmeldungszeitraum vor, hat der Unternehmer eine entsprechende Voranmeldung abzugeben. ³Für Vergütungszeiträume, in denen die Voraussetzungen für das Vorsteuer-Vergütungsverfahren erfüllt sind, ist ein Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Muster abzugeben. ⁴In beiden Fällen sind die abziehbaren Vorsteuerbeträge durch Vorlage der Rechnung und Einfuhrbelege im Original nachzuweisen (§ 18 Abs. 9 Satz 4 UStG, § 62 Abs. 2 UStDV). ⁵Im Einzelfall können irrtümlich ver-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

wandte Voranmeldungs-Vordrucke hingenommen werden, vorausgesetzt, daß kein Mißbrauch zu befürchten ist. ⁶In Zweifelsfällen ist der Unternehmer unter Übersendung des Antragsvordrucks und eines Merkblatts um die richtige Antragstellung zu bitten.

4. ¹Nach Ablauf des Kalenderjahres hat der Unternehmer bei dem Finanzamt eine Steuererklärung abzugeben. ²Das Finanzamt hat die Steuer für das Kalenderjahr festzusetzen. ³Hierbei sind die Vorsteuerbeträge nicht zu berücksichtigen, die im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vergütet worden sind (§ 62 Abs. 1 Satz 1 UStDV).

5. ¹Erfüllt der Unternehmer nach Beginn des neuen Kalenderjahres zunächst die Voraussetzungen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens und stellt er den Vergütungsantrag bei dem bisher zuständigen Finanzamt, ist hierin ein Antrag zu sehen, die Zuständigkeit für die Vergütung nach § 5 Abs. 1 Nr. 8 FVG auf das Finanzamt zu übertragen. ²Stellt der Unternehmer den Vergütungsantrag beim Bundesamt für Finanzen und beantragt er nicht die Übertragung der Zuständigkeit auf das Finanzamt, ist das Vorsteuer-Vergütungsverfahren vom Bundesamt für Finanzen durchzuführen.

(2) ¹Ist bei einem im Ausland ansässigen Unternehmer das allgemeine Besteuerungsverfahren durchzuführen und besitzt das Finanzamt keine Kenntnis darüber, ob der Unternehmer im laufenden Kalenderjahr bereits die Vergütung von Vorsteuerbeträgen im Vorsteuer-Vergütungsverfahren beantragt hat, hat das Finanzamt beim Bundesamt für Finanzen entsprechend anzufragen. ²Bejaht das Bundesamt für Finanzen die Frage, hat der Unternehmer die abziehbaren Vorsteuerbeträge auch im allgemeinen Besteuerungsverfahren durch Vorlage der Rechnungen und Einfuhrbelege im Original nachzuweisen (§ 62 Abs. 2 UStDV). ³Die Belege sind in gleicher Weise zu entwerfen wie im Vorsteuer-Vergütungsverfahren.

245. Unternehmerbescheinigung für Unternehmer, die im Inland ansässig sind

(1) ¹Unternehmern, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind und die für die Beantragung der Vergütung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen Staat eine Bestätigung ihrer Unternehmereigenschaft benötigen, ist von dem zuständigen Finanzamt eine Bescheinigung nach dem Muster in Abschnitt 243 Abs. 7 auszustellen. ²Das gilt auch für Organgesellschaften und Zweigniederlassungen im Inland, die zum Unternehmen eines im Ausland ansässigen Unternehmers gehören.

(2) Die Bescheinigung darf nur vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern erteilt werden; sie darf somit nicht erteilt werden, wenn der Unternehmer nur steuerfreie Umsätze ausführt, die den Vorsteuerabzug ausschließen, oder die Besteuerung nach § 19 Abs. 1 oder § 24 Abs. 1 UStG anwendet.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zu § 18 a UStG

**245 a. Verpflichtung zur Abgabe der
Zusammenfassenden Meldung**

(1) ¹Mit der Schaffung des Binnenmarktes zum 1.1.1993 und dem Wegfall der Erhebung der EUST sowie der Warenkontrollen an den Binnengrenzen der EG wurde zur Überwachung der Besteuerung **des** innergemeinschaftlichen **Handels** das Mehrwertsteuer-Informationsaustausch-System (MIAS) in der EG geschaffen. ²Das MIAS basiert auf den ZM, die ein Unternehmer, der innergemeinschaftlich **liefert**, in jedem EG-Mitgliedstaat abzugeben hat (Artikel 22 Absatz 6 Buchstabe b der 6. EG-Richtlinie). ³Die Daten in den ZM ermöglichen es den EG-Mitgliedstaaten, die **ordnungsgemäße Umsatzbesteuerung** zu kontrollieren. ⁴Die Einzelheiten des MIAS enthält die Zusammenarbeits-VO.

(2) ¹Eine ZM muß jeder Unternehmer abgeben, der während eines Meldezeitraums innergemeinschaftliche Warenlieferungen **und/oder Lieferungen im Sinne des § 25 b Abs. 2 UStG (vgl. Abschnitt 276 b)** ausgeführt hat. ²Für Meldezeiträume, in denen keine **solchen Lieferungen** ausgeführt wurden, sind keine ZM abzugeben.

(3) ¹Nichtselbständige juristische Personen im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG (Organgesellschaften) müssen eigene ZM für die von ihnen ausgeführten innergemeinschaftlichen Warenlieferungen **und/oder Lieferungen im Sinne des § 25 b Abs. 2 UStG** abgeben. ²Dies gilt unabhängig davon, daß diese Vorgänge umsatzsteuerlich weiterhin als Umsätze des Organträgers behandelt werden und in dessen Voranmeldungen und Steuererklärungen für das Kalenderjahr anzumelden sind. ³Die meldepflichtigen Organgesellschaften benötigen zu diesem Zweck eine eigene USt-IdNr.

(4) Kleinunternehmer im Sinne von § 19 Abs. 1 UStG müssen keine ZM abgeben.

(5) ¹Führen pauschalierende Land- und Forstwirte innergemeinschaftliche Lieferungen im Sinne des § 6 a UStG aus, müssen sie diese in der ZM angeben, obwohl § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG gemäß § 24 Abs. 1 UStG keine Anwendung findet. ²**Eine ZM ist auch abzugeben, wenn Lieferungen im Sinne des § 25 b Abs. 2 UStG ausgeführt werden.**

245 b. Abgabefrist

¹ZM sind bis zum 10. Tag nach Ablauf des Meldezeitraums (Kalendervierteljahr oder unter den Voraussetzungen des § 18 a Abs. 6 UStG das Kalenderjahr) beim Bundesamt für Finanzen abzugeben. ²Ist dem Unternehmer vom Finanzamt die einmonatige Dauerfristverlängerung für die Abgabe der Voranmeldung (vgl. hierzu Abschnitt 228) gewährt worden, gilt diese Dauerfristverlängerung für die Abgabe der ZM entsprechend. ³Die Landesfinanzbehörden teilen dem Bundesamt für Finanzen mit, welchen Unternehmen Dauerfristverlängerungen gewährt wurden. ⁴Ein Antrag auf Dauerfristverlängerung nur für die Abgabe der ZM ist unzulässig

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

245 c. Angaben für den Meldezeitraum

(1) ¹In der ZM ist für jeden Erwerber getrennt die Summe der Bemessungsgrundlagen der in dem Meldezeitraum ausgeführten innergemeinschaftlichen Warenlieferungen unabhängig davon anzugeben, ob der Unternehmer seine Umsätze nach vereinbarten oder nach vereinnahmten Entgelten versteuert. ²Werden darüber hinaus in einem Meldezeitraum an denselben Abnehmer Lieferungen im Sinne des § 25 b Abs. 2 UStG (vgl. Abschnitt 276 b) ausgeführt, sind diese in einer zweiten Zeile unter dessen USt-IdNr. zusammenzufassen. ³Maßgeblich sind die umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlagen (vgl. § 10 UStG). ⁴Es sind somit die Beträge anzugeben, die auch in den Voranmeldungen und Steuererklärungen für das Kalenderjahr zusammengefaßt angemeldet werden.

(2) ¹Wegen der Umrechnung von Werten in ausländischer Währung in Deutsche Mark vgl. Abschnitt 222. ²Hat der Unternehmer die Rechnung für eine innergemeinschaftliche Warenlieferung, die er im letzten Monat eines Meldezeitraums ausgeführt hat, erst nach Ablauf des Meldezeitraums ausgestellt, ist für die Umrechnung grundsätzlich der Durchschnittskurs des auf den Monat der Ausführung der Lieferung folgenden Monats heranzuziehen. ³Für die Anmeldung solcher Lieferungen in den Voranmeldungen und Steuererklärungen gilt Entsprechendes (§ 18 b Satz 4 UStG). ⁴Dies gilt auch für Lieferungen im Sinne des § 25 b Abs. 2 UStG.

245 d. Änderung der Bemessungsgrundlage

(1) ¹Nachträgliche Änderungen der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage für innergemeinschaftliche Warenlieferungen und für Lieferungen im Sinne des § 25 b Abs. 2 UStG (vgl. Abschnitt 276 b), z. B. durch Rabatte und Uneinbringlichkeit, sind in der ZM für den Meldezeitraum zu berücksichtigen, in dem die nachträgliche Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. ²Entsprechend ist zu verfahren, wenn solche Lieferungen ganz oder teilweise rückgängig gemacht werden (Rechnungsstornierungen). ³Gegebenenfalls ist der Änderungsbetrag mit der Summe der Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Warenlieferungen und/oder für Lieferungen im Sinne des § 25 b Abs. 2 UStG, die im maßgeblichen Zeitraum ausgeführt wurden, zu saldieren. ⁴Die zu meldende Summe der Bemessungsgrundlagen kann negativ sein. ⁵Der negative Betrag ist mit einem Minuszeichen zu kennzeichnen.

(2) ¹Die zu meldende Summe der Bemessungsgrundlagen kann ausnahmsweise aufgrund von Saldierungen 0 DM betragen. ²In diesem Fall ist als Summe der Bemessungsgrundlagen „0“ zu melden.

(3) Von nachträglichen Änderungen der Bemessungsgrundlage sind die Berichtigungen von Angaben zu unterscheiden, die bereits bei ihrer Meldung unrichtig oder unvollständig sind (vgl. Abschnitt 245 e).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

245 e. Berichtigung der ZM

(1) ¹Die Berichtigung einer unrichtigen oder unvollständigen ZM muß gesondert auf amtlichem Vordruck für den Meldezeitraum erfolgen, in dem die unrichtigen oder unvollständigen Angaben gemacht wurden. ²In der berichtigten ZM dürfen die Angaben, die in der ursprünglichen ZM korrekt gemeldet wurden, nicht wiederholt werden (sogenannte Nettoberichtigung). ³Abweichend hiervon können alle Angaben für den Meldezeitraum wiederholt werden, wenn berichtigte ZM maschinell erstellt werden. ⁴In diesem Fall sind die berichtigten Angaben deutlich zu kennzeichnen (z. B. indem ein „x“ vorangestellt wird). ⁵Satz 4 gilt nicht für die Abgabe von berichtigten ZM auf maschinell verwertbaren Datenträgern.

(2) Wurde eine nicht zutreffende Summe der Bemessungsgrundlagen gemeldet, ist in der berichtigten ZM unter der USt-IdNr. des Erwerbers der korrekte Betrag anzugeben, nicht jedoch der Unterschiedsbetrag zwischen der ursprünglich gemeldeten Summe der Bemessungsgrundlagen und dem korrekten Betrag.

(3) ¹Ist eine ausländische USt-IdNr. zu berichtigen, ist diese USt-IdNr. erneut aufzuführen. ²Als Summe der Bemessungsgrundlagen und gegebenenfalls zur Kennzeichnung als Lieferung im Sinne des § 25 b Abs. 2 UStG (vgl. Abschnitt 276 b) ist „0“ einzutragen. ³Damit werden die ursprünglichen Angaben gelöscht. ⁴Die zutreffenden Angaben sind erneut vollständig zu machen. ⁵Wurden nicht durchgeführte Lieferungen gemeldet, sind diese Angaben entsprechend Satz 1 zu löschen.

(4) ¹Wird eine unrichtige oder unvollständige ZM vorsätzlich oder leichtfertig nicht oder nicht rechtzeitig berichtigt, kann dies als Ordnungswidrigkeit geahndet werden (vgl. § 26 a UStG). ²Rechtzeitig ist die Berichtigung, wenn sie innerhalb von drei Monaten, nachdem der Unternehmer die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit erkannt hat, vorgenommen wird. ³Für die Fristwahrung ist der Zeitpunkt des Eingangs der berichtigten ZM beim Bundesamt für Finanzen maßgeblich.

245 f. Vordrucke, die von den amtlich vorgeschriebenen Vordrucken für die ZM abweichen

Hinsichtlich der Zulassung abweichender Vordrucke für die ZM wird auf das BMF-Schreiben vom 12.3.1993 - BStBl I S. 290 sowie die späteren hierzu im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlichten BMF-Schreiben hingewiesen.

245 g. Abgabe der ZM auf maschinell verwertbaren Datenträgern

(1) ¹Nach der Verordnung über die Abgabe von ZM auf maschinell verwertbaren Datenträgern (ZMDV) vom 13. 5. 1993 (BGBl. I S. 726, BStBl I S. 859) können ZM auch auf maschinell verwertbaren Datenträgern abgegeben werden. ²Die Teilnahme an der Datenübermittlung ist freiwillig. ³Unternehmer, die mechanische Arbeitsgänge bei der Führung von Büchern und Aufzeichnungen mit automatischen Einrichtungen erledigen oder von einem datenverarbeitenden Unternehmen durchführen lassen, können die ZM auf maschinell verwertbaren Datenträgern abgeben oder durch datenverarbeitende Unternehmen abgeben lassen. ⁴Zu den datenverarbeitenden Unternehmen gehören auch die öffentlich-rechtlichen Datenverarbeitungszentralen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Die Teilnahme des Unternehmens an diesem Verfahren ist von seiner Zulassung oder der des datenverarbeitenden Unternehmens durch das Bundesamt für Finanzen abhängig (§ 2 ZMDV). ²Der Antrag ist abzulehnen, wenn der Unternehmer oder das vom Unternehmer beauftragte datenverarbeitende Unternehmen die technischen Voraussetzungen für die Datenübermittlung nicht erfüllt oder nicht gewährleistet, daß die Datenübermittlung ordnungsgemäß durchgeführt wird (§ 5 ZMDV). ³Die Zulassung kann auf Antrag des Unternehmers oder aus wichtigem Grund widerrufen werden (§ 6 ZMDV). ⁴Die Übermittlung der Daten auf maschinell verwertbaren Datenträgern steht der Abgabe einer ZM nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck gleich, wenn die Zulassung erfolgt ist und die Daten mängelfrei an das Bundesamt für Finanzen, Bonn, übermittelt werden (§ 1 Abs. 1 ZMDV). ⁵Den zu übermittelnden Datenträgern ist ein Begleitschreiben nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck - das auch maschinell gefertigt werden kann - beizufügen. ⁶Das Begleitschreiben muß vom Unternehmer unterschrieben sein (§ 8 Abs. 2 ZMDV).

Zu § 18 d UStG

245 h. Zuständigkeit und Verfahren

(1) Die für die Beantwortung von Einzelauskunftsersuchen gemäß Artikel 5 Zusammenarbeits-VO erforderlichen Ermittlungen werden von den Hauptzollämtern durchgeführt (§ 5 Absatz 1 Nr. 9 Buchstabe d FVG).

(2) ¹Das Hauptzollamt kann die Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und anderer Urkunden an Amtsstelle verlangen. ²Mit Einverständnis des Vorlagepflichtigen oder wenn die Unterlagen für eine Vorlage an Amtsstelle ungeeignet sind, können die Urkunden auch beim Vorlagepflichtigen eingesehen und geprüft werden. ³Das Verfahren unterliegt den Bestimmungen der Dienstanweisung zur Durchführung von Einzelauskunftsersuchen im Rahmen der Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden der EG-Mitgliedstaaten auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (MWSt.) - USt-EADA - (BStBl 1993 I S. 725).

Zu § 18 e UStG

245 i. Bestätigung der USt-IdNr.

(1) Der Unternehmer kann Bestätigungsanfragen schriftlich, telefonisch oder per Telekopie an das Bundesamt für Finanzen - Außenstelle - , Postanschrift: 66738 Saarlouis, stellen.

(2) ¹Die Anfrage (**einfache Bestätigungsanfrage**) muß folgende Angaben enthalten:

- die USt-IdNr. des anfragenden Unternehmers (oder ggf. die Steuernummer, unter der er umsatzsteuerlich geführt wird),
- die USt-IdNr. des Empfängers der innergemeinschaftlichen Lieferung, die von einem anderen EG-Mitgliedstaat erteilt wurde.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

²Einfache Bestätigungsanfragen können auch über Internet gestellt werden.

(3) ¹Der anfragende Unternehmer kann zusätzlich zu der zu überprüfenden USt-IdNr. auch den Namen und die Anschrift des Inhabers der ausländischen USt-IdNr. überprüfen lassen (**qualifizierte Bestätigungsanfrage**). ²Das Bundesamt für Finanzen teilt in diesem Fall detailliert mit, inwieweit die angefragten Angaben von dem EG-Mitgliedstaat, der die USt-IdNr. erteilt hat, als zutreffend gemeldet werden. ³Die Informationen beziehen sich jeweils auf USt-IdNr./Name/Ort/Postleitzahl/Straße des ausländischen Kunden. ⁴Anfragen nach Bestätigung von mehreren USt-IdNrn. sind schriftlich zu stellen. ⁵Das Bundesamt für Finanzen teilt das Ergebnis der Bestätigungsanfrage in jedem Fall schriftlich mit.

(4) Das Finanzamt kann Bestätigungsanfragen telefonisch stellen. Das gilt auch für zusätzliche Anfragen nach Namen und Anschrift des Inhabers der ausländischen USt-IdNr.

245 j. Übersicht über Bezeichnung und Aufbau der USt-IdNrn. der EG-Mitgliedstaaten

Mitgliedstaat	Aufbau*)	Ländercode	Format**)
Österreich	ATU99999999 ¹	AT	1 Block mit 9 Zeichen
Belgien	BE999 999 999	BE	3 Blöcke mit je 3 Ziffern
Dänemark	DK99 99 99 99	DK	4 Blöcke mit je 2 Ziffern
Deutschland	DE999999999	DE	1 Block mit 9 Ziffern
Griechenland	EL999999999 ²	EL	1 Block mit 9 Ziffern
Spanien	ESX9999999X ³	ES	1 Block mit 9 Zeichen
Finnland	FI99999999	FI	1 Block mit 8 Ziffern
Frankreich	FRXX999999999	FR	1 Block mit 2 Zeichen, 1 Block mit 9 Ziffern
Vereinigtes Königreich	GB999 9999 99 oder GB 999 9999 99 999 ⁴ oder GBGD999 ⁵ oder GBHA999 ⁶	GB	1 Block mit 3 Ziffern, 1 Block mit 4 Ziffern und 1 Block mit 2 Ziffern; oder wie vor ergänzt durch einen Block von 3 Ziffern; oder 1 Block mit 5 Zeichen
Irland	IE9S99999L	IE	1 Block mit 8 Zeichen
Italien	IT99999999999	IT	1 Block mit 11 Ziffern
Luxemburg	LU99999999	LU	1 Block mit 8 Ziffern

¹ Die dem Ländercode folgende 1. Stelle ist immer „U“.

² ab 1.1.1999 (bis 31.12.1998 1 Block mit 8 Ziffern)

³ Das erste und letzte Zeichen können Buchstabe oder Ziffer sein, beide können jedoch nicht Ziffern sein.

⁴ Unterscheidet Unternehmen in Gruppen (vergleichbar: Organschaft).

⁵ Unterscheidet Abteilungen von Verwaltungen (GD: Government Departments).

⁶ Unterscheidet Gesundheitsbehörden (HA: Health Authorities).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Niederlande	NL999999999B99 ⁷	NL	1 Block mit 12 Zeichen
Portugal	PT999999999	PT	1 Block mit 9 Ziffern
Schweden	SE999999999999 ⁸	SE	1 Block mit 12 Ziffern

Anmerkungen:

*) Aufbau nach Ländercode:

**) Format ohne Ländercode

9: eine Ziffer

X: ein Buchstabe oder eine Ziffer

S: ein Buchstabe, eine Ziffer, „+“ oder „*“

L: ein Buchstabe

Zu § 19 UStG

246. Nichterhebung der Steuer

(1) ¹Nach § 19 Abs. 1 UStG ist die Steuer, die ein im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebieten ansässiger Kleinunternehmer für seine steuerpflichtigen Umsätze schuldet, unter bestimmten Voraussetzungen nicht zu erheben. ²Die Regelung bezieht sich auf die Steuer für die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG bezeichneten Lieferungen und sonstigen Leistungen (**einschließlich unentgeltliche Wertabgaben - vgl. Abschnitte 24 a bis 24 c**). ³Die Steuer für die Einfuhr von Gegenständen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG), für den innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG, vgl. auch Abschnitt 15 a Abs. 2) **und die Steuer, die vom letzten Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft (§ 25 b Abs. 2 UStG) geschuldet wird**, hat der Kleinunternehmer hingegen abzuführen. ⁴Das gilt auch für die Steuer, die nach § 16 Abs. 5 UStG von der zuständigen Zolldienststelle im Wege der Beförderungseinzelbesteuerung erhoben wird (vgl. Abschnitt 221).

(2) ¹Bei der Ermittlung der in § 19 Abs. 1 UStG bezeichneten Grenzen von 32 500 DM und 100 000 DM ist jeweils von dem Gesamtumsatz im Sinne des § 19 Abs. 3 UStG auszugehen (vgl. Abschnitt 251). ²Der Gesamtumsatz ist hier jedoch stets nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen. ³Außerdem ist bei der Umsatzermittlung nicht auf die Bemessungsgrundlagen im Sinne des § 10 UStG abzustellen, sondern auf die vom Unternehmer vereinnahmten Bruttobeträge. ⁴In den Fällen des § 10 Abs. 4 und 5 UStG ist der jeweils in Betracht kommenden Bemessungsgrundlage ggf. die darauf entfallende Umsatzsteuer hinzuzurechnen.

(3) ¹Bei der Grenze von 100 000 DM kommt es darauf an, ob der Unternehmer diese Bemessungsgröße voraussichtlich nicht überschreiten wird. ²Maßgebend ist die zu Beginn eines Jahres vorzunehmende

⁷ Die dem Ländercode folgende 10. Stelle ist immer „B“.

⁸ Die dem Ländercode folgende 11. und 12. Stelle ist immer „01“ (ab 1.1.1998).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beurteilung der Verhältnisse für das laufende Kalenderjahr. ³Dies gilt auch, wenn der Unternehmer in diesem Jahr sein Unternehmen erweitert (vgl. BFH-Urteil vom 7.3.1995 - BStBl II S. 562). ⁴Ist danach ein voraussichtlicher Umsatz zuzüglich der Steuer von nicht mehr als 100 000 DM zu erwarten, ist dieser Betrag auch dann maßgebend, wenn der tatsächliche Umsatz zuzüglich der Steuer im Laufe des Kalenderjahres die Grenze von 100 000 DM überschreitet (vgl. auch Absatz 4). ⁵Bei einer Änderung der Unternehmensverhältnisse während des laufenden Kalenderjahres durch Erbfolge ist Absatz 5 zu beachten. ⁶Der Unternehmer hat dem Finanzamt auf Verlangen die Verhältnisse darzulegen, aus denen sich ergibt, wie hoch der Umsatz des laufenden Kalenderjahres voraussichtlich sein wird.

(4) ¹Nimmt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Laufe eines Kalenderjahres neu auf, ist in diesen Fällen allein auf den voraussichtlichen Umsatz (vgl. Absatz 3) des laufenden Kalenderjahres abzustellen (vgl. auch BFH-Urteil vom 19.2.1976 - BStBl II S. 400). ²Entsprechend der Zweckbestimmung des § 19 Abs. 1 UStG ist hierbei die Grenze von 32 500 DM und nicht die Grenze von 100 000 DM maßgebend. ³Es kommt somit nur darauf an, ob der Unternehmer nach den Verhältnissen des laufenden Kalenderjahres voraussichtlich die Grenze von 32 500 DM nicht überschreitet (BFH-Urteil vom 22.11.1984 - BStBl 1985 II S. 142).

(5) ¹Geht ein Unternehmen im Wege der Erbfolge auf den Unternehmer über, ist zu berücksichtigen, daß er keinen Einfluß auf den Zeitpunkt der Änderung seiner Unternehmensverhältnisse hatte. ²Zur Vermeidung einer unbilligen Härte kann daher der Unternehmer in diesen Fällen die Besteuerung für das laufende Kalenderjahr so fortführen, wie sie für den jeweiligen Teil des Unternehmens ohne Berücksichtigung der Gesamtumsatzverhältnisse anzuwenden wäre. ³Hat z.B. der Unternehmer für sein bisheriges Unternehmen die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften angewendet, der Rechtsvorgänger aber für den anderen Unternehmensteil aufgrund der dafür bestehenden Verhältnisse von § 19 Abs. 1 UStG Gebrauch gemacht, kann der Unternehmer diese beiden Besteuerungsformen bis zum Ablauf des Kalenderjahres fortführen, in dem die Erbfolge eingetreten ist. ⁴Dem Unternehmer bleibt es allerdings überlassen, für das ganze Unternehmen einheitlich die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften anzuwenden.

(6) ¹Bei der Ermittlung der maßgeblichen Grenzen von 32 500 DM und 100 000 DM bleiben die Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unberücksichtigt. ²Das gilt sowohl bei einer Veräußerung als auch bei einer Entnahme für nichtunternehmerische Zwecke. ³Ob ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens vorliegt, ist nach den für das Einkommensteuerrecht maßgebenden Grundsätzen zu beurteilen. ⁴Die Ausnahme erstreckt sich auch auf entsprechende Wirtschaftsgüter, die einkommensteuerrechtlich nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, z.B. bei der Veräußerung von Einrichtungsgegenständen durch einen nichtgewerblichen Vermieter von Ferienwohnungen.

247. Verzicht auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG

(1) ¹Der Unternehmer kann dem Finanzamt erklären, daß er auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG verzichtet. ²Er unterliegt damit der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Gesetzes. ³Die Erklärung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG kann der Unternehmer bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung abgeben. ⁴Im einzelnen gilt hierzu folgendes:

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

1. ¹Die Erklärung gilt vom Beginn des Kalenderjahres an, für das der Unternehmer sie abgegeben hat.
²Beginnt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit während des Kalenderjahres, gilt die Erklärung vom Beginn dieser Tätigkeit an.
2. ¹Für die Erklärung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben. ²Berechnet der Unternehmer in den Voranmeldungen oder in der Steuererklärung für das Kalenderjahr die Steuer nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes, ist darin grundsätzlich eine Erklärung im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG zu erblicken (vgl. auch BFH-Urteile vom 19.12.1985 - BStBl 1986 II S. 420 und vom 11.12.1997 - BStBl 1998 II S. 420). ³In Zweifelsfällen ist der Unternehmer zu fragen, welcher Besteuerungsform er seine Umsätze unterwerfen will.
- (2) ¹Vor Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung kann der Unternehmer die Erklärung mit Wirkung für die Vergangenheit zurücknehmen. ²Nimmt der Unternehmer die Erklärung zurück, kann er die Rechnungen, in denen er die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen hat, in entsprechender Anwendung des § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG berichtigen.
- (3) ¹Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung bindet die Erklärung den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre (§ 19 Abs. 2 Satz 2 UStG). ²Die Fünfjahresfrist ist vom Beginn des ersten Kalenderjahres an zu berechnen, für das die Erklärung gilt.
- (4) ¹Für die Zeit nach Ablauf der Fünfjahresfrist kann der Unternehmer die Erklärung mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen (§ 19 Abs. 2 Satz 3 UStG). ²Der Widerruf ist spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahres, für das er gelten soll, zu erklären (§ 19 Abs. 2 Satz 4 UStG). ³Im Falle des Widerrufs kann der Unternehmer die Rechnungen, in denen er die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen hat, in entsprechender Anwendung des § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG berichtigen.
- (5) ¹Hinsichtlich der Steuerfestsetzung ist zu berücksichtigen, daß die Umsatzsteuer eine Anmeldesteuer ist. ²Die nach § 18 Abs. 3 UStG abzugebende Steuererklärung für das Kalenderjahr steht deshalb - erforderlichenfalls nach Zustimmung der Finanzbehörde - einer Steuerfestsetzung gleich (§ 168 AO). ³Eine Steuerfestsetzung ist ferner die Festsetzung der Umsatzsteuer durch Steuerbescheid (§ 155 AO). ⁴Keine Steuerfestsetzungen im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG sind die Voranmeldung und die Festsetzung einer Umsatzsteuer-Vorauszahlung. ⁵Durch ihre Unanfechtbarkeit wird deshalb die Möglichkeit, eine Erklärung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG abzugeben, nicht ausgeschlossen.
- (6) ¹Eine Steuerfestsetzung ist unanfechtbar, wenn auf die Einlegung eines Rechtsbehelfs wirksam verzichtet oder ein Rechtsbehelf wirksam zurückgenommen worden ist, wenn die Rechtsbehelfsfrist ohne Einlegung eines förmlichen Rechtsbehelfs abgelaufen oder wenn gegen den Verwaltungsakt oder die gerichtliche Entscheidung kein Rechtsbehelf mehr gegeben ist. ²Dabei 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-Urteile vom 19.12.1985 - BStBl 1986 II S. 420 und vom 11.12.1997 - BStBl 1998 II S. 420).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

248. bis 250. (unbesetzt)

251. Gesamtumsatz

(1) ¹Zum Gesamtumsatz im Sinne des § 19 Abs. 3 UStG gehören auch die **vom Unternehmer ausgeführten Umsätze**, die nach § 1 Abs. 3 UStG wie Umsätze im Inland zu behandeln sind, sowie die Umsätze, die dem Abzugsverfahren nach § 51 UStDV unterliegen. ²Das gilt auch, wenn der Leistungsempfänger von der Ausnahmeregelung des § 52 Abs. 2 UStDV Gebrauch gemacht hat. ³Dagegen sind die Umsätze, bei denen nach § 50 UStDV auf die Erhebung der Steuer verzichtet wird, als nicht steuerbar anzusehen. ⁴**Außerdem gehören die Lieferungen an den letzten Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft (§ 25 b Abs. 2 UStG) nicht zum Gesamtumsatz beim letzten Abnehmer.** ⁵Für die Ermittlung des Gesamtumsatzes ist die für die Besteuerung in Betracht kommende Bemessungsgrundlage (Abschnitte 149 bis 159 sowie Abschnitte 274 und 276 a Abs. 8 bis 14) anzusetzen.

(2) ¹Von den steuerbaren Umsätzen sind für die Ermittlung des Gesamtumsatzes die in § 19 Abs. 3 UStG genannten steuerfreien Umsätze abzuziehen. ²Ob ein Umsatz als steuerfrei zu berücksichtigen ist, richtet sich nach den Vorschriften des laufenden Kalenderjahres. ³Der Abzug ist nicht vorzunehmen, wenn der Unternehmer die in Betracht kommenden Umsätze nach § 9 UStG wirksam als steuerpflichtig behandelt hat (vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1992 - BStBl 1993 II S. 209). ⁴Als Hilfsumsätze sind die Umsätze zu betrachten, die zwar zur unternehmerischen Tätigkeit des Unternehmens gehören, jedoch nicht den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens bilden (BFH-Urteil vom 24.2.1988 - BStBl II S. 622). ⁵Hierzu zählen z.B.:

1. die Gewährung und Vermittlung von Krediten sowie die Umsätze von fremden Zahlungsmitteln oder Geldforderungen, z.B. Wechseln, im Zusammenhang mit Warenlieferungen;
2. der Verkauf eines Betriebsgrundstücks;
3. die Verschaffung von Versicherungsschutz für die Arbeitnehmer.

(3) ¹Die nach § 19 Abs. 3 Satz 3 UStG vorzunehmende Umrechnung des tatsächlichen Gesamtumsatzes in einen Jahresgesamtumsatz ist auch durchzuführen, wenn die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit von vornherein auf einen Teil des Kalenderjahres begrenzt war (BFH-Urteil vom 27.10.1993 - BStBl 1994 II S. 274). ²**Der Beginn der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit fällt mit dem Beginn des Unternehmens zusammen.** ³Bei der Umrechnung des tatsächlichen Gesamtumsatzes in einen Jahresumsatz ist deshalb das Kalenderjahr in den Zeitraum bis zum Beginn des Unternehmens und den Zeitraum danach aufzuteilen. ⁴Eine Schulung des Unternehmers, die der Gründung des Unternehmens vorgeht, ist grundsätzlich noch keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die den Beginn des Unternehmens beeinflusst (vgl. BFH-Urteil vom 17.9.1998 - BStBl 1999 II S. 146). ⁵Die Umsätze aus der Veräußerung oder Entnahme des Anlagevermögens sind nicht in einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen. ⁶Sie sind deshalb vor der Umrechnung aus dem tatsächlichen

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Gesamtumsatz auszuscheiden und nach der Umrechnung des restlichen Umsatzes dem ermittelten Betrag hinzuzurechnen.

252. Verhältnis des § 19 zu § 24 UStG

Auf Abschnitt 269 Abs. 4 und Abschnitt 270 Abs. 2 und 3 wird hingewiesen.

253. Wechsel der Besteuerungsform

Übergang von der Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG zur Regelbesteuerung oder zur Besteuerung nach § 24 UStG

(1) Umsätze, die der Unternehmer vor dem Übergang zur Regelbesteuerung ausgeführt hat, fallen auch dann unter § 19 Abs. 1 UStG, wenn die Entgelte nach diesem Zeitpunkt vereinnahmt werden.

(2) ¹Umsätze, die der Unternehmer nach dem Übergang ausführt, unterliegen der Regelbesteuerung. ²Hat der Unternehmer Entgelte für diese Umsätze vor dem Übergang vereinnahmt (Anzahlungen), hat er die Anzahlungen im ersten Besteuerungs- bzw. Voranmeldungszeitraum nach dem Übergang nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

(3) Zur Anwendung des § 15 UStG wird auf Abschnitt 191 Abs. 5 hingewiesen.

(4) Ändert sich nach dem Übergang die Bemessungsgrundlage für Umsätze, die vor dem Übergang ausgeführt worden sind, ist zu beachten, daß auf diese Umsätze § 19 Abs. 1 UStG anzuwenden ist.

(5) ¹Im Falle des Übergangs von der Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG zur Besteuerung nach § 24 UStG gelten die Absätze 1, 2 und 4 sinngemäß. ²Der Vorsteuerabzug regelt sich vom Zeitpunkt des Übergangs an ausschließlich nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG.

Übergang von der Regelbesteuerung oder von der Besteuerung nach § 24 UStG zur Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG

(6) ¹Umsätze, die der Unternehmer vor dem Übergang von der Regelbesteuerung zur Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG ausgeführt hat, unterliegen der Regelbesteuerung. ²Werden Entgelte für diese Umsätze nach dem Übergang vereinnahmt (Außenstände), gilt folgendes:

1. ¹Hat der Unternehmer die Steuer vor dem Übergang nach vereinbarten Entgelten berechnet, waren die Umsätze bereits vor dem Übergang zu versteuern, und zwar in dem Besteuerungs- oder Voranmeldungszeitraum, in dem sie ausgeführt wurden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a UStG). ²Eine Besteuerung zum Zeitpunkt der Entgeltsvereinnahmung entfällt.

2. Hat der Unternehmer die Steuer vor dem Übergang nach vereinnahmten Entgelten berechnet, sind die Umsätze nach dem Übergang der Regelbesteuerung zu unterwerfen, und zwar in dem Besteuerungs-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

oder Voranmeldungszeitraum, in dem die Entgelte vereinnahmt werden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b UStG).

(7) ¹Umsätze, die der Unternehmer nach dem Übergang ausführt, fallen unter § 19 Abs. 1 UStG. ²Sind Anzahlungen für diese Umsätze vor dem Übergang vereinnahmt und der Umsatzsteuer unterworfen worden, ist die entrichtete Steuer zu erstatten, sofern keine Rechnungen ausgestellt wurden, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

(8) Zur Anwendung des § 15 UStG wird auf Abschnitt 191 Abs. 6 und zur Anwendung des § 15 a UStG auf Abschnitt 215 Abs. 9 hingewiesen.

(9) ¹Ändert sich nach dem Übergang die Bemessungsgrundlage für Umsätze, die vor dem Übergang ausgeführt worden sind, ist bei der Berichtigung der für diese Umsätze geschuldeten Steuerbeträge (§ 17 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 UStG) zu beachten, daß die Umsätze der Regelbesteuerung unterliegen haben. ²Entsprechendes gilt für die Berichtigung von vor dem Übergang abgezogenen Steuerbeträgen nach § 17 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 und 3 UStG.

(10) ¹Im Falle des Übergangs von der Besteuerung nach § 24 UStG zur Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG gelten die Absätze 6 und 7 sinngemäß. ²Der Vorsteuerabzug ist bis zum Zeitpunkt des Übergangs durch die Anwendung der Durchschnittsbesteuerung abgegolten. ³Nach dem Zeitpunkt des Übergangs ist ein Vorsteuerabzug nicht mehr möglich.

Zu § 20 UStG

254. Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten

(1) ¹Der Antrag auf Genehmigung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten ist an keine Frist gebunden. ²Dem Antrag ist grundsätzlich unter dem Vorbehalt jederzeitigen Widerrufs zu entsprechen, wenn der Unternehmer eine der Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UStG erfüllt. ³**Einer Kapitalgesellschaft, zu der sich Freiberufler zusammengeschlossen haben, ist die Genehmigung der Istbesteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 UStG nicht zu erteilen.** ⁴Die Genehmigung erstreckt sich wegen des Prinzips der Abschnittsbesteuerung stets auf das volle Kalenderjahr. ⁵Es handelt sich um einen begünstigenden Verwaltungsakt, der unter den Voraussetzungen der §§ 130, 131 AO zurückgenommen oder widerrufen werden kann.

(2) Zur Entstehung der Steuer bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten vgl. Abschnitt 182, zur Rechnungserteilung bei der Istbesteuerung von Anzahlungen im Fall der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten vgl. Abschnitt 187.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zu § 22 UStG
(§§ 63 bis 68 UStDV)

255. Ordnungsgrundsätze

(1) ¹Die allgemeinen Ordnungsvorschriften der §§ 145 und 146 AO gelten in Übereinstimmung mit § 63 Abs. 1 UStDV auch für die Aufzeichnungen für Umsatzsteuerzwecke. ²Die Aufzeichnungen sind grundsätzlich im Geltungsbereich des Umsatzsteuergesetzes zu führen (§ 146 Abs. 2 Satz 1 AO). ³Sie sind dort mit den zugehörigen Belegen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist (§ 147 Abs. 3 AO) geordnet aufzubewahren. ⁴Das Finanzamt kann jederzeit verlangen, daß der Unternehmer diese Unterlagen vorlegt. ⁵Zur Führung der Aufzeichnungen bei Betriebsstätten und Organgesellschaften außerhalb des Geltungsbereichs des Umsatzsteuergesetzes vgl. § 146 Abs. 2 Sätze 2 ff. AO.

(2) ¹Die Aufzeichnungen und die zugehörigen Belege können unter bestimmten Voraussetzungen als Wiedergaben auf einem Bildträger - z.B. Mikrofilm - oder auf anderen Datenträgern - z.B. Magnetband, Magnetplatte oder Diskette - aufbewahrt werden (vgl. § 147 Abs. 2 AO). ²Das bei der Aufbewahrung von Bild- oder anderen Datenträgern angewandte Verfahren muß den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, insbesondere den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 1.2.1984 (BStBl I S. 155) und den diesem Schreiben beigefügten "Mikrofilm-Grundsätzen" sowie den "Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme - GoBS -" (Anlage zum BMF-Schreiben vom 7.11.1995 - BStBl I S. 738), entsprechen. ³Unter dieser Voraussetzung können die Originale der Geschäftsunterlagen grundsätzlich vernichtet werden (vgl. aber Absatz 3). ⁴Diese Aufbewahrungsformen bedürfen keiner besonderen Genehmigung. ⁵Für das Lesbarmachen der nicht im Original aufbewahrten Aufzeichnungen und Geschäftsunterlagen ist § 147 Abs. 5 AO zu beachten.

(3) ¹Die Mikroverfilmung kann auch auf zollamtliche Belege - z.B. Quittungen über die Entrichtung von Einfuhrumsatzsteuer - angewandt werden. ²Mikrofilmaufnahmen der Belege über Einfuhrumsatzsteuer bzw. Mikrokopien dieser Belege sind als ausreichender Nachweis für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG anzuerkennen. ³Dies gilt auch für die Anerkennung von mikroverfilmten Zollbelegen zur Ausstellung von Ersatzbelegen oder zur Aufteilung zum Zwecke des Vorsteuerabzugs, wenn die vollständige oder teilweise Ungültigkeit des Originalbelegs auf der Mikrofilmaufnahme bzw. der Mikrokopie erkennbar ist.

(4) ¹Die am Schluß eines Voranmeldungszeitraums zusammenzurechnenden Beträge (§ 63 Abs. 2 UStDV) müssen auch für den jeweiligen Besteuerungszeitraum zusammengerechnet werden. ²Die Entgelte für empfangene Leistungen des Unternehmers (§ 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG) und die Bemessungsgrundlagen für die Einfuhr von Gegenständen, die für das Unternehmen bestimmt sind (§ 22 Abs. 2 Nr. 6 UStG), brauchen für umsatzsteuerliche Zwecke nicht zusammengerechnet zu werden.

(5) Die Verpflichtung zur Aufzeichnung der nach § 14 Abs. 3 UStG geschuldeten Steuer und zur Zusammenrechnung dieser Beträge (§ 63 Abs. 2 Satz 1 UStDV) gilt auch für Personen, die nicht Unternehmer sind (§ 22 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

256. Umfang der Aufzeichnungspflichten

(1) ¹Der Umfang der Aufzeichnungspflichten ergibt sich aus § 22 Abs. 2 bis 4b UStG in Verbindung mit §§ 63 bis 67 UStDV. ²Soweit die geforderten Angaben aus dem Rechnungswesen oder den Aufzeichnungen des Unternehmers für andere Zwecke eindeutig und leicht nachprüfbar hervorgehen, brauchen sie nicht noch gesondert aufgezeichnet zu werden.

(2) ¹Der Unternehmer ist sowohl bei der Sollversteuerung als auch bei der Istversteuerung verpflichtet, nachträgliche Minderungen oder Erhöhungen der Entgelte aufzuzeichnen. ²Die Verpflichtung des Unternehmers, in den Aufzeichnungen ersichtlich zu machen, wie sich die Entgelte auf die steuerpflichtigen Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf die steuerfreien Umsätze verteilen, gilt entsprechend für nachträgliche Entgeltsänderungen.

(3) ¹In den Fällen des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG hat der Schuldner der auf die Entgeltsminderungen entfallenden Steuer - sogenannter Zentralregulierer - die Beträge der jeweiligen Entgeltsminderungen gesondert von seinen Umsätzen aufzuzeichnen (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 6 UStG). ²Er hat dabei die Entgeltsminderungen ggf. nach steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen sowie nach Steuersätzen zu trennen.

(4) ¹Aus den Aufzeichnungen müssen die Umsätze hervorgehen, die der Unternehmer nach § 9 UStG als steuerpflichtig behandelt (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 4 UStG). ³Wird eine solche Leistung zusammen mit einer steuerpflichtigen Leistung ausgeführt und für beide ein einheitliches Entgelt vereinbart, so kann aus Vereinfachungsgründen darauf verzichtet werden, den auf die einzelne Leistung entfallenden Entgeltsteil zu errechnen und den Entgeltsteil, der auf die freiwillig versteuerte Leistung entfällt, gesondert aufzuzeichnen.

(5) ¹Unternehmer, die ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten versteuern, haben neben den vereinbarten Entgelten auch sämtliche vor der Ausführung von Leistungen vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte aufzuzeichnen. ²Aufgezeichnet werden müssen nicht nur die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte, für die die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG mit dem Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Vereinnahmung entsteht, sondern auch die im voraus vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte, die auf steuerfreie Umsätze entfallen.

(6) ¹Soweit die für noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Leistungen vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte auf Umsätze entfallen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, sind sie nach § 22 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG entsprechend getrennt aufzuzeichnen. ²Entgelte und Teilentgelte, die im voraus für Umsätze vereinnahmt werden, die der Unternehmer nach § 9 UStG als steuerpflichtig behandelt, müssen nach § 22 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG gesondert aufgezeichnet werden (siehe auch Absatz 4).

(7) ¹Bei Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b UStG müssen als Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG der Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder, für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises die Selbstkosten jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes aufgezeichnet werden. ²Für sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 a UStG sind die

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

jeweils entstandenen Kosten aufzuzeichnen. ³Dabei bleiben für sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 a Satz 1 Nr. 1 UStG Kosten unberücksichtigt, soweit sie nicht zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 3 UStG). ⁴Die Sätze 1 bis 3 gelten auch, sofern für die Besteuerung die Mindestbemessungsgrundlagen (§ 10 Abs. 5 UStG) in Betracht kommen. ⁵Soweit der Unternehmer bei Leistungen an sein Personal von lohnsteuerlichen Werten ausgeht (vgl. Abschnitt 12 Abs. 8), sind diese aufzuzeichnen.

(8) ¹Die Verpflichtung des Unternehmers, die Entgelte für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen, die an ihn für sein Unternehmen ausgeführt sind, und die darauf entfallende Steuer aufzuzeichnen (§ 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG), erstreckt sich auch auf nachträgliche Entgeltsminderungen und die entsprechenden Steuerbeträge. ²Werden dem Unternehmer Entgeltsminderungen für steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze gewährt, so kann das Finanzamt auf Antrag gestatten, daß er sie nach dem Verhältnis dieser Umsätze aufteilt. ³Das gleiche gilt, wenn die Umsätze an den Unternehmer verschiedenen Steuersätzen unterliegen. ⁴Eine Aufteilung nach dem Verhältnis der vom Unternehmer bewirkten Umsätze ist nicht zulässig.

(9) ¹Die Aufzeichnung der Entgelte für empfangene steuerpflichtige Leistungen (§ 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG) und der Einfuhrumsatzsteuer (§ 22 Abs. 2 Nr. 6 UStG in Verbindung mit § 64 UStDV) ist nicht erforderlich, wenn der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausgeschlossen ist oder deshalb entfällt, weil die Steuer in den Rechnungen nicht gesondert ausgewiesen ist. ²Hiervon werden die Aufzeichnungspflichten nach anderen Vorschriften (z.B. § 238 Abs. 1, §§ 266, 275, 276 Abs. 1 HGB, §§ 141, 143 AO) nicht berührt.

(10) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, insbesondere Vereine, die ihre abziehbaren Vorsteuerbeträge nach dem Durchschnittsatz des § 23 a UStG berechnen, sind von den Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 2 Nr. 5 und 6 UStG befreit (§ 66 a UStDV).

(11) ¹Wird im Zusammenhang mit einer Einfuhr eine Lieferung an den Unternehmer bewirkt, sind entweder die Einfuhrumsatzsteuer - insbesondere in den Fällen des § 3 Abs. 6 UStG - oder das Entgelt und die darauf entfallende Steuer - in den Fällen des § 3 Abs. 8 UStG - aufzuzeichnen. ²Maßgebend ist, welchen Steuerbetrag der Unternehmer als Vorsteuer abziehen kann.

(12) ¹Wegen der weiteren Aufzeichnungspflichten

1. in den Fällen der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15 a UStG vgl. Abschnitt 219;
2. bei Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 UStG vgl. Abschnitt 276;
3. im Rahmen des Umsatzsteuer-Abzugsverfahrens (§ 18 Abs. 8 Nr. 2 UStG, § 56 UStDV) vgl. Abschnitt 239;
4. bei der Differenzbesteuerung vgl. § 25 a Abs. 6 UStG, Abschnitt 276 a;
5. bei der Verpflichtung zur Führung des Umsatzsteuerhefts vgl. BMF-Schreiben vom 22.1.1997 - BStBl I S. 172;
6. bei innergemeinschaftlichen Verbringensfällen (Abschnitt 15 b) vgl. Abschnitt 256 a Abs. 3;

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

7. für ausländische Luftverkehrsunternehmer, denen die Umsatzsteuer für die grenzüberschreitende Beförderung von Personen im Luftverkehr nach § 26 Abs. 3 UStG erlassen wird, vgl. BMF-Schreiben vom 2.2.1998 - BStBl I S. 159;
8. bei innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften vgl. § 25 b Abs. 6 UStG, Abschnitt 276 b Abs. 11.

**256 a. Aufzeichnungspflichten bei innergemeinschaftlichen
Warenlieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerben**

(1) ¹Die allgemeinen Aufzeichnungspflichten gelten auch für innergemeinschaftliche Warenlieferungen (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG) und innergemeinschaftliche Erwerbe (§ 22 Abs. 2 Nr. 7 UStG). ²Nach § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG hat der Unternehmer die Bemessungsgrundlage und die ggf. darauf entfallende Steuer für die innergemeinschaftlichen Lieferungen und für die fiktiven Lieferungen in den Fällen des innergemeinschaftlichen Verbringens von Gegenständen vom inländischen in den ausländischen Unternehmensteil aufzuzeichnen. ³Aufzuzeichnen sind auch die innergemeinschaftlichen Lieferungen von neuen Fahrzeugen. ⁴Nach § 22 Abs. 2 Nr. 7 UStG sind die innergemeinschaftlichen Erwerbe getrennt von den übrigen Aufzeichnungen der Bemessungsgrundlagen und Steuerbeträge aufzuzeichnen. ⁵Hierunter fallen die Lieferungen im Sinne des § 1 a Abs. 1 UStG und die innergemeinschaftlichen Verbringensfälle zwischen dem ausländischen und dem inländischen Unternehmensteil, die als fiktive Lieferungen gelten (vgl. Abschnitt 15 b). ⁶Zu den besonderen Aufzeichnungspflichten vgl. Abs. 3 bis 5.

(2) ¹Der Unternehmer ist auch für innergemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe verpflichtet, nachträgliche Minderungen oder Erhöhungen der Bemessungsgrundlagen aufzuzeichnen. ²Die Verpflichtung des Unternehmers, in den Aufzeichnungen ersichtlich zu machen, wie sich die Bemessungsgrundlagen auf die steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe, getrennt nach Steuersätzen, und auf die steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen verteilen, gilt entsprechend für nachträgliche Entgeltsänderungen (vgl. Abschnitt 256 Abs. 2).

(3) ¹Der Unternehmer hat besondere Aufzeichnungspflichten in den Fällen zu beachten, in denen Gegenstände, die - ohne die Voraussetzungen für ein steuerbares Verbringen zu erfüllen - vom Inland zu seiner Verfügung (unternehmensintern) in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangen (§ 22 Abs. 4 a UStG). ²Der Unternehmer muß die Gegenstände in den folgenden Fällen der ihrer Art nach vorübergehenden Verwendung und der befristeten Verwendung (vgl. Abschnitt 15 b Abs. 9 bis 12) aufzeichnen, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet nicht zu einer Erwerbsbesteuerung führen:

1. ¹An den Gegenständen werden im übrigen Gemeinschaftsgebiet Arbeiten, z.B. Reparaturarbeiten, ausgeführt (§ 22 Abs. 4 a Nr. 1 UStG). ²Vgl. dazu Abschnitt 15 b Abs. 10 Nr. 4.
2. ¹Die Gegenstände werden zur vorübergehenden Verwendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zur Ausführung sonstiger Leistungen verbracht, und der Unternehmer hat in dem Mitgliedstaat keine Zweigniederlassung (§ 22 Abs. 4 a Nr. 2 UStG). ²Vgl. dazu Beispiel 4 in Abschnitt 15 b Abs. 10 Nr. 2 und Abs. 10 Nr. 5.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

3. ¹Das Verbringen der Gegenstände zur befristeten Verwendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet wäre im Fall der Einfuhr uneingeschränkt steuerfrei, z.B. Ausstellungsstücke für Messen im übrigen Gemeinschaftsgebiet (§ 22 Abs. 4 a Nr. 3 UStG). ²Vgl. dazu Abschnitt 15 b Abs. 12. ³Aufzuzeichnen sind auch die Fälle der vorübergehenden Verwendung eines Gegenstandes bei einer Werklieferung, die im Bestimmungsmitgliedstaat steuerbar ist, wenn der Gegenstand wieder in das Inland zurückgelangt. ⁴Vgl. dazu Beispiel 3 in Abschnitt 15 b Abs. 10 Nr. 1.

(4) Die besonderen Aufzeichnungspflichten gelten jeweils als erfüllt, wenn sich die aufzeichnungspflichtigen Angaben aus Buchführungsunterlagen, Versandpapieren, Karteien, Dateien und anderen im Unternehmen befindlichen Unterlagen eindeutig und leicht nachprüfbar entnehmen lassen.

(5) ¹Die besonderen Aufzeichnungen sind zu berichtigen, wenn der Gegenstand im Bestimmungsland untergeht oder veräußert wird oder wenn die Verwendungsfristen überschritten werden. ²An die Stelle der besonderen Aufzeichnungen treten die allgemeinen Aufzeichnungspflichten für innergemeinschaftliche Lieferungen. ³Vgl. dazu Abschnitt 15 b Abs. 13.

(6) ¹Die in § 1 a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannten Erwerber sind zur Aufzeichnung nach § 22 Abs. 2 Nr. 7 UStG verpflichtet, wenn sie die Erwerbsschwelle überschritten, zur Erwerbsbesteuerung optiert oder Gegenstände im Sinne des § 1 a Abs. 5 UStG erworben haben. ²Juristische Personen, die auch Unternehmer sind, haben die für das Unternehmen vorgenommenen Erwerbe grundsätzlich getrennt von den nicht für das Unternehmen bewirkten Erwerben aufzuzeichnen. ³Eine entsprechende Trennung in den Aufzeichnungen ist nicht erforderlich, soweit die Steuerbeträge, die auf die für das Unternehmen vorgenommenen innergemeinschaftlichen Erwerbe entfallen, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind.

257. Aufzeichnungen bei Aufteilung der Vorsteuern

(1) ¹Unternehmer, die nach § 15 Abs. 4 UStG nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt sind und die deshalb die angefallenen Vorsteuerbeträge aufzuteilen haben, brauchen außer den Vorsteuerbeträgen, die voll vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, auch die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen anteiligen Vorsteuerbeträge nicht gesondert aufzuzeichnen. ²Aufgezeichnet werden müssen aber in den Fällen, in denen Vorsteuerbeträge nur teilweise abziehbar sind,

- 1 die Entgelte für die betreffenden steuerpflichtigen Leistungen an den Unternehmer, die für diese Leistungen gesondert in Rechnung gestellten gesamten Steuerbeträge und die als Vorsteuern abziehbaren Teilbeträge;
- 2 die vorausgezählten Entgelte und Teilentgelte für die betreffenden steuerpflichtigen Leistungen an den Unternehmer, die dafür gesondert in Rechnung gestellten gesamten Steuerbeträge und die als Vorsteuern abziehbaren Teilbeträge;
- 3 die gesamten Einfuhrumsatzsteuerbeträge für die für das Unternehmen eingeführten Gegenstände und die als Vorsteuern abziehbaren Teilbeträge sowie die Bemessungsgrundlagen für die Einfuhren oder Hinweise auf die entsprechenden zollamtlichen Belege;
- 4 die Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen und die als Vorsteuern abziehbaren Teilbeträge.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) In den Fällen der Vorsteueraufteilung sind die Bemessungsgrundlagen für die Umsätze, die nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen, getrennt von den Bemessungsgrundlagen der übrigen Umsätze mit Ausnahme der Einfuhren und der innergemeinschaftlichen Erwerbe aufzuzeichnen, und zwar unabhängig von der allgemeinen Verpflichtung zur Trennung der Bemessungsgrundlagen nach § 22 Abs. 2 UStG.

258. Erleichterungen der Aufzeichnungspflichten

(1) ¹Durch § 63 Abs. 3 und 5 UStDV werden die Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 2 UStG allgemein erleichtert. ²Den Unternehmern ist es hiernach gestattet, für ihre Umsätze und die an sie ausgeführten Umsätze die jeweiligen Bruttobeträge einschließlich der Steuer getrennt nach Steuersätzen aufzuzeichnen und am Schluß eines Voranmeldungszeitraums insgesamt in Bemessungsgrundlage und Steuer aufzuteilen. ³Beträge für die an den Unternehmer ausgeführten Umsätze dürfen in das Verfahren der Bruttoaufzeichnung nur einbezogen werden, wenn in der jeweiligen Rechnung die Steuer in zutreffender Höhe gesondert ausgewiesen ist. ⁴Die Bruttoaufzeichnung darf außerdem nicht für die Leistungen des Unternehmers vorgenommen werden, für die in den Rechnungen die Steuer zu Unrecht oder zu hoch ausgewiesen ist.

(2) Bei der Einfuhr genügt es, wenn die entrichtete oder in den Fällen des § 16 Abs. 2 Satz 4 UStG zu entrichtende Einfuhrumsatzsteuer aufgezeichnet und dabei auf einen entsprechenden zollamtlichen Beleg hingewiesen wird (§ 64 UStDV).

(3) ¹Kleinunternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG müssen nur die Werte der Gegenleistungen aufzeichnen (§ 65 UStDV). ²Als Wert der erhaltenen Gegenleistungen ist grundsätzlich der vereinnahmte Preis anzugeben.

(4) ¹Unternehmer, die ihre abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen (§§ 23, 23 a UStG, §§ 66 a, 69, 70 Abs. 1 UStDV) berechnen, brauchen die Entgelte oder Teilentgelte für die empfangenen Leistungen sowie die dafür in Rechnung gestellten Steuerbeträge nicht aufzuzeichnen. ²Ebenso entfällt die Verpflichtung zur Aufzeichnung der Einfuhrumsatzsteuer. ³Soweit neben den Durchschnittssätzen Vorsteuern gesondert abgezogen werden können (§ 70 Abs. 2 UStDV), gelten die allgemeinen Aufzeichnungspflichten.

(5) Land- und Forstwirte, die ihre Umsätze nach den Durchschnittssätzen des § 24 UStG versteuern, haben die Bemessungsgrundlagen für die **Umsätze mit den in der Anlage des Umsatzsteuergesetzes nicht aufgeführten Sägewerkserzeugnissen und Getränken sowie mit alkoholischen Flüssigkeiten** aufzuzeichnen (§ 67 UStDV).

(6) Die Erleichterungen berühren nicht die Verpflichtung zur Aufzeichnung der Steuerbeträge, die nach § 14 Abs. 2 oder 3 UStG geschuldet werden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

259. Erleichterungen für die Trennung der Bemessungsgrundlagen

Grundsätze

(1) ¹Der Unternehmer kann eine erleichterte Trennung der Bemessungsgrundlagen nach Steuersätzen (§ 63 Abs. 4 UStDV) nur mit Genehmigung des Finanzamts vornehmen. ²Das Finanzamt hat die Genehmigung schriftlich unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs zu erteilen. ³In der Genehmigungsverfügung sind die zugelassenen Erleichterungen genau zu bezeichnen. ⁴Eine vom Unternehmer ohne Genehmigung des Finanzamts vorgenommene erleichterte Trennung der Bemessungsgrundlagen kann aus Billigkeitsgründen anerkannt werden, wenn das angewandte Verfahren bei rechtzeitiger Beantragung hätte zugelassen werden können.

(2) ¹Entsprechende Erleichterungen können auf Antrag auch für die Trennung in steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze sowie für nachträgliche Entgeltsminderungen gewährt werden. ²Die Finanzämter können auch andere als die in den Absätzen 8 ff. bezeichneten Verfahren zulassen, wenn deren steuerliches Ergebnis nicht wesentlich von dem Ergebnis einer nach Steuersätzen getrennten Aufzeichnung abweicht. ³Ob 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.

Aufschlagsverfahren

(3) ¹Die Aufschlagsverfahren (Absätze 8 bis 15) kommen vor allem für Unternehmer in Betracht, die nur erworbene Waren liefern, wie z.B. Lebensmitteleinzelhändler, Milchhändler, Drogisten, Buchhändler. ²Sie können aber auch von Unternehmern angewendet werden, die - wie z.B. Bäcker oder Fleischer - neben erworbenen Waren in erheblichem Umfang hergestellte Erzeugnisse liefern. ³Voraussetzung ist jedoch, daß diese Unternehmer, sofern sie für die von ihnen hergestellten Waren die Verkaufsentsgelte oder die Verkaufspreise rechnerisch ermitteln, darüber entsprechende Aufzeichnungen führen. ⁴Die Verfahren können bei einem Unternehmer insoweit nicht angewendet werden, als Speisen und Getränke zum **Verzehr an Ort und Stelle abgegeben** werden, die der Steuer nach dem allgemeinen Steuersatz unterliegen. ⁵Für die übrigen Umsätze kann der Unternehmer aber eine Trennung der Bemessungsgrundlagen nach den bezeichneten Verfahren vornehmen

(4) ¹Eine Trennung der Bemessungsgrundlagen nach dem Verhältnis der Eingänge an begünstigten und an nichtbegünstigten Waren kann nur in besonders gelagerten Einzelfällen zugelassen werden. ²Die Anwendung brancheneinheitlicher Durchschnittsaufschlagsätze oder eines vom Unternehmer geschätzten durchschnittlichen Aufschlagsatzes kann nicht genehmigt werden. ³Die Berücksichtigung eines Verlustabschlags für Verderb, Bruch, Schwund, Diebstahl usw. bei der rechnerischen Ermittlung der nichtbegünstigten Umsätze aufgrund der Wareneingänge ist, sofern Erfahrungswerte oder andere Unterlagen über die Höhe der Verluste nicht vorhanden sind, von der Führung zeitlich begrenzter Aufzeichnungen über die eingetretenen Verluste abhängig zu machen (vgl. BFH-Urteil vom 18.11.1971 - BStBl 1972 II S. 202).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(5) Die von den Unternehmern im Rahmen eines zugelassenen Verfahrens angewandten Aufschlagsätze unterliegen der Nachprüfung durch die Finanzämter.

(6) ¹In Fällen, in denen ein Unternehmen oder ein Betrieb erworben wird, sind bei der Anwendung eines Aufschlagsverfahrens (Absätze 8 bis 15) die übertragenen Warenbestände als Wareneingänge in die rechnerische Ermittlung der begünstigten und der nichtbegünstigten Umsätze einzubeziehen (vgl. BFH-Urteil vom 11.6.1997 - BStBl II S. 633). ²Diese Berechnung ist für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, der nach der Übertragung der Warenbestände endet. ³Der Unternehmer hat die bei dem Erwerb des Unternehmens oder Betriebs übernommenen Warenbestände aufzuzeichnen und dabei die Waren, deren Lieferungen nach § 12 Abs. 1 UStG dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, von denen zu trennen, auf deren Lieferungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist. ⁴Die Gliederung nach den auf die Lieferungen anzuwendenden Steuersätzen kann auch im Eröffnungsinventar vorgenommen werden.

(7) ¹Dies gilt auch, wenn ein Unternehmen gegründet wird. ²In diesem Falle sind bei einer erleichterten Trennung der Bemessungsgrundlagen nach den Wareneingängen die vor der Eröffnung angeschafften Waren (Waren-Anfangsbestand) in die rechnerische Ermittlung der begünstigten und der nichtbegünstigten Umsätze für den ersten Voranmeldungszeitraum einzubeziehen. ³Nach den Grundsätzen des Absatzes 6 ist auch in den Fällen zu verfahren, in denen ein Verfahren zur Trennung der Bemessungsgrundlagen umgestellt wird (vgl. BFH-Urteil vom 11.6.1997 - BStBl II S. 633).

Anwendung tatsächlicher und üblicher Aufschläge

(8) ¹Die erworbenen Waren, deren Lieferungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, sind im Wareneingangsbuch oder auf dem Wareneinkaufskonto getrennt von den übrigen Waren aufzuzeichnen, deren Lieferungen nach dem allgemeinen Steuersatz zu versteuern sind. ²Auf der Grundlage der Wareneingänge sind entweder die Umsätze der Waren, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, oder die steuerermäßigten Umsätze rechnerisch zu ermitteln. ³Zu diesem Zweck ist im Wareneingangsbuch oder auf dem Wareneinkaufskonto für diese Waren neben der Spalte "Einkaufsentgelt" eine zusätzliche Spalte mit der Bezeichnung "Verkaufsentgelt" einzurichten. ⁴Die Waren der Gruppe, für die die zusätzliche Spalte "Verkaufsentgelt" geführt wird, sind grundsätzlich einzeln und mit genauer handelsüblicher Bezeichnung im Wareneingangsbuch oder auf dem Wareneinkaufskonto einzutragen. ⁵Statt der handelsüblichen Bezeichnung können Schlüsselzahlen oder Symbole verwendet werden, wenn ihre eindeutige Bestimmung aus der Eingangsrechnung oder aus anderen Unterlagen gewährleistet ist. ⁶Bei der Aufzeichnung des Wareneingangs sind aufgrund der tatsächlichen oder üblichen Aufschlagsätze die tatsächlichen bzw. voraussichtlichen Verkaufsentgelte für die betreffenden Waren zu errechnen und in die zusätzliche Spalte des Wareneingangsbuchs oder des Wareneinkaufskontos einzutragen. ⁷Nach Ablauf eines Voranmeldungszeitraums sind die in der zusätzlichen Spalte aufgezeichneten tatsächlichen oder voraussichtlichen Verkaufsentgelte zusammenzurechnen. ⁸Die Summe bildet den Umsatz an begünstigten bzw. nichtbegünstigten Waren und ist nach Hinzurechnung der Steuer unter Anwendung des in Betracht kommenden Steuersatzes von der Summe der im Voranmeldungszeitraum vereinbarten oder vereinnahmten Entgelte zuzüglich Steuer (Bruttopreise) abzusetzen. ⁹Der Differenzbetrag stellt die Summe der übrigen Entgelte zuzüglich der Steuer nach dem anderen Steuersatz dar.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(9) ¹Anstelle der Aufgliederung im Wareneingangsbuch oder auf dem Wareneinkaufskonto kann auch für eine der Warengruppen ein besonderes Buch geführt werden. ²Darin sind die begünstigten oder nichtbegünstigten Waren unter ihrer handelsüblichen Bezeichnung mit Einkaufsentgelt und tatsächlichem oder voraussichtlichem Verkaufsentgelt aufzuzeichnen. ³Statt der handelsüblichen Bezeichnung können Schlüsselzahlen oder Symbole verwendet werden (vgl. Absatz 8). ⁴Die Aufzeichnungen müssen Hinweise auf die Eingangsrechnungen oder auf die Eintragungen im Wareneingangsbuch oder auf dem Wareneinkaufskonto enthalten.

(10) ¹Die Verkaufsentgelte, die beim Wareneingang besonders aufzuzeichnen sind, können bereits auf den Rechnungen nach Warenarten zusammengestellt werden. ²Dabei genügt es, im Wareneingangsbuch, auf dem Wareneinkaufskonto oder in einem besonderen Buch die Sammelbezeichnungen für diese Waren anzugeben und die jeweiligen Summen der errechneten Verkaufsentgelte einzutragen. ³Zur weiteren Vereinfachung des Verfahrens können die Einkaufsentgelte von Waren mit gleichen Aufschlagsätzen in gesonderten Spalten zusammengefaßt werden. ⁴Die aufgezeichneten Einkaufsentgelte für diese Warengruppen sind am Schluß des Voranmeldungszeitraums zusammenzurechnen. ⁵Aus der Summe der Einkaufsentgelte für die einzelne Warengruppe sind durch Hinzurechnung der Aufschläge die Verkaufsentgelte und damit rechnerisch die Umsätze an diesen Waren zu ermitteln.

(11) ¹Das Verfahren kann in der Weise abgewandelt werden, daß der Unternehmer beim Wareneingang sowohl für die begünstigten als auch für die nichtbegünstigten Waren die tatsächlichen bzw. voraussichtlichen Verkaufsentgelte gesondert aufzeichnet. ²Nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums werden die gesondert aufgezeichneten Verkaufsentgelte für beide Warengruppen zusammengerechnet. ³Den Summen dieser Verkaufsentgelte wird die Steuer nach dem jeweils in Betracht kommenden Steuersatz hinzugesetzt. ⁴Der Gesamtbetrag der im Voranmeldungszeitraum vereinbarten oder vereinnahmten Entgelte zuzüglich Steuer (Bruttopreise) wird nach dem Verhältnis zwischen den rechnerisch ermittelten Verkaufspreisen beider Warengruppen aufgeteilt.

(12) ¹Macht der Unternehmer von der Möglichkeit des § 63 Abs. 5 UStDV Gebrauch, so kann er anstelle der Einkaufsentgelte und Verkaufsentgelte die Einkaufspreise und Verkaufspreise (Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe) aufzeichnen. ²Außerdem kann ein Unternehmer, der die Einkaufsentgelte aufzeichnet, durch Hinzurechnung der Aufschläge und der in Betracht kommenden Steuer die Verkaufspreise errechnen und diese in seinen Aufzeichnungen statt der Verkaufsentgelte angeben.

Anwendung eines gewogenen Durchschnittsaufschlags

(13) ¹Die erworbenen Waren, deren Lieferungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, sind im Wareneingangsbuch oder auf dem Wareneinkaufskonto getrennt von den übrigen Waren aufzuzeichnen, deren Lieferungen nach dem allgemeinen Steuersatz zu versteuern sind. ²Die Umsätze der Waren, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, oder die steuerermäßigten Umsätze sind auf der Grundlage der Einkaufsentgelte unter Berücksichtigung des gewogenen Durchschnittsaufschlagsatzes für die betreffende Warengruppe rechnerisch zu ermitteln. ³Diese rechnerische Ermittlung ist grundsätzlich für die Umsatzgruppe vorzunehmen, die den geringeren Anteil am gesamten Umsatz bildet. ⁴Zu der rechnerischen

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Umsatzermittlung sind am Schluß eines Voranmeldungszeitraums die Einkaufsentgelte der betreffenden Warengruppe zusammenzurechnen. ⁵Dem Gesamtbetrag dieser Einkaufsentgelte ist der gewogene Durchschnittsaufschlag hinzuzusetzen. ⁶Die Summe beider Beträge bildet den Umsatz der betreffenden Warengruppe und ist nach Hinzurechnung der Steuer unter Anwendung des in Betracht kommenden Steuersatzes von der Summe der im Voranmeldungszeitraum vereinbarten oder vereinnahmten Entgelte zuzüglich Steuer (Bruttopreise) abzusetzen. ⁷Der Differenzbetrag stellt die Summe der übrigen Entgelte zuzüglich der Steuer nach dem anderen Steuersatz dar.

(14) ¹Der gewogene Durchschnittsaufschlagsatz ist vom Unternehmer festzustellen. ²Dabei ist von den tatsächlichen Verhältnissen in mindestens drei für das Unternehmen repräsentativen Monaten eines Kalenderjahrs auszugehen. ³Der Unternehmer ist - sofern sich die Struktur seines Unternehmens nicht ändert - berechtigt, den von ihm ermittelten gewogenen Durchschnittsaufschlagsatz für die Dauer von 5 Jahren anzuwenden. ⁴Nach Ablauf dieser Frist oder im Falle einer Änderung der Struktur des Unternehmens ist der Durchschnittsaufschlagsatz neu zu ermitteln. ⁵Als Strukturänderung ist auch eine wesentliche Änderung des Warensortiments anzusehen. ⁶Absatz 12 gilt entsprechend.

Filialunternehmen

(15) ¹Von Filialunternehmen kann die Trennung der Bemessungsgrundlagen statt nach den vorbezeichneten Verfahren (Absätze 8 bis 14) auch in der Weise vorgenommen werden, daß die tatsächlichen Verkaufsentgelte der Waren, deren Lieferungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen oder nach dem allgemeinen Steuersatz zu versteuern sind, im Zeitpunkt der Auslieferung an den einzelnen Zweigbetrieb gesondert aufgezeichnet werden. ²Eine getrennte Aufzeichnung der Wareneingänge ist in diesem Falle entbehrlich. ³Nach Ablauf eines Voranmeldungszeitraums sind die Verkaufsentgelte für die in diesem Zeitraum an die Zweigbetriebe ausgelieferten Waren einer der gesondert aufgezeichneten Warengruppen zusammenzurechnen. ⁴Die Summe dieser Verkaufsentgelte ist nach Hinzurechnung der Steuer unter Anwendung des in Betracht kommenden Steuersatzes von der Summe der im Voranmeldungszeitraum vereinbarten oder vereinnahmten Entgelte zuzüglich Steuer (Bruttopreise) abzusetzen. ⁵Aus dem verbleibenden Differenzbetrag ist die Steuer unter Zugrundelegung des anderen Steuersatzes zu errechnen. ⁶Absätze 11 und 12 gelten entsprechend.

Verfahren für Personen-Beförderungsunternehmen

(16) ¹Die Finanzämter können Beförderungsunternehmen, die neben steuerermäßigten Personenbeförderungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG auch Personenbeförderungen ausführen, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, auf Antrag gestatten, die Entgelte nach dem Ergebnis von Repräsentativerhebungen dieser Unternehmen zu trennen. ²Die repräsentativen Verkehrszählungen müssen in angemessenen Zeiträumen bzw. bei Änderungen der Verhältnisse wiederholt werden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Verfahren für Spediteure, Frachtführer, Verfrachter, Lagerhalter, Umschlagunternehmer und dergleichen

(17) ¹Spediteuren und anderen Unternehmern, die steuerfreie Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 3 UStG ausführen - z.B. Frachtführern, Verfrachtern, Lagerhaltern und Umschlagunternehmern -, kann auf Antrag gestattet werden, folgendes Verfahren anzuwenden:

²In den Aufzeichnungen brauchen grundsätzlich nur die Entgelte für steuerpflichtige Umsätze von den gesamten übrigen in Rechnung gestellten Beträgen getrennt zu werden. ³Eine getrennte Aufzeichnung der durchlaufenden Posten sowie der Entgelte für nicht steuerbare Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, und steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 3 UStG ist nicht erforderlich. ⁴Gesondert aufgezeichnet werden müssen aber die Entgelte

1. für steuerermäßigte Umsätze im Sinne des § 12 Abs. 2 UStG,
2. für die nach § 4 Nr. 1 und 2 UStG steuerfreien Umsätze sowie
3. für die nach § 4 Nr. 8 ff. UStG steuerfreien Umsätze und für die nicht steuerbaren Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

⁵Unberührt bleibt die Verpflichtung des Unternehmers zur Führung des Ausfuhr- und Buchnachweises für die nach § 4 Nr. 1 bis 3 und 5 UStG steuerfreien Umsätze.

(18) Die Genehmigung dieses Verfahrens ist mit der Auflage zu verbinden, daß der Unternehmer, soweit er Umsätze bewirkt, die nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen, die Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG diesen und den übrigen Umsätzen genau zurechnet.

Nachträgliche Entgeltsminderungen

(19) ¹Unternehmer, für die eine erleichterte Trennung der Bemessungsgrundlagen zugelassen worden ist, sind berechtigt, nachträgliche Minderungen der Entgelte z.B. durch Skonti, Rabatte und sonstige Preisnachlässe nach dem Verhältnis zwischen den Umsätzen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, sowie den steuerfreien und nicht steuerbaren Umsätzen eines Voranmeldungszeitraums aufzuteilen. ²Einer besonderen Genehmigung bedarf es hierzu nicht.

(20) ¹Die Finanzämter können auch anderen Unternehmern, die in großem Umfang Umsätze ausführen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, auf Antrag widerruflich Erleichterungen für die Trennung nachträglicher Entgeltsminderungen gewähren. ²Diesen Unternehmern kann ebenfalls gestattet werden, die Entgeltsminderungen eines Voranmeldungszeitraums in dem gleichen Verhältnis aufzuteilen, in dem die nicht steuerbaren, steuerfreien und den verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Umsätze des gleichen Zeitraums zueinander stehen. ³Voraussetzung für die Zulassung dieses Verfahrens ist, daß die Verhältnisse zwischen den Umsatzgruppen innerhalb der einzelnen Voranmeldungszeiträume keine nennenswerten Schwankungen aufweisen. ⁴Bei der Anwendung dieses Verfahrens kann aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich außer Betracht bleiben, ob bei einzelnen Umsätzen tatsächlich keine Entgeltsminderungen eintreten oder ob die Höhe der Entgeltsminderungen bei den einzelnen Umsätzen unterschiedlich ist. ⁵Soweit jedoch für bestimmte Gruppen von Umsätzen Minderungen der Entgelte in

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

jedem Falle ausscheiden, sind diese Umsätze bei der Aufteilung der Entgeltsminderungen nicht zu berücksichtigen.

Beispiel:

¹Landwirtschaftliche Bezugs- und Absatzgenossenschaften gewähren für ihre Umsätze im Bezugsgeschäft (Verkauf von Gegenständen des landwirtschaftlichen Bedarfs), nicht jedoch für ihre Umsätze im Absatzgeschäft (Verkauf der von Landwirten angelieferten Erzeugnisse) Warenrückvergütungen. ²Sie haben bei einer vereinfachten Aufteilung dieser Rückvergütungen nur von den Umsätzen im Bezugsgeschäft auszugehen.

Zu § 23 UStG

(§§ 69, 70 UStDV, Anlage der UStDV)

260. Anwendung der Durchschnittssätze

(1) ¹Die in der Anlage zur UStDV festgesetzten Durchschnittssätze sind für den Unternehmer und für das Finanzamt verbindlich. ²Insbesondere ist nicht zu prüfen, ob und ggf. inwieweit die danach ermittelte Vorsteuer von der tatsächlich entstandenen Vorsteuer abweicht. ³Die Anwendung des Durchschnittssatzes ist deshalb auch dann nicht zu beanstanden, wenn im Einzelfall eine erhebliche Abweichung festgestellt wird (vgl. BFH-Urteil vom 11.1.1990 - BStBl II S. 405).

(2) ¹Die Durchschnittssätze können nur von solchen Unternehmern in Anspruch genommen werden, deren Umsatz im Sinne des § 69 Abs. 2 UStDV in den einzelnen in der Anlage der UStDV bezeichneten Berufs- und Gewerbebezügen im vorangegangenen Kalenderjahr 120.000 DM nicht überstiegen hat und die außerdem nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen. ²Zur Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Vorsteuerabzuges nach Durchschnittssätzen zählen auch steuerfreie Umsätze, soweit sie nicht besonders ausgenommen sind. ³Auf den Gesamtumsatz des Unternehmers wird nicht abgestellt.

(3) ¹Hat der Unternehmer, der einen Durchschnittssatz in Anspruch nehmen will, seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des vorangegangenen Kalenderjahres ausgeübt, so ist der tatsächliche Umsatz im Sinne des § 69 Abs. 2 UStDV in einen Jahresumsatz umzurechnen. ²§ 19 Abs. 3 UStG ist entsprechend anzuwenden. ³Bei Betriebseröffnungen innerhalb des laufenden Kalenderjahres ist der voraussichtliche Umsatz im Sinne des § 69 Abs. 2 UStDV dieses Jahres maßgebend. ⁴Das gilt auch dann, wenn sich nachträglich herausstellen sollte, daß der tatsächliche vom voraussichtlichen Umsatz abweicht. ⁵Erwirbt ein Unternehmer ein anderes Unternehmen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, kann für die Berechnung des Umsatzes des vorangegangenen Kalenderjahres von einer Zusammenrechnung der Umsätze des Unternehmers und seines Rechtsvorgängers abgesehen werden (vgl. Abschnitt 246 Abs. 5).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

261. Berufs- und Gewerbebezüge

(1) ¹Bei den Berufs- und Gewerbebezügen, für die Durchschnittssätze festgelegt werden, handelt es sich um Gruppen von Unternehmern, bei denen hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen annähernd gleiche Verhältnisse vorliegen. ²Die jeweils festgesetzten Durchschnittssätze können daher nur solche Unternehmer in Anspruch nehmen, die die wesentlichen Leistungen des Berufs- und Gewerbebezuges erbringen (vgl. BFH-Urteil vom 18.5.1995 - BStBl II S. 751). ³Der Abgrenzung der einzelnen Berufs- und Gewerbebezüge liegt in den Fällen des Abschnitts A Teile I bis III und des Abschnitts B Nr. 1, 3 bis 6 der Anlage der UStDV die „Systematik der Wirtschaftszweige“ Ausgabe 1961 - herausgegeben vom Statistischen Bundesamt - zugrunde. ⁴Diese Systematik kann bei Zweifelsfragen zur Abgrenzung herangezogen werden. ⁵Eine unternehmerische Tätigkeit, bei der hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen keine annähernd gleichen Verhältnisse zu den in der Anlage der UStDV bezeichneten Berufs- und Gewerbebezügen vorliegen, kann für Zwecke des Vorsteuerabzugs nicht schätzungsweise aufgeteilt werden.

(2) ¹Die Anwendung der Durchschnittssätze wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß die Unternehmer der in der Anlage der UStDV bezeichneten Berufs- und Gewerbebezüge auch Umsätze ausführen, die üblicherweise in das Gebiet anderer Berufs- oder Gewerbebezüge fallen. ²Bei den Handelsbetrieben müssen jedoch die maßgeblichen Umsätze der in der Anlage der UStDV jeweils bezeichneten Gegenstände überwiegen. ³In allen anderen Fällen können die Durchschnittssätze eines Berufs- oder Gewerbebezuges dann angewendet werden, wenn die maßgeblichen Umsätze aus der zusätzlichen Tätigkeit 25 v.H. des gesamten Umsatzes aus dem jeweiligen Berufs- oder Gewerbebezug - einschließlich des Umsatzes aus der zusätzlichen Tätigkeit - nicht übersteigen. ⁴Werden diese Anteile überschritten, so können die in Betracht kommenden Durchschnittssätze zwar auf die Umsätze im Sinne des § 69 Abs. 2 UStDV aus der Haupttätigkeit, nicht aber auf die Umsätze aus der Nebentätigkeit angewendet werden. ⁵Für die Nebentätigkeit besteht jedoch die Möglichkeit, einen anderen Durchschnittssatz in Anspruch zu nehmen, soweit die betreffende Nebentätigkeit unter einen der in der Anlage der UStDV bezeichneten Berufs- und Gewerbebezüge fällt.

(3) ¹Bei den unter Abschnitt A Teil IV Nr. 2 der Anlage der UStDV genannten Berufen bedeutet die Aufnahme in die Verordnung nicht, daß die Angehörigen dieses Berufskreises stets als selbständige Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts anzusehen sind. ²Diese Frage ist vielmehr nach den allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden. ³Zu den selbständigen Mitarbeitern bei Bühne, Film, Funk usw. können gehören: Aufnahmeleiter, Bühnenarchitekten, Bühnenbildner, Choreographen, Chorleiter, Conférenciers, Cutter, Dirigenten, Dramaturgen, Graphiker, Kabarettisten, Kameraleute, Kapellmeister, Kostümbildner, Lektoren, Maskenbildner, Musikarrangeure, Musikberater, Musiker, Produktionsassistenten, Produktionsleiter, Regisseure, Sänger, Schauspieler, Souffleuren, Sprecher, Standfotografen, Tänzer und Tonmeister.

(4) ¹Die Umsätze eines Hochschullehrers aus freiberuflicher Nebentätigkeit können, soweit sie nicht z.B. nach § 4 Nr. 21 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind, nach Abschnitt A Teil IV Nr. 3 der Anlage der UStDV der Pauschalierung unterliegen. ²Eine Nebentätigkeit zur unselbständigen Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sie sich als Ausfluß der Hochschullehrertätigkeit darstellt. ³Nicht

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

als Nebentätigkeit angesehen werden kann eine Tätigkeit, die vom Arbeitgeber der Haupttätigkeit vergütet wird und mit dieser unmittelbar zusammenhängt (vgl. BFH-Urteil vom 29.1.1987 - BStBl II S. 783). ⁴Die Nebentätigkeit muß von der Haupttätigkeit eindeutig abgrenzbar sein. ⁵Die Beurteilung, ob es sich um eine freiberufliche Tätigkeit handelt, richtet sich nach § 18 EStG.

(5) ¹Die Grenzen zwischen den Berufen der Journalisten und Schriftsteller (Abschnitt A Teil IV Nr. 4 und 5 der Anlage der UStDV) sind nicht immer eindeutig, da auch die Grundlage des Journalistenberufs eine schriftstellerische oder dieser ähnliche Betätigung ist. ²Der Journalist ist im Hauptberuf regelmäßig für Zeitungen oder Zeitschriften tätig. ³Er kann jedoch auch in Nachrichten- und Korrespondenzbüros, bei Pressestellen, in der Werbung oder bei Film und Funk arbeiten. ⁴Der Journalist sammelt überwiegend aktuelle Informationen und Nachrichten entweder mit Hilfe von Nachrichtenbüros oder durch Reisen, Reportagen, Umfragen usw. und verarbeitet dieses Nachrichten- und Informationsmaterial in die für den Auftraggeber erforderliche überwiegend schriftstellerische Form.

(6) Die für Schriftsteller festgesetzten Durchschnittssätze können auch von Komponisten, Liederdichtern und Librettisten angewendet werden.

(7) ¹Der für Patentanwälte (Abschnitt B Nr. 3 der Anlage der UStDV) festgesetzte Durchschnittssatz kann auch von Erlaubnisscheininhabern (Patentingenieure) in Anspruch genommen werden. ²Es handelt sich dabei um Personen, die eine freiberufliche Tätigkeit als Rechtsberater und -vertreter auf dem Gebiet des gewerblichen Rechtsschutzes aufgrund eines Erlaubnisscheins ausüben, den ihnen der Präsident des Deutschen Patentamtes erteilt hat.

262. Umfang der Durchschnittssätze

(1) ¹Die Vorschrift des § 70 UStDV bestimmt in Verbindung mit der Anlage der UStDV den Umfang der Durchschnittssätze. ²Der wesentliche Teil der festgesetzten Durchschnittssätze dient der Berechnung der gesamten abziehbaren Vorsteuer. ³Soweit die Durchschnittssätze der Berechnung nur eines Teils der abziehbaren Vorsteuer dienen, sind die zusätzlich abziehbaren Vorsteuerbeträge in § 70 Abs. 2 UStDV besonders aufgeführt.

(2) ¹Die Vorsteuern des Unternehmers werden durch die Durchschnittssätze insoweit nicht abgegolten, als die Umsätze an den Unternehmer vor dem Übergang zur Besteuerung nach Durchschnittssätzen für sein Unternehmen ausgeführt oder die Gegenstände vor diesem Zeitpunkt für sein Unternehmen ins Inland eingeführt oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben worden sind. ²Auf den Zeitpunkt des Eingangs der Rechnung oder der Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer kommt es nicht an. ³Der Unternehmer kann deshalb die bezeichneten Vorsteuern zusätzlich zu den nach Durchschnittssätzen berechneten Vorsteuern von seiner Steuer absetzen.

(3) ¹Bei Beendigung der Besteuerung nach Durchschnittssätzen gilt die Regelung nach Absatz 2 entsprechend. ²Hiernach sind die Vorsteuern durch die Durchschnittssätze insoweit abgegolten, als die Umsätze an den Unternehmer ausgeführt oder die Gegenstände für sein Unternehmen ins Inland eingeführt oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben worden sind, bevor der Unternehmer zur

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Besteuerung ohne Anwendung der Durchschnittssätze übergegangen ist. ³Der Unternehmer kann deshalb diese Vorsteuern nicht zusätzlich absetzen, auch wenn er die Rechnung erst nach dem Übergang erhalten hat oder die Einfuhrumsatzsteuer erst nach diesem Zeitpunkt entrichtet worden ist.

263. Verfahren

(1) Zur Frage, wann eine Steuerfestsetzung unanfechtbar ist, wird auf Abschnitt 247 Abs. 6 verwiesen.

(2) ¹Der Antrag auf Besteuerung nach einem festgesetzten Durchschnittssatz, seine Rücknahme und sein Widerruf sind an keine bestimmte Form gebunden und können auch durch schlüssiges Verhalten vorgenommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 11.12.1997 - BStBl 1998 II S. 420). ²Berechnet der Unternehmer zum Beispiel in den Voranmeldungen oder in der Jahreserklärung die Vorsteuer nach einem Durchschnittssatz, ist darin ein Antrag zu sehen. ³Eines besonderen Bescheides bedarf es nur bei Ablehnung des Antrages.

(3) Ein Widerruf im Sinne des § 23 Abs. 3 Satz 2 UStG liegt nicht vor, wenn der Antrag auf Besteuerung nach Durchschnittssätzen zurückgenommen wird, bevor die Steuerfestsetzung zumindest eines Kalenderjahres, für das ein Durchschnittssatz in Anspruch genommen wurde, unanfechtbar geworden ist.

(4) ¹Der Wegfall von Voraussetzungen für die Anwendung von Durchschnittssätzen (Überschreiten der 120.000-DM-Grenze oder Eintritt der Buchführungspflicht) gilt nicht als Widerruf, wenn der Unternehmer die Durchschnittssätze für das Kalenderjahr wieder in Anspruch nimmt, bei dessen Beginn die Voraussetzungen zuerst wieder vorliegen. ²Macht der Unternehmer von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch, gilt dies als Widerruf mit Wirkung vom Beginn des Kalenderjahres ab, für das die Durchschnittssätze zuerst nicht mehr angewendet werden durften.

Zu § 24 UStG

(§ 71 UStDV)

264. Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs

(1) ¹Die Durchschnittssätze sind nur auf Umsätze anzuwenden, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt werden. ²Ob dies der Fall ist, ist in der Regel nach den Grundsätzen des Einkommensteuer- und Gewerbesteuerrechts zu entscheiden. ³Die Heranziehung der ertragsteuerrechtlichen Grundsätze beschränkt sich jedoch auf die Klärung der Frage, ob die jeweilige Tätigkeit ihrem Wesen nach eine land- und forstwirtschaftliche oder eine gewerbliche Tätigkeit ist. ⁴Leistungen, die ihrer Natur nach gewerbliche Leistungen sind (z.B. Fuhrleistungen) und von jedem gewerblichen Unternehmer erbracht werden könnten, unterliegen ausnahmsweise dann der Durchschnittssatzbesteuerung, wenn sie eine landwirtschaftliche Hilfstätigkeit oder eine Tätigkeit im Rahmen eines landwirtschaftlichen Nebenbetriebs darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.1997 - BStBl 1998 II S. 359). ⁵Die Anerkennung eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs setzt einen land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb desselben Unternehmers voraus (BFH-Urteil vom 12.3.1992 - BStBl II S. 982). ⁶Liegt danach ein land- und forstwirtschaftlicher Haupt- oder Nebenbetrieb vor,

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

erstreckt sich die Durchschnittsbesteuerung auch auf die Umsätze zugekaufter Erzeugnisse und auf die aus land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen hergestellten Gegenstände, z.B. Konserven, Sauerkraut.⁷ Bei den als land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe anerkannten Substanzbetrieben sind die Durchschnittssätze auch auf die Umsätze der dort gewonnenen Erzeugnisse, z.B. Ton, Lehm, Kies und Sand, anzuwenden.⁸ Eine Brennerel ist nur dann ein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb, wenn sie überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugte Rohstoffe verarbeitet (vgl. BFH-Urteil vom 27.11.1997 - BStBl 1998 II S. 359).⁹ Veräußert ein Landwirt, der neben seinem landwirtschaftlichen Erzeugerbetrieb einen gewerblichen Absatzbetrieb unterhält, landwirtschaftliche Erzeugnisse an Dritte, so sind die entsprechenden Umsätze im Rahmen des gewerblichen Unternehmens ausgeführt, wenn durch dieses die mit den Umsätzen verbundene Verkaufstätigkeit ausgeübt wird (vgl. BFH-Urteil vom 31.7.1987 - BStBl II S. 870).¹⁰ Die Überlassung einer Milchquote gegen Entgelt unterliegt nicht der Durchschnittssatzbesteuerung, wenn sie in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem landwirtschaftlichen Betrieb steht (vgl. BFH-Urteil vom 5.11.1998 - BStBl 1999 II S. 149).¹¹ Zur Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom gewerblichen Betrieb bei der Herstellung und des Vertriebs von Sekt durch Weinbaubetriebe vgl. BMF-Schreiben vom 18.11.1996 - BStBl I S. 1434.¹² Zur Frage, ob sich die Struktur eines landwirtschaftlichen Betriebs zu der eines gewerblichen verändert hat vgl. BFH-Urteil vom 9.5.1996 - BStBl II S. 550.

(2) ¹Die Durchschnittsbesteuerung erstreckt sich nicht auf Gewerbebetriebe kraft Rechtsform (§ 24 Abs. 2 UStG). ²Hierzu gehören insbesondere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft in der Form von Kapitalgesellschaften oder von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die nach § 2 Abs. 2 GewStG als Gewerbebetriebe gelten. ³Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kann die Durchschnittsbesteuerung ebenfalls nicht anwenden. ⁴Gemeinschaftliche Tierhaltung gilt nur dann als landwirtschaftlicher Betrieb im Sinne des § 24 Abs. 2 Nr. 2 UStG, wenn auch sämtliche Voraussetzungen des § 51 a BewG erfüllt sind (vgl. BFH-Urteil vom 26.4.1990 - BStBl II S. 802). ⁵Personengesellschaften, die sowohl gewerblich als auch land- und forstwirtschaftlich tätig sind, können die Durchschnittssätze nach § 24 UStG für solche land- und forstwirtschaftlichen Umsätze in Anspruch nehmen, die im Rahmen von abgrenzbaren Teilbereichen ausgeführt werden. ⁶Es genügt, wenn eine Trennung der land- und forstwirtschaftlichen Umsätze von den gewerblichen Umsätzen durch geeignete Maßnahmen, z.B. getrennte Aufzeichnung, getrennte Lagerung der Warenbestände, möglich ist.

(3) ¹Bei Land- und Forstwirten, die für ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb die Durchschnittsbesteuerung des § 24 UStG anwenden, sind die Umsätze aus der vorübergehenden Beherbergung von Betriebsfremden in Gästezimmern in die Durchschnittsbesteuerung einzubeziehen, wenn die Beherbergung nicht als Gewerbebetrieb anzusehen ist (vgl. R 137 EStR). ²Aus Vereinfachungsgründen ist keine gewerbliche Tätigkeit anzunehmen, wenn weniger als vier Zimmer oder weniger als sechs Betten zur Beherbergung von Fremden bereitgehalten werden und keine Hauptmahlzeit gewährt wird. ³Die Gewährung von Frühstück und die Reinigung der Räume sind insoweit unschädlich.

(4) ¹Die Aufzucht und das Halten von fremdem Vieh durch Landwirte kann den im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätzen zuzurechnen sein oder eine davon losgelöste gewerbliche Tätigkeit darstellen. ²Die Abgrenzung der landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung von der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung ist umsatzsteuerrechtlich nach den Grundsätzen

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

vorzunehmen, die für die Zwecke der Einkommensteuer und Gewerbesteuer gelten (vgl. BFH-Urteil vom 12.8.1982 - BStBl 1983 II S. 36 und R 124 a EStR 1998). ³Ein Unternehmer, der überwiegend mit erworbenem Vieh Handel treibt und daneben erworbenes Magervieh zum Zwecke des Verkaufs als Schlachtvieh mästet, unterhält einen einheitlichen Gewerbebetrieb. ⁴Die Lieferungen des selbstgemästeten Schlachtviehs sind deshalb keine Umsätze im Sinne des § 24 Abs. 1 UStG (BFH-Urteil vom 16.12.1976 - BStBl 1977 II S. 273). ⁵Die Zierfischzucht in Teichen fällt nicht unter § 24 Abs. 2 Nr. 1 UStG. ⁶Zur Frage, inwieweit die Aufzucht von Köderfischen, Testfischen, Futterfischen und Besatzfischen in Teichen als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gilt, vgl. BFH-Urteil vom 13.3.1987 - BStBl II S. 467. ⁷Zur Behandlung der Pensionspferdehaltung und zur Verfügungstellung von Reitanlagen vgl. BFH-Urteile vom 16.7.1987 - BStBl 1988 II S. 83 und vom 23.9.1988 - BStBl 1989 II S. 111, zur Vermietung von Pferden zu Reitzwecken vgl. BFH-Urteil vom 24.1.1989 - BStBl II S. 416. ⁸Umsätze aus einem Tierzuchtbetrieb werden dann nicht im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt, wenn dem Unternehmer für die Tierhaltung nicht in ausreichendem Umfang selbst bewirtschaftete Grundstücksflächen zur Verfügung stehen (vgl. BFH-Urteil vom 29.6.1988 - BStBl II S. 922). ⁹**Es ist rechtsmißbräuchlich, wenn ein Händler und ein Landwirt die Umsätze des Landwirts durch Verkauf und Rückkauf von Tieren oder sonstigen landwirtschaftlichen Produkten ohne Rücksicht auf den wirtschaftlichen Gehalt der vom Landwirt erbrachten Leistung künstlich erhöhen und der Händler in den Genuß eines hierdurch erhöhten Vorsteuerabzugs zu gelangen versucht (BFH-Urteil vom 9.7.1998 - BStBl II S. 637).**

(5) ¹**Die Anwendung des § 24 UStG setzt voraus, daß der landwirtschaftliche Betrieb noch bewirtschaftet wird (BFH-Urteil vom 21.4.1993 - BStBl II S. 696).** ²Ein Unternehmer, der seinen landwirtschaftlichen Betrieb verpachtet und dessen unternehmerische Betätigung im Bereich der Landwirtschaft sich in dieser Verpachtung erschöpft, betreibt mit der Verpachtung keinen landwirtschaftlichen Betrieb im Sinne des § 24 UStG (vgl. BFH-Urteile vom 21.2.1980 - BStBl II S. 613 und vom 29.6.1988 - BStBl II S. 922). ³**Dagegen unterliegt die Verpachtung einzelner Flächen durch einen Landwirt im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs der Durchschnittsbesteuerung (vgl. BFH-Urteil vom 11.5.1995 - BStBl II S. 610).** ⁴**Die Verpachtung eines Eigenjagdbezirks durch einen Forstwirtschaftler ist kein im Rahmen des forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführter Umsatz.** ⁵**Sie unterliegt der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften (vgl. BFH-Urteil vom 11.2.1999 - BStBl II S. 378).** ⁶**Ein Unternehmer bezieht Bauleistungen für die Errichtung einer Lagerhalle auf einem vorher landwirtschaftlich genutzten Grundstück nicht im Rahmen seines der Durchschnittsbesteuerung unterliegenden landwirtschaftlichen Betriebs, wenn die Halle - wie geplant - an einen außerlandwirtschaftlichen Unternehmer vermietet wird (vgl. BFH-Urteil vom 3.12.1998 - BStBl 1999 II S. 150).**

(6) ¹Nach § 1 Abs. 1 a UStG unterliegen die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer. ²Dies gilt auch bei der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs sowie bei der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs in eine Gesellschaft, und zwar auch dann, wenn einzelne Wirtschaftsgüter von der Veräußerung ausgenommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1998 - BStBl 1999 II S. 41). ³Eine Geschäftsveräußerung kann auch vorliegen, wenn verpachtete Gegenstände nach Beendigung der Pacht veräußert werden (vgl. BFH-Urteil vom 10.5.1961 - BStBl III S. 322); vgl. auch Abschnitt 5.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

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

(1) ¹Als 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. ²Voraussetzung ist, daß diese Erzeugnisse im Rahmen der Forstwirtschaft anfallen. ³Bei 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. 3 UStG fallen. ⁴Zur 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. ⁵Holz aus Weidenbau, Baumschulen, Obstgärten und Parkanlagen sowie Flurholz außerhalb des Waldes und Alieebäume, Grenzbäume u.ä. rechnen nicht zur Forstwirtschaft. ⁶**Zur Verpachtung eines Eigenjagdbezirks durch einen Forstwirt vgl. Abschnitt 264 Abs. 5.** ⁷**Baumschulen, Gärtnereien, Friedhofsgärtnereien usw., die nach den ertragsteuerlichen Regelungen (R 135 EStR 1998) die Voraussetzungen für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft erfüllen, können sowohl reine Pflanzenlieferungen als auch andere damit im Zusammenhang stehende Leistungen mit den Durchschnittssätzen des § 24 UStG besteuern.**

(2) ¹In der Anlage des UStG nicht aufgeführte Sägewerkserzeugnisse (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG) sind insbesondere Balken, Bohlen, Kanthölzer, besäumte und unbesäumte Bretter sowie Holzwolle und Holzmehl. ²Zu den Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten im Sinne des § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG zählen insbesondere Wein, Obstwein und andere alkoholische Getränke, Traubenmost, Frucht- und Gemüsesäfte sowie Alkohol und Spirit. ³Nicht darunter fallen Milch (aus Kapitel 4 des Zolltarifs), Milchmischgetränke mit einem Anteil an Milch von mindestens 75 v.H. des Fertigerzeugnisses sowie Wasser, nicht aber Mineralwasser.

(3) ¹Der Durchschnittssatz nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG gilt insbesondere für die Umsätze der wichtigsten landwirtschaftlichen Erzeugnisse wie z.B. Getreide, Getreideerzeugnisse, Vieh, Fleisch, Milch, Obst, Gemüse und Eier sowie die Hilfsumsätze. ²Als Hilfsumsätze sind die Umsätze zu betrachten, die zwar zur unternehmerischen Tätigkeit gehören, jedoch nicht den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens bilden - z.B. der Verkauf gebrauchter landwirtschaftlicher Geräte - (vgl. BFH-Urteil vom 24.2.1988 - BStBl II S. 622).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

**266. Steuerfreie Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 8 ff. UStG
im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs**

¹Die Durchschnittsbesteuerung des § 24 UStG umfaßt alle im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze und die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuern. ²Die Steuerbefreiungen des § 4 Nr. 8 ff. UStG bleiben jedoch unberührt. ³Die Vorschrift des § 9 UStG ist für sie nicht anzuwenden. ⁴Für diese Umsätze ist somit ein Durchschnittssatz nicht festgesetzt. ⁵Ein besonderer Abzug der diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuern entfällt. ⁶Diese Regelung ist insbesondere für die Verkäufe land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke von Bedeutung, auf die auch im Rahmen des § 24 UStG die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG anzuwenden ist.

**267. Ausfuhrlieferungen und Umsätze im Ausland
bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben**

(1) ¹Die Durchschnittsbesteuerung umfaßt auch die Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 1 bis 7 UStG und die Umsätze im Ausland. ²Dies bedeutet, daß auch innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6 a Abs. 1 UStG durch Land- und Forstwirte, die die Durchschnittsbesteuerung anwenden, unter die Besteuerung fallen. ³Vorsteuern, die mit diesen Umsätzen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, können nicht gesondert abgezogen werden.

(2) Der für die Ausfuhrlieferungen und die Umsätze im Ausland geltende Durchschnittssatz ist auch auf solche Umsätze anzuwenden, für die ohne die Anwendung des § 24 UStG eine niedrigere oder keine Umsatzsteuer zu zahlen wäre.

**268. Vereinfachungsregelung für Umsätze von
Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten**

(1) ¹Bei Umsätzen von Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten ist der Durchschnittssatz für die Vorsteuer niedriger als der Durchschnittssatz für die Steuer. ²Betragen diese Umsätze im Kalenderjahr nicht mehr als 2.400 DM, so kann von der Erhebung der darauf entfallenden Steuer abgesehen werden, wenn der Unternehmer in dem betreffenden Kalenderjahr daneben nur folgende Umsätze ausführt:

1. Umsätze, die unter § 24 UStG fallen, sofern dafür eine Steuer nicht zu entrichten ist (also keine Umsätze von in der Anlage des UStG nicht aufgeführten Sägewerkserzeugnissen);
2. Umsätze, die unter § 19 Abs. 1 UStG fallen;
3. Umsätze, die nach § 15 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen.

(2) ¹Die Vereinfachungsregelung ist auch auf die Entrichtung der Vorauszahlungen anzuwenden, wenn zu erwarten ist, daß die Umsatzgrenze von 2.400 DM im laufenden Kalenderjahr nicht überschritten wird (vgl. hierzu Abschnitt 230 Abs. 2). ²Die Pflicht zur Aufzeichnung der Umsätze, für die die Vereinfachungsregelung gilt, bleibt unberührt.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

**269. Zusammentreffen der Durchschnittsbesteuerung
mit anderen Besteuerungsformen**

(1) ¹Führt ein Unternehmer neben Umsätzen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auch noch andere Umsätze aus, ist insoweit § 24 UStG nicht anwendbar (§ 24 Abs. 3 UStG). ²Das bedeutet, daß der Unternehmer mit den außerhalb des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätzen der Besteuerung nach den dafür geltenden Vorschriften unterliegt.

(2) ¹Abziehbar im Sinne von § 15 Abs. 1 UStG sind nur die Vorsteuern, die diesen Umsätzen zuzurechnen sind. ²Sind Vorsteuerbeträge teilweise diesen Umsätzen und teilweise den Umsätzen im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zuzurechnen, z.B. für den Erwerb eines einheitlichen Gegenstands, sind sie der tatsächlichen Verwendung entsprechend aufzuteilen.

Beispiel:

¹Ein Unternehmer erwirbt einen Gegenstand und verwendet ihn zu 30 v.H. im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und zu 70 v.H. im gewerblichen Betrieb. ²Beträgt die beim Bezug des Gegenstands gesondert in Rechnung gestellte Steuer 5.000,- DM, so ist ein Anteil von 30 v.H. = 1.500,- DM durch die Durchschnittsbesteuerung nach § 24 UStG abgegolten. ³Der verbleibende Anteil von 70 v.H. = 3.500,- DM ist den Umsätzen aus dem Gewerbebetrieb zuzurechnen und daher gesondert abziehbar (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.1993 - BStBl 1994 II S. 339).

(3) ¹Bezieht ein Unternehmer, der neben einem - unter die Regelbesteuerung fallenden - Landhandel eine - unter § 24 UStG fallende - Landwirtschaft betreibt, Sachen im Sinne der §§ 91 ff. BGB, z.B. Düngemittel, im Rahmen des Landhandels, die später teilweise im landwirtschaftlichen Betriebsteil verwendet werden, so sind die betreffenden Vorsteuerbeträge nach Maßgabe einer entsprechenden Zuordnungsentscheidung des Unternehmers (§ 15 Abs. 4 UStG) ggf. im Schätzungswege aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 26.2.1987 - BStBl II S. 685). ²Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge in solche, die nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abziehbar sind und solche, die im Rahmen der Vorsteuerpauschalierung (§ 24 Abs. 1 Sätze 3 und 4 UStG) berücksichtigt werden, ist regelmäßig auch dann durchzuführen, wenn die für den landwirtschaftlichen Unternehmensteil angeschaffte Warenmenge relativ gering ist (vgl. BFH-Urteil vom 25.6.1987 - BStBl 1988 II S. 150).

(4) ¹Hat ein Land- und Forstwirt eine Erklärung nach § 24 Abs. 4 Satz 1 UStG nicht abgegeben, führt er aber neben den in § 24 Abs. 1 UStG bezeichneten Umsätzen auch andere Umsätze aus, so sind für die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG bei der Ermittlung des jeweils maßgeblichen Gesamtumsatzes die land- und forstwirtschaftlichen Umsätze und die anderen Umsätze zu berücksichtigen. ²Soweit der Unternehmer die im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bewirkten Umsätze nicht aufgezeichnet hat (§ 67 UStDV), sind sie nach den Betriebsmerkmalen und unter Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse zu schätzen. ³Die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG beschränkt sich auf die Umsätze außerhalb der Durchschnittsbesteuerung des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG. ⁴**Für die Umsätze des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs verbleibt es bei der Durchschnittsbesteuerung.**

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

270. Verzicht auf die Durchschnittsbesteuerung

(1) ¹Die Erklärung des Unternehmers, daß er auf die Durchschnittsbesteuerung verzichtet (§ 24 Abs. 4 Satz 1 UStG), ist nicht an eine bestimmte Form gebunden. ²Berechnet der Unternehmer in der ersten Voranmeldung des Kalenderjahres die Vorauszahlung unter Zugrundelegung der allgemeinen Vorschriften des Gesetzes, so kann darin eine solche Erklärung gesehen werden. ³Hat ein Unternehmer mehrere land- und forstwirtschaftliche Betriebe, so kann er die Erklärung nur einheitlich für alle Betriebe vornehmen, **unabhängig davon, wieviele Teilbetriebe i.S. des Ertragsteuerrechts der Unternehmer hat** (vgl. BFH-Urteil vom 23.4.1998 - BStBl II S. 494). ⁴Entsprechendes gilt für den Widerruf (§ 24 Abs. 4 Satz 3 UStG).

(2) ¹Für Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Sinne des § 24 Abs. 2 UStG geht die Durchschnittsbesteuerung des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG der Besteuerung nach den anderen Vorschriften des Gesetzes vor. ²Das gilt auch in Bezug auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG. ³Land- und Forstwirte können daher für ihre im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze die Regelung des § 19 Abs. 1 UStG nur in Anspruch nehmen, wenn sie nach § 24 Abs. 4 Satz 1 UStG auf die Durchschnittsbesteuerung des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG verzichten. ⁴Will ein Land- und Forstwirt nach dem Ausscheiden aus der Durchschnittsbesteuerung des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG von § 19 Abs. 1 UStG keinen Gebrauch machen, muß er eine weitere Erklärung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG abgeben.

(3) ¹Die Erklärung nach § 24 Abs. 4 Satz 1 UStG bindet den Unternehmer grundsätzlich mindestens für fünf Kalenderjahre. ²Bei der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1 a UStG, Abschnitt 5) ist der Betriebserwerber als Rechtsnachfolger des Veräußerers anzusehen und demgemäß an die Optionsfrist gebunden. ³In den Fällen, in denen der Unternehmer nach dem Ausscheiden aus der Durchschnittsbesteuerung des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG die Vorschrift des § 19 Abs. 1 UStG anwendet, kann er jedoch die Erklärung mit Wirkung vom Beginn eines jeden folgenden Kalenderjahres an widerrufen (§ 71 UStDV). ⁴Das gilt nicht, wenn der Unternehmer nach dem Ausscheiden aus der Durchschnittsbesteuerung des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG eine weitere Erklärung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG abgegeben hat. ⁵In diesem Fall gilt für ihn die Bindungsfrist des § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG.

(4) Zum Vorsteuerabzug beim Wechsel der Besteuerungsform wird auf Abschnitt 191 Abs. 6 hingewiesen.

271. Ausstellung von Rechnungen bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

¹Der Unternehmer ist nach Maßgabe des § 14 Abs. 1 UStG berechtigt, über die im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen Rechnungen auszustellen und die Steuer gesondert auszuweisen. ²In den Rechnungen ist außer dem Steuerbetrag der für den Umsatz maßgebliche Durchschnittssatz anzugeben. ³Weist der Unternehmer einen höheren Steuerbetrag aus, als er im Rahmen der Durchschnittsbesteuerung gesondert in Rechnung stellen darf, schuldet er nach § 14 Abs. 2 UStG diesen Mehrbetrag; er hat diesen Betrag an das Finanzamt abzuführen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

⁴Das gleiche gilt, wenn in einer Gutschrift im Sinne von § 14 Abs. 5 UStG ein höherer Steuerbetrag ausgewiesen worden ist. ⁵Bei einer Berichtigung des ausgewiesenen Steuerbetrags ist § 17 Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden. ⁶Außer den Vorschriften des § 14 Abs. 1 und 2 UStG ist im Rahmen des § 24 UStG auch § 14 Abs. 3 UStG anzuwenden (vgl. Abschnitt 190). ⁷Bei Abrechnungen, die in Form von Gutschriften erfolgen (vgl. § 14 Abs. 5 UStG), kann die Umsatzsteuer aus dem jeweiligen Bruttopreis ermittelt werden. ⁸Die in Betracht kommenden Divisoren und Faktoren ergeben sich aus Abschnitt 194 Abs. 3.

Zu § 25 UStG

(§ 72 UStDV)

272. Besteuerung von Reiseleistungen

(1) ¹§ 25 UStG gilt für alle Unternehmer, die Reiseleistungen erbringen, ohne Rücksicht darauf, ob dies allein Gegenstand des Unternehmens ist. ²Die Vorschrift hat besondere Bedeutung für die Veranstalter von Pauschalreisen. ³Es ist aber nicht erforderlich, daß der Unternehmer ein Bündel von Einzelleistungen erbringt. ⁴Eine Reiseleistung im Sinne des § 25 Abs. 1 UStG liegt auch vor, wenn der Unternehmer nur eine Leistung erbringt, z.B. Vermietung von Ferienwohnungen ohne Anreise und Verpflegung. ⁵Die Besteuerung nach § 25 UStG kann auch für Sprach- und Studienreisen in Betracht kommen. ⁶**Ebenso erbringt jeder Unternehmer (Arbeitgeber), der an seine Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses Reisen verbilligt oder unentgeltlich überläßt, insoweit Reiseleistungen im Sinne des § 25 UStG.** ⁷Zur Bemessungsgrundlage in diesen Fällen vgl. Abschnitt 274 Abs. 5 und 6. ⁸Als Reiseleistungen sind insbesondere anzusehen:

1. Beförderung zu den einzelnen Reisezielen, Transfer,
2. Unterbringung und Verpflegung,
3. Betreuung durch Reiseleiter,
4. Durchführung von Veranstaltungen.

⁹Leistungsempfänger ist der Besteller der Reiseleistung. ¹⁰Der Leistungsempfänger und der Reisende brauchen nicht identisch zu sein, z.B. ein Vater schenkt seiner Tochter eine Pauschalreise.

(2) ¹Da § 25 UStG keine Anwendung findet, soweit Reiseleistungen eines Unternehmers für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind, unterliegen insbesondere Kettengeschäfte (vgl. Beispiele 1 und 2) und Incentive-Reisen (vgl. Beispiel 3) in den jeweiligen Vorstufen nicht der Besteuerung nach § 25 UStG. ²In diesen Fällen erfolgt die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes. ³Die Beurteilung der Steuerbarkeit, Nichtsteuerbarkeit und die Steuerfreiheit richtet sich für die erbrachten Leistungen insbesondere nach den folgenden Vorschriften:

1. § 3 b Abs. 1 in Verbindung mit § 26 Abs. 3 UStG für Beförderungsleistungen im grenzüberschreitenden Luftverkehr,
2. § 3 b Abs. 1 UStG für andere Beförderungsleistungen,
3. § 3 a Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a UStG für Beherbergungsleistungen,

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

4. § 3 a Abs. 1 UStG für Verpflegungsleistungen (Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG).

Beispiel 1:

(Kettengeschäft)

¹Der Reiseunternehmer B kauft beim Reiseunternehmer A im **Ausland** eine komplette Pauschalreise nach Italien ein. ²Sie schließt ein: Beförderung mit der Eisenbahn, Transfer, Unterkunft und Verpflegung am Zielort. ³Der Reiseunternehmer B bietet den Reisenden diese Pauschalreise seinerseits im Rahmen seines Reiseprogramms in eigenem Namen an.

⁴In diesem Fall unterliegt nur die Leistung des Reiseunternehmers B an den Reisenden der Besteuerung nach § 25 UStG. ⁵Die Umsätze auf der Vorstufe (Reiseunternehmer A an Reiseunternehmer B) unterliegen der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Gesetzes.

⁶Daraus folgt:

- a) Bei der Beförderung mit der Eisenbahn unterliegt nur die Beförderungsleistung auf dem Streckenanteil, der auf das Inland entfällt, der Besteuerung (§ 3 b Abs. 1 Satz 2 UStG).
- b) Der Transfer ist als Beförderungsleistung im Ausland nicht steuerbar (§ 3 b Abs. 1 Satz 1 UStG).
- c) Bei der Unterbringung im Hotel handelt es sich um eine sonstige Leistung der in § 4 Nr. 12 UStG bezeichneten Art, die nach § 3 a Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a UStG nicht steuerbar ist. Die Verpflegungsleistungen sind nicht steuerbar, da der Ort **dieser sonstigen Leistung** im Ausland liegt (§ 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 in Verbindung mit § 3 a Abs. 1 UStG).

Beispiel 2:

(Kettengeschäft)

¹Der Reiseunternehmer A kauft bei einer Luftverkehrsgesellschaft Beförderungskapazitäten über Beförderungsleistungen im grenzüberschreitenden Verkehr mit Luftfahrzeugen ein und gibt einen Teil dieser Beförderungskapazitäten an den Reiseunternehmer B weiter, der sie seinerseits den Reisenden im Rahmen seines Reiseprogramms in eigenem Namen anbietet.

²In diesem Fall unterliegt nur die Leistung des Reiseunternehmers B an den Reisenden der Besteuerung nach § 25 UStG. ³Die Umsätze auf den beiden Vorstufen (Luftverkehrsgesellschaft an Reiseunternehmer A und Reiseunternehmer A an Reiseunternehmer B) sind wie folgt zu behandeln: Für die Leistung der Luftverkehrsgesellschaft an den Reiseunternehmer A wird die Umsatzsteuer unter den Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 UStG nicht erhoben. ⁴Die Umsatzsteuer für die Leistung des Reiseunternehmers A an den Reiseunternehmer B ist aus Gründen der Gleichbehandlung aller Reiseunternehmer ebenfalls nicht zu erheben, wenn der Reiseunternehmer A für die Leistung an den Reiseunternehmer B keine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Steuer erteilt hat. ⁵Für den Reiseunternehmer B stellt das an den Reiseunternehmer A für den Einkauf der Beförderungskapazitäten entrichtete Entgelt die Aufwendung für eine Reisevorleistung dar.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 3:**(Incentive-Reisen)**

¹Die Firma X kauft bei einem Reiseunternehmer eine Kreuzfahrt ab Hafen Genua. ²Der Reisepreis umfaßt auch die Anreise mit dem Bus und eine Hotelübernachtung in Genua. ³Die Reise dient als Belohnung für besondere Arbeitsleistungen eines Arbeitnehmers der Firma X.

⁴**Der Ort** der einzelnen Reiseleistungen **richtet sich** beim Reiseunternehmer **nach den vorstehenden** Nummern 2 bis 4. ⁵Die Leistung der Firma X unterliegt der Besteuerung nach § 25 UStG. ⁶Zur Bemessungsgrundlage siehe Abschnitt 274 Abs. 5.

(3) ¹Erklärt der Leistungsempfänger nicht ausdrücklich, daß er die Reise für Zwecke seines Unternehmens erwirbt, oder bringt er dies nicht durch das Verlangen des gesonderten Steuerausweises in der Rechnung des Reiseunternehmers zum Ausdruck, kann der Reiseunternehmer grundsätzlich die Besteuerung nach § 25 UStG vornehmen. ²Hat 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, kann von einer Berichtigung abgesehen werden, wenn der Reiseunternehmer diese nicht ausdrücklich verlangt.

(4) ¹§ 25 Abs. 1 UStG gilt nicht, soweit der Unternehmer Reiseleistungen entweder ausschließlich vermittelt oder soweit einzelne Reiseleistungen im Rahmen einer Pauschalreise vermittelt werden. ²Die Besteuerung der Vermittlungsleistungen richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes. ³Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 5 UStG ist zu beachten (vgl. Abschnitt 53).

(5) Beim Zusammentreffen von Vermittlungsleistungen und Reiseleistungen gilt folgendes:

Bündelung von Leistungen und eigene Preisgestaltung durch Reisebüros

1. ¹Reisebüros erbringen in der Regel Vermittlungsleistungen, die der Regelbesteuerung unterliegen. ²Die Bündelung von Leistungen und die eigene Preisgestaltung kann jedoch auch zur Annahme von Reiseleistungen i.S. des § 25 UStG führen.

Beispiel:

¹Der Reiseveranstalter A hat ein Katalogangebot mit 2 Wochen Halbpension Mallorca für 850 DM ausgeschrieben. ²Das Reisebüro B übernimmt ein Kontingent von 20 Plätzen zu einem bestimmten Termin qua Option wie folgt:

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Einkauf		DM
20 x Angebot wie oben		640,00
abzüglich 10 v.H. Provision	64,00	
zuzüglich Umsatzsteuer 16 v.H.	<u>10,24</u>	<u>74,24</u>
		<u>565,76</u>
und ergänzt um einen Transfer		
zum Flughafen durch den		
deutschen Busunternehmer C für 40,00		<u>605,76</u>

³Dieses Angebot wird als Gruppenreise mit Zusatzleistungen wie folgt abgerechnet:

Kundenpreis	799,00	
zuzüglich Transfer	<u>60,00</u>	<u>859,00</u>
Bruttomarge des B		<u>253,24</u>

⁴Im Beispielsfall übernimmt das Reisebüro B ein Kontingent von Plätzen und damit auch das Risiko der Vermarktung. ⁵Bei einer bloßen Vermittlung der Reisen für einen Veranstalter besteht ein solches Vermarktungsrisiko nicht. ⁶Durch die eigene Preisgestaltung löst sich der Unternehmer B aus dem Vermittlungsverhältnis und erbringt beim Verkauf an einen Letztverbraucher eine Reiseleistung, die nach § 25 Abs. 1 UStG zu besteuern ist. ⁷Reisevorleistungen sind das Bündel „Pauschalreise“ und die Transferleistungen des Busunternehmers C.

Vermittlung von zusammengehörenden Reiseleistungen

2. ¹Bei Reisebüros ist fraglich, ob bei einem Verkauf einer Reise an einen Kunden mehrere Vermittlungsleistungen nebeneinander erbracht werden können.

Beispiel 1:

¹Ein Reiseveranstalter hat ein Katalogangebot mit 2 Wochen Halbpension Mallorca für 850 DM ausgeschrieben. ²Das Angebot des Veranstalters wird ohne Veränderungen zum Katalogpreis mit dem Kunden abgerechnet. ³Zudem wird an den Reisenden ein Zubringerflug oder ein Bustransfer als gesonderte Vermittlungsleistung erbracht, und zwar mit getrennten Abrechnungen unter Hinweis auf den Leistungsträger.

Beispiel 2:

Eine USA-Rundreise aus mehreren Bausteinen (Flug, Hotelvoucher, Mietwagengutschein) wird nach den im Beispiel 1 dargestellten Grundsätzen an den Reisenden „verkauft“.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 3:

¹Ein Katalogangebot für eine zweiwöchige Reise wird an den Kunden vermittelt, der Rückflug des Reisenden erfolgt nach 3 Wochen, das Reisebüro vermittelt einen Hotelaufenthalt für die 3. Woche. ²Die formalen Grundsätze des Beispiels 1 sollen gelten.

²Im Beispielsfall 1 liegen keine gebündelten Leistungen im Sinne der Nr. 1 vor, da der Unternehmer für beide Leistungen die Voraussetzungen einer Vermittlungsleistung erfüllt; sowohl für die Pauschalreise als auch für die zusätzliche Leistung übernimmt er kein Risiko. ³Auch die dargestellte Form der Abrechnung spricht für zwei nebeneinanderstehende Vermittlungsgeschäfte, da das Reisebüro dem Kunden den tatsächlichen Leistungsträger bekanntgibt.

⁴Die Beispiele 2 und 3 sind wie der Beispielsfall 1 zu beurteilen, wenn die Bedingungen des Vermittlungsgeschäfts, insbesondere hinsichtlich der Form der Abrechnung gegenüber dem Reisenden erfüllt sind.

(6) ¹Alle bei Durchführung der Reise erbrachten Leistungen gelten als einheitliche sonstige Leistung des Reiseveranstalters an den Leistungsempfänger, soweit der Reiseveranstalter gegenüber dem Leistungsempfänger in eigenem Namen auftritt und für die Durchführung der Reise Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter (Reisevorleistungen) in Anspruch nimmt. ²Die sonstige Leistung wird nach § 3 a Abs. 1 UStG an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Reiseveranstalter sein Unternehmen betreibt. ³Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte des Reiseveranstalters ausgeführt, gilt der Ort der Betriebsstätte als Leistungsort. ⁴Wenn ein im Drittland ansässiger Reiseveranstalter Reisen, die er im Drittland durch Einkauf und Bündelung der Reisevorleistungen produziert hat, über eigene Betriebsstätten im Inland vertreibt, ist für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung nach den allgemeinen Zuordnungskriterien (vgl. Abschnitt 33 Abs. 1 Sätze 6 bis 9) auf den Schwerpunkt der erbrachten Leistungen abzustellen. ⁵Da es bei der Zurechnung von Reiseleistungen zu einer Betriebsstätte maßgeblich auf den Schwerpunkt des Vertriebs (Verkaufs) der Reise und nicht auf den ihrer Produktion ankommt, ist die Reiseleistung am Ort der Betriebsstätte im Inland steuerbar.

(7) Für die Frage des Auftretens in eigenem Namen bei Reiseleistungen vgl. BFH-Urteil vom 20.11.1975 - BStBl 1976 II S. 307.

(8) ¹§ 25 Abs. 1 UStG gilt nur bei der Inanspruchnahme von Reisevorleistungen durch den Reiseunternehmer, nicht jedoch, soweit dieser Reiseleistungen durch Einsatz eigener Mittel (Eigenleistungen) - z.B. eigene Beförderungsmittel, eigenes Hotel, Betreuung durch angestellte Reiseleiter - erbringt. ²Für die Unterscheidung zwischen Eigenleistungen und Reisevorleistungen sind die tatsächlichen Verhältnisse der Leistungsausführung gegenüber dem Reisenden von Bedeutung; die umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehungen und die zivilrechtliche Beurteilung sind nicht entscheidend. ³Allein die Tatsache, daß der Reiseveranstalter die volle Verantwortung für die Durchführung der Reise zu tragen hat, führt noch nicht zur Annahme von Eigenleistungen. ⁴Für die Eigenleistungen gelten die allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften (vgl. BFH-Urteil vom

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

20.11.1975 - BStBl 1976 II S. 307). ⁵Bei Reisen, die sich auch auf das Ausland erstrecken, unterliegen der Besteuerung daher die jeweiligen im Inland erbrachten Einzelleistungen. ⁶Folgende Vorschriften sind zu beachten:

1. § 3 a Abs. 1 UStG bei Betreuung durch angestellte Reiseleiter,
2. § 3 b Abs. 1 und § 26 Abs. 3 UStG für Beförderungsleistungen,
3. § 3 a Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a UStG für Beherbergungsleistungen,
4. **§ 3 a Abs. 1 UStG für Verpflegungsleistungen (Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG).**

⁷Eigene Mittel sind auch dann gegeben, wenn der Unternehmer einen Omnibus ohne Fahrer oder im Rahmen eines Gestellungsvertrages ein bemanntes Beförderungsmittel anmietet. ⁸Der Unternehmer erbringt dagegen keine Reiseleistung unter Einsatz eigener Mittel, wenn er sich zur Ausführung einer Beförderung eines Omnibusunternehmers bedient, der die Beförderung in eigenem Namen, unter eigener Verantwortung und für eigene Rechnung ausführt. ⁹Der Omnibusunternehmer bewirkt in diesem Falle eine Beförderungsleistung an den Unternehmer, die als Reisevorleistung anzusehen ist (vgl. auch das Beispiel in Abschnitt 42 a Abs. 1).

(9) ¹Reisevorleistungen sind alle Leistungen, die von einem Dritten erbracht werden und dem Reisenden unmittelbar zugute kommen. ²In Betracht kommen alle Leistungen, die der Reisende in Anspruch nehmen würde, wenn er die Reise selbst durchführen würde, insbesondere Beförderung, Unterbringung und Verpflegung.

Beispiel:

¹Ein Reiseveranstalter führt eine Pauschalreise durch. ²Er bedient sich für die Beförderung, Unterbringung und Verpflegung anderer Unternehmer. ³Insoweit sind Reisevorleistungen gegeben.

³Keine Reisevorleistungen sind die folgenden Leistungen dritter Unternehmer, die nur mittelbar dem Reisenden zugute kommen:

1. Ein selbständiges Reisebüro vermittelt die Pauschalreisen des Reiseveranstalters.
2. Eine Kraftfahrzeugwerkstatt setzt auf einer Busreise das Fahrzeug instand.

(10) ¹Zur Abgrenzung weiterer Fälle von Eigenleistung zu Reisevorleistungen, z.B. Vergütungen an Zielgebietsagenturen (sog. Handling fee), Vermietung von Ferienhäusern und Ferienwohnungen, Anmietung bestimmter Kontingente (Betten, Flugzeugplätze), Vollcharterverträge, Reiseleiterersatz, vgl. BMF-Schreiben vom 7.4.1998 - BStBl I S. 380.

(11) ¹Gemischte Reiseleistungen liegen vor, wenn der Unternehmer sowohl Leistungen mit eigenen Mitteln erbringt (Absatz 8) als auch Reisevorleistungen in Anspruch nimmt (Absatz 9). ²In diesen Fällen ist § 25 UStG nur anwendbar, soweit der Unternehmer gegenüber dem Leistungsempfänger in eigenem Namen auftritt und Reisevorleistungen in Anspruch nimmt. ³Für die im Rahmen einer solchen Reise erbrachten Lei-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

stungen mit eigenen Mitteln gelten die allgemeinen Vorschriften (siehe Absatz 8). ⁴Der einheitliche Reisepreis muß in diesem Falle aufgeteilt werden.

Beispiel:

¹Im Rahmen einer Pauschalreise befördert der Unternehmer die Reisenden im eigenen Bus.

²Unterbringung und Verpflegung erfolgen in einem fremden Hotel.

³In diesem Falle unterliegt die Beförderungsleistung der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften; die Unterbringungs- und Verpflegungsleistung unterliegt der Besteuerung nach § 25 Abs. 3 UStG. ⁴Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen vgl. Abschnitt 274 Abs. 2.

(12) Für eine einheitliche Reiseleistung im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 2 UStG sind die unternehmerbezogenen Steuerbefreiungen nach § 4 UStG, z.B. § 4 Nr. 25 UStG, zu beachten.

(13) ¹Eine im Reisepreis enthaltene Reiserücktrittskostenversicherung, deren Abschluß bei Buchung der Reise für den Leistungsempfänger obligatorisch ist, ist Bestandteil der einheitlichen Reiseleistung im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 3 UStG und keine selbständige Leistung, auf die die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 10 Buchstabe b UStG anzuwenden ist. ²Die auf die Reiserücktrittskostenversicherung entfallende anteilige Marge ist somit nicht steuerfrei. ³Stellt dagegen der Reiseveranstalter den Abschluß einer Reiserücktrittskostenversicherung in das Belieben des Leistungsempfängers und berechnet er ggf. das Versicherungsentgelt neben dem Reisepreis gesondert, liegt hinsichtlich des Abschlusses der Versicherung eine auch umsatzsteuerrechtlich gesondert zu beurteilende Leistung vor, die nicht der Margenbesteuerung unterliegt. ⁴Die Leistung kann je nach Sachverhalt entweder unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 10 Buchstabe b UStG (Verschaffung von Versicherungsschutz) oder unter denen des § 4 Nr. 11 UStG (Umsatz aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter) steuerfrei sein.

(14) ¹Tritt der Reisende vor Reisebeginn vom Reisevertrag zurück und hat er für diesen Fall eine in dem Reisevertrag vorab vereinbarte Entschädigung zu entrichten (Stornogebühr), liegt beim Reiseveranstalter echter Schadensersatz vor. ²Dies gilt unter der Voraussetzung, daß zivilrechtlich ein Rücktrittsrecht besteht, auch, wenn der Reiseveranstalter selbst als Folge der Stornierung einer Reise durch den Kunden bereits bestellte Reisevorleistungen (z.B. Hotelzimmer) stornieren und dafür ebenfalls Stornogebühren zahlen muß. ³Dagegen erhöhen Umbuchungs- und Änderungsgebühren, die der Reisende bei Änderung eines bestehenbleibenden Reisevertrags zu entrichten hat, das Entgelt für die Reiseleistung und teilen dessen Schicksal.

(15) ¹§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG gilt auch für die Besteuerung von Anzahlungen auf Reiseleistungen. ²Wenn gemischte Reiseleistungen aufzuteilen sind und wenn für die unter § 25 UStG fallenden Reiseleistungen die Margenermittlung nach § 25 Abs. 3 UStG durchgeführt wird, wird aus Vereinfachungsgründen zugelassen, daß für solche Reiseleistungen vereinnahmte Anzahlungen nur mit einem sachgerecht geschätzten Anteil der Besteuerung unterworfen werden. ³Bei der Schätzung kann berücksichtigt werden, daß Anzahlungen auf steuerfreie Eigenleistungen nicht zu besteuern und Anzahlungen auf steuerpflichtige Eigenleistungen (z.B. inländische

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Streckenanteile von Beförderungsleistungen) - ggf. nur anteilig - zu besteuern sind. ⁴Anzahlungen für steuerpflichtige Reiseleistungen, für die die Bemessungsgrundlage nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG zu ermitteln ist, können mit einem Anteil angesetzt werden, der der steuerpflichtigen Marge des Vorjahrs entspricht.

273. Steuerfreiheit von Reiseleistungen

(1) ¹Nach § 25 Abs. 2 UStG ist eine Reiseleistung steuerfrei, soweit die ihr zuzurechnenden Reisevorleistungen ausschließlich im Drittlandsgebiet erbracht werden. ²Zu den Reisevorleistungen können insbesondere Unterkunft, Verpflegung und die Beförderung von Personen gehören.

Beispiel 1:

¹Ein Reiseveranstalter bietet eine Flugrundreise in den USA bzw. eine Schiffskreuzfahrt in der Karibik zu einem Pauschalpreis an. ²Hin- und Rückreise sind in dem Preis nicht enthalten.

³Die in der Beförderung der Reisenden bestehenden Reisevorleistungen werden im Drittlandsgebiet erbracht. ⁴Erfolgen auch alle übrigen Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet, ist die Reiseleistung des Veranstalters insgesamt steuerfrei.

Beispiel 2:

¹Ein deutscher Reiseveranstalter bietet Pauschalreisen nach Kreta im eigenen Namen an, deren Leistungsbestandteile er selbst eingekauft hat. ²Er nimmt dabei Betreuungsleistungen eines schweizerischen Unternehmers in Anspruch, der im Reisezielgebiet keine Betriebsstätte hat und die Leistungen durch angestellte Reiseleiter ausführen lässt.

³Nach dem BFH-Urteil vom 23.9.1993 - BStBl 1994 II S. 272 werden Reisebetreuungsleistungen von angestellten Reiseleitern am Unternehmenssitz des Reiseveranstalters erbracht. ⁴Die Betreuungsleistung im Beispielsfall wird demnach im Drittlandsgebiet bewirkt. ⁵Die Marge des deutschen Reiseveranstalters bleibt insoweit steuerfrei.

(2) ¹Die einheitliche sonstige Leistung ist insgesamt steuerpflichtig, wenn die in Absatz 1 bezeichneten Reisevorleistungen ausschließlich im Gemeinschaftsgebiet bewirkt werden. ²Zu den Reisevorleistungen gehören insbesondere die Unterkunft und die Verpflegung im Gemeinschaftsgebiet.

Beispiel:

¹Ein deutscher Reiseveranstalter bietet im eigenen Namen Flugpauschalreisen von deutschen und schweizerischen Flugorten nach Kreta an. ²Er hat die Reisen im Wege eines Kettengeschäftes von einem Reiseveranstalter mit Sitz in der Schweiz übernommen. ³Der schweizerische Reiseveranstalter hat die einzelnen Reisebestandteile von im

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Gemeinschaftsgebiet ansässigen Leistungsträgern (Fluggesellschaften, Hotels, Betreuungsunternehmen) erworben und zu einer einheitlichen Pauschalreise gebündelt.

⁴Auf Kettengeschäfte der vorliegenden Art findet § 25 UStG auf der Vorstufe keine Anwendung, da die Reiseleistungen des Paketveranstalters für das Unternehmen des erwerbenden Reiseveranstalters bestimmt sind (Abschnitt 272 Abs. 2). ⁵Der Ort für diese Leistungen richtet sich nicht nach § 25 Abs. 1 Satz 4 und § 3a Abs. 1 UStG, sondern nach den allgemeinen Vorschriften des Gesetzes. ⁶Daß der Sitzort des Paketveranstalters im Drittland liegt, führt insoweit nicht zur Steuerfreiheit der Marge des inländischen Reiseveranstalters. ⁷Für die Steuerfreiheit kommt es darauf an, wo die einzelnen Reisevorleistungen ausgeführt werden. ⁸Da im Beispielsfall sämtliche Reisevorleistungen im Gemeinschaftsgebiet bewirkt werden, ist die Marge des deutschen Reiseveranstalters insgesamt steuerpflichtig.

(3) ¹Werden die Reisevorleistungen nur zum Teil im Drittlandsgebiet, im übrigen aber im Gemeinschaftsgebiet erbracht, so ist die Reiseleistung nur insoweit steuerfrei, als die Reisevorleistungen auf das Drittlandsgebiet entfallen. ²Dies gilt auch für Reisevorleistungen, die in der Beförderung von Personen mit Flugzeugen und Schiffen bestehen. ³Erstreckt sich somit eine Beförderung sowohl auf das Drittlandsgebiet als auch auf das Gemeinschaftsgebiet, so hat der Reiseveranstalter die gesamte Beförderungsleistung nach Maßgabe der zurückgelegten Strecken in einen auf das Drittlandsgebiet und in einen auf das Gemeinschaftsgebiet entfallenden Anteil aufzuteilen.

Beispiel:

¹Ein Reiseveranstalter bietet eine Flugreise in die USA ab München zu einem Pauschalpreis an.

²Die Reiseleistung des Veranstalters ist insoweit steuerpflichtig, als die Personenbeförderung im Flugzeug (Reisevorleistung) über Gemeinschaftsgebiet führt.

(4) ¹Erstreckt sich eine Personenbeförderung im Luftverkehr (Reisevorleistung) sowohl auf das Drittlandsgebiet als auch auf das Gemeinschaftsgebiet, so kann der Reiseveranstalter abweichend von Absatz 3 aus Vereinfachungsgründen wie folgt verfahren:

²Liegt der Zielort der Personenbeförderung im Drittlandsgebiet, gilt die Beförderungsleistung (Reisevorleistung) insgesamt als im Drittlandsgebiet erbracht.

Beispiel 1:

¹Ein Reiseveranstalter bietet eine Flugreise von Düsseldorf nach den Kanarischen Inseln zu einem Pauschalpreis an.

²Da der Zielort der Reise im Drittlandsgebiet liegt, gilt die Beförderungsleistung insgesamt als im Drittlandsgebiet erbracht. ³Erfolgen auch alle übrigen Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet, ist die Reiseleistung des Veranstalters insgesamt steuerfrei.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

³Liegt der Zielort der Personenbeförderung im Gemeinschaftsgebiet, gilt die Beförderungsleistung (Reisevorleistung) insgesamt als im Gemeinschaftsgebiet erbracht.

Beispiel 2:

¹Ein Reiseveranstalter bietet eine Flugreise von Düsseldorf nach Athen zu einem Pauschalpreis an.

²Da der Zielort der Reise im Gemeinschaftsgebiet liegt, gilt die Beförderungsleistung als im Gemeinschaftsgebiet erbracht. ³Erfolgen auch alle übrigen Reisevorleistungen im Gemeinschaftsgebiet, ist die Reiseleistung des Veranstalters insgesamt steuerpflichtig.

⁴Hin- und Rückflug sind bei der Anwendung der Vereinfachungsregelung als eine Reisevorleistung anzusehen. ⁵Der Zielort bestimmt sich nach dem Hinflug. ⁶Zwischenlandungen aus flugtechnischen Gründen berühren die Anwendung der Vereinfachungsregelung nicht.

(5) ¹Macht ein Reiseveranstalter von der Vereinfachungsregelung nach Absatz 4 Gebrauch, so muß er diese Regelung bei allen von ihm veranstalteten Reisen anwenden. ²Er kann jedoch jederzeit dazu übergehen, seine in einer Personenbeförderung bestehenden Reisevorleistungen insgesamt nach den Streckenanteilen (Absatz 3) aufzuteilen. ³Hat der Reiseveranstalter den steuerfreien Anteil seiner Reiseleistungen nach Absatz 3 ermittelt, kann er zum Verfahren nach Absatz 4 nur übergehen, wenn die Ermittlung nach Absatz 3 nachweisbar mit unzumutbaren Schwierigkeiten verbunden ist.

(6) Erstreckt sich eine Personenbeförderung bei Kreuzfahrten mit Schiffen im Seeverkehr sowohl auf das Drittlandsgebiet als auch auf das Gemeinschaftsgebiet, so kann der Reiseveranstalter abweichend von Absatz 3 von der Berücksichtigung des auf das Gemeinschaftsgebiet entfallenden Anteils der gesamten Beförderungsstrecke wegen Geringfügigkeit dieses Anteils absehen.

Beispiel:

¹Ein Reiseveranstalter bietet eine Kreuzfahrt im Mittelmeer an, die in Genua beginnt und endet.

²Die in der Beförderung der Reisenden bestehenden Reisevorleistungen sind als im Drittlandsgebiet erbracht anzusehen. ³Die Reiseleistung des Veranstalters ist steuerfrei.

274. Bemessungsgrundlage bei Reiseleistungen

(1) ¹Abweichend von § 10 UStG ist Bemessungsgrundlage lediglich die Differenz (Marge) zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger entrichtet und den Aufwendungen für die Reisevorleistungen, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel 1:

¹Ein Reiseveranstalter mit Sitz oder Betriebsstätte im Inland führt eine Bahnpauschalreise im Inland aus. ²Der Preis beträgt 440 DM. ³Es nehmen 40 Personen teil. ⁴Der Reiseveranstalter hat für Reisevorleistungen aufzuwenden:

1. an die Deutsche Bahn AG für die Fahrt (einschließlich Umsatzsteuer)	3.200,- DM,
2. an Hotel für Unterkunft (einschließlich Umsatzsteuer)	12.000,- DM.

⁵Die Marge für die Leistung des Reiseveranstalters ermittelt sich wie folgt:

Reisepreis (Aufwendungen der Reisetilnehmer)	17.600,- DM
./. Reisevorleistungen	
für Fahrt	3.200,- DM
für Unterkunft	12.000,- DM
	<u>15.200,- DM</u>
Marge	2.400,- DM
./. darin enthaltene Umsatzsteuer	
(16/116 = Steuersatz 16 v.H.)	<u>331,96 DM</u>
Bemessungsgrundlage	<u>2.068,97 DM</u>

²Zu den Aufwendungen für Reisevorleistungen gehören auch die Aufwendungen, die der Unternehmer aufgrund vertraglicher Vereinbarung für nicht ausgenutzte Kapazitäten (vgl. Abschnitt 272 Abs. 10) zahlen muß.

Beispiel 2:

Der Reiseunternehmer, der einem Hotel die Abnahme einer bestimmten Zahl von Zimmern oder auch aller Zimmer garantiert hat, muß das dafür vertraglich vereinbarte Entgelt auch dann in voller Höhe entrichten, wenn er die gebuchten Zimmer nicht alle oder nicht für den vereinbarten Abnahmezeitraum belegen kann.

³Werden im Abrechnungsverkehr zwischen Leistungsträgern und Reiseveranstaltern Reisevorleistungen ausgehend vom sog. Bruttowert (Verkaufspreis abzüglich Provisionen zuzüglich Umsatzsteuer auf den Provisionsbetrag) berechnet, handelt es sich bei den Provisionen regelmäßig um Entgelts- bzw. Reisevorleistungsminderungen und nicht um Vergütungen für besondere (Vermittlungs-)Leistungen. ⁴Der Wert der Reisevorleistungen ist dann identisch mit dem Wert einer agenturmäßigen Nettoberechnung. ⁵Die in den Abrechnungen des Leistungsträgers auf den Provisionsbetrag gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer wird weder vom Leistungsträger noch vom Reiseveranstalter nach § 14 Abs. 3 UStG geschuldet. ⁶Aufwendungen für Reisevorleistungen in fremder Währung sind nach § 16 Abs. 6 UStG in dem Zeitpunkt umzurechnen, in dem die Aufwendungen geleistet worden sind.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(2) ¹Treffen bei einer Reise Leistungen des Unternehmers mit eigenen Mitteln und Leistungen Dritter zusammen (vgl. Abschnitt 272 Abs. 11), sind für die Berechnung der Marge die eigenen Leistungen grundsätzlich im prozentualen Verhältnis zu den Fremdleistungen auszuscheiden. ²Die eigenen Leistungen sind mit den dafür aufgewendeten Kosten (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

Beispiel:

¹Ein Reiseveranstalter mit Sitz oder Betriebsstätte im Inland führt eine Omnibuspauschalreise im Inland aus. ²Der Preis beträgt 600 DM. ³Es nehmen 50 Personen teil. ⁴Dem Unternehmer entstehen folgende Aufwendungen:

	DM	v.H.
1. Eigenleistungen		
a) Beförderung mit eigenem Bus	4.000,—	
b) Betreuung am Zielort durch angestellte Reiseleiter	<u>1.000,—</u>	
insgesamt	5.000,—	20
2. Reisevorleistungen Dritter		
Unterkunft und Verpflegung	<u>20.000,—</u>	80
	25.000,—	100

⁵Die Marge errechnet sich wie folgt:

Reisepreis (Aufwendungen der Reisetilnehmer)	30.000,— DM
./. 20 v.H. für Eigenleistungen	<u>6.000,— DM</u>
	24.000,— DM
./. Reisevorleistungen	<u>20.000,— DM</u>
Marge	4.000,— DM
./. darin enthaltene Umsatzsteuer (16/116 = Steuersatz 16 v.H.)	<u>551,72 DM</u>
Marge = Bemessungsgrundlage	<u>3.448,28 DM</u>

⁶Der Unternehmer hat mit 16 v.H. zu versteuern:

a) seine Eigenleistung (6.000 DM ./. darin enthaltene Umsatzsteuer in Höhe von 16/116 = Steuersatz 16 v.H.)	5.172,41 DM
b) die Reiseleistung	<u>3.448,28 DM</u>
	<u>8.620,69 DM</u>

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

³Die Eigenleistungen können auch in anderer Weise ermittelt werden, wenn dies zu einem sachgerechten Ergebnis führt.

(3) Ist die einheitliche sonstige Leistung teils steuerfrei und teils steuerpflichtig (vgl. Abschnitt 273 Abs. 3), ist die Bemessungsgrundlage für die unter § 25 UStG fallenden Umsätze im Verhältnis der Reisevorleistungen im Sinne des § 25 Abs. 2 UStG zu den übrigen Reisevorleistungen aufzuteilen.

Beispiel:

¹Ein Reiseveranstalter mit Sitz oder Betriebsstätte im Inland führt von einem inländischen Flughafen eine Flugpauschalreise nach Prag aus. ²Der Preis beträgt 1.100 DM. ³Es nehmen 80 Personen teil.

⁴Der Veranstalter hat an Reisevorleistungen aufzuwenden:

1. Flugkosten	20.000,— DM
2. Kosten für Unterkunft und Verpflegung im Hotel (einschließlich Umsatzsteuer)	<u>60.000,— DM</u>
insgesamt	80.000,— DM

⁵Die Marge errechnet sich wie folgt:

Reisepreis (Aufwendungen der Reise- teilnehmer)	88.000,— DM
./. Reisevorleistungen	<u>80.000,— DM</u>
Gesamtmenge	8.000,— DM
davon entfallen	
a) auf Unterkunft und Verpflegung im Drittlandsgebiet 75 v.H. der Reise- vorleistungen - steuerfrei nach § 25 Abs. 2 UStG -	6.000,— DM
b) auf den Flug 25 v.H. der Reisevorleistungen = 2.000,— DM. Da nur 60 v.H. der Flugstrecke über Gemein- schaftsgebiet führt, beträgt der nach § 25 Abs. 2 UStG steuer- freie Anteil 800,— DM, der steuer- pflichtige Anteil	1.200,— DM
./. darin enthaltene Umsatzsteuer (16/116 v.H. = Steuersatz 16 v.H.)	<u>165,52 DM</u>
steuerpflichtig	<u>1.034,48 DM</u>

⁶Die Bemessungsgrundlage für die Flugpauschalreise beträgt danach für steuerfreie Umsätze 6.800,— DM und für steuerpflichtige Umsätze **1.034,48 DM**.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

(4) ¹Die Errechnung der Marge für die einzelne Leistung (vgl. Beispiele in den Absätzen 1 bis 3) kann bei Pauschalreisen mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden sein. ²Eine Zuordnung der Reisevorleistungen wird vielfach abrechnungstechnische Probleme aufwerfen. ³§ 25 Abs. 3 letzter Satz UStG sieht deshalb Erleichterungen vor. ⁴Der Unternehmer hat danach die Möglichkeit, die Marge für bestimmte Gruppen von Reiseleistungen zu ermitteln. ⁵Dies kann z.B. die Marge für eine in sich abgeschlossene Reise, z.B. Kreuzfahrt, oder für sämtliche Reisen während eines bestimmten Zeitraums (Saison) in einen Zielort oder ein Zielgebiet sein. ⁶Er kann aber auch die Marge für seine gesamten innerhalb eines Besteuerungszeitraums bewirkten Reiseleistungen, soweit sie unter die Sonderregelung des § 25 UStG fallen, in einer Summe ermitteln.

Beispiel:

¹Der Unternehmer hat im Kalenderjahr Reiseleistungen in Höhe von insgesamt 2.700.000 DM bewirkt.

²An touristischen Direktaufwendungen sind ihm entstanden:

	DM	v.H.
Eigenleistungen		
Beförderungen mit eigenen		
Bussen (davon 40 v.H. Strecke		
im Inland = steuerpflichtig)	500.000,—	20
Reisevorleistungen		
1. Beförderungen mit Luftfahrzeugen		
a) über Gemeinschafts-		
gebiet 200.000,— DM		
b) über Drittlands-		
gebiet 300.000,— DM	500.000,—	20
2. Unterkunft und Verpflegung		
in EG-Mitgliedstaaten	1.000.000,—	40
3. Unterkunft und Verpflegung		
in Drittländern	<u>500.000,—</u>	<u>20</u>
	2.500.000,—	100

³Die Marge errechnet sich wie folgt:

Einnahmen aus Reiseleistungen	2.700.000,— DM
./. 20 v.H. Eigenleistungen	<u>540.000,— DM</u>
	2.160.000,— DM
./. Reisevorleistungen	<u>2.000.000,— DM</u>
Marge	160.000,— DM

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

davon entfallen auf

Reisevorleistungen i.S. von § 25

Abs. 2 UStG (Nr. 1 b und Nr. 3) =

40 v.H. der gesamten Reisevorleistungen

- steuerfrei -

64.000,— DM

Reisevorleistungen (Nr. 1 a und

Nr. 2) = 60 v.H. der gesamten

Reisevorleistungen - steuerpflichtig -

96.000,— DM

./.. darin enthaltene Umsatzsteuer

(16/116 = Steuersatz 16 v.H.)

13.241,38 DM

Bemessungsgrundlage für steuer-

pflichtige Reiseleistungen

82.758,62 DM

⁴Der Unternehmer hat danach mit

16 v.H. zu versteuern:

steuerpflichtige Reiseleistungen

82.758,62 DM

seine Beförderungsleistung mit

eigenen Bussen, soweit sie auf das

Inland entfällt (40 v.H. der Einnahmen

aus den Eigenleistungen

i.H. von 540.000 DM = 216.000 DM

./.. darin enthaltene Umsatzsteuer

i.H. von 16/116 = Steuersatz 16 v.H.)

186.206,89 DM

268.965,51 DM

⁵Nach § 25 Abs. 2 UStG sind

steuerfrei

64.000,— DM

⁶Nicht steuerbar sind die auf das Ausland

entfallenden Beförderungsleistungen

(§ 3 b Abs. 1 UStG)

324.000,— DM

(5) Für den Unternehmer, der eine „Incentive-Reise“ für sein Unternehmen erwirbt, gilt folgendes:

1. ¹Wird die Reise einem Betriebsangehörigen als **unentgeltliche Wertabgabe** im Sinne des **§ 3 Abs. 9 a Nr. 2 UStG** (vgl. Abschnitt 272 Abs. 2 Beispiel 3) oder gegen Entgelt überlassen, so bewirkt der Unternehmer damit eine Reiseleistung, die der Besteuerung nach § 25 UStG unterliegt. ²Im Falle einer **unentgeltlichen Wertabgabe** ergibt sich jedoch keine Marge, weil sich die Kosten nach § 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG mit den Aufwendungen des Unternehmers für den Erwerb der Reise decken. ³Das gleiche gilt, wenn eine Barzahlung des Arbeitnehmers für die Reise die Aufwendungen des Unternehmers für den Erwerb der Reise nicht übersteigt. ⁴Der Abzug der auf den Erwerb der Reise entfallenden Vorsteuer ist in diesen Fällen nach § 25 Abs. 4 UStG ausgeschlossen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. Wird die Reise nicht gegen Entgelt oder nicht als unentgeltliche Wertabgabe an Betriebsangehörige weitergegeben, sondern im Unternehmen verwendet, z.B. für Dienstreisen von Angestellten, als Kundengeschenk, als Prämie für Handelsvertreter usw., so bewirkt der Unternehmer keine Reiseleistung im Sinne des § 25 UStG.

(6) ¹Überläßt ein Reiseveranstalter an seine Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses Reisen verbilligt oder unentgeltlich (vgl. Abschnitt 272 Abs. 1), ergibt sich keine Marge, weil sich die Kosten nach § 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG mit den Aufwendungen des Reiseveranstalters für die Reise decken. ²Ein Vorsteuerabzug für die Reisevorleistungen entfällt gem. § 25 Abs. 4 UStG.

(7) ¹Durch die Erleichterungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 25 Abs. 3 UStG wird die Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen nicht berührt. ²Soweit in diesen Fällen die Höhe der Marge für die im Voranmeldungszeitraum bewirkten Umsätze noch nicht feststeht, bestehen keine Bedenken, daß der Unternehmer in der Umsatzsteuer-Voranmeldung als Bemessungsgrundlage geschätzte Beträge zugrundelegt, die anhand der Kalkulation oder nach Erfahrungssätzen der Vorjahre zu ermitteln sind. ³Das gleiche gilt in den Fällen, in denen der Unternehmer zwar die Marge für jede einzelne Leistung ermittelt, ihm aber am Ende des Voranmeldezeitraums die Höhe der Reisevorleistung für die in diesem Zeitraum bewirkten Leistungen noch nicht bekannt ist. ⁴Es muß dabei gewährleistet sein, daß sich nach endgültiger Feststellung der Bemessungsgrundlage nicht regelmäßig höhere Abschlußzahlungen ergeben

275. Vorsteuerabzug bei Reiseleistungen

(1) ¹Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind die Umsatzsteuerbeträge, die auf Reisevorleistungen entfallen, auf Leistungen Dritter also, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen. ²Umsatzsteuerbeträge, die dem Unternehmer für andere für sein Unternehmen ausgeführte Leistungen in Rechnung gestellt werden, sind dagegen unter den Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuern abziehbar. ³Hierzu gehören z.B. Vorsteuerbeträge, die beim Erwerb von Einrichtungsgegenständen, Büromaschinen und Büromaterial anfallen. ⁴Der Vorsteuerabzug steht dem Unternehmer auch zu, wenn die empfangene Leistung zwar mit der Reise unmittelbar zusammenhängt, aber dem Reisenden lediglich mittelbar zugute kommt (vgl. hierzu Abschnitt 272 Abs. 9 Nr. 1 und 2).

(2) ¹Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entfällt nur insoweit, als der Unternehmer Reiseleistungen bewirkt, die nach § 25 UStG der Besteuerung unterliegen. ²Allerdings kommt es nicht darauf an, ob der Unternehmer für die steuerpflichtigen Reiseleistungen tatsächlich Umsatzsteuer zu entrichten hat. ³Nicht beansprucht werden kann der Vorsteuerabzug deshalb auch in den Fällen, in denen es für die Reiseleistung im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG an einer Bemessungsgrundlage (§ 25 Abs. 3 UStG) fehlt. ⁴Eine Bemessungsgrundlage nach § 25 Abs. 3 UStG ergibt sich dann nicht, wenn die vom Unternehmer für Reisevorleistungen aufgewendeten Beträge genau so hoch sind wie der vom Leistungsempfänger für die Reiseleistung gezahlte Betrag oder wenn die Beträge für Reisevorleistungen den vom Leistungsempfänger gezahlten Betrag übersteigen (vgl. Abschnitt 274 Abs. 5 Nr. 1 und Abs. 6). ⁵Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug folglich insbesondere auch bei „Incentive-Reisen“ (vgl. Ab-

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

schnitt 272 Abs. 2 Beispiel 3 und Abschnitt 274 Abs. 5), die der Unternehmer erwirbt und Arbeitnehmern entweder **ohne Aufschlag weiterberechnet oder als unentgeltliche Wertabgabe überläßt**.

(3) ¹Der Ausschluß des Vorsteuerabzugs nach § 25 Abs. 4 Satz 1 UStG gilt u.a. auch für im Ausland ansässige Reiseveranstalter sowie bei im Ausland befindlichen Betriebsstätten eines im Inland ansässigen Reiseveranstalters. ²Ein im Ausland ansässiger Reiseveranstalter, der im Inland Reisevorleistungen in Anspruch nimmt, kann deshalb die ihm für diese Reisevorleistungen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen. ³Ebensowenig kann eine Vergütung dieser Umsatzsteuer in dem besonderen Verfahren nach § 18 Abs. 9 UStG, §§ 59 bis 61 UStDV begehrt werden. ⁴Der im Inland ansässige Reiseveranstalter, der im Ausland eine Betriebsstätte unterhält, ist auch insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, als dieser Betriebsstätte für die von ihr in Anspruch genommenen Reisevorleistungen Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden ist.

(4) ¹Der Vorsteuerabzug ist nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe a UStG nicht ausgeschlossen, wenn die Reiseleistung nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfrei ist. ²Das gleiche gilt nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a UStG für Reiseleistungen im Ausland und für unentgeltliche Reiseleistungen, die im Inland bzw. bei Zahlung eines Entgelts nach § 25 Abs. 2 UStG umsatzsteuerfrei wären. ³Durch diese Regelung wird sichergestellt, daß der Unternehmer den Vorsteuerabzug für alle empfangenen Leistungen beanspruchen kann, die wirtschaftlich den nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfreien oder entsprechenden nicht steuerbaren Reiseleistungen ganz oder teilweise zuzurechnen sind, z.B. die Vermittlung einer Pauschalreise durch einen anderen Unternehmer oder die Lieferung von Reiseprospekten und Katalogen an den Unternehmer. ⁴Für die in § 25 Abs. 2 Satz 1 UStG bezeichneten Reisevorleistungen entfällt der Vorsteuerabzug, denn diese Leistungen unterliegen im Inland nicht der Besteuerung.

276. Aufzeichnungspflichten bei Reiseleistungen

(1) ¹Unternehmer, die nicht nur Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG ausführen, müssen die Aufzeichnungen für diese Leistungen und für die übrigen Umsätze gegeneinander abgrenzen. ²Zu den übrigen Umsätzen zählen insbesondere auch die Reiseleistungen, auf die § 25 UStG nicht anzuwenden ist, z.B. Reiseleistungen, die für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind, und Reiseleistungen, die der Unternehmer mit eigenen Mitteln erbringt (vgl. Abschnitt 272 Abs. 2 und 8).

(2) ¹Die Aufzeichnungspflicht des Unternehmers erstreckt sich nicht nur auf die umsatzsteuerpflichtigen Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG, sondern umfaßt auch die nach § 25 Abs. 2 UStG umsatzsteuerfreien Reiseleistungen. ²Führt der Unternehmer sowohl umsatzsteuerpflichtige als auch umsatzsteuerfreie Reiseleistungen aus, so muß aus seinen Aufzeichnungen nach § 25 Abs. 5 Nr. 4 UStG hervorgehen, welche Leistungen steuerpflichtig und welche steuerfrei sind. ³Dazu ist es erforderlich, daß entweder in den Aufzeichnungen die steuerpflichtigen und die steuerfreien Reiseleistungen voneinander abgegrenzt oder die steuerpflichtigen Reiseleistungen getrennt von den steuerfreien aufgezeichnet werden.

(3) ¹Im einzelnen ist nach § 25 Abs. 5 UStG über die Reiseleistungen folgendes aufzuzeichnen:

1. der Betrag, den der Leistungsempfänger für die Leistungen aufwendet,

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. die Beträge, die der Unternehmer für Reisevorleistungen aufwendet, und
3. die Bemessungsgrundlage nach § 25 Abs. 3 UStG.

²Der Unternehmer muß zwar die Bemessungsgrundlage nach § 25 Abs. 3 UStG errechnen. ³Die Berechnungen selbst braucht er aber nicht aufzuzeichnen und aufzubewahren.

Aufzeichnung der von den Leistungsempfängern für Reiseleistungen aufgewendeten Beträge (§ 25 Abs. 5 Nr. 1 UStG)

(4) ¹Aufgezeichnet werden müssen die für Reiseleistungen vereinbarten - berechneten - Preise einschließlich der Umsatzsteuer. ²Ändert sich der vereinbarte Preis nachträglich, so hat der Unternehmer auch den Betrag der jeweiligen Preisminderung oder Preiserhöhung aufzuzeichnen.

(5) ¹Der Unternehmer muß grundsätzlich den Preis für jede einzelne Reiseleistung aufzeichnen. ²Das gilt auch dann, wenn nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG die Bemessungsgrundlage statt für die einzelne Leistung für bestimmte Gruppen von Reiseleistungen oder für die in einem Besteuerungszeitraum erbrachten Reiseleistungen insgesamt ermittelt wird. ³Führt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger mehrere Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG aus, so braucht er nur den Gesamtpreis für diese Reiseleistungen aufzuzeichnen.

(6) ¹Soweit der Unternehmer gemischte Reiseleistungen (vgl. **Abschnitt 272 Abs. 11**) ausführt, bei denen er einen Teil der Leistungen mit eigenen Mitteln erbringt, muß aus den Aufzeichnungen hervorgehen, auf welchen Umsatz § 25 UStG anzuwenden ist und welcher Umsatz nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes zu versteuern ist. ²Dazu sind neben dem für die Reise berechneten Gesamtpreis der auf die Reiseleistung nach § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG entfallende Preisanteil und der anteilige Preis oder das Entgelt für die mit eigenen Mitteln des Unternehmens erbrachten Leistungen aufzuzeichnen. ³Ermittelt der Unternehmer nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG die Bemessungsgrundlage für Gruppen von Reiseleistungen oder für die in einem Besteuerungszeitraum ausgeführten Reiseleistungen insgesamt, so können die Gesamtbeträge der Preisanteile für Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG und der Preisanteile bzw. Entgelte, die auf die mit eigenen Mitteln erbrachten Leistungen entfallen, errechnet und aufgezeichnet werden.

Aufzeichnung der vom Unternehmer für Reisevorleistungen aufgewendeten Beträge (§ 25 Abs. 5 Nr. 2 UStG)

(7) ¹Grundsätzlich sind die für Reisevorleistungen vereinbarten - berechneten - Preise einschließlich der Umsatzsteuer aufzuzeichnen. ²Ändern sich die Preise für Reisevorleistungen nachträglich, so ist dies in den Aufzeichnungen festzuhalten.

(8) ¹Aufgezeichnet werden müssen auch die Preise für die in § 25 Abs. 2 Satz 1 UStG aufgeführten Reisevorleistungen, die zur Steuerbefreiung der betreffenden Reiseleistungen führen. ²Nimmt der Unternehmer neben Reisevorleistungen, die eine Steuerbefreiung der jeweiligen Reiseleistung nach sich

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

ziehen, auch andere Reisevorleistungen in Anspruch, so sind die beiden Gruppen von Reisevorleistungen in den Aufzeichnungen deutlich voneinander abzugrenzen.

(9) ¹Aus den Aufzeichnungen des Unternehmers muß grundsätzlich hervorgehen, für welche Reiseleistung die einzelne Reisevorleistung in Anspruch genommen worden ist. ²Hat der Unternehmer die in Anspruch genommene Reisevorleistung für mehrere Reiseleistungen verwendet, so ist in den Aufzeichnungen außer dem Gesamtpreis anzugeben, welche Teilbeträge davon auf die einzelnen Reiseleistungen entfallen. ³Das gleiche gilt, wenn der Unternehmer eine Rechnung erhält, in der ihm mehrere Reisevorleistungen berechnet werden.

(10) ¹Ermittelt der Unternehmer nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG für bestimmte Gruppen von Reiseleistungen oder für die in einem Besteuerungszeitraum ausgeführten Reiseleistungen die Bemessungsgrundlage insgesamt, so entfällt die Verpflichtung, in den Aufzeichnungen die Reisevorleistungen ganz oder anteilig den einzelnen Reiseleistungen zuzuordnen. ²Aus den Aufzeichnungen des Unternehmers muß in diesen Fällen lediglich zu ersehen sein, daß die Reisevorleistungen für eine bestimmte Gruppe von Reiseleistungen oder die in einem Besteuerungszeitraum ausgeführten Reiseleistungen in Anspruch genommen worden sind.

Aufzeichnung der Bemessungsgrundlage für Reiseleistungen (§ 25 Abs. 5 Nr. 3 UStG)

(11) ¹Aufgezeichnet werden müssen sowohl die Bemessungsgrundlagen für umsatzsteuerpflichtige Reiseleistungen als auch die Bemessungsgrundlagen für umsatzsteuerfreie Reiseleistungen. ²Ist nach § 25 Abs. 2 UStG nur ein Teil einer Reiseleistung umsatzsteuerfrei, so muß aus den Aufzeichnungen des Unternehmers hervorgehen, wie hoch die Bemessungsgrundlage für diesen Teil der Reiseleistung ist und welcher Betrag als Bemessungsgrundlage auf den umsatzsteuerpflichtigen Teil der Reiseleistung entfällt.

(12) ¹Grundsätzlich ist die Bemessungsgrundlage für jede einzelne Reiseleistung oder für den jeweiligen Teil einer Reiseleistung aufzuzeichnen. ²Führt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger mehrere Reiseleistungen aus, so braucht er nur den Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für diese Reiseleistungen aufzuzeichnen. ³Unternehmer, die nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG verfahren, haben lediglich die Gesamtbemessungsgrundlagen für die jeweiligen Gruppen von Reiseleistungen oder den Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für die innerhalb eines Besteuerungszeitraums ausgeführten Reiseleistungen aufzuzeichnen.

(13) ¹Ändert sich die Bemessungsgrundlage für eine Reiseleistung nachträglich, so muß in den Aufzeichnungen angegeben werden, um welchen Betrag sich die Bemessungsgrundlage verringert oder erhöht hat. ²Der Betrag der berichtigten Bemessungsgrundlage braucht nicht aufgezeichnet zu werden.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zu § 25 a UStG

276 a. Differenzbesteuerung

Anwendungsbereich

(1) ¹§ 25 a UStG enthält eine Sonderregelung für die Besteuerung der Lieferungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG von beweglichen körperlichen Gegenständen einschließlich Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten, sofern für diese Gegenstände kein Recht zum Vorsteuerabzug bestand. ²Da es sich bei den Gegenständen in aller Regel um solche handelt, die bereits einmal nach der allgemeinen Verkehrsauffassung „gebraucht“ worden sind, werden sie nachfolgend als Gebrauchtgegenstände bezeichnet. ³Edelsteine und Edelmetalle sind nach § 25 a Abs. 1 Nr. 3 UStG von der Differenzbesteuerung ausgenommen. ⁴Edelsteine im Sinne der Vorschrift sind rohe oder bearbeitete Diamanten sowie (andere) Edelsteine (z.B. Rubine, Saphire, Smaragde) und Schmucksteine der Positionen 71.02 und 71.03 des Zolltarifs. ⁵Synthetische und rekonstituierte Steine rechnen nicht dazu. ⁶Edelmetalle im Sinne der Vorschrift sind Silber, Gold und Platin - einschließlich Iridium, Osmium, Palladium, Rhodium und Ruthenium - (aus Positionen 71.06, 71.08, 71.10 und 71.12 des Zolltarifs). ⁷Edelmetalllegierungen und -plattierungen gehören grundsätzlich nicht dazu. ⁸Aus Edelsteinen oder Edelmetallen hergestellte Gegenstände (z.B. Schmuckwaren, Gold- und Silberschmiedewaren) fallen nicht unter die Ausnahmeregelung.

(2) ¹Der Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung ist auf Wiederverkäufer beschränkt. ²Als Wiederverkäufer gelten Unternehmer, die im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit üblicherweise Gebrauchtgegenstände erwerben und sie anschließend, gegebenenfalls nach Instandsetzung, im eigenen Namen wieder verkaufen (gewerbsmäßige Händler), und die Veranstalter öffentlicher Versteigerungen, die Gebrauchtgegenstände im eigenen Namen und auf eigene oder fremde Rechnung versteigern. ³Der An- und Verkauf der Gebrauchtgegenstände kann auf einen Teil- oder Nebebereich des Unternehmens beschränkt sein.

Beispiel:

¹Ein Kreditinstitut veräußert die von Privatpersonen sicherungsübereigneten Gebrauchtgegenstände.

²Der Verkauf der Gegenstände unterliegt der Differenzbesteuerung. ³Das Kreditinstitut ist insoweit als Wiederverkäufer anzusehen.

(3) ¹Der Ort der Lieferung der Gegenstände an den Wiederverkäufer muß im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet liegen. ²Wird ein Gegenstand im Drittlandsgebiet erworben und in das Inland eingeführt, unterliegt die anschließende Lieferung des Gegenstandes nur unter den Voraussetzungen des § 25 a Abs. 2 UStG der Differenzbesteuerung.

(4) ¹Der Unternehmer muß die Gegenstände für sein Unternehmen erworben haben. ²Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn der Wiederverkäufer Gegenstände aus seinem Privatvermögen in das Unternehmen eingelegt hat. ³Der Wiederverkäufer kann die Differenzbesteuerung auch bei der Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens anwenden, unabhängig davon, ob er mit diesen

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Gegenständen gewerbsmäßig handelt. ⁴Wird aus mehreren Einzelgegenständen, die jeweils für sich die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung erfüllen, ein einheitlicher Gegenstand hergestellt oder zusammengestellt, unterliegt die anschließende Lieferung dieses „neuen“ Gegenstandes nicht der Differenzbesteuerung. ⁵Das gilt auch, wenn von einem erworbenen Gebrauchsgegenstand anschließend lediglich einzelne Teile geliefert werden (z.B. beim Ausschachten eines Pkw).

(5) ¹Die Differenzbesteuerung setzt nach § 25 a Abs. 1 Nr. 2 UStG ferner voraus, daß für die Lieferung des Gegenstandes an den Wiederverkäufer Umsatzsteuer im Gemeinschaftsgebiet nicht geschuldet oder nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben oder die Differenzbesteuerung im Gemeinschaftsgebiet vorgenommen wurde. ²Der Wiederverkäufer kann die Regelung danach anwenden, wenn er den Gegenstand im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben hat von

1. einer Privatperson oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die nicht Unternehmer ist,
2. einem Unternehmer aus dessen nichtunternehmerischen Bereich,
3. einem Unternehmer, der mit seiner Lieferung des Gegenstandes unter eine Steuerbefreiung fällt, die zum Ausschluß vom Vorsteuerabzug führt,
4. einem Kleinunternehmer, der nach dem Recht des für die Besteuerung zuständigen Mitgliedstaates von der Steuer befreit oder auf andere Weise von der Besteuerung ausgenommen ist, oder
5. einem anderen Wiederverkäufer, der auf die Lieferung ebenfalls die Differenzbesteuerung angewendet hat. Die Differenzbesteuerung ist hiernach auch bei Verkäufen von Händler an Händler möglich.

³Der Erwerb eines Gegenstandes von einem Land- und Forstwirt, der auf die Umsätze aus seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb die Durchschnittsatzbesteuerung des § 24 UStG anwendet, erfüllt nicht die Voraussetzung des § 25 a Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a UStG. ⁴Von der Differenzbesteuerung sind Gebrauchsgegenstände ausgenommen, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben worden sind, sofern der Lieferer dort die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen angewendet hat (§ 25 a Abs. 7 Nr. 1 Buchstabe a UStG).

(6) ¹Der Wiederverkäufer kann mit Beginn des Kalenderjahres, in dem er eine entsprechende Erklärung abgibt, die Differenzbesteuerung auch anwenden, wenn er

1. Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten selbst eingeführt hat oder
2. Kunstgegenstände vom Künstler selbst oder von einem anderen Unternehmer, der kein Wiederverkäufer ist, erworben hat und dafür Umsatzsteuer geschuldet wurde.

²Dabei kann die Differenzbesteuerung auf einzelne Gruppen dieser Gegenstände („Kunstgegenstände“ oder „Sammlungsstücke“ oder „Antiquitäten“) beschränkt werden. ³Die Begriffe Kunstgegenstände und Sammlungsstücke sind nach den gleichen Merkmalen wie für Zwecke der Steuerermäßigung nach

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

§ 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG abzugrenzen (vgl. Nummern 53 und 54 sowie Nummer 49 Buchstabe f der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG). ⁴Antiquitäten sind andere Gegenstände als Kunstgegenstände und Sammlungsstücke, die mehr als 100 Jahre alt sind (Position 97.06 des Zolltarifs).

(7) ¹Die Differenzbesteuerung für die in Absatz 6 bezeichneten Gegenstände ist von einer formlosen Erklärung abhängig, die spätestens bei Abgabe der ersten Voranmeldung des Kalenderjahres beim Finanzamt einzureichen ist. ²In der Erklärung müssen die Gegenstände bezeichnet werden, auf die sich die Differenzbesteuerung erstreckt. ³An die Erklärung ist der Wiederverkäufer für mindestens zwei Kalenderjahre gebunden. ⁴Soweit der Wiederverkäufer die Differenzbesteuerung anwendet, ist er abweichend von § 15 Abs. 1 UStG nicht berechtigt, die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer oder die gesondert ausgewiesene Steuer für die an ihn ausgeführte Lieferung als Vorsteuer abzuziehen.

Bemessungsgrundlage

(8) ¹Wird ein Gebrauchtgegenstand durch den Wiederverkäufer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG geliefert, ist als Bemessungsgrundlage der Betrag anzusetzen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt; die in dem Unterschiedsbetrag enthaltene Umsatzsteuer ist herauszurechnen. ²Nebenkosten, die nach dem Erwerb des Gegenstandes angefallen, also nicht im Einkaufspreis enthalten sind, z.B. Reparaturkosten, mindern nicht die Bemessungsgrundlage. ³Soweit selbst eingeführte Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten nach § 25 a Abs. 2 Nr. 1 UStG in die Differenzbesteuerung einbezogen werden, gilt als Einkaufspreis der nach den Vorschriften über den Zollwert ermittelte Wert des eingeführten Gegenstandes zuzüglich der Einfuhrumsatzsteuer. ⁴Im Fall des § 25 a Abs. 2 Nr. 2 UStG schließt der Einkaufspreis die vom Lieferer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ein

(9) ¹Lieferungen, für die die Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 UStG) anzusetzen ist, und **Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1 b UStG** werden nach dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Einkaufspreis und dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand zum Zeitpunkt des Umsatzes (§ 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG) - abzüglich Umsatzsteuer - bemessen. ²Bei den vorbezeichneten Lieferungen kommt eine Differenzbesteuerung im Normalfall **allerdings** im Hinblick auf **§ 3 Abs. 1 b Satz 2 UStG** nicht in Betracht, weil diese Vorschrift die Berechtigung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug voraussetzt.

(10) ¹Nimmt ein Wiederverkäufer beim Verkauf eines Neugegenstandes einen Gebrauchtgegenstand in Zahlung und leistet der Käufer in Höhe der Differenz eine Zuzahlung, ist im Rahmen der Differenzbesteuerung als Einkaufspreis nach § 25 a Abs. 3 UStG der tatsächliche Wert des Gebrauchtgegenstandes anzusetzen. ²Dies ist der Wert, der bei der Ermittlung des Entgelts für den Kauf des neuen Gegenstandes tatsächlich zugrunde gelegt wird. ³Bei der Inzahlungnahme von Gebrauchtfahrzeugen in der Kraftfahrzeugwirtschaft ist grundsätzlich nach Abschnitt 153 Abs. 4 zu verfahren. ⁴Wenn jedoch die Höhe der Entgeltsminderung nicht nachgewiesen und das Neuwagenentgelt nicht um einen „verdeckten Preisnachlaß“ gemindert wird, kann im Rahmen der Differenzbesteuerung der Betrag als Einkaufspreis für das Gebrauchtfahrzeug angesetzt werden, mit dem dieses in Zahlung genommen, d.h. auf den Neuwagenpreis angerechnet wird.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel:

¹Der Verkaufspreis eines fabrikneuen Kraftwagens beträgt **17.400 DM** (15.000 DM + **2.400 DM** Umsatzsteuer). ²Im Kaufvertrag zwischen dem Kraftfahrzeughändler und dem Kunden (Nichtunternehmer) wird vereinbart, daß

- der Händler ein Gebrauchtfahrzeug des Kunden mit 8.500 DM in Zahlung nimmt und
- der Kunde den Restbetrag von **8.900 DM** in bar bezahlt.

³Der Kraftfahrzeughändler verkauft das Gebrauchtfahrzeug nach einem Monat für 10.000 DM an einen Nichtunternehmer im Inland.

1. Berücksichtigung des verdeckten Preisnachlasses

a) Ermittlung des tatsächlichen Wertes des Gebrauchtfahrzeugs nach Abschnitt 153 Abs. 4:

Verkaufserlös für das	
Gebrauchtfahrzeug	10.000,- DM
./. Reparaturkosten	500,- DM
./. Verkaufskosten	
(pauschal 15 v.H. von 10.000 DM)	<u>1.500,- DM</u>
tatsächlicher Wert des	
Gebrauchtfahrzeugs	8.000,- DM
verdeckter Preisnachlaß	500,- DM

b) Bemessungsgrundlage für den Verkauf des Neufahrzeugs:

Barzahlung des Kunden	8.900,- DM
+ tatsächlicher Wert des	
Gebrauchtfahrzeugs	<u>8.000,- DM</u>
	<u>16.900,- DM</u>
./. darin enthaltene	
Umsatzsteuer	
(Steuersatz 16 v.H.)	<u>2.331,- DM</u>
Bemessungsgrundlage	<u>14.569,- DM</u>

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

- c) Bemessungsgrundlage für den Verkauf des Gebrauchtfahrzeugs nach § 25 a Abs. 3 Nr. 1 UStG:

Verkaufspreis	10.000,- DM
./. tatsächlicher Wert des Gebrauchtfahrzeugs (= Ein- kaufspreis i.S.d. § 25 a Abs. 3 UStG)	<u>8.000,- DM</u>
Differenz	2.000,- DM
./. darin enthaltene Umsatzsteuer (Steuersatz 16 v.H.)	<u>275,90 DM</u>
Bemessungsgrundlage für die Differenzbesteuerung	1.724,10 DM

2. Nichtberücksichtigung des verdeckten Preisnachlasses

- a) Bemessungsgrundlage für den Verkauf des Neufahrzeugs:

Barzahlung des Kunden	8.900,- DM
+ Anrechnungswert des Gebrauchtfahrzeugs	<u>8.500,- DM</u>
	17.400,- DM
./. darin enthaltene Umsatzsteuer (Steuersatz 16 v.H.)	<u>2.400,- DM</u>
Bemessungsgrundlage	15.000,- DM

- b) Bemessungsgrundlage für den Verkauf des Gebrauchtfahrzeugs nach § 25 a Abs. 3 Nr. 1 UStG:

Verkaufspreis	10.000,- DM
./. Anrechnungswert des Gebrauchtfahrzeugs	<u>8.500,- DM</u>
Differenz	1.500,- DM
./. darin enthaltene Umsatzsteuer (Steuersatz 16 v.H.)	<u>206,90 DM</u>
Bemessungsgrundlage für die Differenzbesteuerung	1.293,10 DM

⁴Die Summe der Bemessungsgrundlagen beträgt in beiden Fällen **16.293,10 DM**.

(11) ¹Die Bemessungsgrundlage ist vorbehaltlich des Absatzes 12 für jeden Gegenstand einzeln zu ermitteln (Einzeldifferenz). ²Ein positiver Unterschiedsbetrag zwischen dem Verkaufspreis - oder dem an seine Stelle tretenden Wert - und dem Einkaufspreis eines Gegenstandes kann für die Berechnung der zu entrichtenden Steuer nicht mit einer negativen Einzeldifferenz aus dem Umsatz eines anderen Gegenstandes oder einer negativen Gesamtdifferenz (vgl. Absatz 12) verrechnet werden. ³Bei einem negativen Unterschiedsbetrag beträgt die Bemessungsgrundlage 0 DM; dieser Unterschiedsbetrag kann auch in späteren Besteuerungszeiträumen nicht berücksichtigt werden. ⁴Wird ein Gegenstand nicht im Jahr der Anschaffung veräußert, entnommen oder zugewendet, ist der noch nicht berücksichtigte Einkaufspreis im

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Jahr der tatsächlichen Veräußerung, Entnahme **oder** Zuwendung in die Berechnung der Einzeldifferenz einzubeziehen.

(12) ¹Bei Gegenständen, deren Einkaufspreis den Betrag von 1.000 DM nicht übersteigt, kann die Bemessungsgrundlage anstatt nach der Einzeldifferenz nach der Gesamtdifferenz ermittelt werden. ²Die Gesamtdifferenz ist der Betrag, um den die Summe der Verkaufspreise und der Werte nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG die Summe der Einkaufspreise - jeweils bezogen auf den Besteuerungszeitraum - übersteigt; die in dem Unterschiedsbetrag enthaltene Umsatzsteuer ist herauszurechnen. ³Für die Ermittlung der Verkaufs- und Einkaufspreise sind die Absätze 8 bis 10 entsprechend anzuwenden. ⁴Kann ein Gegenstand endgültig nicht mehr veräußert, entnommen **oder** zugewendet werden (z.B. wegen Diebstahl oder Untergang), so ist die Summe der Einkaufspreise entsprechend zu mindern. ⁵Die Voraussetzungen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach der Gesamtdifferenz müssen grundsätzlich für jeden einzelnen Gegenstand erfüllt sein. ⁶Wendet der Wiederverkäufer für eine Mehrheit von Gegenständen oder für Sachgesamtheiten einen Gesamteinkaufspreis auf (z.B. beim Kauf von Sammlungen oder Nachlässen) und werden die Gegenstände üblicherweise später einzeln verkauft, so kann wie folgt verfahren werden:

1. Beträgt der Gesamteinkaufspreis bis zu 1.000 DM, kann aus Vereinfachungsgründen von der Ermittlung der auf die einzelnen Gegenstände entfallenden Einkaufspreise abgesehen werden.
2. ¹Übersteigt der Gesamteinkaufspreis den Betrag von 1.000 DM, ist der auf die einzelnen Gegenstände entfallende Einkaufspreis grundsätzlich im Wege sachgerechter Schätzung zu ermitteln. ²Die Schätzung kann auf wertbestimmende Einzelgegenstände solange beschränkt werden, bis der Gesamtbetrag für die restlichen Gegenstände 1.000 DM oder weniger beträgt.

Beispiel:

¹Der Antiquitätenhändler A kauft eine Wohnungseinrichtung für 6.000 DM. ²Dabei ist er insbesondere an einer antiken Truhe (geschätzter anteiliger Einkaufspreis 3.000 DM) und einem Weichholzschränk (Schätzpreis 1.600 DM) interessiert. ³Die restlichen Einrichtungsgegenstände, zu denen ein Fernsehgerät (Schätzpreis 500 DM) gehört, will er an einen Trödelhändler verkaufen.

⁴A muß beim Weiterverkauf der Truhe und des Weichholzschränks die Bemessungsgrundlage nach der Einzeldifferenz ermitteln. ⁵Das Fernsehgerät hat er den Gegenständen zuzuordnen, für die die Bemessungsgrundlage nach der Gesamtdifferenz ermittelt wird. ⁶Das gleiche gilt für die restlichen Einrichtungsgegenstände. ⁷Da ihr Anteil am Gesamtpreis 900 DM beträgt, kann von einer Ermittlung der auf die einzelnen Gegenstände entfallenden Einkaufspreise abgesehen werden.

(13) ¹Die Gesamtdifferenz kann nur einheitlich für die gesamten innerhalb eines Besteuerungszeitraums ausgeführten Umsätze ermittelt werden, die sich auf Gegenstände mit Einkaufspreisen bis zu 1 000 DM beziehen. ²Es ist nicht zulässig, die Gesamtdifferenz innerhalb dieser Preisgruppe auf bestimmte Arten von Gegenständen zu beschränken. ³Für Gegenstände, deren Einkaufspreis 1.000 DM übersteigt, ist daneben die Ermittlung nach der Einzeldifferenz vorzunehmen. ⁴Die positive Gesamtdifferenz eines Besteuerungszeitraums kann nicht mit einer negativen Einzeldifferenz verrechnet werden. ⁵Ist die

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Gesamtdifferenz eines Besteuerungszeitraums negativ, beträgt die Bemessungsgrundlage 0 DM; der negative Betrag kann nicht in späteren Besteuerungszeiträumen berücksichtigt werden. ⁶Bei der Berechnung der Bemessungsgrundlagen für die einzelnen Voranmeldungszeiträume ist entsprechend zu verfahren. ⁷Allerdings können innerhalb desselben Besteuerungszeitraums negative mit positiven Gesamtdifferenzen einzelner Voranmeldungszeiträume verrechnet werden.

(14) Ein Wechsel von der Ermittlung nach der Einzeldifferenz zur Ermittlung nach der Gesamtdifferenz und umgekehrt ist nur zu Beginn eines Kalenderjahres zulässig.

Steuersatz, Steuerbefreiungen

(15) ¹Bei der Differenzbesteuerung ist die Steuer stets mit dem allgemeinen Steuersatz zu berechnen. ²Dies gilt auch für solche Gegenstände, für die bei der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften der ermäßigte Steuersatz in Betracht käme (z.B. Kunstgegenstände und Sammlungsstücke). ³Wird auf eine Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet die Differenzbesteuerung angewendet, ist die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ausgeschlossen. ⁴Die übrigen Steuerbefreiungen des § 4 UStG bleiben unberührt.

Verbot des offenen Steuerausweises, Aufzeichnungspflichten

(16) ¹Das Verbot des gesonderten Ausweises der Steuer in einer Rechnung gilt auch dann, wenn der Wiederverkäufer einen Gebrauchtgegenstand an einen anderen Unternehmer liefert, der eine gesondert ausgewiesene Steuer aus dem Erwerb dieses Gegenstandes als Vorsteuer abziehen könnte. ²Liegen die Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung vor und weist ein Wiederverkäufer für die Lieferung eines Gebrauchtgegenstandes - entgegen der Regelung in § 25 a Abs. 6 Satz 1 UStG - die auf die Differenz entfallende Steuer gesondert aus, schuldet er die gesondert ausgewiesene Steuer nach § 14 Abs. 3 UStG. ³Zusätzlich zu dieser Steuer schuldet er für die Lieferung des Gegenstandes die Steuer nach § 25 a UStG.

(17) ¹Der Wiederverkäufer, der Umsätze von Gebrauchtgegenständen nach § 25 a UStG versteuert, hat für jeden Gegenstand getrennt den Verkaufspreis oder den Wert nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG, den Einkaufspreis und die Bemessungsgrundlage aufzuzeichnen (§ 25 a Abs. 6 Satz 2 UStG). ²Aus Vereinfachungsgründen kann er in den Fällen, in denen lediglich ein Gesamteinkaufspreis für mehrere Gegenstände vorliegt, den Gesamteinkaufspreis aufzeichnen,

1. wenn dieser den Betrag von 1.000 DM insgesamt nicht übersteigt oder
2. soweit er nach Abzug der Einkaufspreise einzelner Gegenstände den Betrag von 1.000 DM nicht übersteigt.

³Die besonderen Aufzeichnungspflichten gelten als erfüllt, wenn sich die aufzeichnungspflichtigen Angaben aus den Buchführungsunterlagen entnehmen lassen. ⁴Der Wiederverkäufer hat die Aufzeichnungen für die Differenzbesteuerung getrennt von den übrigen Aufzeichnungen zu führen.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Besonderheiten im innergemeinschaftlichen Warenverkehr

(18) ¹Die Differenzbesteuerung kann vorbehaltlich des Absatzes 19 auch auf Lieferungen vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet angewendet werden. ²Sie ist in diesem Fall stets im Inland vorzunehmen; die Regelung des § 3 c UStG und die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im Sinne von § 4 Nr. 1 Buchstabe b i.V.m. § 6 a UStG finden keine Anwendung.

(19) ¹Die Differenzbesteuerung ist ausgeschlossen, wenn der Wiederverkäufer ein neues Fahrzeug im Sinne von § 1 b Abs. 2 und 3 UStG in das übrige Gemeinschaftsgebiet liefert. ²Die Lieferung ist im Inland unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 Buchstabe b i.V.m. § 6 a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. ³Der Erwerber des neuen Fahrzeugs hat im übrigen Gemeinschaftsgebiet einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu besteuern.

(20) Wird bei der Lieferung eines Gegenstandes vom übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland die Differenzbesteuerung im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet, entfällt eine Erwerbsbesteuerung im Inland.

Verzicht auf die Differenzbesteuerung

(21) ¹Ein Verzicht auf die Anwendung der Differenzbesteuerung ist bei jeder einzelnen Lieferung eines Gebrauchtgegenstandes möglich. ²Abschnitt 148 Abs. 3 und 4 ist sinngemäß anzuwenden. ³Im Fall der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz ist ein Verzicht ausgeschlossen. ⁴Der Verzicht ist auch für solche Gegenstände möglich, für die der Wiederverkäufer nach § 25 a Abs. 2 UStG die Anwendung der Differenzbesteuerung erklärt hat. ⁵In diesem Fall kann er die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer und die ihm berechnete Umsatzsteuer frühestens in der Voranmeldung als Vorsteuer geltend machen, in der er auch die Steuer für die Lieferung anmeldet. ⁶Der Verzicht auf die Differenzbesteuerung nach § 25 a Abs. 8 UStG hat zur Folge, daß auf die Lieferung die allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes anzuwenden sind.

Zu § 25 b UStG

276 b. Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte**Allgemeines**

(1) ¹§ 25 b UStG enthält eine Vereinfachungsregelung für die Besteuerung von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften mit drei beteiligten Unternehmern. ²Die Vereinfachung besteht darin, daß eine steuerliche Registrierung des mittleren Unternehmers im Bestimmungsland vermieden wird. ³Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft liegt vor, wenn die in § 25 b Abs. 1 UStG genannten Voraussetzungen (vgl. Absätze 2 bis 5) sämtlich erfüllt sind. ⁴Bei einem innergemeinschaftlichem Dreiecksgeschäft werden unter Berücksichtigung der allgemeinen Regelungen für Reihengeschäfte (vgl. Abschnitt 31 a Abs. 1 bis 11) grundsätzlich folgende Umsätze ausgeführt:

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

1. eine innergemeinschaftliche Lieferung des ersten Unternehmers in der Reihe (erster Lieferer) in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes beginnt (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG),
2. ein innergemeinschaftlicher Erwerb des mittleren Unternehmers in der Reihe (erster Abnehmer) in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet (§ 3 d Satz 1 UStG),
3. ein innergemeinschaftlicher Erwerb des ersten Abnehmers in dem Mitgliedstaat, der dem ersten Abnehmer die von ihm verwendete USt-IdNr. erteilt hat (§ 3 d Satz 2 UStG) und
4. eine (Inlands-)Lieferung des ersten Abnehmers in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG).

⁵Liegt ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor, wird die Steuerschuld für die (Inlands-)Lieferung unter den Voraussetzungen des § 25 b Abs. 2 UStG von dem ersten Abnehmer auf den letzten Abnehmer übertragen. ⁶Im Fall der Übertragung der Steuerschuld gilt zugleich auch der innergemeinschaftliche Erwerb des ersten Abnehmers als besteuert (§ 25 b Abs. 3 UStG).

Begriff (§ 25 b Abs. 1 UStG)

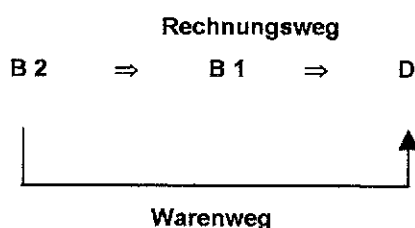
(2) ¹Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft setzt voraus, daß drei Unternehmer (erster Lieferer, erster Abnehmer und letzter Abnehmer) beteiligt sind, die über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, und dieser Gegenstand unmittelbar vom Ort der Lieferung des ersten Lieferers an den letzten Abnehmer gelangt (§ 25 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). ²Sind an den Umsatzgeschäften mehr als drei Unternehmer beteiligt, liegt kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor. ³Der erste Abnehmer in dem Dreiecksgeschäft ist als mittlerer Unternehmer in der Reihe zugleich Abnehmer und Lieferer. ⁴Letzte Abnehmer sind auch Unternehmer, die nur steuerfreie - nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte - Umsätze ausführen, sowie Kleinunternehmer und pauschalierende Land- und Forstwirte. ⁵Voraussetzung ist, daß sie umsatzsteuerlich in dem Mitgliedstaat erfaßt sind, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet. ⁶Letzter Abnehmer kann auch eine juristische Person des öffentlichen oder privaten Rechts sein, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, wenn sie in dem Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung endet, für Zwecke der Umsatzsteuer erfaßt ist (§ 25 b Abs. 1 Satz 2 UStG).

(3) ¹Weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts ist, daß die beteiligten Unternehmer in jeweils verschiedenen Mitgliedstaaten für Zwecke der Umsatzsteuer erfaßt sind (§ 25 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG). ²Hierfür reicht die tatsächliche Registrierung für Umsatzsteuerzwecke (Erteilung einer USt-IdNr.) aus. ³Die Ansässigkeit in einem dieser Mitgliedstaaten ist nicht erforderlich. ⁴Sind mehrere der beteiligten Unternehmer in demselben Mitgliedstaat registriert, liegt kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel:

¹Der in Frankfurt ansässige und umsatzsteuerlich registrierte Unternehmer D bestellt eine dort nicht vorrätige Ware bei dem in Belgien ansässigen Unternehmer B 1. ²B 1 gibt die Bestellung weiter an den ebenfalls in Belgien ansässigen Großhändler B 2, der die Ware mit eigenem Lkw unmittelbar nach Frankfurt befördert und sie dort an D übergibt. ³D und B 2 treten jeweils unter der USt-IdNr. ihres Landes auf. ⁴B 1 tritt nicht unter seiner belgischen USt-IdNr., sondern unter seiner niederländischen USt-IdNr. auf.



⁵Die Voraussetzung des § 25 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG für das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts ist erfüllt, da die drei beteiligten Unternehmer in jeweils verschiedenen Mitgliedstaaten (Deutschland, Belgien, Niederlande) für Zwecke der Umsatzsteuer erfaßt sind und mit USt-IdNrn. aus verschiedenen Mitgliedstaaten auftreten. ⁶Auf die Ansässigkeit von B 1 und B 2 in demselben Mitgliedstaat kommt es bei der Beurteilung nicht an.

(4) ¹Weitere Voraussetzung ist das tatsächliche Gelangen des Gegenstandes der Lieferungen von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (§ 25 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG). ²Diese Voraussetzung ist im Hinblick auf § 3 Abs. 8 UStG auch dann erfüllt, wenn der erste Lieferer den Gegenstand zuvor in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat. ³Gelangt der Gegenstand allerdings aus dem Drittlandsgebiet unmittelbar in den Mitgliedstaat des letzten Abnehmers, liegt kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor. ⁴Der Gegenstand kann durch Beauftragte des ersten Lieferers vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein. ⁵Gegenstand der Lieferung ist in diesem Fall jeweils der bearbeitete oder verarbeitete Gegenstand. ⁶Der Gegenstand der Lieferung kann auch an einen vom letzten Abnehmer beauftragten Dritten, z.B. einen Lohnveredelungsunternehmer oder einen Lagerhalter, befördert oder versendet werden.

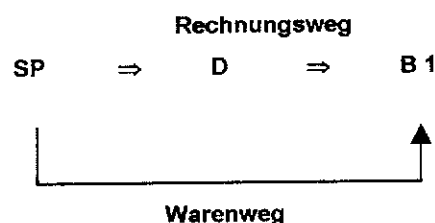
(5) ¹Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft setzt weiterhin voraus, daß der Gegenstand durch den ersten Lieferer oder den ersten Abnehmer (mittlerer Unternehmer) befördert oder versendet wird (§ 25 b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG). ²Dies gilt für den mittleren Unternehmer allerdings nur dann, wenn er in seiner Eigenschaft als Abnehmer befördert oder versendet, d.h. wenn die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn (erste Lieferung) zugeordnet wird. ³Wird die Beförderung oder Versendung dagegen der zweiten Lieferung zugeordnet, weil der mittlere Unternehmer in seiner Eigenschaft als Lieferer auftritt, liegt kein innergemeinschaftliches

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Dreiecksgeschäft vor. ⁴Wird der Gegenstand der Lieferungen durch den letzten Abnehmer befördert oder versendet (Abholfall), ist die Anwendung der Vereinfachungsregelung ausgeschlossen, weil ebenfalls kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vorliegt.

Beispiel:

- ¹Der belgische Unternehmer B bestellt bei dem deutschen Unternehmer D eine Baumaschine. ²D hat die Maschine nicht vorrätig und gibt die Bestellung weiter an den spanischen Hersteller SP. ³Alle Beteiligten treten unter der USt-IdNr. ihres Landes auf.



- a) ¹SP befördert die Baumaschine mit eigenem Lkw nach Belgien und übergibt sie dort an B.

²Es liegt ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft im Sinne des § 25 b Abs. 1 UStG vor, weil der erste Lieferer den Gegenstand der Lieferungen befördert. ³Die Beförderung ist der ersten Lieferung (SP an D) zuzuordnen. ⁴Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 in Verbindung mit Satz 1 Spanien (Beginn der Beförderung). ⁵Die Lieferung ist als innergemeinschaftliche Lieferung in Spanien steuerfrei. ⁶Der Erwerb des Gegenstandes unterliegt bei D grundsätzlich der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, da die Beförderung dort endet (§ 3 d Satz 1 UStG), und in Deutschland, da D seine deutsche USt-IdNr. verwendet (§ 3 d Satz 2 UStG). ⁷Die zweite Lieferung (D an B) ist eine ruhende Lieferung. ⁸Lieferort ist nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG Belgien, da sie der Beförderungslieferung nachfolgt. ⁹Die Lieferung des D ist nach belgischem Recht zu beurteilen. ¹⁰Zur weiteren Beurteilung siehe auch Beispiel 3.

- b) ¹B lässt die Baumaschine durch einen von ihm beauftragten Spediteur bei SP in Spanien abholen und unmittelbar nach Belgien versenden.

²Es liegt kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft im Sinne des § 25 b Abs. 1 UStG vor, weil der letzte Abnehmer den Gegenstand der Lieferungen versendet. ³Die Versendung ist der zweiten Lieferung (D an B) zuzuordnen. ⁴Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 in Verbindung mit Satz 1 Spanien (Beginn der Versendung). ⁵Die Lieferung ist als innergemeinschaftliche Lieferung in Spanien steuerfrei. ⁶Der Erwerb des Gegenstandes unterliegt bei B grundsätzlich der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, da die Versendung dort endet (§ 3 d Satz 1 UStG). ⁷Die erste Lieferung (SP an D) ist eine ruhende Lieferung. ⁸Lieferort ist nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG ebenfalls Spanien, da

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

sie der Versandungslieferung vorangeht. ⁹Die Lieferung ist nach spanischem Recht zu beurteilen. ¹⁰D muß sich demnach in Spanien steuerlich registrieren lassen.

Übertragung der Steuerschuld auf den letzten Abnehmer (§ 25 b Abs. 2 UStG)

(6) ¹Im Fall eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts im Sinne des § 25 b Abs. 1 UStG wird die Steuer für die (Inlands-)Lieferung des ersten Abnehmers an den letzten Abnehmer von dem letzten Abnehmer geschuldet, wenn die in § 25 b Abs. 2 Nr. 1 bis 4 UStG genannten Voraussetzungen sämtlich erfüllt sind. ²Die Übertragung der Steuerschuld auf den letzten Abnehmer ist bei Vorliegen der Voraussetzungen zwingend vorgeschrieben. ³Durch die Übertragung der Steuerschuld wird der letzte Abnehmer Steuerschuldner für die vom ersten Abnehmer an ihn ausgeführte Lieferung (§ 13 Abs. 2 Nr. 5 UStG).

(7) Unter folgenden Voraussetzungen wird die Steuerschuld für die Lieferung an den letzten Abnehmer auf diesen übertragen:

1. Der Lieferung ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb beim ersten Abnehmer vorausgegangen.
2. Der erste Abnehmer ist nicht in dem Mitgliedstaat ansässig, in dem die Beförderung oder Versendung endet.
3. ¹Der erste Abnehmer verwendet gegenüber dem ersten Lieferer und dem letzten Abnehmer dieselbe USt-IdNr. ²Diese USt-IdNr. darf ihm nicht von einem der Mitgliedstaaten erteilt worden sein, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt oder endet.
4. Der erste Abnehmer muß dem letzten Abnehmer eine Rechnung im Sinne des § 14 a Abs. 1 a und Abs. 2 UStG erteilen (vgl. Absatz 9), in der die Steuer nicht gesondert ausgewiesen ist.
5. Der letzte Abnehmer muß eine USt-IdNr. des Mitgliedstaates verwenden, in dem die Beförderung oder Versendung endet.

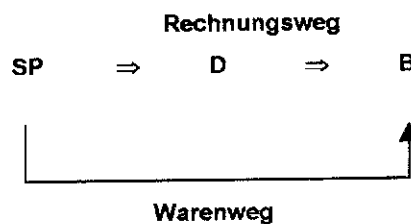
Innergemeinschaftlicher Erwerb des ersten Abnehmers (§ 25 b Abs. 3 UStG)

(8) ¹Wird die Steuerschuld wirksam auf den letzten Abnehmer übertragen, gilt der innergemeinschaftliche Erwerb des ersten Abnehmers nach § 25 b Abs. 3 UStG als besteuert. ²Diese fiktive Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs beim ersten Abnehmer gilt für die Erwerbsbesteuerung in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet (vgl. § 3 d Satz 1 UStG) und zugleich auch für die Beurteilung einer Erwerbsbesteuerung in dem Mitgliedstaat, unter dessen USt-IdNr. der erste Abnehmer auftritt (vgl. § 3 d Satz 2 UStG).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Beispiel:

¹Der belgische Unternehmer B bestellt bei dem deutschen Unternehmer D eine Baumaschine. ²D hat die Maschine nicht vorrätig und gibt die Bestellung weiter an den spanischen Hersteller SP. ³SP befördert die Baumaschine mit eigenem Lkw nach Belgien und übergibt sie dort an B. ⁴Alle Beteiligten treten unter der USt-IdNr. ihres Landes auf. ⁵D erteilt dem B eine Rechnung im Sinne des § 14 a Abs. 1 a und Abs. 2 UStG.



⁶Es liegt ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft im Sinne des § 25 b Abs. 1 UStG vor. ⁷Die Beförderung ist der ersten Lieferung (SP an D) zuzuordnen. ⁸Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 in Verbindung mit Satz 1 UStG Spanien (Beginn der Beförderung). ⁹Die Lieferung ist als innergemeinschaftliche Lieferung in Spanien steuerfrei. ¹⁰Der Erwerb des Gegenstandes unterliegt bei D grundsätzlich der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, da die Beförderung dort endet (§ 3 d Satz 1 UStG), und in Deutschland, da D seine deutsche USt-IdNr. verwendet (§ 3 d Satz 2 UStG). ¹¹Die zweite Lieferung (D an B) ist eine ruhende Lieferung. ¹²Lieferort ist nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG Belgien, da sie der Beförderungslieferung nachfolgt. ¹³D führt demnach eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung in Belgien aus. ¹⁴Da die Voraussetzungen des § 25 b Abs. 2 UStG erfüllt sind, wird die Steuerschuld für die belgische (Inlands-)Lieferung des D auf B übertragen: Der Lieferung ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb durch D vorausgegangen; D ist nicht in Belgien ansässig; D tritt gegenüber dem ersten Lieferer und dem letzten Abnehmer mit seiner deutschen USt-IdNr. auf; D hat dem B eine Rechnung im Sinne des § 14 a Abs. 1 a und Abs. 2 UStG erteilt; B verwendet als letzter Abnehmer eine USt-IdNr. (belgische) des Mitgliedstaates, in dem die Beförderung endet. ¹⁵B wird Steuerschuldner für diese Lieferung des D und muß die Steuer im Rahmen seiner belgischen Steuererklärungspflichten anmelden. ¹⁶D hat im Hinblick auf seine in Belgien ausgeführte Lieferung keinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen in Belgien nachzukommen. ¹⁷Mit der wirksamen Übertragung der Steuerschuld auf B gilt auch der innergemeinschaftliche Erwerb des D in Belgien als besteuert (§ 25 b Abs. 3 UStG) mit der Folge, daß D auch hierfür keinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen in Belgien nachkommen muß. ¹⁸Mit der fiktiven Erwerbsbesteuerung in Belgien entfällt auch eine Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in D über § 3 d Satz 2 UStG, sofern D seiner Erklärungspflicht nach § 18 a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG (für die Zusammenfassende Meldung) nachkommt. ¹⁹Durch die Anwendung der Vereinfachungsregelung des § 25 b UStG wird vermieden, daß sich D in Belgien aufgrund dieses innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts registrieren lassen und dort Steuererklärungen abgeben muß. ²⁰D muß in Deutschland die Erklärungspflichten nach § 18 b Satz 1 UStG für die Voranmeldung und die Steuererklärung für das Kalenderjahr beachten.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Besonderheiten bei der Rechnungserteilung

(9) ¹Nach § 25 b Abs. 2 Nr. 3 UStG ist materielle Voraussetzung für die Übertragung der Steuerschuld, daß der erste Abnehmer dem letzten Abnehmer eine Rechnung im Sinne des § 14 a Abs. 1 a und Abs. 2 UStG erteilt, in der die Steuer nicht gesondert ausgewiesen ist. ²Neben den Angaben nach § 14 Abs. 1 UStG sind in der Rechnung des ersten Abnehmers danach folgende zusätzliche Angaben erforderlich:

1. ein Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts, z.B. „Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft nach § 25 b UStG“ oder „Vereinfachungsregelung nach Artikel 28 c Teil E der 6. EG-Richtlinie“,
2. ein Hinweis auf die Steuerschuld des letzten Abnehmers,
3. die Angabe der USt-IdNr. des ersten Abnehmers und
4. die Angabe der USt-IdNr. des letzten Abnehmers.

³Der letzte Abnehmer soll durch die Hinweise in der Rechnung eindeutig und leicht erkennen können, daß er letzter Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft ist und die Steuerschuld auf ihn übertragen wird.

Bemessungsgrundlage (§ 25 b Abs. 4 UStG)

(10) ¹Im Fall der Übertragung der Steuerschuld nach § 25 b Abs. 2 UStG auf den letzten Abnehmer gilt für die Berechnung der geschuldeten Steuer abweichend von § 10 Abs. 1 UStG die Gegenleistung als Entgelt (Nettobetrag ohne Umsatzsteuer). ²Die Umsatzsteuer ist auf diesen Betrag aufzuschlagen.

Aufzeichnungspflichten (§ 25 b Abs. 6 UStG)

(11) ¹Neben den allgemeinen Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG sind bei innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften vom ersten Abnehmer und vom letzten Abnehmer zusätzliche Aufzeichnungspflichten zu erfüllen, wenn sie eine inländische USt-IdNr. verwenden (§ 25 b Abs. 6 Satz 1 UStG). ²Verwendet der erste Abnehmer eine USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates, ist er von den allgemeinen Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG befreit, wenn die Beförderung oder Versendung im Inland endet (§ 25 b Abs. 6 Satz 2 UStG).

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

Zu § 26 Abs. 3 UStG

277. Luftverkehrsunternehmer

(1) ¹Die niedrigere Festsetzung oder der Erlaß von Umsatzsteuer nach § 26 Abs. 3 UStG für grenzüberschreitende Beförderungen im Luftverkehr setzt voraus, daß die Leistungen von einem Luftverkehrsunternehmer erbracht werden. ²Luftverkehrsunternehmer im Sinne dieser Vorschrift sind Unternehmer, die die Beförderung selbst durchführen oder die als Vertragspartei mit dem Reisenden einen Beförderungsvertrag abschließen und sich hierdurch in eigenem Namen zur Durchführung der Beförderung verpflichten. ³Der Verkauf von Einzeltickets für grenzüberschreitende Flüge vom Reisebüro oder vom Consolidator kann als steuerfreie Vermittlungsleistung behandelt werden (vgl. Abschnitt 53 a Abs. 2). ⁴Das Reisebüro und der Consolidator können deshalb insoweit nicht als Luftverkehrsunternehmen angesehen werden.

(2) ¹Unter den in Absatz 1 bezeichneten Voraussetzungen können auch Veranstalter von Pauschalreisen als Luftverkehrsunternehmer angesehen werden. ²Die niedrigere Festsetzung oder der Erlaß der Umsatzsteuer nach § 26 Abs. 3 UStG ist dann jedoch auf die Fälle beschränkt, in denen der Veranstalter die Reisenden mit seinen eigenen Mitteln befördert (vgl. Abschnitt 272 Abs. 8) oder Beförderungsleistungen an Unternehmer für ihr Unternehmen erbringt (vgl. Abschnitt 272 Abs. 2 Beispiel 2).

278. Grenzüberschreitende Beförderungen im Luftverkehr

(1) ¹Eine grenzüberschreitende Beförderung liegt vor, wenn sich eine Beförderung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstreckt (§ 3 b Abs. 1 Satz 3 UStG). ²Die niedrigere Festsetzung oder der Erlaß der Umsatzsteuer nach § 26 Abs. 3 UStG kommt für folgende grenzüberschreitende Beförderungen im Luftverkehr in Betracht:

1. von einem ausländischen Flughafen zu einem Flughafen im Inland;
2. von einem Flughafen im Inland zu einem ausländischen Flughafen;
3. von einem ausländischen Flughafen zu einem ausländischen Flughafen über das Inland.

³Die niedrigere Festsetzung oder der Erlaß der Umsatzsteuer kommt jedoch nicht in Betracht bei Beförderungen vom Inland in die nicht zum Inland gehörenden Gebiete der Bundesrepublik Deutschland (vgl. § 1 Abs. 2 UStG) und umgekehrt, z.B. Flüge zwischen Hamburg und Helgoland, sowie bei Beförderungen zwischen den nicht zum Inland gehörenden Gebieten der Bundesrepublik Deutschland über das Inland, z.B. Rundflüge von Helgoland über das Inland.

(2) ¹Zwischenlandungen im Inland schließen die niedrigere Festsetzung oder den Erlaß der Umsatzsteuer nicht aus, wenn der Fluggast mit demselben Flugzeug weiterfliegt oder wenn er deshalb in das nächste Anschlußflugzeug umsteigt, weil das erste Flugzeug seinen gebuchten Zielflughafen nicht anfliegt. ²Wenn der Fluggast dagegen in einem Flughafen (A) im Inland seinen Flug unterbricht, d.h. seinen Aufenthalt über den nächstmöglichen Anschluß hinaus ausdehnt, und sein Zielflughafen (B) oder der nächste Flughafen, in

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

dem er seinen Flug wiederum unterbricht (C), im Inland liegt, so entfällt die niedrigere Festsetzung oder der Erlaß der Umsatzsteuer für die Teilstrecke A bis B (oder C).

(3) ¹Wird der Flug unterbrochen, kann bei der Berechnung des anteiligen Entgelts für die Beförderungsleistung im Inland von der Differenz der Flugpreise zwischen dem ausländischen Flughafen und den beiden im Inland liegenden Flughäfen ausgegangen werden, z.B. Tokio-Frankfurt mit Zwischenaufenthalt in Hamburg; steuerpflichtig ist die Differenz der Flugpreise Tokio-Frankfurt und Tokio-Hamburg. ²Dies kann in Einzelfällen dazu führen, daß für die im Inland erbrachte Beförderungsleistung ein Entgelt nicht anzusetzen ist.

(4) ¹Soweit die Luftverkehrsunternehmen die Flugunterbrechungen im einzelnen nur mit erheblichem Verwaltungsaufwand ermitteln können, dürfen die anteiligen Entgelte für steuerpflichtige Beförderungsleistungen geschätzt werden. ²Dies gilt nur, soweit keine Rechnungen mit **gesondertem Steuerausweis** ausgestellt worden sind. ³Das Schätzungsverfahren ist vorab im Einvernehmen mit dem zuständigen Finanzamt festzulegen.

279. Beförderung über Teilstrecken durch verschiedene Luftfrachtführer

¹Wird eine grenzüberschreitende Beförderung von mehreren aufeinanderfolgenden Luftfrachtführern ausgeführt, gilt sie nach dem Luftverkehrsrecht als eine einzige Beförderung, sofern sie als einheitliche Leistung vereinbart worden ist (Artikel 1 Abs. 3 Satz 1 des Warschauer Abkommens in der Fassung von Den Haag 1955, BGBl. 1958 II S. 312). ²Eine grenzüberschreitende Beförderung, die nach dem Luftverkehrsrecht als eine einzige Beförderung anzusehen ist, gilt auch im Sinne des § 26 Abs. 3 UStG als eine einzige Beförderung und damit insgesamt als eine grenzüberschreitende Beförderung im Luftverkehr. ³Den an dieser Leistung beteiligten Luftfrachtführern kann deshalb die Umsatzsteuer nach § 26 Abs. 3 UStG auch dann erlassen werden, wenn sich ihr Leistungsteil nur auf das Inland erstreckt. ⁴Eine niedrigere Festsetzung oder ein Erlaß der Umsatzsteuer kommt jedoch nicht in Betracht, wenn der Fluggast im Inland den Flug unterbricht, d.h. seinen Aufenthalt über den nächstmöglichen Anschluß hinaus ausdehnt (vgl. Abschnitt 278 Abs. 2).

280. Gegenseitigkeit

¹Haben Luftverkehrsunternehmer ihren Sitz nicht in der Bundesrepublik Deutschland, kann die Umsatzsteuer in der Regel nur im Falle der Gegenseitigkeit niedriger festgesetzt oder erlassen werden (§ 26 Abs. 3 Satz 2 UStG). ²Es ist jedoch möglich, die Umsatzsteuer auch dann niedriger festzusetzen oder zu erlassen, wenn in den Ländern dieser Unternehmer die Gegenseitigkeit nicht voll gewährleistet ist. ³Hier kommen insbesondere die Fälle in Betracht, in denen die von deutschen Luftverkehrsunternehmern im Ausland für die einzelne Beförderungsleistung erhobene Umsatzsteuer unverhältnismäßig niedrig ist oder in denen die Voraussetzungen der Gegenseitigkeit nur in einem Teilbereich, z.B. Charterverkehr, erfüllt sind.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

281. Zuständigkeit

Für die niedrigere Festsetzung oder den Erlaß der Umsatzsteuer gilt folgende Regelung:

1. Unter den Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 UStG kann die Umsatzsteuer für grenzüberschreitende Beförderungen im Luftverkehr niedriger festgesetzt oder erlassen werden, wenn es sich um folgende Unternehmer handelt:
 - a) Luftverkehrsunternehmer mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland und
 - b) Luftverkehrsunternehmer mit Sitz außerhalb der Bundesrepublik Deutschland, wenn die Länder, in denen sie ihren Sitz haben, in dem vom BMF herausgegebenen Verzeichnis der Länder aufgeführt sind, zu denen die Gegenseitigkeit festgestellt ist.
2. ¹Über die Einzelfälle entscheiden bei den in Nummer 1 bezeichneten Luftverkehrsunternehmern die obersten Landesfinanzbehörden oder die von ihnen beauftragten nachgeordneten Dienststellen. ²Eine Einschaltung des BMF ist - unabhängig von der Höhe des Steuerbetrages - nicht erforderlich.
3. ¹Bei Luftverkehrsunternehmern mit Sitz in Ländern, die in dem Verzeichnis der Länder, zu denen die Gegenseitigkeit festgestellt ist, nicht aufgeführt sind, ist das BMF einzuschalten. ²Das gilt auch, wenn sich Zweifel ergeben, ob von dem Land, in dem das Luftverkehrsunternehmen seinen Sitz hat, die Voraussetzung der Gegenseitigkeit noch erfüllt wird.

282. (unbesetzt)

Zu § 27 a UStG

282 a. Antrag auf Erteilung der USt-IdNr.

(1) ¹Der Antrag ist schriftlich an das Bundesamt für Finanzen - Außenstelle -, 66738 Saarlouis, zu richten. ²Bei der steuerlichen Neuaufnahme kann der Unternehmer die Erteilung einer USt-IdNr. auch bei dem zuständigen Finanzamt beantragen. ³Dieser Antrag wird, zusammen mit den erforderlichen Angaben über die umsatzsteuerliche Erfassung, an das Bundesamt für Finanzen weitergeleitet. ⁴Jeder Unternehmer erhält nur eine USt-IdNr. ⁵Wegen der Besonderheiten bei Organgesellschaften und bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts vgl. Abs. 4.

(2) ¹Antragsberechtigt ist jeder Unternehmer. ²Unternehmer, die § 19 Abs. 1 UStG anwenden oder nur Umsätze tätigen, die zum vollen Ausschluß vom Vorsteuerabzug führen, und juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder die Gegenstände nicht für ihr Unternehmen erwerben, erhalten nur dann eine USt-IdNr., wenn sie diese benötigen, weil ihre Bezüge aus anderen EG-Mitgliedstaaten im Inland als innergemeinschaftliche Erwerbe zu besteuern sind (vgl. hierzu § 1 a Abs. 1 Nr. 2 b, Abs. 3 und 4 UStG, Abschnitt 15 a Abs. 2). ³Pauschalierende Land- und Forstwirte erhalten eine USt-IdNr., wenn sie Bezüge aus anderen EG-Mitgliedstaaten im Inland als innergemeinschaftliche Erwerbe versteuern. ⁴Dies ist dem

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

zuständigen Finanzamt anzuzeigen, wobei gleichzeitig die Erteilung einer USt-IdNr. beantragt werden kann. ⁵Land- und Forstwirte erhalten auch dann eine USt-IdNr., wenn sie diese zur Abgabe von ZM benötigen (vgl. Abschnitt 245 a Abs. 5).

(3) ¹Der Unternehmer kann für Zwecke des MIAS zusätzlich die Anschrift speichern lassen, unter der er im innergemeinschaftlichen Geschäftsverkehr auftritt (sog. Euro-Adresse). ²Dies ist schriftlich unter der ggf. bereits erteilten USt-IdNr. beim Bundesamt für Finanzen - Außenstelle -, 66738 Saarlouis, zu beantragen.

(4) ¹Organkreise erhalten eine gesonderte USt-IdNr. für den Organträger und jede einzelne Organgesellschaft, die innergemeinschaftliche Warenlieferungen und/oder Lieferungen im Sinne des § 25 b Abs. 2 UStG (vgl. Abschnitt 276 b) ausführt. ²Der Antrag ist vom Organträger zu stellen. ³Der Antrag muß folgende Angaben enthalten:

- Steuernummer, unter der der Organkreis umsatzsteuerlich geführt wird,
- Name und Anschrift des Organträgers,
- USt-IdNr. des Organträgers (soweit bereits erteilt),
- Bezeichnung des Finanzamts, bei dem der Organkreis umsatzsteuerlich geführt wird,
- Namen und Anschriften der einzelnen Organgesellschaften, die am innergemeinschaftlichen Handelsverkehr teilnehmen,
- Steuernummern, unter denen die Organgesellschaften ertragsteuerlich geführt werden,
- Bezeichnung der zuständigen Finanzämter, bei denen die Organgesellschaften ertragsteuerlich geführt werden.

⁴Für die großen Gebietskörperschaften Bund und Länder wird zugelassen, daß einzelne Organisationseinheiten (z.B. Ressorts, Behörden und Ämter) als Steuerpflichtige ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe der Umsatzsteuer unterwerfen. ⁵Insoweit können auch diese eine USt-IdNr. erhalten.

Zu § 29 UStG

**283. Zivilrechtliche Ausgleichsansprüche für umsatz-
steuerliche Mehr- und Minderbelastungen**

(1) ¹Die Vorschrift des § 29 UStG sieht für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich der Teilleistungen unter bestimmten Voraussetzungen den Ausgleich umsatzsteuerlicher Mehr- und Minderbelastungen vor, die sich durch Gesetzesänderungen ergeben. ²Den Vertragspartnern werden zivilrechtliche Ausgleichsansprüche in folgenden Fällen eingeräumt:

1. bei einer Erhöhung der umsatzsteuerlichen Belastung dem leistenden Unternehmer gegen den Leistungsempfänger und

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

2. bei einer Verringerung der umsatzsteuerlichen Belastung dem Leistungsempfänger gegen den leistenden Unternehmer.

³Das gleiche gilt, wenn der Umsatz steuerpflichtig, steuerfrei oder nicht steuerbar wird. ⁴Auf die Höhe der Belastungsänderung kommt es nicht an.

- (2) Über die Berechtigung und die Höhe von Ausgleichsansprüchen nach § 29 UStG entscheiden in Streitfällen die ordentlichen Gerichte.

(3) ¹Als angemessen im Sinne des § 29 Abs. 1 Satz 1 UStG ist grundsätzlich der volle Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung anzusehen (vgl. BGH-Urteile vom 22.3.1972 - NJW 1972 S. 874 und vom 28.6.1973 - BGHZ Bd. 61 S. 1013, NJW 1973 S. 1744). ²Ist die Höhe der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung streitig, so schreibt § 29 Abs. 1 Satz 3 UStG vor, daß § 287 Abs. 1 ZPO entsprechend anzuwenden ist. ³Danach entscheidet das Gericht über die Höhe der Mehr- oder Minderbelastung unter Würdigung aller Umstände nach freier Überzeugung.

(4) ¹Ein Ausgleichsanspruch entsteht nach § 29 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht, soweit die Vertragspartner etwas anderes vereinbart haben. ²Der Ausschluß eines Ausgleichsanspruchs kann ausdrücklich vereinbart werden. ³Er kann sich aber auch aus einer allgemeinen vertraglichen Vereinbarung, z.B. durch die Vereinbarung eines Festpreises, ergeben. ⁴Die Vertragspartner können einen Ausgleichsanspruch entweder ganz oder teilweise ausschließen.

(5) ¹Für bestimmte Leistungsbereiche sind Entgelte - Vergütungen, Gebühren, Honorare usw. - vorgeschrieben, in denen die Umsatzsteuer für die Leistung nicht enthalten ist, z.B. nach der Bundesgebührenordnung für Rechtsanwälte, der Steuerberatergebührenverordnung, der Kostenordnung und der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure. ²Soweit Unternehmer in diesen Fällen berechtigt sind, die für die jeweilige Leistung geschuldete Umsatzsteuer zusätzlich zu berechnen, können etwaige umsatzsteuerliche Mehr- oder Minderbelastungen von vornherein in voller Höhe ausgeglichen werden. ³Der Geltendmachung eines Ausgleichsanspruchs nach § 29 UStG bedarf es nicht.

(6) ¹Durch § 29 Abs. 1 UStG wird der Ausgleich einer umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung ausschließlich für Belastungsänderungen durch das Umsatzsteuergesetz 1980 geregelt. ²Diese Ausgleichsregelung ist nach § 29 Abs. 2 UStG auf Belastungsänderungen entsprechend anzuwenden, die sich durch Änderungen des Umsatzsteuergesetzes ergeben. ³Ausgleichsansprüche kommen für Leistungen bzw. Teilleistungen in Betracht, die ab dem Inkrafttreten der jeweiligen Änderungsvorschrift bewirkt werden. ⁴Das gilt auch insoweit, als dafür bei der Istbesteuerung Steuer vor dem Inkrafttreten der Änderungsvorschrift entstanden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 oder Buchstabe b Satz 1 UStG). ⁵Voraussetzung für den Ausgleichsanspruch ist, daß der Vertrag, auf dem die Leistung beruht, nicht später als vier Kalendermonate vor dem Inkrafttreten der Gesetzesänderung abgeschlossen worden ist.

Umsatzsteuer-Richtlinien 2000

284. Anwendungszeitraum

¹Die Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 gelten, soweit sich aus ihnen nichts anderes ergibt, für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 1999 ausgeführt werden. ²Bisher ergangene Anordnungen, die mit diesen Richtlinien im Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden.

Beschluss
des Bundesrates

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Umsatzsteuer-
gesetzes (Umsatzsteuer-Richtlinien 2000 - UStR 2000 -)

Der Bundesrat hat in seiner 744. Sitzung am 5. November 1999 beschlossen, der
Allgemeinen Verwaltungsvorschrift gemäß Artikel 108 Abs. 7 des Grundgesetzes
zuzustimmen.