ADDISON | AKTE Umsatzsteuer

Anleitung zur Umsatzsteuer-Erklärung 2021

Wolters Kluwer

Lizenzausgabe der Stollfuß Medien GmbH & Co. KG

Körperschaftsteuer-/Gewerbesteuer-/ Umsatzsteuer-Erklärung 2021

bearbeitet von

Björn Claudy
Dipl.-Finanzwirt (FH)
Oberfinanzdirektion Frankfurt am Main
Frankfurt am Main

Frank Henseler
Dipl.-Finanzwirt
Salzgitter-Thiede

Andreas Kümpel
Dipl.-Finanzwirt
Finanzamt für Groß- und
Konzernprüfung Köln
Köln

Annette Staats
Dipl.-Finanzwirtin
Finanzamt Essen-Süd
Essen

16., aktualisierte und neubearbeitete Auflage 2022

Stollfuß

C. Umsatzsteuererklärung

I. USt 2 A – Umsatzsteuererklärung 2021

1. Vorbemerkung

2027 Die **Muster der Umsatzsteuererklärung 2021** wurden mit BMF-Schreiben vom 22.12.2020[1] herausgegeben. Die Änderungen beziehen sich auf die Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020[2] sowie auf zeitliche Anpassungen oder sind redaktioneller oder drucktechnischer Art. Die Vordruckmuster USt 2 A sowie die Anlage UN sind durch die Blindfarben (grüne Farbe) und Separatoren (Eintragungskästchen) weitergehend scannergerecht gestaltet. Den Vordrucken ist eine Anleitung zur Umsatzsteuererklärung 2021 (USt 2 E) beigefügt, die sich auf erforderliche Kurzhinweise beschränkt und nicht alle Themen ausführlich abhandeln kann.

2028 Unternehmer, die vom FA zur Abgabe der Erklärungsvordrucke aufgefordert werden oder die nach der „Öffentlichen Aufforderung zur Abgabe von Steuererklärungen" eine Umsatzsteuererklärung abzugeben haben, sind verpflichtet, die Umsatzsteuererklärung auszufüllen.

2029 Die Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuererklärungen für das Kalenderjahr ist in § 18 Abs. 3 UStG geregelt. Abgabetermin ist der 31.7.2022 (§ 149 Abs. 2 AO). Steuerlich beratenen Personen gewährt die FinVerw. jedoch eine Fristverlängerung bis zum 28.2.2023 und auf Antrag auch weitere Fristverlängerungen. Sollte der Unternehmer annehmen, eine Umsatzsteuererklärung nicht abgeben zu müssen, oder falls eine Fristverlängerung erforderlich wird, sollte er dies dem FA rechtzeitig mitteilen. Wird die Umsatzsteuererklärung nicht oder nicht rechtzeitig abgegeben, kann das FA einen Verspätungszuschlag festsetzen. Die Abgabe der Umsatzsteuererklärung kann außerdem durch Zwangsmittel erzwungen werden (§§ 328 ff. AO).

Praxishinweis:

Soweit Steuererklärungen durch einen Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe erstellt werden, wird die Steuererklärungsfrist nach § 149 Abs. 3 AO bis Ende Februar des Zweitfolgejahres verlängert – bisher betrug die Frist nach den jährlichen „Fristenerlassen" der obersten Finanzbehörden in diesen Fällen zwölf Monate. In bestimmten Fällen können die Steuererklärungen allerdings – mit einer viermonatigen Frist – im Interesse eines kontinuierlichen Eingangs der Steuererklärungen vorab angefordert werden. Auch dies galt bisher schon. Die gesetzlichen Voraussetzungen für eine zusätzliche Fristverlängerung wurden für diese Berater-Fälle allerdings verschärft, um den fristgerechten Eingang der Steuererklärungen zu gewährleisten (§ 109 Abs. 2 AO).

Im Regelfall steht die Festsetzung von Verspätungszuschlägen wie bisher im Ermessen der Finanzbehörde (§ 152 Abs. 1 AO). Die Festsetzung eines Verspätungszuschlags ist insbesondere naheliegend, wenn der Steuerpflichtige seine Erklärungspflichten wiederholt verletzt hat. Nur in den Fällen des § 152 Abs. 2 AO ist die Festsetzung des Verspätungszuschlags künftig gesetzlich vorgeschrieben.

2030 Der Unternehmer hat für das Kj. oder für einen kürzeren Besteuerungszeitraum eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung authentifiziert zu übermitteln, in der er die zu entrichtende Steuer oder den Überschuss, der sich zu seinen Gunsten ergibt, nach § 16 Abs. 1 bis 4 und § 17 UStG selbst zu berechnen hat. Für die elektronische authentifizierte Übermittlung wird ein Zertifikat benötigt. Nach kostenloser Registrierung auf der Internetseite www.elster.de ist dieses zu erhalten. Zu beachten ist, dass die Registrierung bis zu zwei Wochen dauern kann. Programme zur elektronischen Übermittlung sind unter www.elster.de/elsterweb/softwareprodukt zu finden. Auf Antrag kann das FA zur Vermeidung von unbilligen Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall hat der Unternehmer eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben und eigenhändig zu unterschreiben.

Beratungshinweis:

Für die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen und sonstigen für das automatisierte Besteuerungsverfahren erforderlichen Unterlagen sind die Regelungen in § 72a Abs. 1 bis 3 und § 87a Abs. 6 sowie in den §§ 87b bis 87d AO unmittelbar anzuwenden.

Praxishinweis:

Die Muster der Umsatzsteuererklärung werden stets vor dem jeweiligen Jahresbeginn bekannt gegeben. Damit wird es den Unternehmern, die ihr Unternehmen im laufenden Jahr einstellen und danach zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung innerhalb von einem Monat verpflichtet sind, ermöglicht, bereits den für das entsprechende Kalenderjahr gültigen Vordruck zu verwenden. Da auch die Formulare und Datensätze zur elektronischen Übermittlung der Umsatzsteuererklärung künftig bereits zum Jahresbeginn bereitgestellt werden, können die Unternehmer, die ihr Unternehmen im laufenden Jahr einstellen, ihrer grundsätzlichen Verpflichtung zur elektronischen Übermittlung der Umsatzsteuererklärung nachkommen.

Die **Muster der Umsatzsteuererklärung 2022** wurden mit BMF-Schreiben vom 11.10.2021[3] herausgegeben Das Muster der Umsatzsteuererklärung 2022 und die Anleitung zur Umsatzsteuererklärung 2022 wurden auf Grund des Gesetzes zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben im Umsatzsteuerrecht vom 21.12.2021[4] mit BMF-Schreiben vom 23.12.2021 neu bekannt gegeben[5].

2031 Die mit der Selbstberechnung der Steuer verbundene Steuererklärung ist eine Steueranmeldung i.S.d. § 167 AO und steht einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt gleich (§ 168 Satz 1 AO). Führt diese Steueranmeldung zu einem Überschuss (Steuervergütung), tritt diese Folge erst nach Zustimmung durch das FA ein (vgl. § 168 Satz 2 AO). Diese Zustimmung bedarf keiner besonderen Form. Wenn sie dem Unternehmer durch Abrechnung bekannt gege-

1) BMF v. 22.12.2020, III C 3 – S 7344/19/10002 :002, BStBl I 2021, 74.
2) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
3) BMF v. 11.10.2021, III C 3 – S 7344/19/10002 :003, BStBl I 2021, 2116.
4) Gesetz zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben im Umsatzsteuerrecht v. 21.12.20, BGBl. I 2021, 5250.
5) BMF v. 23.12.2021, III C 3 – S 7344/19/10002 :003, BStBl I 2022, 67.

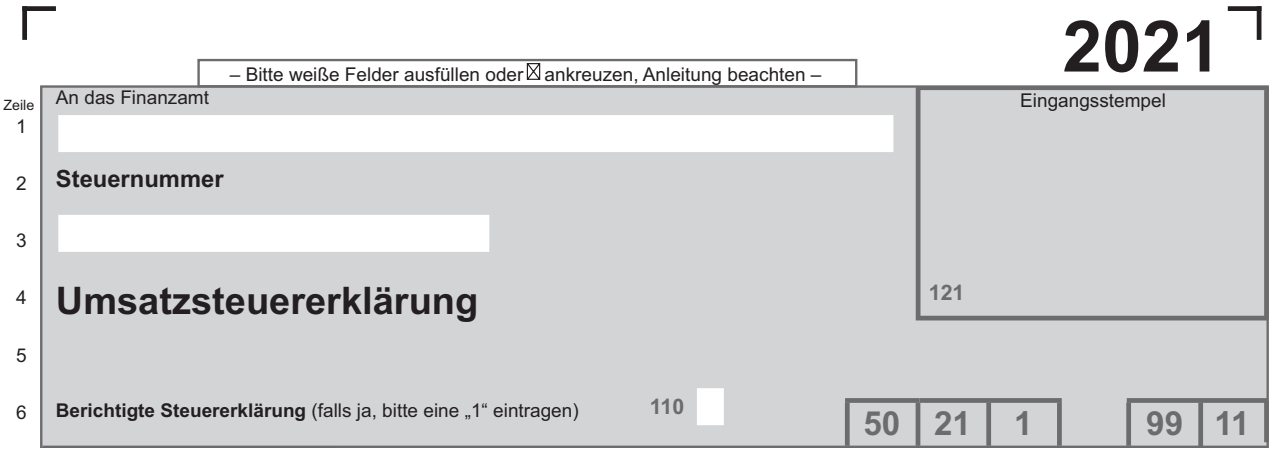
ben wird, handelt es sich um einen Verwaltungsakt.[1] Der Unterschiedsbetrag zugunsten des Unternehmers ist nach der erforderlichen Zustimmung entweder zu erstatten oder zu verrechnen. Erstattungen werden ggf. verzinst (→ Rz. 2032).

2032 Berechnet der Unternehmer die zu entrichtende Steuer oder den Überschuss abweichend von der Summe der Vorauszahlungen, ist der Unterschiedsbetrag zugunsten des FA einen Monat nach dem Eingang der Steueranmeldung fällig. Der Unterschiedsbetrag zugunsten des Unternehmers ist erst nach Zustimmung durch das FA und nach Kenntnisnahme hiervon fällig (vgl. § 220 Abs. 2 Satz 2 AO). Das FA kann bei Abweichung der Steueranmeldung von der tatsächlich zu entrichtenden Steuer die Steuer selbst festsetzen (§ 18 Abs. 4 Satz 2 UStG). In diesem Fall ist der Unterschiedsbetrag zugunsten des FA einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids fällig. Der Vorbehalt der Nachprüfung muss in diesem Fall besonders angesprochen werden (vgl. § 164 Abs. 1 Satz 1 AO), ansonsten wirkt der Bescheid ohne Vorbehalt. Ein evtl. nachzuzahlender Betrag ist zu verzinsen. Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kj., in dem die Steuer entstanden ist (§ 233a AO).

2033 Die Fälligkeit rückständiger Vorauszahlungen bleibt von der Steueranmeldung und Zahlung der Jahressteuer unberührt (§ 18 Abs. 4 Satz 3 UStG).

2. Abschnitt A – Allgemeine Angaben (Zeilen 1–30)

a) Angaben zum Finanzamt, zur Steuernummer und zu einer berichtigten Steuererklärung (Zeilen 1–6)



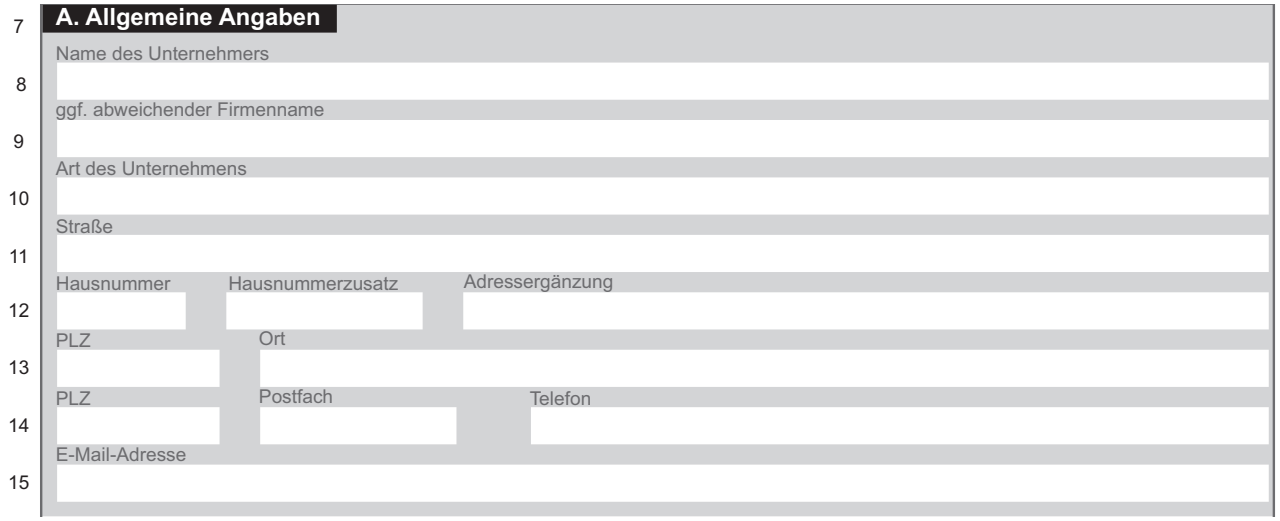
2034 Nach § 21 Abs. 1 AO ist für die Umsatzbesteuerung das FA zuständig, von dessen Bezirk aus der Unternehmer sein Unternehmen ganz oder überwiegend betreibt. Im Ausland ansässige Unternehmer haben die Umsatzsteuererklärung bei dem nach der Umsatzsteuer-Zuständigkeitsverordnung[2] zentral zuständigen FA abzugeben (vgl. Tabelle → Rz. 2609). In **Zeile 3** ist die vom FA erteilte Steuernummer einzutragen.

2035 In **Zeile 6** (Kz 110) ist eine „1“ einzutragen, wenn es sich um eine **berichtigte Umsatzsteuererklärung** handelt (weil z.B. Umsätze nachgemeldet oder abziehbare Vorsteuerbeträge berichtigt werden).

2036 Gibt der Unternehmer nachträglich eine berichtigte Steueranmeldung ab (vgl. § 153 AO), führt dies im Verhältnis zu der bisherigen Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zu einer weiteren Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Auch in diesem Fall gilt § 168 AO.

1) BFH v. 28.2.2002, V R 42/01, BStBl II 2002, 642.
2) www.bzst.de unter der Rubrik: Steuern International → USt-Identifikationsnummer → Merkblätter → Zuständigkeitsübersicht.

b) Abschnitt A – Allgemeine Angaben (Zeilen 7–15)



aa) Unternehmerbegriff (Zeilen 7–15)

§ 1 Abs. 1 UStG enthält den Katalog der steuerbaren Umsätze, die selbständig nebeneinanderstehen. Zu unterscheiden sind Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt; der Entnahme- und Leistungseigenverbrauch (unentgeltliche Wertabgaben → Rz. 2216 ff.) und unentgeltliche Zuwendungen werden den entgeltlichen Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen gleichgestellt (vgl. § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG). Außerdem ist zu unterscheiden die Einfuhr von Gegenständen im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg sowie der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt. **2037**

Das Gesetz fasst die vorgenannten drei Tatbestände unter dem Begriff „steuerbare Umsätze" zusammen. Liegen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1, 4 und 5 UStG vor, werden also durch Vorgänge die Tatbestandsmerkmale der genannten Vorschrift erfüllt, handelt es sich um steuerbare Umsätze. Fehlt nur ein Tatbestandsmerkmal, wird z.B. eine Lieferung von einem Nichtunternehmer oder einem Unternehmer im nichtunternehmerischen Bereich ausgeführt oder eine Lieferung oder sonstige Leistung nicht im Inland, sondern im Ausland erbracht, liegt ein nichtsteuerbarer Umsatz vor. Steuerbare Umsätze können entweder steuerpflichtig oder steuerfrei sein. Sie sind steuerpflichtig, wenn keine besonderen Befreiungsvorschriften (§ 4 UStG) gelten. **2038**

Als Unternehmer kommen **natürliche Personen, nichtrechtsfähige Personenvereinigungen**, wie z.B. offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, Gesellschaften bürgerlichen Rechts, Erbengemeinschaften, **juristische Personen des öffentlichen Rechts** (z.B. Gemeinden, Kreisverbände, Kirchengemeinden) und **juristische Personen des privaten Rechts** (z.B. Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften, rechtsfähige Vereine) in Betracht. Dabei kommt es nach der Rechtsprechung des BFH weder auf die Rechtsform noch auf die Rechtsfähigkeit des Leistenden an.[1] **2039**

Auch eine Personenvereinigung, die nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird, kann mit der entgeltlichen Überlassung von Gemeinschaftsanlagen unternehmerisch tätig sein.[2] Dagegen ist die Gewährung von Gesellschaftsanteilen gegen Entgelt kein steuerbarer Umsatz der Gesellschaft.[3] Auch nichtrechtsfähige Personengemeinschaften können Unternehmer sein (insb. nichtrechtsfähige Vereine, Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, Erbengemeinschaften, Grundstücksgemeinschaften, Belegschaften, Arbeitsgemeinschaften, Gelegenheitsgesellschaften, Interessengemeinschaften, offene Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften, Zweckvermögen). Darüber hinaus können auch andere Wirtschaftsgebilde, die nach außen auftreten und Umsätze ausführen, Unternehmer sein (z.B. ein Künstlerquartett). **2040**

Bei Sportveranstaltungen auf eigenem Sportplatz ist der Platzverein als Unternehmer anzusehen und mit den gesamten Einnahmen zur Umsatzsteuer heranzuziehen.[4] Tritt bei einer Sportveranstaltung nicht einer der beteiligten Vereine, sondern der jeweilige Verband als Veranstalter auf, hat der veranstaltende Verband die Gesamteinnahmen aus der jeweiligen Veranstaltung zu versteuern, während die Einnahmeanteile der beteiligten Vereine nicht der Umsatzsteuer unterworfen werden.[5] **2041**

1) Vgl. BFH v. 21.4.1994, V R 105/91, BStBl II 1994, 671.
2) BFH v. 28.11.2002, V R 18/01, BStBl II 2003, 443.
3) BFH v. 1.7.2004, V R 32/00, DB 2004, 1920.
4) Zur steuerlichen Behandlung der Umsätze von Sportveranstaltungen vgl. Abschn. 2.1 Abs. 6 UStAE sowie OFD Hannover v. 6.2.1997, S 7104 – 43 – StO 335/S 7104 – 43 – StH 542, UR 1997, 360.
5) Vgl. Abschn. 2.1 Abs. 6 Satz 4 UStAE.

2042 Wem eine **Leistung als Unternehmer zuzurechnen** ist, richtet sich danach, wer dem Leistungsempfänger gegenüber als Schuldner der Lieferung oder sonstigen Leistung auftritt.[1] Bei Schein- oder Strohmanngeschäften kann die Leistung auch einer anderen als der nach außen auftretende Person zuzurechnen sein.[2] Andererseits kann der Strohmann aber auch der Leistende sein.[3]

2043 Ist zweifelhaft, wer die Leistung ausgeführt hat, ist mit besonderer Sorgfalt zu prüfen, wer das umsatzsteuerliche Rechtssubjekt ist. Entscheidend ist, **wer nach außen als Leistender auftritt**, insb. auf wessen Namen das Gewerbe beim Gewerbeamt angemeldet ist, wem die Gewerbegenehmigung erteilt wurde, wer Steuererklärungen unterzeichnet und Steuerzahlungen leistet, wessen Name, Anschrift und Bankverbindung auf den Briefbogen und Briefumschläge angegeben wird.

2044 Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt (§ 2 Abs. 1 UStG). Natürliche und juristische Personen sowie Personenzusammenschlüsse können Unternehmer sein.[4]

2045 Eine **selbständige Tätigkeit** liegt vor, wenn sie auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung ausgeübt wird. Ob Selbständigkeit oder Unselbständigkeit anzunehmen ist, richtet sich grundsätzlich nach dem Innenverhältnis zum Auftraggeber. Dabei kommt es nicht allein auf die vertragliche Bezeichnung, die Art der Tätigkeit oder die Form der Entlohnung an. Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse. Es müssen die für und gegen die Selbständigkeit sprechenden Umstände gegeneinander abgewogen werden; die gewichtigeren Merkmale sind dann für die Gesamtbeurteilung maßgebend. Die Frage der Selbständigkeit ist für die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu beurteilen.[5]

2046 Der **Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit** im Sinne des Umsatzsteuergesetzes geht über den Begriff des Gewerbebetriebs nach dem Einkommensteuer- und dem Gewerbesteuergesetz hinaus. Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit setzt voraus, dass Leistungen im wirtschaftlichen Sinne ausgeführt werden.[6] Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nachhaltig ausgeübt, wenn sie auf Dauer zur Erzielung von Entgelten angelegt ist. Ob dies der Fall ist, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall. Die für und gegen die Nachhaltigkeit sprechenden Merkmale müssen gegeneinander abgewogen werden.[7]

2047 Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nachhaltig ausgeübt, wenn die Absicht der Wiederholung besteht. Bei einem einmaligen Umsatz genügt ein vorweg gefasster, auf Wiederholung gerichteter Willensentschluss zur Annahme der Nachhaltigkeit, wenn aus den Umständen auf den Willen des Liefernden oder Leistenden zu schließen ist, das Geschäft bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen. Nachhaltigkeit ist schon dann anzunehmen, wenn tatsächlich mehrere Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder derselben dauernden Verhältnisse angenommen werden. Diese Voraussetzungen erfüllt insb. derjenige, der sich wie ein Händler verhält, weil er An- und Verkäufe planmäßig mit auf Güterumschläge gerichteter Absicht tätigt. Die Kriterien, die für oder gegen eine Nachhaltigkeit sprechen, müssen gegeneinander abgewogen werden. Kriterien, die für eine Nachhaltigkeit sprechen, hat der BFH mit seinem Urteil vom 18.7.1991[8] aufgestellt. Insb. kommen danach für eine Nachhaltigkeit folgende Kriterien 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 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.

2048 Die Tätigkeit muss auf die **Erzielung von Einnahmen** gerichtet sein.[9] Die Absicht, Gewinne zu erzielen, ist nicht erforderlich. Mit Urteil vom 14.2.1992[10] weist der BFH darauf hin, dass ein Studium eines Nichtunternehmers nicht

1) Abschn. 2.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE.
2) BFH v. 15.9.1994, XI R 56/93, BStBl II 1995, 275.
3) BFH v. 28.1.1999, V R 4/98, BStBl II 1999, 628.
4) Abschn. 2.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE.
5) Abschn. 2.2 Abs. 1 UStAE.
6) Abschn. 2.3 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStAE.
7) Abschn. 2.3 Abs. 2 Satz 1 bis 3 UStAE.
8) BFH v. 18.7.1991, V R 86/87, BStBl II 1991, 776.
9) EuGH v. 29.2.1996, C-110/94, BStBl II 1996, 655; Abschn. 2.3 Abs. 8 UStAE.
10) BFH v. 14.2.1992, VI R 26/90, BStBl II 1992, 556.

zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil die hierzu erforderliche spätere Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit noch von weiteren, während des Studiums nicht vorhersehbaren Umständen abhängt.

2049 Unternehmer, die mit ihrer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit Verluste erwirtschaften, müssen dennoch ihre Einnahmen der Umsatzsteuer unterwerfen. Gemeinnützige Vereine unterliegen mit den Einnahmen aus Zweckbetrieben (z.B. sportliche Veranstaltungen) und aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (z.B. Vereinsgaststätte) ebenfalls der Umsatzsteuer.

2050 Die **Unternehmereigenschaft beginnt** mit dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden, wenn die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen ernsthaft beabsichtigt ist (Verwendungsabsicht) und die Ernsthaftigkeit dieser Absicht durch objektive Merkmale nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird. In 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.[1] Als Nachweis für die Ernsthaftigkeit sind Vorbereitungshandlungen anzusehen, wenn bezogene Gegenstände oder in Anspruch genommene sonstige Leistungen (Eingangsleistungen) 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.[2] Bei Vorbereitungshandlungen, die ihrer Art nach sowohl zur unternehmerischen als auch zur nichtunternehmerischen Verwendung bestimmt sein können (z.B. Erwerb eines Computers oder eines Kraftfahrzeugs), ist vor der ersten Steuerfestsetzung zu prüfen, ob die Verwendungsabsicht durch objektive Anhaltspunkte nachgewiesen ist.[3]

2051 Das **Ende der Unternehmereigenschaft** ist losgelöst vom ertragsteuerlichen Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe zu bestimmen. Sie endet grundsätzlich mit dem letzten Tätigwerden im Rahmen des Unternehmens. Die nach der Betriebseinstellung erfolgende Veräußerung von Gegenständen des Betriebsvermögens oder die nachträgliche Vereinnahmung von Entgelten gehören noch zur Unternehmertätigkeit.[4]

2052 **Geschäftsveräußerungen** oder Teilgeschäftsveräußerungen unterliegen nicht der Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 1a UStG). Voraussetzung ist, dass die andere Person oder Gesellschaft das Unternehmen fortführt. Über Geschäftsveräußerungen oder Teilgeschäftsveräußerungen darf nicht mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer abgerechnet werden. Die Verträge oder Rechnungen erfordern jedoch Angaben zum Vorsteuerabzug bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, bei denen der Zeitraum für eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG im Zeitpunkt der Veräußerung, Übertragung oder Einbringung noch nicht abgelaufen ist (→ Rz. 2517 ff.).

Praxishinweis:
Die nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbaren Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen sind in Abschnitt I Zeile 113 (Kz 211) einzutragen (→ Rz. 2405).

2053 Ein **Übergang der Unternehmereigenschaft** auf einen Rechtsnachfolger, z.B. den Erben, ist nur möglich, wenn dieser die Voraussetzungen erfüllt, die das Umsatzsteuerrecht an die Unternehmereigenschaft knüpft.[5] Der Rechtsnachfolger ist dann Unternehmer, wenn er die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Erblassers fortsetzt und selbst nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig wird. Wird der Rechtsnachfolger nicht Unternehmer, muss er dennoch als Gesamtrechtsnachfolger des Erblassers nachträglich vereinnahmte Entgelte versteuern, Umsatzsteuererklärungen abgeben und die geschuldete Umsatzsteuer ans FA entrichten.

2054 In **Zeile 8** ist bei natürlichen Personen Vor- und Zuname, bei Gesellschaften die Bezeichnung, evtl. die Firma, unter der die Gesellschaft auftritt, anzugeben.

2055 In **Zeile 10** sind über die **Art des Unternehmens** genaue Angaben zu machen. Angaben allgemeiner Art, wie z.B. Einzelhandel, Kaufmann, Fabrikant, reichen nicht aus.

Praxishinweis:
Es sollte erkennbar sein, welche Waren umgesetzt werden, ob der Unternehmer Hersteller, Großhändler oder Einzelhändler ist oder welche Art von Dienstleistungen ausgeführt wird.

Beispiele:
Lebensmitteleinzelhandel, Einzelhandel mit Haushaltungsgeräten, Einzelhandel mit Eisenwaren, Zeitschriften- und Schreibwarengeschäft, Großhandel mit Tabakwaren, Handelsvertreter mit Schmuckwaren, Möbelfabrik, Einfuhrhandel mit Südfrüchten, Ausfuhrhandel mit Spielwaren, Gärtnerei mit Blumen und Gemüse, Gastwirtschaft, Restaurant.

2056 Umfasst das Unternehmen mehrere Betriebe oder übt der Unternehmer mehrere Berufe aus, sind diese gesondert aufzuführen; der Betrieb oder Beruf mit dem nachhaltig höchsten Umsatz (Unternehmensschwerpunkt) ist durch Unterstreichen kenntlich zu machen.

1) Abschn. 2.6 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStAE.
2) Abschn. 2.6 Abs. 2 UStAE.
3) Abschn. 2.6 Abs. 3 Satz 1 UStAE.
4) Abschn. 2.6 Abs. 6 UStAE.
5) Abschn. 2.6 Abs. 5 UStAE.

Beratungshinweis:
Die Berufsbezeichnung ist bei freien Berufen genau zu bezeichnen, z.B. Schriftsteller, Kunstmaler, Facharzt für innere Krankheiten, praktischer Arzt, Rechtsanwalt und Notar.

2057 In **Zeilen 11 bis 13** sind die Anschrift (Straße, Haus-Nr. und Ort) einzutragen. Es ist der **Ort der Leitung** und ggf. auch der **Sitz des Unternehmens**, anzugeben.

2058 In **Zeile 14** ist neben der Postleitzahl und der Angabe des Postfachs die Telefonnummer anzugeben, unter der der Unternehmer erreichbar ist und in **Zeile 15** die E-Mail-Adresse (falls vorhanden).

bb) Unternehmen

2059 Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG umfasst das Unternehmen die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sind nur solche Leistungen steuerbar, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt, die also im Unternehmensbereich anfallen. Nach § 15 Abs. 1 UStG kann der Unternehmer nur die Vorsteuern auf Eingangsleistungen abziehen, die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Die unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG setzen schließlich voraus, dass der Unternehmer einen außenunternehmerischen Bereich hat.

2060 Das Unternehmen umfasst die gesamte Leistungserbringung des Unternehmers, also alle selbständig ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeiten, unabhängig davon, ob sie gleich, gleichartig oder verschieden sind, sowie sämtliche diesem Zweck dienenden Vermögenswerte. Danach bilden alle Betriebe oder Betriebsteile eines Unternehmers ein einheitliches Unternehmen. Dies führt dazu, dass Leistungen zwischen einzelnen Betrieben desselben Unternehmers als Innenumsätze nicht der Umsatzsteuer unterliegen (z.B. Verbringen von Holz eines Sägewerks in eine vom Forstwirt betriebene Tischlerei).

2061 Die Umsätze der **Organgesellschaften** sind ausschließlich in der Umsatzsteuererklärung des Organträgers zu erfassen. Innerhalb des Organkreises handelt es sich um nichtsteuerbare Innenumsätze (→ Rz. 2330 ff.).

cc) Selbständigkeit natürlicher Personen

2062 Eine selbständige Tätigkeit liegt vor, wenn sie auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung ausgeübt wird.[1] Ob Selbständigkeit oder Unselbständigkeit anzunehmen ist, richtet sich grundsätzlich nach dem Innenverhältnis zum Auftraggeber.

2063 Die Frage der Selbständigkeit einer natürlichen Person ist für die Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu beurteilen. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Vergütung für die Ausübung einer bei Anwendung dieser Grundsätze nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ertragsteuerrechtlich auf Grund der Sonderregelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu Gewinneinkünften umqualifiziert werden. Geschäftsführungsleistungen eines GmbH-Geschäftsführers können als selbständig i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu beurteilen sein. Die Organstellung des GmbH-Geschäftsführers steht dem nicht entgegen.[2]

2064 Hinsichtlich der Behandlung der folgenden Gruppen wird auf die jeweiligen Fundstellen verwiesen:

- Reisevertreter, Bezirksstellenleiter der Lotto- und Totogesellschaften, Versicherungsvertreter, Hausgewerbetreibender und Heimarbeiter;[3]
- zur Selbständigkeit von **Fahrlehrern**;[4]
- zur Selbständigkeit von ehrenamtlichen Kommissionsmitgliedern;[5]
- zur Unternehmereigenschaft der **Lotterieeinnehmer** und amtlichen Verkaufsstellen beim Verkauf von Losen der Süddeutschen Klassenlotterie;[6]
- zur Unternehmereigenschaft der Fleischbeschautierärzte, Fleischbeschauer und Trichinenschauer.[7]

2065 Eine natürliche Person ist mit ihrer Tätigkeit im Rahmen eines Arbeitnehmer-Überlassungsvertrags Arbeitnehmer und nicht Unternehmer im Rahmen eines Werks- oder Dienstvertrags. Demgegenüber ist ein Kommanditist als Mitglied eines Beirats, dem vor allem Zustimmungs- und Kontrollrechte übertragen sind, gegenüber der Gesellschaft, selbständig tätig.[8] Ein Rechtsanwalt, der für eine Rechtsanwaltskanzlei als Insolvenzverwalter tätig wird, ist insoweit nicht als Unternehmer zu beurteilen. Dies gilt sowohl für einen angestellten als auch für einen an der Kanzlei als Gesellschafter beteiligten Rechtsanwalt, selbst wenn dieser ausschließlich als Insolvenzverwalter tätig ist und im eigenen Namen handelt.[9] Fahrlehrer, denen keine Fahrschulerlaubnis erteilt ist, können im Verhältnis zum Inhaber der Fahrschule selbständig sein.[10]

---

1) Vgl. Abschn. 2.2 Abs. 1 Satz 1 UStAE.
2) Vgl. BFH v. 10.3.2005, V R 29/03, BStBl II 2005, 730; Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 5 UStAE.
3) Vgl. R 15.1 Abs. 1 und 2 EStR 2012.
4) Vgl. Abschn. 2.2 Abs. 3 Satz 1 UStAE, vgl. auch BMF v. 8.7.2021, III C 2 – S 7104/19/10001 :003, BStBl I 2021, 919.
5) Vgl. BFH v. 29.6.2000, V R 28/99, BStBl II 2000, 597.
6) OFD München v. 15.12.1999, S 7104 – 57/5 – St 432, UR 2000, 441.
7) Vgl. OFD Magdeburg v. 14.7.2000, S 7104 – 40 – St 245, UR 2000, 485.
8) Vgl. BFH v. 24.8.1994, XI R 74/93, BStBl II 1995, 150.
9) Vgl. Abschn. 2.2 Abs. 3 Satz 5 und 6 UStAE, vgl. auch BMF v. 8.7.2021, III C 2 – S 7104/19/10001 :003, BStBl I 2021, 919.
10) Vgl. BFH v. 17.10.1996, V R 63/94, BStBl II 1997, 188.

Natürliche Personen können zum Teil selbständig, zum Teil unselbständig sein. In Krankenhäusern angestellte Ärzte sind insoweit selbständig tätig, als ihnen für die Behandlung von Patienten ein Liquidationsrecht zusteht. **2066**

Vor allem Auftraggeber müssen bei Vergabe von Aufträgen an mehrere natürliche Personen darauf achten, dass klare und eindeutige Werkverträge abgeschlossen werden und dass die in den Rechnungen/Gutschriften angegebenen Leistenden bzw. Leistungsempfänger den vertraglichen Vereinbarungen entsprechen. Bei Nichtbeachtung der erforderlichen Sorgfaltspflichten versagt das FA den Vorsteuerabzug, falls Gutschriftsempfänger bzw. Rechnungsaussteller und leistender Unternehmer nicht übereinstimmen. **2067**

Eine **Personengesellschaft** des Handelsrechts ist immer selbständig. Lediglich nicht rechtsfähige Personenvereinigungen können als kollektive Zusammenschlüsse von Arbeitnehmern zwecks Anbietung der Arbeitskraft gegenüber einem gemeinsamen Arbeitgeber unselbständig sein.[1] Zusammenschlüsse von natürlichen Personen erbringen regelmäßig nur Leistungen als selbständige Unternehmer, wenn diese Personenmehrheit dem Leistungsempfänger als Schuldner der vereinbarten Leistung und Gläubiger des vereinbarten Entgelts gegenübersteht.[2] **2068**

Der BFH hat in mehreren Urteilen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (j.P.d.ö.R.) entschieden.[3] In diesen Entscheidungen legte der BFH § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG unter Hinweis auf Art. 4 Abs. 5 6. EG-RL bzw. Art. 13 MwStSystRL richtlinienkonform aus. In Umsetzung dieser Rechtsprechung hat der Gesetzgeber § 2b UStG geschaffen, der ab 1.1.2017 anwendbar ist. **2069**

Für vor dem 1.1.2017 ausgeführte Leistungen ist die bisher zu § 2 Abs. 3 UStG vertretene Verwaltungsauffassung (vgl. insbesondere Abschn. 2.11 UStAE) weiterhin maßgeblich. Die FinVerw. beanstandet es jedoch nicht, wenn die j.P.d.ö.R. die hiervon abweichende BFH-Rechtsprechung der Besteuerung zu Grunde legt, sofern dies einheitlich für das gesamte Unternehmen erfolgt. Eine Beschränkung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen sei nicht zulässig.[4]

Dies gilt nach dem BMF-Schreiben vom 27.7.2017 entsprechend, solange § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung infolge einer wirksamen Optionserklärung nach § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG auf nach dem 31.12.2016 und vor dem 1.1.2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anzuwenden ist.[5] Die ursprünglich vorgesehene Optionsmöglichkeit auf vor dem 1.1.2021 ausgeführte Leistungen ist durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) vom 19.6.2020 auf vor dem 1.1.2023 ausgeführte Leistungen verlängert worden (§ 27 Abs. 22a UStG).[6]

§ 2b Abs. 1 UStG entspricht im Wesentlichen dem Wortlaut des Art. 13 MwStSystRL. Danach werden Tätigkeiten einer j.P.d.ö.R., die dieser im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nicht unternehmerisch ausgeübt. Die entsprechenden Umsätze unterliegen grds. nicht der Umsatzsteuer. Als Tätigkeiten, die einer j.P.d.ö.R. im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, kommen nur solche in Betracht, bei denen die j.P.d.ö.R. im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird (z.B. auf Grund eines Gesetzes durch Verwaltungsakt, auf Grundlage eines Staatsvertrags oder auf Grundlage besonderer kirchenrechtlicher Regelungen). Führt die Nichtbesteuerung dieser Leistungen jedoch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, ist abweichend vom allgemeinen Grundsatz eine Umsatzbesteuerung vorzunehmen. Erbringt eine j.P.d.ö.R. dagegen Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, werden diese Tätigkeiten nicht von § 2b UStG erfasst; diese Leistungen unterliegen stets der Umsatzsteuer.

§ 2b Abs. 2 UStG enthält eine nicht abschließende Aufzählung von Fällen, in denen auch bei einer an sich wirtschaftlichen Betätigung einer j.P.d.ö.R. keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen. Übersteigt der voraussichtliche Jahresumsatz der j.P.d.ö.R. aus gleichartigen Tätigkeiten den Betrag von 17 500 € nicht, wird unwiderlegbar unterstellt, dass durch die Nichtbesteuerung der Tätigkeit der j.P.d.ö.R. keine größeren Wettbewerbsverzerrungen eintreten. Daneben werden größere Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen, wenn vergleichbare Leistungen privater Unternehmer auf Grund einer Steuerbefreiung nicht mit Umsatzsteuer belastet werden. Ausgenommen von dieser Regelung sind Leistungen, die ihrer Art nach zwar grds. steuerfrei sind, bei denen jedoch ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG grds. möglich ist. So soll vermieden werden, dass die Nichtbesteuerung derartiger Leistungen zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten der öffentlichen Hand führt. Weitere Fälle, in denen größeren Wettbewerbsverzerrungen nicht vorliegen, sind in § 2b Abs. 3 UStG genannt.

Auf Grund des demografischen Wandels und der bestehenden Notwendigkeit von Einsparungen sind j.P.d.ö.R. in immer größerem Umfang zur Zusammenarbeit gezwungen. Diese Zusammenarbeit erfolgt nicht marktorientiert, sondern allein im öffentlichen Interesse bei der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben bzw. Leistungen der Daseinsvorsorge. Diese werden z.B. durch die Erzielung von Synergieeffekten und die Auslastung der im öffentlichen Bereich bereits vorhandenen sachlichen und personellen Ressourcen gefördert. Insoweit steht die Zusammenarbeit der

1) BFH v. 8.2.1979, V R 101/78, BStBl II 1979, 362.
2) BFH v. 16.8.2001, V R 67/00, BFH/NV 2002, 223.
3) Vgl. BFH v. 20.8.2009, V R 70/05, BStBl II 2017, 825; v. 17.3.2010, XI R 17/08, BStBl II 2017, 828; v. 15.4.2010, V R 10/09, BStBl II 2017, 863; v. 2.3.2011, XI R 65/07, BStBl II 2017, 831; v. 10.11.2011, V R 41/10, BStBl II 2017, 869; v. 1.12.2011, V R 1/11, BStBl II 2017, 834; v. 13.2.2014, V R 5/13, BStBl II 2017, 846; v. 5.11.2014, XI R 42/12, BStBl II 2017, 849 und v. 10.2.2016, XI R 26/13, BStBl II 2017, 857.
4) Vgl. BMF v. 27.7.2017, III C 2 – S 7106/0 :002, BStBl I 2017, 1239.
5) Vgl. BMF v. 16.12.2016, III C 2 – S 7107/16/10001, BStBl I 2016, 1451, Rz. 60.
6) Gesetz v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1385 = BStBl I 2020, 550.

öffentlichen Einrichtungen nicht im Wettbewerb mit Leistungen, die auf dem freien Markt angeboten werden. Eine Besteuerung der Zusammenarbeit öffentlicher Einrichtungen bei hoheitlichen Tätigkeiten kann zu einer Verteuerung öffentlicher Leistungen und zu unerwünschten Belastungen der Bürgerinnen und Bürger führen. Vor diesem Hintergrund enthält § 2b Abs. 3 UStG Regelungen, nach denen die Zusammenarbeit öffentlicher Einrichtungen bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen nicht mit Umsatzsteuer belastet wird. Voraussetzung für die Anwendung dieser Vorschriften ist, dass die Leistung zwischen zwei juristischen Personen des öffentlichen Rechts ausgetauscht wird. Unter die Regelungen können daher insbesondere Leistungen der interkommunalen Zusammenarbeit sowie auf dem Gebiet der Zusammenarbeit der Kirchen oder der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten fallen.

Bezieht sich die Zusammenarbeit von j.P.d.ö.R. auf Leistungen, die auf Grund gesetzlicher Bestimmungen nur von einer j.P.d.ö.R. erbracht werden dürfen, liegen nach der Regelung in § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG keine wettbewerbsrelevanten und damit keine unternehmerischen Tätigkeiten vor. Dies ist z.B. dann der Fall, wenn zwei Kommunen gemeinsame Standes- und Ordnungsamtsbezirke bilden oder die Tätigkeiten der Einwohnermeldeämter zentralisieren. Solche – schon gegenständlich marktfernen – Tätigkeiten sind auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen den j.P.d.ö.R. vorbehalten.

Daneben legt § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG fest, dass keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, wenn die Zusammenarbeit öffentlicher Einrichtungen durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Sind alle in § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a bis d UStG genannten Kriterien erfüllt, ist regelmäßig davon auszugehen, dass die Zusammenarbeit der öffentlichen Einrichtungen durch solche Interessen bestimmt wird und die entsprechenden Tätigkeiten der leistenden j.P.d.ö.R. nicht der Umsatzbesteuerung unterliegen. Eine allen Beteiligten obliegende öffentliche Aufgabe i.S.d. § 2b Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG liegt auch dann vor, wenn die Aufgabe auf die leistende j.P.d.ö.R. (z.B. einen Zweckverband) übertragen wurde (sog. „vertikale Zusammenarbeit"). Die Regelungen in § 2b Abs. 3 Satz 2 UStG gehen auf die Rechtsprechung des EuGHs zum Wettbewerbsbegriff im Bereich des Vergaberechts zurück. Die Grundsätze dieser Rechtsprechung werden für den Bereich der Umsatzsteuer übernommen. Sofern mit den verbindlichen Vorgaben der MwStSystRL vereinbar, orientiert sich die Anwendung von § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG an vergaberechtlichen Regelungen.

Ausnahmetatbestände werden in § 2b Abs. 4 Nrn. 3 und 4 UStG genannt. In § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG wird auf den Anhang I MwStSystRL verwiesen, der ein Verzeichnis von Tätigkeiten enthält, die nach den verbindlichen Vorgaben in Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStSystRL stets einer Besteuerung unterliegen, sofern der Umfang der Tätigkeiten nicht unbedeutend ist.

Die Regelung der Unternehmereigenschaft von j.P.d.ö.R. nach § 2b UStG markiert eine Zäsur bei der Umsatzbesteuerung öffentlicher Leistungen. Den Betroffenen muss ein geordneter Wechsel in das neue Besteuerungssystem ermöglicht werden. § 27 Abs. 22 und Abs. 22a UStG enthalten Übergangsregelungen, die es den Betroffenen ermöglicht, zunächst die bisherige Rechtslage bis zum 31.12.2020 (§ 27 Abs. 22 UStG) und letztendlich bis zum 31.12.2022 (§ 27 Abs. 22a UStG) fortzuführen.

§ 27 Abs. 22 Satz 2 UStG regelt, dass § 2b UStG ab dem 1.1.2017 an dessen Stelle tritt. Die Anwendung der Neuregelung ab diesem Zeitpunkt gibt den Betroffenen die Möglichkeit, die Fortführung des bisherigen Rechts auch über den 31.12.2016 hinaus zu prüfen. Hat sich eine j.P.d.ö.R. für die weitere Anwendung des bisherigen Rechts entschieden, musste sie dies dem zuständigen FA gegenüber bis zum 31.12.2016 formlos erklären haben. Die Erklärung konnte sich jedoch nur auf die Gesamttätigkeit beziehen. Entscheidet sich eine j.P.d.ö.R. später für die Anwendung der neuen Regelungen, ist eine Rückkehr zur Anwendung des bisherigen Rechts nicht möglich.

Zur Anwendung des § 2b UStG vgl. im Einzelnen BMF-Schreiben vom 16.12.2016, vom 27.7.2017 und zur Übergangsregelung vom 19.4.2016.[1)]

Zur Einstufung einer juristischen Person des privaten Rechts als sonstige Einrichtung des öffentlichen Rechts nach dem EuGH-Urteil vom 29.10.2015[2)], vgl. BMF-Schreiben vom 18.9.2019.[3)] Zur gesonderten Prüfung möglicher größerer Wettbewerbsverzerrungen bei § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG vgl. BMF-Schreiben vom 14.11.2019.[4)]

Weitere Einzelheiten enthält Abschn. 2b.1 UStAE.

c) Im Ausland ansässiger Unternehmer (Zeilen 16–17)

16	**Im Ausland ansässiger Unternehmer** (falls ja, bitte eine „1" eintragen) . . . . . 125 Bitte fügen Sie in diesem Fall auch die Anlage UN bei.	
17	**Fiskalvertreter** (falls ja, bitte eine „1" eintragen) 126	

2070 In **Zeile 16** (Kz 125) ist eine „1" einzutragen, wenn es sich um einen Unternehmer handelt, der im Ausland ansässig ist. In diesem Fall muss die Anlage UN der Umsatzsteuererklärung beigefügt werden.

1) BMF v. 16.12.2016, III C 2 – S 7107/16/10001, BStBl I 2016, 1451; v. 27.7.2017, III C 2 – S 7106/0 :002, BStBl I 2017, 1239 und zur Übergangsregelung BMF v. 19.4.2016, III C 2 – S 7106/07/10012–06, BStBl I 2016, 481.
2) EuGH v. 29.10.2015, C-174/14, HFR 2016, 85.
3) Vgl. BMF v. 18.9.2019, III C 2 – S 7107/19/10006 :003, BStBl I 2019, 921.
4) Vgl. BMF v. 14.11.2019, III C 2 – S 7107/19/10005 :011, BStBl I 2019, 1140.

d) Fiskalvertreter (Zeile 18)

18	**Fiskalvertreter** (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) . . . . . Bitte fügen Sie in diesem Fall auch die Anlage FV bei.	126	

Durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 wurde mit Wirkung zum **1.1.2020** § 22b Abs. 2 UStG geändert.[1] Danach hat der Fiskalvertreter der Umsatzsteuererklärung eine Aufstellung (Anlage FV) beizufügen, die die von ihm vertretenen Unternehmer mit deren jeweiligen Besteuerungsgrundlagen enthält. Diese Regelung ist erstmals auf Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31.12.2019 enden. **2071**

Fiskalvertreter haben demnach in **Zeile 18** (Kz 126) eine „1“ einzutragen und die **Anlage FV** zur Umsatzsteuererklärung 2021 beizufügen.

e) Dauer der Unternehmereigenschaft (Zeilen 19–21)

19	**Dauer der Unternehmereigenschaft** (nur ausfüllen, falls nicht vom 1. Januar bis zum 31. Dezember 2021)	vom	bis zum
20	1. Zeitraum		
21	2. Zeitraum		

Die **Zeilen 20 und 21** sind nur dann auszufüllen, wenn die Unternehmereigenschaft nicht vom 1.1. bis zum 31.12.2021 bestanden hat. **2072**

Beispiel:
Neugründung des Unternehmens am 15.5.2021.

Diese Angaben sind für die Umrechnung des tatsächlichen Umsatzes für 2021 in einen Jahresumsatz bei Anwendung der Kleinunternehmer-Regelung (§ 19 Abs. 3 UStG) von Bedeutung.

In **Zeile 21** sind nur dann Angaben zu machen, wenn die Unternehmereigenschaft im Kj. 2021 beendet, zu einem späteren Zeitpunkt jedoch wieder neu aufgenommen worden ist (Unterbrechung des Unternehmens, z.B. bei Saisonbetrieben). **2073**

f) Besteuerungsart (Zeile 22–23)

22 23	Die Steuer wurde nach **vereinbarten Entgelten** (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG; falls ja, bitte eine „1“ eintragen) oder nach **vereinnahmten Entgelten** (§ 20 UStG; falls ja, bitte eine „2“ eintragen) berechnet. Erstreckt sich die Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten nur auf einzelne Unternehmensteile (§ 20 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 oder § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG) bitte eine „3“ eintragen.	133	

Nach dem BFH-Urteil vom 18.8.2015 kann ein Antrag auf Ist-Besteuerung (§ 20 UStG) auch konkludent gestellt werden.[2] Der Steuererklärung muss laut BFH deutlich erkennbar zu entnehmen sein, dass die Umsätze auf Grundlage vereinnahmter Entgelte erklärt worden sind. Daher hat der Unternehmer in der **Zeile 23** (Kz 133) mitzuteilen, ob die Steuer nach vereinbarten Entgelten (Kz 133 = 1), nach vereinnahmten Entgelten (Kz 133 = 2) berechnet. Erstreckt sich die Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten nur auf einzelne Unternehmensteile (§ 20 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 oder § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG) hat der Unternehmer in Zeile 23 (Kz 133) = 3 einzutragen. Die Besteuerung von Anzahlungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG ist für die Eintragung in Zeile 23 unbeachtlich. Wird die Kleinunternehmer-Regelung (§ 19 UStG) angewendet, ist keine Eingabe in Zeile 23 erforderlich. **2074**

Wechselt der Unternehmer von der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten zur Besteuerung nach vereinbarten Entgelten oder umgekehrt (**Wechsel der Besteuerungsart**), dürfen Umsätze nicht doppelt erfasst werden oder unversteuert bleiben. Umsätze, die in Besteuerungszeiträumen ausgeführt wurden, in denen der Unternehmer die Istbesteuerung angewendet hat, unterliegen weiterhin der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten, auch wenn in späteren Besteuerungszeiträumen ein Wechsel zur Sollversteuerung eintritt. Vereinnahmt der Unternehmer das Entgelt erst nach dem Wechsel der Besteuerungsart, hat er den Umsatz im Besteuerungszeitraum der Vereinnahmung zu erklären. **2075**

1) Gesetz v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451 = BStBl I 2020, 17.
2) BFH v. 18.8.2015, V R 47/14, BStBl II 2018, 611.

g) Erstattungsbetrag (Zeilen 24–30)

24	**Die Abschlusszahlung ist binnen einem Monat nach der Abgabe der Steuererklärung zu entrichten (§ 18 Abs. 4 UStG).** Ein Erstattungsbetrag wird auf das dem Finanzamt benannte Konto überwiesen, soweit der Betrag nicht mit Steuerschulden verrechnet wird.		
25	**Verrechnung des Erstattungsbetrages erwünscht / Erstattungsbetrag ist abgetreten** (falls ja, bitte eine „1“ eintragen)	129	
26	Geben Sie bitte die Verrechnungswünsche auf einem besonderen Blatt an oder auf dem beim Finanzamt erhältlichen Vordruck „Verrechnungsantrag“.		
27	Über die Angaben in der Steuererklärung hinaus sind weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte zu berücksichtigen (falls ja, bitte eine „1“ eintragen)	123	
28	Geben Sie bitte diese auf einem gesonderten Blatt an, welches mit der Überschrift **„Ergänzende Angaben zur Steuererklärung“** zu kennzeichnen ist.		
29	**Datenschutzhinweis:** Die mit der Steuererklärung angeforderten Daten werden auf Grund der §§ 149, 150 AO sowie der §§ 18, 18b UStG erhoben. Die Angabe der Telefonnummer und der E-Mail-Adresse ist freiwillig. Informationen über die Verarbeitung personenbezogener Daten in der Steuerverwaltung und über Ihre Rechte nach der Datenschutz-Grundverordnung sowie über Ihre Ansprechpartner in Datenschutzfragen entnehmen Sie bitte dem allgemeinen Informationsschreiben der Finanzverwaltung. Dieses Informationsschreiben finden Sie unter www.finanzamt.de (unter der Rubrik „Datenschutz“) oder erhalten Sie bei Ihrem Finanzamt.		
30			

2076 Ergibt sich für den Unternehmer ein Erstattungsanspruch, kann ein Verrechnungsantrag durch Eintragung einer „1“ (Kz 129) in **Zeile 25** gestellt werden. Es empfiehlt sich, den Verrechnungsantrag besonders zu erläutern, damit eine ggf. vorgezogene Bearbeitung erfolgt (→ Rz. 2031). Ist der Erstattungsanspruch abgetreten, sichert die Eintragung einer „1“ die Auszahlung an den Abtretungsgläubiger, wenn die förmliche Abtretungsanzeige eingereicht wurde oder beigefügt wird.

2077 Wenn über die Angaben in der Steuererklärung hinaus weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte berücksichtigt werden sollen, ist eine „1“ (Kz 123) in **Zeile 27** einzutragen. Gleiches gilt, wenn bei den in der Steueranmeldung erfassten Angaben bewusst eine von der Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung zu Grunde gelegt wurde. Diese Angaben sind in einer gesonderten Anlage zu machen, welche mit der Überschrift **„Ergänzende Angaben zur Steuererklärung“** zu kennzeichnen ist. Wenn der Steuererklärung lediglich ergänzende Aufstellungen oder Belege zu den Eintragungen beigefügt werden sollen, ist keine Eintragung erforderlich. Angaben zu Änderungen der persönlichen Daten (z.B. Bankverbindung) sind nicht hier einzutragen, sondern dem FA gesondert mitzuteilen.

3. Abschnitt B – Besteuerung der Kleinunternehmer (Zeilen 31–35)

a) Angaben zum Umsatz (Zeilen 31–35)

– 2 –

Steuernummer:

Zeile	**B. Angaben zur Besteuerung der Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 UStG)**		
31	Die Zeilen 33 und 34 sind nur auszufüllen, wenn der Umsatz **2020** (zuzüglich Steuer) nicht mehr als **22 000 EUR** betragen hat und auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG nicht verzichtet worden ist.		Betrag **volle EUR**
32			
33	**Umsatz im Kalenderjahr 2020**	238	
34	(Berechnung nach § 19 Abs. 1 und 3 UStG) **Umsatz im Kalenderjahr 2021**	239	
35			

2078 § 19 Abs. 1 UStG regelt aus Praktikabilitätsgründen einen **Verzicht auf die Steuererhebung**, der für Unternehmer gilt, deren Umsätze bestimmte Betragsgrenzen nicht überschreiten. Auf die Umsätze dieser Kleinunternehmer wird keine Steuer erhoben; sie dürfen deshalb keine Umsatzsteuer in Rechnung stellen und **sind nicht vorsteuerabzugsberechtigt**. § 19 UStG gilt nur für im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässige Unternehmer. Die EU-rechtlich vorgegebene Beschränkung der Regelung auf im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebieten ansässige Kleinunternehmer und deren in diesen Gebieten erzielten Umsätze verstößt nicht gegen die Dienstleistungsfreiheit nach Art. 56 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union.[1)]

2079 Nach § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG finden bei Kleinunternehmern die Vorschriften über die Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, über den Verzicht auf Steuerbefreiungen, über den gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung, über die Angabe der USt-IdNr. in einer Rechnung nach § 14a UStG und über den Vorsteuerabzug keine Anwendung.

1) Vgl. EuGH v. 26.10.2010, C-97/09, HFR 2011, 117; vgl. auch Abschn. 19.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

2080 Die **Kleinunternehmer-Regelung bezieht sich auf die Steuer für** die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG bezeichneten **Lieferungen und sonstigen Leistungen** (einschl. der unentgeltlichen Wertabgaben). Die Steuer für die Einfuhr von Gegenständen und für innergemeinschaftliche Erwerbe (→ Rz. 2326 ff.) hat der Kleinunternehmer hingegen abzuführen. Außerdem fällt die nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG (Steuerlager), § 13b Abs. 5 UStG (Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers), § 14c Abs. 2 UStG und nach § 25b Abs. 2 UStG (innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft) geschuldete Steuer ebenfalls nicht unter die Kleinunternehmer-Regelung (§ 19 Abs. 1 Satz 3 UStG).

2081 Die Steuer wird nur dann beim Unternehmer nicht erhoben, wenn der in § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG bezeichnete Umsatz zzgl. der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 22 000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

2082 Bei der **Betragsgrenze von 50 000 €** ist Voraussetzung, ob diese Betragsgrenze **voraussichtlich** nicht überschritten wird. Entscheidend sind die Verhältnisse zu Beginn des laufenden Kalenderjahrs. Dies gilt auch, wenn in diesem Jahr das Unternehmen erweitert wird. Ist danach ein voraussichtlicher Umsatz zzgl. der Steuer von nicht mehr als 50 000 € zu erwarten, ist dieser Betrag auch dann maßgebend, wenn der tatsächliche Umsatz zzgl. der Steuer im Laufe des Kalenderjahrs die Grenze von 50 000 € überschreitet. Auf Verlangen des FA hat der Unternehmer die Gesamtverhältnisse mitzuteilen, aus denen erkennbar ist, wie sich der Umsatz des laufenden Kalenderjahrs voraussichtlich verändert wird.

2083 Wird das Unternehmen im Laufe eines Kalenderjahrs neu gegründet, fehlt es zwangsläufig am Umsatz des vorangegangenen Kalenderjahrs Folge ist, dass allein auf den **voraussichtlichen** Umsatz des laufenden Kalenderjahrs abgestellt werden kann.[1] Hierbei ist die Grenze von 22 000 € und nicht die Betragsgrenze von 50 000 € maßgebend. Es kommt also nur darauf an, ob der Unternehmer nach den Verhältnissen des laufenden Kalenderjahrs voraussichtlich die Betragsgrenze von 22 000 € nicht überschreiten wird.

Beispiel:
Beginn der Unternehmereigenschaft am 2.10.2021. Der tatsächliche Gesamtumsatz beträgt bis zum 31.12.2021 = 6 500 €. Danach beträgt der umgerechnete Jahresgesamtumsatz 26 000 €.

2084 Für die Berechnung der Betragsgrenzen ist der **Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 3 UStG** eine wichtige Größe. Der Gesamtumsatz ist die Summe der vom Unternehmer ausgeführten steuerbaren Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG abzgl. bestimmter steuerfreier Umsätze. Zu beachten ist, dass nur die **vom Unternehmer ausgeführten** steuerbaren Umsätze für den Gesamtumsatz maßgeblich sind. Das bedeutet z.B., dass die Lieferungen des ersten Abnehmers an den letzten Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft, für die der letzte Abnehmer nach § 25b Abs. 2 UStG die Umsatzsteuer schuldet, nicht zum Gesamtumsatz beim letzten Abnehmer gehören. Die steuerfreien Umsätze nach § 4 Nr. 8a bis h, Nr. 9 Buchst. a und Nr. 10 UStG gehören nur dann **nicht** zum Gesamtumsatz, wenn es sich dabei um gelegentliche Hilfsumsätze handelt. Dagegen würden z.B. die nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreien Umsätze eines Wohnungsbauunternehmens, das Eigentumswohnungen an verschiedene Erwerber liefert, zum Gesamtumsatz zählen, weil solche zum Umfang des Unternehmens gehören. Dagegen rechnet die nur gelegentliche Veräußerung eines Betriebsgrundstücks (z.B. im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen) nicht zum Gesamtumsatz.

2085 Für die Ermittlung des Gesamtumsatzes ist **grundsätzlich** die für die Besteuerung in Betracht kommende Bemessungsgrundlage[2] anzusetzen. In den Fällen der Margenbesteuerung nach § 25 UStG sowie der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG bestimmt sich der Gesamtumsatz abweichend hiervon nach dem vereinnahmten Entgelt und nicht nach dem Differenzbetrag.[3]

2086 Führt der Kleinunternehmer **innergemeinschaftliche Lieferungen neuer Fahrzeuge** aus, ist auf diese Umsätze § 19 Abs. 1 UStG nicht anzuwenden (§ 19 Abs. 4 Satz 1 UStG). Für den Vorsteuerabzug aus dem Einkauf des Fahrzeugs ist die Beschränkung des § 15 Abs. 4a UStG zu beachten (§ 19 Abs. 4 Satz 2 UStG).

2087 Die **Zeilen 33 und 34** sind nur auszufüllen, wenn nach § 19 Abs. 1 UStG auf die Erhebung der Umsatzsteuer für Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben verzichtet wird. Die Angabe der Umsätze 2020 und 2021 dient der Prüfung, ob die Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 UStG im Kj. 2021 vorgelegen haben. Bei der Ermittlung des Umsatzes ist vom Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) auszugehen.

2088 Erfolgte in einem vorangegangenen Kalenderjahr die Anwendung der Regelbesteuerung oder der Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 UStG) und wurden **Anzahlungen** für Umsätze vereinnahmt und versteuert, die erst im Kj. 2021 ausgeführt worden sind und nun der Kleinunternehmer-Regelung (§ 19 UStG) unterliegen, ist die auf die bereits versteuerten Anzahlungen entfallende Anrechnung der Steuer in **Zeile 164** (→ Rz. 2578) einzutragen.

b) Umsatz i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG

2089 Bei der Ermittlung der maßgeblichen Betragsgrenzen (→ Rz. 2082 ff.) von 22 000 € und 50 000 € bleiben die Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (z.B. Pkw) unberücksichtigt.[4]

1) Vgl. auch BFH v. 22.11.1984, V R 170/83, BStBl II 1985, 142.
2) Vgl. Abschn. 10.1 bis 10.8 UStAE.
3) Vgl. Abschn. 19.3 Abs. 1 Satz 4 und 5 UStAE.
4) Vgl. Abschn. 19.1 Abs. 6 UStAE.

2090 Bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes ist nicht auf die Bemessungsgrundlage i.S.d. § 10 Abs. 1 UStG, sondern auf die vom Unternehmer vereinnahmten Bruttoentgelte abzustellen. In den Fällen des § 10 Abs. 4 und 5 UStG ist der jeweils in Betracht kommenden Bemessungsgrundlage ggf. die darauf entfallende Umsatzsteuer hinzuzurechnen.[1)]

c) Nichterhebung der Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 UStG

2091 Für das Kj. 2021 wird die Umsatzsteuer nicht erhoben, wenn im Kj. 2020 der maßgebliche Umsatz (einzutragen in **Zeile 33**) die Grenze von 22 000 € nicht überschritten hat und für das Kj. 2021 mit einem voraussichtlichen Umsatz von nicht mehr als 50 000 € gerechnet wurde.

2092 Sollte der Umsatz in Zeile 33 den Betrag von 22 000 € für das Kj. 2020 überschritten haben, ist die Umsatzsteuer im Kj. 2021 im allgemeinen Besteuerungsverfahren nach den §§ 16 und 18 UStG durchzuführen. Wenn das allgemeine Besteuerungsverfahren durchzuführen ist, sind Eintragungen in den Abschnitten C bis L (**Zeilen 36 bis 169**) der Umsatzsteuererklärung vorzunehmen.

2093 Sollte dagegen der Umsatz in Zeile 33 den Betrag von 22 000 € für das Kj. 2020 nicht überschritten haben, muss jedoch geprüft werden, ob der in **Zeile 34** eingetragene Umsatz für das Kj. 2021 den Betrag von 50 000 € überstiegen hat. Für das Kj. 2021 wird keine Umsatzsteuer erhoben, wenn der Betrag in Zeile 34 die Betragsgrenze von 50 000 € nicht überstiegen hat.

2094 Wurde für das Kj. 2021 die Betragsgrenze von 50 000 € überschritten, kann auf die Erhebung der Umsatzsteuer nur dann verzichtet werden, wenn nach den Verhältnissen zu Beginn des Kj. 2021 nicht mit einem höheren Umsatz gerechnet werden konnte. Der tatsächlich erzielte Umsatz bleibt in diesem Fall für das Kj. 2021 unbeachtlich.

Beispiel:

Umsatz Kj. 2020 (Zeile 33)	15 800 €
voraussichtlicher Umsatz Kj. 2021	32 500 €
tatsächlicher Umsatz Kj. 2021 (Zeile 34)	53 546 €

Auf die Erhebung der Umsatzsteuer wird für das Kj. 2021 verzichtet (§ 19 Abs. 1 UStG), wenn zu Beginn des Kj. 2021 nicht eingeschätzt werden konnte, dass die Betragsgrenze von 50 000 € überschritten wird. Das allgemeine Besteuerungsverfahren ist in diesem Fall im Kj. 2022 durchzuführen.

2095 Wurde das Unternehmen im Kj. 2021 gegründet, fehlt es zwangsläufig an einem Umsatz für das Kj. 2020 in Zeile 33 (→ Rz. 2083). Für das Kj. 2021 wird die Umsatzsteuer nur dann nicht erhoben, wenn der auf einen Jahresbeitrag umgerechnete Umsatz im Kj. 2021 die Betragsgrenze von 22 000 € nicht übersteigt.

2096 Außer in Abschnitt L der Umsatzsteuererklärung und in den Abschnitten E, F, G und H sind nur dann Eintragungen vorzunehmen, wenn

- Umsatzsteuer auf innergemeinschaftliche Erwerbe (Zeile 153 der Umsatzsteuererklärung) geschuldet wird,
- Umsatzsteuer, die vom Auslagerer oder Lagerhalter geschuldet wird (Zeile 154 der Umsatzsteuererklärung),
- als Endabnehmer eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts Umsatzsteuer geschuldet wird (Zeile 155 der Umsatzsteuererklärung),
- Umsatzsteuer nach § 13b UStG als Leistungsempfänger geschuldet wird (Zeile 156 der Umsatzsteuererklärung),
- in Rechnungen unrichtig oder unberechtigt ausgewiesene Steuerbeträge (§ 14c UStG) zu entrichten sind (Zeile 162 der Umsatzsteuererklärung),
- Steuer- und/oder Vorsteuerbeträge, die auf frühere Besteuerungszeiträume entfallen, zu ändern sind (Zeile 164 der Umsatzsteuererklärung).

d) Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmer-Regelung (§ 19 Abs. 2 UStG)

2097 **Der Unternehmer kann** nach § 19 Abs. 2 UStG dem FA **erklären, dass er auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG verzichtet**. Er unterliegt damit der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes. Diese Erklärung kann der Unternehmer bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung abgeben. Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung **bindet** die Erklärung den Unternehmer **mindestens für fünf Kalenderjahre** (§ 19 Abs. 2 Satz 2 UStG).[2)] Ein Verzicht auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG liegt vor, wenn die Steuer in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen oder in der Umsatzsteuererklärung nach den Vorschriften des allgemeinen Besteuerungsverfahrens selbst berechnet wird.[3)] Ein Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmer-Regelung gilt vom Beginn des Kalenderjahrs an, für das er abgegeben wird. Wird ein Unternehmen im Laufe des Kalenderjahrs neu gegründet, gilt der Verzicht mit dem Beginn der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit.

2098 Berechnet ein Kleinunternehmer in einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung die Steuer nach den allgemeinen Vorschriften des UStG, ist darin grundsätzlich ein Verzicht auf die Besteuerung als Kleinunternehmer (sog. Option zur

1) Vgl. Abschn. 19.1 Abs. 2 Satz 3 UStAE.
2) Zu Form und Frist vgl. Abschn. 19.2 Abs. 1 UStAE.
3) BFH v. 19.12.1985, V R 167/82, BStBl II 1986, 420.

Regelbesteuerung) zu sehen. In Zweifelsfällen muss das FA den Kleinunternehmer fragen, welcher Besteuerungsform er seine Umsätze unterwerfen will. Verbleiben Zweifel, kann eine Option zur Regelbesteuerung nicht angenommen werden.[1)]

2099 Weist ein zum gesonderten Steuerausweis nicht berechtigter Kleinunternehmer in einer sog. „Kleinbetragsrechnung" das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für eine Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz aus, schuldet er den sich aus einer Aufteilung des in einer Summe angegebenen Rechnungsbetrags in Entgelt und Steuerbetrag ergebenden Steuerbetrag jeweils dann gem. § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG, wenn die Kleinbetragsrechnung alle in § 33 Satz 1 UStDV genannten Angaben enthält und deshalb vom Leistungsempfänger gem. § 35 Abs. 1 UStDV für Zwecke des Vorsteuerabzugs verwendet werden kann.[2)]

2100 § 19 Abs. 2 UStG stellt auf die Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung ab. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Umsatzsteuer eine Anmeldungssteuer ist. Die nach § 18 Abs. 3 UStG abzugebende Umsatzsteuererklärung steht deshalb einer Steuerfestsetzung gleich (§ 168 AO). Die Festsetzung der Umsatzsteuer durch Bescheid ist ebenfalls eine Steuerfestsetzung (§ 155 AO). Dagegen sind die Umsatzsteuer-Voranmeldung und die Festsetzung einer Umsatzsteuer-Vorauszahlung keine Steuerfestsetzung i.S.d. § 19 Abs. 2 UStG. Dadurch wird in diesen Fällen die Möglichkeit auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG zu verzichtet nicht ausgeschlossen.[3)] Zur Frage, wann eine Steuerfestsetzung unanfechtbar ist vgl. Abschn. 19.2 Abs. 6 UStAE sowie das BFH-Urteil vom 11.12.1997.[4)]

2101 Vor Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung kann der Unternehmer die Erklärung mit Wirkung für die Vergangenheit zurücknehmen. Nimmt der Unternehmer die Erklärung zurück, kann er die Rechnungen, in denen er die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen hat, in entsprechender Anwendung des § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG berichtigen.[5)] Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung bindet die Erklärung den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre (§ 19 Abs. 2 Satz 2 UStG). Die Fünf-Jahres-Frist ist vom Beginn des ersten Kalenderjahrs an zu berechnen, für das die Erklärung gilt.

2102 Für die Zeit **nach Ablauf des Fünf-Jahres-Zeitraums** kann der Verzicht auf Anwendung von § 19 Abs. 1 UStG nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahrs an widerrufen werden (§ 19 Abs. 2 Satz 3 UStG). Der Widerruf ist spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahrs, für das er gelten soll, zu erklären (§ 19 Abs. 2 Satz 4 UStG). Im Falle des Widerrufs können die Rechnungen, in denen die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wurden, nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG berichtigt werden.

Beispiel:

Für das Kj. 2016 haben die Unternehmer A und B auf die Anwendung der Kleinunternehmer-Regelung nach § 19 Abs. 2 UStG verzichtet. Im Kj. 2020 betrug der Umsatz von A 13 500 € und von B 23 400 €.

Im Kj. 2021 hat B ebenfalls die Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften zu versteuern, weil der Umsatz 2020 die Betragsgrenze von 22 000 € überschritten hat.

Ab dem Kj. 2021 kann A seinen Verzicht auf Anwendung der Kleinunternehmer-Regelung widerrufen; der Umsatz 2020 hat die Betragsgrenze von 22 000 € nicht überschritten. Voraussetzung ist allerdings, dass der Umsatz des Kj. 2021 voraussichtlich 50 000 € nicht übersteigen wird. Nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG kann A die erteilten Rechnungen mit gesonderten Steuerausweis für das Kj. 2021 berichtigen.[6)]

e) Verhältnis des § 19 zu § 24 UStG

2103 Von der Anwendung der Kleinunternehmer-Regelung ist ein Unternehmer, der seine Umsätze nach § 24 UStG versteuert, ausgeschlossen. Soweit er Umsätze ausführt, die der Regelbesteuerung unterliegen, gilt dies nicht. Bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes sind die Umsätze des § 24 UStG jedoch zu berücksichtigen.[7)] Hat der Unternehmer die Umsätze des § 24 UStG nicht aufgezeichnet (§ 67 UStDV), sind diese nach den Betriebsmerkmalen und unter Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse zu schätzen.

2104 Unternehmer können auf die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 Abs. 1 bis 3 UStG verzichten (§ 24 Abs. 4 Satz 1 UStG). Bei einem Verzicht können sie unter den weiteren Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 UStG die Kleinunternehmer-Regelung in Anspruch nehmen. Der Verzicht nach § 24 Abs. 4 Satz 1 UStG ist spätestens bis zum 10. Tag eines Kalenderjahrs mit Beginn des vorangegangenen Kalenderjahrs gegenüber dem FA zu erklären.

2105 An die Erklärung auf den Verzicht zur Anwendung von § 24 Abs. 1 bis 3 UStG ist der Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre gebunden. Der Unternehmer kann von der Besteuerung nach § 19 Abs. 1 UStG zur Besteuerung nach § 24 Abs. 1 bis 3 UStG mit Wirkung vom Beginn eines jeden Kalenderjahrs an übergehen. Auf den Widerruf ist § 24 Abs. 4 UStG anzuwenden (§ 71 UStDV).

1) BFH v. 24.7.2013, XI R 14/11, BStBl II 2014, 210.
2) BFH v. 25.9.2013, XI R 41/12, BStBl II 2014, 135.
3) Vgl. Abschn. 19.2 Abs. 5 UStAE.
4) BFH v. 11.12.1997, V R 50/94, BStBl II 1998, 420.
5) Abschn. 19.2 Abs. 2 UStAE.
6) Abschn. 19.2 Abs. 4 UStAE.
7) Vgl. Abschn. 24.6 Abs. 4 UStAE.

4. Abschnitt C – Steuerpflichtige Umsätze (Zeilen 36–60)

a) Allgemeines

2106 Nur die im **Inland** ausgeführten Umsätze unterliegen der Umsatzsteuer und sind steuerbar. Inland ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland ohne Helgoland, Büsingen und die Freihäfen in Bremen, Bremerhaven, Cuxhaven, Emden, Hamburg und Kiel. Für bestimmte Umsätze in den Freihäfen sind aber Sondervorschriften zu beachten (§1 Abs. 3 UStG).[1] Wird der Umsatz im **Ausland** ausgeführt, sind die betreffenden Betriebseinnahmen nicht steuerbar. Die Umsatzbesteuerung richtet sich dann nach den im Ausland geltenden umsatzsteuerlichen Vorschriften.

Praxishinweis:

Zum **Ausland** gehören folgende Gebiete:

Übriges Gemeinschaftsgebiet = Inland der **anderen** EU-Mitgliedstaaten (einschließlich Azoren, Balearen, der Isle of Man, Madeira, Monaco),

Drittlandsgebiet = Ausland ohne EU-Mitgliedstaaten und Gebiete, die nicht zum Inland anderer EU-Mitgliedstaaten gehören (z.B. Helgoland, Büsingen, Andorra, Berg Athos, Ceuta, Färöer, Gibraltar, Grönland, die Kanalinseln Jersey und Guernsey, die Kanarischen Inseln, Livigno, Melilla, San Marino, der Vatikan). Als Drittlandsgebiet werden auch die Teile der Insel Zypern behandelt, in denen die Regierung der Republik Zypern keine tatsächliche Kontrolle ausübt.

2107 In den vorgesehenen Spalten sind die Bemessungsgrundlagen ohne Umsatzsteuer in volle Euro und die Steuer mit Cent aufzunehmen. Sollten noch DM-Beträge in Euro umzurechnen sein (z.B. nachträgliche Änderungen von Entgelten), sind diese durch den Umrechnungskurs von 1,95583 zu dividieren und die 3. Stelle nach dem Komma ab 5 auf den nächsten Cent aufzurunden.

Beispiel:

Für das Kj. 2021 ergibt sich eine Entgeltsänderung von 564 DM. Dies entspricht einem Betrag von 288,368 € = 288,37 €.

b) Lieferungen und sonstige Leistungen (Zeilen 38 und 41)

	Umsätze zum allgemeinen Steuersatz			
38	Lieferungen und sonstige Leistungen . . . . . zu 19 %	177		
	Unentgeltliche Wertabgaben			
…				
	Umsätze zum ermäßigten Steuersatz			
41	Lieferungen und sonstige Leistungen . . . . . zu 7 %	275		
	Unentgeltliche Wertabgaben			

2108 In **Zeile 38** sind die steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen ausschließlich unentgeltliche Wertabgaben (Zeilen 39 und 40 → Rz. 2215 ff.) mit Bemessungsgrundlagen und zum Steuersatz von 19 % einzutragen. In **Zeile 41** sind die steuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen ausschließlich unentgeltliche Wertabgaben (Zeilen 42 und 43 → Rz. 2215 ff.) mit Bemessungsgrundlagen und zum Steuersatz von 7 % einzutragen. Einzelheiten ergeben sich aus den → Rz. 2110 ff.

2109 Umsätze zu anderen Steuersätzen sind in **Zeile 45** → Rz. 2250 einzutragen.

Praxishinweis:

Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz wurde mit Wirkung vom **1.7.2020** § 28 Abs. 1 und 2 UStG neu gefasst. Danach gelten für den Zeitraum **vom 1.7.2020 bis 31.12.2020** ein allgemeiner Steuersatz von 16 % und ein ermäßigter Steuersatz von 5 %.[2]

Änderungen von Bemessungsgrundlagen (§ 17 UStG) für Umsätze, die den vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 geltenden Steuersätzen von 16 % bzw. 5 % unterlegen haben, sind zusammen mit dem selbst berechneten Steuerbetrag in **Zeile 45** zu den Umsätzen einzutragen, die anderen Steuersätzen unterliegen. Sofern auf Grund besonderer Genehmigung die sog. Istversteuerung (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) anzuwenden ist, gilt dies auch für im Kj. 2021 vereinnahmte Beträge zu den nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 ausgeführten Umsätzen. Die Nachversteuerung von nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 vereinnahmten Anzahlungen für nach dem 31.12.2020 ausgeführte Umsätze ist in **Zeile 58** vorzunehmen.

aa) Definition und Abgrenzung

2110 In den entsprechenden Zeilen sind die Bemessungsgrundlagen ohne Umsatzsteuer für **Lieferungen** und **sonstige Leistungen** anzugeben, die zum Umfang des Unternehmens gehören, und für Leistungen, die nur gelegentlich als sog. Hilfsumsätze vorkommen, sowie die Steuerbeträge. Außerdem sind die Bemessungsgrundlagen ohne Umsatzsteuer und die Steuerbeträge für Umsätze von gebrauchten Gegenständen (zur Differenzbesteuerung → Rz. 2119 ff.) und für Leistungen an Arbeitnehmer und deren Angehörige (→ Rz. 2225 ff.) zu erklären.

2111 Nach § 3 Abs. 1 UStG sind Lieferungen eines Unternehmers Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, **im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht)**. Eine Lieferung liegt demnach vor, wenn die Verfügungsmacht

1) Abschn. 1.11 und 1.12 UStAE.
2) Zweites Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512 = BStBl I 2020, 563.

an einem Gegenstand verschafft wird.[1] Gegenstände i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG sind körperliche Gegenstände (Sachen gem. § 90 BGB, Tiere gem. § 90a BGB), Sachgesamtheiten und solche Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie körperliche Sachen behandelt werden (z.B. elektrischer Strom, Wärme, Wasserkraft, Firmenwert (Geschäfts-, Praxiswert) und Kundenstamm.).[2] Rechte sind dagegen keine Gegenstände, die im Rahmen einer Lieferung übertragen werden können; die Übertragung von Rechten stellt eine sonstige Leistung dar.[3]

2112 Die Verschaffung der Verfügungsmacht beinhaltet den von den Beteiligten endgültig gewollten Übergang von wirtschaftlicher Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstands vom Leistenden auf den Leistungsempfänger. Der Abnehmer muss faktisch in der Lage sein, mit dem Gegenstand nach Belieben zu verfahren, insb. ihn wie ein Eigentümer zu nutzen und veräußern zu können.[4] Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist ein Vorgang vorwiegend tatsächlicher Natur, der i.d.R. mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübergang verbunden ist, aber nicht notwendigerweise verbunden sein muss. So wird an einem zur Sicherheit übereigneten Gegenstand durch die Übertragung des Eigentums noch keine Verfügungsmacht verschafft. Entsprechendes gilt bei der rechtsgeschäftlichen Verpfändung eines Gegenstands.[5]

2113 **Sonstige Leistungen** sind Leistungen, die keine Lieferungen sind (§ 3 Abs. 9 UStG). Als sonstige Leistungen kommen insb. 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 i.S.d. § 25 UStG.

Beratungshinweis:

Durch § 3 Abs. 13 bis 15 UStG soll eine einheitliche steuerliche Behandlung von im europäischen Binnenmarkt gehandelten Gutscheinen gewährleistet werden. Diese Regelungen wurden zum 1.1.2019 in das UStG eingefügt und dienen der Umsetzung der Art. 30a, 30b und 73a MwStSystRL i.d.F. der sog. Gutschein-Richtlinie (Richtlinie (EU)2016/1065) in nationales Recht.

Nach § 3 Abs. 13 UStG handelt es sich dann um einen Gutschein, wenn der Inhaber berechtigt ist, diesen an Zahlung statt zur Einlösung gegen Gegenstände oder Dienstleistungen zu verwenden. Die Regelung gilt ausdrücklich nicht für Instrumente, die den Erwerber zu einem Preisnachlass berechtigen, ihm aber nicht das Recht verleihen, solche Gegenstände oder Dienstleistungen zu erhalten. Weitere Einzelheiten zur Definition und Abgrenzung von Gutscheinen vgl. Abschn. 3.17 Abs. 1 UStAE.[6]

§ 3 Abs. 14 und 15 UStG grenzt **Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine** voneinander ab und bestimmt den Zeitpunkt der Steuerentstehung. Ein Einzweck-Gutschein ist danach ein Gutschein, bei dem bereits bei dessen Ausstellung alle Informationen vorliegen, die benötigt werden, um die umsatzsteuerliche Behandlung der zugrundeliegenden Umsätze mit Sicherheit zu bestimmen. Die Besteuerung erfolgt bereits im Zeitpunkt der Ausgabe bzw. Übertragung des Gutscheins. Alle anderen Gutscheine, bei denen im Zeitpunkt der Ausstellung nicht alle Informationen für die zuverlässige Bestimmung der USt vorliegen, sind Mehrzweck-Gutscheine. Bei dieser Art von Gutscheinen unterliegt erst die tatsächliche Lieferung bzw. die tatsächliche Ausführung der sonstigen Leistung der USt, die Besteuerung wird also erst bei Einlösung des Gutscheins, nicht schon bei dessen Ausgabe durchgeführt. Weitere Ausführungen mit Beispielen zu Einzweckgutscheinen enthält Abschn. 3.17 Abs. 2 bis 8 UStAE und zu Mehrzweckgutscheinen Abschn. 3.17 Abs. 9 bis 14 UStAE.[7]

2114 Die wesentlichen **Abgrenzungskriterien zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen** bestehen darin, dass bei sonstigen Leistungen der wirtschaftliche Schwerpunkt des Vorgangs nicht in der Zuwendung eines Gegenstands (i.d.R. einer körperlichen Sache), sondern eines anderen wirtschaftlich relevanten Wertes (z.B. Dienstleistung, Nutzungsüberlassung, Übertragung eines Rechts), besteht.

2115 § 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG enthält die sonstigen Leistungen, bei denen bei der Bestimmung des Leistungsorts darauf abzustellen ist, wo die Leistung tatsächlich vom Unternehmer erbracht wird. Unter diese Regelung fällt auch die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, wenn die Abgabe nicht an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in der Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erfolgt.[8]

2116 Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder Dulden einer Handlung oder eines Zustands bestehen (sog. negative Leistung). Die Unterscheidung zwischen Tun, Dulden und Unterlassen ist bedeutsam, weil davon der Leistungsort und damit die Steuerbarkeit abhängig sein kann (vgl. § 3a UStG). Darüber hinaus ist der Unterschied für die Steuerbefreiung wichtig: Wenn ein unternehmerisches Verhalten (z.B. die Vermietung von Grundstücken) steuerfrei ist, so folgt daraus nicht, eine damit zusammenhängende Leistung sei ebenfalls steuerfrei. Verpflichtet sich z.B. ein Vermieter gegenüber einem Dritten, ein Gebäude oder bestimmte Räume nur einem bestimmten Mieter zu überlassen, handelt es sich um eine nicht steuerbefreite sonstige Leistung.[9]

2117 Bei einer einheitlichen Leistung, die sowohl Lieferungselemente als auch Elemente einer sonstigen Leistung enthält, richtet sich die Einordnung als Lieferung oder sonstige Leistung danach, welche Leistungselemente aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers und unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung bestimmen.[10] Überwiegen bei einem einheitlichen Vorgang Lieferungselemente, liegt ausschließlich eine Lieferung (**Werklieferung**) vor. Daraus folgt, dass in den übrigen Fällen ein Zusammentreffen

1) Abschn. 3.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE.
2) Abschn. 3.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE.
3) Abschn. 3.1 Abs. 1 Satz 5 UStAE.
4) Abschn. 3.1 Abs. 2 Satz 1 und 2 UStAE.
5) Abschn. 3.1 Abs. 2 Satz 4 bis 6 UStAE.
6) Vgl. auch BMF v. 2.11.2020, III C 2 – S 7100/19/10001 :002, BStBl I 2020, 1121.
7) Vgl. auch BMF v. 2.11.2020, III C 2 – S 7100/19/10001 :002, BStBl I 2020, 1121.
8) Vgl. auch Abschn. 3.6 UStAE.
9) Vgl. BFH v. 20.2.1992, V R 107/87, BStBl II 1992, 705.
10) Vgl. Abschn. 3.5 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

zwischen Elementen einer Lieferung und einer sonstigen Leistung eine **Werkleistung** vorliegt.[1] Eine Werklieferung liegt aber auch vor, wenn der Werkhersteller für das Werk einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet und dafür selbstbeschaffte Stoffe verwendet, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind.[2]

2118 Die Unterscheidung zwischen Werklieferungen und Werkleistungen ist u.a. für die Bestimmung des Zeitpunkts und des Orts der Leistung (Steuerbarkeit), für die Anwendung von Befreiungsvorschriften[3] und für die Höhe des Steuersatzes von Bedeutung. Es bleibt darauf hinzuweisen, dass bei Werklieferungen, Werkleistungen und sonstigen Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG schuldet, wenn er ein Unternehmer oder eine j.P.d.ö.R. ist (→ Rz. 2352 ff.).

bb) Differenzbesteuerung (§ 25a UStG)

2119 Für die Besteuerung der Lieferungen nach § 1 Abs. Nr. 1 UStG von beweglichen körperlichen Gegenständen einschließlich Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten enthält § 25a UStG eine Sonderregelung. Voraussetzung ist, dass für diese Gegenstände kein Recht auf Vorsteuerabzug bestand.[4] Da es sich bei den Gegenständen in aller Regel um solche handelt, die bereits einmal nach der allgemeinen Verkehrsauffassung gebraucht worden sind, werden sie auch als Gebrauchtgegenstände bezeichnet. Auch Gegenstände des Anlagevermögens können unter die Gebrauchtgegenstände fallen.[5] Die Bemessungsgrundlage und der Steuerbetrag sind bei Anwendung der Differenzbesteuerung in **Zeile 38** zu erklären.

2120 Die Differenzbesteuerung (→ Rz. 2141) ist ausschließlich bei Lieferungen von beweglichen körperlichen Gegenständen anzuwenden. Dagegen stellt der (Weiter-)Verkauf von Eintrittskarten (Konzerttickets, Tickets für Sportveranstaltungen) eine sonstige Leistung dar, die in der Einräumung eines Rechts zum Besuch einer Veranstaltung besteht. Sonstige Leistungen können aber nicht der Differenzbesteuerung unterworfen werden, auch nicht nach dem Gemeinschaftsrecht. Edelsteine und Edelmetalle sind nach § 25a Abs. 1 Nr. 3 UStG von der Differenzbesteuerung ausgenommen. Die Anwendung der Differenzbesteuerung ist jedoch ausgeschlossen, wenn die Gegenstände, die Edelmetalle oder Edelsteine enthalten, ihre ursprüngliche Funktion nicht mehr erfüllen können und nur noch wegen des Wertes, der diesen Metallen und Steinen innewohnt, gehandelt werden.[6]

2121 Die Differenzbesteuerung ist auch dann anwendbar, wenn ein Unternehmer Gegenstände liefert, die er gewonnen hat, indem er die zuvor von ihm erworbenen Gebrauchtfahrzeuge zerlegt.[7] Die Einkaufspreise der ausgebauten und weiterverkauften Einzelteile sind im Wege der sachgerechten Schätzung zu ermitteln. Die Schätzungsgrundlage ist in einer Anlage zu den Wareneingangsrechnungen zu erläutern und – soweit vorhanden – durch ergänzende Unterlagen zu belegen.[8] Wird aus mehreren Einzelgegenständen, die jeweils für sich die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung erfüllen, ein einheitlicher Gegenstand hergestellt oder zusammengestellt, unterliegt die anschließende Lieferung dieses „neuen" Gegenstands nicht der Differenzbesteuerung.

2122 Der Anwendungsbereich des § 25a UStG ist auf Wiederverkäufer beschränkt. Als Wiederverkäufer gelten Unternehmer, die im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit üblicherweise Gebrauchtgegenstände erwerben und sie anschließend ggf. nach Instandsetzung im eigenen Namen wieder weiterverkaufen (gewerbsmäßige Händler), und die Veranstalter öffentlicher Versteigerungen, die Gebrauchtgegenstände im eigenen Namen und auf eigene oder fremde Rechnung versteigern.[9] Der An- und Verkauf von Gebrauchtgegenständen kann auf einen Teil- oder Nebenbereich des Unternehmens beschränkt sein.

Beispiel:
Ein Kreditinstitut veräußert die von Privatpersonen sicherungsübereigneten Gebrauchtgegenstände. Der Verkauf der Gegenstände unterliegt der Differenzbesteuerung. Das Kreditinstitut ist insoweit als Wiederverkäufer anzusehen.

2123 Im Fall der Sicherungsübereignung können sowohl der Sicherungsgeber als auch der Sicherungsnehmer unter den Voraussetzungen des § 25a UStG die Differenzbesteuerung anwenden. Der beim Sicherungsgeber im Fall der Verwertung anzusetzende Verkaufspreis ist betragsmäßig mit dem Einkaufspreis beim Sicherungsnehmer identisch. Die Regelung über die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger gilt auch bei Anwendung der Differenzbesteuerung.[10]

2124 Der Ort der Lieferung der Gegenstände an den Wiederverkäufer muss im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet liegen. Wird ein Gegenstand im Drittlandsgebiet erworben und in das Inland eingeführt, unterliegt die anschließende Lieferung oder Entnahme des Gegenstands nur unter den Voraussetzungen des § 25a Abs. 2 UStG der Differenzbesteuerung.

1) Vgl. Abschn. 3.8 UStAE.
2) Vgl. BFH v. 22.8.2013, V R 37/10, BStBl II 2014, 128.
3) Vgl. hierzu Abschn. 7.4 UStAE.
4) Abschn. 25a.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE.
5) OFD Erfurt v. 27.10.1997, S 7421 A – 02 – St 341, UVR 1998, 100; OFD Koblenz v. 24.4.1988, S 7421 A – St 513, UR 1998, 360; Abschn. 25a Abs. 4 UStAE.
6) Vgl. Abschn. 25a.1 Abs. 1 Satz 9 UStAE.
7) Vgl. EuGH v. 18.1.2017, C-471/15, Sjelle Autogenbrug, ABl.EU 2017 Nr. C 70, 6 und BFH v. 23.2.2017, V R 37/15, BStBl II 2019, 452.
8) Vgl. Abschn. 25a.1 Abs. 4 Satz 4 bis 6 UStAE.
9) Abschn. 25a.1 Abs. 2 UStAE.
10) OFD Frankfurt a.M. v. 18.1.2005, S 7421 A – 5 – St I 2.40, StEd 2005, 238.

Der Unternehmer (Wiederverkäufer) muss die Gegenstände für sein Unternehmen erworben haben. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn der Wiederverkäufer Gegenstände aus seinem Privatvermögen in das Unternehmen eingelegt hat. Wird aus mehreren Einzelgegenständen, die jeweils für sich die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung erfüllen, ein einheitlicher Gegenstand hergestellt oder zusammengestellt, unterliegt die anschließende Lieferung oder Entnahme dieses neuen Gegenstands nicht der Differenzbesteuerung. Das gilt auch dann, wenn von einem erworbenen Gebrauchtgegenstand anschließend lediglich einzelne Teile geliefert oder entnommen werden (z.B. beim Ausschlachten eines Pkw). **2125**

Die Differenzbesteuerung setzt weiter voraus, dass für die Lieferung des Gegenstands an den Wiederverkäufer Umsatzsteuer im Gemeinschaftsgebiet nicht geschuldet oder nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben oder die Differenzbesteuerung im Gemeinschaftsgebiet vorgenommen wurde. Der Wiederverkäufer kann die Regelung damit anwenden, wenn er den Gegenstand im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben hat von **2126**

- einer Privatperson oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die nicht Unternehmer ist,
- einem Unternehmer aus dessen nichtunternehmerischen Bereich,
- einem Unternehmer, der mit seiner Lieferung des Gegenstands unter eine Steuerbefreiung fällt, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führt,
- 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
- einem anderen Wiederverkäufer, der auf die Lieferung ebenfalls die Differenzbesteuerung angewendet hat. Die Differenzbesteuerung ist danach auch bei Verkäufen von Händlern an Händler möglich.

Die Anwendung der Differenzbesteuerung setzt nach § 25a Abs. 1 Nr. 2 UStG voraus, dass der Wiederverkäufer die Gebrauchtgegenstände im Rahmen einer entgeltlichen Lieferung für sein Unternehmen erworben hat.[1] Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn der Wiederverkäufer Gegenstände aus seinem Privatvermögen in das Unternehmen eingelegt oder im Rahmen einer unentgeltlichen Lieferung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 UStG erworben hat.[2] **2127**

Der Erwerb eines Gegenstands von einem Land- und Forstwirt, der auf die Umsätze aus seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb die Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG anwendet, erfüllt nicht die Voraussetzungen des § 25a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG. Von der Differenzbesteuerung sind Gebrauchtgegenstände ausgenommen, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben worden sind, wenn der Lieferer dort die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen angewendet hat. **2128**

(1) Sonderregelung bei Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten (§ 25a Abs. 2 UStG)

Der Wiederverkäufer kann nach § 25a Abs. 2 UStG mit Beginn des Kalenderjahrs, in dem er eine entsprechende Erklärung abgibt, die Differenzbesteuerung auch anwenden, wenn er **2129**

- Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten selbst eingeführt hat oder
- Kunstgegenstände vom Künstler selbst oder von einem anderen Unternehmer, der kein Wiederverkäufer ist, erworben hat und Umsatzsteuer geschuldet wurde.

Dabei kann er die Differenzbesteuerung auf einzelne Gruppen dieser Gegenstände beschränkt werden. Die Begriffe Kunstgegenstände und Sammlungsstücke sind nach den gleichen Merkmalen wie für Zwecke der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG abzugrenzen.

Die Differenzbesteuerung ist diesen Fällen von einer formlosen Erklärung abhängig, die spätestens bei der Abgabe der ersten Umsatzsteuer-Voranmeldung des Kalenderjahrs beim FA einzureichen ist. In der Erklärung müssen die Gegenstände bezeichnet werden, auf die sich die Differenzbesteuerung erstreckt. An die Erklärung ist der Wiederverkäufer für mindestens zwei Kalenderjahre gebunden. **2130**

Der Wiederverkäufer ist hinsichtlich des Vorsteuerabzugs eingeschränkt. Er ist abweichend von § 15 Abs. 1 UStG nicht berechtigt, die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer, die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für die an ihn ausgeführte Lieferung oder die nach § 13b UStG geschuldete Steuer als Vorsteuer abzuziehen. **2131**

Beispiel:

Ein in Deutschland ansässiger Kunsthändler K hat im Januar 2021 für aus den USA eingeführte Kunstgegenstände i.H.v. 25 000 € Einfuhrumsatzsteuer i.H.v. 4 750 € entrichtet. Im März 2021 werden die Kunstgegenstände an den privaten Kunstsammler (Nichtunternehmer) für 35 000 € weiterverkauft.

Wird der Weiterverkauf von K im Kj. 2021 im allgemeinen Besteuerungsverfahren versteuert, kann K die Einfuhrumsatzsteuer in der Umsatzsteuererklärung 2021 als Vorsteuer abziehen. Wird dagegen der Weiterkauf nach § 25a UStG behandelt, ist ein Vorsteuerabzug nicht zulässig. Der Einkaufspreis ist in diesem Fall um die Einfuhrumsatzsteuer erhöhen. Für 2021 ist die Umsatzsteuer aus dem Unterschiedsbetrag von 6 000 € herauszurechnen (= 957,98 € USt).

Um die Nachteile, die dem gewerblichen Kunsthandel durch den Wegfall des ermäßigten Steuersatzes auf die Lieferung von Kunstgegenständen entstanden sind, auszugleichen, enthält § 25a Abs. 3 Satz 2 UStG bei Anwendung der Differenzbesteuerung für Kunstgegenstände eine Pauschalmarge. Danach wird in Fällen, in denen sich der **2132**

1) Vgl. BFH v. 18.12.2008, V R 73/07, BStBl II 2009, 612.
2) Vgl. auch Abschn. 25a.1 Abs. 4 Satz 1 und 2 UStAE.

Einkaufspreis für den Kunstgegenstand nicht ermitteln lässt oder dieser Einkaufspreis unbedeutend ist, pauschal eine Marge von 30 % des Verkaufspreises als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer angesetzt. Die Einführung einer pauschalierten Differenz als Bemessungsgrundlage bei Lieferungen von Sammlungsstücken ist dagegen nicht möglich. Weitere Einzelheiten hierzu vgl. Abschn. 25a.1 Abs. 11a UStAE.

(2) Bemessungsgrundlage

(2.1) Einzeldifferenz

2133 Wird ein Gebrauchtgegenstand durch den Wiederverkäufer geliefert, ist als Bemessungsgrundlage grundsätzlich der Betrag anzusetzen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt; die in dem Unterschiedsbetrag enthaltene Umsatzsteuer ist herauszurechnen. Nebenkosten, die nach dem Erwerb des Gegenstands angefallen, also nicht im Einkaufspreis enthalten sind (z.B. Reparaturkosten) mindern nicht die Bemessungsgrundlage. Soweit selbst eingeführte Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten in die Differenzbesteuerung einbezogen werden, gilt als Einkaufspreis der nach den Vorschriften über den Zollwert ermittelte Wert des eingeführten Gegenstands zzgl. der Einfuhrumsatzsteuer. Im Fall des § 25a Abs. 2 Nr. 2 UStG schließt der Einkaufspreis die vom Lieferer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ein.

Beispiel:
Ein Möbelhändler erwirbt von einem Nichtunternehmer (Privatperson) einen Schrank zum Einkaufspreis von 3 500 €. Der Gebrauchsgegenstand wird weiterverkauft für 5 000 €. Auf Grund der Differenzbesteuerung beträgt die Bemessungsgrundlage nicht 4 000 € (Gegenleistung), sondern nur 1 500 € (Unterschiedsbetrag zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis). Das Entgelt beträgt in diesem Fall 1 260 € und die Umsatzsteuer 239,40 €.

2134 Die Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich für jeden Gegenstand einzeln zu ermitteln (Einzeldifferenz). Ein positiver Unterschiedsbetrag zwischen Verkaufspreis oder dem an seine Stelle tretenden Wert und dem Einkaufspreis eines Gegenstands kann für die Berechnung der zu entrichtenden Umsatzsteuer nicht mit einer negativen Einzeldifferenz aus dem Umsatz eines anderen Gegenstands oder einer negativen Gesamtdifferenz verrechnet werden. Bei einem negativen Unterschiedsbetrag beträgt die Bemessungsgrundlage 0 €; dieser Unterschiedsbetrag kann auch in späteren Besteuerungszeiträumen nicht berücksichtigt werden. Wird ein Gegenstand nicht im Jahr der Anschaffung veräußert oder entnommen, ist der noch nicht berücksichtigte Einkaufspreis im Jahr der tatsächlichen Veräußerung oder Entnahme in die Berechnung der Einzeldifferenz einzubeziehen.

Beratungshinweis:
Die Differenzbesteuerung bezieht sich auf den konkreten An- und Verkauf eines Gegenstands; eine Saldierung eines positiven Unterschiedsbetrags mit einem negativen Unterschiedsbetrag ist nur bei der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz zulässig (→ Rz. 2135).

(2.2) Gesamtdifferenz

2135 Bei Gegenständen, deren Einkaufspreis den Betrag von 500 € nicht übersteigt, kann die Bemessungsgrundlage anstatt nach der Einzeldifferenz nach der Gesamtdifferenz ermittelt werden. Die 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.[1)]

2136 Beträgt der Gesamteinkaufspreis bis zu 500 €, kann aus Vereinfachungsgründen von der Ermittlung der auf die einzelnen Gegenstände entfallenden Einkaufspreise abgesehen werden.[2)]

2137 Übersteigt der Gesamteinkaufspreis den Betrag von 500 €, ist der auf die einzelnen Gegenstände entfallende Einkaufspreis grundsätzlich im Wege einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln. Die Schätzung kann auf wertbestimmende Einzelgegenstände solange beschränkt werden, bis der Gesamtbetrag für die restlichen Gegenstände 500 € oder weniger beträgt.[3)]

Beispiel:
Ein Gebrauchtwarenhändler kauft bei einer Wohnungsauflösung verschiedene Einrichtungsgegenstände: eine Schrankwand (geschätzter Einkaufspreis 1 500 €), einen Sessel (geschätzter Einkaufspreis 700 €), einen Spiegel sowie diverse andere Gegenstände (geschätzter Einkaufspreis des Spiegels 200 € und der anderen Gegenstände für einen geschätzten Einkaufspreis von 300 €). Die Gebrauchtgegenstände werden an verschiedene Nichtunternehmer (Privatpersonen) weiterverkauft.

Der Gebrauchtwarenhändler muss beim Verkauf der Schrankwand und des Sessels die Bemessungsgrundlage nach der Einzeldifferenz berechnen. Für den Spiegel sowie für die diversen anderen Gegenstände ist die Bemessungsgrundlage nach der Gesamtdifferenz zu berechnen. Da der Anteil für die diversen anderen Gegenstände am Gesamtpreis nur 300 € beträgt, kann von einer Berechnung der auf die einzelnen Gegenstände entfallenden Einkaufspreise aus Vereinfachungsgründen verzichtet werden.

1) Zu den Voraussetzungen für die Anwendung und Ermittlung der Gesamtdifferenz vgl. Abschn. 25a.1 Abs. 12 bis 14 UStAE.
2) Abschn. 25a.1 Abs. 12 Nr. 1 UStAE.
3) Vgl. Abschn. 25a.1 Abs. 12 Nr. 2 UStAE.

(2.3) Bemessungsgrundlage bei Inzahlungnahme von Gebrauchtgegenständen

Nimmt ein Kraftfahrzeughändler beim Verkauf eines Kraftfahrzeugs einen Gebrauchtwagen in Zahlung und leistet der Käufer in Höhe des Differenzbetrags eine Zuzahlung, liegt ein Tausch mit Baraufgabe vor. Zum Entgelt des Händlers gehört neben der Zuzahlung auch der subjektive Wert des in Zahlung genommenen gebrauchten Fahrzeugs. Der subjektive Wert ergibt sich aus dem individuell vereinbarten Verkaufspreis zwischen dem Kraftfahrzeughändler und dem Käufer abzüglich der vom Käufer zu leistenden Zuzahlung. Denn dies ist der Wert, den der Händler dem Gebrauchtwagen beimisst und den er bereit ist, hierfür aufzuwenden.[1)] Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 28.8.2020 sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Die FinVerw. beanstandet es hinsichtlich aller bis vor dem 1.1.2022 entstandener gesetzlicher Umsatzsteuer – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs – nicht, wenn die Unternehmer Tauschumsätze entsprechend der bisherigen Fassung der Abschn. 10.5 und 25a.1 Abs. 10 UStAE behandelt haben. **2138**

(3) Steuersatz, Steuerbefreiung

Auf die nach § 25a Abs. 3 oder 4 UStG ermittelten Bemessungsgrundlagen ist die Umsatzsteuer stets mit dem allgemeinen Steuersatz zu berechnen. Von den Steuerbefreiungen ist nur die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ausgeschlossen. In den Fällen der Option (§ 25a Abs. 2 UStG) ist der Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. **2139**

(4) Steuerausweis, Aufzeichnungspflichten

Der Wiederverkäufer darf in der Rechnung über die Lieferung die Umsatzsteuer nicht gesondert ausweisen, wenn er auf die Lieferung die Differenzbesteuerung anwendet. Das gilt auch dann, wenn er den Gegenstand an einen zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer liefert. Andernfalls schuldet er zusätzlich die offen ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 UStG. Über die Bemessungsgrundlagen und ihre Ermittlung hat der Unternehmer besondere und von den übrigen Aufzeichnungen getrennte Aufzeichnungen zu führen. **2140**

(5) Verzicht auf die Differenzbesteuerung

Der Wiederverkäufer hat nach § 25a Abs. 8 UStG die Möglichkeit, bei jeder einzelnen Lieferung auf die Differenzbesteuerung zu verzichten (Option). Diese Einzeloption kann bei der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz (→ Rz. 2135) nicht vorgenommen werden. Sie ist aber auch dann möglich, wenn der Wiederverkäufer sich bei Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Antiquitäten allgemein für die Differenzbesteuerung entschieden hat. In diesem Fall kann er die Vorsteuer frühestens in der Umsatzsteuer-Voranmeldung geltend machen, in der er auch die Umsatzsteuer für die Lieferung anmeldet. Im Fall der Einzeloption gelten die allgemeinen Vorschriften des UStG. **2141**

Beratungshinweis:
Die Anwendung der Differenzbesteuerung dürfte vorteilhafter sein, weil der Käufer, wenn er Unternehmer ist, die Abschreibung in diesem Fall nicht in die Bemessungsgrundlage für die private Nutzung des Fahrzeugs einbeziehen muss (→ Rz. 2229 ff.).

Übersicht zur Differenzbesteuerung:

Tatbestand	Differenzbesteuerung ist nicht vorzunehmen	Differenzbesteuerung	
		Einzeldifferenz (→ Rz. 2133 ff.)	
Verkauf beweglicher körperlicher Gegenstände, die mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs erworben wurden	X		Verkauf beweglicher körperlicher Gegenstände, die mit der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs erworben wurden
Verkauf immaterieller und materieller Wirtschaftsgüter	X		Verkauf immaterieller und materieller Wirtschaftsgüter
Verkauf von beweglichen körperlichen Gegenständen, die steuerfrei aus einem anderen EU-Mitgliedstaat erworben wurden	X		Verkauf von beweglichen körperlichen Gegenständen, die steuerfrei aus einem anderen EU-Mitgliedstaat erworben wurden
Verkauf neuer Fahrzeuge	X		Verkauf neuer Fahrzeuge
Verkauf beweglicher körperlicher Gegenstände, ohne vorherigen Vorsteuerabzug und der Einkaufswert lag jeweils über 500 € (→ Rz. 2137)		X	Verkauf beweglicher körperlicher Gegenstände, ohne vorherigen Vorsteuerabzug und der Einkaufswert lag jeweils über 500 € (→ Rz. 2137)

1) Vgl. Abschn. 25a.1 Abs. 10 Satz 4 UStAE und BMF v. 28.8.2020, III C 2 – S 7203/19/10001 :001, BStBl I 2020, 928.

Tatbestand	Differenzbesteuerung ist nicht vorzunehmen	Differenzbesteuerung	
		Einzeldifferenz (→ Rz. 2133 ff.)	
Verkauf von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken, Antiquitäten mit oder ohne Vorsteuerabzug (→ Rz. 2129 ff.)		X	Verkauf von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken, Antiquitäten mit oder ohne Vorsteuerabzug (→ Rz. 2129 ff.)
Verkauf beweglicher körperlicher Gegenstände ohne Vorsteuerabzug; Einkaufswert jeweils nicht mehr als 500 € (→ Rz. 2136)		X Wahlrecht	Verkauf beweglicher körperlicher Gegenstände ohne Vorsteuerabzug; Einkaufswert jeweils nicht mehr als 500 € (→ Rz. 2136)

cc) Ort der Lieferung

2142 Die **Regelungen zum Ort der Lieferung (§ 3 Abs. 6 bis 8, §§ 3c, 3e und 3g UStG)** sind insb. für die Feststellung erforderlich, ob die Lieferung im Inland und damit steuerbar oder im Ausland und damit nicht steuerbar ausgeführt wurde. Unerheblich ist der Weg der Rechnungslegung. Der Ort der Lieferung bestimmt sich nach der tatsächlichen Warenbewegung. Bevor eine Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 6 bis 8 UStG vorgenommen wird, ist grundsätzlich zuerst zu prüfen, ob die Voraussetzungen der §§ 3c, 3e oder 3g UStG vorliegen (§ 3 Abs. 5a UStG).

2143 Die **Grundsätze zum Ort der Lieferung** finden sich in § 3 Abs. 6 und 7 UStG. Nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG gilt eine Lieferung grds. 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. Dies 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 beim Lieferer abholt (Abholfall). Der sog. Handkauf ist als Beförderungs- oder Versendungslieferung anzusehen.[1)]

2144 Eine Versendungslieferung i.S.d. § 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. Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten. Der Lieferer muss bei der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten alles Erforderliche getan haben, um den Gegenstand an den bereits feststehenden Abnehmer, der sich grundsätzlich aus den Versendungsunterlagen ergibt, gelangen zu lassen. Von einem feststehenden Abnehmer ist auch dann auszugehen, wenn er zwar dem mit der Versendung Beauftragten im Zeitpunkt der Übergabe des Gegenstands nicht bekannt ist, aber mit hinreichender Sicherheit leicht und einwandfrei aus den unstreitigen Umständen, insb. aus Unterlagen, abgeleitet werden kann. Dem steht nicht entgegen, dass der Gegenstand von dem mit der Versendung Beauftragten zunächst in ein inl. Lager des Lieferanten gebracht und erst nach Eingang der Zahlung durch eine Freigabeerklärung des Lieferanten an den Abnehmer herausgegeben wird. Entscheidend ist, dass der Lieferant im Zeitpunkt der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten die Verfügungsmacht dem zu diesem Zeitpunkt feststehenden Abnehmer verschaffen will. Im Unterschied dazu liegt bei einem Verbringen in ein Auslieferungs- oder Konsignationslager (→ Rz. 2282) im Zeitpunkt des Beginns der Versendung des Gegenstands in das Lager keine Verschaffung der Verfügungsmacht gegenüber einem feststehenden Abnehmer vor.[2)]

2145 Wird der Gegenstand der Lieferung nicht befördert oder versendet, ist § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG anzuwenden. Danach wird die Lieferung an dem Ort ausgeführt, **wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet**. Insb. handelt es sich hierbei um Fälle, in denen der Abnehmer bereits im Besitz des Liefergegenstands ist. In diesen Fällen wird die Verfügungsmacht, ohne dass der Gegenstand übernommen oder fortbewegt wird, mit der Einigung über den Eigentumsübergang verschafft (z.B. bei Vereinbarung eines Besitzkonstituts nach § 930 BGB oder bei Abtretung des Herausgabeanspruchs nach § 931 BGB).

Beispiel:
Ein in Deutschland ansässiger Unternehmer veräußert eine zum Unternehmen gehörende Lagerhalle mit Grund und Boden in Spanien.

Der Ort der Lieferung befindet sich in Spanien, wo die Lagerhalle sich befindet. In Deutschland ist die Lieferung nicht steuerbar.

2146 Mit Urteil v. 18.2.2016 ging der BFH unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung davon aus, dass der Miteigentumsanteil an einem Gegenstand geliefert wird.[3)] Der BFH hielt eine Beurteilung der Übertragung des Miteigentumsanteils an einem Gegenstand als sonstige Leistung als nicht mit Unionsrecht vereinbar. Miteigentum nach Bruchteilen sei seinem Wesen nach dem Alleineigentum gleichartig, so dass der Miteigentümer dieselbe Rechtsposition habe wie ein Eigentümer. Bestätigt werde diese Auffassung dadurch, dass das Miteigentum als Bruchteil an einem Gegenstand im Wirtschaftsleben wie ein Gegenstand behandelt werde. Das BMF hat dieses BFH-Urteil mit

1) Vgl. Abschn. 3.12 Abs. 1 UStAE.
2) Vgl. Abschn. 1a.2 Abs. 6 UStAE; Abschn. 3.12 Abs. 3 UStAE.
3) Vgl. BFH v. 18.2.2016, V R 53/14, BStBl II 2019, 333.

Schreiben v. 23.5.2019 durch Änderung des Abschn. 3.5 UStAE berücksichtigt (Aufnahme einer Nr. 6 in Abschn. 3.5 Abs. 2 UStAE und Streichung der Nr. 2 in Abschn. 3.5 Abs. 3 UStAE).[1)]

2147 § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG bestimmt den Lieferort für die Fälle des § 3 Abs. 6a 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 (**sog. Reihengeschäft**).

2148 Durch das eMobFördG vom 12.12.2019 wurden mit Wirkung zum **1.1.2020** die Regelungen zum **Reihengeschäft** neu gefasst. Dazu wurden in § 3 Abs. 6 UStG die Sätze 5 und 6 aufgehoben und ein neuer Abs. 6a eingefügt.[2)]

2149 Im Zuge der gesetzlichen Klarstellung wurde in § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG eine **Definition des umsatzsteuerlichen Reihengeschäfts** vorgenommen. Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt. Unmittelbarkeit bedeutet dabei, dass beim Transport der Ware vom Abgangsort zum Bestimmungsort nur ein Unternehmer in der Kette die Transportverantwortung innehaben kann. Liegt die Transportverantwortlichkeit bei mehreren an der Reihe beteiligten Unternehmern (sog. gebrochene Beförderung oder Versendung), liegt kein Reihengeschäft vor. Dies entspricht inhaltlich der Regelung des bisherigen § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG; eine materiell-rechtliche Neuregelung ist damit nicht verbunden. Folge des Reihengeschäfts ist, dass die Warenbewegung nur einer der Lieferungen zuzuordnen ist. Nur diese Lieferung kommt in den Genuss der für die innergemeinschaftliche Lieferung bzw. die Ausfuhrlieferung vorgesehenen Steuerbefreiung.

2150 § 3 Abs. 6a Satz 2 UStG stellt entsprechend der bislang geltenden Rechtsanwendung gesetzlich klar, dass bei Beförderung oder Versendung durch den ersten Unternehmer entsprechend der Transportveranlassung die Warenbewegung der Lieferung des ersten Unternehmers zuzuordnen ist. Wird der Gegenstand der Lieferung durch den letzten Abnehmer in der Reihe befördert oder versendet, ist die Warenbewegung nach § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG entsprechend der Transportveranlassung der Lieferung an den letzten Abnehmer zuzuordnen.

2151 Durch § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG wird in Umsetzung von Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL der **Begriff des Zwischenhändlers** definiert. Zwischenhändler ist danach der Lieferer innerhalb der Reihe mit Ausnahme des ersten Lieferers in der Reihe, der die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten versendet oder befördert. Befördert oder versendet der Zwischenhändler den Gegenstand der Lieferung, ist die Warenbewegung grundsätzlich der Lieferung an ihn zuzuordnen (Art. 36a Abs. 1 MwStSystRL). Dies gilt nach Art. 36a Abs. 2 MwStSystRL nicht, wenn der Zwischenhändler nachweist, dass er den Gegenstand nicht entsprechend der gesetzlichen Vermutung in seiner Eigenschaft als Abnehmer, sondern ausnahmsweise als Lieferer befördert oder versendet hat.

2152 Gelangt der Gegenstand der Lieferung aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats und verwendet der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine USt-IdNr., die ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt wurde, ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen (§ 3 Abs. 6a Satz 5 UStG). In der Gesetzesbegründung wird dazu ausgeführt, dass durch Art. 36a Abs. 2 MwStSystRL bestimmt werde, dass die gesetzliche Vermutung im Falle innergemeinschaftlicher Lieferungen durch die Verwendung einer dem transportverantwortlichen mittleren Unternehmer (Zwischenhändler) durch den Abgangsmitgliedstaat erteilten USt-IdNr. widerlegt werde.

2153 Verwendet der Zwischenhändler seine ihm vom Abgangsstaat der Ware erteilte USt-IdNr., muss dies spätestens bei Ausführung der Lieferung erfolgen. Da es sich dabei um die Verwirklichung des Sachverhalts handelt (Auftreten als Lieferer), bleiben spätere Änderungen bei der Verwendung der USt-IdNr. ohne Auswirkung. Der Begriff „Verwendung" einer USt-IdNr. setzt ein positives Tun des Zwischenhändlers voraus. Die verwendete USt-IdNr. soll in dem jeweiligen Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden. Bei mündlicher Erteilung eines Auftrags muss die rechtzeitige Verwendung der USt-IdNr. vom Zwischenhändler dokumentiert werden. Es reicht ebenfalls aus, wenn der Zwischenhändler dokumentiert, dass er gegenüber seinem leistenden Unternehmer erklärt hat, die ihm vom Abgangsstaat der Ware erteilte USt-IdNr. für alle künftigen Lieferungen verwenden zu wollen. Eine in einem Dokument lediglich formularmäßig eingedruckte USt-IdNr. reicht nicht aus.

2154 Im Interesse einer vereinfachten und bürokratiearmen Regelung wurde zur Zuordnung der Warenbewegung in § 3 Abs. 6a Satz 6 UStG bestimmt, dass die gesetzliche Vermutung des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG im Falle der Ausfuhr typisierend widerlegt wird, wenn der Zwischenhändler gegenüber seinem Lieferanten nachweist, dass er im Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung der Ware für Umsatzsteuerzwecke steuerlich erfasst ist. Dies geschieht entweder durch Verwendung der ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilten USt-IdNr. oder durch Verwendung seiner Steuernummer. Wenn das FA eine gesonderte Steuernummer für Zwecke der Umsatzbesteuerung erteilt hat (z.B. bei von der Zuständigkeit nach dem Betriebssitz abweichender Zuständigkeit nach § 21 AO), ist diese zu verwenden. Die durch den Zwischenhändler ausgeführte Lieferung gilt dann als warenbewegte Lieferung.

1) Vgl. BMF v. 23.5.2019, III C 2 – S 7100/19/10002 :002, BStBl I 2019, 511.
2) Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (eMobFördG) v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451 = BStBl I 2020, 17.

2155 Im Fall der Einfuhr eines Gegenstands in das Gemeinschaftsgebiet wird durch das Abstellen auf die Anmeldung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr typisierend geregelt, dass die durch den Zwischenhändler ausgeführte Lieferung die warenbewegte Lieferung ist, wenn der Gegenstand der Lieferung in seinem Namen oder im Rahmen der indirekten Stellvertretung (Art. 18 VO (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rats zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. EU 2013 Nr. 269, 1) für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird (§ 3 Abs. 6a Satz 7 UStG).

Hinweis:
Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde in § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG die Angabe „Absatzes 6a" durch die Wörter „Absätze 6a und 6b" mit Wirkung zum **1.7.2021** ersetzt.[1] § 3 Abs. 6b – neu – UStG regelt durch die Zuordnung der warenbewegten Lieferung im Falle der Lieferung eines Gegenstands über eine elektronische Schnittstelle (§ 3 Abs. 3a UStG) einen besonderen Fall des Reihengeschäfts. Aus diesem Grund wurde § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG um einen Verweis auf § 3 Abs. 6b UStG ergänzt.

2156 § 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. Abweichend von § 3 Abs. 6 UStG gilt der Ort der Lieferung dieses Gegenstands als im Inland belegen.

Beispiel 1:
Der Unternehmer Z in Zürich liefert Gegenstände, die er mit eigenem Lkw befördert, an seinen Abnehmer B in Berlin. B lässt die Gegenstände zum freien Verkehr abfertigen und entrichtet dementsprechend die Einfuhrumsatzsteuer (Lieferkondition „unversteuert und unverzollt").

Ort der Lieferung ist Zürich (§ 3 Abs. 6 UStG). B kann die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, da die Gegenstände für sein Unternehmen ins Inland eingeführt worden sind.

Beispiel 2:
Wie Beispiel 1, jedoch lässt Z die Gegenstände in den freien Verkehr überführen und entrichtet dementsprechend die Einfuhrumsatzsteuer (Lieferkondition „verzollt und versteuert").

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

Beispiel 3:
Wie Beispiel 2. B weist jedoch Z an, die Gegenstände unmittelbar an seinen Abnehmer F in Frankfurt zu befördern.

Der Ort der Lieferung gilt als im Inland belegen (§ 3 Abs. 8 UStG). Z und B haben den Umsatz im Inland zu versteuern. Z ist zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt, da die Gegenstände für sein Unternehmen eingeführt worden sind. B ist unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zum Abzug der ihm von Z in Rechnung gestellten Steuer als Vorsteuer berechtigt.

2157 **§ 3c UStG i.d.F. bis zum 30.6.2021**, bestimmt **für Umsätze, die vor dem 1.7.2021** ausgeführt wurden, den Ort der Lieferung in den Fällen, in denen der Lieferer Gegenstände – ausgenommen neue Fahrzeuge i.S.d. § 1b Abs. 2 und 3 UStG (vgl. § 3c Abs. 5 Satz 1 UStG) – in einen anderen EU-Mitgliedstaat befördert und versendet und der Abnehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb nicht zu versteuern hat (**sog. Versandhandelsregelung**). Abweichend von § 3 Abs. 6 bis 8 UStG ist die Lieferung danach in dem EU-Mitgliedstaat als ausgeführt zu behandeln, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet, wenn der Lieferer die **maßgebende Lieferschwelle** im Bestimmungsland überschreitet (§ 3c Abs. 3 UStG) oder auf deren Anwendung verzichtet (§ 3c Abs. 4 UStG). Maßgeblich ist, dass der liefernde Unternehmer die Beförderung oder Versendung veranlasst haben muss.[2] Die Verlagerung des Lieferungsorts nach § 3c Abs. 1 UStG tritt ein, **sobald** die Lieferschwelle im laufenden Kalenderjahr überschritten wird.[3] Dies gilt bereits für den Umsatz, der zur Überschreitung der Lieferschwelle führt.[4] Die Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren bleibt bei der Ermittlung der Lieferschwelle unberücksichtigt. Befördert oder versendet der Lieferer verbrauchsteuerpflichtige Waren in einen anderen EU-Mitgliedstaat an Privatpersonen, verlagert sich der Ort der Lieferung unabhängig von einer Lieferschwelle stets in den Bestimmungsmitgliedstaat (§ 3c Abs. 5 Satz 2 UStG).[5]

2158 Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde § 3c UStG mit Wirkung zum **1.7.2021** neu gefasst. § 3c UStG in der ab 1.7.2021 geltenden Fassung ist anwendbar für Umsätze, die **nach dem 30.6.2021** ausgeführt werden.

§ 3c Abs. 1 UStG verlagert den Ort der Lieferung eines innergemeinschaftlichen Fernverkaufs gemäß dem Bestimmungslandprinzip an den Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet, sofern nicht der Ausschlusstatbestand des § 3c Abs. 4 Satz 1 UStG greift.

2159 Ein **innergemeinschaftlicher Fernverkauf** ist die Lieferung eines Gegenstands, der durch den Lieferer oder für dessen Rechnung aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete an eine in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannte Person oder eine Person nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG – unter direkter oder indirekter Beteiligung – beför-

1) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
2) Abschn. 3c.1 Abs. 1 UStAE.
3) Abschn. 3c.1 Abs. 3 Satz 5 UStAE.
4) Abschn. 3c.1 Abs. 3 Satz 6 UStAE.
5) Abschn. 3c.1 Abs. 3 Satz 3 und 4 UStAE.

dert oder versandt wird. Im Hinblick auf die in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannten Personen ist der Erwerberkreis auf diejenigen Personen beschränkt, die weder die maßgebende Erwerbsschwelle überschreiten noch auf ihre Anwendung verzichten. Sofern die Beförderung oder Versendung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates endet, ist die von diesem Mitgliedstaat festgesetzte Erwerbsschwelle maßgebend. Folgende Fälle sind entsprechend Art. 5a MwStVO sowie der von Deutschland zugestimmten Nr. 2 der Leitlinie Nr. 876 des MwSt-Ausschusses als indirekte Beteiligung des Lieferers am Versand oder der Beförderung der Gegenstände anzusehen:

1. die Versendung oder Beförderung der Gegenstände wird vom Lieferer als Unterauftrag an einen Dritten vergeben, der die Gegenstände an den Erwerber liefert;
2. die Versendung oder Beförderung der Gegenstände erfolgt durch einen Dritten, der Lieferer trägt jedoch entweder die gesamte oder die teilweise Verantwortung für die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber;
3. der Lieferer stellt dem Erwerber die Transportkosten in Rechnung, zieht diese ein und leitet sie dann an einen Dritten weiter, der die Versendung oder Beförderung der Waren übernimmt;
4. der Lieferer bewirbt in jeglicher Weise gegenüber dem Erwerber die Zustelldienste eines Dritten, stellt den Kontakt zwischen dem Erwerber und einem Dritten her oder übermittelt einem Dritten auf andere Weise die Informationen, die dieser für die Zustellung der Gegenstände an den Erwerber benötigt.

2160 § 3c Abs. 2 UStG verlagert den Ort der Lieferung beim Fernverkauf eines Gegenstands, der aus dem Drittlandsgebiet in einen anderen Mitgliedstaat als den, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands an den Erwerber endet, eingeführt wird, an den Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet.

2161 § 3c Abs. 3 UStG verlagert den Ort der Lieferung beim Fernverkauf eines Gegenstands, der aus dem Drittlandsgebiet in den Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung der Gegenstände an den Erwerber endet, eingeführt wird, in diesen Mitgliedstaat, sofern die Steuer auf diesen Gegenstand gemäß dem besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG (Import-One-Stop-Shop) zu erklären ist. § 3c Abs. 3 Satz 3 UStG dient dazu, die Entstehung einer Besteuerungslücke zu verhindern. Sollte die Steuer auf diesen Gegenstand nicht gemäß dem besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG zu erklären sowie ein im Drittlandsgebiet ansässiger Unternehmer Schuldner der EUSt sein und diese als Vorsteuer geltend machen, würde eine Besteuerungslücke entstehen, da der Ort der Lieferung mangels Erklärung der Steuer nach § 18k UStG nicht nach § 3c Abs. 3 Satz 1 UStG ins Inland verlagert werden würde. Es würde aber auch nicht zu einer Verlagerung des Orts der Lieferung nach § 3 Abs. 8 UStG kommen, da nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG i.V.m. § 3 Abs. 6b UStG die fingierte vorangehende Lieferung des im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmers eine ruhende Lieferung wäre.

2162 Nach § 3c Abs. 4 UStG ist § 3c Abs. 1 UStG nicht anzuwenden, wenn der leistende Unternehmer seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte oder in Ermangelung eines Sitzes, einer Geschäftsleitung oder einer Betriebsstätte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in nur einem Mitgliedstaat hat und der Gesamtbetrag der Entgelte der in § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG bezeichneten sonstigen Leistungen an in § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG bezeichnete Empfänger mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Sitz in anderen Mitgliedstaaten sowie der innergemeinschaftlichen Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG insgesamt 10 000 € im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet. Der leistende Unternehmer kann dem FA erklären, dass er auf die Anwendung des § 3c Abs. 4 Satz 1 UStG verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für zwei Kalenderjahre.

2163 Durch § 3c Abs. 5 UStG wird geregelt, dass es zu keiner Verlagerung des Orts der Lieferung an den Bestimmungsort kommt, wenn ein neues Fahrzeug geliefert oder für die Lieferung eines Gegenstands die Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 1 oder 2 UStG angewendet wird oder wenn verbrauchsteuerpflichtige Waren an eine in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannte Person geliefert werden.

Weitere Einzelheiten vgl. Abschn. 3c.1 UStAE und BMF vom 1.4.2021.[1)]

2164 § 3e UStG regelt den Sonderfall des Orts der Lieferung eines Gegenstands oder den Ort einer sonstigen Leistung, die in der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle besteht, während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn. Nach § 3e Abs. 1 UStG gilt der Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet als Ort dieser Lieferung oder der sonstigen Leistung. Snacks, kleine Süßigkeiten und Getränke, die an Bord eines Flugzeugs während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets gegen gesondertes Entgelt abgegeben werden, werden nach § 3e UStG am Abgangsort des Flugzeugs geliefert; eine Nebenleistung zur Flugbeförderung liegt nicht vor.[2)]

2165 Für unentgeltliche Wertabgaben bestimmt sich der Leistungsort nach den allgemeinen Grundsätzen. Besonderheiten können sich z.B. bei Leistungen in Zusammenhang mit einem Grundstück im Ausland sowie bei der kurzfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels im Ausland ergeben, bei denen der Leistungsort nicht mit dem Sitzort des Unternehmers bzw. dem Belegenheitsort der Betriebsstätte zusammenfalle. Gleiches gilt für die Entnahme eines Gegenstands eines inländischen Unternehmens im Ausland, ohne dass dort eine Betriebsstätte des Unternehmens liegt.

1) Vgl. BMF v. 1.4.2021, III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl I 2021, 629.
2) Vgl. BFH v. 27.2.2014, V R 14/13, BStBl II 2014, 869; vgl. auch Abschn. 3e.1 Satz 5 UStAE.

2166 In § 3g UStG wird der Leistungsort für die Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte geregelt. Es wird dabei danach unterschieden, ob der Empfänger der Lieferung ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer oder ein sonstiger Abnehmer ist. Für Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz, von Elektrizität oder von Wärme oder Kälte über Wärme und Kältenetze an Wiederverkäufer gilt der Ort als Ort der Lieferung, wo der Abnehmer sein Unternehmen bzw. seine Betriebsstätte betreibt. Als Wiederverkäufer ist ein Unternehmer anzusehen, der erworbenes Gas, erworbene Elektrizität, Wärme oder Kälte nach Erwerb im Wesentlichen weiterverkauft. Sofern die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz, Elektrizität oder von Wärme oder Kälte über Wärme und Kältenetze nicht an einen Wiederverkäufer erfolgt, ist der Ort der Lieferung grundsätzlich dort, wo der Abnehmer die Gegenstände tatsächlich nutzt oder verbraucht. Soweit die Lieferungen tatsächlich nicht genutzt oder verbraucht werden, gilt ebenfalls das Empfängerortprinzip. Auf Gegenstände, deren Lieferungsort sich nach § 3g Abs. 1 oder Abs. 2 UStG bestimmt, sind die Vorschriften des § 1a Abs. 2 und § 3 Abs. 1a UStG nicht anzuwenden (§ 3g Abs. 3 UStG). Die Einfuhr von Erdgas über das Erdgasnetz oder von Erdgas, das von einem Gastanker aus in das Erdgasnetz oder ein vorgelagertes Gasleitungsnetz eingespeist wird, von Elektrizität oder von Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze, ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 6 UStG steuerfrei. Weitere Einzelheiten enthält Abschn. 3g.1 UStAE.

dd) Ort der sonstigen Leistung

2167 Der Ort der Dienstleistung (= sonstige Leistung) ist in Titel V Kap. 3 der MwStSystRL geregelt (Art. 43 bis 59a MwStSystRL). Dienstleistungen an Unternehmer werden grundsätzlich am Ort des Leistungsempfängers bewirkt (Art. 44 MwStSystRL); den Unternehmern gleichgestellt werden insoweit j.P.d.ö.R., soweit sie nicht unternehmerisch tätig sind und ihnen eine USt-IdNr. erteilt wurde. Bei Dienstleistungen an Nichtunternehmer erfolgt grundsätzlich eine Besteuerung am Ort des leistenden Unternehmers (Art. 45 MwStSystRL).

(1) Ort des Unternehmens (§ 3a Abs. 1 UStG)

2168 § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG regelt weiterhin grundsätzlich, dass sich der Leistungsort bei sonstigen Leistungen an dem Ort befindet, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt; § 3a Abs. 1 Satz 2 UStG bestimmt eine Betriebsstätte des leistenden Unternehmers zum Leistungsort, wenn die sonstige Leistung von dort aus erbracht wird. Die Regelungen des § 3a Abs. 1 UStG gelten nur dann, wenn keine der abweichenden Regelungen zum Leistungsort (§ 3a Abs. 2 bis 8 UStG und §§ 3b und 3e UStG) eingreift. § 3a Abs. 1 UStG gilt bei bestimmten sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer.

2169 Maßgebend für diese Beurteilung ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung an den Leistungsempfänger erbracht wird[1] und ist grundsätzlich der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen ist dabei der Ort der Geschäftsleitung maßgeblich). Das ist der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden; hierbei werden der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, der Ort seines satzungsmäßigen Sitzes und der Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammenkommt, berücksichtigt. Kann danach der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, nicht mit Sicherheit bestimmt werden, ist der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, vorrangiger Anknüpfungspunkt. Allein aus dem Vorliegen einer Postanschrift kann nicht geschlossen werden, dass sich dort der Ort befindet, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.[2] Wird die Leistung tatsächlich von einer Betriebsstätte erbracht, ist dort der Leistungsort. Verfügt eine natürliche Person weder über einen Unternehmenssitz noch über eine Betriebsstätte, kommen als Leistungsort der Wohnsitz des leistenden Unternehmers oder der Ort seines gewöhnlichen Aufenthalts in Betracht. Als Wohnsitz einer natürlichen Person gilt der im Melderegister oder in einem ähnlichen Register eingetragene Wohnsitz oder der Wohnsitz, den die betreffende Person bei der zuständigen Steuerbehörde angegeben hat, es sei denn, es liegen Anhaltspunkte dafür vor, dass diese Eintragung nicht die tatsächlichen Gegebenheiten widerspiegelt.[3] Als gewöhnlicher Aufenthaltsort einer natürlichen Person gilt der Ort, an dem diese auf Grund persönlicher und beruflicher Bindungen gewöhnlich lebt. Liegen die beruflichen Bindungen einer natürlichen Person in einem anderen Land als dem ihrer persönlichen Bindungen oder gibt es keine beruflichen Bindungen, bestimmt sich der gewöhnliche Aufenthaltsort nach den persönlichen Bindungen, die enge Beziehungen zwischen der natürlichen Person und einem Wohnort erkennen lassen.[4] Als gewöhnlicher Aufenthalt im Inland ist stets und von Beginn an ein zeitlich zusammenhängender Aufenthalt von mehr als sechs Monaten Dauer anzusehen; kurzfristige Unterbrechungen bleiben unberücksichtigt. Dies gilt nicht, wenn der Aufenthalt ausschließlich zu Besuchs-, Erholungs-, Kur- oder ähnlichen privaten Zwecken genommen wird und nicht länger als ein Jahr dauert. Der Ort einer einheitlichen sonstigen Leistung liegt nach § 3a Abs. 1 UStG auch dann an dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, wenn einzelne Leistungsteile nicht von diesem Ort aus erbracht werden.[5]

1) Vgl. Art. 25 der Durchführungsverordnung (EU) v. 15.3.2011, Nr. 282/2011, ABl.EU 2011 Nr. L 77, 1.
2) Vgl. Art. 10 der Durchführungsverordnung (EU) v. 15.3.2011, Nr. 282/2011, ABl.EU 2011 Nr. L 77, 1.
3) Vgl. Art. 12 der Durchführungsverordnung (EU) v. 15.3.2011, Nr. 282/2011, ABl.EU 2011 Nr. L 77, 1.
4) Vgl. Art. 13 der Durchführungsverordnung (EU) v. 15.3.2011, Nr. 282/2011, ABl.EU 2011 Nr. L 77, 1.
5) Vgl. BFH v. 26.3.1992, V R 16/88, BStBl II 1992, 929.

(2) Ort des Leistungsempfängers (§ 3a Abs. 2 UStG)

§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG regelt abweichend von § 3a Abs. 1 UStG grundsätzlich, dass sonstige Leistungen an einen Unternehmer regelmäßig an dem Ort ausgeführt werden, an dem der Leistungsempfänger seinen Sitz hat. Die Leistung muss für den unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers ausgeführt worden sein; hierunter fallen auch Leistungen an einen Unternehmer, wenn diese Leistungen für die Erbringung von nichtsteuerbaren Umsätzen bestimmt sind. Verwendet der Leistungsempfänger gegenüber seinem Auftragnehmer eine USt-IdNr., kann dieser davon ausgehen, dass die Leistung für dessen unternehmerischen Bereich bezogen wird; maßgebend für diese Beurteilung ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung erbracht wird.[1] Der Leistungsort liegt nach § 3a Abs. 2 Satz 2 UStG am Ort einer Betriebsstätte des Leistungsempfängers, wenn die Leistung an diese Betriebsstätte ausgeführt wird. Hierbei ist zu beachten, dass eine Betriebsstätte nur angenommen werden kann, wenn sie einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, die es ihr von der personellen und technischen Ausstattung her erlaubt, Dienstleistungen, die an sie für ihren eigenen Bedarf erbracht werden, zu empfangen und zu verwenden (Abschn. 3a.2 Abs. 4 Satz 2 UStAE). Nach § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG kommt die Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 2 UStG auch zur Anwendung, wenn der Leistungsempfänger **2170**

- eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ist, der eine USt-IdNr. erteilt worden ist (einem Unternehmer gleichgestellte juristische Person), oder
- eine sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätige juristische Person ist und die Leistung für den unternehmerischen oder den nicht unternehmerischen Bereich, nicht aber für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters, bezogen hat.

Auch § 3a Abs. 2 UStG gilt nur dann, wenn nicht eine der weiteren – abweichenden – Regelungen (§ 3a Abs. 3 bis 8 UStG) und §§ 3b und 3e UStG) zum Leistungsort eingreift.

(3) Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG regelt den Leistungsort bei sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück an Unternehmer und Nichtunternehmer. Er liegt – entsprechend der bisherigen Regelung in § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG – an dem Ort, an dem sich das Grundstück befindet. Die in dieser Vorschrift aufgeführten Aufzählung (z.B. Vermietungsleistungen, sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Veräußerungen) ist **nicht abschließend**. Auch andere Leistungen können im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen. **2171**

Das BMF hat zum Ort der sonstigen Leistung im Zusammenhang mit Grundstücken nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG ein konkretisierendes BMF-Schreiben herausgegeben.[2] Darin wird z.B. ausgeführt, dass es für die Anwendung von § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c UStG (also für sonstige Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung oder der Ausführung von Bauleistungen dienen) Voraussetzung ist, dass die Leistung in engem Zusammenhang mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück erbracht wird, d.h. dass beispielsweise bei Ingenieur- oder Planungsleistungen der Standort des Grundstücks zum Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistung bereits feststeht.[3] Außerdem gehört zu den Leistungen nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c UStG auch die Überlassung von Personal, insbesondere bei der Einschaltung von Subunternehmern, wenn gleichzeitig eine bestimmte Leistung oder ein bestimmter Erfolg des überlassenen Personals im Zusammenhang mit einem Grundstück geschuldet wird.[4] **2172**

Bei der Überlassung von Standflächen auf Messen und Ausstellungen durch die Veranstalter an die Aussteller handelt es sich um sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück. Werden neben der Überlassung von Standflächen weitere Leistungen an die Aussteller erbracht und sind diese Leistungen insgesamt als einheitliche Leistung anzusehen – sog. Veranstaltungsleistung –, bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG, wenn der Leistungsempfänger ein Leistungsempfänger i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG ist.[5] Überlässt ein Unternehmer einem Kongressveranstalter ein Kongresszentrum oder Teile hiervon einschließlich des Veranstaltungsequipments und erbringt er daneben zahlreiche Dienstleistungen vor, während und nach dem Kongress an den Veranstalter, ist die Regelung für Veranstaltungsleistungen entsprechend anzuwenden. Ausgenommen hiervon sind jedoch Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen. Diese sind als eigenständige Leistungen zu beurteilen. **2173**

(4) Vermietung von Beförderungsmitteln

§ 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 UStG legt den Leistungsort bei der kurzfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln fest. Danach befindet sich der Leistungsort unabhängig vom Status des Leistungsempfängers an dem Ort, an dem das Beförderungsmittel dem Leistungsempfänger zur Verfügung gestellt, d.h. körperlich übergeben, wird. § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 UStG definiert den Begriff der kurzfristigen Vermietung mit bis zu 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen und bis zu 30 Tagen bei anderen Beförderungsmitteln. Die Vermietung eines Beförderungsmittels, die nicht als kurzfristig i.S.d. § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 UStG anzusehen ist, an einen Empfänger, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-IdNr. erteilt worden ist, wird an dem Ort erbracht, an dem der Empfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat; **2174**

1) Vgl. Art. 25 der Durchführungsverordnung (EU) v. 15.3.2011, Nr. 282/2011, ABl.EU 2011 Nr. L 77, 1.
2) BMF v. 10.2.2017, III C 3 – S 7117-a/16/10001, BStBl I 2017, 350.
3) Vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 8 Satz 2 UStAE.
4) Vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 8 Satz 3 Nr. 8 UStAE.
5) Vgl. Abschn. 3a.4 Abs. 1 und 2 UStAE.

nähere Ausführungen hierzu vgl. Abschn. 3a.5 Abs. 7 bis 9 UStAE. Handelt es sich bei dem Beförderungsmittel um ein Sportboot, wird die Vermietungsleistung an dem Ort ausgeführt, an dem das Sportboot dem Empfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird, wenn sich auch der Sitz, die Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte des Unternehmers, von wo aus diese Leistung tatsächlich erbracht wird, an diesem Ort befindet.

(5) Ort der Tätigkeit

2175 Nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG werden kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen, einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter sowie die damit zusammenhängenden Tätigkeiten, die für die Ausübung der Leistung unerlässlich sind, an dem Ort erbracht, an dem diese Leistungen tatsächlich bewirkt werden. Hierzu können auch tontechnische Leistungen im Zusammenhang mit künstlerischen oder unterhaltenden Leistungen gehören. Der Ort richtet sich nur dann nach der tatsächlichen Leistungserbringung, wenn der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist. Bei Leistungen an Empfänger i.S.d § 3a Abs. 2 UStG richtet sich der Leistungsort entsprechend § 3a Abs. 2 UStG nach dem Sitz oder der Betriebsstätte des Leistungsempfängers, wenn die Leistung tatsächlich an diese erbracht wird.

Beratungshinweis:

Ausgenommen hiervon sind Eintrittsberechtigungen, wenn diese an Unternehmer erbracht werden. Nach dem neuen § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG werden Eintrittsberechtigungen zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Veranstaltungen, wenn diese an einen Unternehmer erteilt worden ist, an dem Ort besteuert, an dem die Veranstaltung stattfindet.

Zu beachten ist, dass eine Veranstaltungsleistung im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen abweichend von § 3a Abs. 2 UStG nach § 3a Abs. 8 UStG als im Drittlandsgebiet ausgeführt zu behandeln ist, wenn die Leistung dort genutzt oder ausgewertet wird (→ Rz. 2181).

§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG gilt nur für Leistungen an einen Leistungsempfänger i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG (siehe Abschn. 3a.2 Abs. 1 UStAE). Die Regelung ist auch anzuwenden, wenn ein anderer Unternehmer als der Veranstalter auf eigene oder auf Rechnung des Veranstalters Eintrittsberechtigungen an einen Unternehmer für dessen unternehmerischen Bereich oder an eine einem Unternehmer gleichgestellte juristische Person einräumt. Werden die in der Vorschrift genannten sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer (siehe Abschn. 3a.1 Abs. 1 UStAE) erbracht, richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG (siehe Abschn. 3a.6 Abs. 2 Satz 2 UStAE). Eine Veranstaltung i.S.d. § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG erfordert die physische Anwesenheit des Leistungsempfängers bei dieser; die Vorschrift gilt daher nicht in Fällen der Online-Teilnahme des Leistungsempfängers. Weitere Einzelheiten vgl. Abschn. 3a.7a UStAE und BMF vom 9.6.2021.[1)]

Hinsichtlich der Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG wird es **für vor dem 1.1.2022 ausgeführte Leistungen**, die nicht für die Öffentlichkeit allgemein zugänglich sind, nicht beanstandet, wenn die Beteiligten übereinstimmend zur Leistungsortbestimmung Abschn. 3a.6 Abs. 13 Satz 3 Nr. 3 und Beispiel 2 des UStAE in der bis zum 8.6.2021 geltenden Fassung anwenden.[2)]

Die **Abgabe von Speisen und Getränken** zum Verzehr an Ort und Stelle, werden nach § 3a Abs. 3 Buchst. b UStG dort ausgeführt, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht werden, **wenn die Abgabe nicht** an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in der Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erfolgt.

Bei der Be- und Verarbeitung an und Begutachtung von beweglichen körperlichen Gegenständen bestimmt sich der Leistungsort nach den allgemeinen Regelungen für Leistungen an Unternehmer und bestimmte j.P.d.ö.R. (§ 3a Abs. 2 UStG).

Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände für einen Empfänger, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung ausgeführt wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-IdNr. erteilt worden ist, werden dort ausgeführt, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht werden (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG).

(6) Ort der Vermittlungsleistung

2176 § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG regelt den Ort einer Vermittlungsleistung an Nichtunternehmer. Er liegt an dem Ort der vermittelten Leistung. Dabei ist auf den Ort abzustellen, an dem die vermittelte Leistung unter Zugrundelegung der entsprechenden Ortsregelung umsatzsteuerlich erbracht wird.

Bei Vermittlungsleistungen bestimmt sich der Leistungsort nach den allgemeinen Regelungen für Leistungen an Unternehmer und bestimmte j.P.d.ö.R. (§ 3a Abs. 2 UStG).

Eine Vermittlungsleistung an einen Empfänger, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-IdNr. erteilt worden ist, wird an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz als ausgeführt gilt (§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG).

(7) Leistungskatalog des § 3a Abs. 4 UStG

2177 § 3a Abs. 4 Satz 1 UStG enthält die Ortsregelung für bestimmte „immaterielle" Dienstleistungen an Nichtunternehmer mit Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet. Der Leistungsort befindet sich in diesen Fällen am Wohnsitz oder Sitz des Leistungsempfängers.

1) Vgl. BMF v. 9.6.2021, III C 3 – S 7117-b/20/10002: 002, BStBl I 2021, 778.
2) Vgl. BMF v. 19.8.2021, III C 3 – S 7117-b/20/10002 :002, BStBl I 2021, 1088.

Bei der Bestimmung des Leistungsorts für die in § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG bezeichneten Leistungen sind danach folgende Fälle zu unterscheiden:

- Ist der Empfänger der sonstigen Leistungen ein Nichtunternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz außerhalb des Gemeinschaftsgebiets, wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat (§ 3a Abs. 4 Satz 1 UStG).
- Ist der Empfänger der sonstigen Leistung ein Nichtunternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Insoweit verbleibt es bei der Regelung des § 3a Abs. 1 UStG (vgl. jedoch § 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 UStG und Abschn. 3.14 Abs. 1 und 3 UStAE).
- Wird die sonstige Leistung an einen Nichtunternehmer erbracht, der in verschiedenen Ländern ansässig ist oder seinen Wohnsitz in einem Land und seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort in einem anderen Land hat, ist
  - bei Leistungen an eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der keine USt-IdNr. erteilt worden ist, der Leistungsort vorrangig an dem Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung der juristischen Person vorgenommen werden, soweit keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Leistung an deren Betriebsstätte genutzt oder ausgewertet wird,
  - bei Leistungen an eine natürliche Person der Leistungsort vorrangig an deren gewöhnlichem Aufenthaltsort (vgl. Abschn. 3a.1 Abs. 1 Sätze 10–14 UStAE), soweit keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Leistung an deren Wohnsitz genutzt oder ausgewertet wird.
- Ist der Empfänger der sonstigen Leistung ein Unternehmer oder eine einem Unternehmer gleichgestellte juristische Person, wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt bzw. die juristische Person ihren Sitz hat (§ 3a Abs. 2 UStG).

(8) Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen

2178 Ist der Empfänger einer sonstigen Leistung auf dem Gebiet der Telekommunikation, einer Rundfunk- und Fernsehdienstleistung oder, einer auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistung (§ 3a Abs. 5 Satz 2 UStG)

- kein Unternehmer, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird,
- keine ausschließlich nichtunternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-IdNr. erteilt worden ist,
- keine juristische Person, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist, bei der die Leistung nicht ausschließlich für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters bestimmt ist,

wird die sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort oder seinen Sitz hat (§ 3a Abs. 5 Satz 1 UStG).

2179 § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG ist nicht anzuwenden, wenn der leistende Unternehmer seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte oder in Ermangelung eines Sitzes, einer Geschäftsleitung oder einer Betriebsstätte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in nur einem EU-Mitgliedstaat hat und der Gesamtbetrag der Entgelte der in § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG bezeichneten sonstigen Leistungen an in § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG bezeichnete Empfänger mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Sitz in anderen EU-Mitgliedstaaten **sowie ab 1.7.2021** der innergemeinschaftlichen Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG (→ Rz. 2158 ff.) insgesamt 10 000 € im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet (§ 3a Abs. 5 Satz 3 UStG). Sobald der Gesamtbetrag von 10 000 € im laufenden Kalenderjahr überschritten wird, verlagert sich der Leistungsort an den Ort nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG; dies gilt bereits für den Umsatz, der zur Überschreitung des Gesamtbetrags führt. Der leistende Unternehmer kann dem FA erklären, dass er auf die Anwendung von § 3a Abs. 5 Satz 3 UStG verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für zwei Kalenderjahre.

2180 Seit 1.1.2019 sieht § 3a Abs. 5 Satz 3 UStG auf Grund der Änderung von Art. 58 MwStSystRL einen Schwellenwert i.H.v. 10 000 € vor, bis zu dem diese Dienstleistungen weiterhin der Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat der Ansässigkeit des leistenden Unternehmers unterliegen. Dadurch sollen Kleinstunternehmen mit Sitz in nur einem EU-Mitgliedstaat, die solche Dienstleistungen an Nichtunternehmer in anderen Mitgliedstaaten erbringen, von der Erfüllung mehrwertsteuerlicher Pflichten in anderen Mitgliedstaaten entlastet werden. Durch das **Jahressteuergesetz 2020** vom 21.12.2020 wurde die Regelung auf innergemeinschaftliche Fernverkäufe mit Wirkung zum **1.7.2021** erweitert (→ Rz. 2158 ff.).[1)]

Praxishinweis:

Nach Art. 58 MwStSystRL i.d.F. von Art. 5 Nr. 1 der Richtlinie 2008/8/EG des Rates vom 12.2.2008 zur Änderung der MwStSystRL bezüglich des Ortes der Dienstleistung[2)] gilt als Leistungsort bei Telekommunikationsleistungen, Rundfunk- und Fernsehleistungen und bei auf elektronischem Weg erbrachten Leistungen an Nichtunternehmer der Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Sitz, seinen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort hat. Damit soll eine systematisch zutreffende Besteuerung am tatsächlichen Verbrauchsort erreicht werden. Der Leistungsort bei diesen Leistungen an Nichtunternehmer bestimmt sich somit unabhängig von dem Ort, an dem der leistende Unternehmer ansässig ist. Es ist daher unerheblich, ob dies im Gemeinschaftsgebiet oder im Drittlandsgebiet ist.

1) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
2) ABl.EU 2008 Nr. L 44, 11.

Für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die derartige Leistungen an Nichtunternehmer mit Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Unionsgebiet erbringen, wird die bisherige Sonderregelung (vgl. Art. 359 bis 369 MwStSystRL in der ab dem 1.1.2015 geltenden Fassung von Art. 5 Nr. 11 bis 14 der Richtlinie 2008/8/EG), nach der sich diese Unternehmer nur in einem EU-Mitgliedstaat erfassen lassen müssen, wenn sie in der EU sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, Rundfunk- und Fernsehleistungen, oder sonstige Leistungen auf elektronischem Weg erbringen. Die Regelung dient der Vereinfachung. Damit müssen sich Unternehmer, die diese Umsätze EU-weit erbringen, nur noch in einem EU-Mitgliedstaat für Umsatzsteuerzwecke erfassen lassen.

§ 18h UStG regelt im Wesentlichen die Anzeige über die Teilnahme an dem besonderen Besteuerungsverfahren und die Übermittlung von Umsatzsteuererklärungen von im Inland ansässigen Unternehmern, die in anderen Mitgliedstaaten Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und/oder auf elektronischem Weg Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen und von dem besonderen Besteuerungsverfahren nach Art. 369a ff. der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung von Art. 5 Nr. 15 der Richtlinie 2008/8/EG Gebrauch machen, an die zuständige Finanzbehörde in einem anderen Mitgliedstaat.

Nach § 18h Abs. 1 UStG haben Unternehmer, die im Inland ihren Sitz haben oder als im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer im Inland eine Betriebsstätte haben und an dem besonderen Besteuerungsverfahren teilnehmen wollen, dies gegenüber dem BZSt anzuzeigen. Die Teilnahme an dem besonderen Verfahren ist nur einheitlich für alle Mitgliedstaaten möglich, in denen der Unternehmer keine Betriebsstätte hat und in denen er derartige Umsätze erbringt. Die Anzeige muss vor Beginn des Besteuerungszeitraums erfolgen, für den der Unternehmer erstmalig an dem besonderen Besteuerungsverfahren teilnehmen will.

Nach § 18h Abs. 2 UStG stellt das BZSt durch Verwaltungsakt fest, wenn der Unternehmer nicht mehr die Voraussetzungen für die Anwendung des besonderen Besteuerungsverfahrens erfüllt. Dies ist insb. dann der Fall, wenn der Unternehmer mitteilt, dass er keine Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder Dienstleistungen auf elektronischem Weg an in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Nichtunternehmer erbringt oder diese wirtschaftliche Tätigkeit nicht mehr ausübt oder er die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des besonderen Besteuerungsverfahrens nicht mehr erfüllt, weil er z.B. im Inland keinen Sitz mehr hat oder in allen anderen EU-Mitgliedstaaten, in denen er die vorgenannten Dienstleistungen erbringt, eine Betriebsstätte unterhält.

Die Teilnahme an dem besonderen Besteuerungsverfahren kann vom Unternehmer widerrufen werden. Der Widerruf ist gegenüber dem BZSt zu erklären. Ein Widerruf ist nur bis zum Beginn eines neuen Besteuerungszeitraums mit Wirkung ab diesem Zeitraum möglich.

Der im Inland ansässige Unternehmer hat nach § 18h Abs. 3 UStG bis zum 20. Tag nach Ende jedes Kalendervierteljahres eine Umsatzsteuererklärung für jeden Mitgliedstaat, in dem er das besondere Besteuerungsverfahren anwendet, auf elektronischem Weg zu übermitteln. Die Erklärungen sind über ein elektronisches Portal (ElsterOnline-Portal oder BZSt Online Portal) zunächst dem BZSt zu übermitteln. Das BZSt übermittelt die Erklärungen an das für den Unternehmer zuständige FA im jeweiligen Mitgliedstaat weiter.

Der Unternehmer hat den Vordruck auszufüllen und die Steuer selbst zu berechnen. Die berechnete Steuer ist an das BZSt zu entrichten.

Nach § 18h Abs. 4 UStG kann der im Inland ansässige Unternehmer von dem besonderen Besteuerungsverfahren durch das BZSt ausgeschlossen werden, wenn er seinen Verpflichtungen in diesem Verfahren wiederholt nicht oder nicht rechtzeitig nachkommt. Der Ausschluss kann auch dann erfolgen, wenn der Unternehmer seinen Aufzeichnungspflichten und der Verpflichtung, die Aufzeichnungen der zuständigen Finanzbehörde auf elektronischem Weg zur Verfügung zu stellen, nicht nachkommt. Der Ausschluss gilt ab dem Besteuerungszeitraum, der nach dem Zeitpunkt der Bekanntgabe des Ausschlusses gegenüber dem Unternehmer beginnt.

§ 18h Abs. 5 UStG definiert den im Inland ansässigen Unternehmer, der die Möglichkeit hat, an dem besonderen Besteuerungsverfahren teilzunehmen. Dies sind Unternehmer, die hier ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung haben, oder im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer, die im Inland eine Betriebsstätte haben.

Gemäß § 18h Abs. 6 UStG gelten für das Verfahren, soweit es vom BZSt durchgeführt wird, die angeführten Vorschriften der Abgabenordnung (AO) und der Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Regelung ist erforderlich, da § 18h UStG ausl. Umsatzsteuer und somit keine durch Bundesrecht geregelte Steuer betrifft und deshalb die AO und die FGO nicht unmittelbar anwendbar sind (§ 1 Abs. 1 Satz 1 AO, § 33 Abs. 1 Nr. 1 FGO). Aus der angeordneten Anwendung von Vorschriften der AO und der FGO folgt u.a., dass die dem BZSt bekannt gewordenen Daten dem Steuergeheimnis (§ 30 AO) unterliegen und gegen Verwaltungsakte des BZSt nach § 18h Abs. 2 und 4 UStG das Einspruchsverfahren (§§ 347 ff. AO) und die Anfechtungsklage zum Finanzgericht gegeben sind. Auf Grund EU-rechtlicher Vorgaben sind insb. die Regelungen zum Verspätungszuschlag (§ 152 AO), zum Säumniszuschlag (§ 240 AO) sowie zum Vollstreckungs- und zum Strafverfahren (Sechster und Achter Teil der AO) von der Anwendung ausgeschlossen.

Für im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die im Inland Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder Dienstleistungen auf elektronischem Weg an im Inland ansässige Nichtunternehmer erbringen, ist zum 1.1.2015 die Regelung des Mini-One-Stop-Shop (einzige Mini-Anlaufstelle) eingeführt worden. Die o.a. Änderungsrichtlinie enthält neben den Ortsregelungen für die vorgenannten Umsätze Regelungen zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens von im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern, die die vorgenannten Umsätze an Nichtunternehmer mit Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in einem anderen EU-Mitgliedstaat erbringen. Hier wird durch die Art. 369a bis 369k MwStSystRL i.d.F. von Art. 5 Nr. 15 der Richtlinie 2008/8/EG ein neues Besteuerungsverfahren eingeführt, nach dem diese Unternehmer von der Möglichkeit Gebrauch machen können, alle vorgenannten Umsätze an Nichtunternehmer mit Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt in anderen EU-Mitgliedstaaten nur in dem EU-Mitgliedstaat umsatzsteuerlich zu erklären, in dem sie ansässig sind. Voraussetzung ist, dass der leistende Unternehmer in dem jeweiligen EU-Mitgliedstaat, in dem er die vorgenannten Leistungen erbringt, weder seinen Sitz noch eine feste Niederlassung (= Betriebsstätte i.S.v. Abschn. 3a.1 Abs. 3 UStAE) hat.

Will ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer von der Möglichkeit des sog. Mini-One-Stop-Shop Gebrauch machen, muss er dies der für dieses Besteuerungsverfahren in dem Mitgliedstaat, in dem er ansässig ist, zuständigen Behörde vor Beginn des Besteuerungszeitraums anzeigen, ab dem er von dieser Möglichkeit Gebrauch machen will. Die für dieses besondere Besteuerungsverfahren zu beachtenden Regelungen enthält § 18 Abs. 4e UStG.

Beratungshinweis:

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde die Anwendung des § 18h UStG und des § 18 Abs. 4e UStG **auf vor dem 1.7.2021 erbrachte Umsätze begrenzt**.[1)] Die bisher in § 18 Abs. 4e UStG und § 18h UStG geregelte Sonderregelung für die Erhebung der Mehrwertsteuer für in der Gemeinschaft, nicht aber im Mitgliedstaat des Verbrauchs ansässige Unternehmer, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen, wurde nach Erweiterung auf Lieferungen nach § 3 Abs. 3a Satz 1 UStG innerhalb eines Mitgliedstaates (Beginn und Ende der Beförderung oder Versendung im selben Mitgliedstaat), innergemeinschaftliche Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG

1) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.

und alle am Ort des Verbrauchs ausgeführten Dienstleistungen an Nichtunternehmer mit Sitz oder Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet aus Vereinfachungsgründen insgesamt in § 18j UStG geregelt.

Außerdem wurde durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 die Anwendung des § 18 Abs. 4c Satz 1 und 2 und Abs. 4d UStG **auf vor dem 1.7.2021 erbrachte Umsätze begrenzt**.[1)] Die bisher in § 18 Abs. 4c und 4d UStG geregelte Sonderregelung für die Erhebung der Mehrwertsteuer für nicht in der Gemeinschaft ansässige Unternehmer, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen, wurde nach Erweiterung auf alle am Ort des Verbrauchs ausgeführten Dienstleistungen an Nichtunternehmer mit Sitz oder Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet aus Vereinfachungsgründen insgesamt in § 18i UStG geregelt.

Des Weiteren wurde durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 in § 18 Abs. 4c Satz 2 und Abs. 4e Satz 4 UStG mit Wirkung zum **1.7.2021** ein ausdrückliches Entrichtungsgebot aufgenommen, um dem Bestimmtheitsgrundsatz (Art. 103 Abs. 2 GG, § 3 OWiG), nach dem für die Sanktionierung einer Zahlungsverpflichtung ein verwaltungsrechtliches Gebot Voraussetzung ist, zu entsprechen.[2)] Durch den Zusatz, dass die fällige Umsatzsteuer vom Unternehmer zu entrichten ist, erfolgt eine sprachliche Anpassung an Art. 206 MwStSystRL. Die Möglichkeit der Entrichtung der fälligen Umsatzsteuer durch einen Dritten bleibt davon unberührt.

Auf Grundlage der Entrichtungspflicht nach § 18 Abs. 4c Satz 2 und Abs. 4e Satz 4 UStG sieht der Bußgeldtatbestand des neuen § 26a Abs. 1 UStG eine Sanktionierung der Nicht- oder nicht vollständigen Entrichtung der Umsatzsteuer zum Fälligkeitszeitpunkt vor.

Beratungshinweis:

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurden die §§ 18i und 18j UStG mit Wirkung zum **1.4.2021** in das UStG neu aufgenommen.[3)]

Besonderes Besteuerungsverfahren für von nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern erbrachte sonstige Leistungen (§ 18i UStG)

Die MwStSystRL sieht eine Sonderregelung für die Erhebung der USt für nicht in der Gemeinschaft ansässige Unternehmer vor, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen.

Bei der Bewertung dieser am 1.1.2015 eingeführten Sonderregelung wurden einige Bereiche mit Verbesserungsbedarf ermittelt. Es hat sich gezeigt, dass die Verpflichtung zur Abgabe einer USt-Erklärung innerhalb von 20 Tagen nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, der von der Erklärung umfasst wird, zu kurzfristig ist. Dies gilt insbesondere für über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbrachte Dienstleistungen, bei denen diese als von dem Betreiber des Netzes, der Schnittstelle oder des Portals erbracht gelten, welcher zudem von jedem einzelnen Dienstleistungserbringer die für das Ausfüllen der USt-Erklärung erforderlichen Daten einholen muss. Des Weiteren hat die Bewertung ergeben, dass die Anforderung, Berichtigungen in der USt-Erklärung für den betreffenden Besteuerungszeitraum vorzunehmen, für Unternehmer sehr aufwändig ist, da sie somit möglicherweise mehrere USt-Erklärungen für ein Quartal abgeben müssen. Folglich wurde die Frist für die Einreichung der USt-Erklärung von 20 Tagen bis zum Ende des Monats verlängert, der auf das Ende des Besteuerungszeitraums folgt. Zudem wird es Unternehmern gestattet sein, vorangegangene USt-Erklärungen in einer späteren Erklärung und nicht in den Erklärungen der Besteuerungszeiträume, auf die sich die Berichtigungen beziehen, zu berichtigen.

Um zu vermeiden, dass Unternehmer, die andere Dienstleistungen als Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen, für USt-Zwecke in jedem einzelnen Mitgliedstaat, in dem diese Dienstleistungen der USt unterliegen, identifiziert werden müssen, werden die Mitgliedstaaten es solchen Unternehmern gestatten, das IT-System für die Registrierung sowie für die Erklärung und Entrichtung der USt zu nutzen, sodass die USt für diese Dienstleistungen in einem einzigen Mitgliedstaat erklärt und entrichtet werden kann. Zuständige Finanzbehörde für die Registrierungen im Inland ist insoweit das BZSt; die Zuständigkeit der Landesfinanzbehörden für die Bearbeitung der im Rahmen dieses Verfahrens eingereichten Erklärungen bleibt unberührt.

Der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer kann die Inanspruchnahme dieser Sonderregelung widerrufen. Der Widerruf ist gegenüber der für dieses Besteuerungsverfahren zuständigen Finanzbehörde, gegenüber der der Unternehmer die Teilnahme an der Sonderregelung angezeigt hat, zu erklären. Ein Widerruf ist nur bis zum Beginn eines neuen Besteuerungszeitraums mit Wirkung ab diesem Zeitraum möglich. Dadurch wird vermieden, dass der Unternehmer für ein Kalendervierteljahr sowohl Voranmeldungen nach § 18 Abs. 1 UStG als auch eine Steuererklärung nach § 18i UStG abgeben muss. Außerdem wären die ihm in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge zum Teil im Vorsteuer-Vergütungsverfahren, zum Teil im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend zu machen. Dies wäre für die betroffenen Unternehmer und die FinVerw. ein nicht zu rechtfertigender Aufwand.

Weiterhin wurde entsprechend der unionsrechtlichen Vorgabe in Art. 363 MwStSystRL in Bezug auf bestimmte Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen[4)] festgelegt, dass der Unternehmer von diesem Besteuerungsverfahren ausgeschlossen wird, wenn er seinen Verpflichtungen in diesem Verfahren wiederholt nicht oder nicht rechtzeitig nachkommt. Der Ausschluss hat durch die für dieses Besteuerungsverfahren zuständige Finanzbehörde, gegenüber der der Unternehmer die Teilnahme an der Sonderregelung angezeigt hat, zu erfolgen. Der Ausschluss kann auch dann erfolgen, wenn der Unternehmer seinen Aufzeichnungspflichten und der Verpflichtung, die Aufzeichnungen der zuständigen Finanzbehörde auf elektronischem Weg zur Verfügung zu stellen, nicht nachkommt. Der Ausschluss gilt ab dem Besteuerungszeitraum, der nach dem Zeitpunkt der Bekanntgabe des Ausschlusses gegenüber dem Unternehmer beginnt. Ist der Ausschluss jedoch auf eine Änderung des Ortes des Sitzes oder der Betriebsstätte zurückzuführen, ist der Ausschluss ab dem Tag dieser Änderung wirksam. Der Ausschluss wegen eines wiederholten Verstoßes gegen die oben genannten Verpflichtungen hat auch den Ausschluss von den Verfahren nach den §§ 18j und 18k UStG zur Folge.

Die bisherige Sonderregelung für die Erhebung der USt für nicht in der Gemeinschaft ansässige Unternehmer, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen, ist in § 18 Abs. 4c UStG geregelt. Eine ergänzende Regelung für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die im Inland als Steuerschuldner Umsätze nach § 3a Abs. 5 UStG erbringen und diese Umsätze in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union erklären sowie die darauf entfallende Steuer entrichten, ist in § 18 Abs. 4d UStG enthalten. Aus Vereinfachungsgründen wurde die auf alle am Ort des Verbrauchs nach dem 30.6.2021 ausgeführten Dienstleistungen an Nichtunternehmer mit Sitz oder Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet erweiterte Sonderregelung insgesamt in § 18i UStG geregelt.

In § 18i Abs. 3 Satz 3 UStG wurde daneben ein ausdrückliches Entrichtungsgebot aufgenommen, um dem Bestimmtheitsgrundsatz (Art. 103 Abs. 2 GG, § 3 OWiG), nach dem für die Sanktionierung einer Zahlungsverpflichtung ein verwaltungsrechtliches Gebot Voraussetzung ist, zu entsprechen. Durch den Zusatz, dass die fällige Umsatzsteuer vom Unternehmer zu entrichten ist, erfolgt eine

1) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
2) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
3) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
4) ABl.EU Nr. L 348 v. 29.12.2017, 7.

sprachliche Anpassung an Art. 206 MwStSystRL. Die Möglichkeit der Entrichtung der fälligen Umsatzsteuer durch einen Dritten bleibt davon unberührt.

Weitere Einzelheiten vgl. Abschn. 18i.1 UStAE.

Besonderes Besteuerungsverfahren für den innergemeinschaftlichen Fernverkauf, für Lieferungen innerhalb eines Mitgliedstaates über eine elektronische Schnittstelle und für von im Gemeinschaftsgebiet, nicht aber im Mitgliedstaat des Verbrauchs ansässigen Unternehmern erbrachte sonstige Leistungen (§ 18j UStG)

Die MwStSystRL sieht eine Sonderregelung für die Erhebung der USt für in der Gemeinschaft, nicht aber im Mitgliedstaat des Verbrauchs ansässige Unternehmer vor, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen. Bei der Bewertung dieser am 1.1.2015 erweiterten Sonderregelung wurden einige Bereiche mit Verbesserungsbedarf ermittelt.

Es hat sich gezeigt, dass die Verpflichtung zur Abgabe einer USt-Erklärung innerhalb von 20 Tagen nach Ablauf des Besteuerungszeitraums, der von der Erklärung umfasst wird, eine zu kurze Frist ist, insbesondere für über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbrachte Dienstleistungen, bei denen die durch dieses Netz, diese Schnittstelle oder dieses Portal erbrachten Dienstleistungen als von dem Betreiber des Netzes, der Schnittstelle oder des Portals erbracht gelten, der von jedem einzelnen Dienstleistungserbringer die für das Ausfüllen der USt-Erklärung erforderlichen Daten einholen muss. Des Weiteren hat die Bewertung ergeben, dass die Anforderung, Berichtigungen in der USt-Erklärung für den betreffenden Besteuerungszeitraum vorzunehmen, für Unternehmer sehr aufwändig ist, da sie somit möglicherweise mehrere USt-Erklärungen für ein Quartal abgeben müssen. Folglich wurde die Frist für die Einreichung der USt-Erklärung von 20 Tagen bis zum Ende des Monats, der auf das Ende des Besteuerungszeitraums folgt, verlängert, und Unternehmern wird es gestattet sein, vorangegangene USt-Erklärungen in einer späteren Erklärung und nicht in den Erklärungen der Besteuerungszeiträume, auf die sich die Berichtigungen beziehen, zu berichtigen.

Um zu vermeiden, dass Unternehmer, die andere Dienstleistungen als Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen, für USt-Zecke in jedem einzelnen Mitgliedstaat, in dem diese Dienstleistungen der USt unterliegen, identifiziert werden müssen, werden die Mitgliedstaaten es Unternehmern, die solche Dienstleistungen erbringen, gestatten, das IT-System für die Registrierung sowie für die Erklärung und Entrichtung der USt zu nutzen, sodass die USt für diese Dienstleistungen in einem einzigen Mitgliedstaat erklärt und entrichtet werden kann. Zuständige Finanzbehörde für die Registrierungen im Inland ist insoweit das BZSt; die Zuständigkeit der Landesfinanzbehörden für die Bearbeitung der im Rahmen dieses Verfahrens eingereichten Erklärungen bleibt unberührt.

Die Verwirklichung des Binnenmarkts, die Globalisierung und der technologische Wandel haben zu einer stetigen Zunahme des elektronischen Geschäftsverkehrs und somit der Fernverkäufe von Gegenständen geführt, die sowohl von einem Mitgliedstaat in einen anderen als auch aus Drittgebieten oder Drittländern in die Gemeinschaft geliefert werden. Die relevanten Bestimmungen der MwStSystRL wurden an diese Entwicklung angepasst, wobei der Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland sowie die Notwendigkeit, die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten zu schützen, gleiche Ausgangsbedingungen für die betreffenden Unternehmen zu schaffen und deren Verwaltungsaufwand zu verringern, berücksichtigt werden mussten. Die Sonderregelung für Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen, die von in der Gemeinschaft, aber nicht in dem Mitgliedstaat des Verbrauchs ansässigen Steuerpflichtigen erbracht werden, wurde deshalb um innergemeinschaftliche Fernverkäufe erweitert.

Darüber hinaus können nicht in der Gemeinschaft ansässige Lieferer, die durch Nutzung einer elektronischen Schnittstelle Gegenstände verkaufen, Lager in mehreren Mitgliedstaaten unterhalten und zusätzlich zu innergemeinschaftlichen Fernverkäufen Gegenstände aus diesen Lagern an Erwerber im selben Mitgliedstaat liefern. Um den Verwaltungsaufwand zu verringern, wird es Unternehmern, die die Lieferung von diesen Gegenständen innerhalb eines Mitgliedstaates an einen Nichtunternehmer durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle unterstützen und die behandelt werden, als ob sie diese Gegenstände selbst erhalten und geliefert hätten, gestattet sein, diese Sonderregelung in Anspruch zu nehmen, um USt auf diese inländischen Lieferungen anzumelden und zu entrichten.

Der Unternehmer kann die Inanspruchnahme dieser Sonderregelung widerrufen. Der Widerruf ist gegenüber der für dieses Besteuerungsverfahren zuständigen Finanzbehörde, gegenüber der der Unternehmer die Teilnahme an der Sonderregelung angezeigt hat, zu erklären. Ein Widerruf ist nur bis zum Beginn eines neuen Besteuerungszeitraums mit Wirkung ab diesem Zeitraum möglich. Dadurch wird vermieden, dass der Unternehmer für ein Kalendervierteljahr sowohl Voranmeldungen nach §18 Abs. 1 UStG als auch eine Steuererklärung nach § 18j UStG abgeben muss. Außerdem wären von einem im Ausland ansässigen Unternehmer die ihm in Rechnung gestellten Vorsteuerbeträge zum Teil im Vorsteuer-Vergütungsverfahren, zum Teil im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend zu machen. Dies wäre für die betroffenen Unternehmer und die FinVerw. ein nicht zu rechtfertigender Aufwand.

Weiterhin wurde entsprechend der unionsrechtlichen Vorgabe in Art. 369e MwStSystRL i.d.F. von Art. 1 Nr. 11 der Richtlinie (EU) 2019/1995 festgelegt, dass der Unternehmer von diesem Besteuerungsverfahren ausgeschlossen wird, wenn er seinen Verpflichtungen in diesem Verfahren wiederholt nicht oder nicht rechtzeitig nachkommt. Der Ausschluss hat durch die für dieses Besteuerungsverfahren zuständige Finanzbehörde, gegenüber der der Unternehmer die Teilnahme an der Sonderregelung angezeigt hat, zu erfolgen. Der Ausschluss kann auch dann erfolgen, wenn der Unternehmer seinen Aufzeichnungspflichten und der Verpflichtung, die Aufzeichnungen der zuständigen Finanzbehörde auf elektronischem Weg zur Verfügung zu stellen, nicht nachkommt. Der Ausschluss gilt ab dem Besteuerungszeitraum, der nach dem Zeitpunkt der Bekanntgabe des Ausschlusses gegenüber dem Unternehmer beginnt. Ist der Ausschluss jedoch auf eine Änderung des Ortes des Sitzes oder der Betriebsstätte oder des Ortes zurückzuführen, von dem aus die Beförderung oder Versendung von Gegenständen ausgeht, ist der Ausschluss ab dem Tag dieser Änderung wirksam. Der Ausschluss wegen eines wiederholten Verstoßes gegen die oben genannten Verpflichtungen hat auch den Ausschluss von den Verfahren nach den §§ 18i und 18k UStG zur Folge.

Die bisherige Sonderregelung für die Erhebung der USt für in der Gemeinschaft, nicht aber im Mitgliedstaat des Verbrauchs ansässige Unternehmer, die Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer erbringen, ist hinsichtlich der im Inland zu erklärenden Umsätze in § 18 Abs. 4e UStG und bezüglich der im übrigen Gemeinschaftsgebiet zu erklärenden Umsätze in § 18h UStG geregelt. Aus Vereinfachungsgründen wurde die ab 1.7.2021 auf Lieferungen nach § 3 Abs. 3a Satz 1 UStG innerhalb eines Mitgliedstaates (Beginn und Ende der Beförderung oder Versendung im selben Mitgliedstaat), innergemeinschaftliche Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG und alle am Ort des Verbrauchs ausgeführten Dienstleistungen an Nichtunternehmer mit Sitz oder Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet erweiterte Sonderregelung insgesamt in § 18j UStG geregelt.

In § 18j Abs. 4 Satz 3 UStG wurde daneben ein ausdrückliches Entrichtungsgebot aufgenommen, um dem Bestimmtheitsgrundsatz (Art. 103 Abs. 2 GG, § 3 OWiG), nach dem für die Sanktionierung einer Zahlungsverpflichtung ein verwaltungsrechtliches Gebot Voraussetzung ist, zu entsprechen. Durch den Zusatz, dass die fällige USt vom Unternehmer zu entrichten ist, erfolgt eine sprachliche Anpassung an Art. 206 MwStSystRL. Die Möglichkeit der Entrichtung der fälligen USt durch einen Dritten bleibt davon unberührt.

§ 18j Abs. 8 UStG regelt, dass § 18 Abs. 4f UStG entsprechend anzuwenden ist. Bei der Anzeige der Teilnahme an dem besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18j Abs. 1 Satz 1 UStG handelt es sich nicht um ein Wahlrecht nach § 18 Abs. 4f Satz 7 UStG.

Weitere Einzelheiten vgl. Abschn. 18j.1 UStAE.

Besonderes Besteuerungsverfahren für Fernkäufe von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro (§ 18k UStG)

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde mit Wirkung zum **1.4.2021** ein neuer § 18k UStG in das UStG aufgenommen.[1] § 18k UStG regelt ein besonderes Besteuerungsverfahren für Fernverkäufe von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € (Import-One-Stop-Shop – IOSS).

Die Verwirklichung des Binnenmarkts, die Globalisierung und der technologische Wandel haben zu einer stetigen Zunahme des elektronischen Geschäftsverkehrs und somit der Fernverkäufe von Gegenständen geführt, die sowohl von einem Mitgliedstaat in einen anderen als auch aus Drittgebieten oder Drittländern in die Gemeinschaft geliefert werden. Die relevanten Bestimmungen der MwStSystRL wurden an diese Entwicklung angepasst, wobei der Grundsatz der Besteuerung im Bestimmungsland sowie die Notwendigkeit, die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten zu schützen, gleiche Ausgangsbedingungen für die betreffenden Unternehmen zu schaffen und deren Verwaltungsaufwand zu verringern, berücksichtigt werden mussten. Es wurde daher eine mit der Sonderregelung für innergemeinschaftliche Fernverkäufe, für Lieferungen von Gegenständen innerhalb eines Mitgliedstaates über eine entsprechende elektronische Schnittstelle und für von in dem Gemeinschaftsgebiet, nicht aber im Mitgliedstaat des Verbrauchs ansässigen Steuerpflichtigen erbrachte Dienstleistungen ähnliche Sonderregelung für Fernverkäufe von aus Drittgebieten oder Drittländern eingeführten Gegenständen eingeführt.

Der Anwendungsbereich der Sonderregelung für Fernverkäufe von aus Drittgebieten oder Drittländern eingeführten Gegenständen wurde auf Verkäufe von Gegenständen mit einem Sachwert von höchstens 150 € beschränkt, die aus einem Drittgebiet oder einem Drittland direkt an einen Erwerber in der Gemeinschaft versandt werden, da diese nach Art. 23 und 24 VO (EG) Nr. 1186/2009 zollfrei sind und ab diesem Wert bei der Einfuhr für Zollzwecke eine vollständige Zollanmeldung verlangt wird. Verbrauchsteuerpflichtige Gegenstände wurden vom Anwendungsbereich ausgenommen, da die Verbrauchsteuer Teil der Bemessungsgrundlage für die EUSt ist.

Zuständige Finanzbehörde für die Registrierungen im Inland ist insoweit das BZSt; die Zuständigkeit der Landesfinanzbehörden für die Bearbeitung der im Rahmen dieses Verfahrens eingereichten Erklärungen bleibt unberührt.

Einem Unternehmer, der die Sonderregelung für Fernverkäufe von aus Drittgebieten oder Drittländern eingeführten Gegenständen in Anspruch nimmt, wird es gestattet sein, einen in der Gemeinschaft niedergelassenen Vertreter als Steuerschuldner der Mehrwertsteuer zu benennen, der die Pflichten gemäß der Sonderregelung in seinem Namen und für seine Rechnung erfüllt. Um die Steuereinnahmen der Mitgliedstaaten zu schützen, wird ein nicht in der Gemeinschaft ansässiger Unternehmer, der diese Sonderregelung in Anspruch nimmt, zur Benennung eines Vertreters verpflichtet sein. Diese Verpflichtung gilt jedoch nicht, wenn er in einem Land ansässig ist, mit dem die EU ein Abkommen über gegenseitige Amtshilfe geschlossen hat.

Die Europäische Kommission wird eine Durchführungsverordnung entsprechend Art. 369m Abs. 3 MwStSystRL erlassen, um die Liste der Drittländer festzulegen, mit denen die EU ein Abkommen über gegenseitige Amtshilfe geschlossen hat.

Der Unternehmer oder sein im Auftrag handelnder Vertreter kann die Inanspruchnahme dieser Sonderregelung widerrufen. Der Widerruf ist gegenüber der für dieses Besteuerungsverfahren zuständigen Finanzbehörde, gegenüber der der Unternehmer oder sein im Auftrag handelnder Vertreter die Teilnahme an der Sonderregelung angezeigt hat, zu erklären. Ein Widerruf ist nur bis zum Beginn eines neuen Besteuerungszeitraums mit Wirkung ab diesem Zeitraum möglich.

Weiterhin wurde entsprechend der unionsrechtlichen Vorgabe in Art.369r MwStSystRL festgelegt, dass der Unternehmer oder der im Auftrag handelnde Vertreter von diesem Besteuerungsverfahren ausgeschlossen wird, wenn er seinen Verpflichtungen in diesem Verfahren wiederholt nicht oder nicht rechtzeitig nachkommt. Der Ausschluss hat durch die für dieses Besteuerungsverfahren zuständige Finanzbehörde, gegenüber der der Unternehmer oder der im Auftrag handelnde Vertreter die Teilnahme an der Sonderregelung angezeigt hat, zu erfolgen. Der Ausschluss kann auch dann erfolgen, wenn der Unternehmer oder der im Auftrag handelnde Vertreter seinen Aufzeichnungspflichten und der Verpflichtung, die Aufzeichnungen der zuständigen Finanzbehörde auf elektronischem Weg zur Verfügung zu stellen, nicht nachkommt. Ein Ausschluss des im Auftrag handelnden Vertreters bewirkt auch den Ausschluss des von ihm vertretenen Unternehmers. Der Ausschluss wegen eines wiederholten Verstoßes gegen die o.g. Verpflichtungen gilt ab dem Tag, der auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe des Ausschlusses gegenüber dem Unternehmer oder dem im Auftrag handelnden Vertreter folgt. Ist der Ausschluss jedoch auf eine Änderung des Ortes des Sitzes oder der Betriebsstätte zurückzuführen, ist der Ausschluss ab dem Tag dieser Änderung wirksam. Erfolgt der Ausschluss aus anderen Gründen, gilt er ab dem Besteuerungszeitraum, der nach dem Zeitpunkt der Bekanntgabe des Ausschlusses gegenüber dem Unternehmer oder dem im Auftrag handelnden Vertreter beginnt. Der Ausschluss wegen eines wiederholten Verstoßes gegen die oben genannten Verpflichtungen hat auch den Ausschluss von den Verfahren nach den §§ 18i und 18j UStG zur Folge; es sei denn, der Ausschluss des Unternehmers war bedingt durch einen wiederholten Verstoß gegen die oben genannten Verpflichtungen durch den im Auftrag handelnden Vertreter.

In § 18k Abs. 4 Satz 3 UStG wurde daneben ein ausdrückliches Entrichtungsgebot aufgenommen, um dem Bestimmtheitsgrundsatz (Art. 103 Abs. 2 GG, § 3 OWiG), nach dem für die Sanktionierung einer Zahlungsverpflichtung ein verwaltungsrechtliches Gebot Voraussetzung ist, zu entsprechen. Durch den Zusatz, dass die fällige Umsatzsteuer vom Unternehmer zu entrichten ist, erfolgt eine sprachliche Anpassung an Art. 206 MwStSystRL. Die Möglichkeit der Entrichtung der fälligen Umsatzsteuer durch einen Dritten bleibt davon unberührt.

§ 18k Abs. 8 UStG regelt, dass § 18 Abs. 4f UStG entsprechend anzuwenden ist. Bei der Anzeige der Teilnahme an dem besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18k Abs. 1 Satz 1 UStG handelt es sich nicht um ein Wahlrecht nach § 18 Abs. 4f Satz 7 UStG.

§ 18k Abs. 4 und 7 UStG sind erstmals auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 30.6.2021 ausgeführt werden (§ 27 Abs. 32 UStG).

Weitere Einzelheiten vgl. Abschn. 18k.1 UStAE.

Zur Umsetzung der zweiten Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets zum 1.4.2021 bzw. 1.7.2021 hat das BMF ein umfangreiches Schreiben herausgegeben.[2]

1) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
2) Vgl. BMF v. 1.4.2021, III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl I 2021, 629.

(9) Sonderfälle des Orts der sonstigen Leistung

2181 § 3a Abs. 6 UStG enthält die Ortsregelung der sonstigen Leistung bei bestimmten, in § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG genannten Leistungen sowie bei der Vermietung von Beförderungsmitteln. Dieser Ort wird – aus dem Drittlandsgebiet – in das Inland verlagert, wenn der leistende Unternehmer im Drittlandsgebiet ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte hat, von der aus die Leistung ausgeführt wird, und die Leistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird. Die Regelung wurde unverändert aus § 1 Abs. 1 UStDV übernommen.

Nach § 3a Abs. 7 UStG wird der Ort der Vermietung von bestimmten Fahrzeugen an einen im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmer für dessen Unternehmen in das Drittlandsgebiet verlagert, wenn das Fahrzeug im Drittlandsgebiet genutzt wird. Die Regelung wurde unverändert aus § 1 Abs. 2 UStDV übernommen. Sie betrifft allerdings nur noch die kurzfristige Vermietung der genannten Fahrzeuge, da der Leistungsort bei der langfristigen Vermietung der Fahrzeuge nach der Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG bereits am Sitz des Leistungsempfängers liegt, wenn dieser im Drittlandsgebiet ansässig ist.

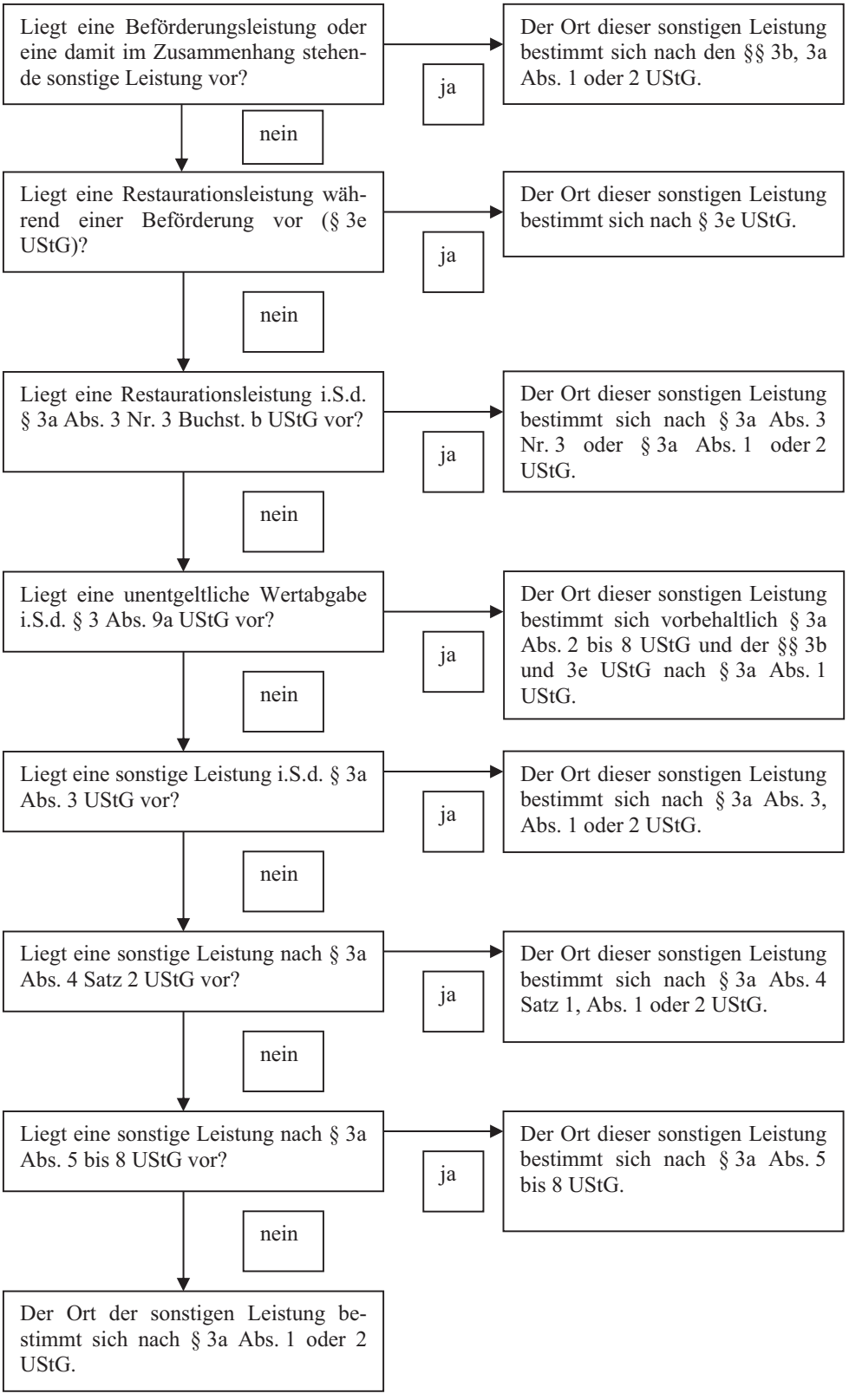
Abweichend von § 3a Abs. 2 UStG wird nach § 3a Abs. 8 UStG eine Güterbeförderungsleistung, ein Beladen, Entladen, Umschlagen oder ähnliche mit der Beförderung eines Gegenstands im Zusammenhang stehende Leistungen i.S.d. § 3b Abs. 2 UStG, eine Arbeit an beweglichen körperlichen Gegenständen oder eine Begutachtung dieser Gegenstände oder eine Reiseleistung i.S.d. § 25 Abs. 1 Satz 5 UStG oder eine Veranstaltungsleistung im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen als im Drittlandsgebiet ausgeführt behandelt, wenn diese Leistung dort genutzt oder ausgewertet wird. Dies gilt nicht, wenn die genannten Leistungen in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete tatsächlich ausgeführt werden. Eine Veranstaltungsleistung im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen ist ebenfalls abweichend von § 3a Abs. 2 UStG nach § 3a Abs. 8 UStG als im Drittlandsgebiet ausgeführt zu behandeln, wenn die Leistung dort genutzt oder ausgewertet wird.

(10) Verwaltungsregelung

2182 Einzelheiten zum Ort der sonstigen Leistung enthalten die Abschn. 3a.1 bis 3a.16 UStAE.

(11) Prüfschema zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung (§ 3a UStG)

2183



ee) Einfuhr

2184 Nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG **unterliegen der Umsatzsteuer auch die Einfuhren von Gegenständen im Inland** oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg (**Einfuhrumsatzsteuer**). Die Verwirklichung des umsatzsteuerrechtlichen Einfuhrtatbestands setzt voraus, dass ein Gegenstand aus einem Drittland in das Inland verbracht wird und dieser Vorgang im Inland steuerbar ist. Damit ist nicht allein entscheidend, dass der Gegenstand aus dem Drittland in das Inland gelangt, sondern im Inland auch grundsätzlich der Besteuerung unterliegt, d.h. in der Regel eine Einfuhrumsatzsteuerschuld entsteht. Danach liegt z.B. keine Einfuhr im umsatzsteuerrechtlichen Sinne vor, wenn sich die Drittlandsware in einem zollrechtlichen Versandverfahren befindet.

2185 Der Unternehmer kann die entstandene **Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer** abziehen, wenn die Gegenstände für sein Unternehmen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG eingeführt worden sind (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG). Die entstandene Einfuhrumsatzsteuer ist durch einen zollamtlichen Beleg nachzuweisen.

2186 Die **Steuerbefreiungen bei der Einfuhr sind in § 5 UStG** geregelt. Nach § 5 Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStG werden Gegenstände von der Einfuhrumsatzsteuer befreit, deren Lieferung im Inland steuerfrei wäre. Darüber hinaus ist die Einfuhr von Gegenständen befreit, die von einem Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen i.S. des § 6a UStG verwendet werden (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG).

§ 5 Abs. 2 und 3 UStG enthalten **Ermächtigungen zum Erlass von Rechtsverordnungen** mit dem Ziel der Steuerfreiheit oder Steuerermäßigung. Auf diesen Ermächtigungen beruht z.B. die **Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung** 1993 vom 11.8.1992.[1)]

Weitere Vorschriften zur Einfuhrumsatzsteuer finden sich in § 11 UStG (Bemessungsgrundlage für die Einfuhr) und in § 21 UStG (Besondere Vorschriften für die Einfuhrumsatzsteuer).

2187 Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.6.2020 wurde in § 21 UStG ein neuer Abs. 3a eingefügt.[2)] Demnach gilt für Einfuhrumsatzsteuer, für die ein Zahlungsaufschub bewilligt ist, eine geänderte Fälligkeitsfrist. Sie ist abweichend von den zollrechtlichen Vorschriften am 26. des zweiten auf den betreffenden Monat folgenden Kalendermonats fällig. Der Termin, ab dem diese Regelung anwendbar ist, wurde gem. § 27 Abs. 31 UStG mit BMF-Schreiben vom 6.10.2020 bekanntgegeben.[3)] Danach gilt die Regelung des § 21 Abs. 3a UStG ab dem am **1.12.2020** beginnenden Aufschubzeitraum. Dies bedeutet konkret, dass der Fälligkeitstermin für Einfuhren des Aufschubzeitraums Dezember einheitlich vom 16.1.2021 auf den 26.2.2021 verschoben wurde. Die Fälligkeitstermine für anschließende Aufschubzeiträume verschieben sich entsprechend.

Praxishinweis:

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde in § 5 Abs. 1 UStG mit Wirkung zum **1.7.2021** eine neue Nr. 7 angefügt.[4)]

Danach ist die Einfuhr steuerfrei, von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 €, für die die Steuer im Rahmen des besonderen Besteuerungsverfahrens nach § 18k UStG zu erklären ist und für die in der Anmeldung zur Überlassung in den freien Verkehr die nach Art. 369q MwStSystRL in der jeweils geltenden Fassung von einem EU-Mitgliedstaat erteilte individuelle Identifikationsnummer des Lieferers oder die dem in seinem Auftrag handelnden Vertreter für diesen Lieferer erteilte individuelle Identifikationsnummer angegeben wird.

Zur Vermeidung der Doppelbesteuerung wird eine Befreiung von der EUSt für Gegenstände festgelegt, für die die Steuer im besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG zu erklären ist (Import-One-Stop-Shop). Bei Angabe der individuellen Identifikationsnummer des Lieferers nach Art. 369q Abs. 1 MwStSystRL oder die dem in seinem Auftrag handelnden Vertreter für diesen Lieferer erteilte individuelle Identifikationsnummer nach Art. 369q Abs. 3 MwStSystRL in der Zollanmeldung und der Feststellung deren Gültigkeit durch die Zollstelle werden Fernverkäufe von eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € von der Einfuhrumsatzsteuer befreit.

Durch das Jahressteuergesetz 2020 wurde außerdem § 21a UStG mit Wirkung zum **1.7.2021** neu aufgenommen.[5)]

Durch die Einfügung des § 21a UStG soll die Erhebung der EUSt bei der Einfuhr von Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € aus dem Drittlandsgebiet in Fällen vereinfacht werden, in denen das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG (Import-One-Stop-Shop) nicht genutzt wird und die Gegenstände im Mitgliedstaat des Verbrauchs eingeführt werden. Die Regelung gilt nicht für Sendungen, die verbrauchsteuerpflichtige Waren enthalten. Davon unberührt bleibt die Möglichkeit der Nutzung der allgemeinen zollrechtlichen Verfahren. Vgl. auch Abschn. 21a.1 UStAE – eingefügt durch BMF-Schreiben vom 1.4.2021.[6)]

ff) Bemessungsgrundlage für Lieferungen und sonstige Leistungen

2188 Nach § 10 Abs. 1 UStG wird der Umsatz bei Lieferungen und sonstigen Leistungen und bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb nach dem **Entgelt** bemessen. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzgl. der Umsatzsteuer. Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt.[7)] Zur Behandlung von Zuschüssen im Umsatzsteuerrecht wird auf Abschn. 10.2 UStAE hingewiesen.

---

1) Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung v. 11.8.1992, BGBl. I 1992, 1526.
2) Zweites Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512 = BStBl I 2020, 563.
3) BMF v. 6.10.2020, III B 1 – Z 8201/19/10001 :005, BStBl I 2020, 984.
4) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
5) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
6) Vgl. BMF v. 1.4.2021, III C 3 – S 7340/19/10003 :022, BStBl I 2021, 629.
7) Zur Behandlung von Zuschüssen im Umsatzsteuerrecht vgl. Abschn. 10.2 UStAE.

Beispiel:
Ein Möbelhersteller liefert einem Hotelbetreiber Möbel und stellt hierzu folgende Rechnung aus:

Verkauf von Möbeln am 17.7.2021	10 000,00 €
+ Verpackung	500,00 €
+ Transport	650,00 €
= Nettobetrag	11 150,00 €
+ 19 % Umsatzsteuer	2 118,50 €
= Summe (brutto)	13 268,50 €

Für die Lieferung der Möbel wendet der Hotelbetreiber insg. 13 268,50 € (Gegenleistung) auf. Das Entgelt beträgt 11 150 € (13 268,50 € abzgl. 2 118,50 € USt).

2189 Nach § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG ist Entgelt alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch abzüglich der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer.

Beratungshinweis:
Durch das Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.6.2020 wurde für die Zeit vom **1.7.2020 bis 30.6.2021** der ermäßigte Steuersatz für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, eingeführt (§ 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG). [1] Nach dem BMF-Schreiben vom 2.7.2020 ist es nicht zu beanstanden, wenn zur Aufteilung des Gesamtkaufpreises von sog. Kombiangeboten aus Speisen inkl. Getränken (z.B. Buffet, All-Inclusive-Angeboten) der auf die Getränke entfallende Entgeltanteil mit 30 % des Pauschalpreises angesetzt wird (vgl. auch Abschn. 10.1.Abs. 12 UStAE).[2] Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes wurde durch das Dritte Corona-Steuerhilfegesetz vom 10.3.2021 **für vor dem 1.1.2023 erbrachte Umsätze verlängert**.[3] In der Zeit vom **30.6.2020 bis 31.12.2020** betrug der ermäßigte Umsatzsteuersatz 5 % und für die Zeit vom **1.1.2021 bis zum 31.12.2022** beträgt der ermäßigte Steuersatz 7 %.

2190 Beim Tausch und bei tauschähnlichen Umsätzen gilt der Wert jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. Der Wert des anderen Umsatzes wird durch den subjektiven Wert für die tatsächlich erhaltene und in Geld ausdrückbare Gegenleistung bestimmt. Subjektiver Wert ist derjenige, den der Leistungsempfänger der Leistung beimisst, die er sich verschaffen will und deren Wert dem Betrag entspricht, den er zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist. Dieser Wert umfasst alle Ausgaben einschließlich der Nebenleistungen, die der Empfänger der jeweiligen Leistung aufwendet, um diese Leistung zu erhalten. Soweit der Leistungsempfänger konkrete Aufwendungen für die von ihm erbrachte Gegenleistung getätigt hat, ist daher der gemeine Wert (§ 9 BewG) dieser Gegenleistung nicht maßgeblich. Hat er keine konkreten Aufwendungen für seine Gegenleistung getätigt, ist als Entgelt für die Leistung der gemeine Wert dieser Gegenleistung anzusetzen; die Umsatzsteuer ist stets herauszurechnen.[4]

2191 § 10 Abs. 1 Satz 4 UStG enthält Sonderbestimmungen für die Bemessungsgrundlage im Falle des **Umsatzsteuerlagers**. Nach Art. 155 MwStSystRL muss bei einer Auslagerung (§ 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG) die zu erhebende Umsatzsteuer der Höhe der Abgabe entsprechen, die bei der Besteuerung der Umsätze im Inland geschuldet worden wäre. Die Bemessungsgrundlage für den Umsatz, für den die Steuerbefreiung wegfällt, ist daher um die Kosten für die an den Auslagerer erbrachten und nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. b UStG steuerfreien Leistungen sowie um die vom Auslagerer geschuldeten oder entrichteten Verbrauchsteuern zu erhöhen, soweit diese nicht bereits im Entgelt enthalten sind (vgl. § 10 Abs. 1 Satz 4 UStG).

2192 Bei **unentgeltlichen Wertabgaben** bestimmt sich die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG. Im Fall der Lieferungen i.S.d. § 3 Abs. 1b UStG (z.B. **Entnahme eines Gegenstands** durch einen Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen) ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage grundsätzlich vom **Einkaufspreis zzgl. der Nebenkosten** für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand im Zeitpunkt der Entnahme oder Zuwendung auszugehen (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG).

Dieser fiktive Einkaufspreis entspricht in der Regel dem – auf der Handelsstufe des Unternehmers ermittelbaren – Wiederbeschaffungspreis im Zeitpunkt der Entnahme. Bei im eigenen Unternehmen hergestellten Gegenständen ist ebenfalls grundsätzlich der fiktive Einkaufspreis maßgebend. Ist der hergestellte Gegenstand eine Sonderanfertigung, für die ein Marktpreis nicht ermittelbar ist, oder lässt sich aus anderen Gründen ein Einkaufspreis am Markt für einen gleichartigen Gegenstand nicht ermitteln, sind die Selbstkosten anzusetzen zum Zeitpunkt des Umsatzes.[5] Diese umfassen alle durch den betrieblichen Leistungsprozess bis zum Zeitpunkt der Entnahme oder Zuwendungen entstandenen Ausgaben; dabei sind auch die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Kosten in die Bemessungsgrundlage miteinzubeziehen. Bei der Ermittlung der Selbstkosten sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Unternehmensgegenstands, soweit dieser der Fertigung des unentgeltlich zugewendeten Gegenstands gedient hat, auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, die nach den ertragsteuerrechtlichen

1) Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1385 = BStBl I 2020, 550.
2) BMF v. 2.7.2020, III C 2 – S 7030/20/10006 :006, BStBl I 2020, 610.
3) Drittes Corona-Steuerhilfegesetz v. 10.3.2021, BGBl. I 2021, 330 = BStBl I 2021, 335 und BMF v. 3.6.2021, III C 2 – S 7030/20/10006 :006, BStBl I 2021, 777.
4) Abschn. 10.5 Abs. 1 UStAE.
5) Vgl. BFH v. 12. 12 2012, XI R 3/10, BStBl II 2014, 809.

Grundsätzen anzusetzen ist, zu verteilen. Die auf die Wertabgabe entfallende Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.[1)]

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach den Grundsätzen des Abschn. 10.6 Abs. 1 Satz 1 bis 6 UStAE ist auch zu berücksichtigen, ob Gegenstände zum Zeitpunkt der unentgeltlichen Wertabgabe auf Grund ihrer Beschaffenheit nicht mehr oder nur noch stark eingeschränkt verkehrsfähig sind. Weitere Einzelheiten enthält Abschn. 10.6 Abs. 1a UStAE.[2)]

Bei den einer **sonstigen Leistung gleichgestellten Wertabgaben** (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 und 2 UStG) bilden die **bei der Ausführung der Leistung entstandenen Ausgaben** die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 UStG). Besteht die Wertabgabe in der Verwendung eines Gegenstands (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG), sind nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG aus der Bemessungsgrundlage **solche Ausgaben auszuscheiden, die nicht zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben**.

2193 Nähere Einzelheiten zur Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Wertabgaben ergeben sich aus Abschn. 10.6 UStAE.

2194 Die umsatzsteuerlichen Regelungen zur **Änderung der Bemessungsgrundlage** sind in § 17 UStG enthalten. Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) geändert, hat der Unternehmer, der den Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag und der Unternehmer, an den der Umsatz ausgeführt worden ist, die abgezogene Vorsteuer zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG). In § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG wird geregelt, dass der Unternehmer, an den der Umsatz unmittelbar ausgeführt wurde, und bei dem sich die Bemessungsgrundlage ändert, seinen Vorsteuerabzug nicht berichtigen muss, soweit ihm die Änderung der Bemessungsgrundlage nicht finanziell zugutegekommen ist. Sollte sich die Änderung der Bemessungsgrundlage bei einem anderen Unternehmer finanziell auswirken, wird in § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG geregelt, dass dieser seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen hat. Die Regelungen in § 17 Abs. 1 Satz 1 bis 4 UStG gelten sinngemäß, wenn sich die Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb oder bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ändert (§ 17 Abs. 1 Satz 5 UStG). Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs kann unterbleiben, soweit ein dritter Unternehmer den auf die Minderung des Entgelts entfallenden Steuerbetrag an das FA entrichtet; in diesem Fall ist der dritte Unternehmer Schuldner der Steuer (§ 17 Abs. 1 Satz 6 UStG). § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG regelt, für welchen Besteuerungszeitraum die Berichtigungen bei der Änderung der Bemessungsgrundlage in den Fällen des § 17 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG vorzunehmen sind. § 17 Abs. 1 Satz 8 UStG bestimmt für den in § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG erfassten anderen Unternehmer, für welchen Besteuerungszeitraum die Berichtigung vorzunehmen ist. Mit der derzeit gültigen Fassung von § 17 Abs. 1 UStG wird damit klargestellt, dass sich die Bemessungsgrundlage bei dem Unternehmer mindert, der den Umsatz ausführt und den finanziellen Aufwand trägt (z.B. für die Vergütung eines Gutscheins), während bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, der Vorsteuerabzug unverändert bleibt.

2195 Bei den in § 17 Abs. 2 Nr. 1 bis 3 UStG bezeichneten Fällen handelt es sich um wirtschaftlich gleichgelagerte Sachverhalte. Die 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). Zur Steuerberichtigung berechtigen auch vertragliche Einbehalte zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen der Leistungsempfänger (z.B. sog. Sicherungseinbehalte für Baumängel), soweit dem Unternehmer nachweislich die Absicherung dieser Gewährleistungsansprüche durch Gestellung von Bankbürgschaften im Einzelfall nicht möglich war und er dadurch das Entgelt insoweit für einen Zeitraum von über zwei bis fünf Jahren noch nicht vereinnahmen kann.[3)]

2196 § 17 Abs. 2 Nr. 4 UStG soll sicherstellen, dass die Erwerbsbesteuerung in dem EU-Mitgliedstaat, in dem der Erwerber zur Besteuerung herangezogen worden ist, weil er mit einer ihm in diesem Mitgliedstaat erteilten USt-IdNr. aufgetreten ist, rückgängig gemacht wird. Nach § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG hat der Unternehmer die Vorsteuer zu berichtigen, wenn er Gegenstände erwirbt oder sonstige Leistungen bezogen hat, die unter ein einkommensteuerrechtliches Abzugsverbot fallen. Wird die Einfuhrumsatzsteuer herabgesetzt, erlassen oder erstattet, ist nach § 17 Abs. 3 UStG auch der entsprechende Vorsteuerabzug zu berichtigen. § 17 Abs. 1 UStG ist entsprechend in den Fällen des § 14c Abs. 1 UStG anzuwenden.[4)]

2197 Zur Vereinnahmung des Entgelts im Rahmen der vorläufigen Insolvenzverwaltung von bereits davor oder währenddessen nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG berichtigten Umsätzen ist das BMF-Schreiben vom 12.4.2013 zu beachten.[5)] Nach dem BFH-Urteil vom 24.9.2014[6)] finden die Grundsätze zu den Steuerberichtigungen im Insolvenzverfahren sowie im Insolvenzeröffnungsverfahren bei Bestellung eines sog. starken vorläufigen Insolvenzverwalters regelmäßig auch im Falle der Bestellung eines sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters Anwendung.[7)]

---

1) Vgl. Abschn. 10.6 Abs. 1 Satz 1 bis 7 UStAE.
2) Vgl. Abschn. 10.6 Abs. 1a Satz 1 UStAE und BMF v. 18.3.2021, III C 2 – S 7109/19/10002 :001, BStBl I 2021, 384.
3) Vgl. BFH v. 24.10.2013, V R 31/12, BStBl II 2015. 674; vgl. auch Abschn. 17.1 Abs. 5 Satz 1 und 3 UStAE.
4) Zu weiteren Einzelheiten vgl. Abschn. 17.1 UStAE; zur Änderung der Bemessungsgrundlage bei der Ausgabe von Gutscheinen vgl. Abschn. 17.2 UStAE.
5) BMF v. 12.4.2013, IV D 2 – S 7330/09/10001 :001, BStBl I 2013, 518.
6) BFH v. 24.9.2014, V R 48/13, BStBl II 2015, 506.
7) Vgl. BMF v. 18.5.2016, III C 2 – S 7330/09/10001 :002, BStBl I 2016, 506 und Abschn. 17.1 Abs. 11 und 12 UStAE.

Wird auf Grund einer erfolgreichen Insolvenzanfechtung nach §§ 129 ff. InsO ein bereits entrichtetes Entgelt für eine vom Insolvenzschuldner bezogene Leistung nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens an den Insolvenzverwalter zurückgezahlt, ist der Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG durch den Insolvenzverwalter im Zeitpunkt der tatsächlichen Entgeltrückgewähr zu berichtigen. Der Berichtigungsanspruch nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG entsteht dann im Rahmen der Masseverwaltung und stellt folglich nach § 55 Abs. 1 Satz 1 InsO eine Masseverbindlichkeit dar.[1] **2198**

Nach den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 5.6.2014 und vom 4.12.2014 ist der Vorsteuerabzug beim letzten inländischen Unternehmer einer Lieferkette nicht zu korrigieren, wenn dieser einen Preisnachlass durch den ersten ausländischen Unternehmer der Lieferkette erhält und dieser preisnachlassgewährende ausländische Unternehmer eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an einen im Inland ansässigen Unternehmer erbringt.[2] Weitere Einzelheiten vgl. Abschn. 17.2 UStAE. **2199**

Durchlaufende Posten gehören nicht zum Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 5 UStG). Sie liegen vor, wenn der Unternehmer, der die Beträge vereinnahmt und verausgabt, 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.[3] **2200**

Gestaltungshinweis:
Kosten (Gebühren und Auslagen), die Rechtsanwälte, Notare und Angehörige verwandter Berufe bei Behörden und ähnlichen Stellen für ihre Auftraggeber auslegen, können als durchlaufende Posten behandelt werden. Voraussetzung hierfür ist, dass die Kosten nach Kosten- oder Gebührenordnungen berechnet werden, die den Auftraggeber als Kosten- oder Gebührenschuldner bestimmen.

(1) Bemessungsgrundlage für Leistungen an Arbeitnehmer

Zuwendungen von Gegenständen (**Sachzuwendungen**) und sonstigen Leistungen an das Personal für dessen privaten Bedarf sind steuerbare Umsätze, wenn sie unentgeltlich sind. Die Steuerbarkeit setzt voraus, dass Leistungen aus unternehmerischen (betrieblichen) Gründen für den privaten, außerhalb des Dienstverhältnisses liegenden Bedarfs des Arbeitnehmers ausgeführt werden. Der Arbeitnehmer erhält Sachzuwendungen und sonstige Leistungen unentgeltlich, wenn er seine Arbeit lediglich für den vereinbarten Barlohn und unabhängig von dem an alle Arbeitnehmer gerichteten Angebot oder unabhängig von dem Umfang der gewährten Zuwendung leistet. Als Bemessungsgrundlage sind die für die Entnahme von Gegenständen geltenden Werte (**Einkaufspreis, Selbstkosten, einschließlich Neben- und Gemeinkosten**; → Rz. 2208 ff.) anzusetzen. Bei unentgeltlichen sonstigen Leistungen an Arbeitnehmer sind als Bemessungsgrundlage die bei der Ausführung dieser Leistungen vorsteuerbelasteten entstandenen Kosten, einschließlich anteiliger Gemeinkosten) anzusetzen. **2201**

Nicht 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. Dies ist regelmäßig anzunehmen, wenn die Maßnahme die dem Arbeitgeber obliegende Gestaltung der Dienstausübung betrifft.[4] **2202**

Der BFH hat mit Urteil vom 6.6.2019,[5] entschieden, dass die vom Arbeitgeber übernommenen Maklerkosten für die Wohnungssuche von Arbeitnehmern weder ein tauschähnlicher Umsatz noch eine Entnahme sind, wenn die Kostenübernahme die Arbeitnehmer veranlassen sollte, unter Inkaufnahme von erheblichen persönlichen Veränderungen, wie sie sich aus einem Familienumzug ergeben, Aufgaben beim Arbeitgeber zu übernehmen. Auf Grund des vorrangigen Unternehmensinteresses, hinter dem das Arbeitnehmerinteresse an der Begründung eines neuen Familienwohnsitzes zurücktritt, ist in einem solchen Fall der Arbeitgeber aus den von ihm bezogenen Maklerleistungen entsprechend seiner Unternehmenstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt.[6]

Die Gewährung von **Personalrabatten** durch den Unternehmer beim Einkauf von Waren durch seine Arbeitnehmer ist keine Lieferung gegen Entgelt, sondern **Preisnachlass**. **2203**

Bei Sachzuwendungen und sonstigen Leistungen an Arbeitnehmer kann bei der Bemessungsgrundlage grundsätzlich von den lohnsteuerlichen Werten ausgegangen werden. Bei der unentgeltlichen Abgabe von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer durch unternehmenseigene Kantinen ist bei der Bemessungsgrundlage aus Vereinfachungsgründen von den Sachbezugswerten auszugehen. **2204**

Liegen bei unentgeltlichen sonstigen Leistungen keine lohnsteuerlichen Werte vor (z.B. bei Sammelfahrten), sind die Kosten als Bemessungsgrundlage dieser Leistungen anzusetzen. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer in diesen Fällen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die einzelne Leistung den Tarif eines vergleichbaren öffentlichen Verkehrsmittels ansetzt. **2205**

1) Vgl. BFH v. 15.12.2016, V R 26/16, BStBl II 2017, 735; v. 29.3.2017, XI R 5/16, BStBl II 2017, 738 und Abschn. 17.1 Abs. 17 UStAE.
2) BFH v. 5.6.2014, XI R 25/12, BStBl II 2017, 806 und v. 4.12.2014, V R 6/13, BStBl II 2017, 810.
3) Abschn. 10.4 Abs. 1 Satz 2 UStAE.
4) Vgl. Abschn. 1.8 Abs. 4 UStAE mit Beispielen.
5) BFH v. 6.6.2019, V R 18/18, BStBl II 2020, 293.
6) Vgl. Abschn. 1.8 Abs. 4 Satz 3 Nr. 12 UStAE und BMF v. 3.6.2020, III C 2 – S 7100/19/10001 :015, BStBl I 2020, 546.

2206 Zur umsatzsteuerlichen Behandlung und der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der **Überlassung von Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer** vgl. BMF-Schreiben vom 5.6.2014[1] sowie → Rz. 2234 ff.

2207 Zur lohn- und umsatzsteuerlichen Behandlung von Betriebsveranstaltungen vgl. BMF-Schreiben vom 14.10.2015.[2]

(2) Mindestbemessungsgrundlage

2208 Stehen der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger in einem engen wirtschaftlichen oder persönlichen Verhältnis, kann es sein, dass die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG das tatsächliche Entgelt nach § 10 Abs. 1 UStG übersteigt. In diesem Fall ist die sog. **Mindestbemessungsgrundlage** nach § 10 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 UStG maßgebend. Die Mindestbemessungsgrundlage gilt nur für folgende Umsätze:

- Umsätze der in § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG genannten Vereinigungen an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder und Teilhaber oder diesen nahestehenden Personen;
- Umsätze von Einzelunternehmen an ihnen nahestehenden Personen (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG);
- Umsätze von Unternehmern an ihr Personal oder dessen Angehörige auf Grund des Dienstverhältnisses (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG).

Praxishinweis:
Der Umsatz ist höchstens nach dem marktüblichen Entgelt zu bemessen (§ 10 Abs. 5 UStG). § 10 Abs. 1 UStG gilt auch, falls das Entgelt nach § 10 Abs. 1 UStG das marktübliche Entgelt übersteigt.

2209 Nach Abschn. 10.7 Abs. 1 Satz 2 UStAE sind als „nahestehende Personen" Angehörige i.S.d. § 15 AO sowie andere Personen und Gesellschaften anzusehen, zu denen ein Anteilseigner, Gesellschafter usw. eine enge rechtliche, wirtschaftliche oder persönliche Beziehung hat. Ist das für die genannten Umsätze (→ Rz. 2208) entrichtete Entgelt niedriger als die nach § 10 Abs. 4 UStG in Betracht kommenden Werte oder Kosten für gleichartige unentgeltliche Leistungen, sind als Bemessungsgrundlage die Werte oder Kosten nach § 10 Abs. 4 UStG anzusetzen.

Beispiel 1:
Eine KG überlässt einem ihrer Gesellschafter einen firmeneigenen Pkw zur privaten Nutzung. Sie belastet in der allgemeinen kaufmännischen Buchführung das Privatkonto des Gesellschafters im Kalenderjahr mit 2 400 €. Der auf die private Nutzung des Pkw entfallende Anteil an den vorsteuerbelasteten Kosten (z.B. AfA, Kraftstoff, Öl, Reparaturen) beträgt jedoch 3 600 €. Nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG wäre als Bemessungsgrundlage für eine unentgeltliche Überlassung des Fahrzeugs der auf die Privatnutzung entfallende Kostenanteil von 3 600 € zu Grunde zu legen. Das vom Gesellschafter durch Belastung seines Privatkontos entrichtete Entgelt ist niedriger als die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG. Nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG ist deshalb die Pkw-Überlassung mit 3 600 € zu versteuern.

Beispiel 2:
Ein Verein gestattet seinen Mitgliedern und auch Dritten die Benutzung seiner Vereinseinrichtungen gegen Entgelt. Das von Mitgliedern zu entrichtende Entgelt ist niedriger als das von Dritten zu zahlende Entgelt.

a) Der Verein ist nicht als gemeinnützig anerkannt.

Es ist zu prüfen, ob die bei der Überlassung der Vereinseinrichtungen entstandenen vorsteuerbelasteten Kosten das vom Mitglied gezahlte Entgelt übersteigen. Ist dies der Fall, sind nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG die Kosten als Bemessungsgrundlage anzusetzen. Deshalb erübrigt sich die Prüfung, ob ein Teil der Mitgliedsbeiträge als Entgelt für Sonderleistungen anzusehen ist.

b) Der Verein ist als gemeinnützig anerkannt.

Mitglieder gemeinnütziger Vereine dürfen im Gegensatz zu Mitgliedern anderer Vereine nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln des Vereins erhalten. Erbringt 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.

Beispiel 3:
Der Vermieter V vermietet Büroräume für 13 920 € steuerpflichtig an seinen Sohn, der die Büroräume für sein Unternehmen nutzt. Die Kosten für das Kj. 2021 betragen:

a)	Schuldzinsen	5 000 €,
b)	Abschreibung	3 000 €,
c)	Kosten mit Vorsteuerabzug (z.B. Reparaturen)	4 000 €,
d)	Kosten ohne Vorsteuerabzug (z.B. Grundsteuer, Hausversicherung)	2 000 €.

Das Entgelt für die steuerpflichtige Vermietung beträgt 12 000 €. Es ist zu prüfen, ob die Mindestbemessungsgrundlage anzusetzen ist, da die Kosten das Entgelt übersteigen. In die Mindestbemessungsgrundlage sind die Kosten einzubeziehen, die den Vorsteuerabzug ermöglicht haben. Hierbei handelt es sich um die Abschreibung und Reparaturen von insg. 7 000 €, die das tatsächliche Entgelt nicht übersteigen.

Beispiel 4:
Der Radio- und Fernsehhändler R gibt einen für 750 € erworbenen Fernseher am 18.6.2021 an seinen angestellten Fernsehtechniker T für 600 € ab. Als Entgelt ist die Mindestbemessungsgrundlage von 750 € anzusetzen. Die Umsatzsteuer beträgt danach 142,50 €. Es ist nicht zulässig, bei der Umsatzsteuer eine Kürzung um den Rabattfreibetrag nach § 8 Abs. 3 EStG vorzunehmen.

1) BMF v. 5.6.2014, IV D 2 – S 7300/07/10002 :001 (2014/0492152), BStBl I 2014, 896 und Abschn. 15.23 UStAE.
2) BMF v. 14.10.2015, IV C 5 – S 2332/15/10001 (2015/0581477), BStBl I 2015, 832 und Abschn. 1.8 Abs. 3 und 15.15 Abs. 2 UStAE.

Beratungshinweis:
Bei der verbilligten Abgabe von Waren an Arbeitnehmer sind mindestens der Einkaufspreis oder die Selbstkosten anzusetzen (→ Rz. 2201). Bei der verbilligten Abgabe von Mahlzeiten ist der vom Arbeitgeber gezahlte Essenspreis, mindestens aber der Betrag zu versteuern, der bei kostenloser Abgabe von Mahlzeiten anzusetzen wäre.

gg) Steuersätze

2210 Die Steuer beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG für jeden steuerpflichtigen Umsatz 19 % der Bemessungsgrundlage (→ Rz. 2188 ff.). Die Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen und der Steuerbetrag sind in den vorgesehenen Spalten in **Zeile 38** einzutragen. In **Zeile 41** sind die Bemessungsgrundlagen und Steuerbeträge einzutragen, die dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegen (§ 12 Abs. 2 UStG). Zu beachten ist, dass die Bemessungsgrundlagen immer ohne Umsatzsteuer einzutragen sind.

Beispiel:
Der Unternehmer hat seine Umsatzerlöse brutto aufgezeichnet. Der Gesamterlös beträgt 225 300 €. 185 300 € unterliegen dem Steuersatz von 19 % und 40 000 € dem Steuersatz von 7 %.

Zeile	Brutto-/Nettobemessungsgrundlage		Steuer (in €/Cent)
	Umsatzerlöse zu 19 %	185 300 €	
38	Entgelt (Divisor 1,19)	155 714 €	29 585,66 €
	Verkaufserlös zu 7 %	40 000 €	
41	Entgelt (Divisor 1,07)	37 383 €	2 616,81 €

Praxishinweis:
Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz wurde mit Wirkung vom **1.7.2020** § 28 Abs. 1 und 2 UStG neu gefasst. Danach gelten für den Zeitraum **vom 1.7.2020 bis 31.12.2020** ein allgemeiner Steuersatz von 16 % und ein ermäßigter Steuersatz von 5 %.[1)]

Änderungen von Bemessungsgrundlagen (§ 17 UStG) für Umsätze, die den vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 geltenden Steuersätzen von 16 % bzw. 5 % unterlegen haben, sind zusammen mit dem selbst berechneten Steuerbetrag in **Zeile 45** zu den Umsätzen einzutragen, die anderen Steuersätzen unterliegen. Sofern auf Grund besonderer Genehmigung die sog. Istversteuerung (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) anzuwenden ist, gilt dies auch für im Kj. 2021 vereinnahmte Beträge zu den nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 ausgeführten Umsätzen. Die Nachversteuerung von nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 vereinnahmten Anzahlungen für nach dem 31.12.2020 ausgeführte Umsätze ist in **Zeile 58** vorzunehmen.

2211 Der **Unternehmer ist** zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung **nach § 22 UStG verpflichtet, Aufzeichnungen zu führen**. Die in § 22 Abs. 2 UStG genannten Aufzeichnungspflichten beziehen sich zum einen auf die Besteuerungsgrundlagen für die vom Unternehmer ausgeführten Ausgangsumsätze und zum anderen auf die Berechnungsgrundlagen für die Vorsteuer auf Eingangsumsätze. Die getrennt nach Entgelten aufgezeichneten Entgelte sind in den **Zeilen 38 bis 43** einzutragen. Nach § 63 Abs. 4 UStDV können Unternehmern, denen wegen der Art und des Umfangs des Geschäfts eine **Trennung der Entgelte und Teilentgelte bzw. der Bemessungsgrundlagen** nach Steuersätzen nicht zuzumuten ist, auf Antrag Erleichterungen gewährt werden (sog. erleichterte Trennung der Entgelte – Merkblatt USt M 1).

(1) Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Istversteuerung)

2212 Die Steuer ist grundsätzlich nach vereinbarten Entgelten zu berechnen (→ Rz. 2213), soweit das FA dem Unternehmer nicht die Berechnung nach vereinnahmten Entgelten gestattet hat (§ 20 UStG). Hat das FA einem Unternehmer einem entsprechenden Antrag gestattet, entsteht die Steuer bei dieser **sog. Istversteuerung** grundsätzlich mit der Vereinnahmung der Entgelte oder Teilentgelte. Für die Istversteuerung sind nach § 20 Satz 1 UStG folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- der Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) im vorangegangenen Kalenderjahr 600 000 € nicht überstiegen hat, oder
- der Unternehmer von der Verpflichtung Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahme regelmäßig Abschlüsse zu machen, nach § 148 AO befreit ist, oder
- Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs i.S.d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausführt.

(2) Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollversteuerung)

2213 Ist die Steuer nach vereinbarten (**sog. Sollversteuerung**) zu berechnen, entsteht die Steuer grundsätzlich mit Ablauf des Besteuerungszeitraum, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Das gilt auch für unentgeltliche Leistungen i.S.d. § 3 Abs. 1 und Abs. 9 UStG. Die Steuer entsteht in der gesetzlichen Höhe unabhängig davon, ob die am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmer von denen ihnen vom Gesetz gebotenen Möglichkeiten der Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer und des Vorsteuerabzugs Gebrauch machen. Der Zeitpunkt der Leistung ist allein entscheidend, für welchen Besteuerungszeitraum ein Umsatz zu berücksichtigen ist.

1) Zweites Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512 = BStBl I 2020, 563.

Beispiel:
Der Bauunternehmer B stellt im Oktober 2021 für die Fertigstellung des ersten Bauabschnitts eines Gebäudes seinem Auftraggeber A eine Abschlagszahlung über 50 000 € zzgl. 9 500 € in Rechnung. Der Auftraggeber zahlt den Betrag im November 2021. Das Gebäude wird im März 2022 fertig gestellt. Die Umsatzsteuer aus der Abschlagsrechnung ist in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für November 2021 und in der Umsatzsteuererklärung 2021 anzumelden bzw. zu erklären.

hh) Entgeltsänderungen

2214 Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, hat der Unternehmer, der den Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen (→ Rz. 2194). In den **Zeilen 38** und **41** und – bei vor dem 1.1.2007 bzw. zwischen dem 1.7.2020 und 31.12.2020 ausgeführten Umsätzen – in **Zeile 45** (→ Rz. 2250) sind diese Entgeltsänderungen mit einzubeziehen.

Beispiel:
Für eine im Kj. 2020 bewirkte Lieferung wird im Kj. 2021 ein Preisnachlass gewährt. Diese Entgeltsminderung ist in Zeile 45 zu berücksichtigen.

c) Unentgeltliche Wertabgaben (Zeilen 39–40, 42–43)

39	a) Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG . . . . . zu 19 %	178		
40	b) Sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG . . zu 19 %	179		
...				
42	a) Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG . . . . . zu 7 %	195		
43	b) Sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG . . . zu 7 %	196		

aa) Grundsätze

2215 Die **unentgeltlichen** Wertabgaben (→ Rz. 2216 ff.) mit dem Steuersatz von 19 % sind in **Zeile 39** (Sachentnahmen und andere unentgeltliche Wertabgaben von Gegenständen) und in **Zeile 40** (sonstige Leistungen, z.B. die private Nutzung von Gegenständen des Unternehmens) einzutragen. In **Zeile 42 und 43** sind die unentgeltlichen Wertabgaben mit dem Steuersatz von 7 % einzutragen.

Praxishinweis:
Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz wurde mit Wirkung vom **1.7.2020** § 28 Abs. 1 und 2 UStG neu gefasst. Danach gelten für den Zeitraum **vom 1.7.2020 bis 31.12.2020** ein allgemeiner Steuersatz von 16 % und ein ermäßigter Steuersatz von 5 %.[1)]

Unentgeltliche Wertabgaben, die den bis zum 30.6.2020 geltenden Steuersätzen von 19 % bzw. 7 % unterlegen haben, sind in den **Zeilen 39 und 40 bzw. 42 und 43** zu erklären. Vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 sind die gesenkten Steuersätze 16 % bzw. 5 % auf die ab diesem Zeitpunkt bewirkten unentgeltliche Wertabgaben anzuwenden. Diese Umsätze sowie der darauf entfallende, selbst berechnete Steuerbetrag sind insgesamt in der **Zeile 45** einzutragen.

Änderungen von Bemessungsgrundlagen (§ 17 UStG) für **unentgeltliche Wertabgaben,** die den vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 geltenden Steuersätzen von 16 % bzw. 5 % unterlegen haben, sind zusammen mit dem selbst berechneten Steuerbetrag in **Zeile 45** zu den Umsätzen einzutragen, die anderen Steuersätzen unterliegen. Sofern auf Grund besonderer Genehmigung die sog. Istversteuerung (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) anzuwenden ist, gilt dies auch für im Kj. 2021 vereinnahmte Beträge zu den nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 ausgeführten Umsätzen. Die Nachversteuerung von nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 vereinnahmten Anzahlungen für nach dem 31.12.2020 ausgeführte Umsätze ist in **Zeile 58** vorzunehmen.

2216 **Unentgeltliche Wertabgaben** aus dem Unternehmen sind, soweit sie in der Abgabe von Gegenständen bestehen, nach § 3 Abs. 1b UStG **den entgeltlichen Lieferungen** und, soweit sie in der Abgabe oder Ausführung von sonstigen Leistungen bestehen, nach § 3 Abs. 9a UStG **den entgeltlichen sonstigen Leistungen gleichgestellt**. Durch die Besteuerung unentgeltlicher Wertabgabe wird sichergestellt, dass der Letztverbrauch von Unternehmern und Nichtunternehmern gleichermaßen mit Umsatzsteuer belastet wird.

Beispiel:
Der Mieter einer Wohnung (Privatmann) W lässt durch den Malermeister M seine Küche streichen. M lässt die Büroräume seines Unternehmens von seinem Gesellen (Arbeitnehmer) streichen.

Die Leistung des M an W ist eine steuerpflichtige Werkleistung. W wird als Letztverbraucher mit Umsatzsteuer belastet. Würde die unentgeltliche Wertabgabe nicht besteuert, würde M die gleiche Leistung ohne umsatzsteuerliche Belastung beziehen.

2217 **Unentgeltliche Wertabgaben** aus dem Unternehmen sind, soweit sie in der Abgabe von Gegenständen bestehen, nach § 3 Abs. 1b UStG den entgeltlichen Lieferungen und, soweit sie in der Abgabe oder Ausführung von sonstigen Leistungen bestehen, nach § 3 Abs. 9a UStG den entgeltlichen sonstigen Leistungen gleichgestellt. Für unentgeltliche Wertabgaben gelten die allgemeinen Ortsbestimmungen.

2218 Für unentgeltliche Wertabgaben i.S.d. § 3 Abs. 1b UStG ist die **Steuerbefreiung** für Ausfuhrlieferungen ausgeschlossen (§ 6 Abs. 5 UStG).[2)] Bei unentgeltlichen Wertabgaben i.S.d. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 2 UStG entfällt die Steu-

1) Zweites Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512 = BStBl I 2020, 563.
2) Vgl. BFH v. 19.2.2014, XI R 9/13, BStBl II 2014, 597.

erbefreiung für Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 7 Abs. 5 UStG). Die übrigen Steuerbefreiungen sowie die Steuerermäßigungen sind auf unentgeltliche Wertabgaben anzuwenden, wenn die in den §§ 4 und 12 UStG bezeichneten Voraussetzungen vorliegen. Eine Option zur Steuerpflicht nach § 9 UStG kommt nicht in Betracht.

2219 Bei Entnahmen von Gegenständen und anderen unentgeltlichen Zuwendungen von Gegenständen ist Bemessungsgrundlage (→ Rz. 2192):

- der **Einkaufspreis** zzgl. Nebenkosten für neuwertige Gegenstände;
- der Einkaufspreis **gleichartiger** Gegenstände (Wiederbeschaffungskosten), wenn der Entnahmegegenstand der Abnutzung unterlegen hat (z.B. DAT-Schätzpreise für gebrauchte Fahrzeuge);
- die **Selbstkosten** (i.d.R. die Herstellungskosten), wenn der Entnahmegegenstand im Unternehmen hergestellt worden ist.

2220 Zur Vermeidung von Preis- und Kostenschwankungen zwischen Anschaffung oder Herstellung und späterer Entnahme sind die Werte im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Eine Übersicht zu den Pauschbeträgen für Sachentnahmen bestimmter Unternehmen ist als Anhang 1 (→ Rz. 2587) abgedruckt.

Beispiel:

Ein am 8.3.2019 für das Unternehmen erworbener Pkw wird am 9.3.2021 in das Privatvermögen entnommen. Die Anschaffungskosten betrugen 35 000 € zzgl. 6 650 €. Die Umsatzsteuer wurde als Vorsteuer abgezogen. Für einen gleichwertigen Pkw müsste der Unternehmer 18 000 € aufwenden.

In diesem Fall ist der Wiederbeschaffungspreis i.H.v. 18 000 € zum Zeitpunkt der Entnahme als Bemessungsgrundlage anzusetzen. Die Umsatzsteuer beträgt 3 420 €.

2221 Unentgeltliche Wertabgaben sind sowohl bei Einzelunternehmen als auch bei Personen- und Kapitalgesellschaften sowie bei Vereinen und bei Betrieben gewerblicher Art oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und juristischen Personen des öffentlichen Rechts möglich. Im Wesentlichen umfassen sie die Tatbestände, die bis zum 31.3.1999 als Eigenverbrauch, als sog. Gesellschafterverbrauch, sowie als unentgeltliche Sachzuwendungen und sonstige Leistungen an Arbeitnehmer der Steuer unterlagen. Die zu diesen Tatbeständen ergangene Rechtsprechung des BFH ist nach Abschn. 3.2 Abs. 1 Satz 4 UStAE sinngemäß weiter anzuwenden. So ist der Eigenverbrauch (= unentgeltliche Wertabgabe) nach der Rechtsprechung des BFH[1] in allen Fällen möglich, in denen ein Gegenstand oder eine sonstige Leistung aus dem Unternehmen zu unternehmensfremden Zwecken entnommen wird. Eine Entscheidung, ob der Unternehmer ein außerhalb seiner unternehmerischen Sphäre liegendes Eigenleben hat, ist vom BFH bisher nicht getroffen worden.

bb) Entnahme von Gegenständen

2222 Die nach § 3 Abs. 1b UStG **einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellte Entnahme oder unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands aus dem Unternehmen** setzt die Zugehörigkeit des Gegenstands zum Unternehmen voraus. Bei Gegenständen, die sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch genutzt werden sollen, hat der Unternehmer grundsätzlich die Wahl der Zuordnung. Beträgt die unternehmerische Nutzung jedoch weniger als 10 %, ist die Zuordnung des Gegenstands zum Unternehmen unzulässig (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG wird nur dann einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellt, wenn der entnommene oder zugewendete Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).[2]

2223 Eine Entnahme eines Gegenstands aus dem Unternehmen liegt nur dann vor, wenn der Vorgang bei entsprechender Ausführung an einen Dritten als Lieferung anzusehen wäre.[3] Ein Vorgang, der gegenüber Dritten als sonstige Leistung zu beurteilen wäre, erfüllt zwar die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG nicht, kann aber nach § 3 Abs. 9a Satz 1 UStG insoweit, als dabei Gegenstände, z.B. Materialien, verbraucht werden. Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung gilt auch für die unentgeltlichen Wertabgaben.

2224 Bei der Entnahme von Betriebsgrundstücken ist zu beachten, dass die Verwaltung ihre bisherige Auffassung aufgegeben hat, dass die Entnahme eines Grundstücks ebenso wie die Lieferung steuerpflichtig ist. Sie vertritt nunmehr die Auffassung, dass die Entnahme eines Grundstücks unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG eine nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG ist.[4]

cc) Sachzuwendungen an das Personal

2225 Zuwendungen von Gegenständen (Sachzuwendungen) an das Personal für dessen privaten Bedarf sind als unentgeltliche Wertabgabe steuerbar, wenn sie keine Vergütung für die Dienstleistung des Arbeitnehmers darstellen. Anderenfalls handelt es sich um eine entgeltliche Leistung, deren Besteuerung sich nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG richtet. Die unentgeltliche Wertabgabe von Getränken und Genussmittel durch den Unternehmer an seine Arbeitnehmer ist nur dann eine nichtsteuerbare Aufmerksamkeit, wenn die Waren zum Verzehr im Betrieb überlassen wer-

1) Grundsatzurteil: BFH v. 3.11.1983, V R 4/73, V R 5/73, V R 4, 5/73, BStBl II 1984, 169.
2) Vgl. Abschn. 3.2 bis 3.4 UStAE.
3) Vgl. Abschn. 3.3 Abs. 5 Satz 1 UStAE.
4) Vgl. Abschn. 3.3 Abs. 7 Satz 4 und Abschn. 4.9.1 Abs. 2 UStAE.

den.[1] Verwendet der Unternehmer seinen Arbeitnehmern oder deren Angehörige die Waren dagegen zum häuslichen Verzehr zu, liegen steuerbare unentgeltliche Wertabgaben vor. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für unentgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen an Arbeitnehmer vgl. Abschn. 1.8 Abs. 6–8 UStAE.

dd) Andere unentgeltliche Zuwendungen

2226 Unentgeltliche Zuwendungen von Gegenständen, die nicht bereits in der Entnahme von Gegenständen oder in Sachzuwendungen an das Personal bestehen, werden Lieferungen gegen Entgelt gleichgestellt. Ausgenommen sind Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens. Voraussetzung für die Steuerbarkeit ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Gegenstände des Unternehmens, die der Unternehmer aus nichtunternehmerischen Gründen abgibt, werden als Entnahme besteuert. Gegenstände des Unternehmens, die der Unternehmer aus unternehmerischen Gründen abgibt, werden als unentgeltliche Zuwendungen besteuert. Hierzu gehört die Abgabe von neuen oder gebrauchten Gegenständen insb. zu Werbezwecken, zur Verkaufsförderung oder zur Imagepflege, z.B. Sachspende an Vereine oder Schulen, Warenabgaben anlässlich von Preisausschreiben, Verlosungen usw. zu Werbezwecken.

ee) Sonstige Leistungen für außerunternehmerische Zwecke

2227 Die **unentgeltlichen Wertabgaben i.S.d. § 3 Abs. 9a 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. Sie erstrecken sich auf alles, was seiner Art nach Gegenstand einer sonstigen Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG sein kann. Eine Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG setzt voraus, dass der verwendete Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet ist und zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat.[2]

2228 Zur Frage des Vorsteuerabzugs und der Umsatzbesteuerung bei (teil-)unternehmerisch genutzten Fahrzeugen gilt Folgendes:[3]

2229 Für die Frage der Zuordnung eines angeschafften, hergestellten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Fahrzeugs sind die Zuordnungsgrundsätze nach Abschn. 15.2c UStAE zu beachten. Auf die ertragsteuerliche Behandlung als Betriebs- oder Privatvermögen kommt es grundsätzlich nicht an. Beabsichtigt der Unternehmer, das Fahrzeug ausschließlich für unternehmerische Tätigkeiten zu verwenden, ist das Fahrzeug vollständig dem Unternehmen zuzuordnen (Zuordnungsgebot). Eine beabsichtigte ausschließliche Verwendung für nichtunternehmerische (unternehmensfremde oder nichtwirtschaftliche i.e.S.) Tätigkeiten schließt hingegen eine Zuordnung des Fahrzeugs zum Unternehmen aus (Zuordnungsverbot). Sofern das Fahrzeug teilunternehmerisch verwendet werden soll und die 10 %-Grenze nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG erreicht ist, gilt Folgendes:

Teilunternehmerische nichtwirtschaftliche Verwendung i.e.S.

Besteht die nichtunternehmerische Tätigkeit in einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i.e.S., hat der Unternehmer kein Wahlrecht zur vollständigen Zuordnung; es besteht grundsätzlich ein Aufteilungsgebot. Aus Billigkeitsgründen kann der Unternehmer das Fahrzeug im vollen Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen. In diesem Fall ist eine spätere Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers im Billigkeitswege nach Abschn. 15a.1 Abs. 7 UStAE ausgeschlossen.[4]

Teilunternehmerische unternehmensfremde Verwendung

Besteht die nichtunternehmerische Tätigkeit in einer unternehmensfremden Verwendung (private Zwecke), hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht (Sonderfall), und kann das Fahrzeug

- insg. seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen,
- in vollem Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen oder
- nur im Umfang der tatsächlichen (ggf. zu schätzenden) unternehmerischen Verwendung seiner unternehmerischen Tätigkeit zuordnen, wobei der unternehmensfremd genutzte Fahrzeugteil als separater Gegenstand anzusehen ist.[5]

Maßgebend für die Zuordnung ist die im Zeitpunkt der Anschaffung des Fahrzeugs beabsichtigte Verwendung für den Besteuerungszeitraum der erstmaligen Verwendung.[6] Dabei ist auf das voraussichtliche Verhältnis der Jahreskilometer für die unterschiedlichen Nutzungen abzustellen.

2230 Beträgt der Umfang der unternehmerischen Verwendung des Fahrzeugs weniger als 10 % (unternehmerische Mindestnutzung), greift das Zuordnungsverbot nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG. Die Fahrten des Unternehmers zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten wegen einer aus betrieblichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung sind dabei der unternehmerischen Nutzung des Fahrzeugs zuzurechnen und unterliegen keiner Vorsteuerkürzung nach § 15 Abs. 1a UStG. Maßgebend für die 10 %-Grenze nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG

1) Vgl. OFD Hannover v. 10.2.2000, S 7109 – 1 – StO 355/S 7100 – 737 – StH 542, UR 2000, 349.
2) Vgl. Abschn. 3.4 UStAE.
3) BMF v. 5.6.2014, IV D 2 – S 7300/07/10002 :001, BStBl I 2014, 896; Abschn. 15.2 Abs. 22 Nr. 9 UStAE.
4) Vgl. Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a UStAE.
5) Vgl. Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 2 Buchst. b und Abs. 4 UStAE.
6) Vgl. Abschn. 15.2c Abs. 12 UStAE.

ist bei einem Fahrzeug das Verhältnis der Kilometer unternehmerischer Fahrten zu den Jahreskilometern des Fahrzeugs. In Zweifelsfällen muss der Unternehmer dem FA die unternehmerische Mindestnutzung glaubhaft machen. Bei sog. Zweit- oder Drittfahrzeugen von Einzelunternehmern oder sog. Alleinfahrzeugen bei einer nebenberuflichen Unternehmertätigkeit ist regelmäßig davon auszugehen, dass diese Fahrzeuge zu weniger als 10% unternehmerisch genutzt werden. Das Gleiche gilt bei Personengesellschaften, wenn ein Gesellschafter mehr als ein Fahrzeug privat nutzt, für die weiteren privat genutzten Fahrzeuge.

Zum Vorsteuerabzug für ein dem Unternehmen zugeordnetes Fahrzeug → Rz. 2493 ff. **2231**

Die unternehmensfremde (private) Nutzung eines dem Unternehmen vollständig zugeordneten Fahrzeugs ist unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung zu unterwerfen. Als Bemessungsgrundlage sind dabei nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG die Ausgaben anzusetzen, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.[1)] Sofern Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindestens 500 € (Nettobetrag ohne Umsatzsteuer) betragen, sind sie gleichmäßig auf den für das Fahrzeug maßgeblichen Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG zu verteilen. **2232**

Zur Ermittlung der Ausgaben, die auf die unternehmensfremde Nutzung des dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs entfallen, hat der Unternehmer die Wahl zwischen folgenden Methoden: **2233**

– Bei Kraftfahrzeugen, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden, kann der Unternehmer zwischen der 1 %-Regelung und der Fahrtenbuchregelung wählen.

  Ermittelt der Unternehmer für ertragsteuerliche Zwecke den Wert der Nutzungsentnahme nach der sog. 1 %-Regelung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, kann er von diesem Wert aus Vereinfachungsgründen bei der Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung der unternehmensfremden Nutzung ausgehen. Für zwischen dem 31.12.2018 und 1.1.2022 angeschaffte Elektrofahrzeuge sowie Plugin-Hybridfahrzeuge wird ertragsteuerlich der Bruttolistenpreis bei Ermittlung der Privatnutzung/Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte/Nutzung für Fahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung um 50 % reduziert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 2 EStG). Dies gilt jedoch nicht für die Umsatzsteuer. Für **umsatzsteuerliche Zwecke** erfolgt bei Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen **keine pauschale Kürzung des inländischen Listenpreises** für Fahrzeuge. Für die nicht mit Vorsteuer belasteten Aufwendungen kann der Unternehmer einen pauschalen Abschlag von 20 % vornehmen. Der so ermittelte Betrag ist der Nettowert; die Umsatzsteuer ist mit dem allgemeinen Steuersatz hinzuzurechnen.

Setzt der Unternehmer für ertragsteuerliche Zwecke die private Nutzung mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen an, indem er die für das Fahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachweist (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG), ist von diesem Wert auch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung der unternehmensfremden Nutzung auszugehen. Für umsatzsteuerliche Zwecke erfolgt jedoch keine Kürzung der insgesamt entstandenen Aufwendungen um Aufwendungen, die auf das Batteriesystem bei Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen entfallen. Aus den Gesamtaufwendungen sind für Umsatzsteuerzwecke die nicht mit Vorsteuern belasteten Ausgaben in der belegmäßig nachgewiesenen Höhe auszuscheiden.

– Bei Kraftfahrzeugen, die nicht zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden, ist die Anwendung der 1 %-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ausgeschlossen. Der für ertragsteuerliche Zwecke nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG ermittelte Nutzungsanteil ist grundsätzlich auch der Umsatzbesteuerung zugrunde zu legen. Für Umsatzsteuerzwecke sind allerdings die Gesamtaufwendungen für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge nicht um solche Aufwendungen zu kürzen, die auf das Batteriesystem entfallen.
– Schätzung des unternehmensfremden (privaten) Nutzungsanteils.

Überlässt der Unternehmer (Arbeitgeber) seinem Personal (Arbeitnehmer) ein Fahrzeug auch zu Privatzwecken (Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Familienheimfahrten aus Anlass einer doppelten Haushaltsführung), ist dies regelmäßig eine entgeltliche sonstige Leistung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. Das Fahrzeug wird, wenn es nicht ausnahmsweise zusätzlich vom Unternehmer nichtunternehmerisch verwendet wird, durch die entgeltliche umsatzsteuerpflichtige Überlassung an das Personal ausschließlich unternehmerisch genutzt. Die aus den Anschaffungskosten als auch aus den Unterhaltskosten der sog. Dienst- oder Firmenwagen anfallenden Vorsteuerbeträge können in voller Höhe abgezogen werden (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UStG), sofern kein Ausschlusstatbestand nach § 15 Abs. 1a und 2 i.V.m. Abs. 3 UStG vorliegt. Die spätere Veräußerung und die Entnahme der Fahrzeuge unterliegen insg. der Umsatzsteuer, wenn sie im vollen Umfang dem Unternehmen zugeordnet werden konnten. **2234**

Die Gegenleistung des Arbeitnehmers für die Fahrzeugüberlassung besteht regelmäßig in der anteiligen Arbeitsleistung, die er für die Privatnutzung des gestellten Fahrzeugs erbringt. Die Überlassung des Fahrzeugs ist als Vergütung für geleistete Dienste und damit als entgeltlich anzusehen, wenn sie im Arbeitsvertrag geregelt ist oder auf mündlichen Abreden oder sonstigen Umständen des Arbeitsverhältnisses (z.B. der faktischen betrieblichen Übung) beruht. Von Entgeltlichkeit ist stets auszugehen, wenn das Fahrzeug dem Arbeitnehmer für eine gewisse Dauer und nicht nur gelegentlich zur Privatnutzung überlassen wird. **2235**

1) Vgl. Abschn. 10.6 Abs. 3 UStAE.

2236 Bei der **entgeltlichen Fahrzeugüberlassung zu Privatzwecken des Personals** liegt ein tauschähnlicher Umsatz (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG) vor. Die Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 UStG der Wert der nicht durch den Barlohn abgegoltenen Arbeitsleistung. Deren Wert entspricht dem Betrag, den der Arbeitgeber zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist.[1] Das sind die Gesamtausgaben für die Überlassung des Fahrzeugs. Die Gesamtausgaben für die entgeltliche sonstige Leistung i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG umfassen auch die Ausgaben, bei denen ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist. Der so ermittelte Wert ist der Nettowert; die Umsatzsteuer ist mit dem allgemeinen Steuersatz hinzuzurechnen.

2237 Von einer **unentgeltlichen Fahrzeugüberlassung an das Personal zu Privatzwecken** i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (vgl. Abschn. 1.8 Abs. 2 UStAE) kann ausnahmsweise ausgegangen werden, wenn die vereinbarte private Nutzung des Fahrzeugs derart gering ist, dass sie für die Gehaltsbemessung keine wirtschaftliche Rolle spielt, und nach den objektiven Gegebenheiten eine weitergehende private Nutzungsmöglichkeit ausscheidet.[2] Danach kann Unentgeltlichkeit nur angenommen werden, wenn dem Arbeitnehmer das Fahrzeug aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur gelegentlich (von Fall zu Fall) an nicht mehr als fünf Kalendertagen im Kalendermonat für private Zwecke überlassen wird.[3]

2238 **Bemessungsgrundlage** für die unentgeltliche Fahrzeugüberlassung für den privaten Bedarf des Personals sind die Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG).

2239 Weitere Einzelheiten ergeben sich aus dem BMF v. 5.6.2014[4] und aus Abschn. 15.23 UStAE.

2240 Die Bemessungsgrundlagen zur Überlassung von **Firmenfahrzeugen** durch Arbeitgeber an Arbeitnehmer oder durch Gesellschaften an Gesellschafter sind nicht in **Zeile 39**, sondern in **Zeile 38** einzutragen.

2241 In den **Zeilen 38 oder 41** sind die Zuwendungen an Angehörige, Anteilseigner, Gesellschafter und an Arbeitnehmer und deren Angehörige einzutragen, wenn nicht das tatsächliche Entgelt, sondern die sog. Mindestbemessungsgrundlage anzusetzen ist (→ Rz. 2208 ff.).

d) Umsätze zum ermäßigten Steuersatz (Zeilen 41–43)

	Umsätze zum ermäßigten Steuersatz			
41	Lieferungen und sonstige Leistungen . . . . . zu 7 %	275		
42	Unentgeltliche Wertabgaben a) Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG . . . . . zu 7 %	195		
43	b) Sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG . . . zu 7 %	196		

2242 In **Zeile 41** sind die Bemessungsgrundlagen und Steuerbeträge einzutragen, die dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegen (§ 12 Abs. 2 UStG). Zu beachten ist, dass die Bemessungsgrundlagen immer ohne Umsatzsteuer einzutragen sind.

2243 Zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die in der Anlage 1 des UStG zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG aufgeführten Gegenstände vgl. BMF-Schreiben vom 5.8.2004[5]. Die Abgrenzung der begünstigten von den nicht begünstigten Gegenständen richtet sich nach dem Zolltarif. Bestehen Zweifel, ob die Lieferung oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines bestimmten Gegenstands unter die Steuerermäßigung fallen, haben die Lieferer und die Abnehmer bzw. die innergemeinschaftlichen Erwerber die Möglichkeit, bei der zuständigen Zolltechnischen Prüfungs- und Lehranstalt eine unverbindliche Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke einzuholen.

2244 Der ermäßigte Steuersatz findet auf die in § 12 Abs. 2 Nr. 1 bis 14 UStG genannten Umsätze Anwendung. Insb. ist der ermäßigte Steuersatz für die Lieferungen, die Einfuhr, den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie die Vermietung der in der Anlage 2 zum UStG bezeichneten Gegenstände (z.B. verschiedene Lebensmittel, Bücher und Körperersatzstücke) anzuwenden (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG).

2245 Durch Nr. 50 der Anlage 2 zum UStG wird der Steuersatz für Hörbücher auf 7 % reduziert. Unter dem Begriff Hörbücher fallen Platten, Bänder, nicht flüchtige Halbleiterspeichervorrichtungen, „intelligente Karten (smart cards)" und andere Tonträger oder ähnliche Aufzeichnungsträger, die ausschließlich die Tonaufzeichnung der Lesung eines Buches enthalten, mit Ausnahme der Erzeugnisse, für die Beschränkungen als jugendgefährdende Trägermedien bzw. Hinweispflichten nach § 15 Abs. 1 bis 3 und 6 des Jugendschutzgesetzes in der jeweils geltenden Fassung bestehen. Die Anwendung der Steuerermäßigung setzt die Übertragung bzw. Vermietung eines körperlichen Gegenstands in Gestalt eines Speichermediums voraus. Das Speichermedium kann im Einzelfall sowohl digital (z.B. CD-ROM, USB-Speicher oder Speicherkarten) als auch analog (z.B. Tonbandkassetten oder Schallplatten) sein.[6] Umsätze mit elektronischen Veröffentlichungen unterlagen bisher hingegen stets dem allgemeinen Steuersatz.

1) Vgl. Abschn. 10.5 Abs. 1 UStAE.
2) Vgl. BFH v. 4.10.1984, V R 82/83, BStBl II 1984, 808.
3) Vgl. Abschn. I Nr. 3 Buchst. b des BMF-Schreibens v. 28.5.1996, BStBl I 1996, 654.
4) BMF v. 5.6.2014, IV D 2 – S 7300/07/10002 :001, BStBl I 2014, 896.
5) BMF v. 5.8.2004, IV B 7 – S 7220 – 46/04, BStBl I 2004, 638.
6) Vgl. BMF v. 1.12.2014, IV D 2 – S 7225/07/10002, BStBl I 2014, 1614.

Durch das eMobFördG vom 12.12.2019 wurde mit Wirkung zum **1.1.2020** in der Anlage 2 zu § 12 Abs. 1 und 2 eine neue Nr. 55 angefügt.[1] Danach unterliegen Erzeugnisse für Zwecke der Monatshygiene dem ermäßigten Steuersatz. Die MwStSystRL lässt die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Erzeugnisse für Zwecke der Monatshygiene zu. Mit der Änderung wird diese unionsrechtliche Option in nationales Recht umgesetzt. **2246**

Folgende, weitere Umsätze, unterliegen dem ermäßigten Steuersatz von 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 3 bis 15 UStG): **2247**

– die Aufzucht und das Halten von Vieh (sog. Pensionstierhaltung), die Anzucht von Pflanzen und die Teilnahme an Leistungsprüfungen für Tiere;

Praxishinweis:
Nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG sind die Aufzucht und das Halten von Vieh, die Anzucht von Pflanzen und die Teilnahme an Leistungsprüfungen für Tiere mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Das Einstellen und Betreuen von Reitpferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport genutzt werden, fällt nicht unter den Begriff „Halten von Vieh" und ist deshalb mit dem allgemeinen Steuersatz zu versteuern.[2] Gleiches gilt für Pferde, die zu gewerblichen Zwecken genutzt werden (z.B. durch Berufsreiter oder Reitlehrer), sowie für alle anderen Pferde, die ebenfalls nicht zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden.[3]

Der BFH hat in seinem Urteil vom 2.8.2018 hervorgehoben, dass die Teilnahme an Turnieren zur Erzielung von platzierungsabhängigen Preisgeldern nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs erfolgte.[4] Deshalb stellt die Teilnahme an einem Wettbewerb (z. B. Pferderennen und sportlichen Wettbewerben) nur dann eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung dar, wenn der Veranstalter für sie eine von der Platzierung unabhängige Vergütung zahlt (z. B. Antrittsgelder oder platzierungsunabhängige Preisgelder, vgl. Abschn. 1.1 Abs. 24 Satz 1 UStAE). Deshalb gilt hinsichtlich der Teilnahme an **Leistungsprüfungen für Tiere** Folgendes: Der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG ist auf Entgelte anzuwenden, die dem Unternehmer platzierungsunabhängig für die Teilnahme an solchen Leistungsprüfungen zufließen (z.B. Antrittsgelder, vgl. Abschn. 12.2 Abs. I5 Satz 2 UStAE, vgl. auch BMF vom 27.5.2019[5]).

– die Leistungen, die unmittelbar der Vatertierhaltung, der Förderung der Tierzucht, der künstlichen Tierbesamung oder der Leistungs- und Qualitätsprüfung in der Tierzucht und in der Milchwirtschaft dienen;

– die Leistungen und unentgeltlichen Wertabgaben aus der Tätigkeit als Zahntechniker sowie die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten durch Zahnärzte, die diese Gegenstände im Unternehmen selbst hergestellt haben;

– die Leistungen der Theater, Orchester, Kammermusikensembles, Chöre und Museen sowie die **Veranstaltung** von Theatervorführungen und Konzerten durch andere Unternehmer (z.B. Agenturen, Theatervereine oder auch Solomusiker), sofern nicht Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 UStG besteht;

Praxishinweis:
Nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG ist auf die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. Wenn bei Theatervorführungen und Konzerten mehrere Veranstalter tätig werden, kann nach Abschn. 12.5 Abs. 4 UStAE nur der Veranstalter die Steuerermäßigung in Anspruch nehmen, der die Eintrittsberechtigung verschafft. Bei Tournee-Veranstaltungen steht deshalb die Steuerermäßigung regelmäßig nur dem örtlichen Veranstalter zu. Weiterhin sind nach Auffassung der FinVerw. die Leistungen der Gastspieldirektionen nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG begünstigt, welche im eigenen Namen Künstler verpflichten und im Anschluss daran das von diesen dargebotene Programm an einen Veranstalter in einem gesonderten Vertrag verkaufen (Abschn. 12.5 Abs. 5 UStAE).

– die Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung sowie die Filmvorführungen, soweit die Filme nach § 6 Abs. 3 Satz 1 JÖSchG gekennzeichnet sind (z.B. „Nicht freigegeben unter 18 Jahren");

– die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben;

– die Zirkusvorführungen, die Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller sowie die unmittelbar mit dem Betrieb privater zoologischer Gärten verbundenen Umsätze;

– die Leistungen der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die gemeinnützigen oder mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen; das gilt nicht für die Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden (z.B. Gaststätte eines Sportvereins);

– die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung von Heilbädern sowie die Bereitstellung von Kureinrichtungen, soweit das Entgelt in einer Kurtaxe besteht;

Praxishinweis:
Nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG sind die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung von Heilbädern mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Das Gleiche gilt für die Bereitstellung von Kureinrichtungen, soweit als Entgelt eine Kurtaxe zu entrichten ist. Der BFH hat entschieden, dass der nationale Begriff „Schwimmbad" richtlinienkonform im Sinne einer Sportanlage auszulegen sei.[6] Danach muss ein Schwimmbad im Sinne einer Sportanlage zur Ausübung einer

1) Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (eMobFördG) v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451 = BStBl I 2020, 17.
2) Vgl. BFH v. 22.1.2004, V R 41/02, BStBl II 2004, 757.
3) Vgl. BFH v. 10.9.2014, XI R 33/13, BStBl II 2015, 720; vgl. auch Abschn. 12.2 Abs. 3 Satz 1 und 2 UStAE.
4) Vgl. BFH v. 2.8.2018, V R 21/16, BStBl II 2019, 339.
5) Vgl. auch BMF v. 27.5.2019, III C 2 – S 7100/19/10001 :005, BStBl I 2019, 512.
6) Vgl. BFH v. 28.8.2014, V R 24/13, BStBl II 2015, 194.

sportlichen Betätigung geeignet und bestimmt sein. Anzeichen dafür seien z.B. die Unterteilung in Schwimmbahnen, die Ausstattung mit Sportblöcken, eine angemessene Tiefe oder ein angemessenes Ausmaß des Schwimmbeckens. Kein Schwimmbad sei daher eine Einrichtung, in der lediglich ein Erholungsbad genommen werden könne. Das BMF hat dieses zum Anlass genommen, Abschn. 12.11 Abs. 1 UStAE zu ergänzen.[1)] Die Verabreichung eines Heilbads i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG muss der Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung und damit dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen.[2)] Nähere Einzelheiten ergeben sich aus Abschn. 12.11 Abs. 3 und 4 UStAE.

Saunaleistungen sind mit dem Regelsteuersatz zu besteuern,[3)] während die unmittelbar mit dem Betrieb eines Schwimmbads verbundenen Umsätze nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG ermäßigt zu besteuern sind. Werden in einem Schwimmbad oder einer ähnlichen Einrichtung neben der Gelegenheit zum Schwimmen weitere Leistungen (wie z.B. Nutzung von Sauna, Solarium oder Geräten zur Steigerung der Fitness) angeboten, gelten für die Aufteilung eines einheitlichen Gesamtentgelts auf die dem ermäßigten Steuersatz bzw. dem Regelsteuersatz unterliegenden Leistungen die Grundsätze im BMF-Schreiben vom 18.12.2019.[4)]

– die Beförderung von Personen im Schienennahverkehr mit Ausnahme der Bergbahnen, im Verkehr mit Oberleitungsomnibussen, im genehmigten Linienverkehr und die Beförderung im Fährverkehr;

Beratungshinweis:

Durch das Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht vom 21.12.2019 wurde mit Wirkung zum **1.1.2020** § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG neu gefasst.[5)] Nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. a UStG werden die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr künftig insgesamt mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert, unabhängig von der Länge der Beförderungsstrecke. Außerdem wurde mit Wirkung zum 1.1.2020 § 34 Abs. 1 Satz 2 UStDV gestrichen. Die Angabe der Tarifentfernung auf Fahrausweisen der Eisenbahn ist nicht mehr notwendig. Sowohl im Nah- als auch im Fernverkehr ist immer der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. Auf Grund der Neufassung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG mit Wirkung zum 1.1.2020 kam es zu einer weiteren Änderung: Die Steuerermäßigung für Fährleistungen im Nahverkehr ist nur noch auf Personenbeförderungen und nicht mehr auf Güterbeförderungen anzuwenden. Bei einer Personenbeförderung ist jedoch die Beförderung des Gepäcks einschließlich des mitgeführten Fahrzeugs eine Nebenleistung zur Personenbeförderung.[6)]

Praxishinweis:

Für die Personenbeförderung mit Schiffen gilt nur dann der ermäßigte Steuersatz, wenn die Personenbeförderung im genehmigten Linienverkehr oder im Fährverkehr auf kurzen Strecken durchgeführt wird (d.h. innerhalb einer Gemeinde oder wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 km beträgt; vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG).

– die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen. Dies gilt nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind.[7)]

Praxishinweis:

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG gilt die Steuerermäßigung nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn es sich um Nebenleistungen zur Beherbergung handelt und diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind (Aufteilungsgebot). Der Grundsatz, dass eine (unselbständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt, wird von diesem gesetzlichen Aufteilungsgebot verdrängt (vgl. Abschn. 12.16 Abs. 8 Satz 1 bis 3 UStAE). Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Saunaleistungen und zur Aufteilung eines Gesamtentgelts für Übernachtungsleistungen und Saunanutzung vgl. BMF-Schreiben v. 21.10.2015[8)] und Abschn. 12.16 UStAE.

Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG setzt ebenso wie § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG eine Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung voraus. Hieran fehlt es bei einer Vermietung z.B. in einem „Bordell".[9)] Auch das halbstündige oder stundenweise Überlassen von Zimmern in einem „Stundenhotel" ist keine Beherbergung i.S.d. § 12 Abs. 12 Nr. 11 UStG.[10)]

Praxishinweis:

§ 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 sowie die Nr. 12 und 13 UStG schließen insb. die Lieferungen von Sammlungsstücken sowie die Vermietung von Sammlungsstücken und Kunstgegenständen von der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes aus. Diese Umsätze unterliegen seit dem 1.1.2014 dem Regelsteuersatz.

§ 12 Abs. 2 Nr. 12 UStG regelt die Anwendung des ermäßigen Umsatzsteuersatzes auf die Einfuhr von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken. § 12 Abs. 2 Nr. 13 regelt die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf die Lieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerbe von Kunstgegenständen. Die Umsatzsteuerermäßigung ist auf die Lieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerbe von Kunstgegenständen anwendbar, wenn der Gegenstand vom Urheber selbst bzw. seinem Rechtsnachfolger oder – bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen – von einem Unternehmer geliefert wird, der kein Wiederverkäufer ist. Im gewerblichen Kunsthandel (z.B. Galeristen und Kunsthändler) wird der ermäßigte Umsatzsteuersatz nicht mehr regelmäßig Anwendung finden.

1) Vgl. BMF v. 7.7.2015, III C 2 – S 7243/07/10002-03, BStBl I 2015, 562.
2) Vgl. BFH v. 12.5.2005, V R 54/02, BStBl II 2007, 283.
3) Vgl. BMF v. 28.10.2014, IV D 2 – S 7243/07/10002-02, BStBl I 2014, 1439.
4) Vgl. BMF v. 18.12.2019, III C 2 – S 7243/19/10001 :002, BStBl I 2019, 1396.
5) Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht v. 21.12.2019, BGBl. I 2019, 2886 = BStBl I 2020, 138.
6) BMF v. 30.9.2020, III C 2 – S 7244/20/10001 :002, BStBl I 2020, 982.
7) Vgl. Abschn. 12.16 UStAE.
8) Vgl. BMF v. 21.10.2015, III C 2 – S 7243/07/10002-03, BStBl I 2015, 835.
9) Vgl. BFH v. 22.8.2013, V R 18/12, BStBl II 2013, 1058.
10) Vgl. BFH v. 24.9.2015, V R 30/14, BStBl II 2017, 132; vgl. auch Abschn. 12.16 Abs. 3 Sätze 1 bis 3 UStAE.

Praxishinweis:

Durch das eMobFördG vom 12.12.2019 wurde mit Wirkung zum **18.12.2019** eine Nr. 14 in § 12 Abs. 2 UStG angefügt.[1] Danach wird die Überlassung der in Nr. 49 Buchst. a bis e und Nr. 50 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1, 2, 12, 13 und 14 UStG bezeichneten Erzeugnisse in elektronischer Form begünstigt, unabhängig davon, ob das Erzeugnis auch auf einem physischen Träger angeboten wird, mit Ausnahme der Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen aus Videoinhalten oder hörbarer Musik bestehen. Hierzu zählen insbesondere Veröffentlichungen

- ohne entsprechende Variante auf einem physischen Träger, wie z.B. reine Online-Publikationen,
- in der Form von Websites, Apps oder anderen Anwendungen, mit oder ohne Downloadmöglichkeiten, auch als Einzelabruf aus einer Datenbank,
- mit fortlaufender Ergänzung neuer Einzelbeiträge und unter Einschluss des Zugangs zu Einzelbeiträgen aus solchen Veröffentlichungen oder
- in periodischer wie nichtperiodischer Erscheinungsform.

Begünstigt werden auch Tonaufzeichnungen der Lesung eines Buches (sog. Hörbücher nach Nr. 50 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1, 2, 12, 13 und 14 UStG), wenn sie auf elektronischem Wege überlassen werden. Zuvor war die Begünstigung auf die Abgabe in Form eines Speichermediums beschränkt.

Darüber hinaus wird auch die Bereitstellung eines Zugangs zu Datenbanken, die eine Vielzahl von elektronischen Büchern, Zeitungen oder Zeitschriften oder Teile von diesen enthalten, ermäßigt besteuert. Nach der Gesetzesbegründung dient diese steuerliche Begünstigung der Förderung des Lesens, sei es von Belletristik, Sachbüchern, Zeitungen oder Zeitschriften.[2] Dies gilt unabhängig von Art und Funktionalitäten der Bereitstellung. Nähere Einzelheiten ergeben sich aus Abschn. 12.17 UStAE.[3]

Praxishinweis:

Durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) vom 19.6.2020 wurde in § 12 Abs. 2 UStG mit Wirkung vom 30.6.2020 eine neue Nr. 15 angefügt.[4] Danach ist für die **nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.7.2021** erbrachten Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken der ermäßigte Umsatzsteuersatz anzuwenden. Diese Vergünstigung wurde durch das Dritte Corona-Steuerhilfegesetz vom 10.3.2021 für vor dem **1.1.2023** erbrachte Umsätze verlängert.[5]

Zum Steuersatz für Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe von Fotobüchern vgl. BMF-Schreiben vom 20.4.2016.[6] **2248**

In den **Zeilen 42 und 43** sind die unentgeltlichen Wertabgaben zum Steuersatz von 7 % einzutragen (z.B. Entnahme von begünstigten Lebensmitteln für private Zwecke. **2249**

Praxishinweis:

Eine Übersicht zu den Pauschbeträgen bei Bäckereien, Metzgereien, Gastwirtschaften und Einzelhandel ist als Anhang 1 (→ Rz. 2587) abgedruckt.

e) Umsätze zu anderen Steuersätzen (Zeile 45)

45	**Umsätze zu anderen Steuersätzen**	155		156	

Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz wurde mit Wirkung vom **1.7.2020** § 28 Abs. 1 und 2 UStG neu gefasst. Vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 wurde der allgemeine Steuersatz von 19 % auf 16 % und der ermäßigte Steuersatz von 7 % auf 5 % gesenkt.[7] **2250**

Änderungen von Bemessungsgrundlagen (§ 17 UStG) für Umsätze, die den vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 geltenden Steuersätzen von 16 % bzw. 5 % unterlegen haben, sind zusammen mit dem selbst berechneten Steuerbetrag in **Zeile 45** zu den Umsätzen einzutragen, die anderen Steuersätzen unterliegen. Sofern auf Grund besonderer Genehmigung die sog. Istversteuerung (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) anzuwenden ist, gilt dies auch für im Kj. 2021 vereinnahmte Beträge zu den nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 ausgeführten Umsätzen. Die Nachversteuerung von nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 vereinnahmten Anzahlungen für nach dem 31.12.2020 ausgeführte Umsätze ist in **Zeile 58** vorzunehmen.

1) Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (eMobFördG) v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451 = BStBl I 2020, 17.
2) Vgl. EuGH v. 7.3.2017, C-390/15 (RPO), HFR 2017, 452.
3) Vgl. BMF v. 17.12.2021, III C 2 – S 7225/19/10001 :005, BStBl I 2021, 2502.
4) Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1385 = BStBl I 2020, 550.
5) Drittes Corona-Steuerhilfegesetz v. 10.3.2021, BGBl. I 2021, 330 = BStBl I 2021, 335 und BMF v. 3.6.2021, III C 2 – S 7030/20/10006 :006, BStBl I 2021, 777.
6) Vgl. BMF v. 20.4.2016, III C 2 – S 7225/12/10001, BStBl I 2016, 483.
7) Zweites Corona-Steuerhilfegesetz v. 29.6.2020, BGBl. I 2020, 1512 = BStBl I 2020, 563.

f) Umsätze pauschalierender Land- und Forstwirte (Zeilen 46–53)

46					
47	**Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nach § 24 UStG**				
48	a) Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet an Abnehmer **mit** USt-IdNr.	777			
49	b) Steuerpflichtige Lieferungen (einschließlich unentgeltlicher Wertabgaben) von **Sägewerkserzeugnissen**, die in der Anlage 2 zum UStG nicht aufgeführt sind	255		256	
50	c) Steuerpflichtige Umsätze (einschließlich unentgeltlicher Wertabgaben) von **Getränken**, die in der Anlage 2 zum UStG nicht aufgeführt sind, sowie von **alkoholischen Flüssigkeiten** (z.B. Wein) . . . . . zu 8,3%	344			
52	Umsätze zu anderen Steuersätzen	257		258	
53	d) Übrige steuerpflichtige Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe, für die keine Steuer zu entrichten ist . . .	361			

2251 Die Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs werden nach den Durchschnittssätzen besteuert, die nach Art der Umsätze gestaffelt sind. Von den Durchschnittssätzen werden gleichfalls pauschalierte Vorsteuerbeträge abgezogen. Diese orientieren sich nicht an den mutmaßlichen durchschnittlichen Leistungsbezügen, sondern an den eigenen Umsätzen des Unternehmers als Bemessungsgrundlage. Im Ergebnis dient die mit dem Preis vereinnahmte Steuer des Land- und Forstwirts zur Deckung der ihm für die Vorbezüge in Rechnung gestellte Steuer; der Land- und Forstwirt hat i.d.R. keine Umsatzsteuer an das FA abzuführen.

Praxishinweis:
Durch das Gesetz zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben im Umsatzsteuerrecht v. 21.12.2021 wurden die Prozentsätze in § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Satz 3 UStG von 10,7 % auf 9,5 % mit Wirkung zum **1.1.2022** gesenkt.[1] Gleichzeitig wurde in § 24 Abs. 5 UStG festgeschrieben, dass das BMF jährlich die Höhe des Durchschnittssatzes in § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Satz 3 UStG überprüft und dem Bundestag über das Ergebnis der Prüfung berichtet. Soweit nach der Überprüfung eine Anpassung dieses Durchschnittssatzes erforderlich ist, legt die Bundesregierung kurzfristig einen entsprechenden Gesetzentwurf vor (§ 24 Abs. 5 Satz 4 UStG).

2252 Die **Zeilen 47 bis 53** sind nur von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben auszufüllen, die die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anwenden. Land- und Forstwirte, die auf Grund einer Option nach den allgemeinen Vorschriften versteuern, müssen die Umsätze und die unentgeltlichen Wertabgaben in den **Zeilen 38 bis 43** erklären. Der Steuersatz von **8,3 %** in **Zeile 50** berücksichtigt bereits die pauschalierte Vorsteuer (zur Steuerberechnung Beispiel → Rz. 2256).

2253 Innergemeinschaftliche Lieferungen an Unternehmer und juristische Personen des öffentlichen Rechts mit USt-IdNr. sind auch von pauschalierenden Land- und Forstwirte besonders abzurechnen, aufzuzeichnen und in **Zeile 48** einzutragen. Außerdem haben sie eine Zusammenfassende Meldung (ZM) abzugeben (→ Rz. 2289 ff., → Rz. 2784 ff.). Besteht keine Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen, kann eine jährliche ZM bis zum 10. Januar des Folgejahres abgegeben werden (zu den Voraussetzungen → Rz. 2289 ff.).

2254 In **Zeile 49** sind die steuerpflichtigen Lieferungen (einschließlich unentgeltliche Wertabgaben) von Sägewerkserzeugnissen, die in der Anlage 2 zum UStG nicht aufgeführt sind, zu erklären. Für nach dem 31.12.2020 ausgeführte Umsätze beträgt die Steuer 8,3 % der Bemessungsgrundlage (→ Rz. 2256).

2255 In **Zeile 51** sind die steuerpflichtigen Umsätze (einschließlich unentgeltlicher Wertabgaben) von Getränken, die nicht in der Anlage 2 zum UStG aufgeführt sind, sowie von alkoholischen Flüssigkeiten (z.B. Wein) einzutragen. Auch hier ergibt sich für das Kj. 2021 eine Zahllast von 8,3 % der Bemessungsgrundlage. Die Umsatzsteuer wird jedoch nicht erhoben, wenn diese Umsätze im Kj. 2021 nicht mehr als 4 000 € betragen haben und im Übrigen nur Umsätze ausgeführt wurden, für die Umsatzsteuer **nicht** zu entrichten ist.[2]

2256 Die Vereinfachungsregelung ist bei Umsätzen, die unter die Kleinunternehmer-Regelung des § 19 Abs. 1 UStG fallen, sowie bei steuerfreien Umsätzen, die nicht zum Vorsteuerabzug (z.B. Grundstücksvermietung) berechtigen, nicht ausgeschlossen. Wird die Vereinfachungsregelung angewendet, ist in **Zeile 51** die Bemessungsgrundlage mit 0 € einzutragen. Für den Fall, das Umsätze von Getränken zu versteuern sind, sind Eintragungen wie folgt vorzunehmen:

1) Gesetz zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben im Umsatzsteuerrecht v. 21.12.2021, BGBl. I 2021, 5250.
2) Vgl. Abschn. 24.6 UStAE.

Beispiel:
Für das Kj. 2021 werden die Lieferungen von Wein (Durchschnittssatz 19 %) wie folgt berechnet:

Umsatzerlöse	Nettoentgelt	Umsatzsteuer
25 912 €	21 774 €	4 131,36 €

Für das Kj. 2021 ergibt sich unter Berücksichtigung einer Vorsteuerpauschale von 10,7 % eine Zahllast von 8,3 %, die Eintragungen in Zeile 51 sind wie folgt vorzunehmen:

Bemessungsgrundlage	Steuer
23 200 €	1 925,60 €

In **Zeile 51** sind auch Entgeltsänderungen oder Entgeltvereinnahmungen für Umsätze einzutragen, die nach dem 30.6.1998 ausgeführt wurden. **2257**

Umsätze zu anderen Steuersätzen sind in **Zeile 52** zu erklären. Für nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 ausgeführte Umsätze beträgt die Steuer 5,3 % der Bemessungsgrundlage. **2258**

In **Zeile 53** sind die übrigen steuerpflichtigen Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe einzutragen, für die keine Steuer zu entrichten ist. Die Angabe der pauschalierten Umsätze ohne Zahllast ist für die Ermittlung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 3 UStG von Bedeutung. Da im Rahmen des § 24 UStG nur Aufzeichnungspflichten zu Umsätzen mit Zahllast bestehen (§ 67 UStDV), können die in Zeile 53 einzutragenden Umsätze geschätzt werden. Sind diese Umsätze bereits in den **Zeilen 38 bis 45** enthalten (z.B. im Falle der Option), ist Zeile 53 nicht auszufüllen. **2259**

Hinweis:
Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde § 24 Abs. 1 UStG mit Wirkung vom **29.12.2020** neu gefasst.[1] Art. 296 Abs. 1 MwStSystRL gibt den Mitgliedstaaten die Möglichkeit, auf landwirtschaftliche Erzeuger, bei denen insbesondere die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung auf Schwierigkeiten stoßen würde, als Ausgleich für die Belastung durch die Mehrwertsteuer, die auf die von den Pauschallandwirten bezogenen Gegenstände und Dienstleistungen gezahlt wird, eine Pauschalregelung anzuwenden.

In der Gesetzesbegründung wird hierzu ausgeführt, dass die Europäische Kommission die Vereinbarkeit der derzeit geltenden Fassung des § 24 UStG mit den verbindlichen Vorgaben des Unionsrechts bezweifelt und deswegen Klage beim Europäischen Gerichtshof erhob. Um diese Zweifel auszuräumen und das Klageverfahren möglichst einvernehmlich zu beenden, soll das Gesetz angepasst werden. Damit soll nicht zuletzt Rechtssicherheit für die Stpfl. geschaffen werden.

Zu diesem Zweck wird in § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG zur Konkretisierung des Anwendungsbereichs eine Umsatzgrenze in Höhe von 600 000 € eingefügt.

Die Änderung tritt mit dem Tag der Verkündung in Kraft und ist nach § 27 Abs. 32 UStG **erstmalig auf Umsätze nach dem 31.12.2021 anzuwenden**.

g) Wechsel von der Kleinunternehmer-Regelung (§ 19 UStG) zur Regelbesteuerung bzw. Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 UStG) (Zeilen 54–56)

54	**Wechsel von der Kleinunternehmer-Regelung (§ 19 UStG) zur Regelbesteuerung bzw. Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 UStG)**		
55			
56	Steuer (Nachsteuer) auf vereinnahmte Anzahlungen infolge des Wechsels der Besteuerungsform	317	

Ein **Wechsel der Besteuerungsform** wird durch Umsatzschwankungen, die sich auf die Betragsgrenze von 22 000 € auswirken, oder durch eine Option nach § 19 Abs. 2 UStG ausgelöst (→ Rz. 2097 ff.). Ein Wechsel zur Regelbesteuerung liegt für das Kj. 2021 dann vor, wenn der Unternehmer im Kj. 2020 die Sondervorschrift des § 19 Abs. 1 UStG angewendet hat. Ein **Wechsel der Besteuerungsart** wird durch Umsatzschwankungen, die sich auf die Betragsgrenze von 250 000 € auswirken, ausgelöst und fällt i.d.R. mit einem Wechsel der Besteuerungsform zusammen. Die Voraussetzungen für die Entstehung der Steuer im Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung bleiben nach dem BFH-Urteil vom 30.1.2003[2] auch dann maßgebend, wenn der Unternehmer von der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten zur Besteuerung nach vereinbarten Entgelten wechselt (Wechsel der Besteuerungsart). Die **Zeile 56** ist deshalb nur dann auszufüllen, wenn beim Wechsel von der Kleinunternehmer-Regelung (§ 19 UStG) zur Regelbesteuerung bzw. Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 UStG) eine Steuer oder eine Nachsteuer auf vereinnahmte Anzahlungen infolge des Wechsels der Besteuerungsform anfällt. **2260**

Erfolgte in einem vorangegangenen Kalenderjahr die Anwendung der Kleinunternehmer-Regelung (§ 19 UStG) und wurden Anzahlungen für Umsätze vereinnahmt, die erst im Kj. 2021 ausgeführt worden sind und nun der Regelbesteuerung oder der Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 UStG) unterliegen, ist die Steuer (Nachsteuer) in **Zeile 56** einzutragen.

1) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
2) BFH v. 30.1.2003, V R 58/01, BStBl II 2003, 817.

Beim Wechsel von der Anwendung der Regelbesteuerung oder der Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 UStG) zur Kleinunternehmer-Regelung (§ 19 UStG) sind Eintragungen in **Zeile 164** und nicht in Zeile 56 vorzunehmen.

Beispiel:
Im Kj. 2019 hat der Unternehmer U die Kleinunternehmer-Regelung nach § 19 Abs. 1 UStG angewendet. Im Kj. 2020 vereinnahmt U eine Vorauszahlung i.H.v. 5 000 € für eine erst im Kj. 2021 ausgeführte Leistung. Ab dem Kj. 2021 unterliegt U den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes.

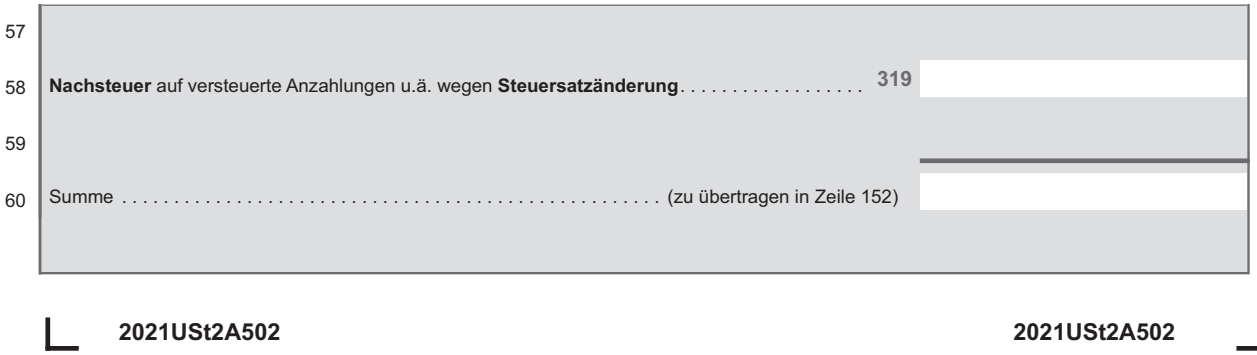
Im Kj. 2021 hat U eine Nachsteuer von 800 € in Zeile 56 anzugeben. Die auf die Vorauszahlung entfallende Umsatzsteuer im Kj. 2020 wurde nicht erhoben, betrifft aber eine im Kj. 2021 ausgeführte Leistung.

2261 Für das Kj. 2021 liegt ein Wechsel zur Kleinunternehmer-Regelung (§ 19 Abs. 1 UStG) nur vor, wenn im Kj. 2020 die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes vorgenommen wurde. In diesem Fall sind die auf versteuerte Anzahlungen entrichtete Steuer in **Zeile 164** einzutragen und nicht in der Zeile 56.

Beispiel:
Im Kj. 2020 hat der Unternehmer U seine Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG besteuert. Im Kj. 2020 hat U eine Vorauszahlung i.H.v. 2 000 € für eine erst im Kj. 2021 ausgeführte Leistung erhalten und zutreffend besteuert. Im Kj. 2021 wendet U zulässig § 19 Abs. 1 UStG an.

Durch Anwendung der Kleinunternehmer-Regelung im Kj. 2021 ist für die im Kj. 2020 versteuerte Vorauszahlung keine Umsatzsteuer zu erheben. In Zeile 164 (Kz 391) ist eine Umsatzsteuer von 320 € einzutragen.

h) Nachsteuer wegen Steuersatzänderung (Zeilen 57–60)



2262 Nach § 27 Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG ist die USt, die für vor dem 1.1.2021 vereinnahmte Entgelte und Teilentgelte geschuldet wird, für den Besteuerungszeitraum zu berechnen und zu entrichten, in dem die Leistung bzw. Teilleistung ausgeführt wird. Vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 wurde der allgemeine Steuersatz von 19 % auf 16 % und der ermäßigte Steuersatz von 7 % auf 5 % gesenkt. Wurde eine Leistung erst nach dem 31.12.2020 erbracht, für die eine An- oder Vorauszahlung bereits vor dem 1.1.2021 zu 16 % bzw. 5 % versteuert wurde, ist die entsprechende Nachsteuer von 3 % bzw.2 % in **Zeile 58** einzutragen. Eine Eintragung in den Zeilen 36 bis 53 ist nicht vorzunehmen.

Beispiel:
Ein Softwareunternehmer erhält für die Nutzung eines Programms jährlich im Voraus zum 1.10. eines Jahres eine Gebühr i.H.v. 10 000 € brutto. Die Laufzeit des Vertrags endet entsprechend zum 30.9. des Folgejahres.

Bei Vereinnahmung des Entgelts im Oktober 2020 erklärte der Unternehmer den Umsatz mit dem ab dem 1.7.2020 geltenden Steuersatz von 16 %. Bei Leistungsausführung (30.9.2021) muss der Unternehmer jedoch den ab 1.1.2021 geltenden Steuersatz von 19 % anwenden. Die entsprechende Nachsteuer i.H.v. 217,33 € ist in Zeile 58 einzutragen.

Berechnung: 1 596,64 € Steuer zu 19 % abzüglich der bereits erklärten und abgeführten Steuer von 1 379,31 € zu 16 % = 217,33 €.

2263 In **Zeile 60** ist die Summe der berechneten Steuer einzutragen und in **Zeile 152** zu übertragen.

5. Abschnitt D – Steuerfreie Umsätze (Zeilen 61–77)

a) Innergemeinschaftliche Lieferung (Zeilen 61–65)

– 3 –

Steuernummer:

Zeile	D. Steuerfreie Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben		Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer **volle EUR**
62	**Steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug**		
63	a) **Innergemeinschaftliche Lieferungen** (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) an Abnehmer **mit** USt-IdNr.	741	
64	neuer Fahrzeuge an Abnehmer **ohne** USt-IdNr.	744	
65	neuer Fahrzeuge außerhalb eines Unternehmens (§ 2a UStG)	749	

§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG entlastet den Liefergegenstand im sog. Ursprungsland von der Umsatzsteuer. Der Erwerber muss im sog. Bestimmungsland den innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern. Unter den Begriff der innergemeinschaftlichen Lieferung fallen neben Lieferungen auch das Verbringen zur eigenen Verfügung. **2264**

Beispiel:

Unternehmer B aus Berlin liefert zwei Maschinen, die eine an den Erwerber S in Spanien und die andere an den Erwerber R in Russland. Die Maschinen werden durch einen von B beauftragten Spediteur zum Bestimmungsort befördert.

In beiden Fällen ist Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG Berlin. Die Lieferungen sind in beiden Fällen steuerfrei. Bei der Lieferung an S handelt es sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung. Die Steuerbefreiung beruht auf § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a UStG. S schuldet die auf den Erwerb der Maschine. Auch die Lieferung an R ist steuerfrei, nach § 4 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 6 UStG. An der russischen Grenze sind die in Russland geschuldeten Eingangsabgaben zu entrichten.

Innergemeinschaftliche Lieferungen und Ausfuhrlieferungen haben zwar Gemeinsamkeiten. Sie unterscheiden sich aber bereits in der Zusammensetzung der befreiten Ausfuhrvorgänge. § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG befreit Ausfuhrlieferungen und Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG befreit nicht nur die eigentliche Lieferung und die funktionsändernde Lohnveredelung, sondern auch das Verbringen von Gegenständen (§ 3 Abs. 1a Nr. 1, § 6a Abs. 2 Nr. 1 UStG). Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass bei der Lieferung neuer Fahrzeuge auch Kleinunternehmer unter § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG fallen (vgl. § 19 Abs. 4 Satz 1 UStG). **2265**

Eine innergemeinschaftliche Lieferung (§ 6a Abs. 1 UStG) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind: **2266**

- Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet,
- der Abnehmer ist
  - ein in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasster Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
  - eine in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasste juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
  - bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs auch jeder andere Erwerber,

  und
- der Erwerb des Gegenstands der Lieferung unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung.
- Der Abnehmer i.S.d. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a oder b UStG muss gegenüber dem Unternehmer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte gültige USt-IdNr. verwenden.
- Der Gegenstand kann durch Beauftragte des Abnehmers vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein (§ 6a Abs. 1 Satz 2 UStG).
- Außerdem muss der Lieferer den beleg- und buchmäßigen Nachweis führen, dass die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind (§ 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a bis 17c UStDV).

§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und b UStG bestimmt, dass der Abnehmer der innergemeinschaftlichen Lieferung, soweit er ein Unternehmer ist oder eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, in einem anderen Mitgliedstaat (als dem Mitgliedstaat, in dem die innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wird), für Zwecke der USt erfasst ist. Das bedeutet, der Erwerber muss im Zeitpunkt der an ihn bewirkten Lieferung eine ihm von dem anderen Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr. besitzen. Weiterhin wird durch die Anfügung der Nr. 4 in § 6a Abs. 1 Satz 1 UStG das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung ausdrücklich davon abhängig gemacht, dass der Abnehmer i.S.d. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a oder b UStG gegenüber dem liefernden Unternehmer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte **2267**

USt-IdNr. verwendet hat. Die Verwendung einer ihm erteilten gültigen USt-IdNr. durch den Abnehmer wurde somit eine zusätzliche materiell-rechtliche Voraussetzung für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung.[1)]

Nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG ist eine innergemeinschaftliche Lieferung (§ 6a UStG) von der Umsatzsteuer befreit; dies gilt jedoch nicht, wenn der Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe der ZM (§ 18a UStG) nicht nachgekommen ist oder soweit er diese im Hinblick auf die jeweilige Lieferung unrichtig oder unvollständig abgegeben hat. Die Pflicht des Unternehmers, eine unrichtig oder unvollständig abgegebene ZM innerhalb eines Monats nach Erkennen des Fehlers nach § 18a Abs. 10 UStG zu berichtigen, bleibt unberührt.[2)]

Die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung wird versagt, wenn der liefernde Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe der ZM (§ 18a UStG) nicht, nicht vollständig und richtig im Hinblick auf die jeweilige Lieferung nachgekommen ist. Eine etwaige Versagung der Steuerbefreiung tritt zeitlich regelmäßig nach Bewirken des Umsatzes ein, weil die Abgabe einer ZM zu einer innergemeinschaftlichen Lieferung immer erst später (bis zum 25. Tag nach Ablauf jedes Kalendermonats – des Meldezeitraums –, in dem die innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wurde, § 18a Abs. 1 Satz 1 UStG) erfolgt und somit frühestens erst in diesem Zeitpunkt feststehen kann, ob die Abgabe der ZM ordnungsgemäß war. Außerdem ist der Unternehmer, der nachträglich erkennt, dass eine von ihm abgegebene ZM unrichtig oder unvollständig ist, verpflichtet, die ursprüngliche Meldung innerhalb eines Monats zu berichtigen (§ 18a Abs. 10 UStG). Die Richtigkeit und Vollständigkeit einer ZM stehen insbesondere auch im Hinblick auf diese Berichtigungsmöglichkeit regelmäßig erst in einem bestimmten zeitlichen Abstand zu der innergemeinschaftlichen Lieferung fest.

Berichtigt der Unternehmer eine ursprünglich unrichtig oder unvollständig abgegebene ZM (§ 18a Abs. 10 UStG), wirkt dies für Zwecke der Steuerbefreiung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurück. Entsprechendes gilt für die verspätete Abgabe einer richtigen und vollständigen Meldung.

2268 Das Verbringen eines Gegenstands aus dem Inland ist einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellt (§ 3 Abs. 1a UStG). Diese fiktive Lieferung ist nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a Abs. 2 UStG steuerfrei. Im anderen EU-Mitgliedstaat wird der verbrachte Gegenstand der Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb unterworfen. Werden Gegenstände im Inland oder aus dem Inland in das Drittlandsgebiet verbracht, sind diese Vorgänge nicht steuerbar.

Beispiel:

Der Unternehmer K aus Köln verbringt mit seinem eigenen Lkw Ersatzteile zu seinen nichtselbständigen Betriebsstätten in Ungarn und in Spanien, wo diese verbleiben. Die verbrachten Gegenstände haben jeweils Anschaffungskosten i.H.v. 10 000 €.

Die Verbringung der Gegenstände nach Ungarn ist im Inland nicht steuerbar. Die Verbringung der Gegenstände nach Spanien ist steuerbar. Es handelt sich um ein einer Lieferung gleichgestelltes Verbringen (§ 3 Abs. 1a Nr. 1 UStG). Ort der Lieferung ist Köln (§ 3 Abs. 7 UStG). Die fiktive Lieferung ist nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a Abs. 2 UStG steuerfrei. In Spanien muss K den innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern. In Zeile 63 sind nach diesem Beispiel 10 000 € einzutragen.

2269 Innergemeinschaftliche Lieferungen **verbrauchsteuerpflichtiger Ware** an andere Unternehmer und an juristische Personen sind auch dann nach § 6a UStG steuerfrei, wenn diese Abnehmer die Gegenstände **nicht** unter Angabe einer USt-IdNr. erwerben. Die Lieferer haben

- in **Zeile 63** = den Gesamtbetrag der Entgelte, und
- in der ZM = **nur** Lieferungen an Abnehmer mit USt-IdNr.

anzugeben.

aa) Belegnachweis (§ 17a UStDV)

2270 Die Voraussetzungen von § 6a Abs. 1 und 2 UStG müssen vom Unternehmer nachgewiesen werden (§ 6a Abs. 3 Satz 1 UStG). Dabei sind der Belegnachweis und der buchmäßige Nachweis eine unverzichtbare, materiell-rechtliche Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung.

Auf Grund unterschiedlicher Regelungen in den EU-Mitgliedstaaten betreffend die Nachweisführung für die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen wurden zum **1.1.2020** unionsweite Bedingungen festgelegt, unter denen der Gegenstand der Lieferung als in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert bzw. versendet gilt. Sind die in § 17a Abs. 1 UStDV genannten Bedingungen erfüllt, wird vermutet, dass der Liefergegenstand in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt ist. Der liefernde Unternehmer muss hierzu im Besitz bestimmter (Beleg-)Nachweise sein. Die hierfür notwendigen Belege werden abschließend in § 17a Abs. 2 UStDV aufgezählt. Die Finanzbehörde kann die Vermutung widerlegen.

Diese Nachweisregelung ergibt sich (als in den Mitgliedstaaten ab **1.12020** unmittelbar geltendes Recht) bereits aus Art. 45a DVO (EU) 282/2011 i.d.F. von Art. 1 DVO (EU) 2018/1912 des Rates vom 4.12.2018.[3)] Zum Zweck einer besseren Verständlichkeit dieser Bestimmung und zum Zweck einer besseren Rechtsanwendung wurde die Regelung des Art. 45a DVO (EU) 282/2011 in die UStDV aufgenommen. Materiell-rechtliche Änderungen gegenüber den diesbezüglichen Regelungen des Unionsrechts sind damit nicht verbunden.

1) Vgl. auch Abschn. 6a.1 Abs. 19 UStAE und BMF v. 9.10.2020, III C 3 – S 7140/19/10002 :007, BStBl I 2020, 1038.
2) Vgl. auch Abschn. 4.1.2 Abs. 2 und 3 UStAE und BMF v. 9.10.2020, III C 3 – S 7140/19/10002 :007, BStBl I 2020, 1038.
3) ABl. EU Nr. L 311, 10.

Die wichtigsten Vorschriften zum Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen werden im Folgenden dargestellt (vgl. auch Abschn. 6a.2 bis 6a.6 UStAE):

Die §§ 17a bis 17d UStDV regeln im Einzelnen, wie der Unternehmer die Nachweise der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu führen hat. § 17b Abs. 1 UStDV bestimmt in Form einer Generalklausel (Mussvorschrift), dass der Unternehmer im Geltungsbereich der UStDV durch Belege nachzuweisen hat, dass er oder der Abnehmer den Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat, wenn keine **Gelangensvermutung** nach § 17a Abs. 1 UStDV besteht.[1] Dies muss sich aus den Belegen leicht und eindeutig nachprüfbar ergeben. Der Unternehmer muss den Belegnachweis einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht zwingend mit einer Gelangensbestätigung nach § 17b Abs. 2 Nr. 2 UStDV oder mit den in § 17b Abs. 3 UStDV aufgeführten weiteren Nachweismöglichkeiten führen. Die Gelangensbestätigung ist eine mögliche Form des Belegnachweises, mit dem die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung für die FinVerw. eindeutig und leicht nachprüfbar sind. Gleiches gilt auch für die in § 17b Abs. 3 UStDV aufgeführten Belege, mit denen der Unternehmer anstelle der Gelangensbestätigung die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung nachweisen kann.

Dem Unternehmer steht es frei, den Belegnachweis mit allen geeigneten Belegen und Beweismitteln zu führen, aus denen sich das Gelangen des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet an den umsatzsteuerrechtlichen Abnehmer in der Gesamtschau nachvollziehbar und glaubhaft ergibt (Abschn. 6a.2 Abs. 6 UStAE).

2271 Führt der Unternehmer den Belegnachweis anhand der in § 17b Abs. 2 und 3 UStDV geregelten Nachweismöglichkeiten, ist der belegmäßige Nachweis als erfüllt anzuerkennen. Das Fehlen einer der in den Vorschriften des § 17b Abs. 2 und 3 UStDV aufgeführten Voraussetzungen führt jedoch nicht zwangsläufig zur Versagung der Steuerbefreiung. Der jeweils bezeichnete Nachweis kann auch durch andere Belege – z.B. durch die auf den Rechnungen ausgewiesene Anschrift des Leistungsempfängers als Belegnachweis des Bestimmungsorts nach § 17b Abs. 2 Nr. 2 Buchst. c UStDV – erbracht werden. Diese können nur dann als Nachweise anerkannt werden, wenn sich aus der Gesamtheit der Belege die innergemeinschaftliche Lieferung eindeutig und leicht nachprüfbar ergibt (§ 17b Abs. 1 Satz 2 UStDV) und die buchmäßig nachzuweisenden Voraussetzungen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sind (§ 17d Abs. 1 UStDV; vgl. Abschn. 6a.2 Abs. 8 UStAE).

2272 Der Unternehmer kann den Belegnachweis nach § 17b UStDV erforderlichenfalls bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG nachholen. Mit einer Rechnung nach § 17b Abs. 2 Nr. 1 UStDV, die nicht auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung hinweist, und/oder einer nicht gegenüber dem liefernden Unternehmer abgegebenen Spediteurversicherung nach Abschn. 6a.5 Abs. 9 und 10 UStAE, die den Unternehmer auch nicht namentlich bezeichnet, kann der Belegnachweis nach § 17b Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UStDV nicht geführt werden. In Fällen der innergemeinschaftlichen Lieferung eines Fahrzeugs i.S.d. § 1b Abs. 2 UStG müssen die Belege nach § 17b Abs. 2 Nr. 2 UStDV bzw. nach § 17b Abs. 3 Satz 1 UStDV zusätzlich die Fahrzeug-Identifikationsnummer des Fahrzeugs enthalten (Abschn. 6a.3 Abs. 1 UStAE).

2273 Die Begriffe des Orts des Erhalts des Liefergegenstands bzw. des Orts des Endes der Beförderung des Liefergegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet in § 17b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c UStDV sind dahingehend zu verstehen, dass aus den Belegen der jeweilige EU-Mitgliedstaat, in den der gelieferte Gegenstand im Rahmen der innergemeinschaftlichen Lieferung gelangt, und der dort belegene Bestimmungsort des Liefergegenstands (z.B. Stadt, Gemeinde) hervorgehen. Mit einer Bescheinigung des Kraftfahrt-Bundesamts, wonach ein vorgeblich innergemeinschaftlich geliefertes Fahrzeug nicht in Deutschland für den Straßenverkehr zugelassen ist, kann der Nachweis, dass ein Fahrzeug das Inland verlassen hat bzw. in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert worden ist, nicht geführt werden.

2274 Die Risiken hinsichtlich der Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die sich daraus ergeben, dass der Lieferer die Beförderung oder Versendung der Sache dem Erwerber überlässt, trägt grundsätzlich der liefernde Unternehmer. So kann der Unternehmer nicht mit Erfolg einwenden, er habe z.B. als Zwischenhändler in einem Reihengeschäft ein berechtigtes wirtschaftliches Interesse daran, den endgültigen Bestimmungsort des Liefergegenstands nicht nachzuweisen, um den Endabnehmer nicht preis geben zu müssen, zumal die Regelungen über die Nachweise bei der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen keine Sonderregelungen für Reihengeschäfte vorsehen. Auch ein Einwand des liefernden Unternehmers, dass er im Falle der Beförderung oder Versendung durch den Abnehmer in einem Reihengeschäft keine verlässlichen Nachweise über den Bestimmungsort des Gegenstands führen könne, weil dieser ihm nur bekannt sein könne, wenn er selbst den Transportauftrag erteilt habe, ist nicht durchgreifend (Abschn. 6a.3 Abs. 2 UStAE).

2275 Dient der Verstoß gegen die Nachweispflichten nach § 6a Abs. 3 UStG aber dazu, die Identität des Abnehmers der innergemeinschaftlichen Lieferung zu verschleiern, um diesem im Bestimmungsmitgliedstaat eine Mehrwertsteuerhinterziehung zu ermöglichen, kann der Unternehmer die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung auch nicht auf Grund des objektiven Nachweises ihrer Voraussetzungen in Anspruch nehmen.[2]

1) Vgl. Abschn. 6a.3a UStAE und BMF v. 9.10.2020, III C 3 – S 7140/19/10002 :007, BStBl I 2020, 1038.
2) Vgl. BFH v. 17.2.2011, V R 30/10, BStBl II 2011, 769 und EuGH v. 7.12.2010, C-285/09, BStBl II 2011, 846.

2276 Nach § 17b Abs. 2 Satz 1 UStDV (die sog. **Gelangensbestätigung**) gilt in den Fällen, in denen der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat, insb. ein Nachweis, den der Unternehmer hierüber wie folgt führt, als eindeutig und leicht nachprüfbar:

- durch das Doppel der Rechnung (§§ 14, 14a UStG) und
- durch eine Bestätigung des Abnehmers, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist (Gelangensbestätigung). Diese Bestätigung hat folgende Angaben zu enthalten:
  - den Namen und die Anschrift des Abnehmers,
  - die Menge des Gegenstands der Lieferung und die handelsübliche Bezeichnung einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer bei Fahrzeugen i.S.d. § 1b Abs. 2 UStG,
  - im Fall der Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer oder im Fall der Versendung durch den Abnehmer den Ort und den Monat des Erhalts des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet und im Fall der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer den Ort und den Monat des Endes der Beförderung des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet,
  - das Ausstellungsdatum der Bestätigung sowie
  - die Unterschrift des Abnehmers oder eines von ihm zur Abnahme Beauftragten. Bei einer elektronischen Übermittlung der Gelangensbestätigung ist eine Unterschrift nicht erforderlich, sofern erkennbar ist, dass die elektronische Übermittlung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder des Beauftragten begonnen hat (Abschn. 6a.4 Abs. 1 UStAE).

Weitere Einzelheiten ergeben sich aus Abschn. 6a.4 UStAE.

2277 Nach § 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a UStDV kann der Unternehmer in den Fällen, in denen er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet hat, den Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung durch einen Versendungsbeleg, insb. durch einen handelsrechtlichen Frachtbrief, der vom Auftraggeber des Frachtführers unterzeichnet ist und die Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts des Gegenstands der Lieferung enthält, durch ein Konnossement oder durch Doppelstücke des Frachtbriefs oder des Konnossements führen (Abschn. 6a.5 Abs. 1 UStAE). Weitere Einzelheiten enthält Abschn. 6a.5 UStAE.

2278 Nach § 17b Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 UStDV kann der Unternehmer bei der innergemeinschaftlichen Lieferung von Fahrzeugen, die durch den Abnehmer befördert werden und für die eine Zulassung für den Straßenverkehr erforderlich ist, den Nachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung durch einen Nachweis über die Zulassung des Fahrzeugs auf den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat der Lieferung führen; dabei ist eine einfache Kopie der Zulassung ausreichend. Der Nachweis der Zulassung muss die Fahrzeug-Identifikationsnummer enthalten. Ein Nachweis der Zulassung des Fahrzeugs im übrigen Gemeinschaftsgebiet auf eine andere Person als den Erwerber, d.h. den Abnehmer der Lieferung, ist kein ausreichender Nachweis (Abschn. 6a.5 Abs. 16 und 17 UStAE).

2279 In Bearbeitungs- oder Verarbeitungsfällen im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Lieferungen hat der liefernde Unternehmer den Belegnachweis durch Belege nach § 17b UStDV zu führen, die zusätzlich die in § 11 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 UStDV bezeichneten Angaben enthalten (§ 17c Satz 2 UStDV). Abschn. 6.8 UStAE ist entsprechend anzuwenden (Abschn. 6a.6 UStAE).

Beratungshinweis:
Sollten zu Beginn einer Betriebsprüfung oder Umsatzsteuer-Sonderprüfung einzelne Belege fehlen, ist das unschädlich. Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen kann der Belegnachweis noch später im Rahmen des Rechtsstreits vor dem Finanzgericht nachgeholt werden.

bb) Buchnachweis (§ 17d UStDV)

2280 Neben dem Belegnachweis muss der Lieferer nach § 6a UStG noch einen ausreichenden Buchnachweis über die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit vorliegen haben (§ 17d UStDV). Aus der Buchführung müssen sich eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben (vgl. § 17d Abs. 1 und 2 UStDV):

- die ausl. USt-IdNr.,
- der Name und die Anschrift des Abnehmers,
- der Name und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers, wenn es sich um eine Abholung in einer für den Einzelhandel typischen Weise handelt,
- der Gewerbezweig oder der Beruf des Abnehmers,
- die handelsübliche Bezeichnung, bei Fahrzeugen i.S.d. § 1b Abs. 2 UStG zusätzlich die Fahrzeug-Identifikationsnummer, und die Menge der gelieferten Gegenstände,
- der Tag der Lieferung,
- das vereinbarte bzw. vereinnahmte Entgelt und der Tag der Vereinnahmung,
- die Art und den Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung der Liefergegenstände in das übrige Gemeinschaftsgebiet,

– die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet,

– der Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Weitere Einzelheiten ergeben sich aus Abschn. 6a.7 UStAE.

cc) Gutglaubensschutzregelung

2281 § 6a Abs. 4 UStG ergänzt den Buch- und Belegnachweis nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a bis 17d UStDV. Danach wird die Steuerbefreiung gewährt, wenn die buch- und belegmäßigen Nachweise nicht den Tatsachen entsprechen, weil die Aufzeichnungen und Belege auf unrichtige Angaben des Abnehmers beruhen und der Lieferer die Unrichtigkeit dieser Angaben, auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Die Beweislast für die Beachtung der Sorgfaltspflichten trägt der Lieferer, § 6a Abs. 4 UStG kommt jedoch nur dann zum Tragen, wenn der Ort der Lieferung im Inland liegt. Zu den Sorgfaltspflichten zählt auch, dass der liefernde Unternehmer die vom Abnehmer erstmalig angegebene USt-IdNr. sowie den Namen und die Anschrift ihres Inhabers nach § 18e UStG durch das BZSt bestätigen zu lassen hat. Nähere Einzelheiten zur Gewährung von Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 UStG sind aus Abschn. 6a.8 UStAE ersichtlich.

Beratungshinweis:

Die FinVerw.[1] hält zwar weiterhin am Buchnachweis der richtigen USt-IdNr. des richtigen Abnehmers fest, nimmt aber dem leistenden Unternehmer in bestimmten Fällen das Risiko ab, wenn für ihn nicht erkennbar statt seines zivilrechtlichen Vertragspartners ein anderer abweichend von den zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen der tatsächliche Abnehmer ist. Stellt also das FA fest, dass tatsächlich ein anderer als der im zivilrechtlichen Vertrag angegebene Partner der tatsächliche Abnehmer i.S.d. § 17c Abs. 1 UStDV ist oder gibt es hierfür triftige Anhaltspunkte, obliegt es dem leistenden Unternehmer nach den Grundsätzen der Feststellungslast (vgl. § 88 AO) nachzuweisen, dass dies für ihn nicht erkennbar war. Der leistende Unternehmer muss also nachweisen, dass für ihn das Auftreten eines anderen Abnehmers als des Vertragspartners nicht erkennbar war und dass er nicht damit rechnete oder rechnen musste, dass der Vertragspartner im Bestimmungsland seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommen würde.

Auf die Behandlung durch die FinVerw. anderer EU-Mitgliedstaaten sollte in finanzgerichtlichen Verfahren verwiesen werden. Meines Erachtens kann es deutschen Unternehmen nicht angelastet werden, dass in anderen EU-Mitgliedstaaten anscheinend ohne nähere Prüfung USt-IdNrn. erteilt werden, und diese auch bei fehlender Anmeldung von USt auf den innergemeinschaftlichen Erwerb nicht überprüft und erst bei Ermittlungen der deutschen FinVerw. unter Hinweis auf eine Briefkastenfirma oder Domizilgesellschaft widerrufen werden.

dd) Konsignationslager

2282 Mit Art. 1 Nr. 1 der Richtlinie 2018/1910 des Rates vom 4.12.2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten[2] wurde eine ab **1.1.2020** geltende EU-einheitliche Regelung zur Behandlung des innergemeinschaftlichen Verbringens von Waren in ein Auslieferungslager in einem anderen Mitgliedstaat geschaffen. Zentrale Vorschrift ist dabei Art. 17a MwStSystRL. Mit § 6b UStG wurde (neben den Änderungen von § 1a UStG und § 3 Abs. 1a UStG) diese unionsrechtliche Regelung in nationales Recht umgesetzt.

2283 § 6b Abs. 1 UStG regelt, unter welchen Voraussetzungen von der Konsignationslagerregelung auszugehen ist. Ausgangspunkt dieser Regelung ist, dass ein Gegenstand aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat transportiert wird (grenzüberschreitendes innergemeinschaftliches Verbringen) mit dem Zweck, dass der Gegenstand erst im Ankunftsmitgliedstaat (nach seinem Transport dorthin) verkauft wird. § 6b Abs. 1 UStG führt in seinen Nrn. 1 bis 4 abschließend und kumulativ die Voraussetzungen auf, die zur Anwendbarkeit der Konsignationslagerregelung führen.

2284 § 6b Abs. 2 UStG regelt die Rechtsfolge, die sich aus der Konsignationslagerregelung ergibt, in Form einer Fiktion. Wenn die Voraussetzungen nach § 6b Abs. 1 UStG erfüllt sind, wird zum Zeitpunkt der Lieferung des Gegenstands an den Erwerber, sofern diese Lieferung innerhalb der 12-Monatsfrist nach § 6b Abs. 3 UStG bewirkt wird, die Lieferung an den Erwerber einer im Abgangsmitgliedstaat steuerbaren und steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung (§ 6a UStG) gleichgestellt. Überdies wird die Lieferung an den Erwerber einem im Bestimmungsmitgliedstaat steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1a Abs. 1 UStG) gleichgestellt. Die Gleichstellung mit einer im Abgangsmitgliedstaat bewirkten innergemeinschaftlichen Lieferung bedeutet insbesondere, dass diese Lieferung ohne weitere Nachweisvoraussetzungen steuerfrei ist. Neben den Aufzeichnungen nach § 6b Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 22 Abs. 4f UStG bzw. der Angabe der USt-IdNr. des Erwerbers nach § 6b Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 18a Abs. 1 i.V.m. Abs. 6 Nr. 3 und Abs. 7 Nr. 2a UStG muss der Unternehmer somit keine weiteren Nachweise führen, um die Steuerbefreiung seiner innergemeinschaftlichen Lieferung anwenden zu können.

2285 § 6b Abs. 3 UStG regelt den Ausschluss von der Rechtsfolge der Konsignationslagerregelung nach § 6b Abs. 2 UStG. Wird die Lieferung an den Erwerber nicht binnen 12 Monaten nach dem Ende des Warentransports vom Abgangsmitgliedstaat in den Bestimmungsmitgliedstaat bewirkt und ist keine der Voraussetzungen des § 6b Abs. 6 UStG erfüllt, gilt der Warentransport als das einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellte Verbringen (§ 6a Abs. 2 i.V.m. § 3 Abs. 1a UStG) mit den entsprechenden Folgen, die bisher bereits für die Fälle des innergemeinschaftlichen Verbringens gelten. Der Zeitpunkt, zu dem dieses innergemeinschaftliche Verbringen in der Regelung fingiert wird, ist der Tag nach Ablauf des Zeitraums von 12 Monaten nach dem Ende des Warentransports vom Abgangsmitgliedstaat in den Bestimmungsmitgliedstaat.

1) Vgl. Abschn. 6a.7 UStAE.
2) ABl. EU 2018 Nr. L 311, 3.

2286 § 6b Abs. 4 UStG regelt eine Rückausnahme vom Ausschluss von der Rechtsfolge der Konsignationslagerregelung nach § 6b Abs. 3 UStG. Ein innergemeinschaftliches Verbringen wird danach nicht fingiert, wenn die vom Unternehmer beabsichtigte Lieferung der in den Bestimmungsmitgliedstaat transportierten Ware nicht bewirkt wird und die Ware binnen 12 Monaten nach dem Ende des Warentransports aus dem Bestimmungsmitgliedstaat in den Abgangsmitgliedstaat zurückgelangt und wenn der Unternehmer dieses Zurückgelangen nach Maßgabe des § 22 Abs. 4f UStG gesondert aufzeichnet.

2287 § 6b Abs. 5 UStG regelt den Fall, dass statt des ursprünglich vorgesehenen Erwerbers ein anderer Unternehmer die in den Bestimmungsmitgliedstaat transportierte Ware kauft. Auch dabei handelt es sich um eine Rückausnahme vom Ausschluss von der Rechtsfolge der Konsignationslagerregelung nach § 6b Abs. 3 UStG. Tritt binnen 12 Monaten nach dem Ende des Warentransports in den Bestimmungsmitgliedstaat ein anderer Unternehmer an die Stelle des ursprünglich vorgesehenen Erwerbers, gilt in diesem Zeitpunkt des Eintritts § 6b Abs. 4 UStG sinngemäß, d.h., ein innergemeinschaftliches Verbringen wird bezüglich des Warentransports nicht fingiert, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen: Der andere Unternehmer (der neue Erwerber) hat (zum Zeitpunkt des Eintritts) gegenüber dem Unternehmer die ihm vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilte USt-IdNr. verwendet, dem Unternehmer ist zu diesem Zeitpunkt der vollständige Name und die vollständige Anschrift des neuen Erwerbers bekannt und der Unternehmer zeichnet den Erwerberwechsel nach Maßgabe des § 22 Abs. 4f UStG gesondert auf.

2288 § 6b Abs. 6 UStG regelt den Fall, dass eine der Voraussetzungen gem. § 6b Abs. 1 UStG (die in den Bestimmungsmitgliedstaat transportierte Ware soll an einen bestimmten Erwerber verkauft werden) oder des § 6b Abs. 5 UStG (ein anderer als der ursprünglich vorgesehene Erwerber soll die Ware kaufen) binnen eines Zeitraums von 12 Monaten nach Ende des Warentransports wegfällt. Am Tag dieses Ereignisses gilt der ursprüngliche Warentransport wiederum als das einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellte Verbringen (gleiche Rechtsfolge wie nach § 6b Abs. 3 UStG). Solche Fälle können z.B. vorliegen, wenn die Ware binnen 12 Monaten an einen Dritten, der nicht mit dem ursprünglich vorgesehenen Erwerber identisch ist, verkauft wird und auch kein Fall des Erwerberwechsels nach § 6b Abs. 5 UStG vorliegt. Auslöser der Rechtsfolge eines innergemeinschaftlichen Verbringens kann aber z.B. auch sein, dass der Unternehmer binnen 12 Monaten nach Ende des Warentransports im Bestimmungsmitgliedstaat ansässig wird. Weiter regelt die Bestimmung den Fall, dass die Ware vor ihrer Lieferung oder bei der Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat als den Abgangsmitgliedstaat oder in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet wird. Auch für diesen Fall wird der ursprüngliche Warentransport in den Bestimmungsmitgliedstaat einem innergemeinschaftlichen Verbringen gleichgestellt und das Verbringen gilt als an dem Tag vor dem Beginn des Warentransports in das Drittlandsgebiet oder in einen anderen Mitgliedstaat als den Ausgangsmitgliedstaat bewirkt. Schließlich regelt die Vorschrift noch die Fälle der Zerstörung, des Verlustes oder des Diebstahls der Ware nach ihrer Ankunft im Bestimmungsmitgliedstaat. Hier wird der ursprüngliche Warentransport einem innergemeinschaftlichen Verbringen gleichgestellt, das an dem Tag bewirkt gilt, an dem die Zerstörung, der Verlust oder der Diebstahl festgestellt wird.

Weitere Einzelheiten enthält Abschn. 6b.1 UStAE.[1)]

Hinweis:

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde in § 6b Abs. 3 und Abs. 6 Satz 1 UStG jeweils der Klammerzusatz „(§ 6a Absatz 1 Satz 2 in Verbindung mit § 3 Absatz 1a)“ in „(§ 6a Absatz 2 in Verbindung mit § 3 Absatz 1a)“ redaktionell mit Wirkung zum **29.12.2020** ersetzt.[2)]

Außerdem wurde durch das Jahressteuergesetz 2020 in § 18a Abs. 6 Nr. 3 UStG nach der Angabe „§ 6b Absatz 1“ die Wörter „oder 4 oder ein Erwerberwechsel nach § 6b Absatz 5“ eingefügt. Des Weiteren wird § 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 2a UStG neu gefasst. Die Änderungen traten mit Wirkung zum **29.12.2020** in Kraft. Zu den Tatbeständen, dass die von einem Unternehmer beabsichtigte Lieferung der in den Bestimmungsmitgliedstaat transportierten Ware innerhalb der Frist von 12 Monaten nicht bewirkt wird und die Ware in den Abgangsmitgliedstaat zurück gelangt (§ 6b Abs. 4 UStG) oder dass innerhalb von 12 Monaten nach dem Ende der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes an die Stelle des ursprünglich vorgesehenen Erwerbers ein anderer Erwerber tritt (§ 6b Abs. 5 UStG), in der ZM anzugeben sind, wurde keine entsprechende Regelung in § 18a UStG aufgenommen. Im Rahmen des beim BZSt bereits eingerichteten Verfahrens zur Meldung von Lieferungen im Rahmen eines Konsignationslagers ist eine Meldung der genannten Tatbestände vorgesehen und die entsprechenden Angaben werden von den Unternehmen auch vorgenommen. Aus Gründen der Rechtsicherheit und -klarheit erfolgt deshalb eine entsprechende Ergänzung des § 18a UStG.

ee) Zusammenfassende Meldung – ZM

2289 Die in **Zeile 63** angegebenen innergemeinschaftlichen Lieferungen und die in **Zeile 92** angegebenen innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfte hat der Unternehmer in der unter seiner USt-IdNr. beim BZSt abzugebenden ZM zu melden. Nach § 18a Abs. 1 UStG ist grundsätzlich Meldezeitraum das Kalendervierteljahr oder unter den Voraussetzungen des § 18a Abs. 6 UStG das Kalenderjahr. ZM werden nur für die Meldezeiträume verlangt, in denen innergemeinschaftliche Warenlieferungen oder Warenbewegungen ausgeführt wurden.

2290 Die in **Zeile 63** und **Zeile 92** angegebenen innergemeinschaftlichen Lieferungen und innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts sind unter Angabe der USt-IdNrn. der Abnehmer zusammenzufassen und ggf. gesondert zu melden.

1) Vgl. auch BMF v. 10.12.2021, III C 3 – S 7146/20/10001 :005, BStBl I 2021, 2492.
2) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.

Beispiel:

Im 1. Kalendervierteljahr 2021 (Meldezeitraum) hat der Unternehmer folgende Umsätze erklärt:

USt-IdNr. BE 124356789	50 000 € (in Zeile 63 enthalten)
USt-IdNr. BE 123456789	25 000 € (in Zeile 63 enthalten)
USt-IdNr. AT U23456789	40 000 € (in Zeile 92 enthalten)
USt-IdNr. AT U23456789	35 000 € (in Zeile 92 enthalten)

In der ZM sind folgende Eintragungen vorzunehmen:

Spalte 1	Spalte 2	Spalte 3
USt-IdNr. Kunde	Bemessungsgrundlage	Dreiecksgeschäfte
BE 123456789	75 000	leer
AT U23456789	40 000	leer
AT U 23456789	35 000	leer

2291 Die ZM ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (§ 18a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 UStG). Informationen zur elektronischen Übermittlung sind unter den Internet-Adressen www.elster.de oder www.bzst.de abrufbar. Zur Vermeidung von unbilligen Härten kann das zuständige FA auf Antrag zulassen, dass die ZM in herkömmlicher Form – auf Papier – nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben werden (§ 18a Abs. 5 Satz 1 UStG). Dem Antrag ist insb. dann zuzustimmen, wenn für den Unternehmer die Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Dies ist insb. der Fall, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine elektronische Übermittlung des amtlichen Datensatzes nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre oder wenn der Unternehmer nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen (§ 150 Abs. 8 AO). Soweit das FA nach § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG auf eine elektronische Übermittlung der Voranmeldung verzichtet hat, gilt dies auch für die Abgabe der ZM.[1] Die in der ZM gemeldeten Umsätze sind grundsätzlich auch zur Intrahandelsstatistik zu melden. Informationen hierzu sowie Meldevordrucke sind beim zuständigen **Statistischen Bundesamt** erhältlich.[2]

Zu weiteren Einzelheiten zur Zusammenfassenden Meldung – ZM siehe → Rz. 2791.

2292 In **Zeile 63** und in **Zeile 92** sind entsprechend in der ZM die in dem Zeitraum vom 1.1. bis zum 30.11.2021 ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen und Dreiecksgeschäfte zu erklären. Im Dezember 2021 ausgeführte Lieferungen sind nur dann zu erklären, wenn die Rechnungen über innergemeinschaftliche Lieferungen und Dreiecksgeschäfte noch im Kj. 2021 ausgestellt werden. Danach sind die im Dezember 2020 bewirkten Umsätze nur dann für das Kj. 2021 zu erklären, wenn die Rechnungen über die Lieferungen erst nach dem 31.12.2020 erteilt worden sind.

Beispiel:

Unternehmer K aus Köln hat an dem in Spanien ansässigen Unternehmer S an unterschiedlichen Tagen im Dezember 2021 Waren i.H.v. jeweils 15 000 € geliefert. Über einen Teil der Lieferung erteilt K am 6.12.2021 und über den Rest der Lieferung am 5.1.2022 Rechnungen. Nur der erste Umsatz ist in **Zeile 63** zu erklären und in der ZM 2021 zu melden. Der zweite Umsatz ist in **Zeile 63** der Umsatzsteuererklärung bzw. in der Umsatzsteuer-Voranmeldung Januar oder für das Kalendervierteljahr 2022 anzumelden und in der ZM 2022 zu melden.

2293 Werden innergemeinschaftliche Lieferungen in **ausl. Währung** in Rechnung gestellt, sind die maßgebenden Umsatzsteuer-Umrechnungskurse (vgl. § 16 Abs. 5 Satz 1 bis 3 UStG) im Zeitpunkt der Ausführung oder im Zeitpunkt, in dem das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vor Ausführung der Leistung vereinnahmt wird, anzuwenden.

2294 In **Zeile 64** sind Lieferungen **neuer Fahrzeuge** (→ Rz. 2327 ff.) an Abnehmer **ohne** USt-IdNr. zu erklären.

2295 In **Zeile 65** sind innergemeinschaftliche Lieferungen neuer Fahrzeuge durch Nichtunternehmer und Unternehmer außerhalb ihres Unternehmens zu erklären (→ Rz. 2327 ff.). Über die in den **Zeilen 64 und 65** einzutragenden Umsätze ist für jede innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs eine Meldung nach der Fahrzeuglieferungs-Meldepflichtverordnung an das BZSt zu übermitteln.

Beratungshinweis:

Auf Grund der auf § 18c UStG gestützten Fahrzeuglieferungs-Meldepflichtverordnung – FzgLiefgMeldV – vom 18.3.2009[3] sind Unternehmer i.S.d. § 2 UStG oder Fahrzeuglieferer i.S.d. § 2a UStG verpflichtet, bis zum 10. Tag nach Ablauf eines jeden Kalendervierteljahres (Meldezeitraum), in dem sie innergemeinschaftliche Lieferungen neuer Fahrzeuge an Abnehmer ohne USt-IdNr. ausgeführt haben, für jedes Fahrzeug eine Meldung dem BZSt zu übermitteln.

1) Vgl. Abschn. 18a.1 Abs. 4 UStAE.
2) Statistisches Bundesamt, 65180 Wiesbaden, sowie unter www.destatis.de.
3) FzgLiefgMeldV v. 18.3 2009, BGBl. I 2009, 630 = BStBl I 2009, 472.

b) Weitere steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug (Zeilen 66–71)

66	b) **Weitere steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug** (z. B. nach § 4 Nr. 1 Buchst. a, 2 bis 7 UStG)		
67	**Ausfuhrlieferungen** und Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 4 Nr. 1 Buchst. a UStG)		
68	Umsätze nach § _____ UStG		
69	Umsätze im Sinne des Offshore-Steuerabkommens, des Zusatzabkommens zum NATO-Truppenstatut und des Ergänzungsabkommens zum Protokoll über die NATO-Hauptquartiere		
70	Reiseleistungen nach § 25 Abs. 2 UStG		
71	Summe der Zeilen 67 bis 70	237	

2296 In **Zeile 67** sind Eintragungen zu steuerfreien Ausfuhrlieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 6 UStG) und Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 4 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 7 UStG) vorzunehmen.

aa) Ausfuhrlieferungen

2297 **Ausfuhrlieferungen** i.S.d. § 6 UStG sind nach § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Erste Voraussetzung für eine Ausfuhrlieferung ist, dass bei einer Lieferung der Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet wird. Von entscheidender Bedeutung ist, in wessen Namen die Warenbewegung durchgeführt wird. Befördert oder versendet der Lieferer den Gegenstand in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG, ist die Lieferung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG befreit. In diesem Fall ist für die Steuerbefreiung kein ausl. Abnehmer erforderlich. Befördert oder versendet der Abnehmer den Gegenstand in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG, ist die Lieferung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG befreit, wenn der Abnehmer ein ausl. Abnehmer ist. Wird der Gegenstand in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete befördert oder versendet, ist die Lieferung unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 3 UStG befreit.

2298 Nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a UStG liegt eine Ausfuhrlieferung vor, wenn bei einer Lieferung der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete befördert oder versendet hat und der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat und dieser nicht ausschließlich oder nicht zum Teil für eine nach § 4 Nr. 8 bis 27 und 29 UStG steuerfreie Tätigkeit verwendet werden soll. Hierdurch wird sichergestellt, dass Lieferungen an Abnehmer nicht entlastet werden, wenn die Abnehmer in einer Freizone unternehmerisch tätig sind und die gelieferten Gegenstände für Ausgangsumsätze verwenden, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

2299 Ein ausl. Abnehmer im Sinne dieser Vorschrift ist ein Abnehmer, der seinen Wohnort oder Sitz im Ausland, ausgenommen die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete, hat. Entsprechendes gilt für eine ausl. Zweigniederlassung eines im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässigen Unternehmers, wenn die Zweigniederlassung das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat (§ 6 Abs. 2 UStG). Grundsätzlich ist die Person Abnehmer, die der zivilrechtliche Vertragspartner des Lieferers gewesen ist.

2300 Der Unternehmer hat die Ausfuhr durch Belege nachzuweisen (§ 6 Abs. 4 UStG und §§ 8 bis 11 UStDV).

Die Vorlage der Belege reicht jedoch für die Annahme einer Ausfuhrlieferung nicht in jedem Fall aus. Die geforderten Unterlagen bilden nur die Grundlage einer sachlichen Prüfung auf die inhaltliche Richtigkeit der Angaben. Für die Führung des Ausfuhrnachweises hat der Unternehmer in jedem Falle die Grundsätze des § 8 UStDV zu beachten (Mussvorschrift). Für die Form und den Inhalt des Ausfuhrnachweises enthalten die §§ 9 bis 11 UStDV Mussvorschriften. Der Unternehmer kann den Ausfuhrnachweis nur in besonders begründeten Einzelfällen auch abweichend von diesen Vorschriften führen, wenn

- sich aus der Gesamtheit der Belege die Ausfuhr eindeutig und leicht nachprüfbar ergibt (§ 8 Abs. 1 Satz 2 UStDV) und
- die buchmäßig nachzuweisenden Voraussetzungen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sind (§ 13 Abs. 1 Satz 2 UStDV).

Zu den besonders begründeten Einzelfällen gehören z.B. Funktionsstörungen der elektronischen Systeme der Zollverwaltung (vgl. Abschn. 6.5 Abs. 1 Satz 7 UStAE). Weitere Einzelheiten enthält Abschn. 6.5 Abs. 1 Satz 8 bis 10 UStAE.

2301 Aus den im Steuerrecht allgemein geltenden Grundsätzen der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes ergibt sich, dass die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung nicht versagt werden darf, wenn der liefernde Unternehmer die Fälschung des Ausfuhrnachweises, den der Abnehmer ihm vorlegt, auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht hat erkennen können. Ob die Grundsätze des Vertrauensschutzes die Gewährung der Steuerbefreiung gebieten, obwohl die Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung nicht erfüllt sind, kann nur im Billigkeitsverfahren entschieden werden. Hat der liefernde Unternehmer alle ihm zu Gebote stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen, um sicherzustellen, dass die von ihm getätigten Umsätze nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führen, ist das Verwaltungsermessen hinsichtlich der Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme auf Null reduziert (vgl. Abschn. 6.5 Abs. 6 UStAE).

Seit dem 1.7.2009 besteht EU-einheitlich die Pflicht zur Teilnahme am elektronischen Ausfuhrverfahren. In Deutschland steht hierfür das IT-System ATLAS-Ausfuhr (Automatisiertes Tarif- und Lokales Zollabwicklungssystem) zur Verfügung. Die Pflicht zur Abgabe elektronischer Anmeldungen betrifft alle Anmeldungen unabhängig vom Beförderungsweg (Straßen-, Luft-, See-, Post- und Bahnverkehr). Weitere Einzelheiten ergeben sich hierzu aus dem BMF-Schreiben v. 3.5.2010[1] und aus Abschn. 6.2 UStAE. Außerdem hat das BMF zur Anerkennung der Ausgangsvermerke im IT-Verfahren ATLAS als Ausfuhrnachweis für Umsatzsteuerzwecke ein Schreiben mit Mustern herausgegeben.[2] Zur Anerkennung von Ausgangsvermerken aus dem europäischen Ausland vgl. BMF v. 19.6.2015.[3] Wegen weiterer Einzelheiten vgl. Abschn. 6.7a und 6.9 Abs. 16 UStAE. **2302**

§ 6 Abs. 3a UStG schränkt die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Drittlands-Reiseverkehr durch zusätzliche Voraussetzungen ein. Bei diesem Reiseverkehr handelt es sich um die Fälle, in denen der Abnehmer Waren zu nichtunternehmerischen Zwecken erwirbt und im persönlichen Reisegepäck in das Drittlandsgebiet verbringt. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass der Gesamtwert der Lieferung einschließlich USt 50 € übersteigt. Zum „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. Als Reise sind auch Einkaufsfahrten und der Berufsverkehr anzusehen. Ein Fahrzeug, seine Bestandteile und sein Zubehör sind kein persönliches Reisegepäck. Keine Ausfuhr im Reiseverkehr liegt vor, wenn der Käufer die Ware durch einen Spediteur, durch Bahn oder Post oder durch einen sonstigen Frachtführer in ein Drittland versendet.[4]

Beratungshinweis:

Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr sind erst dann von der USt befreit, wenn der Gesamtwert der Lieferung 50 € übersteigt (vgl. § 6 Abs. 3a Satz 1 Nr. 3 UStG und Abschn. 6.11 Abs. 2 UStAE). Diese Begrenzung tritt zum Ende des Jahres außer Kraft, in dem die Ausfuhr- und Abnehmernachweise in Deutschland erstmals elektronisch erteilt werden (§ 6 Abs. 3a Satz 2 UStG). Weitere Einzelheiten zu dieser Wertgrenze enthält Abschn. 6.11 Abs. 3 bis 6 UStAE.

Informationen zur Umsatzbesteuerung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr enthält ein vom BMF herausgegebenes Merkblatt.[5]

Durch § 6 Abs. 5 UStG wird geregelt, dass die Bestimmungen zur Ausfuhrlieferung für den Lieferungen gleichgestellte Wertabgaben i.S.d. § 3 Abs. 1b UStG (→ Rz. 2215 ff.) nicht gelten. **2303**

Bei der Ausfuhr von Fahrzeugen i.S.d. § 1b Abs. 2 Nr. 1 UStG (Abschn. 1b.1 UStAE), die zum bestimmungsmäßigen Gebrauch im Straßenverkehr einer Zulassung bedürfen, muss der Beleg nach § 9 Abs. 1 UStDV bzw. nach § 10 Abs. 1 UStDV immer auch die Fahrzeug-Identifikationsnummer i.S.d. § 6 Abs. 5 Nr. 5 Fahrzeug-Zulassungsverordnung enthalten (§ 9 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStDV bzw. § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStDV), unabhängig davon, ob das Fahrzeug mit Hilfe eines Beförderungsmittels oder auf eigener Achse ausgeführt wird. Ob das ausgeführte Fahrzeug zum bestimmungsmäßigen Gebrauch im Straßenverkehr einer Zulassung bedarf, richtet sich dabei nach § 3 Abs. 1 und 2 Nr. 1 Fahrzeug-Zulassungsverordnung. Außerdem muss der Unternehmer bei der Ausfuhr eines solchen Fahrzeugs nach § 9 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStDV bzw. nach § 10 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStDV grds. zusätzlich über eine Bescheinigung über die Zulassung, die Verzollung oder die Einfuhrbesteuerung im Drittland verfügen. Dies gilt gem. § 9 Abs. 2 Satz 2 UStDV bzw. gem. § 10 Abs. 2 Satz 2 UStDV jedoch nicht in den Fällen, in denen das Fahrzeug **2304**

- mit einem Ausfuhrkennzeichen ausgeführt wird, das im Beleg nach § 9 Abs. 1 UStDV bzw. nach § 10 Abs. 1 UStDV aufgeführt ist, oder
- nicht i.S.d. Fahrzeug-Zulassungsverordnung auf öffentlichen Straßen in Betrieb gesetzt worden ist (vgl. § 3 und §§ 16 bis 19 Fahrzeug-Zulassungsverordnung) und nicht auf eigener Achse in das Drittlandsgebiet ausgeführt wird.

Weitere Einzelheiten hierzu vgl. Abschn. 6.6 Abs. 4a UStAE und Abschn. 6.7 Abs. 4 UStAE.

bb) Lohnveredelungen

Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 7 UStG) sind nach § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Eine Lohnveredelung an einem Gegenstand der Ausfuhr liegt vor, wenn bei einer Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstands der Auftraggeber den Gegenstand zum Zweck der Bearbeitung oder Verarbeitung in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt oder zu diesem Zweck im Gemeinschaftsgebiet erworben hat und der Gegenstand nach der Be- oder Verarbeitung entweder durch den Unternehmer (Auftragnehmer) oder den Auftraggeber ins Drittland befördert oder versendet wird. Dabei sind folgende Fälle zu unterscheiden: **2305**

- Der Unternehmer befördert oder versendet den bearbeiteten oder verarbeiteten Gegenstand in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG, also Freihäfen sowie Gewässer und Watte zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie (§ 7 Abs. 1 Nr. 1 UStG).
- Der Auftraggeber befördert oder versendet den bearbeiteten oder verarbeiteten Gegenstand in das Drittlandsgebiet. Voraussetzung ist dann jedoch, dass er ein ausl. Auftraggeber ist (§ 7 Abs. 1 Nr. 2 UStG).

1) Vgl. BMF v. 3.5.2010, IV D 3 – S 7134/07/10003, BStBl I 2010, 497.
2) Vgl. BMF v. 23.1.2015, IV D 3 – S 7134/07/10003-02, BStBl I 2015, 144.
3) Vgl. BMF v. 19.6.2015, IV D 3 – S 7134/14/10001, BStBl I 2015, 559.
4) Vgl. Abschn. 6.11 Abs. 1 UStAE.
5) Anlage 1 zum BMF v. 10.1.2020, III C 3 – S 7133/19/10002 :004, BStBl I 2020, 186.

– Der Unternehmer befördert oder versendet den bearbeiteten oder verarbeiteten Gegenstand in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete. Voraussetzung ist dann jedoch, dass der Auftraggeber entweder ein ausl. Auftraggeber oder ein Unternehmer ist, der im Inland oder in den bezeichneten Gebieten ansässig ist und den bearbeiteten oder verarbeiteten Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens verwendet (§ 7 Abs. 1 Nr. 3 UStG).

In allen Fällen kann der bearbeitete oder verarbeitete Gegenstand durch weitere Beauftragte vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein (§ 7 Abs. 1 Satz 2 UStG). Bei Werkleistungen i.S.d. § 3 Abs. 10 UStG gilt § 7 Abs. 1 UStG entsprechend (§ 7 Abs. 3 UStG).

2306 Ein ausl. Auftraggeber i.S. dieser Vorschrift ist ein Auftraggeber, der seinen Wohnort oder Sitz im Ausland, ausgenommen die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete, hat. Entsprechendes gilt für eine ausl. Zweigniederlassung eines im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässigen Unternehmers, wenn die Zweigniederlassung das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat (§ 7 Abs. 2 i.V.m. § 6 Abs. 2 UStG).

2307 Der Unternehmer hat die Ausfuhr durch Belege nachzuweisen (§ 7 Abs. 4 UStG und §§ 8 bis 12 UStDV). Für die Führung des Ausfuhrnachweises hat der Unternehmer in jedem Falle die Grundsätze des § 8 UStDV zu beachten (Mussvorschrift). Für die Form und den Inhalt des Ausfuhrnachweises enthalten die §§ 9 bis 11 UStDV Sollvorschriften. Der Unternehmer kann den Ausfuhrnachweis nur in besonders begründeten Einzelfällen auch abweichend von diesen Vorschriften führen.[1)]

2308 Hat 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. Die Versandbestätigung des versendenden Vertreters kann auch auf elektronischem Weg übermittelt werden; bei einer elektronischen Übermittlung der Versandbestätigung ist eine Unterschrift nicht erforderlich, sofern erkennbar ist, dass die elektronische Übermittlung im Verfügungsbereich des Ausstellers begonnen hat. Abschn. 6a.4 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 6 ist entsprechend anzuwenden (vgl. Abschn. 7.2 Abs. 1 Satz 3 bis 5 und 4 UStAE).[2)]

2309 Nach § 13 Abs. 1 UStDV hat der Unternehmer bei Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr die Voraussetzungen der Steuerbefreiung buchmäßig nachweisen (sog. Buchnachweis). Dabei müssen die Voraussetzungen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein (Mussregelung). In § 13 Abs. 2 UStDV ist aufgeführt, welche Daten der Unternehmer regelmäßig aufzuzeichnen hat. § 13 Abs. 3 bis 6 UStDV enthalten für bestimmte Sachverhalte Sollregelungen für den Buchnachweis.

2310 Einzelheiten zu den Nachweispflichten für Ausfuhrlieferungen (§§ 9 bis 11, 13 und 17 UStDV) enthalten die Abschn. 6.2, 6.5 bis 6.11 und Abschn. 7.3 UStAE.

2311 Durch § 7 Abs. 5 UStG wird geregelt, dass die Bestimmungen zur Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr nicht für die sonstigen Leistungen gleichgestellten Wertabgaben i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG (→ Rz. 2215 ff.) gelten.

Beratungshinweis:
Zu beachten ist, dass die Steuerbefreiung für – Ausfuhrlieferungen für Werklieferungen an eingeführten oder im Gemeinschaftsgebiet erworbenen Gegenständen – anders als die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 7 UStG bei Werkleistungen (Lohnveredelungen) – ohne Rücksicht darauf in Betracht kommt, zu welchem Zweck die Gegenstände eingeführt oder erworben worden sind. Deshalb ist für die Frage, ob für einen Umsatz Steuerfreiheit gewährt werden kann, insb. bei Reparaturen beweglicher körperlicher Gegenstände häufig von entscheidender Bedeutung, ob der Umsatz eine Werklieferung oder eine Werkleistung (Lohnveredelung) darstellt.[3)]

2312 **Zeile 68** enthält für alle anderen steuerfreien Umsätze mit Vorsteuerabzug eine Eintragungsmöglichkeit. In dem freien Feld sollte bzw. sollten die Befreiungsvorschriften eingetragen werden. Hierbei kann es sich um nachfolgende Umsätze handeln:

– Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt (§ 4 Nr. 2 i.V.m. § 8 UStG);
– grenzüberschreitende Beförderungen von Gegenständen in das Drittlandsgebiet und Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr sowie andere sonstige Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr, der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen (§ 4 Nr. 3 UStG);
– Lieferung von Gold an Zentralbanken (§ 4 Nr. 4 UStG);
– Vermittlung
  – der vorstehend bezeichneten Umsätze;
  – der grenzüberschreitenden Beförderung von Personen mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen;
  – der ausschließlich im Drittlandsgebiet bewirkten Umsätze;
  – der nach § 3 Abs. 8 UStG als im Inland ausgeführt geltenden Umsätze;

1) Vgl. Abschn. 7.2 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abschn. 6.5 Abs. 1 UStAE.
2) Vgl. Abschn. 7.2 Abs. 1 Satz 3 bis 5 und 4 UStAE.
3) Vgl. auch nähere Erläuterungen in Abschn. 7.4 UStAE.

– der Lieferung von Anlagegold i.S.d. § 25c UStG, soweit es sich nicht um Ausfuhrlieferungen (→ Rz. 2296) oder um innergemeinschaftliche Lieferungen (→ Rz. 2264) handelt. Lieferungen von unbearbeitetem Gold, von Zahngold und von Goldschmuck unterliegen der Umsatzsteuer;

– Lieferungen, ausgenommen neuer Fahrzeuge (→ Rz. 2327 ff.), und sonstige Leistungen an im EU-Ausland ansässigen NATO-Streitkräfte, ständige diplomatische Missionen und berufskonsularische Vertretungen und an zwischenstaatliche Einrichtungen (z.B. Europarat in Straßburg). Steuerbefreiung besteht auch für Leistungen an die jeweiligen Mitglieder (Personal) von Streitkräften, Botschaften, Konsulaten und zwischenstaatlichen Einrichtungen.[1)]

Zur Steuerbefreiung der Umsätze an im Inland stationierte **ausl. NATO-Streitkräfte** (**Zeile 69**) sind die folgenden Abkommen zu beachten: **2313**

– Offshore-Steuerabkommen (§ 26 Abs. 5 Nr. 1 UStG),

– Zusatzabkommen zum NATO-Truppenstatut (§ 26 Abs. 5 Nr. 2 UStG),

– NATO-Hauptquartier-Ergänzungsabkommen (§ 26 Abs. 5 Nr. 3 UStG).

Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach den in vorgenannten Abkommen ist an bestimmte Voraussetzungen gebunden; so z.B., dass ein Beschaffungsauftrag einer amtlichen **Beschaffungsstelle** vorliegt und der Unternehmer den Nachweis durch einen Abwicklungsschein (§ 73 UStDV) führen kann.[2)] **2314**

In **Zeile 70** sind die Reiseleistungen nach § 25 Abs. 2 UStG anzugeben. Die Leistung ist steuerfrei, soweit die ihr zuzurechnenden Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt werden. Für grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit Flugzeugen und Schiffen enthält Abschn. 25.2 UStAE Vereinfachungsregelungen. **2315**

Beratungshinweis:

Bis zum 17.12.2019 galt § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG mit der Einschränkung, dass die Reiseleistungen nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind. Diese Einschränkung war jedoch unionswidrig.[3)] Deshalb wurden durch das eMobFördG vom 12.12.2019 in § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG die Wörter „die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind," mit Wirkung zum 18.12.2019 gestrichen.[4)]

Auf Grund des EuGH-Urteils wurde durch das eMobFördG vom 12.12.2019 § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG aufgehoben. Nach § 27 Abs. 26 UStG ist der geänderte § 25 Abs. 3 UStG erstmals auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 bewirkt werden. Nach der Gesetzesbegründung soll damit den Betroffenen genügend zeitlicher Vorlauf eingeräumt werden, ihre Buchführungssysteme sowie ihre betrieblichen Abläufe umzustellen.

Das BMF hat auf Grund der Gesetzesänderungen durch das eMobFördG die Abschn. 25.1 bis 25.5 UStAE komplett neu gefasst.[5)]

Im Übrigen hat das BMF mit Schreiben vom 29.1.2021 die Auffassung vertreten, dass § 25 UStG bei Reiseleistungen von Unternehmern mit Sitz im Drittland und ohne feste Niederlassung im Gemeinschaftsgebiet nicht anwendbar ist.[6)] Aus Gründen des Vertrauensschutzes werde es aber nicht beanstandet, wenn auf bis zum 31.12.2021 ausgeführte Reiseleistungen von Unternehmern mit Sitz im Drittland und ohne feste Niederlassung im Gemeinschaftsgebiet die Sonderregelung des § 25 UStG angewendet wurde.[7)] Die im BMF-Schreiben vom 29.1.2021 enthaltene Nichtbeanstandungsregelung wurde durch BMF-Schreiben vom 1.12.2021 bis zum 31.12.2022 verlängert.[8)]

In **Zeile 71** ist die Summe der steuerfreien Umsätze mit Vorsteuerabzug (Zeilen 67 bis 70) einzutragen. **2316**

c) Steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug (Zeilen 72–77)

72	**Steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug**		
73	a) **nicht zum Gesamtumsatz** (§ 19 Abs. 3 UStG) gehörend nach § 4 Nr. 12 UStG (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken usw.)	286	
74	nach § 4 Nr. ____ UStG	287	
75	Summe der Zeilen 73 und 74		
76	b) **zum Gesamtumsatz** (§ 19 Abs. 3 UStG) gehörend		
77	nach § ____ UStG	240	

1) Vgl. hier BMF v. 30.4.1993, IV A 3 – S 7130 – 21/93, BStBl I 1993, 458; v. 30.4.1997, IV C 4 – S 7158b – 1/97/IV A 3 – S 7130 – 21/93, BStBl I 1997, 569.
2) Vgl. auch BMF v. 22.12.2004, IV A 6 – S 7492 – 13/04, BStBl I 2004, 1200.
3) Vgl. EuGH v. 8.2.2018, Kommission/Deutschland, C-380/16, ABl. EU 2018 Nr. C 123, 3 = UR 2018, 290 = HFR 2018, 259 = UVR 2018, 98.
4) Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (eMobFördG) v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451 = BStBl I 2020, 17.
5) Vgl. BMF v. 24.6.2021, III C 2 – S 7419/19/10001 :006, BStBl I 2021, 857.
6) Vgl. BMF v. 29.1.2021, III C 2 – S 7419/19/10002 :004, BStBl I 2021, 250.
7) Vgl. BMF v. 29.3.2021, III C 2 – S 7419/19/10002 :004, BStBl I 2021, 386.
8) Vgl. BMF v. 1.12.2021, III C 2 – S 7419/19/10002 :004, BStBl I 2021, 2488 (1).

aa) Steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug, die nicht zum Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) gehören (Zeilen 43–45)

2317 Die steuerfreien Umsätze aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken usw. nach § 4 Nr. 12 UStG sind in **Zeile 73** einzutragen. Die Steuerbefreiung gilt nicht nur für die Vermietung und Verpachtung von ganzen Grundstücken, sondern auch für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücksteilen, z.B. die Vermietung von Wohnungen, einzelnen Räumen und Garagen. Steuerfrei ist auch die Vermietung von Werkdienstwohnungen durch Arbeitgeber an Arbeitnehmer. Wird auf die Steuerbefreiung unter den Voraussetzungen des § 9 UStG verzichtet (Option) sind die steuerpflichtigen Umsätze in **Zeile 38** zu erklären. Zur Zulässigkeit der Option und zur Einschränkung → Rz. 2386 ff.

2318 Nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ist die Vermietung und Verpachtung von **Betriebsvorrichtungen steuerpflichtig**, selbst wenn diese wesentlicher Bestandteil eines Grundstücks sind.[1] Der Begriff „Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen)" ist für den Bereich der Umsatzsteuer in gleicher Weise auszulegen wie für das Bewertungsrecht.[2] Die kurzfristige Vermietung von Wohnräumen (**Beherbergungsumsätze**) ist ebenfalls grundsätzlich steuerpflichtig.

Beratungshinweis:

Auch die kurz- oder langfristige Unterbringung von Aus- und Übersiedlern, Asylanten, Asylbewerber oder Obdachlosen ist als Beherbergung anzusehen.[3] Vermietet der Vermieter konkret bezeichnete Räume längerfristig an eine Behörde, die ihrerseits in diesen Räumen Aus- und Übersiedler unterbringt, liegt keine steuerpflichtige Vermietung vor. Hiervon kann grundsätzlich ausgegangen werden, wenn der Vermieter die Räume für mindestens sechs Monaten an eine Behörde vermietet.

Beispiel 1:

Ein Unternehmer vermietet alle Zimmer seines Hotels an eine Behörde zu einem festen Mietpreis. Der Mietvertrag kann frühestens zum Ende des sechsten Monats gekündigt werden, ansonsten verlängert sich der Mietvertrag automatisch um jeweils drei Monate.

Es liegt eine steuerfreie Vermietung des Unternehmers an die Behörde nach § 4 Nr. 12 UStG vor, weil die Zimmer nicht zur kurzfristigen Beherbergung zur Verfügung gestellt werden. Die steuerfreie Vermietung gilt auch für die Zeiträume, um die sich der Mietvertrag automatisch verlängert. Bei diesem Sachverhalt liegt auch kein Wahlrecht zur kurzfristigen oder nicht kurzfristigen Vermietung vor.[4]

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, der Mietvertrag kann jedoch jeweils zum Monatsende gekündigt werden kann. Eine automatische Verlängerung des Mietvertrags ist wie im Beispiel 1 vorgesehen.

Nach diesem Sachverhalt handelt es sich um eine steuerpflichtige Vermietung. Kann der Vermieter auf Grund äußerer Umstände seine Absicht nachweisen, die Räume langfristig zu überlassen, kommt § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG zur Anwendung.

Beispiel 3:

Wie Beispiel 1 mit dem Unterschied, dass der Behörde nicht genutzte Zimmer vom Vermieter Gästen zur Unterbringung überlassen werden können.

Die Zimmer werden sowohl zur längerfristigen als auch zur kurzfristigen Beherbergung angeboten. Es liegt eine steuerpflichtige Vermietung nach. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG i.S.d. angeführten BFH-Rechtsprechung[5] vor.

Beispiel 4:

Wie Beispiel 1 mit dem Unterschied, dass nicht alle Zimmer an die Behörde vermietet wird, sondern nur eine bestimmte Anzahl von Zimmern, ohne dass diese konkret bezeichnet sind.

Die Zimmer werden sowohl zur längerfristigen als auch zur kurzfristigen Beherbergung angeboten. Es liegt eine steuerpflichtige Vermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG vor (wie im Beispiel 3). Der Sachverhalt wäre anders zu beurteilen, wenn konkret bezeichnete Zimmer vermietet würden, die bei Nichtbelegung durch die Behörde nicht vom Vermieter zur Unterbringung von Gästen genutzt werden dürften. In diesem Fall würde (wie im Beispiel 1) eine steuerfreie Vermietung vorliegen.

Beratungshinweis:

Bei häufigen Wechseln zwischen einer steuerpflichtigen Beherbergung und einer steuerfreien Vermietung sind eine Vorsteueraufteilung und ggf. auch eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen.

2319 Die Leistungen der Campingplatzunternehmer sind als Grundstücksvermietung anzusehen, wenn sie darauf gerichtet sind, dem Benutzer des Campingplatzes den Gebrauch einer bestimmten, nur ihm zur Verfügung stehenden Campingfläche zu gewähren.[6] Die Dauer der Überlassung ist für die Frage, ob eine Vermietung vorliegt, ohne Bedeutung. Wenn die Überlassung einer Campingfläche als Vermietung anzusehen ist, ist sie nur dann steuerpflichtig, wenn sie nicht kurzfristig ist, d.h. die tatsächliche Gebrauchsüberlassung mindestens sechs Monate beträgt.[7]

1) BFH v. 28.5.1998, V R 19/96, DStR 1998, 1385; vgl. auch Abschn. 4.12.10 Satz 1 UStAE.
2) Vgl. Abschn. 4.12.10 Satz 2 bis 6 UStAE.
3) BFH v. 20.4.1988, X R 5/82, BStBl II 1988, 795.
4) BFH v. 11.1.1990, V R 156/84, BFH/NV 1990, 741.
5) BFH v. 11.1.1990, V R 156/84, BFH/NV 1990, 741.
6) Vgl. Abschn. 4.12.3 Abs. 1 UStAE.
7) Vgl. Abschn. 4.12.3 Abs. 2 UStAE.

Die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen ist unabhängig von der Dauer der Vermietung steuerpflichtig. Eine Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen liegt nach Abschn. 4.12.2 Abs. 3 Satz 1 UStAE vor, wenn dem Fahrzeugbesitzer der Gebrauch einer Stellfläche überlassen wird. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG gilt auch für die Vermietung eines Parkplatz-Grundstücks, wenn der Mieter dort zwar selbst parken will, aber entsprechend der Vereinbarung im Mietvertrag das Grundstück Dritten zum Parken überlässt.[1] Auf die tatsächliche Nutzung der überlassenen Stellfläche als Fahrzeugstellplatz durch den Mieter kommt es nicht an. Die Vermietung ist umsatzsteuerfrei, wenn sie eine Nebenleistung zu einer steuerfreien Leistung, insb. zu einer steuerfreien Grundstücksvermietung ist.[2] **2320**

Die Überlassung von Sportanlagen durch den Sportanlagenbetreiber an Endverbraucher ist eine einheitliche steuerpflichtige Leistung.[3] Auf die Entgelte ist der allgemeine Steuersatz anzuwenden (→ Rz. 2210 ff.). Auf die Überlassung eines Schwimmbads und auf die Überlassung von Sportstätten durch gemeinnützige Vereine an Vereinsmitglieder kann der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung kommen (→ Rz. 2242 ff.). Überlässt ein Unternehmer eine gesamte Sportanlage einem anderen Unternehmer als Betreiber zur Überlassung an Dritte (sog. Zwischenvermietung), ist die Nutzungsüberlassung an diesen Betreiber in eine steuerfreie Grundstücksüberlassung und eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen aufzuteilen.[4] Weitere Einzelheiten vgl. Abschn. 4.12.11 UStAE. **2321**

Zeile 74 enthält für alle anderen steuerfreien Umsätze ohne Vorsteuerabzug eine Eintragungsmöglichkeit. In dem freien Feld sollte bzw. sollten die Befreiungsvorschrift eingetragen werden, hierbei kann es sich um nachfolgende steuerfreie Umsätze handeln: **2322**

– die Gewährung und Vermittlung von Krediten, die Umsätze im Geschäft mit Forderungen, Schecks, und anderen Handelspapieren, ausgenommen die Einziehung von Forderungen, die Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren, ausgenommen die Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren, die Umsätze von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen, die Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten, die Verwaltung von Sondervermögen sowie die Vermittlung bestimmter steuerfreier Umsätze (§ 4 Nr. 8 UStG). Die Verwaltung von Fremdkrediten, also Verwaltung von Krediten durch Dritte, nicht durch den Kreditgeber, ist nicht befreit. Zur Steuerbefreiung bei der Veräußerung von Kapitallebensversicherungen auf dem Zweitmarkt vgl. BFH-Urteil vom 5.9.2019.[5]

  Zu den nach § 4 Nr. 8 Buchst. d UStG steuerfreien Umsätzen im Einlagengeschäft gehören z.B. die Verwahrung des Kontoguthabens, die Kontoführung, Kontenauflösungen, Kontensperrungen, die Veräußerung von Heimsparbüchsen und sonstige mittelbar mit dem Einlagengeschäft zusammenhängende Leistungen, die durch Kontogebühren oder durch den Einbehalt negativer Einlagezinsen aus der Einlage des Leistungsempfängers vergütet werden (Abschn. 4.8.5 Abs. 1 UStAE).

  Nach § 4 Nr. 8 Buchst. h UStG sind die Verwaltung von Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren i.S.d. § 1 Abs. 2 des Kapitalanlagegesetzbuchs, die Verwaltung von mit diesen vergleichbaren alternativen Investmentfonds i.S.d. § 1 Abs. 3 des Kapitalanlagegesetzbuchs, due Verwaltung von Wagniskapitalfonds und die Verwaltung von Versorgungseinrichtungen i.S.d. Versicherungsaufsichtsgesetzes von der USt befreit. Weitere Einzelheiten enthält Abschn. 4.8.13 UStAE und das BMF-Schreiben vom 13.12.2017.[6]

  Mit Urteil vom 22.10.2015 hat der EuGH entschieden, dass es sich bei dem Umtausch konventioneller Währungen in Einheiten der sog. virtuellen Währung **Bitcoin** und umgekehrt um eine Dienstleistung gegen Entgelt i.S.d. Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL handelt, die unter die Steuerbefreiung nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL fällt.[7]

  Daneben können den Urteilsgrundsätzen auch generelle Ausführungen zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von sog. virtuellen Währungen entnommen werden, die wie der Bitcoin als vertragliches unmittelbares Zahlungsmittel zwischen Wirtschaftsteilnehmern akzeptiert werden und die keinem anderen Zweck als der Verwendung als Zahlungsmittel dienen.

  Weitere Einzelheiten enthält das BMF-Schreiben vom 27.2.2018[8] und Abschn. 4.8.3 Abs. 3a UStAE.

Praxishinweis:

Durch das Gesetz zur Stärkung des Fondsstandorts Deutschland und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2019/1160 zur Änderung der Richtlinien 2009/65/EG und 2011/61/EU im Hinblick auf den grenzüberschreitenden Vertrieb von Organismen für gemeinsame Anlagen (Fondsstandortgesetz – FoStoG) vom 3.6.2021 wurde die Steuerbefreiung mit Wirkung zum **1.7.2021** in § 4 Nr. 8 Buchst. h UStG um die Verwaltung von Wagniskapitalfonds erweitert.[9]

1) Vgl. BFH v. 30.3.2006, V R 52/05, BStBl II 2006, 731.
2) Vgl. Abschn. 4.12.2 Abs. 3 Satz 4 bis 9 UStAE.
3) BFH v. 31.5.2001, V R 97/98, BStBl II 2001, 658.
4) BFH v. 11.3.2009, XI R 71/07, BStBl II 2010, 209.
5) BFH v. 5.9.2019, V R 57/17, BStBl II 2020, 356.
6) BMF v. 13.12.2017, III C 3 – S 7160-h/16/10001, BStBl I 2018, 72.
7) Vgl. EuGH v. 22.10.2015, C-264/14, Hedquvist, BStBl II 2018, 211.
8) BMF v. 27.2.2018, BStBl I 2018, 316.
9) Fondsstandortgesetz – FoStoG v. 3.6.2021, BGBl. I 2021, 1498 = BStBl I 2021, 803.

- die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG);
- die Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen (§ 4 Nr. 9 Buchst. b UStG), sowie die Umsätze, der zugelassenen öffentlichen Spielbanken, die durch den Betrieb der Spielbank bedingt sind. Nicht befreit sind die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallenden Umsätze, die von der Rennwett- und Lotteriesteuer befreit sind oder von denen diese Steuer allgemein nicht erhoben wird.
- die Leistungen auf Grund eines Versicherungsverhältnisses i.S.d. Versicherungssteuergesetzes. Dies gilt auch, wenn die Zahlung des Versicherungsentgelts nicht der Versicherungsteuer unterliegt sowie die Leistungen, die darin besteht, dass anderen Personen Versicherungsschutz verschafft wird (§ 4 Nr. 10 UStG).

  Der BFH hat in seinem Urteil vom 14.11.2018 entschieden, dass die entgeltliche Garantiezusage eines Kfz-Händlers keine unselbständige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung, sondern eine eigenständige Leistung ist.[1] Mit einer Garantiezusage, durch die der Kfz-Verkäufer als Garantiegeber im Garantiefall eine Geldleistung verspricht, liegt eine Leistung auf Grund eines Versicherungsverhältnisses i.S.d. VersStG vor, die nach § 4 Nr. 10 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei ist. Gleiches gilt für das Versprechen einer Reparaturleistung durch den Garantiegeber. Nähere Einzelheiten ergeben sich aus den BMF-Schreiben vom 11.5.2021, vom 18.6.2021 und vom 18.10.2021;[2]
- die Umsätze aus der Tätigkeit als Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter und Versicherungsmakler (§ 4 Nr. 11 UStG);
- die Post-Universaldienstleistungen (vgl. § 4 Nr. 11b UStG);
- die Leistungen der Wohnungseigentümergemeinschaften an die Wohnungseigentümer und Teileigentümer, soweit die Leistungen in der Überlassung des gemeinschaftlichen Eigentums zum Gebrauch, seiner Instandhaltung, Instandsetzung und sonstigen Verwaltung sowie der Lieferung von Wärme und ähnlichen Gegenständen bestehen (§ 4 Nr. 13 UStG);
- Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden (vgl. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG).[3]
- Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospitzleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden (vgl. § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG).[4]

  Durch das eMobFördG vom 12.12.2019 wurde mit Wirkung zum **1.1.2020** in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 2 Doppelbuchst. aa UStG ein Satzteil angefügt.[5] Nach dieser Änderung sind die in § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 1 UStG bezeichneten Krankenhausbehandlungen und ärztlichen Heilbehandlungen auch steuerfrei, wenn sie – wie bisher – von zugelassenen Krankenhäusern nach § 108 SGB V erbracht werden oder – nach der Gesetzesänderung – von anderen Krankenhäusern, die ihre Leistungen in sozialer Hinsicht unter vergleichbaren Bedingungen wie die Krankenhäuser erbringen, die in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft stehen oder nach § 108 SGB V zugelassen sind.

  Dienstleistungen, die ein unerlässlicher, fester und untrennbarer Bestandteil eines „Gesamtverfahrens" sind und dessen einzelne Abschnitte sinnvollerweise nicht isoliert voneinander durchgeführt werden, sind nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs ebenfalls als Heilbehandlungsleistungen anzusehen.[6] Dem folgend sind nach Auffassung des BFH auch Leistungen, die ein Arzt mit unmittelbarem Bezug zu einer Heilbehandlungstätigkeit erbringt, damit u.a. andere Ärzte und Krankenhäuser bei der Ausübung ihrer Heilbehandlungstätigkeit die hierfür bestehenden – medizinisch unerlässlichen und gesetzlich vorgeschriebenen – infektionshygienischen Anforderungen im Einzelfall erfüllen, als Heilbehandlungsleistungen anzusehen.[7]

  Sonstige Leistungen eines Arztes im Zusammenhang mit Fruchtbarkeitsbehandlungen, z.B. das Einfrieren (Kryokonservierung) und Lagern von Eizellen oder Spermien, sind umsatzsteuerfreie Heilbehandlungsleistungen. Steuerfrei ist auch die weitere Lagerung der vom Arzt im Rahmen einer Fruchtbarkeitsbehandlung eingefrorenen Eizellen oder Spermien, wenn damit ein therapeutischer Zweck verfolgt wird, z.B. zur Herbeiführung einer weiteren Schwangerschaft bei einer andauernden organisch bedingten Sterilität. Steuerpflichtig ist hingegen die vorsorgliche Lagerung von Eizellen oder Spermien ohne medizinischen Anlass, wie z.B. das sog. Social Freezing.[8] Die bloße Lagerung eingefrorener Eizellen oder Spermien durch dritte Unternehmer, wie z.B. Kryobanken, die nicht auch die vorhergehende oder die sich ggf. anschließende Fruchtbarkeitsbehandlung erbringen, ist regelmäßig umsatzsteuerpflichtig. Dies gilt entsprechend, wenn die sonstigen Leistungen im Rahmen einer Fruchtbarkeitsbehandlung von Einrichtungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG erbracht werden.[9]

---

1) BFH v. 14.11.2018, XI R 16/17, BStBl II 2021, 461.
2) BMF v. 11.5.2021, III C 3 – S 7163/19/10001 :001, BStBl I 2021, 781; BMF v. 18.6.2021, III C 3 – S 7163/19/10001 :001, BStBl I 2021, 871 und BMF v. 18.10.2021, III C 3 – S 7163/19/10001 :001, BStBl I 2021, 2142, vgl. auch Abschn. 4.10.1 Abs. 4 Satz 3 UStAE.
3) Abschn. 4.14.4 UStAE.
4) Siehe auch BMF v. 26.6.2009, IV B 9 – S 7170/08/10009, BStBl I 2009, 756.
5) eMobFördG v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451 = BStBl I 2020, 17.
6) Vgl. EuGH v. 18.11.2010, C-156/09, ABl.EU 2011 Nr. C 13, 8.
7) Vgl. BFH v. 18.8.2011, V R 27/10, BFH/NV 2011, 2211.
8) Vgl. BFH v. 29.7.2015, XI R 23/13, BStBl II 2017, 733.
9) Vgl. Abschn. 4.14.2 Abs. 4 UStAE.

Die Neufassung des § 4 Nr. 14 Buchst. c UStG durch das eMobFördG v. 12.12.2019[1] mit Wirkung zum 1.1.2020 beruht auf den am 23.7.2015 in Kraft getretenen Änderungen des SGB V durch das GKV-Versorgungsstärkungsgesetz vom 16.7.2015.[2] Durch den Verweis auf § 140a SGB V werden alle bisher nach § 4 Nr. 16 Buchst. c UStG a.F. (gültig bis zum 31.12.2008) bzw. nach § 4 Nr. 14 Buch. c UStG (gültig ab 1.1.2009) bereits begünstigen Leistungen weiterhin von der Umsatzsteuer befreit. Auf Grund der Regelung in § 140a Abs. 1 Satz 3 SGB V gelten Verträge fort, die nach den §§ 73c und 140b SGB V in der am 22.7.2015 geltenden Fassung geschlossen wurden, fort; Leistungen, die auf der Grundlage solcher Altverträge erbracht werden, sind somit weiterhin umsatzsteuerfrei.

In die Umsatzsteuerbefreiung werden außerdem Leistungen der ambulanten Versorgung in stationären Pflegeeinrichtungen durch Einrichtungen, mit denen Kooperationsverträge nach § 119b SGB V bestehen, neu aufgenommen. Zur Sicherstellung der ambulanten (ärztlichen oder zahnärztlichen) Versorgung/Behandlung in stationären Pflegeeinrichtungen sollen stationäre Pflegeeinrichtungen diese hierfür einzeln oder gemeinsam Kooperationsverträge mit dafür geeigneten vertragsärztlichen Leistungserbringern schließen.

Praxishinweis:

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde in § 4 Nr. 14 UStG mit Wirkung zum **1.1.2021** Buchst. f neu eingefügt.[3]

Mit der Einfügung des § 4 Nr. 14 Buchst. f UStG wurde die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. a und Buchst. b UStG um die Leistungen, die der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens dienen, auf Grundlage des Art. 132 Abs. 1 Buchst. c und g MwStSystRL ergänzt.

Mit Leistungen zur Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts, Sanitäts- und Rettungsdiensten sowie von Einrichtungen, die die Durchführung des ärztlichen Notdienstes sicherstellen, erbracht werden, sofern es sich nicht bereits um Heilbehandlungsleistungen handelt, werden soziale Zwecke verfolgt, weil sie dazu dienen, bei Bedarf betroffenen Personen in einer medizinischen Notlage abzuhelfen.[4]

Diese Leistungen zur Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens sind nach der Gesetzesbegründung steuerfrei, wenn sie von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden. Dies ist z.B. der Fall, wenn der öffentliche Träger des Rettungsdienstes laut Rettungsdienstgesetz des Landes die Aufgaben im Rettungsdienst selbst durchführt.

Begünstigte Einrichtungen i.S.d. § 4 Nr. 14 Buchst. f Doppelbuchst. cc UStG sind solche, die auf Grund eines Vertrages mit der Kassenärztlichen Vereinigung nach § 75 SGB V die Durchführung des ärztlichen Notdienstes sicherstellen, wofür die Kosten durch die Krankenkassen übernommen werden.

Gegenstand der Neuregelung im Bereich des ärztlichen Notdienstes nach § 4 Nr. 14 Buchst. f Doppelbuchst. cc UStG sind v.a. die Leistungen der Bereitstellung und des Betriebs einer Notfallpraxis i.S.d. § 75 SGB V. Diese Leistungen umfassen neben der Organisation des Bereitschaftsdienstes auch die Leistungen des nichtärztlichen Personals, das den diensthabenden Arzt bei der (Notfall-)Behandlung unterstützt.

- die Umsätze der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung, der gesetzlichen Träger der Grundsicherung für Arbeitssuchende, der örtlichen oder überörtlichen Träger der Sozialhilfe sowie der Verwaltungsbehörden und sonstigen Stellen der Kriegsopferversorgung einschließlich der Träger der Kriegsopferfürsorge (§ 4 Nr. 15 UStG);
- die auf Gesetz beruhenden Leistungen der Medizinischen Dienste (§ 278 SGB V) und des Medizinischen Dienstes Bund (§ 281 SGB V) untereinander und die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung und deren Verbände und für die Träger der Grundsicherung für Arbeitssuchende nach SGB II sowie die gemeinsamen Einrichtungen nach § 44b SGB II (§ 4 Nr. 15a UStG);
- Eingliederungsleistungen nach SGB II, Leistungen der aktiven Arbeitsförderung nach SGB III und vergleichbare Leistungen, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden (§ 4 Nr. 15b UStG);
- Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben nach § 33 SGB IX, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Andere Einrichtungen mit sozialem Charakter im Sinne dieser Vorschrift sind Rehabilitationsdienste und -einrichtungen nach den §§ 19 und 35 SGB IX, mit denen Verträge nach § 21 SGB IX abgeschlossen worden sind (§ 4 Nr. 15c UStG);
- die mit dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftigen Personen eng verbundenen Leistungen (vgl. § 4 Nr. 16 UStG);[5]

Praxishinweis:

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde der Einleitungssatz des Satzes 1 in § 4 Nr. 16 UStG mit Wirkung zum **1.1.2021** in „die eng mit der Betreuung oder Pflege körperlich, kognitiv oder psychisch hilfsbedürftiger Personen verbundenen Leistungen, wenn die Leistungen von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder von einer nach dem Sozialgesetzbuch im Einzelnen anerkannten Einrichtung erbracht werden“ geändert.[6] Damit wurde vor dem Hintergrund des Wortlauts des Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL klargestellt, dass unter den übrigen Voraussetzungen der Norm auch die Leistungen solcher Einrichtungen befreit sein können, die selbst keine Pflege- oder Betreuungsleistungen, sondern lediglich damit eng verbundene Leistungen erbringen.

---

1) Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (eMobFördG) v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451 = BStBl I 2020, 17.
2) GKV-Versorgungsstärkungsgesetz v. 16.7.2015, BGBl. I 2015, 1211.
3) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
4) Vgl. BFH v. 2.8.2018, V R 37/17, BFH/NV 2019, 177.
5) Siehe auch BMF v. 20.7.2009, IV B 9 – S 7172/09/10002, BStBl I 2009, 774; vgl. auch Abschn. 4.16.1 bis 4.16.6 UStAE.
6) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.

– niedrigschwellige Betreuungsangebote (§ 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. g UStG) sind Angebote, in denen Helferinnen und Helfer unter pflegefachlicher Anleitung die Betreuung von Pflegebedürftigen mit erheblichem Bedarf an allgemeiner Beaufsichtigung und Betreuung in Gruppen oder im häuslichen Bereich übernehmen sowie pflegende Angehörige entlasten und beratend unterstützen (§ 45c Abs. 3 SGB XI). Das sind z.B. Betreuungsgruppen für Pflegebedürftige mit demenzbedingten Fähigkeitsstörungen, mit geistigen Behinderungen oder mit psychischen Erkrankungen, Helferinnen- und Helferkreise zur stundenweisen Entlastung pflegender Angehöriger im häuslichen Bereich, die Tagesbetreuung in Kleingruppen oder die Einzelbetreuung durch anerkannte Helferinnen und Helfer oder familienentlastende Dienste. Solche niedrigschwelligen Betreuungsangebote werden z.B. von ambulanten Pflegediensten, von Wohlfahrtsverbänden, Betroffenenverbänden, Nachbarschaftshäusern, Kirchengemeinden und anderen Organisationen und Vereinen erbracht, aber auch von Einzelpersonen. Umsätze von Einrichtungen sind nach § 4 Nr. 16 Satz 1 Buchst. g UStG steuerfrei, soweit sie Leistungen erbringen, die landesrechtlich als niedrigschwellige Betreuungsangebote nach § 45b SGB XI anerkannt oder zugelassen sind.

– die Lieferungen von menschlichen Organen, menschlichem Blut und Frauenmilch (§ 4 Nr. 17 Buchst. a UStG) sowie Beförderungen von kranken und verletzten Personen mit Fahrzeugen, die hierfür besonders eingerichtet sind (§ 4 Nr. 17 Buchst. b UStG);

– eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen (§ 4 Nr. 18 UStG);

  Mit BMF-Schreiben vom 15.6.2021 können aus Billigkeitsgründen Leistungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, erbracht werden, als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen angesehen und nach § 4 Nr. 18 UStG als umsatzsteuerfrei behandelt werden. Als Leistungen im Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie gelten auch die entgeltliche Gestellung von Personal, Räumlichkeiten, Sachmitteln oder die Erbringung von anderen Leistungen an Körperschaften privaten oder öffentlichen Rechts, soweit die empfangende Körperschaft selbst Leistungen im Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie erbringt. Für die aus Billigkeitsgründen mögliche Steuerbefreiung der an diese Körperschaften erbrachten Leistungen ist es unbeachtlich, ob die Leistungen der Körperschaften zur Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie steuerbar oder – z.B. mangels Entgeltlichkeit oder in Folge der Erfüllung eigener hoheitlicher Aufgaben – nicht steuerbar sind. Diese **Billigkeitsregelung** ist für die VZ 2020 und 2021 anzuwenden.[1] Mit BMF-Schreiben vom 3.12.2021 wurde diese Billigkeitsregelung **bis einschließlich VZ 2022** verlängert.[2]

– die Umsätze der Blinden, die nicht mehr als zwei Arbeitnehmer beschäftigen, sowie Umsätze von anerkannten Blindenwerkstätten unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 19 Buchst. a und b UStG;

– die Umsätze von Theatern, Orchestern, Kammermusikensembles, Chören, Museen, botanischen und zoologischen Gärten, Tierparks, Büchereien, unter den in § 4 Nr. 20 UStG bezeichneten Voraussetzungen erfüllt werden.

  Museen i.S.d. § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG sind wissenschaftliche Sammlungen und Kunstsammlungen. Deren Umsätze sind steuerfrei, wenn die Einrichtungen die Voraussetzungen des § 4 Nr. 20 Buchst. a Sätze 1 und 2 UStG erfüllen.

Als Museen können auch Kunstausstellungen in Betracht kommen. Hierbei 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. Es kann sich dabei auch um die Kunstsammlung einer anderen Person handeln. Die Sammlungen können auch eigens für die Ausstellung zusammengestellt sein. Es kommt nicht darauf an, ob Sonderausstellungen entweder komplett aus den Sammlungsbeständen anderer Einrichtungen oder privater Leihgeber zusammengestellt sind oder aber nur zu einem geringen Anteil aus der eigenen Sammlung bestückt werden. Aus dem Begriff der Sammlung folgt ferner kein Erfordernis der Dauerhaftigkeit.[3] Daher können auch Ausstellungen, welche nur für eine begrenzte Zeit besichtigt werden können (sog. Wanderausstellungen), sowie Sammlungen vergänglicher Gegenstände (z.B. Eis- oder Sandskulpturen) grundsätzlich hierunter fallen, sofern es sich bei den ausgestellten Objekten um Kunstwerke handelt.[4]

Die Veranstaltung von **Theateraufführungen und Konzerten** durch andere Unternehmer ist dann steuerfrei, wenn die Darbietungen durch die in Buchst. a bezeichneten Theater, Orchester, Kammermusikensembles oder Chöre von Gebietskörperschaften oder von anderen Unternehmern mit der in Buchst. a bezeichneten Bescheinigung erbracht werden (§ 4 Nr. 20 Buchst. b UStG). Veranstalter ist derjenige, der im eigenen Namen die organisatorischen Maßnahmen dafür trifft, dass die Theatervorführung abgehalten werden kann, wobei er die Umstände, den Ort und die Zeit der Darbietung selbst bestimmt. Werden bei Theatervorführungen mehrere Veranstalter tätig, kann jeder Veranstalter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 20 Buchst. b UStG unter den Voraus-

1) BMF v. 15.6.2021, III C 3 – S 7130/20/10005 :015, BStBl I 2021, 855.
2) BMF v. 3.12.2021, III C 3 – S 7130/20/10005 :015, BStBl I 2021, 2488 (2).
3) Vgl. BFH v. 22.11.2018, V R 29/17, BStBl II 2021, 495.
4) Vgl. auch Abschn. 4.20.3 Abs. 2 UStAE und BMF v. 28.6.2021, III C 2 – S 7238/19/10002 :001, BStBl I 2021, 868.

setzungen dieser Vorschrift in Anspruch nehmen. Bei Tournee-Veranstaltungen kann deshalb die Steuerbefreiung sowohl dem Tournee-Veranstalter als auch dem örtlichen Veranstalter zustehen.[1)]

Nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG sind die Leistungen der Chöre, Orchester oder Kammermusikensembles von der Steuer befreit. Von dieser Befreiung waren früher die Leistungen einzelner Musiker, die als Duo oder Trio gemeinsam auftraten, jedoch umsatzsteuerlich als Einzelunternehmer zu behandeln waren, ausgeschlossen.[2)] Diese Auffassung konnte auf Grund des EuGH-Urteils vom 3.4.2003[3)] nicht mehr aufrechterhalten werden. Der EuGH hat entschieden, dass die Steuerbefreiung nach Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. n der 6. EG-Richtlinie (seit 1.1.2007: Art. 132 Abs. 1 Buchst. n MwStSystRL) auch für kulturelle Leistungen von Solisten gilt.[4)] Nach dem Grundsatz der Steuerneutralität können Solisten von den Mitgliedstaaten nicht von einer Steuerbefreiung ausgeschlossen werden, die für die gleichen von Gruppen erbrachten Leistungen gilt.

Ein Grundlagenbescheid, der nicht den Vorschriften der Feststellungsverjährung (§ 181 AO) unterliegt, löst die Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 10 Satz 1 oder 2 AO nur dann aus, wenn er vor Ablauf der Festsetzungsfrist des Folgebescheids bei der für den Erlass des Grundlagenbescheids zuständigen Behörde beantragt worden ist (§ 171 Abs. 10 Satz 3 AO). Hierunter fallen auch Grundlagenbescheide ressortfremder Behörden (z.B. Bescheinigungen nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG).

Für die Erteilung der Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde gilt Abschn. 4.21.5 Abs. 2, 3 und 6 UStAE entsprechend (vgl. Abschn. 4.20.5 Abs. 1 UStAE). Eine für zurückliegende Zeiträume erteilte Bescheinigung kann nur unter den Voraussetzungen des § 171 Abs. 10 AO eine Ablaufhemmung auslösen (vgl. AEAO zu § 171, Nr. 6.1, 6.2 und 6.5). Die zuständige Landesbehörde kann darauf in der Bescheinigung hinweisen. Die konkrete Feststellung, für welche Umsatzsteuerfestsetzung die Bescheinigung bzw. deren Aufhebung von Bedeutung ist, trifft die Finanzbehörde.[5)]

Die höchstrichterliche Rechtsprechung versteht unter Theatervorführungen i.S.v. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG nicht nur Aufführungen von Theaterstücken im engeren Sinne, Opern und Operetten, sondern auch Darbietungen der Pantomime und Tanzkunst, der Kleinkunst, der Eisrevuen und des Varietés bis zu den Puppenspielen. Begünstigt sind auch Mischformen von Sprech-, Musik- und Tanzdarbietungen. Für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 UStG muss der Begriff der Theatervorführung in gleicher Weise bestimmt werden.

Umsätze eines Theaters können nur vorliegen, wenn Personen in irgendeiner Weise auf einer Bühne vor einem Publikum ein Stück zur Aufführung bringen oder eine für Zuschauer bestimmte Aufführung durch eine Person erfolgt.[6)]

Zu den Theatern gehören auch Freilichtbühnen, Wanderbühnen, Zimmertheater, Heimatbühnen, Puppen-, Marionetten- und Schattenspieltheater sowie literarische und politische Kabaretts, wenn sie die in Abschn. 4.20.1 Abs. 1 UStAE bezeichneten Voraussetzungen erfüllen. Theatervorführungen sind auch Aufführungen der Pantomime und Tanzkunst, der Kleinkunst, des Varietés (u.a. Zauberei, Artistik und Bauchrednerei), der Eisrevuen sowie Mischformen von Sprech-, Musik- und Tanzdarbietungen.[7)] Filmvorführungen fallen nicht unter die Steuerbefreiung. Dasselbe gilt für reine Autorenlesungen vor Publikum.[8)]

– die Leistungen von Privatschulen, anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen sowie die selbständigen Lehrer (§ 4 Nr. 21 UStG). Auf die Rechtsform des Trägers der Einrichtung kommt es nicht an. Selbständige Lehrer sind nur mit den Unterrichtsleistungen befreit (§ 4 Nr. 21 Buchst. b UStG). Weitere Voraussetzung ist, dass diese Unterrichtsleistung an Hochschulen oder öffentlichen Schulen erbracht werden. Werden die selbständigen Lehrer an Privatschulen oder vergleichbaren Einrichtungen tätig, müssen diese Einrichtungen die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG erfüllen, d.h. z.B. wenn es sich um eine Ergänzungsschule handelt, müssen die erforderlichen Bescheinigungen vorliegen. Natürliche Personen, die für nichtstaatliche Bildungseinrichtungen wie Volkshochschulen, Musikschulen, Berufsverbände, Handwerkskammern usw. haupt- oder nebenamtlich tätig werden, sind dann steuerfrei, wenn eine anerkannte Bildungseinrichtung ihren Subunternehmern hierzu eine jährliche Bescheinigung erteilt;[9)]
– die Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher und belehrender Art sowie andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen bestimmter Veranstalter (§ 4 Nr. 22 Buchst. a und b UStG);
– Umsätze im Bereich der Erziehung und Betreuung von Kindern und Jugendlichen (§ 4 Nr. 23 UStG);[10)]
– die Leistungen des Deutschen Jugendherbergswerks soweit die Leistungen den Satzungszwecken unmittelbar dienen (§ 4 Nr. 24 UStG);

1) Vgl. Abschn. 4.20.1 Abs. 4 UStAE.
2) BFH v. 24.2.2000, V R 23/99, BStBl II 2000, 302.
3) EuGH v. 3.4.2003, Matthias Hoffmann, C-144/00, UR 2003, 286.
4) Vgl. Abschn. 4.20.2 UStAE.
5) Vgl. Abschn. 4.21.5 Abs. 2 Satz 7 ff. UStAE und BMF v. 17.7.2018, III C 3 – S 7179/08/10005 :001, BStBl I 2018, 820.
6) Vgl. BFH v. 4.5.2011, XI R 44/08, BStBl II 2014, 200; v. 10.1.2013, V R 31/10, BStBl II 2013, 352 und Abschn. 4.20.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE.
7) Vgl. BFH v. 4.5.2011, XI R 44/08, BStBl II 2014, 200 und v. 10.1.2013, V R 31/10, BStBl II 2013, 352.
8) Vgl. BFH v. 25.2.2015, XI R 35/12, BStBl II 2015, 677 und Abschn. 4.20.1 Abs. 2 UStAE.
9) Abschn. 4.21.3 Abs. 3 Satz 3 UStAE.
10) Siehe auch BMF v. 2.7.2008, IV B 9 – S 7183/07/10001, BStBl I 2008, 690.

– die Leistungen der Jugendhilfe nach § 2 Abs. 2 SGB VIII und die Inobhutnahme nach § 42 SGB VIII, wenn diese Leistungen von Trägern der öffentlichen Jugendhilfe oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden (§ 4 Nr. 25 UStG);

Praxishinweis:

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde in § 4 Nr. 25 Satz 3 UStG mit Wirkung zum **1.1.2021** ein neuer Buchst. d angefügt.[1)]

Mit der Ergänzung wurden Einrichtungen, die als Verfahrensbeistand nach den §§ 158, 174 oder 191 FamFG zur Wahrnehmung der Interessen minderjähriger Kinder in Kindschaftssachen, in Abstammungssachen oder in Adoptionssachen bestellt wurden, als begünstigte Einrichtungen anerkannt. Nach gefestigter Rechtsprechung des EuGH umfasst der Begriff „Einrichtungen" i.S.d. Art. 132 Abs. 1 MwStSyStRL unabhängig von der Rechts- oder Organisationsform des Leistungserbringers sowohl natürliche als auch juristische Personen.

Der Gesetzgeber folgte mit der Gesetzesänderung den Grundsätzen des BFH in seinem Urteil vom 17.7.2019, wonach an der Tätigkeit eines Verfahrensbeistands in Kindschaftssachen auf Grund der hier vorliegenden besonderen Schutzbedürftigkeit von Kindern ein besonderes Gemeinwohlinteresse besteht.[2)] Die Pflege und Erziehung der Kinder und Jugendlichen obliegen zwar primär den Eltern (Art. 6 Abs. 2 Satz 1 GG). Verfolgen diese jedoch gegensätzliche Interessen, die mit denen ihrer Kinder in Konflikt geraten, muss den Kindern die Möglichkeit eingeräumt werden, ihr eigenes Interesse in einer den Anforderungen des rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 GG) entsprechenden Eigenständigkeit im Verfahren geltend zu machen.

Die Steuerbefreiung erfasst demnach grundsätzlich die nach den §§ 158, 174 oder 191 des Gesetzes über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG) erbrachten Beistandsleistungen sowohl von freiberuflich tätigen Rechtsanwälten, Pädagogen sowie Kinder- und Jugendpsychologen als auch von Mitarbeitern von Betreuungsvereinen, die vom Familiengericht zum Verfahrensbeistand bestellt wurden.

– die ehrenamtliche Tätigkeit, wenn sie für j.P.d.ö.R. ausgeübt wird oder wenn das Entgelt für die Tätigkeit nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht (§ 4 Nr. 26 UStG);

– die Gestellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für die in § 4 Nr. 14 Buchst. b, in den Nrn. 16, 18, 21, 22 Buchst. a sowie in den Nrn. 23 und 25 UStG genannten Tätigkeiten und für Zwecke geistigen Beistands (§ 4 Nr. 27 Buchst. a UStG);

Praxishinweis:

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. k MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten die Gestellung von Personal durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen für die in den Buchstaben b, g, h und i des Art. 132 Abs. 1 MwStSystRL genannten Tätigkeiten und für Zwecke des geistigen Beistands von der Steuer. Die Befreiung gilt danach insb. für die Personalgestellung der begünstigten Einrichtungen für Zwecke der Krankenhausbehandlung und der ärztlichen Heilbehandlungen in Krankenanstalten, der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit, der Kinder- und Jugendbetreuung, der Erziehung, des Schul- und Hochschulunterrichts sowie der Aus- und Fortbildung.

– die Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften durch juristische Personen des privaten oder des öffentlichen Rechts für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 4 Nr. 27 Buchst. b UStG);

– die Lieferung von Gegenständen, für die der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist, oder wenn der Unternehmer die gelieferten Gegenstände **ausschließlich** für eine nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG **steuerfreie** Tätigkeit verwendet hat (§ 4 Nr. 28 UStG);

Beispiel:

Der Verkauf eines medizinischen Geräts, das ein Arzt für steuerfreie Heilumsätze verwendet hat, ist nach § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei.

– sonstige Leistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke ihrer nicht steuerbaren oder ihrer nach § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder Nr. 27 UStG steuerfreien Umsätze (§ 4 Nr. 29 UStG);

2323 **Praxishinweis:**

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurden zusätzlich folgende wesentliche Änderungen in § 4 UStG vorgenommen:

– Einführung einer Steuerbefreiung für die Lieferung von Gegenständen an einen Unternehmer für sein Unternehmen, die dieser nach § 3 Abs. 3a Satz 1 UStG im Gemeinschaftsgebiet weiterliefert mit Wirkung zum **1.7.2021** (neuer § 4 Nr. 4c UStG),

– Neufassung von § 4 Nr. 7 UStG (Steuerbefreiung für Lieferungen und sonstige Leistungen an diplomatische Missionen, zwischenstaatliche Einrichtungen und Streitkräfte der Vertragsparteien des Nordatlantikvertrags) mit Wirkung zum **1.7.2022**,

– Neufassung von § 4 Nr. 23 Buchst. c UStG (Steuerbefreiung für Verpflegungsdienstleistungen und Beherbergungsleistungen gegenüber Kindern in Kindertageseinrichtungen, Studierenden und Schülern an Hochschulen und bestimmten Schulen) mit Wirkung zum **1.1.2021**.[3)]

2324 In **Zeile 75** ist die Summe der steuerfreien Umsätze ohne Vorsteuerabzug (Zeilen 73 und 74) einzutragen.

1) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
2) BFH v. 17.7.2019, V R 27/17, BFH/NV 2019, 1478.
3) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.

bb) Steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug, die zum Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) gehören (Zeilen 76–77)

In **Zeile 77** sind die steuerfreien Umsätze der **Banken, Wohnbauunternehmen** oder **Versicherungsgesellschaften** einzutragen. Diese Eintragung ist für die Anwendung der Kleinunternehmer-Regelung des § 19 Abs. 1 UStG sowie zur Ermittlung der Umsatzgrenze des § 20 Abs. 1 Nr. 1 UStG von Bedeutung. Diese sind **nicht in Zeile 74** einzutragen. **2325**

6. Abschnitt E – Innergemeinschaftliche Erwerbe (Zeilen 78–87)

	E. Innergemeinschaftliche Erwerbe		Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer **volle EUR**		Steuer **EUR** **Ct**
78					
79	**Steuerfreie innergemeinschaftliche Erwerbe** von bestimmten Gegenständen und Anlagegold nach				
80	§§ 4b und 25c UStG	791			
81	**Steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe (§ 1a UStG)**				
82	zum Steuersatz von 19 %	781			
83	zum Steuersatz von 7 %	793			
84	zu anderen Steuersätzen	798		799	
85	**neuer Fahrzeuge** (§ 1b Abs. 2 und 3 UStG) von Lieferern **ohne** USt-IdNr. zum allgemeinen Steuersatz	794		796	
86	Summe (zu übertragen in Zeile 153)				
87					

Durch den EU-Binnenmarkt soll der freie Verkehr von Waren, Dienstleistungen, Personen und Kapital nach dem EWG-Vertrag (Art. 8a EWG-Vertrag) ermöglicht werden. Im privaten (nichtkommerziellen) Reiseverkehr wurde der Binnenmarkt bereits verwirklicht. Für diesen Bereich gilt das sog. Ursprungslandprinzip. Privatpersonen aus EU-Mitgliedstaaten können in anderen EU-Mitgliedstaaten Waren mengen- und wertmäßig unbegrenzt erwerben und in ihr Heimatland mitnehmen. Sie bleiben mit der Umsatzsteuer des jeweiligen EU-Mitgliedstaats, in dem sie die Waren erworben haben, belastet. Ein Grenzausgleich – d.h. die Umsatzsteuerbefreiung im EU-Mitgliedstaat des Erwerbs und die Erhebung von Umsatzsteuer im Einfuhrland – unterbleibt. Von dieser Regelung gibt es allerdings eine wichtige Ausnahme: Verkäufe von neuen Fahrzeugen (→ Rz. 2327 ff.). **2326**

Praxishinweis:

Im Übrigen gilt das sog. Bestimmungslandprinzip:

- Verkäufe in anderen EU-Mitgliedstaaten sind im Ursprungsland als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei (§ 6a UStG), diese unterliegen jedoch als
- Einkäufe aus anderen EU-Mitgliedstaaten als innergemeinschaftlicher Erwerb der Erwerbsbesteuerung – Umsatzsteuer (§ 1a UStG).

Nach § 1a Abs. 2a UStG liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb i.S.d. § 1a Abs. 2 UStG in den Fällen des § 6b UStG nicht vor.

Als ein Bestandteil des dortigen **Konsignationslagers** (→ Rz. 2282) ist das Verbringen von Gegenständen durch einen Unternehmer in einen anderen Mitgliedstaat nicht wie eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt zu behandeln. Das innergemeinschaftliche Verbringen ist also unter diesen Umständen nicht steuerbar. Demzufolge kann im Rahmen der Konsignationslagerreglung auch nicht der auf ein innergemeinschaftliches Verbringen folgende Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs i.S.d. § 1a Abs. 2 UStG ausgelöst werden.

Nach § 3 Abs. 1a Satz 3 UStG gelten auch Satz 1 und 2 des § 3 Abs. 1a UStG in den Fällen des § 6b UStG nicht.

Als ein Bestandteil des dortigen **Konsignationslagers** (→ Rz. 2282) ist das Verbringen von Gegenständen durch einen Unternehmer in einen anderen Mitgliedstaat nicht wie eine Lieferung von Gegenständen gegen Entgelt zu behandeln. Somit ist die Anwendbarkeit von § 3 Abs. 1a Satz 1 und 2 UStG in diesen Fällen auszuschließen.

Innergemeinschaftliche Erwerbe **neuer** Fahrzeuge unterliegen **immer** der Umsatzsteuer (§§ 1a und 1b UStG). Der entgeltliche innergemeinschaftliche Erwerb eines neuen Fahrzeugs unterliegt bei Unternehmern, die das Fahrzeug für ihren unternehmerischen Bereich erwerben, bei Privatpersonen, nichtunternehmerisch tätigen Personenvereinigungen und Unternehmern, die das Fahrzeug für ihren nichtunternehmerischen Bereich beziehen, der Besteuerung. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb setzt voraus, dass bei einer entgeltlichen Lieferung eines neuen Fahrzeugs an den Erwerber, das neue Fahrzeug aus einem anderen EU-Mitgliedstaat nach Deutschland gelangt. Das neue Fahrzeug gelangt aus dem Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaats nach Deutschland, wenn die Beförderung oder Versendung durch den Lieferer oder durch den Abnehmer im anderen EU-Mitgliedstaat beginnt und in Deutschland endet. Bemessungsgrundlage ist der vom Lieferer in Rechnung gestellte Betrag einschließlich aller Nebenkosten (z.B. Transportkosten). Bei Werten in fremder Währung ist nach dem am **Liefertag** maßgebenden Tageskurs umzurechnen. **2327**

Beispiel 1:

Am 6.6.2021 erwirbt Einzelunternehmen E für seinen unternehmerischen Bereich beim französischen Autohändler F ein neues Fahrzeug für 23 000 €. Das neue Fahrzeug hat F am 28.7.2021 von Frankreich nach Deutschland transportiert. Die Rechnung wurde bei Lieferung am 28.7.2021 erteilt.

Es liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs von F an E vor, der in Deutschland der Erwerbsbesteuerung unterliegt. Sie Umsatzsteuer auf den Erwerb beträgt 16 % von 23 000 € = 3 680 € die mit Ausstellung der Rechnung am 28.7.2021 entsteht. E kann unter den weiteren Voraussetzungen die Erwerbssteuer gleichzeitig als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG).

Beispiel 2:

Sachverhalt wie Beispiel 1, jedoch handelt es sich um ein Unternehmen, das die Kleinunternehmer-Regelung des § 19 Abs. 1 UStG anwendet.

Lösung wie Beispiel 1, mit dem Unterschied, dass ein Vorsteuerabzug auf Grund der Anwendung der Kleinunternehmer-Regelung ausgeschlossen ist (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG).

2328 Der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge durch **Privatpersonen (Nichtunternehmer)** oder durch Unternehmer, die das Fahrzeug **nicht** für ihr Unternehmen erwerben, unterliegt der Fahrzeugeinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5a UStG). Ausführliche Erläuterungen → Rz. 2752 ff.

Praxishinweis:

Im Inland ansässige ständige diplomatische Missionen und berufskonsularische Vertretungen, im Inland ansässige zwischenstaatliche Einrichtungen und im Inland stationierte Streitkräfte anderer Vertragsparteien des Nordatlantikvertrags sind nach Maßgabe des § 1c Abs. 1 UStG vom innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a UStG (jedoch nicht vom innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1b UStG) ausgenommen (Abschn. 1c.1 Satz 1 UStAE).

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde mit Wirkung zum **1.7.2022** in § 1c Abs. 1 Satz 1 UStG eine neue Nr. 4 aufgenommen.[1)]

Durch die Änderung wird der Ausschluss eines innergemeinschaftlichen Erwerbs auf Streitkräfte eines Mitgliedsstaates ausgedehnt, die an einer Verteidigungsanstrengung teilnehmen, die zur Durchführung einer Tätigkeit der Union im Rahmen der Gemeinsamen Sicherheits- und Verteidigungspolitik unternommen wird.

2329 Zur Teilnahme am innergemeinschaftlichen Warenverkehr benötigen Unternehmer und j.P.d.ö.R. eine USt-IdNr. Die USt-IdNr. dient auch der Kontrolle von innergemeinschaftlichen Lieferungen und Erwerben. Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)[2)] erteilt auf schriftlichen Antrag die USt-IdNr. (§ 27a Abs. 1 UStG). Bei einer steuerlichen Neuaufnahme kann der Unternehmer die Erteilung einer USt-IdNr. auch bei dem zuständigen FA beantragen. Um zeitliche Verzögerungen zu vermeiden, kann die Erteilung einer USt-IdNr. durch Übermittlung per Telefax oder durch Online-Beantragung[3)] erheblich beschleunigt werden.

Beratungshinweis:

Bei Online-Beantragung sind folgende Daten einzugeben:

- das für die Umsatzbesteuerung zuständige FA,
- Steuernummer des Unternehmers,
- Daten und Anschrift.

2330 Bei Vorliegen einer umsatzsteuerlichen **Organschaft** kann die Organmutter beim BZSt für jede Organgesellschaft eine eigene USt-IdNr. beantragen.[4)]

Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG liegt umsatzsteuerlich eine Organschaft vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen (Organträger) eingegliedert ist. Es ist nicht erforderlich, dass alle drei Eingliederungsmerkmale gleichermaßen ausgeprägt sind. Eine Organschaft kann deshalb auch gegeben sein, wenn die Eingliederung auf einem dieser drei Gebiete nicht vollständig, dafür aber auf den anderen Gebieten umso eindeutiger ist, so dass sich die Eingliederung aus dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ergibt. Von der finanziellen Eingliederung kann weder auf die wirtschaftliche noch auf die organisatorische Eingliederung geschlossen werden (Abschn. 2.8 Abs. 1 Satz 1 bis 4 UStAE). Organträger kann sowohl eine juristische Person, eine Personengesellschaft, als auch eine natürliche Person sein. Organträger kann jeder Unternehmer sein. Auch eine j.P.d.ö.R. kann Organträger sein, wenn und soweit sie unternehmerisch tätig ist.[5)]

2331 Als Organgesellschaften kommen regelmäßig nur juristische Personen des Zivil- und Handelsrechts in Betracht.[6)] Eine Personengesellschaft kann ausnahmsweise wie eine juristische Person als eingegliedert i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG anzusehen sein, wenn die finanzielle Eingliederung wie bei einer juristischen Person zu bejahen ist (siehe dazu Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE). Personen, die keine Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG sind, können weder Organträger noch Organgesellschaft sein.[7)]

1) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
2) Bundeszentralamt für Steuern, Außenstelle, 66738 Saarlouis.
3) www.bzst.de.
4) Abschn. 27a.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE.
5) Vgl. BFH v. 2.12.2015, V R 67/14, BStBl II 2017, 560 und Abschn. 2.11 Abs. 20 UStAE.
6) Vgl. BFH v. 20.12.1973, V R 87/70, BStBl II 1974, 311.
7) Vgl. BFH v. 2.12.2015, V R 67/14, BStBl II 2017, 560; v. 10.8.2016, XI R 41/14, BStBl II 2017, 590 und BMF v. 26.5.2017, III C 2 – S 7105/15/10002, BStBl I 2017, 790.

Unter der finanziellen Eingliederung einer juristischen Person ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen, die es dem Organträger ermöglicht, durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen (Eingliederung mit Durchgriffsrechten).[1] Im Interesse der Rechtsklarheit sind Stimmbindungsvereinbarungen oder Stimmrechtsvollmachten grundsätzlich ohne Bedeutung. Stimmbindungsvereinbarungen und Stimmrechtsvollmachten können bei der Prüfung der finanziellen Eingliederung nur zu berücksichtigen sein, wenn sie sich ausschließlich aus Regelungen der Satzung wie etwa bei einer Einräumung von Mehrfachstimmrechten („Geschäftsanteil mit Mehrstimmrecht") ergeben.[2] **2332**

Die finanzielle Eingliederung einer Personengesellschaft setzt voraus, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist.[3] **2333**

Mit Urteil v. 22.4.2010 und v. 1.12.2010 hat der BFH entschieden, dass eine **finanzielle Eingliederung** sowohl bei einer Kapital- als auch bei einer Personengesellschaft als Organträger eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung der Kapital- oder Personengesellschaft an der Organgesellschaft voraussetzt.[4] Deshalb reicht es auch für die finanzielle Eingliederung einer GmbH in eine Personengesellschaft nicht aus, dass letztere nicht selbst, sondern nur ihr Gesellschafter mit Stimmenmehrheit an der GmbH beteiligt ist. Das Fehlen einer eigenen mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligung der Gesellschaft kann nicht durch einen Beherrschungsvertrag und Gewinnabführungsvertrag ersetzt werden.[5] **2334**

Wirtschaftliche Eingliederung bedeutet, dass die Organgesellschaft nach dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesem, wirtschaftlich tätig ist.[6] Voraussetzung für eine wirtschaftliche Eingliederung ist, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft dem unternehmerischen Bereich des Anteileigners zugeordnet werden kann (vgl. Abschnitt 2.3 Abs. 2 UStAE). Weitere Einzelheiten enthält Abschn. 2.8 Abs. 6 bis 6c UStAE. **2335**

Der BFH hat sich mit Urteil v. 7.7.2011 zur **organisatorischen Eingliederung** bei der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft geäußert.[7] Danach kann sich die organisatorische Eingliederung einer GmbH im Rahmen einer Organschaft daraus ergeben, dass der Geschäftsführer der GmbH leitender Mitarbeiter des Organträgers ist, der Organträger über ein umfassendes Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung der GmbH verfügt und zur Bestellung und Abberufung des GmbH-Geschäftsführers berechtigt ist.[8] **2336**

Nach Abschn. 2.8 Abs. 7 UStAE setzt die organisatorische Eingliederung voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung tatsächlich wahrgenommen wird.[9] Es kommt darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht und seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen kann. Nicht ausreichend ist, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft ausgeschlossen ist.[10] Der aktienrechtlichen Abhängigkeitsvermutung aus § 17 AktG kommt keine Bedeutung im Hinblick auf die organisatorische Eingliederung zu.[11] Nicht ausschlaggebend 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. **2337**

Die **organisatorische Eingliederung** setzt in aller Regel die personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft voraus.[12] Dies ist z.B. bei einer Personenidentität in den Leitungsgremien beider Gesellschaften gegeben.[13] Für das Vorliegen einer organisatorischen Eingliederung ist es jedoch nicht in jedem Fall erforderlich, dass die Geschäftsführung der Muttergesellschaft mit derjenigen der Tochtergesellschaft vollständig personenidentisch ist. So kann eine organisatorische Eingliederung z.B. auch dann vorliegen, wenn nur einzelne Geschäftsführer des Organträgers Geschäftsführer der Organgesellschaft sind.[14] **2338**

Die rechtliche Eigenart der Organschaft hat zur Folge, dass die untergeordneten juristischen Personen (eingegliederte Organgesellschaften, Tochtergesellschaften) ähnlich wie Angestellte des übergeordneten Unternehmens (Organträger, Muttergesellschaft) als unselbständig anzusehen sind. Damit sind alle durch die Organgesellschaft ausgeführten Tätigkeiten originäre Umsätze der Organträgerin. Deshalb ist die umsatzsteuerliche Behandlung der **2339**

---

1) Vgl. BFH v. 2.12.2015, V R 15/14, BStBl II 2017, 553.
2) BFH v. 2.12.2015, V R 25/13, BStBl II 2017, 547 und BMF v. 26.5.2017, III C 2 – S 7105/15/10002, BStBl I 2017, 790.
3) Vgl. BFH v. 2.12.2015, V R 25/13, BStBl II 2017, 547; v. 3.12.2015, V R 36/13, BStBl II 2017, 563 sowie Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE und BMF v. 26.5.2017, III C 2 – S 7105/15/10002, BStBl I 2017, 790.
4) Vgl. BFH v. 22.4.2010, V R 9/09, BStBl II 2011, 597; v. 1.12.2010, XI R 43/08, BStBl II 2011, 600 und v. 24.8.2016, V R 36/15, BStBl II 2017, 595.
5) Vgl. Abschn. 2.8 Abs. 5b UStAE.
6) Vgl. BFH v. 22.6.1967, V R 89/66, BStBl III 1967, 715.
7) Vgl. BFH v. 7.7.2011, V R 53/10, BStBl II 2013, 218.
8) Vgl. Abschn. 2.8 Abs. 7 bis 11 UStAE.
9) Vgl. BFH v. 28.1.1999, V R 32/98, BStBl II 1999, 258.
10) BFH v. 8.8.2013, V R 18/13, BStBl II 2017, 543; v. 2.12.2015, V R 15/14, BStBl II 2017, 553 und BMF v. 26.5.2017, III C 2 – S 7105/15/10002, BStBl I 2017, 790 und Abschn. 2.8 Abs. 7 UStAE.
11) Vgl. BFH v. 3.4.2008, V R 76/05, BStBl II 2008, 905.
12) Vgl. BFH v. 3.4.2008, V R 76/05, BStBl II 2008, 905; v. 28.10.2010, V R 7/10, BStBl II 2011, 391 und v. 2.12.2015, V R 15/14, BStBl II 2017, 553.
13) Vgl. BFH v. 17.1.2002, V R 37/00, BStBl II 2012, 373 und v. 5.12.2007, V R 26/06, BStBl II 2008, 451.
14) Vgl. BFH v. 28.1.1999, V R 32/98, BStBl II 1999, 258.

Umsätze innerhalb der Organschaft davon unabhängig, welches Steuersubjekt als Organgesellschaft den Umsatz ausgeführt hat. Hierbei ist die ausschließliche rechtliche Einordnung der ausgeführten Umsätze entscheidend. Die Besteuerungsmerkmale werden zusammengefasst, so dass z.B. auch ein von der Organgesellschaft vorgenommener unberechtigter Steuerausweis (§ 14c Abs. 2 UStG) dem Organträger zuzurechnen ist.

2340 Mit der Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Organträgers oder der Organgesellschaft endet die Organschaft.[1] Dies gilt jeweils auch bei Bestellung eines Sachwalters im Rahmen der Eigenverwaltung nach §§ 270 ff. InsO. Wird im Rahmen der Anordnung von Sicherungsmaßnahmen über das Vermögen des Organträgers oder der Organgesellschaft ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt, endet die Organschaft mit dessen Bestellung bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter den maßgeblichen Einfluss auf den Schuldner erhält und eine Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger nicht mehr möglich ist. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter wirksame rechtsgeschäftliche Verfügungen des Schuldners auf Grund eines Zustimmungsvorbehalts nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. InsO verhindern kann.[2] Die gilt auch in den Fällen, in denen für den Organträger und die Organgesellschaft ein personenidentischer Sachwalter, vorläufiger Insolvenzverwalter oder Insolvenzverwalter bestellt wird. Hingegen beenden weder die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung beim Organträger noch die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung bei der Organgesellschaft eine Organschaft, wenn das Insolvenzgericht lediglich bestimmt, dass ein **vorläufiger Sachwalter** bestellt wird sowie eine Anordnung gem. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO erlässt.[3] Dies gilt nicht für vorläufige Eigenverwaltungsverfahren, die nach dem 31.12.2020 angeordnet wurden, es sei denn, diese fallen unter die Anwendung des § 5 Abs. 1 COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz – COVInsAG.[4]

2341 In **Zeile 80** sind die steuerfreien innergemeinschaftlichen Erwerbe nach §§ 4b und 25c UStG einzutragen (→ Rz. 2654). Die nachstehend aufgeführten innergemeinschaftlichen Erwerbe sind nach § 4b UStG steuerfrei:

- Wertpapiere,
- Organe und Blut von Menschen sowie Frauenmilch,
- Wasserfahrzeuge für die Seeschifffahrt,
- Luftfahrzeuge einschl. ihrer Ausrüstungsgegenstände für den grenzüberschreitenden Luftverkehr,
- Anlagegold i.S.d. § 25c UStG,
- Gegenstände, deren Einfuhr nicht der Einfuhrumsatzsteuer unterliegt (z.B. Kleinsendungen bis zum Betrag von 22 €).

2342 Der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen, die im Anschluss als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen (→ Rz. 2264 ff.) oder steuerfreie Ausfuhrlieferungen (→ Rz. 2296) geliefert werden, ist steuerfrei.

Beispiel:
Händler B aus Berlin erwirbt beim polnischen Hersteller P 70 DVD-Recorder zum Stückpreis von 300 €. 50 Recorder werden an inl. Abnehmer verkauft und 20 Geräte an einen türkischen Unternehmer. Der Erwerb der Recorder ist zwar insg. steuerbar, unterliegt jedoch wegen der steuerfreien Ausfuhr von 20 Geräten in die Türkei nur teilweise der Umsatzsteuer. B hat den Erwerb wie folgt anzugeben:

Zeile 80 =	6 000 €
Zeile 82 = 15 000 € + Steuer	2 400 €
Zeile 123 = Vorsteuer	2 400 €

Nach § 6a Abs. 1 Satz 2 UStG ist auch eine Lieferung eines Gegenstandes von einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen befreit, wenn dieser Gegenstand vor dem Gelangen in den anderen EU-Mitgliedstaat be- oder verarbeitet wird. Dies muss auch dann gelten, wenn der Erwerbsgegenstand durch Unternehmer be- oder verarbeitet wird, bevor er in das Inland gelangt.

2343 Der innergemeinschaftliche Erwerb wird nach dem Entgelt bemessen. Bemessungsgrundlage ist das sich aus der vom Lieferer zu erteilenden Rechnung gestellte Entgelt. Die vom Erwerber geschuldete und entrichten Verbrauchssteuern, die nicht im Entgelt enthalten sind, sind bei der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

2344 Der maßgebliche Steuersatz bestimmt sich nach § 12 UStG. Der ermäßigte Steuersatz kann beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG zur Anwendung kommen (→ Rz. 2292).

2345 Innergemeinschaftliche Erwerbe zu den geltenden Steuersätzen sind in den **Zeilen 82 bis 83** einzutragen. Vom **1.7.2020 bis zum 31.12.2020** wurde der allgemeine Steuersatz von 19 % auf 16 % und der ermäßigte Steuersatz von 7 % auf 5 % gesenkt. Innergemeinschaftliche Erwerbe, die in dieser Zeit bewirkt wurden, deren Steuer jedoch nach § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG erst **nach dem 31.12.2020** entstanden ist, sind in **Zeile 84** einzutragen. Der Erwerb **neuer** Fahrzeuge von einem Lieferer **ohne USt-IdNr.** ist in **Zeile 85** anzugeben.

2346 In **Zeile 86** ist die Summe der Umsatzsteuer einzutragen und in **Zeile 153** zu übertragen.

---

1) Vgl. BFH v. 15.12.2016, V R 14/16, BStBl II 2017, 600.
2) Vgl. BFH v. 8.8.2013, V R 18/13, BStBl II 2017 und v. 24.8.2016, V R 36/15, BStBl II 2017, 595.
3) Vgl. BFH v. 27.11.2019, XI R 35/17, BStBl II 2021, 252.
4) Vgl. Abschn. 2.8 Abs. 12 UStAE.

7. Abschnitt F – Steuerschuldner bei Auslagerung (Zeilen 88–90)

Zeile	F. Steuerschuldner bei Auslagerung (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG)		Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR		Steuer EUR	Ct
88						
89	Lieferungen, die der Auslagerung vorangegangen sind (§ 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG)	852		853		
90	Summe (zu übertragen in Zeile 154)					

2021USt2A503 2021USt2A503

Lieferungen, die Auslagerungen von Gegenständen aus einem Umsatzsteuerlager vorangegangen sind (§ 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG), sind in **Zeile 89** zu erklären. Die USt für diese Umsätze schuldet der Unternehmer, dem die Auslagerung zuzurechnen ist (Auslagerer); ggf. der Lagerhalter als Gesamtschuldner. Nicht einzutragen sind hier Lieferungen, die dem liefernden Unternehmer zuzurechnen sind, wenn die Auslagerung im Zusammenhang mit diesen Lieferungen steht. Diese Umsätze sind in Abschn. C (Zeilen 38, 41 bzw. 45) der Umsatzsteuererklärung einzutragen. In **Zeile 90** ist die Summe der berechneten Steuer einzutragen und in **Zeile 154** zu übertragen. **2347**

8. Abschnitt G – Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte (Zeilen 91–97)

Steuernummer:

Zeile	G. Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte (§ 25b UStG)		Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR		Steuer EUR	Ct
91						
92	Lieferungen des **ersten Abnehmers**	742				
93	**Lieferungen, für die der letzte Abnehmer die Umsatzsteuer schuldet**					
94	zum Steuersatz von 19 %	751				
95	zum Steuersatz von 7 %	746				
96	zu anderen Steuersätzen	747		748		
97	Summe (zu übertragen in Zeile 155)					

Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäfte liegt nach § 25b UStG vor, wenn **2348**

- drei Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt;
- die Unternehmer in jeweils verschiedenen EU-Mitgliedstaaten für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst sind;
- der Gegenstand der Lieferung aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates gelangt;
- der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Lieferer oder den ersten Abnehmer befördert oder versendet wird.

Dies gilt auch, wenn der letzte Abnehmer eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt und in dem EU-Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet.

Beratungshinweis:
Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft liegt nur dann vor, wenn sämtliche Voraussetzungen des § 25b UStG erfüllt sind.

Beispiel:
Der in Italien ansässige und umsatzsteuerlich erfasste Unternehmer I bestellt eine nicht vorrätige Ware bei dem in Deutschland ansässigen Unternehmer D. D gibt die Bestellung weiter an den in Spanien ansässigen Unternehmer S, der die Ware mit eigenem LKW unmittelbar nach Italien befördert und sie dort an I übergibt. Alle Unternehmer treten jeweils unter der USt-IdNr. ihres Landes auf. Der erste Lieferer (S) stellt dem ersten Abnehmer (D) 5 000 € und D stellt dem letzten Abnehmer (I) 7 000 € in Rechnung.

Die Voraussetzung des § 25b Abs. 1 Satz 1 UStG für das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft ist erfüllt, da die drei beteiligten Unternehmer in jeweils verschiedenen EU-Mitgliedstaaten für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst sind und mit USt-IdNrn. aus verschiedenen EU-Mitgliedstaaten auftreten. S führt eine in Spanien ausgeführte steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung aus. D hat die Lieferung an I als Lieferung eines ersten Abnehmers eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts anzuge-

ben und das Entgelt von 5 000 € in **Zeile 92** zu erklären. In der Rechnung an I sowie in **Spalte 3 der ZM** ist auf das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft hinzuweisen bzw. anzugeben. In diesem Fall sind die steuerliche Erfassung und die Umsatzbesteuerung in Italien nicht erforderlich.

2349 Die Umsatzsteuer für die Lieferung an den letzten Abnehmer wird unter folgenden Voraussetzungen von diesem geschuldet (§ 25b Abs. 2 UStG), wenn

- der Lieferung ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorausgegangen ist;
- der erste Abnehmer in dem EU-Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet, nicht ansässig ist. Er gegenüber dem ersten Lieferer und dem letzten Abnehmer dieselbe USt-IdNr., die ihm von einem anderen EU-Mitgliedstaat erteilt worden ist als dem, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt oder endet;
- der erste Abnehmer dem letzten Abnehmer eine Rechnung i.S.d. § 14a Abs. 7 UStG erteilt, in der die Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen ist, und
- der letzte Abnehmer eine USt-IdNr. des EU-Mitgliedstaats verwendet, in dem die Beförderung oder Versendung endet.

Unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG kann der letzte Abnehmer die entrichtete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen (→ Rz. 2512).

Beispiel:

Der in Deutschland ansässige und umsatzsteuerlich erfasste Unternehmer D bestellt eine nicht vorrätige Ware bei dem in Italien ansässigen Unternehmer I. I gibt die Bestellung weiter an den in Spanien ansässigen Unternehmer S, der die Ware mit eigenem LKW unmittelbar nach Deutschland befördert und sie dort an D übergibt. Alle Unternehmer treten jeweils unter der USt-IdNr. ihres Landes auf. Der erste Lieferer (S) stellt dem ersten Abnehmer (I) 5 000 € und I stellt dem letzten Abnehmer (D) 7 000 € in Rechnung.

Die Voraussetzung des § 25b Abs. 1 Satz1 UStG für das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft ist erfüllt, da die drei beteiligten Unternehmer in jeweils verschiedenen EU-Mitgliedstaaten für Zwecke der USt erfasst sind und mit USt-IdNrn. aus verschiedenen EU-Mitgliedstaaten auftreten. I hat die Lieferung eines ersten Abnehmers eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts in Italien anzugeben und in der Rechnung an D auf das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft hinzuweisen. D als letzter Abnehmer schuldet die Umsatzsteuer i.H.v. 1 120 €, diese ist **in Zeile 94** einzutragen. Unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG kann D gleichzeitig die geschuldete USt als Vorsteuer in **Zeile 130** erklären.

2350 Für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte kommt für die in der Anlage 2 zum Umsatzsteuergesetz bezeichneten Gegenstände der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung.

2351 Die Steuer, die der letzte Abnehmer nach § 25b Abs. 2 UStG für die Lieferung des ersten Abnehmers schuldet, ist in den **Zeilen 94 und95** einzutragen. Änderungen von Bemessungsgrundlagen (§ 17 UStG) für Umsätze, die den vom **1.7.2020 bis zum 31.12.2020** geltenden Steuersätzen von 16 % bzw. 5 % unterlegen haben, sind zusammen mit dem selbst berechneten Steuerbetrag in **Zeile 96** zu den Umsätzen einzutragen, die anderen Steuersätzen unterliegen.

In **Zeile 97** ist die Summe der berechneten Steuerbeträge einzutragen und in **Zeile 155** zu übertragen.

9. Abschnitt H – Leistungsempfänger als Steuerschuldner, § 13b UStG (Zeilen 98–102)

	H. Leistungsempfänger als Steuerschuldner (§ 13b UStG)		Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR		Steuer EUR	Ct
99	Sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 1 UStG)	846		847		
100	Umsätze, die unter das GrEStG fallen (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG)	873		874		
101	Andere Leistungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 1, 2, 4 bis 12 UStG)	877		878		
102	Summe (zu übertragen in Zeile 156)					

2352 Unternehmer und j.P.d.ö.R. schulden als Leistungsempfänger für bestimmte im Inland ausgeführte steuerpflichtige Umsätze die Steuer (§ 13b UStG). Die Steuer wird sowohl von im Inland ansässigen als auch von im Ausland ansässigen Leistungsempfängern geschuldet. Kleinunternehmer (§ 19 UStG), pauschalierende Land- und Forstwirte (§ 24 UStG) und Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführen, schulden ebenfalls die Umsatzsteuer. Die Steuerschuldnerschaft erstreckt sich sowohl auf Umsätze für den unternehmerischen als auch auf die Umsätze für den nichtunternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers. Für die Besteuerung dieser Umsätze ist das FA zuständig, bei dem der Leistungsempfänger als Unternehmer umsatzsteuerlich erfasst ist. Für j.P.d.ö.R. ist das FA zuständig, in dessen Bezirk sie ihren Sitz haben. Der Leistungsempfänger schuldet für folgende steuerpflichtige Umsätze die Umsatzsteuer:

- steuerpflichtige sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 1 UStG); diese sind in **Zeile 99** einzutragen;
- Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG), diese sind in **Zeile 100** anzugeben;

In **Zeile 101** sind folgende steuerpflichtige Umsätze einzutragen:

- im Inland steuerpflichtigen Werklieferungen und nicht unter § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG fallende sonstige Leistungen im Ausland ansässiger Unternehmer;
- Lieferungen von sicherungsübereigneten Gegenständen durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens (§ 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG);
- Bauleistungen, einschließlich Werklieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG; vgl. auch Abschn. 13b.2 und 13b.3 UStAE). Als Grundstücke gelten insbesondere auch Sachen, Ausstattungsgegenstände und Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören oder zu verändern (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 UStG). Zur Klarstellung wird in § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 3 UStG darauf hingewiesen, dass § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG unberührt bleibt;

Praxishinweis:

Der BFH hat mit Urteil v. 28.8.2014 entschieden, dass Betriebsvorrichtungen keine Bauwerke im Sinne von § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG a.F. sind.[1)] Damit kam nach Ansicht des BFH eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger bei Lieferungen von und Leistungen an Betriebsvorrichtungen nicht in Betracht. Art. 199 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL, auf dem § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG beruht, enthält den Begriff der Bauleistung. Dieser Begriff ist unionsrechtlich einheitlich und nicht nach nationalem Bewertungsrecht auszulegen. Der Begriff der Bauleistung im Sinne von Art. 199 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL ist dabei nicht nur auf Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück beschränkt, sondern weiter auszulegen. Mit § 13b Abs. 4 Nr. 2 UStG wurden einerseits die unionsrechtliche Vorgabe und andererseits die in Abschn. 13b.2 Abs. 2 Satz 2 und 3 UStAE enthaltene Verwaltungsauffassung inhaltlich in das UStG übernommen. Damit können Lieferungen von und Leistungen an Betriebsvorrichtungen unter die Regelung des § 13b UStG fallen.

- Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz oder von Elektrizität sowie von Wärme oder Kälte eines im Ausland ansässigen Unternehmers unter den Bedingungen des § 3g UStG (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a UStG); diese sind ebenfalls in **Zeile 101** einzutragen;
- Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz eines im Inland ansässigen Unternehmers, wenn der Leistungsempfänger Wiederverkäufer von Gas i.S.d. § 3g UStG ist (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG);
- Lieferungen von Elektrizität eines im Inland ansässigen Unternehmers, wenn der liefernde Unternehmer und der Leistungsempfänger Wiederverkäufer von Elektrizität i.S.d. § 3g UStG sind (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG), nicht hierunter fallen Betreiber von Photovoltaikanlagen;
- Übertragung der in § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG bezeichneten sog. CO_2-Emissions-, Gas- und Elektrizitätszertifikate;
- Lieferungen der in der Anlage 3 des UStG bezeichneten Gegenstände – insb. Industrieschrott und Altmetalle – (§ 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG, Abschn. 13b.4 UStAE);
- Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen (§ 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG, Abschn. 13b.5 UStAE);
- Lieferungen von Gold mit einem Feingehalt von mindestens 325 Tausendstel, in Rohform oder als Halbzeug (aus Position 7108 des Zolltarifs) und von Goldplattierungen mit einem Goldfeingehalt von mindestens 325 Tausendstel (aus Position 7109; § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG, Abschn. 13b.6 UStAE);
- Lieferungen von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen sowie integrierten Schaltkreisen (§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG; Abschn. 13b.7 UStAE) sind in **Zeile 101** anzugeben, wenn die Summe der für sie in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens 5 000 € beträgt; nachträgliche Minderungen des Entgelts bleiben dabei unberücksichtigt;
- Lieferungen der in der Anlage 4 des UStG bezeichneten Gegenstände – insb. Edelmetalle, unedle Metalle, Selen und Cermets, wenn die Summe der für sie in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens 5 000 € beträgt; nachträgliche Minderungen des Entgelts bleiben dabei unberücksichtigt (§ 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG);
- sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation (§ 13b Abs. 2 Nr. 12 UStG).

Praxishinweis:

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers in § 13b Abs. 2 Nr. 12 UStG mit Wirkung zum **1.1.2021** um Telekommunikationsdienstleistungen erweitert.[2)]

Mit dieser Erweiterung verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, Umsatzsteuerausfälle zu verhindern, die dadurch eintreten, dass bei diesen Leistungen nicht sichergestellt werden kann, dass diese von den leistenden Unternehmern vollständig im allgemeinen Besteuerungsverfahren erfasst werden, bzw. der Fiskus den Steueranspruch beim Leistenden realisieren kann. In der Vergangenheit lagen vermehrt Anzeichen dafür vor, dass es im Bereich des Handels mit Voice over Internet Protocol (VoIP) zu Umsatzsteuerausfällen kam. In den bekannt gewordenen VoIP-Fällen deuteten die Strukturen auf ein „klassisches Umsatzsteuerbetrugsmodell" mit Einbindung eines Missing Traders hin.

Bei den in § 13b Abs. 2 Nr. 12 Satz 1 UStG genannten Leistungen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Leistungen in deren Erbringung besteht und dessen eigener Verbrauch dieser Leistungen von untergeordneter Bedeutung ist; davon ist auszugehen, wenn ihm das zuständige FA eine im Zeitpunkt

1) BFH v. 28.8.2014, V R 7/14, BStBl II 2015, 682.
2) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.

der Ausführung des Umsatzes gültige auf längstens drei Jahre befristete Bescheinigung, die nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden kann, darüber erteilt hat, dass er ein Unternehmer ist, der entsprechende Leistungen erbringt (§ 13b Abs. 5 Satz 6 UStG).

Weitere Einzelheiten enthält das BMF-Schreiben vom 23.12.2020 und Abschn. 13b.7b UStAE.[1)]

In **Zeile 105** (Kz 209) sind die im Inland ausgeführten steuerpflichtigen Umsätze nach § 13b Abs. 1 und 2 UStG des leistenden Unternehmers, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet, einzutragen. Die hier einzutragenden Umsätze sind nicht in Abschnitt C anzugeben.

2353 Die Regelungen zur umsatzsteuerlichen Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers sind nicht mit dem Steuerabzug bei Bauleistungen nach den §§ 48 bis 48d EStG[2)] zu verwechseln. Beide Besteuerungsverfahren können allerdings nebeneinander Anwendung finden.

2354 § 13b Abs. 5 UStG bestimmt, wer als Leistungsempfänger die Steuer schuldet. In den Fällen des § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 bis 3 UStG schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist; in den in § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a, Nr. 6, 7, 9 bis 11 UStG genannten Fällen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist. In den Fällen des § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG schuldet der Leistungsempfänger die Steuer unabhängig davon, ob er sie für eine von ihm erbrachte Leistung i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG verwendet, wenn er ein Unternehmer ist, der nachhaltig entsprechende Leistungen erbringt; davon ist auszugehen, wenn ihm das zuständige FA eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige, auf längstens drei Jahre befristete Bescheinigung, die nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden kann, darüber erteilt hat, dass er ein Unternehmer ist, der entsprechende Leistungen erbringt. Bei den in § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG genannten Lieferungen von Erdgas schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Wiederverkäufer i.S.d. § 3g UStG ist. Bei den in § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG genannten Lieferungen von Elektrizität schuldet der Leistungsempfänger in den Fällen die Steuer, in denen der liefernde Unternehmer und der Leistungsempfänger Wiederverkäufer von Elektrizität i.S.d. § 3g UStG sind. In den Fällen des § 13b Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 UStG schuldet der Leistungsempfänger die Steuer unabhängig davon, ob er sie für eine von ihm erbrachte Leistung i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 UStG verwendet, wenn er ein Unternehmer ist, der nachhaltig entsprechende Leistungen erbringt; davon ist auszugehen, wenn ihm das zuständige FA eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige, auf längstens drei Jahre befristete Bescheinigung, die nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden kann, darüber erteilt hat, dass er ein Unternehmer ist, der entsprechende Leistungen erbringt.

Bei den in § 13b Abs. 2 Nr. 12 Satz 1 UStG genannten Leistungen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Leistungen in deren Erbringung besteht und dessen eigener Verbrauch dieser Leistungen von untergeordneter Bedeutung ist; davon ist auszugehen, wenn ihm das zuständige FA eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige auf längstens drei Jahre befristete Bescheinigung, die nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden kann, darüber erteilt hat, dass er ein Unternehmer ist, der entsprechende Leistungen erbringt (§ 13b Abs. 5 Satz 6 UStG).

Die Steuerschuldnerschaft erstreckt sich sowohl auf die Umsätze für den unternehmerischen als auch auf die Umsätze für den nichtunternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers mit Ausnahme der in § 13b Abs. 5 Satz 10 UStG genannten Leistungen, die ausschließlich an den nichtunternehmerischen Bereich von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden.[3)]

Sind Leistungsempfänger und leistender Unternehmer in Zweifelsfällen übereinstimmend vom Vorliegen der Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Nr. 4, 5 Buchst. b, Nr. 7 bis 11 UStG ausgegangen, obwohl dies nach der Art der Umsätze unter Anlegung objektiver Kriterien nicht zutreffend war, gilt der Leistungsempfänger dennoch als Steuerschuldner, sofern dadurch keine Steuerausfälle entstehen (§ 13b Abs. 5 Satz 7 UStG).

Voraussetzung ist, dass durch diese Handhabung keine Steuerausfälle entstehen. Dies gilt dann als erfüllt, wenn der Umsatz vom Leistungsempfänger in zutreffender Höhe versteuert wird. § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG gilt nicht bei einer Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, wenn fraglich war, ob die Voraussetzungen hierfür in der Person der beteiligten Unternehmer (z.B. die Eigenschaft als Bauleistender; vgl. dazu Abschn. 13b.3 Abs. 1 bis 7 UStAE) erfüllt sind. Hierzu wird ergänzend auf die BMF-Schreiben v. 5.2.2014[4)] und v. 26.9.2014[5)] verwiesen.

Nach § 13b Abs. 5 Satz 3 UStG schuldet der Leistungsempfänger die Steuer bei den in § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG genannten Lieferungen von Erdgas, wenn er ein Wiederverkäufer von Erdgas i.S.d. § 3g UStG ist. Nach dem bisherigen Wortlaut der Vorschrift war bei im Inland steuerpflichtigen Lieferungen von Erdgas der Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn er ein Unternehmer ist, der selbst Erdgas liefert. Diese Regelung ist unionsrechtskonform dergestalt einschränkend auszulegen, dass die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei den

1) BMF v. 23.12.2020, III C 3 – S 7279/19/10006 :002, BStBl I 2021, 92.
2) Gesetz zur Eindämmung illegaler Betätigung im Baugewerbe v. 30.8.2001, BGBl. I 2001, 2267 = BStBl I 2001, 602; BMF v. 1.11.2001, IV A 5 – S 1900 – 292/01, BStBl I 2001, 804.
3) Vgl. Abschn. 13b.1 Abs. 1 Satz 4 UStAE.
4) BMF v. 5.2.2014, IV D 3 – S 7279/11/10002, BStBl I 2014, 233.
5) BMF v. 26.9.2014, IV D 3 – S 7279/14/10002, BStBl I 2014, 1297.

genannten Umsätzen nur dann anzuwenden ist, wenn der Leistungsempfänger ein Wiederverkäufer i.S. des § 3g UStG ist

Zur Vermeidung von **Abgrenzungsproblemen bei Bauleistungen** gibt die nachfolgende Liste einen Überblick:[1] **2355**

Leistungsbeschreibung	Bauleistung		Bemerkungen
	ja	nein	
Abbruch von Bauwerken einschließlich Abtransport und Deponierung	x		
Abtransport von Erdaushub als selbständige Hauptleistung		x	vgl. aber Erdaushub
Analyse von Baustoffen		x	
Anlagenbau (Montagebänder, Montagelinien, Krananlagen, Kiesförderanlagen, Getränkeabfüllanlagen usw.)		x	es sei denn, die Veränderung ist erheblich.
Anzeigentafel (Flughafen, Bahnhof)	x		vgl. Lichtwerbeanlagen in Abschn. 13b.2 Abs. 7 Nr. 11 Satz 2 UStAE
Arbeitnehmerüberlassung		x	dies gilt auch dann, wenn der Entleiher Bauleistungen erbringt
Austausch von Stromzählern	x		
Aufzug (Einbau)	x		
Bauaustrocknung	x		
Baukran, Zurverfügungstellung mit Bedienungspersonal, das den Weisungen des Mieters zu folgen hat		x	Ausnahme: Der Kranführer wird eigenverantwortlich beim Einsetzen von Teilen tätig.
Bausatzhaus		x	es sei denn, die Verantwortung für die Durchführung der Arbeiten wird vom Lieferer des Bausatzes übernommen
Bauschuttzerkleinerung		x	
Baustellenabsicherung (als selbständige Leistung)		x	
Beleuchtungsinstallation			
– aufhängen und anschließen		x	
– Montage und Anschließen von Beleuchtungssystemen z.B. in Kaufhäusern oder Fabrikhallen	x		
Berliner Verbau	x		
Betongleitschutzwände und Stahlschutzwände	x		Ausnahme: vorübergehender Aufbau z.B. im Baustellenbereich
Betonlieferung		x	Verarbeitet der Lieferer den Beton fachgerecht, liegt eine Bauleistung vor
Betonmischer, Betonpumpe		x	es sei denn, die Verantwortung für die ordnungsgemäße Durchführung der Arbeiten wird vom Lieferer übernommen
Blitzschutzsysteme-Errichtung (u.a. Erdungsanlagen, Überspannschutz)	x		
Bodenbeläge (Einbau)	x		es sei denn, der Bodenbelag wird nur lose verlegt
Brandmeldeanlage einbauen	x		
Brücken-, Brunnenbau	x		
Dachbegrünung	x		
EDV-Anlagen	x		wenn sie fest mit dem Bauwerk verbunden sind
Einbau von Fenstern, Türen, Bodenbelägen, Aufzügen, Rolltreppen, Heizungsanlagen bzw. von Einrichtungsgegenständen	x		wenn sie mit dem Gebäude fest verbunden sind
Einrichtungsgegenstände (inkl. Einbauküche, Regalen)		x	es sei denn, die Veränderung ist erheblich
Elektrogeräte anschließen		x	
Erdwärmebohrung	x		
Fang- und Sicherheitsnetze bei Baumaßnahmen im Außenbereich		x	vgl. Gerüstbau in Abschn. 13b.2 Abs. 7 Nr. 9 UStAE
Fahrbahnbelag	x		inkl. Aufsaugen und Entsorgen von abgefrästen Fahrbahndecken

1) OFD Karlsruhe v. 31.1.2017, S 7279/2, Abschn. 13b.2 UStAE.

Leistungsbeschreibung	Bauleistung		Bemerkungen
	ja	nein	
Fahrbahnmarkierung – endgültig (Weißmarkierung)	x		
– vorübergehend		x	
Fassadenreinigung durch Abschleifen bzw. Bearbeitung mit Sandstrahl		x	es sei denn, es erfolgt eine Veränderung der Oberfläche, vgl. Abschn. 13b.2 Abs. 5 Nr. 10 UStAE
Fertiggaragen	x		wenn der Lieferer die Verantwortung für das ordnungsgemäße Aufstellen trägt
Festzelterrichtung		x	vgl. Aufstellen von Material- und Bürocontainer in Abschn. 13b.2 Abs. 7 Nr. 6 UStAE
Feuerlöscher, Einbau		x	
Fliegenschutzgitter/Sonnenschutzfolien	x		
Fotovoltaik- und Solaranlagen	x		wie Lichtwerbeanlagen in Abschn. 13b.2 Abs. 6 Nr. 11 UStAE
Gartenanlagen	x		wenn befestigte Wege, Terrassen, Mauern, Brücken, ortsfeste Sprinkleranlagen o.Ä. Teil der Leistung sind, vgl. aber Landschaftsgestaltung
Gebäude: schlüsselfertige Erstellung eines Gebäudes auf fremdem Grund und Boden inkl. Fällen des einheitlichen Vertragswerks i.S.d. Abschn. 4.9.1 Abs. 1 UStAE	x		
Gerüstbau		x	vgl. Abschn. 13b.2 Abs. 7 Nr. 9 UStAE
Gewerblicher Geschirrspüler	x		es sei denn, die Veränderung ist erheblich
Grabstein		x	außer bei Mausoleen
Grundwasserabsenkung	x		
Hausanschlüsse	x		vgl. Abschn. 13b.2 Abs. 5 Nr. 8 UStAE
Heizungsanlage (Einbau)	x		
Kranbau	x		
Kranvermietung mit Bedienpersonal zwecks Abladen von Baustoffen		x	
Künstlerische Leistungen an Bauwerken	x		Voraussetzung: Auswirkung auf Substanz, Werkausführung durch den Künstler, vgl. Abschn. 13b.2 Abs. 5 Nr. 9 UStAE
Ladeneinbau	x		wenn fest mit dem Gebäude verbunden
Landschaftsgestaltung		x	Anschütten von Hügeln und Böschungen sowie das Ausheben von Gräben und Mulden, vgl. Abschn. 13b.2 Abs. 7 Nr. 10 UStAE
Lichtwerbeanlagen (Installation)	x		wenn fest mit dem Gebäude verbunden
Malerarbeiten	x		
Markise (Einbau)	x		
Maschinen		x	das Erstellen von Fundamenten, Sockeln und Befestigungsvorrichtungen sind i.d.R. Nebenleistungen (vgl. Abschn. 13b.2 Abs. 7 Nr. 2 UStAE)
Materiallieferungen (von Baustoffhändlern oder Baumärkten, soweit kein Einbau erfolgt)		x	baut der Lieferant auch ein, liegt eine Bauleistung vor
Messestand (Aufstellen)		x	
Pflasterarbeiten	x		
Pflege einer Dachbegrünung		x	der Einbau einer Dachbegrünung ist jedoch eine Bauleistung
Photovoltaikanlagen (Werklieferung), – die auf oder an einem Gebäude oder Bauwerk installiert werden (z.B. dachintegrierte Anlagen, Auf-Dach-Anlagen oder Fassadenmontage) – Freiland-Photovoltaikanlagen	x		Abschn. 13b.2 Abs. 5 Nr. 11 UStAE; das abweichende BFH-Urteil v. 28.8.2014 (V R 7/14; BStBl II 2015, 682) wird von der Verwaltung nicht angewendet (BMF v. 28.7.2015, BStBl I 2015, 623)
Planierraupe, Zurverfügungstellung mit Bedienungspersonal		x	vgl. Baukran
Planungsarbeiten (u.a. durch Statiker, Architekt)		x	gilt nur bei Hauptleistungen, die ausschließlich Planung umfassen

Leistungsbeschreibung	Bauleistung		Bemerkungen
	ja	nein	
Regalförderzeug		x	vgl. Anlagenbau
Reinigungsvorgänge, wenn Oberfläche verändert wird (z.B. Abschleifen und Neuversiegeln von Parkett, Fassadenreinigung mit Sandstrahl)	x		keine Bauleistung, wenn Böden/Fassaden nur gereinigt werden (mit Wasserstrahl und Bürste)
Reparatur- und Wartungsarbeiten		x	wenn das Nettoentgelt für einzelnen Umsatz mehr als 500 EUR beträgt, vgl. Abschn. 13b.2 Abs. 7 Nr. 15 UStAE
Rodung, Herausfräsen von Wurzeln und Abtransport		x	es sei denn, die Arbeiten werden im Zusammenhang mit der Errichtung eines Bauwerks durchgeführt
Rohrreinigung		x	es sei denn, dass Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht und die Grenze von 500 € wird überschritten, vgl. Abschn. 13b.2 Abs. 7 Nr. 15 UStAE
Rolltreppe (Einbau)	x		
Sanierung von Bauteilen (Korrosionsschutz) im eigenen Betrieb ohne Aus- und Einbau vor Ort		x	
Sauna (Einbau)	x		
Schaufensteranlagen	x		wenn mit dem Gebäude fest verbunden
Schuttabfuhr durch Abfuhrunternehmer		x	
Silo	x		wenn es im Rahmen einer Werklieferung vor Ort errichtet/aufgebaut wird
Spielplätze und Spielanlagen	x		wenn mit dem Grund und Boden durch Fundament o.Ä. fest verbunden
Straßen- und Wegebau	x		
Tankanlagen (Einbau)	x		nicht: Tank-Reinigung
Telefonanlagen, soweit Lieferer fest installiert			vgl. EDV-Anlagen
Teppichboden verlegen	x		
Tunnelbau	x		
Überlandleitungen verlegen oder austauschen	x		vgl. Erdkabel
Verkehrsschilder und Ampelanlagen – dauerhaft (z.B. Endmarkierungen)	x		nur wenn Nettoentgelt mehr als 500 €, vgl. Abschn. 13b.2 Abs. 7 Nr. 15 UStAE
– vorübergehend		x	
Verlegen von Rohren für die Energie- oder Wasserversorgung	x		
Verkaufsregale	x		wenn mit dem Gebäude fest verbunden, vgl. Einbauküchen
Verkehrsleitanlagen auf Baustellen, die nur für die Zeit der Baustelle errichtet werden		x	vgl. Betongleitschutzwände
Video-Überwachungsanlage	x		
Wartung an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken (z.B. von Brandschutz-, Heizungs-, Klimaanlagen)	x		nur wenn Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden und das Nettoentgelt für den einzelnen Umsatz die Grenze von 500 € überschreitet, vgl. Abschn. 13b.2 Abs. 7 Nr. 15 UStAE
Zäune, Errichtung	x		

Zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen bei **Lieferungen der in der Anlage 3 des UStG bezeichneten Gegenständen** (§ 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG) gibt die nachfolgende Liste einen Überblick:[1] **2356**

Leistungsbeschreibung	Lieferungen i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG		Bemerkungen
	ja	nein	
Bruchglas	x		wenn es sich um eine Lieferung handelt
Bruchglas		x	wenn der Anlieferer ein Entsorgungsentgelt bezahlen muss und der Wert des Bruchglases auf das Entsorgungsentgelt keinen Einfluss hat
Container, Gestellung		x	
Kunststoffabfälle aus der Produktion von Fahrrad- und Motorradhelmen	x		

1) OFD Karlsruhe v. 25.9.2012, S 7279/3, Abschn. 13b.4 UStAE.

Leistungsbeschreibung	Lieferungen i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG		Bemerkungen
	ja	nein	
Mahlgut, das aus Abfällen, Schnitzel und Bruch von Kunststoffen hergestellt wird		x	
Papier		x	
Platinen und Leiterplatten mit elektronischen Bauteilen (unbrauchbar oder zerstört)	x		
Schnitzel aus zermahlenen Kunststoffbechern	x		
Zusammengepresste Einweg-Pfandgebinde bestehend aus Pfandflaschen, Sprengring, Verschlusskappe und Banderole	x		

Bei der Abgabe von werthaltigen Abfällen, für die gesetzliche Entsorgungspflichten bestehen, sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 21.11.2013[1] und Abschn. 10.5 Abs. 2 Satz 9 UStAE zu beachten.

Beispiel:

Unternehmer A übernimmt gegenüber dem Reifenhersteller R die Entsorgung von Fehlproduktionen und Materialresten für 80 € je Tonne. Die Beteiligten verabreden, dass R an den von A bei der Veräußerung von daraus gewonnenem Gummigranulat und Stahl erzielten Erlösen zu 25 % beteiligt wird. Im Ergebnis zahlt R nur 60 € je Tonne für die Entsorgungsleistung.

A erbringt mit der Entsorgung eine sonstige Leistung an R, die nicht unter § 13b UStG fällt. Soweit R an dem Mehrerlös beteiligt wird, liegt ein tauschähnlicher Umsatz vor. Die Bemessungsgrundlage für die Entsorgungsleistung beträgt 80 € (60 € + 20 € für den Wert der überlassenen Abfälle). R erhält für die gelieferten Abfälle 20 € je Tonne. Da es sich um Liefergegenstände der Nr. 5 der Anlage 3 zum UStG handelt, ist A insoweit Steuerschuldner nach § 13b UStG.

2357 Zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen bei **Gebäudereinigungsleistungen** (§ 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG) gibt die nachfolgende Liste einen Überblick:[2]

Leistungsbeschreibung	Gebäudereinigungsleistungen		Bemerkungen
	ja	nein	
Arbeitnehmerüberlassung von Reinigungskräften		x	Abschn. 13b.5 Abs. 3 UStAE
Bahnhöfe, Bahnsteige und Haltestellen	x		Abschn. 13b.5 Abs. 1 UStAE
Baubuden		x	Abschn. 13b.5 Abs. 1 UStAE
Bauendreinigung	x		Abschn. 13b.5 Abs. 2 Nr. 5 UStAE
Bettwäsche als selbständige Leistung		x	Abschn. 13b.5 Abs. 3 Nr. 4 UStAE
Bierzapfanlage		x	keine haustechnische Anlage, kein Gebäudebestandteil
Bilder als selbständige Leistung		x	Abschn. 13b.5 Abs. 3 Nr. 4 UStAE
Bürocontainer		x	Abschn. 13b.5 Abs. 1 UStAE
Busse		x	
Dachrinnen	x		Abschn. 13b.5 Abs. 2 Nr. 4 UStAE
Dekontaminierungsmaßnahmen (auch Desinfektion) an Gebäuden	x		
Fallrohre	x		Abschn. 13b.5 Abs. 2 Nr. 4 UStAE
Fenster	x		Abschn. 13b.5 Abs. 2 Nr. 3 UStAE
Gardinen als selbständige Leistung		x	Abschn. 13b.5 Abs. 3 Nr. 4 UStAE
Gartenarbeit		x	
Gebäudereinigung (auch Pflege, Schutz und Nachbehandlung)	x		Abschn. 13b.5 Abs. 2 Nr. 1 UStAE
Gehweg		x	
Gehweg	x	-	nur wenn im Zusammenhang mit Gebäuden, wenn im Gesamtauftrag für Gebäudereinigung enthalten
Gleisanlagen		x	wenn eigenständige Leistung
Gleisanlagen	x		nur wenn im Gesamtauftrag für Bahnhofsreinigung im Bahnhofsbereich enthalten
Geschirr als selbständige Leistung		x	Abschn. 13b.5 Abs. 3 Nr. 4 UStAE
Graffitientfernung	x		Abschn. 13b.5 Abs. 2 Nr. 2 UStAE

1) BMF v. 21.11.2013, IV D 2 – S 7203/07/10002 :004, BStBl I 2013, 1584.
2) OFD Karlsruhe v. 25.9.2012, S 7279/3, Abschn. 13b.5 UStAE.

Leistungsbeschreibung	Gebäude-reinigungs-leistungen		Bemerkungen
	ja	nein	
Hausfassade	x		Abschn. 13b.5 Abs. 2 Nr. 2 UStAE
durch Hausmeisterdienst	x		wenn er auch Gebäudereinigungsdienstleistungen beinhaltet. Dies gilt auch für die an ihn erbrachten Reinigungsleistungen durch Subunternehmer.
Heizung, Klimaanlage	x		
Heizung, Klimaanlage		x	wenn keine Wartung, d.h. wesentlicher Inhalt der Tätigkeit ist nicht die Überprüfung der Funktionsfähigkeit. Ggf. Bauleistung, wenn Teile verwendet werden.
Inventar		x	Abschn. 13b.5 Abs. 3 Nr. 4 UStAE
Jalousien		x	Abschn. 13b.5 Abs. 3 Nr. 4 UStAE
Kiosk		x	Abschn. 13b.5 Abs. 1 UStAE
Maschinen (sofern haustechnische Anlagen)	x		Abschn. 13b.5 Abs. 2 Nr. 6 UStAE
Matratzen		x	Abschn. 13b.5 Abs. 3 Nr. 4 UStAE
Möbel		x	Abschn. 13b.5 Abs. 3 Nr. 4 UStAE
Parkplätze		x	
Parkplätze	x		im Zusammenhang mit Gebäuden, wenn im Gesamtauftrag für Gebäudereinigung enthalten
durch Pflegedienst	x		wenn er auch Gebäudereinigungsdienstleistungen beinhaltet. Dies gilt auch für die an ihn erbrachten Reinigungsleistungen durch Subunternehmer.
Schädlingsbekämpfung		x	Abschn. 13b.5 Abs. 3 Nr. 2 UStAE
Schornstein		x	Abschn. 13b.5 Abs. 3 Nr. 1 UStAE
Teppich		x	Abschn. 13b.5 Abs. 3 Nr. 4 UStAE
Tribünen		x	Abschn. 13b.5 Abs. 1 UStAE
Wartungsarbeiten an Maschinen		x	Abschn. 13b.5 Abs. 2 Nr. 6 UStAE
Winterdienst		x	Abschn. 13b.5 Abs. 3 Nr. 3 UStAE
Wohncontainer		x	Abschn. 13b.5 Abs. 1 UStAE
Züge		x	

Zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen bei **Lieferung von Gold** (§ 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG) gibt die nachfolgende Liste einen Überblick:[1)] **2358**

Leistungsbeschreibung	Lieferung von Gold		Bemerkungen
	ja	nein	
Galvanik		x	kein chemisches, sondern ein elektro-chemisches Verfahren
Goldmünzen		x	
Kaliumgoldcyanidsalz		x	
fertige oder halbfertige Erzeugnisse (z.B. vergoldete Kugelschreiber)		x	auch wenn für die Herstellung Gold verwendet wird
Ringrohlinge aus Goldlegierungen		x	
Zahngoldplatierungen	x		
Zahngoldplatierungen		x	wenn die Legierung 2 Gewichtshundertteile (GHT) oder mehr Platin enthält

Ist der leistende Unternehmer Kleinunternehmer und wird bei ihm die Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben, ist die Steuerschuld des Leistungsempfängers ausgeschlossen (§ 13b Abs. 5 Satz 8 UStG). Bei einer Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers würde sonst eine nicht gewollte Mehrbelastung eintreten, wenn Leistungsempfänger selbst ein Kleinunternehmer i.S.d. § 19 UStG ist. **2359**

In den in § 13b Abs. 2 Nr. 4 und 5 Buchst. b und Nr. 7 bis 11 UStG genannten Fällen schulden juristische Personen des öffentlichen Rechts die Steuer nicht, wenn sie die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich beziehen (§ 13b Abs. 5 Satz 10 UStG). Der leistende Unternehmer kann häufig nicht zweifelsfrei feststellen, ob der Empfänger die Leistung für sein Unternehmen bezieht oder nicht. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG gilt daher auch dann, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird (§ 13b Abs. 5 Satz 6 UStG). Ist eine j.P.d.ö.R. Leistungsempfänger, kann der leistende Unternehmer regelmäßig an **2360**

1) OFD Karlsruhe v. 25.9.2012, S 7279/3, Abschn. 13b.6 UStAE.

der Art der Einrichtung, für die er tätig wird (Behörde oder Betrieb gewerblicher Art), erkennen, ob die Leistung für den unternehmerischen oder den hoheitlichen Bereich bezogen wird. § 13b Abs. 5 Satz 6 UStG führt in diesen Fällen zu einem unnötigen Verwaltungsaufwand für die j.P.d.ö.R., da sie die Leistungsbezüge für den hoheitlichen Bereich dem FA erklären und die darauf entfallende Umsatzsteuer an dieses abführen muss, statt sie zusammen mit dem Leistungsentgelt in einer Summe an den leistenden Unternehmer zu entrichten. Um diesen Aufwand zu vermeiden, hat die Steuerverwaltung Fälle, in denen j.P.d.ö.R. in nennenswertem Umfang Leistungen für ihren hoheitlichen Bereich beziehen, die der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers unterliegen, von der Rechtsfolge des § 13b Abs. 5 Satz 6 UStG ausgenommen. Zu den Änderungen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) durch das Steueränderungsgesetz 2015[1] vom 2.11.2015 vgl. BMF-Schreiben vom 10.8.2016.[2]

2361 § 13b Abs. 10 UStG enthält eine Ermächtigung des BMF, durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrats den Umfang der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers unter bestimmten Voraussetzungen (zunächst) zeitlich beschränkt auf weitere Umsätze zu erweitern, wenn im Zusammenhang mit diesen Umsätzen in einer Mehrzahl von Fällen der Verdacht auf Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall aufgetreten ist (sog. **Schnellreaktionsmechanismus**).

Mit der Regelung in § 13b Abs. 10 UStG wird die Voraussetzung geschaffen, zeitnah von durch den unionsrechtlichen Schnellreaktionsmechanismus eröffneten Möglichkeiten zur Betrugsbekämpfung national Gebrauch zu machen. Eine auf der Ermächtigung nach § 13b Abs. 10 UStG beruhende Verordnung mit einer Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist nur eine vorläufige Maßnahme. Ermächtigt der Rat Deutschland entsprechend dem gestellten Antrag nach Art. 395 MwStSystRL, eine entsprechende von der MwStSystRL abweichende Regelung längerfristig beibehalten zu dürfen, muss die – zunächst in der Verordnung geregelte – Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers in jedem Fall im Rahmen eines Gesetzgebungsverfahrens in das UStG aufgenommen werden. Die Regelung über das Außerkrafttreten der Verordnung stellt zum einen sicher, dass die Verordnung nur von begrenzter Dauer ist. Sie stellt im Falle der Erteilung einer Anschlussermächtigung nach Art. 395 MwStSystRL aber auch sicher, dass die Regelung ohne zeitliche Unterbrechung national fort gilt.

2362 In **Zeile 102** ist die Summe der berechneten Steuerbeträge einzutragen und in **Zeile 156** zu übertragen.

a) Steuerpflichtige sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (Zeile 99)

2363 Der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers unterliegen die im Inland steuerpflichtigen sonstigen Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers. Der Unternehmer hat diese in **Zeile 99** und in seiner ZM anzugeben. Die Steuer entsteht in diesen Fällen mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind (§ 13b Abs. 1 UStG).

b) Andere Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (Zeile 101)

aa) Im Ausland ansässiger Unternehmer

2364 Für die Anwendung von § 13b UStG ist zunächst festzustellen, ob es sich um einen nicht im Inland ansässigen Unternehmer handelt. In § 13b Abs. 7 UStG werden die Begriffe des im Ausland ansässigen und des im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers definiert. Danach ist ein im Ausland ansässiger Unternehmer i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 1 und 5 UStG ein Unternehmer, der im Inland, auf der Insel Helgoland und in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete weder einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung noch eine Betriebsstätte hat; dies gilt auch, wenn der Unternehmer ausschließlich einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthaltsort im Inland, aber seinen Sitz, den Ort der Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte im Ausland hat.

2365 Ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer ist ein Unternehmer, der in den Gebieten der übrigen Mitgliedstaaten der EU, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten, einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte hat; dies gilt nicht, wenn der Unternehmer ausschließlich einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthaltsort in den Gebieten der übrigen Mitgliedstaaten der EU, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten, aber seinen Sitz, den Ort der Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte im Drittlandsgebiet hat. Hat der Unternehmer im Inland eine Betriebsstätte und führt er einen Umsatz nach § 13b Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 1 oder Abs. 2 Nr. 5 UStG aus, gilt er hinsichtlich dieses Umsatzes als im Ausland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig, wenn die Betriebsstätte an diesem Umsatz nicht beteiligt ist (§ 13b Abs. 7 Satz 2 und 3 UStG).

Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn der Unternehmer hierfür nicht die technische und personelle Ausstattung dieser Betriebsstätte nutzt. Nicht als Nutzung der technischen und personellen Ausstattung der Betriebsstätte gelten unterstützende Arbeiten durch die Betriebsstätte wie Buchhaltung, Rechnungsausstellung oder Einziehung von Forderungen. Stellt der leistende Unternehmer die Rechnung über den von ihm erbrachten Umsatz aber unter Angabe der der Betriebsstätte erteilten USt-IdNr. aus, gilt die Betriebsstätte als an dem Umsatz beteiligt, sodass

1) StÄndG 2015 v. 2.11.2015, BGBl. I 2015, 1834 = BStBl I 2015, 846.
2) BMF v. 10.8.2016, III C 3 – S 7279/16/10001, BStBl I 2016, 820.

der Unternehmer als im Inland ansässig anzusehen ist.[1] Hat der Unternehmer seinen Sitz im Inland und wird ein im Inland steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz vom Ausland aus, z.B. von einer Betriebsstätte, erbracht, ist der Unternehmer als im Inland ansässig zu betrachten, selbst wenn der Sitz des Unternehmens an diesem Umsatz nicht beteiligt war.[2]

2366 Entscheidend für die Frage, ob ein Unternehmer im In- oder Ausland ansässig ist, ist der Zeitpunkt, in dem die Leistung ausgeführt wird (§ 13b Abs. 7 Satz 4 UStG). Dieser Zeitpunkt ist auch dann maßgebend, wenn das Merkmal der Ansässigkeit bei Vertragsabschluss oder bei der Ausführung des Umsatzes noch nicht vorgelegen hat. Unternehmer, die ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, sind **insoweit** als im Inland ansässig zu behandeln. Wird ein Unternehmer bei einem FA im Inland umsatzsteuerlich geführt oder verfügt er über eine deutsche USt-IdNr., sind dies keine Indizien für eine Ansässigkeit im Inland.

2367 Bestehen Zweifel, 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), schuldet der Leistungsempfänger die Steuer **nur dann nicht**, wenn ihm der leistende Unternehmer durch eine **Bescheinigung (Vordruckmuster USt 1 TS)** des zuständigen FA nachweist, dass er kein Unternehmer i.S.d. § 13b Abs. 7 UStG ist (§ 13b Abs. 7 Satz 5 UStG).

Beratungshinweis:
Die Bestellung eines inländischen Empfangsbevollmächtigten für sich allein begründet keine Ansässigkeit im Inland. Damit kann aus einer **Freistellungsbescheinigung** nach § 48b Abs. 1 EStG keine Ansässigkeitsbescheinigung hergeleitet werden.

bb) Sonderregelungen und Ausnahmen von der Steuerschuldnerschaft

2368 Zu den sonstigen Leistungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, gehören auch die unfreie Versendung oder die Besorgung einer solchen (§§ 453 ff. HGB). Aus Vereinfachungsgründen enthält § 30a UStDV eine Sonderregelung, mit der der Rechnungsaussteller an Stelle des Auftraggebers unter bestimmten Voraussetzungen zum Steuerschuldner bestimmt wird.

Beispiel:
Der Unternehmer K in Köln verkauft Waren an den Unternehmer B in Berlin. Die Versendung wird nach den Lieferbedingungen unfrei durchgeführt. Mit dem Transport der Waren wird der in den Niederlanden ansässige Frachtführer N durch K beauftragt. Die Frachtkosten i.H.v. 800 € berechnet N dem B.

Nach § 13b UStG schuldet B die Umsatzsteuer i.H.v. 128 €. Dabei muss sich aus einem Hinweis in der Rechnung ergeben, dass B das Frachtentgelt übernommen hat.

2369 Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist auch auf Tausch oder tauschähnliche Umsätze anzuwenden. § 13b Abs. 1 bis 5 UStG finden dagegen keine Anwendung, wenn die Leistung des im Ausland ansässigen Unternehmers in einer Personenbeförderung, die der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 UStG), in einer Personenbeförderung, die mit Fahrzeugen i.S.d. § 1b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG durchgeführt worden ist, oder in einer grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luftverkehr bestanden hat. § 13b Abs. 1 bis 5 UStG ist außerdem nicht anzuwenden, wenn ein im Ausland ansässiger Unternehmer im Inland Leistungen erbringt, die in der Einräumung der Eintrittsberechtigung für Messen, Ausstellungen und Kongresse im Inland bestehen oder, wenn eine im Ausland ansässige Durchführungsgesellschaft an im Ausland ansässige Unternehmer steuerpflichtige Leistungen erbringt, die im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen im Inland stehen.[3]

2370 Die Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist auch ausgeschlossen, wenn die Leistung des im Ausland ansässigen Unternehmers in der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsleistung) besteht, wenn diese Abgabe an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn erfolgt (§ 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG).

cc) Steuerentstehung

2371 Für die nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtigen sonstigen Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist.

2372 Nach § 13b Abs. 2 UStG entsteht die Steuer für die in § 13b Abs. 2 Nr. 1 bis 12 UStG genannten Umsätze mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats.

2373 Abweichend von § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG entsteht die Steuer für sonstige Leistungen, die dauerhaft über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erbracht werden, spätestens mit Ablauf eines jeden Kalenderjahrs, in dem sie tatsächlich erbracht werden (§ 13b Abs. 3 UStG).

1) Vgl. Art. 53 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, ABl.EU 2011 Nr. L 77, 1.
2) Vgl. Art. 54 der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011, ABl.EU 2011 Nr. L 77, 1.
3) Vgl. Abschn. 13b.10 UStAE.

2374 Bei der Anwendung von § 13b Abs. 1 bis 3 UStG gilt § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG entsprechend (§ 13b Abs. 4 UStG). Bei Voraus- oder Anzahlungen entsteht die Steuer mit Entrichtung des Entgelts (§ 13b Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG).

Beispiel:

Der in Deutschland ansässige Autohersteller M beauftrag ein in Schweden ansässiges Maschinenbauunternehmen V mit der Lieferung und Montage einer Maschine. Diese Werklieferung wird von V am 10.4.2021 in Deutschland ausgeführt. S stellt diesen im Inland steuerpflichtigen Umsatz M am 16.5.2021 in Rechnung. Die Rechnung erhält M am 19.5.2021. M gibt seine Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich ab.

M schuldet die Umsatzsteuer als Leistungsempfänger nach § 13b UStG. Die Werklieferung von M wird zwar bereits im April 2021 bewirkt, die Steuer entsteht allerdings erst mit Ablauf des Monats der Rechnungsausstellung; folglich mit Ablauf des Monats Mai 2021. Der Umsatz ist von M in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für Mai 2021 anzumelden. Anmeldezeitraum wäre auch dann der Mai 2021, wenn M die Rechnung erst im Juni 2021 erhalten hätte (Mai ist der Folgemonat des Monats in dem die Leistung ausgeführt wurde).

dd) Rechnungsausstellung

2375 Führt der Unternehmer i.S.d. § 13b UStG Umsätze aus, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet, ist er zur Ausstellung von Rechnungen nach § 14a Abs. 5 Satz 1 UStG verpflichtet, in der die Steuer nicht gesondert ausgewiesen ist (§ 14a Abs. 5 Satz 3 UStG). Neben den weiteren Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG ist in den Rechnungen auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen (§ 14a Abs. 5 Satz 1 UStG). Für den Fall, dass in der Rechnung dieser Hinweis fehlt, wird der Leistungsempfänger von der Steuerschuldnerschaft nicht entbunden. Im Fall des gesonderten Steuerausweises durch den leistenden Unternehmer wird die Umsatzsteuer von diesem nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet. In diesen Fällen hat der Leistungsempfänger die von ihm geschuldete Umsatzsteuer nach den allgemeinen Grundsätzen (Preis abzgl. Umsatzsteuer) auf der Grundlage des zutreffenden Steuersatzes zu berechnen. Dies gilt auch bei einem zu hohen oder zu niedrigen Ausweis von Umsatzsteuer in einer Rechnung des leistenden Unternehmers.

ee) Berechnung und Anmeldung der Steuer

2376 Bei der Berechnung der Steuer sind die Steuersätze des § 12 UStG anzuwenden. In den Zeilen 99 bis 101 sind die jeweiligen (Rechnungsnetto-)Entgelte und die darauf entfallende Steuer einzutragen.

ff) Vorsteuerabzug

2377 Die nach § 13b UStG geschuldete Steuer berechtigt unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug (→ Rz. 2467).

c) Sondertatbestände (Zeilen 100–101)

2378 **Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz** fallen, sind **in Zeile 100** anzugeben. Zu den Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, gehören insb. die Umsätze von unbebauten und bebauten Grundstücken. Da die Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei sind, ist für die Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers erforderlich, dass ein wirksamer Verzicht auf die Steuerbefreiung (Option) durch den Lieferer vorliegt. Der Verzicht auf die Steuerbefreiung bei der Lieferung von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher ist nur bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Zwangsversteigerungstermin zulässig (§ 9 Abs. 3 Satz 1 UStG). Bei anderen Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, ist die Option zwingend im notariell zu beurkundenden Vertrag (§ 311b Abs. 1 BGB) oder einer notariell zu beurkundenden Vertragsergänzung oder -änderung zu erklären (§ 9 Abs. 3 Satz 2 UStG).[1)]

2379 In **Zeile 101** sind die Lieferungen von **sicherungsübereigneten Gegenständen durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens** einzutragen. Die Ausführungen zur Steuerentstehung, Rechnungserteilung, Steuerberechnung, Steuererklärung und Vorsteuerabzug (→ Rz. 2371 ff.) gelten entsprechend.

2380 Bei bestimmten Lieferungen von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen sowie von integrierten Schaltkreisen (§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG) schuldet der Leistungsempfänger die Steuer § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG. Diese Umsätze sind vom **Leistungsempfänger** in **Zeile 101** einzutragen.

1) Vgl. Abschn. 9.2 Abs. 9 UStAE.

Praxishinweis:

Lieferungen von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen sowie von integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand fallen nur unter die Regelung zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist und die Summe der für die steuerpflichtigen Lieferungen dieser Gegenstände in Rechnung zu stellenden Bemessungsgrundlagen mindestens 5 000 € beträgt. Abzustellen ist dabei auf alle im Rahmen eines zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgangs gelieferten Gegenstände der genannten Art. Als Anhaltspunkt für einen wirtschaftlichen Vorgang dient insb. die Bestellung, der Auftrag oder der (Rahmen-)Vertrag mit konkretem Auftragsvolumen. Lieferungen bilden stets einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang, wenn sie im Rahmen eines einzigen Erfüllungsgeschäfts geführt werden, auch wenn hierüber mehrere Aufträge vorliegen oder mehrere Rechnungen ausgestellt werden.[1)]

Eintragungen sind in den **Zeilen 101 und 105** nur dann vorzunehmen, wenn bei Lieferungen von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen sowie von integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand, die Summe der für sie in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens 5 000 € beträgt; nachträgliche Minderungen des Entgelts bleiben dabei unberücksichtigt (§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG). Vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 24.6.2011[2)] und Abschn. 13b.7 Abs. 3 UStAE.

Beispiel:

Der in Stuttgart ansässige Großhändler G bestellt am 1.7.2021 bei dem in München ansässigen Handyhersteller H 900 Mobilfunkgeräte zu einem Preis von insg. 45 000 €. Vereinbarungsgemäß liefert H die Mobilfunkgeräte in zehn Tranchen mit je 90 Stück zu je 4 500 € an G aus.

Die zehn Tranchen Mobilfunkgeräte stellen einen zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgang dar, denn die Lieferung der Geräte erfolgte auf der Grundlage einer Bestellung über die Gesamtmenge von 900 Stück. G schuldet daher als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer für diese zusammenhängenden Lieferungen (§ 13b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 10 UStG).

H hat eine Eintragung in **Zeile 101** und G Eintragungen zur **Zeile 105** zu machen.

2381 In **Zeile 101** sind Bauleistungen, einschließlich Werklieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken einzutragen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG; vgl. auch Abschn. 13b.2 und 13b.3 UStAE). Als Grundstücke gelten insbesondere auch Sachen, Ausstattungsgegenstände und Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören oder zu verändern (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 UStG). Die Ausführungen zur Steuerentstehung, Rechnungserteilung, Steuerberechnung, Steuererklärung und Vorsteuerabzug (→ Rz. 2371 ff.) gelten entsprechend.

2382 Leistungen aus der Übertragung der in § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG bezeichneten sog. CO_2-Emissions-, Gas- und Elektrizitätszertifikate sind ebenfalls **in Zeile 101** anzugeben. Vgl. hierzu auch das BMF-Schreiben vom 23.3.2020 zur Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) auf die Übertragung von Gas- und Elektrizitätszertifikaten.[3)]

2383 Die Lieferungen der in der Anlage 3 des UStG bezeichneten Gegenstände (insb. Industrieschrott und Altmetalle, § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG), das Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen (§ 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG) sowie bestimmte Lieferungen von Gold (§ 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG) sind ebenfalls in **Zeile 101** anzugeben.

2384 Die Lieferungen der in der Anlage 4 zum UStG bezeichneten Gegenstände – insb. Edelmetalle, unedle Metalle, Selen und Cermets (§ 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG) sind vom Leistungsempfänger nebst Steuer in der **Zeile 101** gesondert anzugeben, wenn die Summe der für sie in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens 5 000 € beträgt; nachträgliche Minderungen des Entgelts bleiben dabei unberücksichtigt.

1) Vgl. Abschn. 13b.7 Abs. 3 UStAE.
2) BMF v. 24.6.2011, IV D 3 – S 7279/11/10001 (2011/0480015), BStBl I 2011, 687.
3) Vgl. BMF v. 23.3.2020, III C 3 – S 7279/19/10003 :002, BStBl I 2020, 288.

10. Abschnitt I – Ergänzende Angaben zu Umsätzen (Zeilen 103–120)

	I. Ergänzende Angaben zu Umsätzen		Betrag volle EUR
104	Umsätze, die auf Grund eines Verzichts auf Steuerbefreiung (§ 9 UStG) als steuerpflichtig behandelt worden sind		
105	Steuerpflichtige Umsätze des leistenden Unternehmers, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet	209	
106	**Beförderungs- und Versendungslieferungen** in das übrige Gemeinschaftsgebiet **bis zum 30.6.2021** (§ 3c UStG)		
107	a) in Abschnitt B oder C enthalten	208	
108	b) in anderen EU-Mitgliedstaaten zu versteuern	206	
109	**Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen** sowie **auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen** an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer		
110	sowie **ab dem 1.7.2021 innergemeinschaftliche Fernverkäufe** in das übrige Gemeinschaftsgebiet unter der Voraussetzung des § 3a Abs. 5 Sätze 3 und 4 UStG und § 3c Abs. 4 Sätze 1 und 2 UStG		
111	a) in Abschnitt B oder C enthalten	213	
112	b) in anderen EU-Mitgliedstaaten zu versteuern	214	
113	Nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG	211	
114	Nicht steuerbare sonstige Leistungen gem. § 18b Satz 1 Nr. 2 UStG	721	
115	Übrige nicht steuerbare Umsätze (Leistungsort nicht im Inland)	205	
116	In den Zeilen 108, 112, 114 und 115 enthaltene Umsätze, die nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen	204	
117	Auf den inländischen Streckenanteil entfallende Umsätze grenzüberschreitender Personenbeförderungen im Luftverkehr (§ 26 Abs. 3 UStG)	212	
118	Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG (in Abschnitt B oder C enthalten)	650	
119			
120			

2021USt2A504 2021USt2A504

a) Umsätze auf Grund eines Verzichts auf Steuerbefreiung (Zeilen 104)

2385 § 9 Abs. 1 UStG ermöglicht es dem Unternehmer, bei bestimmten steuerbefreiten Umsätzen auf die Umsatzsteuerbefreiung zu verzichten, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird (auch „Option zur Steuerpflicht" genannt). Da Vorsteuern, die im Zusammenhang mit diesen steuerfreien Umsätzen stehen, nicht abgezogen werden können, soll durch den Verzicht auf die Steuerbefreiung der Vorsteuerabzug in bestimmten Fällen ermöglicht werden.

Beispiel:
An einen Unternehmer werden Ladenräume vermietet. Durch die Angabe der Umsätze in **Zeile 38** hat der Unternehmer unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG die Möglichkeit, Vorsteuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen. In **Zeile 104** sind diese steuerpflichtig behandelten Umsätze nachrichtlich zu erklären.

2386 Eine Option ist **nur in den Fällen** des § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g, Nr. 9 Buchst. a, Nr. 12, 13 oder 19 UStG zulässig. Der Unternehmer hat bei diesen Steuerbefreiungen die Möglichkeit, seine Entscheidung für die Steuerpflicht bei jedem Umsatz einzeln zu treffen.[1)]

2387 In den Fällen des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG kann der Unternehmer nicht auf die Steuerbefreiung verzichten (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG). Für Unternehmer, die ihre Umsätze aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nach den Vorschriften des § 24 UStG versteuern, findet § 9 UStG ebenfalls keine Anwendung (§ 24 Abs. 1 Satz 2 UStG). Außerdem ist § 9 UStG in den Fällen der unentgeltlichen Wertabgabe nicht anzuwenden.[2)]

1) Abschn. 9.1 Abs. 1 Satz 2 UStAE.
2) Vgl. Abschn. 9.1 Abs. 2 Satz 3 UStAE.

Der Verzicht auf Steuerbefreiung ist an **keine besondere Form und Frist** gebunden. Er geschieht regelmäßig dadurch, dass der Unternehmer gegenüber dem Leistungsempfänger mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer abrechnet. Der Verzicht ist so lange möglich, wie die Steuerfestsetzung für diese Leistung noch vorgenommen oder geändert werden kann.[1] **2388**

Der Verzicht auf Steuerbefreiung ist bei der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG), bei der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 Buchst. a UStG) und bei den in § 4 Nr. 12 Buchst. b und c UStG bezeichneten Umsätzen nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG). Unter den Begriff des Grundstücks fallen nicht nur Grundstücke insgesamt, sondern auch selbständig nutzbare Grundstücksteile (z.B. Wohnungen, gewerbliche Flächen, Büroräume, Praxisräume).[2] Werden mehrere Grundstücksteile räumlich oder zeitlich unterschiedlich genutzt, ist die Frage der Option nach Abschn. 9.2 Abs. 1 Satz 4 UStAE bei jedem Grundstücksteil gesondert zu beurteilen, selbst wenn die Verwendung der Grundstücksteile zivilrechtlich in einem einheitlichen Vertrag geregelt ist. Ein vereinbartes Gesamtentgelt ist, ggf. im Schätzungswege, aufzuteilen. **2389**

Verwendet der Leistungsempfänger das Grundstück bzw. einzelne Grundstücksteile nur in sehr geringem Umfang (bis zu 5 %) für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist der Verzicht auf Steuerbefreiung zur Vermeidung von Härten weiterhin zulässig.[3] **2390**

Beispiel:
Ab Fertigstellung wird ein errichtetes Gebäude folgender Maßen genutzt:

	Verwendung durch den Mieter	Vorsteuerabzug des Mieters möglich:	Option möglich:
UG	Lagerräume Einzelhandel	ja	ja
UG	Kellerräume Wohnung	nein (§ 4 Nr. 12 UStG)	nein
EG	Einzelhandel	ja	ja
1. OG	Meldebehörde der Stadt	nein, da kein Unternehmer	nein
2. OG	Bausparkassenvertreter	nein, steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 11 UStG	nein
3. OG	Wohnung Einzelhändler	nein, steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 12 UStG	nein
3. OG	Büro Einzelhändler	ja	ja

Der Verzicht auf Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG ist bei Lieferungen von Grundstücken im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher nur bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin zulässig (§ 9 Abs. 3 Satz 1 UStG).[4] **2391**

Der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung der Lieferung eines Grundstücks außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens kann nur in dem dieser Grundstückslieferung zu Grunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden. Ein späterer Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung ist unwirksam, auch wenn er notariell beurkundet wird.[5] Gleiches gilt für die Rücknahme des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung.[6] **2392**

Nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG kann bei anderen Umsätzen i.S. des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG der Verzicht auf Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG nur in dem gem. § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden.[7] Die Regelung steht im Zusammenhang mit der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers für alle Grundstücksumsätze. Sie soll dem Schutz des Leistungsempfängers vor einer nachträglichen Option durch den leistenden Unternehmer dienen, durch die eine nachträgliche Steuerschuld beim Leistungsempfänger entstehen würde. **2393**

b) Steuerpflichtige Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet (Zeile 105)

In **Zeile 105** sind die im Inland steuerpflichtigen Umsätze nach § 13b Abs. 1 und 2 UStG des leistenden Unternehmers, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 5 UStG (→ Rz. 2354) schuldet einzutragen. Die hier einzutragenden Umsätze sind nicht in Abschnitt C anzugeben. Diese Umsätze sollen nur nachrichtlich erklärt werden, um die Überwachung solcher Sachverhalte zu erleichtern und Rückfragen der FinVerw. zu vermeiden. **2394**

c) Beförderungs- und Versendungslieferungen bis zum 30.6.2021 (Zeilen 106–108)

Hinweis: **2395**
Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde § 3c UStG mit Wirkung zum **1.7.2021** neu gefasst. Für Umsätze, die **nach dem 30.6.2021** ausgeführt werden, ist § 3c UStG n.F. anwendbar (→ Rz. 2158 ff.).[8]

1) Vgl. Abschn. 9.1 Abs. 3 UStAE.
2) Abschn. 9.2 Abs. 1 Satz 2 UStAE.
3) Vgl. Abschn. 9.2 Abs. 3 UStAE.
4) Abschn. 9.2 Abs. 8 UStAE.
5) Vgl. BFH v. 21.10.2015, XI R 40/13, BStBl II 2017, 852.
6) Vgl. Abschn. 9.2 Abs. 9 UStAE und BMF v. 2.8.2017, III C 3 – S 7198/16/10001, BStBl I 2017, 1240.
7) Vgl. Abschn. 9.2 Abs. 9 UStAE.
8) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.

Einzutragen sind die Beförderungs- und Versendungslieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet, die nach § 3c UStG a.F. der Umsatzbesteuerung im Bestimmungsland unterliegen, wenn u.a. der Gesamtwert der Lieferungen an Abnehmer i.S.d, § 3c Abs. 2 UStG a.F. im Kalenderjahr die in dem jeweiligen EU-Mitgliedstaat maßgebende Lieferschwelle überschreitet oder der Unternehmer auf die Anwendung dieser Lieferschwelle verzichtet hat. Trifft dies nicht zu, sind diese in Abschnitt B oder C enthaltenen Lieferungen gesondert in **Zeile 107**einzutragen. Beförderungs- und Versendungslieferungen nach § 3c UStG a.F., die in anderen EU-Mitgliedstaaten versteuert werden, sind ausschließlich in **Zeile 108** und nicht in Zeile 115 anzugeben.

2396 § 3c UStG a.F. bestimmt den Ort der Lieferung in den Fällen, in denen der Lieferer Gegenstände – ausgenommen neue Fahrzeuge i.S.d. § 1b Abs. 2 und 3 UStG (vgl. § 3c Abs. 5 Satz 1 UStG a.F., → Rz. 2294 ff. sowie → Rz. 2328) – in einen anderen EU-Mitgliedstaat befördert und versendet und der Abnehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb nicht zu versteuern hat (sog. **Versandhandelsregelung**). Von dieser Regelung sind alle Unternehmer betroffen, die Waren an Abnehmer ohne USt-IdNr. befördern oder versenden (→ Rz. 2157 ff.). Abweichend von § 3 Abs. 6 bis 8 UStG a.F. ist die Lieferung danach in dem EU-Mitgliedstaat als ausgeführt zu behandeln, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet, wenn der Lieferer die **maßgebende Lieferschwelle** im Bestimmungsland überschreitet (§ 3c Abs. 3 UStG a.F.) oder auf deren Anwendung verzichtet (§ 3c Abs. 4 UStG a.F.). Maßgeblich ist, dass der liefernde Unternehmer die Beförderung oder Versendung veranlasst haben muss.[1)] Die Verlagerung des Lieferungsortes nach § 3c Abs. 1 UStG a.F. tritt ein, **sobald** die Lieferschwelle im laufenden Kalenderjahr überschritten wird. Dies gilt bereits für den Umsatz, der zur Überschreitung der Lieferschwelle führt.[2)] Die Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren bleibt bei der Ermittlung der Lieferschwelle unberücksichtigt. Befördert oder versendet der Lieferer verbrauchsteuerpflichtige Waren in einen anderen EU-Mitgliedstaat an Privatpersonen, verlagert sich der Ort der Lieferung unabhängig von einer Lieferschwelle stets in den Bestimmungsmitgliedstaat (§ 3c Abs. 5 Satz 2 UStG a.F.).[3)]

2397 Bei der Versendung oder Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren an Privatpersonen ist Ort der Lieferung nach § 3c UStG a.F. **immer** das Bestimmungsland. Die Lieferschwelle ist dabei ohne Bedeutung (vgl. § 3c Abs. 5 UStG a.F.).

Beispiel:
Lässt sich ein Spanier bis zum 30.6.2021 Branntwein zusenden, ist der Ort der Lieferung **Spanien**.

Der deutsche Unternehmer (Versender) hat diesen Umsatz im Inland zu versteuern und das Entgelt in **Zeile 107** anzugeben.

2398 Für Beförderungen oder Versendungen nach Deutschland ist eine Lieferschwelle von 100 000 € bestimmt worden. Bei Beförderungen oder Versendungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelten in den anderen EU-Mitgliedstaaten folgende Lieferschwellen (Stand: 1.4.2018):

Belgien:	35 000	€	*Bulgarien:*	70 000	BGN
Dänemark:	280 000	DKK	*Estland:*	35 000	€
Finnland:	35 000	€	*Frankreich:*	35 000	€
Griechenland:	35 000	€	*Irland:*	35 000	€
Italien:	35 000	€	*Kroatien:*	270 000	HRK
Lettland:	35 000	€	*Litauen:*	35 000	€
Luxemburg:	100 000	€	*Malta:*	35 000	€
Niederlande:	100 000	€	*Österreich:*	35 000	€
Polen:	160 000	PLN	*Portugal:*	35 000	€
Rumänien:	118 000	RON	*Schweden:*	320 000	SEK
Slowakei:	35 000	€	*Slowenien:*	35 000	€
Spanien:	35 000	€	*Tschechien:*	1 140 000	CZK
Ungarn:	35 000	€	*Vereinigtes Königreich:*	70 000	GBP
Zypern:	35 000	€			

2399 Beim Überschreiten die in anderen EU-Mitgliedstaaten geltenden Lieferschwellen, wird der Ort der Lieferung in den jeweiligen EU-Mitgliedstaat verlagert. In den Fällen, in denen die Lieferschwellen **nicht** überschritten werden, bleibt es bei der Besteuerung im Inland. Es besteht in diesem Fall jedoch die Möglichkeit hinsichtlich der Besteuerung zu optieren (§ 3c Abs. 4 UStG a.F.). Der Unternehmer hat ein Wahlrecht, ob er die Besteuerung im Bestimmungsland vornehmen möchte. An die Option ist der Unternehmer für mindestens **zwei** Kalenderjahre gebunden.

Beispiel 1:
Ein in Deutschland ansässiges Versandhaus versendet bis zum 30.6.2021 an Privatpersonen in Italien Waren. Die Lieferschwelle in Italien wird überschritten, damit ist Ort der Lieferung Italien (§ 3c UStG a.F.). Für die Warenlieferungen schuldet das Versandhaus in Italien die italienische Umsatzsteuer. Diese Umsätze sind nachrichtlich in Zeile 108 aufzunehmen.

1) Abschn. 3c.1 Abs. 1 UStAE a.F.
2) Abschn. 3c.1 Abs. 3 Satz 5 und 6 UStAE a.F.
3) Abschn. 3c.1 Abs. 3 Satz 3 und 4 UStAE a.F.

Beispiel 2:
Wie Beispiel 1, die Lieferschwelle in Italien wird jedoch nicht überschritten. § 3c UStG a.F. kommt nicht zur Anwendung. Die Warenlieferungen sind in Deutschland steuerpflichtig. Die Umsätze in sind in Zeile 38 und die Bemessungsgrundlage in Zeile 107 aufzunehmen.

d) Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (Zeile 109–112)

Eintragungen zu den **Zeilen 111 und 112** sind nur unter folgenden Voraussetzungen vorzunehmen: **2400**

– der leistende Unternehmer hat seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte oder in Ermangelung eines Sitzes, einer Geschäftsleitung oder einer Betriebsstätte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in nur einem Mitgliedstaat und

– der Gesamtbetrag der Entgelte der an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer erbrachten Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen sowie des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs in das übrige Gemeinschaftsgebiet hat den Betrag von 10 000 € im Kalenderjahr 2020 nicht überschritten.

Die Entgelte der an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer erbrachten Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen sowie des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs in das übrige Gemeinschaftsgebiet sind bis zum Gesamtbetrag von 10 000 € grundsätzlich in **Zeile 111** (Kz 213) einzutragen und zusätzlich in Abschnitt B oder C zu erklären. **2401**

Im Falle des Verzichts auf das Recht der Besteuerung dieser Umsätze im Inland nach § 3a Abs. 5 Sätze 4 und 5 UStG bzw. ab 1.7.2021 § 3a Abs. 5 Sätze 4 und 5 sowie § 3c Abs. 4 Sätze 2 und 3 UStG sind diese Umsätze in anderen EU-Mitgliedstaaten zu versteuern und bis zum Gesamtbetrag von 10 000 € in **Zeile 112** (Kz 214) zu erfassen. Ein im Kalenderjahr 2021 den Betrag von 10 000 € ggf. überschreitender Betrag ist ab dem Umsatz, der zur Überschreitung geführt hat, jeweils in **Zeile 115** (Kz 205) einzutragen. Wurde der Gesamtbetrag von 10 000 € im Kalenderjahr 2020 überschritten, sind die Umsätze nicht in den Zeilen 111 und 112, sondern insgesamt in **Zeile 115** zu erklären. **2402**

Umsätze, die bis zum 30.6.2021 ausgeführt worden sind, sind wie folgt einzutragen: **2403**

Im Jahr 2020 Summe der o.g. Umsätze nicht mehr als 10 000 € und kein Verzicht nach § 3a Abs. 5 Satz 4 UStG	
Im Jahr 2021 nicht mehr als 10 000 € und kein Verzicht nach § 3a Abs. 5 Satz 4 UStG	Zeile 111
Im Jahr 2021 nicht mehr als 10 000 € und Verzicht nach § 3a Abs. 5 Satz 4 UStG	Zeile 112
Im Jahr 2021 mehr als 10 000 € und kein Verzicht nach § 3a Abs. 5 Satz 4 UStG	Zeile 111 und 115
Im Jahr 2021 mehr als 10 000 € und Verzicht nach § 3a Abs. 5 Satz 4 UStG	Zeile 112 und 115
Im Jahr 2020 Summe der o.g. Umsätze nicht mehr als 10 000 € und Verzicht nach § 3a Abs. 5 Satz 4 UStG	
Im Jahr 2021 nicht mehr als 10 000 €	Zeile 112
Im Jahr 2021 mehr als 10 000 €	Zeile 112 und 115
Im Jahr 2020 Summe der o.g. Umsätze mehr als 10 000 €	
Im Jahr 2021 nicht mehr als 10 000 €	Zeile 115
Im Jahr 2021 mehr als 10 000 €	Zeile 115

Umsätze, die ab dem 1.7.2021 ausgeführt worden sind, sind wie folgt einzutragen: **2404**

Im Jahr 2020 Summe der o.g. Umsätze nicht mehr als 10 000 € und kein Verzicht nach § 3a Abs. 5 Satz 4 bzw. § 3c Abs. 4 Satz 2 UStG	
Im Jahr 2021 nicht mehr als 10 000 € und kein Verzicht nach § 3a Abs. 5 Satz 4 bzw. § 3c Abs. 4 Satz 2 UStG	Zeile 111
Im Jahr 2021 nicht mehr als 10 000 € und Verzicht nach § 3a Abs. 5 Satz 4 bzw. § 3c Abs. 4 Satz 2 UStG	Zeile 112
Im Jahr 2021 mehr als 10 000 € und kein Verzicht nach § 3a Abs. 5 Satz 4 bzw. § 3c Abs. 4 Satz 2 UStG	Zeile 111 und 115
Im Jahr 2021 mehr als 10 000 € und Verzicht nach § 3a Abs. 5 Satz 4 bzw. § 3c Abs. 4 Satz 2 UStG	Zeile 112 und 115
Im Jahr 2020 Summe der o.g. Umsätze nicht mehr als 10 000 € und Verzicht nach § 3a Abs. 5 Satz 4 bzw. § 3c Abs. 4 Satz 2 UStG	
Im Jahr 2021 nicht mehr als 10 000 €	Zeile 112
Im Jahr 2021 mehr als 10 000 €	Zeile 112 und 115
Im Jahr 2020 Summe der o.g. Umsätze mehr als 10 000 €	
Im Jahr 2021 nicht mehr als 10 000 €	Zeile 115
Im Jahr 2021 mehr als 10 000 €	Zeile 115

e) Nicht steuerbare Geschäftsveräußerungen im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG (Zeile 113)

2405 In **Zeile 113** (Kz 211) sind die nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbaren Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen einzutragen. Eine Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG liegt vor, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen werden und der Erwerber die unternehmerische Tätigkeit des Veräußerers fortsetzt. Bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs ist hier eine „0" einzutragen. Dem FA ist gesondert eine Kopie des Vertrags über die Geschäftsveräußerung im Ganzen zu übersenden und der Name, die Anschrift sowie – falls bekannt – das zuständige FA und die StNr. des Erwerbers mitzuteilen.

f) Nicht steuerbare sonstige Leistungen gem. § 18b Satz 1 Nr. 2 UStG (Zeile 114)

2406 Einzutragen sind die nach § 3a Abs. 2 UStG im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten sonstigen Leistungen, für die die Steuer in einem anderen Mitgliedstaat von einem dort ansässigen Leistungsempfänger geschuldet wird. Über die in **Zeile 114** einzutragenden sonstigen Leistungen sind ZM an das BZSt zu übermitteln → Rz. 2291.

g) Übrige nicht steuerbare Umsätze (Leistungsort nicht im Inland) (Zeile 115)

2407 In **Zeile 115** sind die übrigen nicht steuerbaren Umsätze aller anderen Lieferungen und sonstigen Leistungen, die nicht im Inland erbracht werden und die steuerbar wären, wenn sie im Inland ausgeführt worden wären, nachrichtlich anzugeben. Hierbei handelt es sich um Umsätze, die nicht unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallen. Einzutragen sind hauptsächlich Umsätze, die Ausland ausgeführt wurden. Diese liegen dann vor, wenn der Ort der Lieferung oder der Ort der sonstigen Leistung nicht im Inland liegt (vgl. § 3 Abs. 6 und 7, § 3a Abs. 2 UStG) oder der Umsatz als im Ausland bewirkt gilt (§ 3 Abs. 8, § 3a Abs. 1 und 3 UStG; → Rz. 2142 ff. und → Rz. 2168 ff.).

2408 Hierzu gehören auch Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen sowie ab 1.7.2021 innergemeinschaftliche Fernverkäufe, die ein im Inland ansässiger Unternehmer an Nichtunternehmer mit Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausführt; ausgenommen sind die Umsätze des § 3a Abs. 5 Sätze 3 und 4 UStG sowie des § 3c Abs. 4 Sätze 1 und 2 UStG. Im Inland ausgeführte nicht steuerbare Umsätze (z.B. Innenumsätze zwischen Unternehmensteilen) sind nicht anzugeben. Dies gilt auch für die Umsätze, die in Zeilen 113 und 114 einzutragen sind.

h) Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, § 15 Abs. 2 und 3 UStG (Zeile 116)

2409 In **Zeile 116** sind die in den Zeilen 108, 112, 114 und 115 enthaltenen Umsätze einzutragen, die nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen, d.h. in den Fällen, in denen die Steuerbarkeit dieser Umsätze nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen würden. Hierbei kann es sich z.B. um die Vermietung im Ausland gelegener Grundstücke handeln oder Konzerte eines steuerbefreiten Chors im Ausland.

i) Grenzüberschreitende Personenbeförderungen im Luftverkehr (Zeile 117)

2410 In **Zeile 117** sind nachrichtlich die auf die inländischen Streckenanteile entfallenden Umsätze grenzüberschreitender Personenbeförderungen im Luftverkehr (§ 26 Abs. 3 UStG) anzugeben.[1)] Hierbei handelt es sich um Umsätze, für die die Steuer niedriger festgesetzt oder ganz oder zum Teil erlassen wird. Wird die USt ganz oder zum Teil erlassen, handelt es sich nicht um eine Steuerbefreiung, sondern um einen Steuerverzicht. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass Vorsteuerbeträge unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG abgezogen werden können.

j) Minderung der Bemessungsrundlage (Zeile 118)

2411 Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, hat der Unternehmer den dafür geschuldeten Steuerbetrag nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. Die Änderungen sind bei den Bemessungsgrundlagen der jeweiligen Umsätze einzutragen. Erfolgt die Änderung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG, weil das vereinbarte Entgelt für einen steuerpflichtigen Umsatz uneinbringlich geworden ist, ist die **Minderung der Bemessungsgrundlage zusätzlich in Zeile 118** einzutragen.

2412 **Nicht in Zeile 118 einzutragen sind** Änderungen nach § 17 Abs. 1 Satz 5 UStG (innergemeinschaftliche Erwerbe und Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet), Änderungen im Fall der Steuerschuld des Auslagerers (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG) und Änderungen bei der Lieferung an den letzten Abnehmer im innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft (§ 25b UStG).

2413 Die Berichtigung der Bemessungsgrundlage ist in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist (§ 17 Abs. 1 Satz 8 UStG).

1) Abschn. 26.1 bis 26.5 UStAE.

11. Abschnitt J – Vorsteuerabzug (Zeilen 121–132)

– 5 –

Steuernummer:

Zeile	J. Abziehbare Vorsteuerbeträge (ohne die Berichtigung nach § 15a UStG)		Steuer EUR	Ct
122	Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG)	320		
123	Vorsteuerbeträge aus innergemeinschaftlichen Erwerben von Gegenständen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG)	761		
124	Entstandene Einfuhrumsatzsteuer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG)	762		
125	Vorsteuerabzug für die Steuer, die der Abnehmer als Auslagerer nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG schuldet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG)	466		
126	Vorsteuerbeträge aus Leistungen im Sinne des § 13b UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG)	467		
127	Vorsteuerbeträge, die nach den allgemeinen Durchschnittssätzen berechnet sind (§ 23 UStG)	333		
128	Vorsteuerbeträge nach dem Durchschnittssatz für bestimmte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 23a UStG)	334		
129	Vorsteuerabzug für innergemeinschaftliche Lieferungen **neuer Fahrzeuge** außerhalb eines Unternehmens (§ 2a UStG) sowie von Kleinunternehmern i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG (§ 15 Abs. 4a UStG)	759		
130	Vorsteuerbeträge aus innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG)	760		
131	Summe (zu übertragen in Zeile 158)			
132	**Ergänzende Angabe** Minderung der abziehbaren Vorsteuerbeträge nach § 17 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG (in den Zeilen 122, 127 bis 129 enthalten)	637		

a) Allgemeines

In § 15 Abs. 1 UStG ist geregelt, **unter welchen persönlichen und sachlichen Voraussetzungen der Vorsteuerabzug wahrgenommen werden kann**. Grundsätzlich sind auch solche Unternehmer, die im Inland weder ihren Sitz oder eine Betriebsstätte haben noch inl. Umsätze ausführen, zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen: 2414

- die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer **für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen** ausgeführt worden sind (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass der Unternehmer im Besitz einer **nach §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung** ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG). Das bedeutet, dass eine Rechnung (→ Rz. 2450 ff.) nur dann zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn sie alle Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG und ggf. darüber hinaus die zusätzlichen Angaben nach § 14a UStG enthält. Fehlt eine der in § 14 Abs. 4 UStG und ggf. darüber hinaus die in § 14a UStG bezeichneten Angaben oder ist eine der Angaben unrichtig, ist der Vorsteuerabzug zu versagen. Danach kann der Vorsteuerabzug erst mit Zugang einer vollständigen oder berichtigten Rechnung geltend gemacht werden. Korrespondierend zur Mindest-Istversteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG sind **Vorsteuerbeträge auf Anzahlungen** bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG);
- die **entstandene Einfuhrumsatzsteuer** (→ Rz. 2131) für Gegenstände, die für sein Unternehmen nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG eingeführt worden sind (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG);
- die **Steuer für** im Inland nach § 3d Satz 1 UStG bewirkte **innergemeinschaftliche Erwerbe** (→ Rz. 2326 ff.) von Gegenständen für sein Unternehmen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG);
- die **Steuer für Leistungen i.S.d. § 13b UStG** (→ Rz. 2352 ff.), die für sein Unternehmen ausgeführt worden sind (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG). Dadurch wird dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug für die Steuer ermöglicht, die er als **Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 UStG** schuldet. Die auf Anzahlungen entfallende Steuer kann bereits in dem Voranmeldungszeitraum als Vorsteuer abgezogen werden, in dem die Zahlung geleistet worden ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 UStG). Damit wird eine Entlastung des Unternehmers in dem Voranmeldungszeitraum erreicht, in dem die geschuldete Steuer vom Leistungsempfänger angemeldet wird;
- die vom **Auslagerer geschuldete Umsatzsteuer** (→ Rz. 2347) für die er nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG Steuerschuldner ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG). Der Vorsteuerabzug ist unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG auch ohne gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung möglich.

Praxishinweis:
Nach einem Urteil des BFH kann sich der zum Vorsteuerabzug berechtigte Leistungsempfänger auf den Anwendungsvorrang des Unionsrechts berufen und – bei Vorliegen der weiteren z.B. rechnungsmäßigen Voraussetzungen – den Vorsteuerabzug nach dem für ihn günstigeren Regelsteuersatz in Anspruch nehmen, wenn das nationale Recht für eine Leistung den ermäßigten Steuersatz vorsieht, während sie nach dem Unionsrecht dem Regelsteuersatz unterliegt. Ob eine gesetzlich geschuldete Steuer i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG vorliege, bestimme sich nach Auffassung des BFH unter Berücksichtigung des Unionsrechts.[1)]

Praxishinweis:
Der BFH hat mit Urteil vom 1.3.2018 entschieden, dass sich die Angabe des Kalendermonats als Leistungszeitpunkt (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG i.V.m. § 31 Abs. 4 UStDV) unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben kann, wenn nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem die Rechnung ausgestellt wurde.[2)] Weiterhin hat er festgestellt, dass die Leistungsbeschreibung im Urteilsfall keinen Rückschluss auf den Ort der Leistungserbringung und eine mögliche Steuerpflicht erlaubte und die Rechnungen daher mangels ordnungsgemäßer Leistungsbeschreibung nicht die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug erfüllten. Der BFH hat außerdem seine Auffassung, dass sich die Angabe des Leistungszeitraums aus dem Rechnungsdatum ergeben kann, nochmals mit Urteil vom 15.10.2019 bestätigt.[3)] Gleichzeitig enthält das Urteil Ausführungen zu Rechnungen einer Person, die nach dem Willen ihrer Hintermänner einen auf ihren Namen lautenden Gewerbebetrieb vortäuscht. Danach wird diese Person auch unter Beachtung der „Strohmann-Rechtsprechung" nicht allein durch die Rechnungsstellung unter ihrem Namen zum Leistenden, wenn sie die von den als Vertreter ohne Vertretungsmacht (§ 179 BGB) handelnden Hintermännern geschlossenen Verträge nicht genehmigt und ihr das Handeln der Hintermänner auch nicht nach den Grundsätzen einer Anscheins- oder Duldungsvollmacht zugerechnet werden kann. Unter diesen Umständen ist es nicht entscheidungserheblich, ob es sich bei der nach außen auftretenden Person um einen Strohmann gehandelt hat und ob in diesem Fall das Strohmanngeschäft nur zum Schein abgeschlossen wurde.

Das BMF hat dementsprechend in seinem Schreiben vom 9.9.2021 darauf hingewiesen, dass Rechnungen, die nicht den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung nach § 14 Abs. 4 Nr. 6 UStG enthalten (ggf. nach § 31 Abs. 4 UStDV in Form des Kalendermonats), nicht ordnungsmäßig ausgestellt sind.[4)] Ein Vorsteuerabzug aus solchen Rechnungen ist nur dann ausnahmsweise möglich, wenn die FinVerw. über sämtliche Angaben verfügt, um die materiellen Voraussetzungen zu überprüfen.[5)] Den Entscheidungen zum Kalendermonat als Leistungszeitraum, der sich nach BFH-Auffassung aus dem jeweiligen Ausstellungsdatum der Rechnung ergab, lag jeweils eine Würdigung im Einzelfall zu Grunde. Umgekehrt kann dies nicht gelten, wenn nicht feststeht, dass die Daten zusammenfallen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine unmittelbar mit der Leistung zusammenfallende Rechnungsstellung nicht branchenüblich ist, vom betroffenen Rechnungsaussteller nicht immer durchgeführt wird oder bei der konkreten Leistung sonstige Zweifel an einem Zusammenfallen der Daten bestehen. Bestehen Zweifel, obliegt deren Ausräumung dem Unternehmer, der den Vorsteuerabzug geltend macht.[6)] Das BMF hat mit dem o.a. Schreiben vom 9.9.2021 den UStAE entsprechend angepasst.[7)]

2415 Dient ein Insolvenzverfahren sowohl der Befriedigung von Verbindlichkeiten des (zum Vorsteuerabzug berechtigten) Unternehmers wie auch der Befriedigung von Privatverbindlichkeiten des Unternehmers, ist der Unternehmer aus der Leistung des Insolvenzverwalters grundsätzlich im Verhältnis der unternehmerischen zu den privaten Verbindlichkeiten, die im Insolvenzverfahren jeweils als Insolvenzforderungen geltend gemacht werden, zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt.[8)] Dies gilt entsprechend für den Vorsteuerabzug des Gesamtrechtsnachfolgers eines vormals als Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigten Erblassers aus den Leistungen des Nachlassinsolvenzverwalters.[9)] Zu den Anforderungen an die Rechnungsstellung des Insolvenzverwalters vgl. Abschn. 15.2a Abs. 1 Sätze 5 und 6 UStAE. Zum Vorsteuerabzug einer KG, die ihre Tätigkeit bereits vor Insolvenzeröffnung eingestellt hatte, vgl. Abschn. 15.12 Abs. 1 Satz 17 UStAE (vgl. Abschn. 15.2b Abs. 3 UStAE). Weitere Einzelheiten zu Leistungen für das Unternehmen vgl. Abschn. 15.2b UStAE.

2416 Nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG gilt die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines **Gegenstands, den der Unternehmer zu weniger als 10 % für sein Unternehmen nutzt, nicht für das Unternehmen ausgeführt**. Es können daher nur solche Gegenstände (insb. Fahrzeuge; → Rz. 2493 ff.) dem Unternehmen zugeordnet werden, die mindestens zu 10 % unternehmerisch genutzt werden. Erreicht der Umfang der unternehmerischen Verwendung eines einheitlichen Gegenstands nicht mindestens 10 % (unternehmerische Mindestnutzung), greift das Zuordnungsverbot nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG. Weitere Einzelheiten vgl. Abschn. 15.2c UStAE.

2417 Nach § 15 Abs. 1a UStG sind Vorsteuerbeträge, die auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG gilt, entfallen, nicht abziehbar. Dies gilt nicht für **Bewirtungsaufwendungen**, soweit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG einen Abzug angemessener und nachgewiesener Aufwendungen ausschließt (→ Rz. 2483 ff.).

2418 Vorsteuerbeträge, die auf Umzugskosten für einen Wohnungswechsel des Unternehmers entfallen, sind nach den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG abziehbar, wenn unternehmerische Gründe für den Privatumzug des Unternehmers bestehen (z.B. anlässlich einer Betriebsverlagerung).

2419 Mit § 15 Abs. 1b UStG wird der Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Grundstücke geregelt. Das Zuordnungswahlrecht des Unternehmers, gemischt genutzte Grundstücke – Grundstücke die sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf des Personals verwendet werden – im vollen Umfang seinem Unternehmen zuzuordnen, bleibt zwar unberührt. Die Regelung des § 15 Abs. 1b UStG stellt jedoch einen Vorsteuerausschlusstatbestand dar. Nach § 15 Abs. 1b Satz 1 UStG ist die

1) Vgl. BFH v. 24.10.2013, V R 17/13, BStBl II 2015, 513.
2) Vgl. BFH v. 1.3.2018, V R 18/17, BStBl II 2021, 644.
3) Vgl. BFH v. 15.10.2019, V R 29/19 (V R 44/16), BStBl II 2021, 646.
4) Vgl. BMF v. 9.9.2021, III C 2 – S 7280-a/19/10004 :001, BStBl I 2021, 1593.
5) Vgl. BMF v. 18.9.2020, III C 2 – S 7286-a/19/10001 :001, BStBl I2020, 976, Rz. 9-13.
6) Vgl. Abschn. 15.2a Abs. 1a und 15.11 Abs. 3 UStAE.
7) Vgl. BMF v. 9.9.2021, III C 2 – S 7280-a/19/10004 :001, BStBl I 2021, 1593.
8) BFH v. 15.4.2015, V R 44/14, BStBl II 2015, 679.
9) Vgl. BFH v. 21.10.2015, XI R 28/14, BStBl II 2016, 550.

Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt. Dem Vorsteuerausschluss unterliegen auch die wesentlichen Bestandteile des Grundstücks, z.B. Gebäude und Außenanlagen. Hiervon unberührt bleiben Gegenstände, die umsatzsteuerlich keine Bestandteile des Grundstücks oder Gebäudes sind (z.B. Photovoltaikanlage und Blockheizkraftwerk). Der Vorsteuerausschluss nach § 15 Abs. 1b Satz 1 UStG ist entsprechend für Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und für Gebäude auf fremden Grund und Boden anzuwenden (§ 15 Abs. 1b Satz 2 UStG), da diese Grundstücke gleich zu stellen sind. Durch die Anfügung des Satzes 4 in § 15 Abs. 4 UStG wird geregelt, dass in den Fällen des § 15 Abs. 1b UStG die Sätze 1 bis 3 in § 15 Abs. 4 UStG entsprechend gelten.

Weitere Einzelheiten zur Regelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken (§ 15 Abs. 1b UStG) enthält Abschn. 15.6a UStAE.

In § 15 Abs. 2 und 3 UStG ist der Umfang der Umsätze, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, geregelt. Es sind nur die Vorsteuerbeträge vom Abzug ausgeschlossen, bei denen ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden steuerfreien Umsätzen des Unternehmers besteht. Der Ausschluss umfasst auch die Vorsteuerbeträge, die in einem mittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen Umsätzen stehen.

2420 § 15 Abs. 4 UStG regelt die **Vorsteueraufteilung** (→ Rz. 2505 ff.) in Fällen, in denen der Unternehmer Eingangsleistungen zum Teil für zum Vorsteuerabzug berechtigende und zum Teil für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwendet.

Praxishinweis:
Der BFH hat mit Urteil v. 3.8.2017 entschieden, dass eine Stadt, die ihren Marktplatz für wirtschaftliche als auch für hoheitliche Zwecke verwendet, diesen nicht in vollem Umfang ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zuordnen kann und deshalb nur anteilig zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.[1] Das BMF hat deshalb mit Schreiben v. 18.1.2021 zum Vorsteuerabzug einer Kurortgemeinde aus den Kosten für die Errichtung und Unterhaltung von öffentlichen Kureinrichtungen Stellung bezogen und insbesondere Abschn. 15.19 Abs. 2 UStAE geändert.[2]

2421 Für **Fahrzeuglieferer i.S.d. § 2a UStG** wird der Vorsteuerabzug aus der Eingangsleistung durch die Regelung in § 15 Abs. 4a UStG eingeschränkt.

2422 Nach § 15 Abs. 4b UStG gelten für Unternehmer, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind und nur Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG (→ Rz. 2352 ff.) und § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 14c Abs. 1 UStG (unrichtiger Steuerausweis) oder nur Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG und § 13a Abs. 1 Nr. 4 UStG (unberechtigter Steuerausweis) schulden, die Einschränkungen des § 18 Abs. 9 Satz 5 und 6 UStG entsprechend. Die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer haben die für Vorleistungen in Rechnung gestellte Steuer im allgemeinen Besteuerungsverfahren und nicht im Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltend zu machen, soweit an sie Umsätze ausgeführt werden, für die sie Steuerschuldner nach § 13b Abs. 5 UStG sind. Die Vorschrift in § 15 Abs. 4b UStG stellt sicher, dass für die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer die im Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltenden Beschränkungen und Ausschlüsse auch im allgemeinen Besteuerungsverfahren Anwendung finden, soweit diese Unternehmer keine inl. Umsätze bewirken.

Beratungshinweis:
Zum Vorsteuer-Vergütungsverfahren (siehe Anhang 2 → Rz. 2588 ff.).

2423 § 15 Abs. 5 UStG enthält **Ermächtigungen für das BMF**, durch Rechtsverordnungen nähere Bestimmungen über den Verzicht auf eine Rechnung i.S.d. § 14 UStG oder auf einzelne Angaben in der Rechnung, über den Vorsteuerabzug durch andere Unternehmer und über die Vereinfachung bei der Aufteilung und Zuordnung der Vorsteuern gem. § 15 Abs. 4 UStG zu erlassen (vgl. §§ 35, 40 und 43 UStDV).

2424 **Vorsteuerbeträge sind in abziehbare und nicht abziehbare Beträge aufzuteilen**, wenn ein Unternehmer für sein Unternehmen einen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine an ihn ausgeführte sonstige Leistung teils für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 15 Abs. 2 und 3 UStG) und teils für Umsätze, die den Vorsteuerabzug zulassen (§ 15 Abs. 4 UStG). Die Aufteilung **richtet sich allein nach der tatsächlichen Verwendung** des bezogenen Gegenstands oder der in Anspruch genommenen sonstigen Leistung. Der Anlass, aus dem der Unternehmer den Gegenstand oder die sonstige Leistung bezogen hat, oder die Verwendungsabsicht sind unerheblich.[3]

2425 Die Vorsteuerbeträge sind nach § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG nach ihrer wirtschaftlichen Zuordnung aufzuteilen. § 15 Abs. 4 UStG erstreckt sich nicht auf die Vorsteuerbeträge, die entweder allein den zum Abzug berechtigenden Umsätzen oder allein den zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führenden Umsätzen zuzurechnen sind. Die Abziehbarkeit der einer Umsatzart ausschließlich zurechenbaren Vorsteuerbeträge beurteilt sich daher stets nach

1) Vgl. BFH v. 3.8.2017, V R 62/16, BStBl II 2021, 109.
2) Vgl. BMF v. 18.1.2021, III C 2 – S 7300/19/10002 :002, BStBl I 2021, 121.
3) Abschn. 15.16 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

den Vorschriften des § 15 Abs. 1 bis 3 UStG. Die Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG betrifft somit nur die Vorsteuerbeträge, die teils der einen und teils der anderen Umsatzart zuzuordnen sind.[1)]

2426 Als Anhaltspunkte bzw. Hilfsmittel bei der wirtschaftlichen Zuordnung für die Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG nennt Abschn. 17.17 Abs. 2 UStAE die betriebliche Kostenrechnung (Betriebsabrechnungsbogen, Kostenträgerrechnung) oder die Aufwands- und Ertragsrechnung. Zum Vorsteuerabzug bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden, die sowohl zur Erzielung vorsteuerunschädlicher als auch vorsteuerschädlicher Umsätze verwendet werden und zur Anwendung der BFH-Urteile vom 28.9.2006[2)] und vom 22.11.2007[3)] wurde das BMF vom 30.9.2008[4)] herausgegeben, das in Abschn. 15.17 Abs. 5 bis 8 UStAE übernommen wurde.

2427 **Erleichterungen bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge** sind in § 43 UStDV geregelt. Die Erleichterungen erstrecken sich auf die Fälle, in denen die dort bezeichneten Umsätze den Vorsteuerabzug ausschließen würden. Es sind nur die Vorsteuerbeträge betroffen, die den in § 43 UStDV bezeichneten Umsätzen lediglich teilweise zuzurechnen sind. Vorsteuerbeträge, die sich ausschließlich auf diese Umsätze beziehen, bleiben vom Abzug ausgeschlossen. Die Erleichterung des § 43 UStDV besteht darin, dass die Vorsteuerbeträge, die den in § 43 UStDV bezeichneten Umsätzen nur teilweise zuzuordnen sind, nicht in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufgeteilt werden müssen. **Sie sind somit voll abziehbar**. Nähere Ausführungen zu den Umsätzen des § 43 UStDV enthält Abschn. 15.18 Abs. 3 bis 6 UStAE.

Nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ist eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist. Mit dieser Regelung wird die Verwendung des Umsatzschlüssels als alleiniger Aufteilungsmaßstab eingeschränkt. Nur dann, wenn keine andere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist, ist der Umsatzschlüssel zugelassen.

b) Vorsteuerbeträge (Zeile 122–131)

2428 In **Zeile 122** sind die Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) einzutragen. Hierbei sind auch die Vorsteuerbeträge zu berücksichtigen, die auf Entgeltserhöhungen und Entgeltsminderungen entfallen. Vorsteuerbeträge aus innergemeinschaftlichen Erwerben von Gegenständen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG), die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG), der Vorsteuerabzug für die Steuer, die der Abnehmer als Auslagerer nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG schuldet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG), Vorsteuerbeträge aus Leistungen i.S.d. § 13b Abs. 1 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG), Vorsteuerbeträge, die nach den allgemeinen Durchschnittssätze berechnet sind (§§ 23 und 23a UStG), Vorsteuerbeträge für innergemeinschaftliche Lieferungen neuer Fahrzeuge außerhalb eines Unternehmens (§ 2a UStG) sowie von Kleinunternehmern i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG (§ 15 Abs. 4a UStG), sowie Vorsteuerbeträge aus innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG) sind in den **Zeilen 123 bis 130** einzutragen.

2429 Abziehbar sind nur die Steuerbeträge, die nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz geschuldet werden. Unternehmer, die mit ausl. Vorsteuerbeträgen belastet wurden, haben sich wegen eines eventuellen Abzugs an den Staat zu wenden, der die Steuer erhoben hat. Die EU-Mitgliedstaaten vergüten nach Maßgabe der 8. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern vom 6.12.1979[5)] den in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer die Vorsteuerbeträge in einem besonderen Verfahren und haben hierfür zentrale Erstattungsbehörden bestimmt.[6)] Die entsprechenden Vergütungsanträge sind grundsätzlich bis zum 30. Juni des Folgejahres zu stellen. Hierbei handelt es sich um eine Ausschlussfrist. Informationen zum Umsatzsteuerrecht in anderen Staaten können bei den Deutschen Auslandskammern eingeholt werden.[7)]

c) Hinweise zum Vorsteuerabzug

aa) Allgemeines

2430 Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist nach Abschn. 15.2 Abs. 2 UStAE unter folgenden Voraussetzungen gegeben:

– die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer muss für eine Lieferung oder sonstige Leistung geschuldet werden, d.h., die Umsatzsteuer darf nicht nach § 14c UStG geschuldet werden;

Bei Karussellgeschäften ist zweifelhaft, ob Lieferungen vorliegen.[8)] Der EuGH hat allerdings zwischenzeitlich entschieden, dass einem gutgläubigen Unternehmer, der innerhalb eines Umsatzsteuerkarussells Lieferungen tatsächlich ausführt, der Vorsteuerabzug zusteht.[9)]

1) Abschn. 15.16 Abs. 2 UStAE.
2) BFH v. 28.9.2006, V R 43/03, BStBl II 2007, 417.
3) BFH v. 22.11.2007, V R 43/06, BStBl II 2008, 770.
4) BMF v. 30.9.2008, IV B 8 – S 7306/08/10001, BStBl I 2008, 896.
5) ABl.EG 1979 Nr. L 331, 11.
6) https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Umsatzsteuer/Vorsteuerverguetung/InlaendischeUnternehmer/inlaendischeunternehmer_node.html#js-toc-entry8.
7) www.ahk.de.
8) BFH v. 29.11.2004, V B 78/04, BFH/NV 2005, 650.
9) EuGH v. 12.1.2006, C-354/03, 355/03 und 448/03, DStR 2006, 132.

Beratungshinweis:
Der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer trägt die Feststellungslast für die Erfüllung der Anspruchsvoraussetzungen. Ein Unternehmer, der alle Maßnahmen getroffen hat, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug – sei es eine Umsatzsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug – einbezogen sind, kann auf die Rechtmäßigkeit dieser Umsätze vertrauen, ohne Gefahr zu laufen, sein Recht auf Vorsteuerabzug zu verlieren. Der Umstand, dass eine Lieferung an einen Unternehmer vorgenommen wird, der weder wusste noch wissen konnte, dass der betreffende Umsatz in einen vom Verkäufer begangenen Betrug einbezogen war, steht dem Vorsteuerabzug nicht entgegen.[1)]

- die Steuer muss für eine Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellt worden sein;
- der Leistungsempfänger muss im Besitz einer Rechnung sein, die alle Pflichtangaben nach §§ 14, 14a UStG enthält; die Angaben müssen grundsätzlich vollständig und richtig sein;
- die Lieferung oder sonstige Leistung muss von einem Unternehmer ausgeführt worden sein;
- der Leistungsempfänger muss Unternehmer sein, und die Lieferung oder sonstige Leistung muss für sein Unternehmen ausgeführt worden sein.

2431 Diese **Voraussetzungen müssen insg. erfüllt** werden. Das gilt auch für Leistungsempfänger, die die Steuer für ihre Umsätze nach vereinnahmten Entgelten berechnen (§ 20 UStG). Fallen Empfang der Leistung und der Empfang der Rechnung zeitlich auseinander, ist der Vorsteuerabzug für den Besteuerungszeitraum zulässig, in dem erstmalig beide Voraussetzungen vorliegen. Bezieht ein Unternehmer Teilleistungen (z.B. Miete) für sein Unternehmen, ist sowohl für den Leistungsbezug als auch für die Frage der Verwendung dieser Leistung auf die monatliche (Teil-)Leistungsabschnitte abzustellen. Hat der Unternehmer in einer Endrechnung die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmte Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge nicht nach § 14 Abs. 1 Satz 5 UStG abgesetzt, ist die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehbar.[2)]

2432 Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG muss die Steuer von einem anderen Unternehmer in einer Rechnung gesondert ausgewiesen sein, die alle Pflichtangaben nach §§ 14, 14a UStG enthält. Der Leistungsempfänger muss die in der Rechnung enthaltenen Angaben auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfen.[3)] Dabei ist allerdings der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu wahren. Die Prüfung der Richtigkeit der Steuernummer oder der USt-IdNr. und der Rechnungsnummer ist dem Rechnungsempfänger regelmäßig nicht möglich. Ist eine dieser Angaben unrichtig und konnte der Unternehmer dies nicht erkennen, bleibt der Vorsteuerabzug erhalten, wenn im Übrigen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen.

2433 Der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist nur möglich, wenn die Rechnung die Angabe des vollständigen Namens und der vollständigen Anschrift des leistenden Unternehmers enthält. Mit Urteilen vom 13.6.2018 und 21.6.2018 hat der BFH jedoch unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung nicht voraussetzt, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die er in seiner Rechnung angibt.[4)] Es reicht jede Art von Anschrift und damit auch eine Briefkastenanschrift, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist.[5)]

2434 Hinsichtlich der übrigen nach den §§ 14, 14a UStG erforderlichen Angaben hat der Rechnungsempfänger dagegen die inhaltliche Richtigkeit der Angaben zu prüfen. Dazu gehört insb., ob es sich bei der ausgewiesenen Steuer um gesetzlich geschuldete Steuer für eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt. In diesen Fällen ist der Vorsteuerabzug zu versagen, wenn die Angaben unrichtig sind. Zu den unrichtigen Angaben, bei denen ein Vorsteuerabzug entfällt, zählen in einer Rechnung enthaltenen Rechenfehler, die unrichtige Angabe des Entgelts, des Steuersatzes oder des Steuerbetrags.

2435 Für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 6a UStG) und für im Inland steuerpflichtige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 1 UStG) ist spätestens am 15. Tag des Folgemonats eine Rechnung auszustellen (vgl. § 14a Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 Satz 1 UStG). Ferner muss die Rechnung im Fall der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers" enthalten (vgl. § 14a Abs. 5 Satz 1 UStG). Außerdem muss die Rechnung in den Fällen der Besteuerung von Reiseleistungen (§ 25 UStG) die Angabe „Sonderregelung für Reisebüros" und in den Fällen der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG die Angabe „Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung", „Kunstgegenstände/Sonderregelung" oder „Sammlungsgegenstände und Antiquitäten/Sonderregelung" enthalten (vgl. § 14a Abs. 6 Satz 1 UStG). Nähere Einzelheiten enthält Abschn. 14a.1 UStAE.

2436 Im Fall des § 14c Abs. 1 UStG kann der Vorsteuerabzug bei einem zu hohen Steuerausweis jedoch unter den übrigen Voraussetzungen in Höhe der für die bezogene Leistung geschuldeten Umsatzsteuer vorgenommen werden.

2437 Ungenauigkeiten führen unter den übrigen Voraussetzungen nicht zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs, z.B. bei Schreibfehlern im Namen oder der Anschrift des leistenden Unternehmers oder Leistungsempfängers oder in der Beschreibung der Leistung, wenn ungeachtet dessen eine eindeutige und unzweifelhafte Identifizierung der

1) Vgl. Abschn. 15.2 Abs. 2 Satz 4 bis 6 UStAE.
2) BFH v. 11.4.2002, V R 26/01, BStBl II 2004, 317.
3) Vgl. Abschn. 15.2 Abs. 3 UStAE.
4) Vgl. BFH v. 13.6.2018, XI R 20/14, BStBl II 2018, 800; v. 21.6.2018, V R 25/15, V R 28/16, BStBl II 2018, 809 und 806.
5) Vgl. auch BMF v. 7.12.2018, III C 2 – S 7280-a/07/10005 :003, BStBl I 2018, 1401 und Abschn. 15.2a Abs. 2 Satz 4 UStAE.

am Leistungsaustausch Beteiligten, der Leistung und des Leistungszeitpunkts möglich ist und die Ungenauigkeiten nicht sinnentstellend sind.[1)]

2438 Wird über die Lieferung oder sonstige Leistung mit einer Gutschrift i.S.d. § 14 Abs. 2 UStG abgerechnet, kommt – wie bei der Erteilung einer Rechnung – der Vorsteuerabzug für den Leistungsempfänger nur in Betracht, wenn der leistende Unternehmer zum gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung berechtigt ist. Daher kann auch in diesen Fällen der Vorsteuerabzug nicht in Anspruch genommen werden, wenn der leistende Unternehmer § 19 Abs. 1 UStG anwendet.[2)]

2439 Der Vorsteuerabzug aus einer Gutschrift entfällt auch dann, wenn die Lieferung oder sonstige Leistung nicht steuerpflichtig ist oder wenn der Gutschriftsempfänger widerspricht.[3)]

2440 Wird für einen nicht steuerpflichtigen Umsatz in einer Rechnung die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen, wird die Umsatzsteuer von dem leistenden Unternehmer geschuldet. Der Leistungsempfänger kann in diesem Fall die Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen.[4)]

2441 Die Leistung muss in den unternehmerischen Bereich des Unternehmens eingehen.[5)] Ob dies zutrifft, ist nach dem Innenverhältnis zu beurteilen. Danach muss die Verwendung der bezogenen Leistung in dem unternehmerischen Bereich objektiv möglich sein und auch durchgeführt werden.

2442 Für die Frage, ob eine Leistung für das Unternehmen vorliegt, sind grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an den Unternehmer maßgebend. Allerdings setzt der Vorsteuerabzug voraus, dass der Ausgangsumsatz bereits erbracht wurde.[6)] Eine erstmalige vorübergehende nichtunternehmerische Verwendung steht dem Leistungsbezug für das Unternehmen nicht entgegen, wenn der erworbene Gegenstand anschließend bestimmungsgemäß unternehmerisch genutzt wird.[7)] Bei der Anschaffung von sog. Freizeitgegenständen, z.B. Segelbooten, Segelflugzeugen, Wohnwagen oder Wohnmobilen, ist i.d.R. davon auszugehen, dass diese Gegenstände dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sind.

2443 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:

- Bei der Lieferung **vertretbarer Sachen** sowie bei **sonstigen Leistungen** ist, abgesehen von den nachfolgenden Fällen, die darauf entfallende Steuer **entsprechend** dem **Verwendungszweck** in einen **abziehbaren** und einen **nicht abziehbaren** Anteil **aufzuteilen**. Telefondienstleistungen bezieht der Unternehmer nur insoweit für sein Unternehmen, als er das Telefon unternehmerisch nutzt.[8)]
- Bei einem einheitlichen Gegenstand hat der Unternehmer ein Wahlrecht.[9)] Er kann z.B. ein Gebäude mit dem dazu gehörenden Grund und Boden insg. dem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen, auch wenn das Gebäude teilweise unternehmerisch genutzt wird. Andererseits kann er ein Gebäude auch insg. seinem Unternehmen zuordnen, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt. Der Unternehmer kann einen nichtunternehmerisch (privat) genutzten Gebäudeteil (z.B. eine eigengenutzte Wohnung) auch von vornherein ganz oder teilweise seinem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen. Ein Zuordnungswahlrecht besteht jedoch nicht, wenn ein getrenntes Wirtschaftsgut im umsatzsteuerrechtlichen Sinn neu hergestellt wird. Errichtet der Unternehmer daher ein ausschließlich für private Wohnzwecke zu nutzendes Einfamilienhaus als Anbau an eine Werkshalle auf seinem Betriebsgrundstück, darf er den Anbau nicht seinem Unternehmen zuordnen, wenn beide Bauten räumlich voneinander abgrenzbar sind. Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Gegenstands. Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzug ein gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen.[10)]

2444 Umsatzsteuerbeträge, die durch den Erwerb, die Herstellung sowie die Verwendung oder Nutzung eines solchen Gegenstands anfallen, z.B. durch den Kauf oder die Miete sowie den laufenden Unterhalt eines Computers, können in vollem Umfang angezogen werden, wenn der Gegenstand dem Unternehmen insg. zugeordnet wird. Zum Ausgleich dafür unterliegt die Verwendung des Gegenstands für nichtunternehmerische Zwecke als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer.

---

1) Abschn. 15.2 Abs. 4 UStAE.
2) Abschn. 15.2 Abs. 11 UStAE.
3) Abschn. 15.2 Abs. 12 UStAE.
4) BFH v. 2.4.1998, V R 34/97, BStBl II 1998, 695.
5) Vgl. Abschn. 15.2 Abs. 17 UStAE.
6) BFH v. 19.2.2002, V B 52/01, BFH/NV 2002, 956.
7) BFH v. 21.6.1990, V B 27/90, BStBl II 1990, 801.
8) Vgl. Abschn. 15.2 Abs. 21 Nr. 1 UStAE.
9) Abschn. 15.2 Abs. 21 Nr. 2 UStAE.
10) BFH v. 25.3.1988, V R 101/83, BStBl II 1988, 649.

bb) Nachweis der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

Der Unternehmer hat die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 22 Abs. 2 Nr. 5 und 6 UStG aufzuzeichnen und durch Belege nachzuweisen. Als **Nachweise** kommen in Betracht: **2445**

- für die von einem anderen Unternehmer gesondert in Rechnung gestellten Steuern eine Rechnung oder Gutschrift i.S.d. § 14 Abs. 4 und 2 UStG i.V.m. § 31 und 34 UStDV;
- für die entstandene Einfuhrumsatzsteuer ein **zollamtlicher Beleg** – z.B. der Einfuhrabgabenbescheid – oder ein vom zuständigen Zollamt bescheinigter Ersatzbeleg, z.B. eine Abschrift der Zollquittung oder ein Ersatzbeleg für den Vorsteuerabzug nach amtlich vorgeschriebenem Muster.[1)]

Der Unternehmer trägt das Risiko für den Vorsteuerabzug. Das Umsatzsteuergesetz kennt keinen Schutz des guten Glaubens an die Erfüllung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug – auch im Hinblick auf die Identität des Leistenden und Rechnungsaussteller und dessen Unternehmereigenschaft.[2)] **2446**

Mängel im Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug hat grundsätzlich der Unternehmer zu vertreten.[3)] Rechnungen, die die in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 9 UStG bezeichneten Angaben nicht vollständig enthalten, berechtigen den Unternehmer nicht zur Vornahme des Vorsteuerabzugs, es sei denn, die Rechnungen werden vom Rechnungsaussteller nachträglich vervollständigt.[4)] **2447**

Praxishinweis:
Fehlen Angaben über die Menge der in Rechnung gestellten Gegenstände oder der Tag des Umsatzes, kann dieser Mangel durch Vorlage anderer Unterlagen, wie z.B. Lieferscheine, beseitigt werden.

Sind die Unterlagen für den Vorsteuerabzug unvollständig, kann zwar der Unternehmer den Vorsteuerabzug nicht vornehmen. Gleichwohl kann jedoch das FA den Vorsteuerabzug unter bestimmten Voraussetzungen schätzen oder aus Billigkeitsgründen anerkennen, wenn die übrigen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen.[5)] Ist jedoch zu vermuten, dass der maßgebliche Umsatz an den Unternehmer nicht steuerpflichtig gewesen oder von einem unter § 19 Abs. 1 UStG fallenden Unternehmer ausgeführt worden ist, ist ein Vorsteuerabzug zu versagen. **2448**

Der Vorsteuerabzug ist materiell eine Steuervergütung. Auf ihn sind daher die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften sinngemäß anzuwenden. Die abziehbaren Vorsteuerbeträge sind eine Bemessungsgrundlage i.S.d. §§ 199 Abs. 1, 157 Abs. 2 und § 162 Abs. 1 AO. Dem Grunde nach bestehen somit gegen eine Schätzung keine Bedenken.[6)] Sie ist jedoch nur soweit zulässig, als davon ausgegangen werden kann, dass vollständige Unterlagen für den Vorsteuerabzug vorhanden waren. **2449**

Beratungshinweis:
Auf eine Schätzung der Vorsteuerbeträge durch das FA kann nicht vertraut werden. Es ist deshalb zu empfehlen, die erforderlichen Nachweise ordnungsgemäß zu führen.

d) Hinweise zur Rechnungsausstellung

Die Vorschriften zur Rechnungsausstellung und -aufbewahrung sowie zum unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweis in Rechnungen finden sich in §§ 14 und 14a bis 14c UStG. Die Definition des Begriffs der Rechnung ergibt sich aus § 14 Abs. 1 UStG. Danach ist eine Rechnung jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird (§ 14 Abs. 1 Satz 1 UStG). Die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit müssen gewährleistet werden. Dabei bedeutet Echtheit der Herkunft die Sicherheit der Identität des Rechnungsausstellers. Unversehrtheit des Inhalts bedeutet, dass die nach dem UStG erforderlichen Angaben nicht geändert wurden (§ 14 Abs. 1 Satz 2 bis 4 UStG). Nach § 14 Abs. 1 Satz 5 UStG legt jeder Unternehmer fest, in welcher Weise die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden. Dies kann durch jegliche innerbetriebliche Kontrollverfahren erreicht werden, die einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung schaffen können (§ 14 Abs. 1 Satz 6 UStG). **2450**

Rechnungen sind auf Papier oder, vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers der Rechnung, auf elektronischem Weg zu übermitteln (§ 14 Abs. 1 Satz 7 UStG). Die Zustimmung des Empfängers der elektronisch übermittelten Rechnung bedarf dabei keiner besonderen Form; es muss lediglich Einvernehmen zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger darüber bestehen, dass die Rechnung elektronisch übermittelt werden soll. Die Zustimmung kann z.B. in Form einer Rahmenvereinbarung (z.B. in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen) erklärt werden. Sie kann auch nachträglich erklärt werden. Es genügt aber auch, dass die Beteiligten diese Verfahrensweise tatsächlich praktizieren und damit stillschweigend billigen (Abschn. 14.4 Abs. 1 UStAE). **2451**

§ 14 Abs. 1 Satz 8 UStG definiert eine elektronische Rechnung als eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Der Rechnungsaussteller ist – vorbehaltlich der Zustimmung des Rechnungs- **2452**

1) Abschn. 15.11 Abs. 1 Nr. 2 UStAE.
2) BFH v. 30.10.2001, V B 92/01, BFH/NV 2002, 381.
3) Abschn. 15.11 Abs. 3 Satz 1 UStAE.
4) Abschn. 15.11 Abs. 3 Satz 2 UStAE.
5) Abschn. 15.11 Abs. 5 Satz 2 und 3 UStAE.
6) Abschn. 15.11 Abs. 6 Satz 4 UStAE.

empfängers – frei in seiner Entscheidung, in welcher Weise er elektronische Rechnungen übermittelt. Elektronische Rechnungen können z.B. per E-Mail (ggf. mit Bilddatei- oder Textdokumentanhang) oder De-Mail,[1] per Computer-Fax oder Faxserver, per Web-Download oder per EDI übermittelt werden. Eine von Standard-Telefax an Standard-Telefax oder von Computer-Telefax/Fax-Server an Standard-Telefax übermittelte Rechnung gilt als Papierrechnung (vgl. Abschn. 14.4 Abs. 2 UStAE). Nähere Einzelheiten zur Echtheit und Unversehrtheit von Rechnungen ergeben sich aus Abschn. 14.4 Abs. 3 bis 11 UStAE.

2453 Als Rechnung gilt auch eine **Gutschrift**, mit der ein Unternehmer über eine Lieferung oder sonstige Leistung abrechnet, die an ihn ausgeführt wird (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG). Eine Gutschrift kann auch bei Abrechnung über steuerfreie Umsätze erteilt werden. Eine Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung besteht nicht, wenn der Umsatz nach § 4 Nr. 8 bis 28 UStG steuerfrei ist. Außerdem ist die Ausstellung einer Gutschrift durch juristische Personen, soweit diese nicht Unternehmer sind, und durch vom Leistungsempfänger beauftragte Dritte möglich. Sobald der Empfänger der Gutschrift dem ihm zugeleiteten Dokument widerspricht, weil z.B. eine Angabe in diesem Dokument unzutreffend ist, verliert die Gutschrift die Wirkung einer Rechnung. Da der Empfänger der Gutschrift nicht zum gesonderten Ausweis der Steuer berechtigt sein muss, kann eine Gutschrift zu einem unberechtigten Steuerausweis (§ 14c Abs. 2 UStG) führen.

2454 In § 14 Abs. 3 UStG wird geregelt, dass unbeschadet anderer nach § 14 Abs. 1 UStG zulässiger Verfahren bei einer elektronischen Rechnung die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts als gewährleistet gelten, wenn

- eine qualifizierte elektronische Signatur oder
- der elektronische Datenaustausch nach Art. 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19.10.1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustauschs[2]

verwendet wird.

2455 Die **Pflichtangaben in einer Rechnung** sind in § 14 Abs. 4 UStG geregelt.

Zu beachten sind außerdem § 31 UStDV (Angaben in der Rechnung), § 32 UStDV (Rechnungen über Umsätze, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen), § 33 UStDV (Rechnungen über Kleinbeträge) und § 34 UStDV (Fahrausweise als Rechnungen).

§ 14a UStG enthält zusätzliche Pflichten bei der Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen, insb. im innergemeinschaftlichen Warenverkehr. Dies schließt die Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG ein.

Hinweise zum **unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweis** nach § 14c UStG → Rz. 2573 ff.

2456 Nach § 14 Abs. 1 i.V.m. § 31 Abs. 1 UStDV ist eine Rechnung jedes Dokument oder eine Mehrzahl von Dokumenten, mit denen über eine Lieferung oder sonstige Leistung angerechnet wird.[3] Rechnungen i.S.d. § 14 UStG brauchen nicht ausdrücklich als solche bezeichnet werden. Es reicht aus, wenn sich aus dem Inhalt des Dokuments ergibt, dass der Unternehmer über eine Leistung abrechnet. Keine Rechnungen sind Schriftstücke, die nicht der Abrechnung einer Leistung dienen, sondern sich ausschließlich auf den Zahlungsverkehr beziehen (z.B. Mahnungen, Kontoauszüge), auch wenn sie alle in § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben enthalten. Rechnungen können auf Papier oder, vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers, auf elektronischem Weg übermittelt werden. Als Rechnungen können auch Verträge, die die in § 14 Abs. 4 UStG verlangten Angaben enthalten, angesehen werden.

Praxishinweis:
Der Vertrag selbst muss nicht alle Pflichtangaben enthalten. Es ist ausreichend, wenn in dem Vertrag auf ergänzende Dokumente hingewiesen wird, die die Pflichtangaben enthalten (§ 31 Abs. 1 UStDV).

2457 Eine Rechnung kann aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die nach § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben insg. ergeben. Die Angaben müssen leicht und eindeutig nachprüfbar sein (§ 31 Abs. 1 UStDV).

Praxishinweis:
Weitere Dokumente können z.B. Bestellscheine, Preislisten, Lieferscheine u.Ä. sein (§ 31 UStDV).

2458 Nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ist der Unternehmer bei Ausführung einer steuerpflichtigen Werklieferung oder sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück stets verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen. Diese Verpflichtung gilt auch für Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 UStG). Allerdings dürfen Kleinunternehmer die Umsatzsteuer nicht gesondert in Rechnung stellen. Die Verpflichtung gilt auch für Land- und Forstwirte, die die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anwenden. In diesen Fällen ist außerdem auch eine Rechnung an Nichtunternehmer (Privatpersonen) zu erteilen.

2459 Der Begriff der steuerpflichtigen Werklieferungen oder sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück umfasst die Bauleistungen des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG und darüber hinaus die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG. Demnach gehören zu den Leistungen

1) Vgl. De-Mail-Gesetz v. 28.4.2011, BGBl. I 2011, 666.
2) ABl.EG Nr. L 338, 98.
3) Abschn. 14.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

zunächst **alle Bauleistungen**, bei denen die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger unter den weiteren Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG übergehen kann. Weiter gehören die steuerpflichtigen Werklieferungen oder sonstigen Leistungen dazu, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung von Bauleistungen dienen.[1)]

Die steuerpflichtige Werklieferung oder sonstige Leistung muss in engem Zusammenhang mit einem Grundstück stehen. Ein enger Zusammenhang ist gegeben, wenn sich die Werklieferung oder sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung, aber auch Veräußerung oder den Erwerb des Grundstücks selbst bezieht.[2)] **2460**

Praxishinweis: **2461**

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde in § 14 Abs. 4 UStG mit Wirkung zum **29.12.2020** ein neuer Satz 4 angefügt.[3)] Durch die Gesetzesänderung wird klargestellt, dass die Berichtigung einer Rechnung um fehlende oder unzutreffende Angaben kein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und § 233a Abs. 2a AO ist. Die Regelung dient der Herstellung von Rechtssicherheit für die Wirtschaft nach Ergehen der jüngeren Rechtsprechung des EuGH und des BFH zur Rechnungsberichtigung.[4)] Sie hat lediglich deklaratorischen Charakter. Sie stellt klar, dass eine Rechnungsberichtigung keine zeitlich unbegrenzte Änderungsmöglichkeit eines Steuerbescheides zur Folge hat.

Der BFH hat in seinen Urteilen vom 13.6.2018 und vom 21.6.2018 in Änderung seiner vorherigen Rechtsprechung entschieden, dass eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung nicht voraussetzt, dass die wirtschaftliche Tätigkeit des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt wird, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist.[5)] Vielmehr reicht jede Art von Anschrift, einschließlich einer Briefkastenanschrift, aus, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist. Diese Änderung der Rechtsprechung beruhte auf dem EuGH-Urteil vom 15.11.2017.[6)]

Mit seinem Urteil vom 5.12.2018 hat der BFH diese Aussage dahingehend präzisiert, dass für die Prüfung des Rechnungsmerkmals „vollständige Anschrift" der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung maßgeblich ist.[7)] Die Feststellungslast für die postalische Erreichbarkeit zu diesem Zeitpunkt trifft den den Vorsteuerabzug begehrenden Leistungsempfänger.[8)]

Weiterhin hat der BFH mit seinem Urteil vom 14.2.2019 entschieden, dass für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug eine Identität von Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer erforderlich ist, was der Rechtsprechung des EuGH, der zufolge die Angabe der Anschrift, des Namens und der USt-IdNr. des Rechnungsausstellers es ermöglichen soll, eine Verbindung zwischen einer bestimmten wirtschaftlichen Transaktion und dem Rechnungsaussteller herzustellen, entspricht.[9)] Dies ist die Voraussetzung dafür, dass die Steuerverwaltungen die Entrichtung der geschuldeten Steuer und das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts kontrollieren können.[10)]

Für weitere Einzelheiten zur Rechnungsausstellung gem. § 14 UStG vgl. die entsprechenden Kommentierungen wie Kraeusel in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 14 UStG (Oktober 2021) oder Huschens, eKommentar Ab 29.12.2020, § 14 UStG (Aktualisierung v. 19.10.2021). **2462**

e) Vorsteuer bei innergemeinschaftlichem Erwerb, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG

In **Zeile 123** sind die Vorsteuerbeträge aus innergemeinschaftlichen Erwerben von Gegenständen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG) einzutragen. Der 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.[11)] Bei Land- und Forstwirten, die der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen und die auf die Anwendung des § 1a Abs. 3 UStG verzichtet haben, ist der Vorsteuerabzug durch die Pauschalierung abgegolten. **2463**

Das Recht auf Vorsteuerabzug der Erwerbsteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Erwerbsteuer entsteht (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG). Der Unternehmer kann damit den Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuer-Voranmeldung und Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr geltend machen, in der er den innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern hat (→ Rz. 2326 ff.). **2464**

f) Einfuhrumsatzsteuer, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG

In **Zeile 124** ist die entstandene Einfuhrumsatzsteuer einzutragen. Die Einfuhrumsatzsteuer kann unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG vom Unternehmer als Vorsteuer abgezogen werden.[12)] Der Unternehmer kann im Zusammenhang mit dem Bezug eines Gegenstands nicht zugleich eine gesondert in Rechnung gestellte Steuer und Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Eine Ausnahme gilt nur bei Reihengeschäften, bei denen ein Abnehmer in der Reihe Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist und in der Rechnung über die Lieferung an ihn die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist.[13)] Im Übrigen wird auf die Ausführungen zur Einfuhr verwiesen (→ Rz. 2184 ff.). **2465**

1) BMF v. 24.11.2004, IV A 5 – S 7280 – 2104/IV A 5 – S 7295 – 1/04, BStBl I 2004, 1122, Tz. 10 ff.
2) BMF v. 24.11.2004, IV A 5 – S 7280 – 2104/IV A 5 – S 7295 – 1/04, BStBl I 2004, 1122, Tz. 14.
3) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
4) Vgl. EuGH v. 15.9.2016, C-518/14, HFR 2016, 1029 und BFH v. 20.10.2016, V R 26/15, BStBl II 2017, 1076.
5) Vgl. BFH v. 13.6.2018, XI R 20/14, BStBl II 2018, 800; v. 21.6.2018, V R 25/15, BStBl II 2018, 809 sowie V R 28/16, BStBl II 2018, 806.
6) Vgl. EuGH v. 15.11.2017, C-374/16 und C-375/16, HFR 2018, 88; vgl. auch BMF v. 13.7.2020, III C 2 – S 7280-a/19/10001 :001, BStBl I 2020, 644.
7) Vgl. BFH v. 5.12.2018, XI R 22/14, BStBl II 2020, 418.
8) Vgl. auch BMF v. 13.7.2020, III C 2 – S 7280-a/19/10001 :001, BStBl I 2020, 644.
9) Vgl. BFH v. 14.2.2019, V R 47/16, BStBl II 2020, 424.
10) Vgl. auch BMF v. 13.7.2020, III C 2 – S 7280-a/19/10001 :001, BStBl I 2020, 644.
11) Vgl. auch OFD Saarbrücken v. 4.5.2000, S 7103a – 6 – St 241, StEd 2000, 754.
12) Vgl. BMF v. 28.1.2004, IV D 1 – S 7157 – 1/04/IV D 1 – S 7157a – 1/04, BStBl I 2004, 242, Tz. 85; Abschn. 15.8 UStAE.
13) Abschn. 15.8 Abs. 10 Satz 4 UStAE.

2466 In **Zeile 125** ist der Vorsteuerabzug für die Steuer zu berücksichtigen, die der Abnehmer als Auslagerer nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG schuldet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG).

g) Vorsteuer aus Leistungen i.S.d. § 13b UStG, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG

2467 In **Zeile 126** sind die Vorsteuerbeträge aus Leistungen i.S.d. § 13b Abs. 1 und 2 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG) einzutragen. Der Leistungsempfänger kann die von ihm nach § 13b Abs. 5 UStG geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, wenn er die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht und zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.[1] Soweit die Steuer auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Leistung entfällt, ist sie bereits abziehbar, wenn die Zahlung geleistet worden ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG).

Erteilt der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine Rechnung, in die er entgegen § 14a Abs. 5 UStG keinen Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers aufnimmt,[2] ist dem Leistungsempfänger dennoch der Vorsteuerabzug unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zu gewähren.[3]

Liegt dem Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Erstellung der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Erklärung für das Kalenderjahr, in dem der Umsatz anzumelden ist, für den der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, keine Rechnung vor, muss er die Bemessungsgrundlage ggf. schätzen. Die von ihm angemeldete Steuer kann er im gleichen Besteuerungszeitraum unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen.[4]

2468 Soweit an nicht im Inland ansässige Unternehmer Umsätze ausgeführt werden, für die diese die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 5 UStG schulden, haben sie die für Vorleistungen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer im allgemeinen Besteuerungsverfahren und nicht im Vorsteuer-Vergütungsverfahren als Vorsteuer geltend zu machen.[5] Für Unternehmer, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind und nur Umsatzsteuer nach § 13b UStG schulden, gelten die Einschränkungen des § 18 Abs. 9 Satz 6 und 7 UStG entsprechend (§ 15 Abs. 4b UStG). Dies gilt nicht, wenn Unternehmer, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, auch steuerpflichtige Umsätze im Inland ausführen, für die sie oder andere die Umsatzsteuer schulden.

Beratungshinweis:
Zum Vorsteuer-Vergütungsverfahrens (siehe Anhang 2 → Rz. 2588).

2469 Der Unternehmer kann bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG den Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuer-Voranmeldung und Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr geltend machen, in der er die Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet (→ Rz. 2352 ff.).

h) Allgemeine Durchschnittssätze für den Vorsteuerabzug nach § 23 UStG

2470 In **Zeile 127** sind die Vorsteuerbeträge einzutragen, die nach den allgemeinen Durchschnittssätzen berechnet sind (§ 23 UStG).

2471 Auf Grund des § 23 UStG wurde zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens für bestimmte Gruppen von Unternehmern allgemeine Durchschnittssätze festgesetzt (§§ 69, 70 UStDV und Anlage zur UStDV). Das Recht, Umsatzsteuer für Umsätze in einer Rechnung gesondert auszuweisen, bleibt von der Vorsteuerpauschalierung unberührt.

Praxishinweis:
Eine Übersicht der Gruppen von Unternehmern ist als Anhang 3 (→ Rz. 2607) abgedruckt.

2472 § 23 Abs. 3 UStG macht die Anwendung der Durchschnittssätze von dem Antrag des Unternehmers anhängig. Die Vorschrift regelt außerdem die Voraussetzungen und die Rechtsfolgen des Widerrufs des Antrags. Der Unternehmer kann einen Antrag, die abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen zu berechnen, durch schlüssiges Verhalten stellen. Entsprechendes gilt für dessen Rücknahme (für die Vergangenheit) oder Widerruf (für die Zukunft). Die Rücknahme eines Antrags auf Berechnung der Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen ist nur bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung möglich. Unter Unanfechtbarkeit versteht der BFH die formelle Bestandskraft der erstmaligen Steuerfestsetzung; auf deren Unabänderbarkeit kommt es dabei nach Auffassung des BFH nicht an.

2473 Wird der Antrag vom Unternehmer **widerrufen**, ist eine Inanspruchnahme der abziehbaren Vorsteuerbeträge nach den allgemeinen Durchschnittssätzen frühestens nach Ablauf von fünf Kalenderjahren zulässig.

2474 Die allgemeinen Durchschnittssätze können nur von Unternehmern in Anspruch genommen werden, die nicht buchführungspflichtig sind und deren Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 61 356 € nicht überstiegen hat. Von den Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 2 Nr. 5 und 6 UStG ist der Unternehmer bei Inanspruchnahme der Durchschnittssätze befreit (§ 66 UStDV).

1) Abschn. 13b.1 Abs. 42 Satz 1 UStAE.
2) Vgl. Abschn. 13b.1 Abs. 40 UStAE.
3) Abschn. 13b.1 Abs. 43 UStAE.
4) Abschn. 13b.1 Abs. 44 UStAE.
5) Abschn. 13b.1 Abs. 45 UStAE.

i) Durchschnittssätze für den Vorsteuerabzug nach § 23a UStG

In **Zeile 128** sind die Vorsteuerbeträge nach den Durchschnittssätzen für bestimmte Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen (§ 23a UStG) einzutragen. **2475**

§ 23a UStG ermöglicht es, kleineren (gemeinnützigen) Körperschaften, ihre Vorsteuerbeträge pauschal mit einem Durchschnittssatz von 7 % des steuerpflichtigen Umsatzes zu berechnen. Nimmt die Körperschaft die Erleichterung in Anspruch, ist sie zugleich von den Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 2 Nr. 5 und 6 UStG befreit (§ 66 UStDV). Das Recht, Umsatzsteuer für Umsätze in einer Rechnung gesondert auszuweisen, bleibt erhalten. **2476**

Innergemeinschaftliche Erwerbe – ebenso wie Einfuhren – werden bei der Ermittlung der abziehbaren Vorsteuern und für die Berechnung der Umsatzgrenze des Vorjahres nicht berücksichtigt. **2477**

Der Durchschnittssatz kann nur von Körperschaften in Anspruch genommen werden, die nicht buchführungspflichtig sind und deren steuerpflichtiger Vorjahresumsatz 35 000 € nicht überschritten hat. **2478**

§ 23a Abs. 3 UStG macht die Anwendung der Durchschnittssätze von einer entsprechenden Erklärung des Unternehmers abhängig. Sie bindet den Unternehmer für fünf Kalenderjahre. Zur Frist für die Erklärung der Inanspruchnahme der Pauschalierungsregelung nach § 23a Abs. 3 Satz 1 UStG.[1] **2479**

j) Vereinfachungen beim Vorsteuerabzug

aa) Vorsteuerabzug bei Rechnungen über Kleinbeträge

Auch bei Rechnungen über Kleinbeträge hängt der Vorsteuerabzug davon ab, dass bestimmte Mindestvoraussetzungen in der Rechnung enthalten sind. Für die Berechnung des Steuerbetrags aus Rechnungen bis zu einem Gesamtbetrag von 150 € können die auf einen Voranmeldungszeitraum entfallenden Rechnungen zusammengefasst werden, soweit derselbe Steuersatz anzuwenden ist.[2] **2480**

bb) Vorsteuerabzug bei Fahrausweisen

Auch bei Fahrausweisen hängt der Vorsteuerabzug davon ab, dass bestimmte Mindestangaben in der Rechnung enthalten sind. Nach § 35 Abs. 2 UStDV kann der Vorsteuerabzug durch Herausrechnen aus dem Bruttopreis berechnet werden. **2481**

Praxishinweis:
Fahrausweise im Luftverkehr berechtigen nur dann zum Vorsteuerabzug, wenn in ihnen der allgemeine Steuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG angegeben ist.

cc) Vorsteuerabzug bei unfreien Versendungen

Nach § 40 UStDV wird die Berechtigung zum Vorsteuerabzug vom Absender der Frachtsendung auf den Empfänger übertragen. Die Regelung lässt keine Wahlmöglichkeit zu. Liegt frachtrechtlich eine unfreie Versendung vor, ist deshalb der Absender als der eigentliche Leistungsempfänger vom Vorsteuerabzug allgemein ausgeschlossen. § 40 UStDV gilt außer bei Frachtsendungen im Rahmen von Lieferungen auch bei Versendungsaufträgen im Zusammenhang mit Materialgestellungen und Materialbeistellungen.[3] **2482**

k) Abzugsverbot für nicht abziehbare Betriebsausgaben und für Reisekosten

aa) Repräsentationsaufwendungen

Nach § 15 Abs. 1a UStG sind Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 EStG (z.B. Geschenke über 35 €, Bewirtungskosten, Aufwendungen für Gästehäuser, Aufwendungen für Jagd, Fischerei sowie Segel- und Motoryachten, unangemessene Aufwendungen) oder des § 12 Nr. 1 EStG Aufwendungen, die die Lebensführung betreffen) gilt. Vom Vorsteuerausschluss ausgenommen sind Bewirtungsaufwendungen, soweit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG einen Abzug angemessener und nachgewiesener Aufwendungen ausschließt.[4] Die Regelung bezieht sich nicht auf die Tatbestände des § 4 Abs. 5 Nr. 5, 6, 6a und 6b EStG. Aus Aufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 5, 6, 6a und 6b EStG für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, für Familienheimfahrten wegen einer aus betrieblichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung sowie für ein häusliches Arbeitszimmer kann der Unternehmer beim Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen.[5] **2483**

Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs setzt nicht voraus, dass die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG genannten Aufwendungen im Rahmen eines andere Zwecke verfolgenden Unternehmens getätigt werden. Vorsteuerbeträge, die auf laufende Aufwendungen für Segeljachten entfallen, sind nicht abziehbar, wenn der Unternehmer die Segeljachten zwar nachhaltig und zur Erzielung von Einnahmen, jedoch ohne Gewinn-/Überschusserzielungsabsicht vermietet. Das Halten von Rennpferden aus Repräsentationsgründen ist ein ähnlicher Zweck i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 **2484**

1) BFH v. 30.3.1995, V R 22/94, BStBl II 1995, 567.
2) Vgl. Abschn. 15.4 UStAE.
3) Abschn. 15.7 Abs. 1 UStAE.
4) Vgl. hierzu Abschn. 15.6 Abs. 6 und 7 UStAE.
5) Abschn. 15.6 Abs. 1 UStAE.

EStG; hiermit zusammenhängende Vorsteuerbeträge sind nicht abziehbar. Hingegen dient der Betrieb einer Pferdezucht in größerem Umfang mit erheblichen Umsätzen bei typisierender Betrachtung nicht in vergleichbarer Weise wie die ausdrücklich in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG genannten Gegenstände (Jagd, Fischerei, Segel- oder Motorjacht) einer überdurchschnittlichen Repräsentation, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der sportlichen Betätigung.[1)]

2485 Für die Abgrenzung der nicht abziehbaren Aufwendungen gelten die einkommensteuerrechtlichen Grundsätze in R 4.10 EStR 2012. Die tatsächliche ertragsteuerliche Behandlung ist für den Bereich der Umsatzsteuer nicht bindend. So führen z.B. Aufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 1 bis 4 und Nr. 7 EStG auch dann zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs, wenn ihr Abzug ertragsteuerlich zu Unrecht zugelassen worden ist. Der Ausschluss gilt auch für Aufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und Nr. 7 EStG, die wegen Nichterfüllung von Aufzeichnungspflichten nach § 4 Abs. 7 EStG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen sind.[2)]

2486 Bei Unternehmern, für die § 4 Abs. 5 EStG ertragsteuerlich keine Bedeutung hat, weil sie keinen Gewinn zu ermitteln haben, ist für die Umsatzsteuer darauf abzustellen, ob die Aufwendungen ihrer Art nach unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und Nr. 7 EStG fallen. Dabei ist grundsätzlich der gleiche Nachweis zu verlangen, der einkommensteuerrechtlich zu führen wäre (z.B. bei Bewirtungskosten).

bb) Geschenke

2487 Durch den Verweis auf § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG wird die Umsatzsteuer für Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Unternehmers sind, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Zuwendungen an den Empfänger zusammengerechnet 35 € übersteigen. Die Freigrenze ist für Umsatzsteuerzwecke auf das Kalenderjahr zu beziehen. Bei der Prüfung der Freigrenze sind Geldgeschenke einzubeziehen. Für die Abgrenzung der Geschenke von anderen Zuwendungen gelten die einkommensteuerrechtlichen Grundsätze.[3)] Der Vorsteuerausschluss und die Freigrenze gelten nicht nur für Sachgeschenke, sondern auch für Geschenke in Form anderer geldwerter Vorteile (z.B. Eintrittskarten zu kulturellen oder sportlichen Veranstaltungen).

2488 Steht im Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung eines Gegenstands seine Verwendung als Geschenk noch nicht fest, kann der Vorsteuerabzug unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG beansprucht werden. Im Zeitpunkt der Hingabe des Geschenks ist eine Vorsteuerkorrektur nach § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG vorzunehmen, wenn die Freigrenze von 35 € überschritten wird.

cc) Bewirtungskosten

2489 Nach § 15 Abs. 1a UStG sind Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, die auf Aufwendungen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG gilt, entfallen. Dies gilt nicht für Bewirtungsaufwendungen, soweit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG einen Abzug angemessener und nachgewiesener Aufwendungen ausschließt. Weitere Einzelheiten enthält Abschn. 15.6 Abs. 6 und 7 UStAE.

dd) Umzugskosten

2490 Vorsteuerbeträge, die auf Umzugskosten entfallen, sind soweit der Unternehmer diese Leistungen für sein Unternehmen bezieht, unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG abziehbar.

ee) Reisekosten

2491 Steuern für Umsätze, die aus Anlass einer Geschäfts- oder Dienstreise im Inland für das Unternehmen ausgeführt werden, sind **grundsätzlich nach den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuern abziehbar**. Voraussetzung ist, dass der Unternehmer Empfänger der Leistungen ist und die Rechnung mit dem gesonderten Ausweis der Steuer auf den Namen des Unternehmers ausgestellt ist. Ein Vorsteuerabzug aus pauschalierten Reisekosten (z.B. Tage-, Übernachtungs- oder Kilometergelder) ist nicht zulässig.

l) Kürzung des Vorsteuerabzugs bei Fahrzeugen

2492 Zur Zuordnung eines angeschafften, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Fahrzeugs, welches von einem Unternehmer sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische (private) Zwecke genutzt wird (sog. teilunternehmerisch genutzte Fahrzeuge) → Rz. 2227 ff.

aa) Vorsteuerabzug für ein dem Unternehmen zugeordnetes Fahrzeug

2493 Kann der Unternehmer ein Fahrzeug dem Unternehmen nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht zuordnen, weil er es zu weniger als 10 % für sein Unternehmen nutzt (→ Rz. 2230), steht ihm aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten **kein Vorsteuerabzug** zu. Die Zuordnungsbeschränkung des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG erstreckt sich jedoch nicht auf die Leistungen, die der Unternehmer im Zusammenhang mit dem Betrieb des Fahrzeugs bezieht. Der Unternehmer kann deshalb unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG z.B. Vorsteuerbeträge aus Benzin-

1) Abschn. 15.6 Abs. 8 UStAE.
2) Vgl. Abschn. 15.6 Abs. 2 UStAE.
3) Vgl. R 4.10 (2) EStR 2012.

und Wartungskosten im Verhältnis der unternehmerischen zur nichtunternehmerischen Nutzung abziehen. Vorsteuerbeträge, die unmittelbar und ausschließlich auf die unternehmerische Verwendung des Fahrzeugs entfallen, z.B. Vorsteuerbeträge aus Reparaturaufwendungen in Folge eines Unfalls während einer unternehmerisch veranlassten Fahrt, können unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG in voller Höhe abgezogen werden.

Bei ausschließlich unternehmerischer Verwendung des Fahrzeugs kann der Unternehmer die auf die Anschaffung des Fahrzeugs entfallenden Vorsteuerbeträge abziehen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UStG), sofern kein Ausschlusstatbestand nach § 15 Abs. 1a und 2 i.V.m. Abs. 3 UStG vorliegt. Das Gleiche gilt bei teilunternehmerischer Verwendung des Fahrzeugs für unternehmensfremde (private) Tätigkeiten, wenn der Unternehmer das Fahrzeug vollständig seinem Unternehmen zuordnet. In diesem Fall unterliegt die unternehmensfremde Nutzung unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung. **2494**

Ordnet der Unternehmer nur den unternehmerisch genutzten Fahrzeugteil seinem Unternehmen zu (unter Beachtung der unternehmerischen Mindestnutzung), darf er nur die auf diesen Teil entfallende Vorsteuer aus den Anschaffungskosten nach § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG abziehen, wobei die erforderliche Vorsteueraufteilung nach den Grundsätzen des § 15 Abs. 4 UStG zu erfolgen hat. Die auf den anderen Fahrzeugteil entfallende unternehmensfremde Nutzung unterliegt dann nicht der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. **2495**

bb) Besteuerung der nichtunternehmerischen Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs

Die nichtunternehmerische Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs ist unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung zu unterwerfen (→ Rz. 2232). Zur Ermittlung der Ausgaben, die auf die nichtunternehmerische Nutzung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs entfallen → Rz. 2233 ff. **2496**

Bei **Fahrten des Unternehmers zwischen Wohnung und Betriebsstätte** sowie bei Familienheimfahrten wegen einer aus betrieblichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung ist keine Vorsteuerkürzung nach § 15 Abs. 1a UStG vorzunehmen. **2497**

cc) Überlassung von Fahrzeugen an das Personal

Zur Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Fahrzeugüberlassung für den privaten Bedarf des Personals → Rz. 2238 ff. Weitere Einzelheiten ergeben sich aus → Rz. 2201 ff. **2498**

m) Ausschluss vom Vorsteuerabzug

aa) Ausschluss und Ausnahmen

§ 15 Abs. 2 UStG regelt den **Ausschluss des Vorsteuerabzugs**. Danach sind vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen die Vorsteuerbeträge für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung bestimmter steuerfreier Umsätze (im Wesentlichen Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 28 UStG) und bestimmter nicht steuerbarer Umsätze verwendet. **2499**

Vorsteuerbeträge können nicht abgezogen werden, wenn es an objektiven Anhaltspunkten dafür fehlt, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt hatte, die Eingangsleistungen zur Ausführung von steuerpflichtigen Umsätzen zu verwenden. Absichtsänderungen wirken nicht zurück und führen deshalb nicht dazu, dass Steuerbeträge nachträglich als Vorsteuer abziehbar sind.[1] **2500**

Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug erstreckt sich außerdem auf Aufwendungen für Eingangsleistungen, die der Unternehmer für Ausgangsumsätze in Anspruch nimmt, auf die unmittelbar eine Steuerbefreiung der MwStSystRL angewandt wird, wenn die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 UStG nicht vorliegen.[2] Beruft sich also ein Unternehmer auf eine Steuerbefreiung nach der MwStSystRL, die nicht im nationalen Recht enthalten ist, verliert er den Vorsteuerabzug. Eine gleichzeitige Berufung auf eine Steuerbefreiung nach dem Unionsrecht und auf den Vorsteuerabzug ist unionsrechtlich unzulässig.[3] **2501**

§ 15 Abs. 3 UStG enthält die **Ausnahmen vom Abzugsverbot** nach § 15 Abs. 2 UStG. Abzugsunschädlich sind danach die nach § 4 Nr. 1 bis 7 UStG steuerfreien Umsätze, die nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfreien Reiseleistungen und die nach § 26 Abs. 5 UStG steuerfreien Umsätze an die Stationierungsstreitkräfte. Außerdem tritt der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nicht ein, wenn bestimmte steuerfreie Bank- und Versicherungsumsätze i.S.d. § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g oder Nr. 10 Buchst. a UStG getätigt werden und sich unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in das Drittlandsgebiet ausgeführt werden (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b UStG), oder wenn nicht steuerbare Umsätze i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 UStG getätigt werden. **2502**

bb) Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei steuerfreien Umsätzen

Vorsteuerbeträge für steuerfreie Umsätze sind grundsätzlich vom Abzug ausgeschlossen (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Die private Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks ist allerdings steuerpflichtig, sofern Steuerbarkeit gegeben ist, so dass der Vorsteuerabzug insoweit nicht ausgeschlossen ist. Ebenfalls nicht vom Vor- **2503**

1) BFH v. 25.11.2004, V R 38/03, BStBl II 2005, 414.
2) Vgl. BFH v. 16.5.2012, XI R 24/10, BStBl II 2013, 52.
3) Vgl. EuGH v. 26.2.2015, C-144/13, ABl.EU 2015, Nr. C 138, 5, HFR 2015, 419 = UR 2015, 474.

steuerabzug ausgeschlossen sind Steuerbeträge, die für bestimmte Leistungsbezüge von Unternehmern anfallen, die steuerfreie Umsätze mit Anlagegold ausführen.[1] Der Ausschluss erstreckt sich außerdem **nicht** auf die Vorsteuerbeträge, die den in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a und b UStG bezeichneten steuerfreien Umsätzen zuzurechnen sind.[2] Hierunter fallen die Ausfuhrlieferungen, die innergemeinschaftlichen Lieferungen, die Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr, Umsätze für Seeschifffahrt und Luftfahrt und andere sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Einfuhr, Ausfuhr und Durchfuhr sowie Umsätze, die nach den in § 25 Abs. 2 und § 26 Abs. 5 UStG bezeichneten Vorschriften steuerfrei sind (→ Rz. 2296 ff.). Zum Vorsteuerabzug bei einem Gebäude, das der Ausführung steuerfreier Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, und privaten Wohnzwecken dient, vgl. Abschn. 3.4 Abs. 7 Satz 3 Beispiel 2 UStAE.[3]

cc) Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei Umsätzen im Ausland

2504 Umsätze im Ausland, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden, schließen den Vorsteuerabzug grundsätzlich aus (§ 15 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug beurteilt sich ausschließlich nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht. Der Abzug entfällt unabhängig davon, ob der maßgebliche Umsatz nach dem Recht des anderen Staates, in dem der Umsatz ausgeführt wird, steuerpflichtig ist oder als steuerfreier Umsatz zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug tritt allerdings nicht für solche Umsätze ein, die bei Ausführung im Inland nach § 9 UStG als steuerpflichtig behandelt werden könnten. Daher schließt z.B. die Vermietung eines im Ausland gelegenen Grundstücks den Abzug der nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht geschuldeten Steuerbeträge nicht aus, wenn für den entsprechenden Vermietungsumsatz im Inland auf die Steuerbefreiung verzichtet werden könnte.[4]

n) Aufteilung der Vorsteuerbeträge

2505 **Vorsteuerbeträge sind in abziehbare und nicht abziehbare Beträge aufzuteilen**, wenn ein Unternehmer für sein Unternehmen einen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine an ihn ausgeführte sonstige Leistung teils für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 15 Abs. 2 und 3 UStG) und teils für Umsätze, die den Vorsteuerabzug zulassen (§ 15 Abs. 4 UStG). Die Aufteilung **richtet sich allein nach der tatsächlichen Verwendung** des bezogenen Gegenstands oder der in Anspruch genommenen sonstigen Leistung. Der Anlass, aus dem der Unternehmer den Gegenstand oder die sonstige Leistung bezogen hat, oder die Verwendungsabsicht sind unerheblich.[5]

2506 Die Vorsteuerbeträge sind nach § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG nach ihrer wirtschaftlichen Zuordnung aufzuteilen. § 15 Abs. 4 UStG erstreckt sich nicht auf die Vorsteuerbeträge, die entweder allein den zum Abzug berechtigenden Umsätzen oder allein den zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führenden Umsätzen zuzurechnen sind. Die Abziehbarkeit der einer Umsatzart ausschließlich zurechenbaren Vorsteuerbeträge beurteilt sich daher stets nach den Vorschriften des § 15 Abs. 1 bis 3 UStG. Die Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG betrifft somit nur die Vorsteuerbeträge, die teils der einen und teils der anderen Umsatzart zuzuordnen sind.[6]

Bei der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen aus allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens ist regelmäßig auf das Verhältnis der gesamten Umsätze im Besteuerungszeitraum abzustellen.[7] Wird ein Aufteilungsschlüssel im Voranmeldungsverfahren vorläufig angewandt, z.B. auf der Grundlage der Umsätze des vorangegangenen Jahres, führt die Festsetzung des endgültigen, abweichenden Aufteilungsschlüssels zu einer Berichtigung der nach dem vorläufigen Aufteilungsschlüssel ermittelten Vorsteuerbeträge in der Jahresfestsetzung.[8]

Als Anhaltspunkte bzw. Hilfsmittel bei der wirtschaftlichen Zuordnung für die Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG nennt Abschn. 15.17 Abs. 2 UStAE die betriebliche Kostenrechnung (Betriebsabrechnungsbogen, Kostenträgerrechnung) oder die Aufwands- und Ertragsrechnung.

2507 **Erleichterungen bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge** sind in § 43 UStDV geregelt. Die Erleichterungen erstrecken sich auf die Fälle, in denen die dort bezeichneten Umsätze den Vorsteuerabzug ausschließen würden. Es sind nur die Vorsteuerbeträge betroffen, die den in § 43 UStDV bezeichneten Umsätzen lediglich teilweise zuzurechnen sind. Vorsteuerbeträge, die sich ausschließlich auf diese Umsätze beziehen, bleiben vom Abzug ausgeschlossen. Die Erleichterung des § 43 UStDV besteht darin, dass die Vorsteuerbeträge, die den in § 43 UStDV bezeichneten Umsätzen nur teilweise zuzuordnen sind, nicht in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufgeteilt werden müssen. **Sie sind somit voll abziehbar**. Nähere Ausführungen zu den Umsätzen des § 43 UStDV enthält Abschn. 15.18 Abs. 3 bis 6 UStAE.

2508 Nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ist eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist. Mit dieser Regelung wird die Ver-

1) Abschn. 15.13 Abs. 1 Satz 3 UStAE.
2) Abschn. 15.13 Abs. 1 Satz 2 UStAE.
3) Abschn. 15.13 Abs. 1 Satz 4 UStAE.
4) BFH v. 6.5.2004, V R 73/03, BStBl II 2004, 856.
5) Abschn. 15.16 Abs. 1 Satz 2 UStAE.
6) Abschn. 15.16 Abs. 2 UStAE.
7) Vgl. Abschn. 15.2b Abs. 2 Satz 4 UStAE.
8) Vgl. BFH v. 24.4.2013, XI R 25/10, BStBl II 2014, 346; auch Abschn. 15.16 Abs. 2a UStAE.

wendung des Umsatzschlüssels als alleiniger Aufteilungsmaßstab eingeschränkt. Nur dann, wenn keine andere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist, ist der Umsatzschlüssel zugelassen.

2509 Eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge erfordert eine genaue Zuordnung der Vorsteuerbeträge zu den Umsätzen, denen sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. Nach Abschn. 17.17 UStAE sind zu unterscheiden:

- Vorsteuerbeträge, die in voller Höhe sofort abziehbar sind, weil sie **ausschließlich** Umsätzen zugerechnet sind, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. Das sind z.B. in einem Fertigungsbetrieb die Vorsteuerbeträge, die bei der Anschaffung von Material oder Anlagegütern anfallen. Bei einem Handelsbetrieb kommen vor allem die Vorsteuerbeträge aus Warenbezügen in Betracht (gegenständliche Zuordnung).
- Vorsteuerbeträge, die in voller Höhe vom Abzug ausgeschlossen sind, weil sie **ausschließlich** Umsätzen zuzurechnen sind, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. Hierzu gehören z.B. bei steuerfreien Grundstücksverkäufen die Vorsteuerbeträge für die Leistungen des Maklers und des Notars sowie für Inserate.
- Übrige Vorsteuerbeträge. In diese Gruppe fallen alle Vorsteuerbeträge, die sowohl mit Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch mit Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Hierzu gehören z.B. Vorsteuerbeträge, die mit dem Bau, der Einrichtung und Unterhaltung eines Verwaltungsgebäudes in Verbindung stehen, das auch der Ausführung steuerfreier Umsätze i.S.d. § 4 Nr. 12 UStG dient.

2510 Zum Vorsteuerabzug bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden, die sowohl zur Erzielung vorsteuerunschädlicher als auch vorsteuerschädlicher Umsätze verwendet werden und zur Anwendung der BFH-Urteile vom 28.9.2006[1] und vom 22.11.2007[2] wurde das BMF-Schreiben vom 30.9.2008[3] herausgegeben. Die Grundsätze dieses BMF-Schreibens sind auf alle noch offenen Fälle anzuwenden. Soweit die getroffenen Aussagen der Tz. 7 und 8 des BMF-Schreibens vom 24.11.2004[4] und des Abschn. 208 Abs. 2 Sätze 12 bis 14 UStR 2008 dem entgegenstehen, sind diese nicht mehr anzuwenden. Das BMF-Schreiben vom 22.5.2007[5] wird durch das BMF-Schreiben vom 30.9.2008[6] aufgehoben. Hat der Unternehmer die abziehbare Vorsteuer für ein sowohl vorsteuerunschädlich als auch vorsteuerschädlich verwendetes Gebäude nach den Grundsätzen der Tz. 7 des BMF-Schreibens vom 24.11.2004 ermittelt, wird es nicht beanstandet, wenn die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 30.9.2008 für dieses Gebäude erst ab 1.1.2009 angewendet werden. Wurde die abziehbare Vorsteuer für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung nach den Grundsätzen der Tz. 7 des BMF-Schreibens vom 24.11.2004 ermittelt, liegt in der Anwendung der Grundsätze des BMF-Schreibens vom 30.9.2008 für einen späteren Besteuerungszeitraum eine Änderung der Verhältnisse i.S.d. § 15a UStG vor.

Beratungshinweis:
Zum Vorsteuerabzug bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden, die sowohl zur Erzielung vorsteuerunschädlicher als auch vorsteuerschädlicher Umsätze verwendet werden und zur Anwendung der BFH-Urteile vom 28.9.2006[7] und vom 22.11.2007[8] vgl. Abschn. 15.17 Abs. 5 bis 8 UStAE.

2511 Mit § 15 Abs. 1b UStG wird der Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Grundstücke geregelt. Das Zuordnungswahlrecht des Unternehmers, gemischt genutzte Grundstücke – Grundstücke, die sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf des Personals verwendet werden – im vollen Umfang seinem Unternehmen zuzuordnen, bleibt zwar unberührt. Die Regelung des § 15 Abs. 1b UStG stellt jedoch einen Vorsteuerausschlusstatbestand dar. Nach § 15 Abs. 1b Satz 1 UStG ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt. Dem Vorsteuerausschluss unterliegen auch die wesentlichen Bestandteile des Grundstücks, z.B. Gebäude und Außenanlagen. Hiervon unberührt bleiben Gegenstände, die umsatzsteuerlich keine Bestandteile des Grundstücks oder Gebäudes sind (z.B. Photovoltaikanlage und Blockheizkraftwerk). Der Vorsteuerausschluss nach § 15 Abs. 1b Satz 1 UStG ist entsprechend für Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und für Gebäude auf fremden Grund und Boden anzuwenden (§ 15 Abs. 1b Satz 2 UStG), da diese Grundstücke gleich zu stellen sind. Durch die Anfügung des Satzes 4 in § 15 Abs. 4 UStG wird geregelt, dass in den Fällen des § 15 Abs. 1b UStG die Sätze 1 bis 3 in § 15 Abs. 4 UStG entsprechend gelten.

Weitere Einzelheiten zur Regelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken (§ 15 Abs. 1b UStG) enthält Abschn. 15.6a UStAE.

1) BFH v. 28.9.2006, V R 43/03, BStBl II 2007, 417.
2) BFH v. 22.11.2007, V R 43/06, BStBl II 2008, 770.
3) BMF v. 30.9.2008, IV B 8 – S 7306/08/10001, BStBl I 2008, 896.
4) BMF v. 24.11.2004, IV A 5 – S 7306 – 4/04, BStBl I 2004, 1125.
5) BMF v. 22.5.2007, IV A 5 – S 7306/07/0003, BStBl I 2007, 482.
6) BMF v. 30.9.2008, IV B 8 – S 7306/08/10001, BStBl I 2008, 896.
7) BFH v. 28.9.2006, V R 43/03, BStBl II 2007, 417.
8) BFH v. 22.11.2007, V R 43/06, BStBl II 2008, 770.

o) Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte

2512 In **Zeile 130** sind die Vorsteuerbeträge aus innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (→ Rz. 2348) einzutragen. Hierbei handelt es sich um die vom letzten Abnehmer gleichzeitig geschuldete Umsatzsteuer (§ 25b Abs. 5 UStG).

2513 In **Zeile 131** ist die Summe der abziehbaren Vorsteuerbeträge einzutragen und in **Zeile 158** zu übertragen.

p) Ergänzende Angaben (Zeile 132)

2514 Hat sich die Bemessungsgrundlage für den Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, geändert, ist der Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen. Erfolgt die Änderung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG, weil das vereinbarte Entgelt für einen steuerpflichtigen Umsatz uneinbringlich geworden ist, ist die Minderung der abziehbaren Vorsteuerbeträge zusätzlich in **Zeile 132** (Kz 637) einzutragen.

2515 Nicht in Zeile 132 sind Änderungen nach § 17 Abs. 1 Satz 5 UStG (innergemeinschaftliche Erwerbe und Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG schuldet), Änderungen nach § 17 Abs. 3 Satz 1 UStG (Einfuhrumsatzsteuer), Änderungen bei der Lieferung an den letzten Abnehmer im innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft (§ 25b UStG) zusätzlich einzutragen.

2516 Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist (§ 17 Abs. 1 Satz 8 UStG).

12. Abschnitt K – Berichtigung des Vorsteuerabzugs (Zeilen 133–150)

a) Allgemeines

2517 § 15a UStG regelt, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen ist. § 15a UStG ist bereits dann anzuwenden, wenn sich bei einem Wirtschaftsgut des Anlagevermögens → Rz. 2529, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, ab dem Zeitpunkt der erstmaligen tatsächlichen Verwendung die Verhältnisse, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebend waren, ändern (§ 15a Abs. 1 Satz 1 UStG). Nach der EuGH-[1] und BFH-Rechtsprechung[2] ist sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bereits bei Leistungsbezug über den Vorsteuerabzug abschließend zu entscheiden. Abgesehen von den Fällen des „Missbrauchs" bzw. „Betrugs" oder wenn die Verwendungsabsicht des Unternehmers im Zeitpunkt des Leistungsbezugs nicht durch „objektive Anhaltspunkte belegt" und nicht „in gutem Glauben" erklärt ist, können Korrekturen nur nach § 15a UStG vorgenommen werden.

2518 Der Zeitraum, für den eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs durchzuführen ist, beträgt grds. volle fünf Jahre ab dem Beginn der erstmaligen Verwendung. Bei den in § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG bezeichneten Wirtschaftsgütern (insb. Grundstücken) verlängert sich der Zeitraum auf volle zehn Jahre. Bei Wirtschaftsgütern mit einer kürzeren Verwendungsdauer ist nach § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG der entsprechende kürzere Berichtigungszeitraum anzusetzen.

2519 § 15a Abs. 2 UStG enthält Regelungen zur Vorsteuerberichtigung für Wirtschaftsgüter, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen (z.B. Verkauf oder Verarbeitung) verwendet werden (insb. Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens). Für diese Wirtschaftsgüter ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ändern. Es gibt keinen Berichtigungszeitraum, d.h. die Berichtigung erfolgt auch dann, wenn die erstmalige Verwendung nach mehr als fünf bzw. zehn Jahren erfolgt. Dies ist insb. für Grundstücke relevant, die mit der Absicht einer umsatzsteuerpflichtigen Weiterveräußerung erworben werden, tatsächlich aber umsatzsteuerfrei weiterverkauft werden. Die Berichtigung erfolgt dann für den Besteuerungszeitraum, in dem das Wirtschaftsgut veräußert wird → Rz. 2530.

2520 § 15a Abs. 3 UStG enthält Regelungen zur Vorsteuerberichtigung für Wirtschaftsgüter die nachträglich in andere Gegenstände eingehen und diese Gegenstände dabei ihre körperliche Eigenart endgültig verlieren oder an Wirtschaftsgütern sonstige Leistungen ausgeführt werden. In diesen Fällen gelten im Fall der Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse § 15a Abs. 1 und 2 UStG entsprechend. Eine Änderung der Verhältnisse liegt dabei auch dann vor, wenn das Wirtschaftsgut für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, aus dem Unternehmen entnommen wird, ohne dass dabei nach § 3 Abs. 1b UStG eine unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern ist.

2521 Soweit im Rahmen einer Maßnahme in ein Wirtschaftsgut mehrere Gegenstände eingehen oder an einem Wirtschaftsgut mehrere sonstige Leistungen ausgeführt werden, sind diese zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen (§ 15a Abs. 3 Satz 2 UStG). Diese Regelung dient der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens und stellt den Gleichklang zur Steuerbarkeit der Entnahme eines Bestandteils nach § 3 Abs. 1b UStG dar. Außerdem werden die Überwachung und die Durchführung der Vorsteuerberichtigungsregelungen durch die betroffenen Unternehmer und Verwaltungen erleichtert. Weitere Einzelheiten vgl. Abschn. 15a.6 Abs. 5 ff. UStAE.

2522 Nach § 15a Abs. 4 UStG gelten die Regelungen zur Vorsteuerberichtigung auch für sonstige Leistungen, die nicht unter § 15a Abs. 3 UStG fallen. Nach der Gesetzesbegründung betrifft dies z.B. EDV-Programme, Beratungsleistungen für ein Unternehmenskonzept, Reinigungsleistungen und Anzahlungen für längerfristiges Mietleasing. Ob die Vorsteuerberichtigung nach den für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 15a Abs. 1 UStG) oder nach den

1) Insb. EuGH v. 8.6.2000, C-396/98, ABl.EG 2000 Nr. C 273, 2 = UVR 2000, 308.
2) Insb. BFH v. 22.2.2001, V R 77/96, BFH/NV 2001, 994 = HFR 2001, 787 = UR 2001, 260 = BStBl I 2003, 426.

für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (§ 15a Abs. 2 UStG) geltenden Regelungen vorzunehmen ist, hängt davon ab, ob die Leistung einmalig oder mehrmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird.

Mit § 15a Abs. 4 Sätze 2 bis 4 UStG wird klargestellt, welche sonstigen Leistungen der Berichtigung des Vorsteuerabzugs unterliegen. Die Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs wird grundsätzlich auf solche sonstigen Leistungen beschränkt, für die steuerrechtlich ein Bilanzierungsgebot besteht. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Unternehmer nach den §§ 140, 141 AO selbst zur Buchführung verpflichtet ist. Die Regelung gilt damit auch für Unternehmer, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln oder die das Einkommen als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermitteln. Eine Ausnahme gilt jedoch für Lieferungen und sonstige Leistungen, für die der Unternehmer den Vorsteuerabzug geltend machen kann, bevor er die Leistung bezogen hat (Anzahlungen oder Vorauszahlungen). Dies dient der Vermeidung von Steuerumgehungsmodellen. Weitere Einzelheiten vgl. Abschn. 15a.7 UStAE. **2523**

§ 15a Abs. 1 bis 5 UStG sind auf Vorsteuerbeträge, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallen, sinngemäß anzuwenden (§ 15a Abs. 6 UStG). Damit gilt für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die an einem Wirtschaftsgut anfallen, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, ein gesonderter Berichtigungszeitraum. Der Berichtigungszeitraum beginnt zu dem Zeitpunkt, zu dem der Unternehmer das in seiner Form geänderte Wirtschaftsgut erstmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet. Die Dauer bestimmt sich nach § 15a Abs. 1 UStG und beträgt fünf bzw. zehn Jahre. Der Berichtigungszeitraum endet jedoch spätestens, wenn das Wirtschaftsgut, für das die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angefallen sind, wegen Unbrauchbarkeit vom Unternehmer nicht mehr zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden kann (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG; vgl. Abschn. 15a.8 Abs. 1 Satz 1 bis 4 UStAE). Nähere Einzelheiten ergeben sich auch Abschn. 15a.8 UStAE. **2524**

Nach § 15a Abs. 7 UStG ist eine Änderung der Verhältnisse auch beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Kleinunternehmer-Regelung und umgekehrt und beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach den §§ 23, 23a oder 24 UStG und umgekehrt gegeben. **2525**

Nach § 15a Abs. 6a UStG liegt eine Änderung der Verhältnisse auch bei einer Änderung der Verwendung i.S.d. § 15 Abs. 1b UStG vor. Mit § 15a Abs. 6a UStG wird gewährleistet, dass im Fall der ggf. späteren Änderung der Verwendung i.S.d. § 15 Abs. 1b UStG eine Vorsteuerberichtigung nach den Grundsätzen des § 15a UStG erfolgt. Eine Änderung der Verwendung i.S.d. § 15 Abs. 1b UStG tritt ein, wenn sich das Verhältnis der unternehmerischen und außerunternehmerischen bzw. privaten Verwendung des Grundstücks ändert. Dies gilt entsprechend bei Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und bei Gebäuden auf fremden Grund und Boden. Bei der Veräußerung oder Entnahme kann ein Wirtschaftsgut, für das der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG teilweise ausgeschlossen war, beim wirksamen Verzicht auf die Steuerbefreiung, mit der vollen Umsatzsteuer belastet sein. Aus diesem Grund ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 8 UStG auch bei diesen Wirtschaftsgütern durchzuführen. Ohne Berichtigung der reduzierten Vorsteuern ergäbe sich eine Steuerkumulation. **2526**

Bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) wird der maßgebliche Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen. Der Veräußerer ist verpflichtet, dem Erwerber die für die Durchführung der Berichtigung erforderlichen Angaben zu machen (§ 15a Abs. 10 UStG; (vgl. auch Abschn. 15a.10 UStAE). **2527**

Zu Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs → Rz. 2549. Weitere Einzelheiten zur Vorsteuerberichtigung enthalten die Abschn. 15a.1 bis 15a.12 UStAE. **2528**

aa) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens

Wirtschaftsgüter, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden (§ 15a Abs. 1 UStG) sind i.d.R. die Wirtschaftsgüter, die ertragsteuerrechtlich abnutzbares oder nicht abnutzbares (z.B. Grund und Boden) Anlagevermögen darstellen oder – sofern sie nicht zu einem Betriebsvermögen gehören – als entsprechende Wirtschaftsgüter anzusehen sind. Dies können auch immaterielle Wirtschaftsgüter, die Gegenstand einer Lieferung sind (z.B. bestimmte Computerprogramme, Firmenwert oder Mietereinbauten), sein. **2529**

bb) Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens

Wirtschaftsgüter, die **nur einmalig** zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden (§ 15a Abs. 2 UStG) sind im Wesentlichen die Wirtschaftsgüter, die ertragsteuerrechtlich **Umlaufvermögen** darstellen, wie z.B. die zur Veräußerung oder Verarbeitung bestimmten Wirtschaftsgüter. Ertragsteuerrechtliches Anlagevermögen kann ebenfalls betroffen sein, wenn es veräußert oder entnommen wird, bevor es zu anderen Verwendungsumsätzen gekommen ist (→ Rz. 2519). **2530**

cc) Bestandteile und sonstige Leistungen an einem Gegenstand

Zu den Berichtigungsobjekten gehören auch nachträglich in ein Wirtschaftsgut eingehende Gegenstände, wenn diese Gegenstände dabei ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verlieren (§ 15a Abs. 3 UStG). Das ist der Fall, wenn diese Gegenstände nicht selbständig nutzbar sind und mit dem Wirtschaftsgut in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen. Auf eine Werterhöhung bei dem Wirtschaftsgut, in das die Gegenstände eingehen, kommt es nicht an. Kein Gegenstand i.S.d. § 15a Abs. 3 UStG ist ein Gegenstand, der abtrennbar ist, seine körperliche oder wirtschaftliche Eigenart behält und damit ein selbstständiges Wirtschaftsgut **2531**

bleibt. Werden im Rahmen einer Maßnahme mehrere Gegenstände in ein Wirtschaftsgut eingefügt bzw. sonstige Leistungen an einem Wirtschaftsgut ausgeführt, sind diese Leistungen zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen. Bei der Bestimmung der Grenze von 1 000 € nach § 44 Abs. 1 UStDV ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf die Anschaffung oder Herstellung des durch die Zusammenfassung entstandenen Berichtigungsobjekts entfallen.

2532 Unter der Voraussetzung, dass in ein Wirtschaftsgut (das ertragsteuerrechtlich entweder Anlagevermögen oder Umlaufvermögen ist) nachträglich ein anderer Gegenstand eingeht und dieser Gegenstand dabei seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verliert (Bestandteil), ist der Vorsteuerabzug bei Änderung der Verwendungsverhältnisse nach Maßgabe von § 15a Abs. 1 oder Abs. 2 UStG zu berichtigen. Bestandteile können beispielsweise sein:

– Klimaanlage, fest eingebautes Navigationssystem, Austauschmotor in einem Kraftfahrzeug;

– Klimaanlage, Einbauherd, Einbauspüle, Fenster, angebaute Balkone oder Aufzüge in einem Gebäude.

2533 In der Regel keine Bestandteile eines Kraftfahrzeugs werden beispielsweise

– Funkgerät;

– nicht fest eingebautes Navigationsgerät;

– Autotelefon;

– Radio.

2534 Maßnahmen, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten i.S.d. § 15a Abs. 6 UStG entfallen und bei denen es sich um Bestandteile handelt, unterliegen vorrangig der Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 3 UStG. Eine Berichtigung pro rata temporis ist nur dann vorzunehmen, wenn es sich bei dem Wirtschaftsgut, in das der Bestandteil eingegangen ist, um ein solches handelt, das nicht nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet wird. Für den Bestandteil gilt dabei ein eigenständiger Berichtigungszeitraum, dessen Dauer sich danach bestimmt, in welches Wirtschaftsgut nach § 15a Abs. 1 UStG der Bestandteil eingeht. Die Verwendungsdauer des Bestandteils wird nicht dadurch verkürzt, dass der Gegenstand als Bestandteil in ein anderes Wirtschaftsgut einbezogen wird (§ 15a Abs. 5 Satz 3 UStG).

Beispiel 1:

Unternehmer U lässt am 1.1.2017 für 20 000 € zzgl. 3 800 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer einen neuen Motor in einen im Jahr 2014 ins Unternehmensvermögen eingelegten Pkw einbauen. Die ihm berechnete Umsatzsteuer zieht er nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer ab, da die Nutzung des Pkw im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen erfolgt. Ab Januar 2017 verwendet U den Pkw nur noch im Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangsumsätzen, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausschließen.

Ab Januar 2018 haben sich die Verwendungsverhältnisse geändert, weil der Pkw nun nicht mehr mit steuerpflichtigen, sondern mit steuerfreien Ausgangsumsätzen im Zusammenhang steht. Für die Aufwendungen für den als Bestandteil des Pkw eingebauten Motor ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 UStG vorzunehmen. Hierfür sind die Aufwendungen unabhängig von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Pkw auf einen fünfjährigen Berichtigungszeitraum zu verteilen. Es ergibt sich folgender Betrag, der bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums jährlich als Berichtigungsbetrag zurückzuzahlen ist:

insg. in Rechnung gestellte USt: 3 800 €

ursprünglicher Vorsteuerabzug: 3 800 €

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1.1.2017 bis 31.12.2021

tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung im Berichtigungszeitraum:

Kj. 2017: 100 %

ab Kj. 2018: 0 %

Änderung der Verhältnisse:

ab Kj. 2018 = 100 Prozentpunkte (0 % statt 100 %)

Vorsteuerberichtigung pro Jahr ab Jahr 2018:

(3 800 € / 5 Jahre = 760 € pro Jahr)

ab Kj. 2018 = 760 € zurückzuzahlende Vorsteuer

Beispiel 2:

Unternehmer U lässt am 1.1.2015 für 100 000 € zzgl. 19 000 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ein neues Hallentor in ein Fabrikgebäude einbauen. Die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zieht er nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer ab, da die Nutzung des Gebäudes im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen erfolgt. Ab Januar 2015 verwendet U das Gebäude nur noch im Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangsumsätzen, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausschließen. Der Berichtigungszeitraum des Gebäudes endet am 30.6.2015.

Damit haben sich ab Januar 2015 die Verwendungsverhältnisse sowohl für das Hallentor als auch für das Fabrikgebäude geändert. Für die Aufwendungen für das als Bestandteil des Gebäudes eingebaute Hallentor ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG vorzunehmen. Hierfür sind die Aufwendungen unabhängig von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes und unabhängig von der Dauer des Restberichtigungszeitraums des Gebäudes auf einen zehnjährigen Berichtigungszeitraum, der am 1.1.2015 beginnt und am 31.12.2024 endet, zu verteilen. Unabhängig davon ist für das Fabrikgebäude der Vorsteuerabzug für den am 30.6.2015 endenden Berichtigungszeitraum zu berichtigen.

Eine kürzere Verwendungsdauer des Bestandteils ist zu berücksichtigen (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG). Soweit innerhalb eines Kalenderjahrs mehrere Leistungen Eingang in ein Wirtschaftsgut finden, sind diese Leistungen für Zwecke der Berichtigung des Vorsteuerabzugs zusammenzufassen, sofern sie innerhalb einer Maßnahme bezogen wurden. **2535**

Handelt es sich bei dem Wirtschaftsgut, in das der Bestandteil eingegangen ist, um ein solches, das nur einmalig zur Erzielung eines Umsatzes verwendet wird, ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach den Grundsätzen des § 15a Abs. 2 UStG vorzunehmen. **2536**

Unter der Voraussetzung, dass an einem Wirtschaftsgut eine sonstige Leistung ausgeführt wird, ist der Vorsteuerabzug bei Änderung der Verwendungsverhältnisse nach Maßgabe von § 15a Abs. 1 oder Abs. 2 UStG zu berichtigen. Unter die Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 3 UStG fallen nur solche sonstigen Leistungen, die unmittelbar an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden. Es kommt nicht darauf an, ob die sonstige Leistung zu einer Werterhöhung des Wirtschaftsguts führt. Auch Maßnahmen, die lediglich der Werterhaltung dienen, fallen demnach unter die Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 3 UStG. **2537**

Nicht unter die Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 3 UStG fallen sonstige Leistungen, die bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs wirtschaftlich verbraucht sind. Eine sonstige Leistung ist im Zeitpunkt des Leistungsbezugs dann nicht wirtschaftlich verbraucht, wenn ihr über den Zeitpunkt des Leistungsbezugs hinaus eine eigene Werthaltigkeit innewohnt. Leistungen, die bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs wirtschaftlich verbraucht sind, werden sich insb. auf die Unterhaltung und den laufenden Betrieb des Wirtschaftsguts beziehen. Hierzu gehören z.B. bei Grundstücken Reinigungsleistungen (auch Fensterreinigung) oder laufende Gartenpflege sowie Wartungsarbeiten z.B. an Aufzugs- oder Heizungsanlagen. **2538**

Soweit es sich um eine sonstige Leistung handelt, die nicht bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs wirtschaftlich verbraucht ist, unterliegt diese der Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 3 UStG. Dazu gehören auch sonstige Leistungen, die dem Gebrauch oder der Erhaltung des Gegenstands dienen. Solche Leistungen sind z.B. **2539**

- der Fassadenanstrich eines Gebäudes;
- Fassadenreinigungen an einem Gebäude;
- die Neulackierung eines Kfz;
- Renovierungsarbeiten (auch in gemieteten Geschäftsräumen);
- der Neuanstrich eines Schiffs;
- die Generalüberholung einer Aufzugs- oder einer Heizungsanlage.

Eine Berichtigung pro rata temporis ist nur dann vorzunehmen, wenn es sich bei dem Wirtschaftsgut i.S.d. § 15a Abs. 3 UStG um ein solches handelt, das nicht nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet wird. Dabei gilt für die an dem Wirtschaftsgut ausgeführten sonstigen Leistungen ein eigenständiger Berichtigungszeitraum, dessen Dauer sich danach bestimmt, an welchem Wirtschaftsgut nach § 15a Abs. 1 UStG die sonstige Leistung ausgeführt wird. Eine kürzere Verwendungsdauer der sonstigen Leistung ist jedoch zu berücksichtigen (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG). **2540**

Wird ein Wirtschaftsgut, an dem eine sonstige Leistung ausgeführt wurde, veräußert oder entnommen, liegt unter den Voraussetzungen des § 15a Abs. 8 UStG eine Änderung der Verwendungsverhältnisse vor mit der Folge, dass auch der Vorsteuerabzug für die an dem Wirtschaftsgut ausgeführte sonstige Leistung nach § 15a Abs. 3 UStG zu berichtigen ist. **2541**

Beispiel 1:

Unternehmer U führt als Arzt zu 50 % zum Vorsteuerabzug berechtigende und zu 50 % nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze aus. Am 1.1.2019 erwirbt U einen Pkw, für den er den Vorsteuerabzug entsprechend der beabsichtigten Verwendung zu 50 % vornimmt. Am 1.1.2020 lässt U an dem Pkw eine Effektlackierung anbringen. Die darauf entfallende Vorsteuer zieht U ebenfalls zu 50 % ab. Am 1.1.2021 veräußert U den Pkw.

Die Veräußerung des Pkw ist steuerpflichtig. In der Lieferung liegt eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen (§ 15a Abs. 8 UStG). Der Vorsteuerabzug für den Pkw ist für die zwei restlichen Jahre des Berichtigungszeitraums zugunsten von U für den Monat der Veräußerung zu berichtigen.

Die Veräußerung des Pkw stellt in Bezug auf die an dem Pkw ausgeführte Effektlackierung ebenfalls eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen dar (§ 15a Abs. 8 UStG). Der Vorsteuerabzug für die sonstige Leistung ist für die restlichen vier Jahre des Berichtigungszeitraums zugunsten von U für den Monat der Veräußerung zu berichtigen (§ 15a Abs. 3 UStG, § 44 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 UStDV).

Beispiel 2:

Unternehmer U nutzt ein Gebäude ausschließlich zur Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen. Am 1.1.2020 lässt U die Fassade des Gebäudes streichen. U nimmt entsprechend der weiter beabsichtigten Verwendung des Gebäudes den Vorsteuerabzug zu 100 % vor. Am 1.1.2021 veräußert U das Gebäude steuerfrei.

Die Veräußerung des Gebäudes stellt in Bezug auf die an dem Gebäude ausgeführte sonstige Leistung eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen dar (§ 15a Abs. 8 UStG). Der Vorsteuerabzug für die sonstige Leistung ist für die restlichen neun Jahre des Berichtigungszeitraums zulasten von U für den Monat der Veräußerung zu berichtigen (§ 15a Abs. 3 UStG, § 44 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Abs. 4 UStDV).

Handelt es sich um ein Wirtschaftsgut, das nur einmalig zur Erzielung eines Umsatzes verwendet wird, ist die Berichtigung nach den Grundsätzen des § 15a Abs. 2 UStG vorzunehmen. **2542**

dd) Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten

2543 Für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die an einem Wirtschaftsgut anfallen, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, gilt ein gesonderter Berichtigungszeitraum (§ 15a Abs. 6 UStG). Der Berichtigungszeitraum beginnt zu dem Zeitpunkt, zu dem der Unternehmer das in seiner Form geänderte Wirtschaftsgut erstmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet. Die Dauer bestimmt sich nach § 15a Abs. 1 UStG und beträgt fünf bzw. zehn Jahre. Der Berichtigungszeitraum endet jedoch spätestens, wenn das Wirtschaftsgut, für das die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angefallen sind, wegen Unbrauchbarkeit vom Unternehmer nicht mehr zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden kann (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG).

Beispiel:

Ein am 1.7.2014 erstmalig tatsächlich verwendetes bewegliches Wirtschaftsgut hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von vier Jahren. Am 31.1.2016 fallen nachträgliche Herstellungskosten an, durch die aber die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts nicht verlängert wird.

Der Berichtigungszeitraum für das Wirtschaftsgut selbst beträgt vier Jahre, endet also am 30.6.2018. Für die nachträglichen Herstellungskosten beginnt der Berichtigungszeitraum erst am 1.2.2016. Er endet am 31.1.2021 und dauert somit unabhängig von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts fünf Jahre.

2544 Die Berichtigung ist gesondert nach den dafür vorliegenden Verhältnissen und entsprechend dem dafür geltenden Berichtigungszeitraum durchzuführen. Auch hier ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallen (Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insg.).

2545 Für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die für ein Wirtschaftsgut anfallen, das nur einmalig zur Erzielung eines Umsatzes verwendet wird, ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsgut verwendet wird.

ee) Veräußerung oder Entnahme

2546 Veräußerung und unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG eines Wirtschaftsguts, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, nach Beginn des nach § 15a Abs. 1 UStG maßgeblichen Berichtigungszeitraums sind so anzusehen, als ob das Wirtschaftsgut bis zum Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums entsprechend der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung dieser Umsätze weiterhin innerhalb des Unternehmens verwendet worden wäre.

Beispiel:

Ein Betriebsgrundstück, das vom 1.1.2021 bis zum 31.10.2021 innerhalb des Unternehmens zur Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze tatsächlich verwendet worden ist, wird am 1.11.2021 nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei veräußert.

Für 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. Entsprechendes gilt bei einer steuerfreien unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG.

ff) Zusammentreffen von Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung

2547 Sind die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht schon im Zeitpunkt des Leistungsbezugs, sondern erst mit Beginn der tatsächlichen Verwendung erfüllt, z.B. weil die zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung vor der tatsächlichen erstmaligen Verwendung noch nicht vorgelegen hat, kann die Vorsteuer erst abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG insg. vorliegen. Auch hierbei beurteilt sich die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach der Verwendung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs.[1)] Von diesen Verhältnissen ist auch bei der Berichtung des Vorsteuerabzugs auszugehen. Danach ist im Zeitpunkt des erstmaligen Vorsteuerabzugs gleichzeitig eine eventuell notwendige Berichtigung des Vorsteuerabzugs für die bereits abgelaufenen Teile des Berichtigungszeitraums vorzunehmen, wie das Beispiel in Abschn. 15a.4 Abs. 2 UStAE verdeutlicht:

Beispiel:

Ein im Kj. 2018 neu errichtetes Gebäude, auf das eine Vorsteuer von 50 000 € entfällt, wird im Kj. 2019 erstmalig tatsächlich verwendet. Die Rechnung mit der gesondert ausgewiesenen Steuer erhält der Unternehmer aber erst im Kj. 2021. Der Unternehmer hat bereits während der Bauphase schlüssig dargelegt, dass er das Gebäude zum Vorsteuerabzug berechtigend vermieten will. Das Gebäude wurde tatsächlich wie folgt verwendet:

- im Kj. 2019 nur zur Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze;
- im Kj. 2020 je zur Hälfte zur Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze;
- im Kj. 2021 nur zur Ausführung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze.

Da der Unternehmer schlüssig dargelegt hat, dass er beabsichtigt, das Gebäude nach der Fertigstellung im Kj. 2019 ausschließlich für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze zu verwenden, kann er nach § 15 Abs. 1 UStG die Vorsteuer von 50 000 € voll abziehen. Der Abzug ist jedoch erst im Kj. 2021zulässig. Bei der Steuerfestsetzung für dieses Jahr ist dieser Abzug aber gleichzeitig insoweit zu berichtigen, als für die Kj. 2020 und 2021 eine Änderung der Verhältnisse gegenüber der im Zeitpunkt des Leistungsbezugs dargelegten Verwendungsabsicht eingetreten ist. Diese Änderung beträgt für das Kj. 2020 50 % und für das Kj. 2021 100 %. Entspre-

1) Vgl. Abschn. 15a.4 Abs. 2 UStAE.

chend dem zehnjährigen Berichtigungszeitraum ist bei der Berichtigung für das Jahr von einem Zehntel der Vorsteuer von 50 000 € = 5 000 € auszugehen. Es sind für das Kj. 2020 die Hälfte dieses Vorsteueranteils, also 2 500 €, und für das Kj. 2021 der volle Vorsteueranteil von 5 000 € vom Abzug ausgeschlossen. Im Ergebnis vermindert sich somit die bei der Steuerfestsetzung für das Kj. 2021 abziehbare Vorsteuer von 50 000 € um (2 500 € + 5 000 € =) 7 500 € auf 42 500 €.

2548 Entsprechend ist zu verfahren, wenn der ursprünglich in Betracht kommende Vorsteuerabzug nach § 17 UStG oder deswegen zu berichtigen ist, weil später festgestellt wird, dass objektive Anhaltspunkte für die vorgetragene Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs nicht vorlagen, die Verwendungsabsicht nicht in gutem Glauben erklärt wurde oder ein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliegt.[1)]

gg) Vereinfachungen

2549 § 44 UStDV enthält Regelungen zur Vereinfachung bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs. Bei der Prüfung, ob die in § 44 UStDV aufgeführten Betragsgrenzen erreicht sind, ist jeweils auf den Gegenstand oder die bezogene sonstige Leistung abzustellen. Dies gilt auch dann, wenn mehrere Gegenstände gleicher Art und Güte geliefert wurden. Bei der Lieferung vertretbarer Sachen ist hingegen auf die zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger geschlossene vertragliche Vereinbarung abzustellen.

2550 Die Regelung des § 44 Abs. 1 UStDV, nach der eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs entfällt, wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer 1 000 € nicht übersteigt, gilt für alle Berichtigungsobjekte unabhängig davon, nach welcher Vorschrift die Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist und unabhängig davon, in welchem Umfang sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse später ändern. Bei der Bestimmung Grenze der i.H.v. 1 000 € ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf die Anschaffung oder Herstellung bzw. den Bezug des einzelnen Berichtigungsobjekts entfallen. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind nicht einzubeziehen, da sie eigenständige Berichtigungsobjekte darstellen und selbständig der Grenze von 1 000 € unterliegen.

2551 Nach der Vereinfachungsregelung des § 44 Abs. 2 UStDV entfällt eine Vorsteuerberichtigung, wenn die dort genannten Grenzen nicht überschritten sind. Die Grenze von 10 % ist in der Weise zu berechnen, dass das Aufteilungsverhältnis, das sich für das betreffende Jahr des Berichtigungszeitraums ergibt, dem Verhältnis gegenübergestellt wird, das für den ursprünglichen Vorsteuerabzug für das Berichtigungsobjekt nach § 15 UStG maßgebend war. Für die absolute Grenze nach § 44 Abs. 2 UStDV von 1 000 € ist der Betrag maßgebend, um den der Vorsteuerabzug für das Berichtigungsobjekt auf Grund der Verhältnisse des betreffenden Jahres des Berichtigungszeitraums tatsächlich zu berichtigen wäre. Bei Berichtigungsobjekten, die nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden, gilt entsprechendes für den Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung des Berichtigungsobjekts.

2552 Beträgt die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Bezugskosten eines Berichtigungsobjekts, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, entfallende Vorsteuer nicht mehr als 6 000 €, ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für alle in Betracht kommenden Kalenderjahre einheitlich bei der Berechnung der Steuer für das Kalenderjahr vorzunehmen, in dem der maßgebliche Berichtigungszeitraum endet (§ 44 Abs. 3 UStDV).

Beratungshinweis:
Unter Beachtung der Bagatellgrenzen des § 44 Abs. 1 und 2 UStDV sind Berichtigungen nach § 15a UStG im Rahmen der Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse geändert haben. Übersteigt der Betrag, um den der Vorsteuerabzug bei einem Wirtschaftsgut für das Kalenderjahr nach § 15a UStG zu berichtigen ist, 6 000 €, ist der Berichtigungsbetrag bereits in der Voranmeldung anzugeben.

2553 Wird ein Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, während des nach § 15a Abs. 1 UStG maßgeblichen Berichtigungszeitraums veräußert oder nach § 3 Abs. 1b UStG geliefert, stehen damit die Verhältnisse bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums fest. Daher ist die Berichtigung stets für den Voranmeldungszeitraum durchzuführen, in dem die Veräußerung oder unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG stattgefunden hat (§ 44 Abs. 3 Satz 2 UStDV). Hierbei sind die Berichtigung für das Kalenderjahr der Veräußerung oder unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG und die Berichtigung für die noch folgenden Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums gleichzeitig vorzunehmen. In den Fällen des § 44 Abs. 3 UStDV sind außerdem die Berichtigungen für die vorausgegangenen Jahre des Berichtigungszeitraums durchzuführen. Entsprechend ist zu verfahren, wenn eine sonstige Leistung entgeltlich oder durch eine Zuwendung i.S.d. § 3 Abs. 9a UStG aus dem Unternehmen ausscheidet (z.B. Veräußerung einer Lizenz).

2554 Verkürzt sich der Berichtigungszeitraum deswegen, weil ein nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen dienendes Wirtschaftsgut wegen Unbrauchbarkeit vorzeitig nicht mehr zur Ausführung von Umsätzen verwendbar ist,[2)] kann für die vorausgegangenen Abschnitte des Berichtigungszeitraums eine Neuberechnung des jeweiligen Berichtigungsbetrages erforderlich werden. Die Unterschiede, die sich in einem solchen Fall ergeben, können aus Vereinfachungsgründen bei der Steuerfestsetzung für das letzte Kalenderjahr des verkürzten Berichtigungszeitraums berücksichtigt werden.

1) Vgl. Abschn. 15.12 Abs. 5 UStAE.
2) Vgl. Abschn. 15a.3 Abs. 7 UStAE.

2555 Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ist grundsätzlich im Voranmeldungszeitraum durchzuführen, in dem die Änderung der Verhältnisse eingetreten ist. Übersteigt allerdings der Betrag, um den der Vorsteuerabzug bei einem Wirtschaftsgut für das Kalenderjahr zu berichtigen ist, nicht 6 000 €, ist nach § 44 Abs. 3 Satz 1 UStDV die Berichtigung erst im Rahmen der Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Verhältnisse eingetreten ist.

2556

Übersicht über die Vereinfachungsregelungen:		
Berichtigungsobjekt	**Betragsgrenze**	**Rechtsfolgen**
Bezogene Leistungen, für die eine Vorsteuerberichtigung in Betracht kommt, unabhängig davon, nach welcher Vorschrift die Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist und unabhängig davon, in welchem Umfang sich die für Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse später ändern.	Die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer übersteigt nicht 1 000 €.	Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs entfällt nach § 44 Abs. 1 UStDV.
Bezogene Leistungen, für die eine Vorsteuerberichtigung in Betracht kommt, unabhängig davon, nach welcher Vorschrift die Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist.	In einem Kalenderjahr haben sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug tatsächlichen Verhältnisse um weniger als 10 % geändert.	Es entfällt eine Vorsteuerberichtigung nach § 44 Abs. 2 UStDV; dies gilt jedoch nicht, wenn der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für dieses Kalenderjahr zu berichtigen ist, 1 000 € übersteigt.
Bezogene Leistungen, für die eine Vorsteuerberichtigung in Betracht kommt, unabhängig davon, nach welcher Vorschrift die Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist.	Der Betrag, um den der Vorsteuerabzug bei einem Wirtschaftsgut für das Kalenderjahr zu berichtigen ist, übersteigt nicht 6 000 €.	Die Berichtigung ist nach § 44 Abs. 3 Satz 1 UStDV erst im Rahmen der Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen.
Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die während eines Berichtigungszeitraums veräußert oder entnommen werden.	keine	Die Berichtigung ist stets für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Veräußerung oder Entnahme stattgefunden hat (§ 44 Abs. 3 Satz 2 UStDV). Die Berichtigung für die nachfolgenden Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums ist gleichzeitig vorzunehmen.
Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und vergleichbare sonstige Leistungen, bei denen sich der Berichtigungszeitraum deshalb verkürzt, weil die Leistung wegen Unbrauchbarkeit vorzeitig nicht mehr zur Ausführung von Umsätzen verwendbar ist.	keine	Es kann für die vorausgegangenen Berichtigungszeiträume eine Neuberechnung des jeweiligen Berichtigungsbetrags notwendig werden. Die Unterschiedsbeträge, die sich in einem solchen Fall ergeben, können aus Vereinfachungsgründen bei der Steuerfestsetzung für das letzte Jahr des Berichtigungszeitraums berücksichtigt werden.

Beispiel:

Ein am 15.2.2019 für 850 000 € zzgl. 161 500 € Umsatzsteuer erworbenes und dem Unternehmen zu 100 % zugeordnetes Grundstück wurde bis zum 1.12.2021 zulässigerweise unter Verzicht auf die Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 12 UStG) steuerpflichtig vermietet und die Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen. Ab dem 1.12.2021 wird das Grundstück steuerfrei vermietet.

Die Nutzungsänderung (steuerfreie Vermietung) führt zu einer Änderung der Verhältnisse, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug tatsächlich maßgebend waren (§ 15a Abs. 1 UStG). Eine Vorsteuerberichtigung ist ab dem 1.12.2021 vorzunehmen. Der Berichtigungsbetrag übersteigt 6 000 € ($^1/_{10}$ von 161 500 € = 16 150 €). Die Vorsteuerberichtigung ist sowohl im Voranmeldungsverfahren (Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember 2021) anzumelden, sowie in der Umsatzsteuererklärung 2021 zu erklären.

hh) Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Wechsel zwischen der Kleinunternehmer-Regelung und der allgemeinen Besteuerung und umgekehrt

2557 Bei Wirtschaftsgütern und sonstigen Leistungen, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, ist eine Berichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG vorzunehmen, wenn im Berichtigungszeitraum auf Grund des Wechsels der Besteuerungsform eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen vorliegt.

Beispiel 1:

Unternehmer U ist im Kj. 2020 Regelbesteuerer. Für das Kj. 2021 und die Folgejahre findet die Kleinunternehmerbesteuerung Anwendung, da die Umsatzgrenzen nicht überschritten werden und U nicht optiert. Im Kj. 2021 schafft U eine Maschine für 100 000 € zzgl. 19 000 € Umsatzsteuer an. Aus der Anschaffung der Maschine macht U den Vorsteuerabzug geltend, da er im Zeitpunkt der Anschaffung beabsichtigt, die Maschine für steuerpflichtige Ausgangsumsätze zu verwenden. Erst am 1.7.2021 kommt es zu dieser Verwendung der Maschine.

Da die Maschine nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, ist für die Vorsteuerberichtigung § 15a Abs. 1 UStG maßgeblich. Nach § 15a Abs. 7 UStG stellt der Übergang von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerbesteuerung zum 1.1.2021 eine Änderung der Verhältnisse dar.

Bei Beginn der Verwendung der Maschine (Beginn des Berichtigungszeitraums) am 1.7.2021 ist U Kleinunternehmer, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Er muss daher eine Berichtigung pro rata temporis zu seinen Lasten vornehmen, obwohl er die Maschine tatsächlich entsprechend seiner Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs verwendet. Es ergibt sich gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug von 100 % eine Abweichung von 100 Prozentpunkten (0 % statt 100 %).

Bei Wirtschaftsgütern oder sonstigen Leistungen, die nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden, ist die durch den Wechsel der Besteuerungsform ausgelöste Vorsteuerberichtigung in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsgut verwendet wird (§ 15a Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 7 UStG).

Beispiel 2:

Unternehmer U ist im Kj. 2020 Kleinunternehmer. Er erwirbt im Kj. 2016 Waren, die zur Veräußerung bestimmt sind (Umlaufvermögen). Im Kj. 2021 findet wegen Überschreitens der Umsatzgrenze die Kleinunternehmer-Regelung keine Anwendung. Im Kj. 2022 liegen die Voraussetzungen der Kleinunternehmerbesteuerung wieder vor und U wendet ab dem Kj. 2022 wieder die Kleinunternehmer-Regelung an. U veräußert die im Kj. 2016 erworbenen Waren im Kj. 2021.

Für die Vorsteuerberichtigung der Waren ist § 15a Abs. 2 UStG maßgeblich, da diese nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden. Nach § 15a Abs. 7 UStG stellt der Übergang zur Regelbesteuerung grundsätzlich eine Änderung der Verhältnisse dar. Maßgeblich für die Vorsteuerberichtigung sind jedoch die Verhältnisse im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung der Waren. Die Verwendung ist mit der Veräußerung der Waren im Kj. 2021 erfolgt. Im Kj. 2022 findet keine Verwendung statt. Daher ist die in diesem Jahr eingetretene Änderung der Besteuerungsform ohne Belang. Eine Änderung der Verhältnisse gegenüber den ursprünglichen für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen liegt nicht vor, da U wie im Kj. 2020 auch im Kj. 2022 Kleinunternehmer ist. Daher ist weder im Kj. 2021 noch im Kj. 2022 eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

Vorsteuern aus der Anschaffung einheitlicher Gegenstände, die sowohl in einem gewerblichen Unternehmensteil (Lohnunternehmen) als auch in einem landwirtschaftlichen Unternehmensteil (§ 24 UStG) verwendet werden, sind nicht nach § 15 UStG abziehbar, soweit sie den nach § 24 UStG versteuerten Umsätzen zuzurechnen sind (§ 24 Abs. 1 Satz 4 UStG).[1] Werden diese Gegenstände abweichend von der bei Leistungsbezug gegebenen Verwendungsabsicht in einem anderen Umfang im jeweils anderen Unternehmensteil verwendet, kommt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs ebenfalls nach § 15a UStG in Betracht. **2558**

b) Erstmalige Verwendung von Grundstücken und Gebäuden im Kalenderjahr 2021 (Zeilen 133–135)

133 **K. Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG)**

134 Sind im Kalenderjahr 2021 **Grundstücke, Grundstücksteile, Gebäude** oder **Gebäudeteile**, für die Vorsteuer abgezogen worden ist, erstmals tatsächlich verwendet worden? Falls ja, bitte eine „1“ eintragen 370

135 (Geben Sie bitte auf besonderem Blatt für jedes Grundstück oder Gebäude gesondert an: Lage, Zeitpunkt der erstmaligen tatsächlichen Verwendung, Art und Umfang der Verwendung im Erstjahr, insgesamt angefallene Vorsteuer, in den Vorjahren - Investitionsphase - bereits abgezogene Vorsteuer)

In **Zeile 134** ist eine „1“ einzutragen (Kz 370), wenn im Kj. 2021 Grundstücke, Grundstücksteile, Gebäude oder Gebäudeteile, für die Umsatzsteuer gesondert in Rechnung gestellt wurde, erstmals tatsächlich zur Ausführung von Umsätzen verwendet wurden. Hiervon sind die Grundstücke, Grundstücksteile, Gebäude oder Gebäudeteile betroffen, die innerhalb der letzten zehn Jahre erstmals tatsächlich und **nicht nur einmalig** zur Ausführung von Umsätzen verwendet worden sind. Entsprechendes gilt für die **Zeilen 137 bis 138** (Kz 371 und 372), **141 bis 145**. **2559**

Der Berichtigungszeitraum beginnt nach § 15a UStG und § 44 UStDV bei einer Änderung der Verhältnisse, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblich waren, mit dem Monat der erstmaligen Verwendung. Die Regelungen im Umsatzsteuergesetz und der UStDV sind nach dem EuGH-Urteil vom 15.1.1998[2] gemeinschaftskonform. Danach beginnt der Berichtigungszeitraum mit der Fertigstellung des jeweiligen Wirtschaftsguts. **2560**

c) Änderung der Verhältnisse von Grundstücken und Gebäuden, anderen Wirtschaftsgütern und sonstigen Leistungen (Zeilen 136–139)

136 Haben sich im Jahr 2021 die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert bei

137 1. **Grundstücken, Grundstücksteilen, Gebäuden** oder **Gebäudeteilen**, die innerhalb der letzten 10 Jahre erstmals tatsächlich und **nicht nur einmalig** zur Ausführung von Umsätzen verwendet worden sind? Falls ja, bitte eine „1" eintragen 371

138 2. **anderen Wirtschaftsgütern und sonstigen Leistungen**, die innerhalb der letzten 5 Jahre erstmals tatsächlich und **nicht nur einmalig** zur Ausführung von Umsätzen verwendet worden sind? Falls ja, bitte eine „1" eintragen 372

139 3. **Wirtschaftsgütern und sonstigen Leistungen**, die **nur einmalig** zur Ausführung von Umsätzen verwendet worden sind? Falls ja, bitte eine „1" eintragen 369

Haben sich im Kj. 2021 die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse bei **Grundstücken, Grundstücksteilen, Gebäuden** oder **Gebäudeteilen**, die innerhalb der letzten zehn Jahre bzw. bei anderen Wirtschaftsgütern (z.B. Maschinen, Fahrzeuge) und sonstigen Leistungen, die innerhalb der letzten fünf Jahre erstmals und tatsächlich und **nicht nur einmalig** zur Ausführung von Umsätzen verwendet wurden,[3] geändert, ist in **Zeile 137** (Kz 371) bzw. in **Zeile 138** (Kz 372) eine „1“ einzutragen. **2561**

1) Abschn. 24.6 Abs. 2 UStAE.
2) EuGH v. 15.1.1998, C-37/95, HFR 1998, 415.
3) Vgl. hierzu BMF v. 6.12.2005, IV A 5 – S 7316 – 25/05, BStBl I 2005, 1068 und v. 12.4.2007, IV A 5-S 7316/07/0002, BStBl I 2007, 466.

2562 In **Zeile 139** ist ebenfalls eine „1" (Kz 369) einzutragen, wenn sich im Kj. 2021 die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse bei Wirtschaftsgütern (z.B. Maschinen, Fahrzeuge) und sonstigen Leistungen, **die nur einmalig** zur Ausführung von Umsätzen verwendet wurden, geändert haben. In diesen Fällen gilt kein besonderer Berichtigungszeitraum. Eine Vorsteuerberichtigung ist demnach auch vorzunehmen, wenn die erstmalige Verwendung nach mehr als fünf bzw. zehn Jahren erfolgt.

Praxishinweis:
Dies ist insb. für Grundstücke von Bedeutung, die mit der Absicht einer umsatzsteuerpflichtigen Weiterveräußerung erworben werden, tatsächlich aber umsatzsteuerfrei weiterverkauft werden. Die Berichtigung erfolgt dann für den Besteuerungszeitraum, in dem das Wirtschaftsgut veräußert wird.[1)]

2563 Soweit auch **für sonstige Leistungen** eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG vorzunehmen ist, können hierfür die Eintragungen zu den **Zeilen 133 bis 150** ebenfalls genutzt werden.

d) Veränderung der Verhältnisse durch Veräußerung, Lieferung, Wechsel der Besteuerungsform und Nutzungsänderung (Zeilen 140–145)

140 Die Verhältnisse, die ursprünglich für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs maßgebend waren, haben sich seitdem geändert durch

141 ☐ Veräußerung ☐ Lieferung i.S. des § 3 Abs. 1b UStG ☐ Wechsel der Besteuerungsform, § 15a Abs. 7 UStG

142 ☐ Nutzungsänderung, und zwar

143 ☐ Übergang von steuerpflichtiger zu steuerfreier Vermietung oder umgekehrt bzw. Änderung des Verwendungsschlüssels bei gemischt genutzten Grundstücken (insbesondere bei Mieterwechsel)

144 ☐ steuerfreie Vermietung bisher eigengewerblich genutzter Räume oder umgekehrt; Übergang von einer Vermietung für NATO- oder ähnliche Zwecke zu einer nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfreien Vermietung

145 ☐

aa) Veräußerung, Lieferung, Wechsel der Besteuerungsform (Zeile 141)

2564 Verwendung i.S.d. § 15a UStG ist die tatsächliche Nutzung des Berichtigungsobjekts zur Erzielung von Umsätzen. Als Verwendung sind auch die Veräußerung und die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG anzusehen.[2)] Unter Veräußerung ist sowohl die Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG (z.B. auch die Verwertung in der Zwangsvollstreckung), als auch die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter zu verstehen. Voraussetzung ist jedoch, dass das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt dieser Umsätze objektiv noch verwendungsfähig ist.

2565 Für die Frage, ob eine Änderung der Verhältnisse vorliegt, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug entscheidend. Für den ursprünglichen Vorsteuerabzug ist die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs entscheidend, im Fall der Anzahlung oder Vorauszahlung die im Zeitpunkt der Anzahlung oder Vorauszahlung gegebene Verwendungsabsicht.[3)] Eine Änderung der Verhältnisse i.S.d. § 15a UStG liegt z.B. vor,

- wenn sich auf Grund der tatsächlichen Verwendung nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ein höherer oder niedrigerer Vorsteuerabzug im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug ergibt;
- wenn der Unternehmer ein Berichtigungsobjekt innerhalb des Unternehmens für Ausgangsumsätze nutzt, welche den Vorsteuerabzug anders als ursprünglich ausschließen oder zulassen;
- wenn der Unternehmer einen ursprünglich ausgeübten Verzicht auf eine Steuerbefreiung (§ 9 UStG) später nicht fortführt;
- wenn sich das prozentuale Verhältnis ändert, nach dem die abziehbaren Vorsteuern ursprünglich gem. § 15 Abs. 4 UStG aufgeteilt worden sind;
- wenn das Wirtschaftsgut veräußert oder entnommen wird und dieser Umsatz hinsichtlich des Vorsteuerabzugs anders zu beurteilen ist als der ursprüngliche Vorsteuerabzug (§ 15a Abs. 8 UStG);
- wenn der Unternehmer von der allgemeinen Besteuerung zur Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG oder umgekehrt übergeht (§ 15a Abs. 7 UStG), ohne dass sich die Nutzung der Wirtschaftsgüter oder sonstigen Leistungen selbst geändert haben muss;
- wenn der Unternehmer von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach den §§ 23, 23a und 24 UStG oder umgekehrt übergeht (§ 15a Abs. 7 UStG), ohne dass sich die Nutzung der Wirtschaftsgüter oder sonstigen Leistungen selbst geändert haben muss (zur Vorsteuerberichtigung bei Wirtschaftsgütern, die sowohl in einem gewerblichen Unternehmensteil als auch in einem landwirtschaftlichen Unternehmensteil (§ 24 UStG) eingesetzt werden, und zum Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG oder umgekehrt);

1) BMF v. 6.12.2005, IV A 5 – S 7316 – 25/05, BStBl I 2005, 1068 und v. 12.4.2007, IV A 5-S 7316/07/0002, BStBl I 2007, 466.
2) Vgl. BFH v. 2.10.1986, V R 91/78, BStBl II 1987, 44.
3) Abschn. 15.12 Abs. 1 UStAE.

– wenn sich eine Rechtsänderung nach dem Leistungsbezug auf die Beurteilung des Vorsteuerabzugs auswirkt, z.B. bei Wegfall oder Einführung einer den Vorsteuerabzug ausschließenden Steuerbefreiung;[1)]
– wenn sich die rechtliche Beurteilung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs später als unzutreffend erweist, sofern die Steuerfestsetzung für das Jahr des Leistungsbezugs bestandskräftig und unabänderbar ist.

Praxishinweis:
Eine Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG stellt keine Änderung der Verhältnisse dar, weil der Erwerber an die Stelle des Veräußerers tritt (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG).

In **Zeile 141** ist **durch Ankreuzen** kenntlich zu machen, wenn sich die Verhältnisse, die ursprünglich für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs maßgebend waren, seitdem durch **Veräußerung, Lieferungen i.S.d. § 3 Abs. 1b UStG** (den Lieferungen gleichgestellte Wertabgaben) oder durch einen **Wechsel der Besteuerungsform** (§ 15a Abs. 7 UStG) geändert haben. **2566**

bb) Nutzungsänderung (Zeilen 142–145)

In den Zeilen **142 bis 144** besteht die Möglichkeit, durch Ankreuzen oder Nutzung der freien Eintragungszeile in **Zeile 145** die Nutzungsänderungen anzugeben, die zu einer Vorsteuerberichtigung geführt haben. Die Aufzählung in den Zeilen 142 bis 144 ist nicht abschließend. **2567**

Bei den in den **Zeilen 142 bis 144** genannten Nutzungsänderungen, die auch in den Vorjahren eingetreten sein können, scheidet das Grundstück oder der Grundstücksteil nicht durch Veräußerung oder Entnahme aus dem unternehmerischen Bereich aus, sondern **die bisherige Nutzung** ändert sich. In diesen Fällen beschränkt sich die Vorsteuerberichtigung auf das Kj. 2021. **2568**

Beispiel 1:
Unternehmer A hat im Kj. 2018 ein Grundstück erworben und ab dem 1.7.2018 zulässigerweise unter Verzicht auf die Option steuerpflichtig vermietet. Das Grundstück wird ab dem 1.9.2021 steuerfrei vermietet. In diesem Fall ist in Zeile 137 bei der Kennzahl 371 eine „1" einzutragen und in den Zeilen 142 und 143 sind die Kästchen anzukreuzen.

Ab dem 1.9.2021 hat der Unternehmer in Zeile 147 die zurückzuzahlende Vorsteuer einzutragen.

Die Berechnung ist wie folgt vorzunehmen: z.B. 36 000 € Vorsteuer: 120 Monate Berichtigungszeitraum = 300 € monatliche Berichtigung × 4 Monate September bis Dezember 2021 = 1 200 €.

Beispiel 2:
Wie Beispiel 1, nur, dass A das Gebäude zunächst zu 50 % steuerfrei und zu 50 % zulässigerweise steuerpflichtig vermietet hat und ab dem 1.7.2021 das Grundstück zulässigerweise zu 100 % steuerpflichtig vermietet (§ 9 UStG). In diesem Fall ist in Zeile 137 bei der Kennzahl 371 eine „1" einzutragen und in den Zeilen 142 und 143 sind die Kästchen anzukreuzen.

Unternehmer A kann für das Kj. 2021 900 € Vorsteuer nachträglich in Zeile 147 geltend machen.

Berechnung: Monatsbeitrag wie Beispiel 1 = 150 € (50 % von 300 €) × 6 Monate Juli bis Dezember 2021 = 900 €.

Bei bebauten und unbebauten Grundstücken können sich die Verhältnisse insb. in folgenden Fällen ändern durch: **2569**

– **Nutzungsänderungen**, insb. durch
  – Übergang von einer durch Option nach § 9 UStG steuerpflichtigen Vermietung zu einer nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietung oder umgekehrt,
  – Übergang von der Verwendung eigengewerblich genutzter Räume, die zur Erzielung zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze verwendet werden, zu einer nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietung oder umgekehrt,
  – Übergang von einer steuerfreien Vermietung nach Art. 67 Abs. 3 NATO-Zusatzabkommen (NATO-ZAbk) zu einer nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietung oder umgekehrt,
  – 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;
– **Veräußerungen**, die nicht als Geschäftsveräußerungen i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG anzusehen sind, insb.
  – nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreie Veräußerungen ganz oder teilweise eigengewerblich und vorsteuerunschädlich genutzter, ursprünglich steuerpflichtig vermieteter oder auf Grund des Art. 67 Abs. 3 NATO-ZAbk steuerfrei vermieteter Grundstücke,
  – durch wirksame Option nach § 9 UStG steuerpflichtige Veräußerungen ursprünglich ganz oder teilweise nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei vermieteter Grundstücke,
  – die entgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem ursprünglich teilweise steuerfrei vermieteten Grundstück auf einen Familienangehörigen, wenn die Teiloption beim Verkauf nicht in dem Verhältnis der bisherigen Nutzung ausgeübt wird;

1) Vgl. BFH v. 14.5.1992, V R 79/87, BStBl II 1992, 983.

– **unentgeltliche Wertabgaben**, die nicht im Rahmen einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG erfolgen, und die steuerfrei sind, weil der Unternehmer das Grundstück vor dem 1.7.2004 angeschafft oder hergestellt hat, insb.

  – unentgeltliche Übertragung ganz oder teilweise eigengewerblich vorsteuerunschädlich genutzter, ursprünglich steuerpflichtig vermieteter oder auf Grund des Art. 67 Abs. 3 NATO-ZAbk (→ Rz. 2313) steuerfrei vermieteter Grundstücke z.B. an Familienangehörige,[1)]

  – unentgeltliche Nießbrauchsbestellung an einem entsprechend genutzten Grundstück z.B. an Familienangehörige,[2)]

  – unentgeltliche Übertragung des Miteigentumsanteils an einem entsprechend genutzten Grundstück z.B. an Familienangehörige.[3)]

e) Vorsteuerberichtigungsbeträge (Zeilen 146–150)

			nachträglich abziehbar EUR	Ct		zurückzuzahlen EUR	Ct
146	**Vorsteuerberichtigungsbeträge**						
147	zu 1. (Grundstücke usw., § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG) . .						
148	zu 2. (andere Wirtschaftsgüter usw., § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG)						
149	zu 3. (Wirtschaftsgüter usw., § 15a Abs. 2 UStG)						
150	Summe	357			359		
			zu übertragen in Zeile 159			zu übertragen in Zeile 161	

2021USt2A505 2021USt2A505

2570 In den **Zeilen 146 bis 149** sind die nachträglich abziehbaren bzw. zurückzuzahlenden Steuerbeträge auf Grund der Regelungen in § 15a UStG einzutragen. Die Berechnung dieser Beträge sollte auf einem besonderen Blatt dargestellt werden, insb. dann, wenn bei unterschiedlichen Wirtschaftsgütern und bei sonstigen Leistungen verschiedene Berichtigungszeiträume in Betracht kommen.

2571 In **Zeile 150** sind die Summen aus den Zeilen 146 bis 149 einzutragen und in Abschnitt L (Zeilen 159 und 161) zur Berechnung der Umsatzsteuer zu übertragen.

1) BFH v. 25.6.1987, V R 92/78, BStBl II 1987, 655.
2) BFH v. 16.9.1987, X R 51/81, BStBl II 1988, 205.
3) BFH v. 27.4.1994, XI R 85/92, BStBl II 1995, 30.

13. Abschnitt L – Berechnung der zu entrichtenden Umsatzsteuer (Zeilen 151–169) und Unterschrift (Zeilen 170–177)

– 6 –

Steuernummer:

Zeile	**L. Berechnung der zu entrichtenden Umsatzsteuer**		Steuer EUR	Ct
151				
152	**Umsatzsteuer auf steuerpflichtige Lieferungen, sonstige Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben** (aus Zeile 60)			
153	**Umsatzsteuer auf innergemeinschaftliche Erwerbe** (aus Zeile 86)			
154	Umsatzsteuer, die vom Auslagerer oder Lagerhalter geschuldet wird (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG) (aus Zeile 90)			
155	Umsatzsteuer, die vom letzten Abnehmer im innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft geschuldet wird (§ 25b Abs. 2 UStG) (aus Zeile 97)			
156	Umsatzsteuer, die vom Leistungsempfänger nach § 13b UStG geschuldet wird (aus Zeile 102)			
157	Zwischensumme			
158	**Abziehbare Vorsteuerbeträge** (aus Zeile 131)			
159	Vorsteuerbeträge, die auf Grund des § 15a UStG nachträglich abziehbar sind (aus Zeile 150)			
160	Verbleibender Betrag			
161	Vorsteuerbeträge, die auf Grund des § 15a UStG zurückzuzahlen sind (aus Zeile 150)			
162	In Rechnungen unrichtig oder unberechtigt ausgewiesene Steuerbeträge (§ 14c UStG) sowie Steuerbeträge, die nach § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG geschuldet werden	318		
163	Steuerbeträge, die nach § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG geschuldet werden	331		
164	Steuer- und Vorsteuerbeträge, die auf frühere Besteuerungszeiträume entfallen (nur für Kleinunternehmer, die § 19 Abs. 1 UStG anwenden)	391		
165	**Umsatzsteuer** **Überschuss** – bitte dem Betrag ein Minuszeichen voranstellen -			
166	Anrechenbare Beträge (aus Zeile 23 der Anlage UN)			
167	**Verbleibende Umsatzsteuer** (bitte in jedem Fall ausfüllen) **Verbleibender Überschuss** – bitte dem Betrag ein Minuszeichen voranstellen -	816		
168	Vorauszahlungssoll 2021 (einschließlich Sondervorauszahlung)			
169	**Noch an die Finanzkasse zu entrichten** - Abschlusszahlung - (bitte in jedem Fall ausfüllen) **Erstattungsanspruch** – bitte dem Betrag ein Minuszeichen voranstellen –	820		
170				
171	**Ein Umsatzsteuerbescheid ergeht nur, wenn von Ihrer Berechnung der Umsatzsteuer abgewichen wird.**			
172	**Unterschrift**			
173	Die Steuererklärung wurde unter Mitwirkung eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe i.S.d. §§ 3 und 4 des Steuerberatungsgesetzes erstellt (falls ja, bitte eine „1“ eintragen)			
174			Bei der Anfertigung dieser Steuererklärung einschließlich der Anlagen hat mitgewirkt:	
175				
176				
177	Datum, eigenhändige Unterschrift des Unternehmers			

a) Allgemeines (Zeilen 151–161)

Im Abschnitt L der Umsatzsteuererklärung ist die Umsatzsteuer in den Zeilen 152 bis 169 zu berechnen. Die in den Abschnitten C bis K ermittelten Beträge sind in Abschnitt L **Zeilen 152 bis 159** zu übertragen. In **Zeile 160** ist der verbleibende Betrag einzutragen. In **Zeile 161** sind die Vorsteuerbeträge, die auf Grund des § 15a UStG zurückzuzahlen sind, aus Abschnitt K (Zeile 150, Kz 359) zu übertragen. **2572**

b) Unrichtiger Steuerausweis/unberechtigter Steuerausweis (Zeile 162)

2573 In § 14c UStG wird der **unrichtige oder unberechtigte Steuerausweis** geregelt. Weist der Unternehmer in einer Rechnung über eine Lieferung oder sonstige Leistung einen höheren Steuerbetrag aus, als er nach dem Umsatzsteuergesetz schuldet (**unrichtiger Steuerausweis**), schuldet er auch den Mehrbetrag (§ 14c Abs. 1 UStG). Wie bisher kann der Unternehmer den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigen. In diesem Fall ist § 17 Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden, mit der Folge, dass der Leistungsempfänger eventuell zu hoch geltend gemachte Vorsteuerbeträge an das FA zurückzahlen muss. Der Unternehmer darf in den Fällen der Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG den dann insoweit unrichtigen Steuerausweis erst berichtigen, wenn die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt ist. Dies ist erst dann der Fall, wenn der Leistungsempfänger bereits geltend gemachte Vorsteuerbeträge zurückgezahlt hat.

2574 Wurde ein zu hoch ausgewiesener Rechnungsbetrag bereits vereinnahmt und steht dem Leistungsempfänger aus der Rechnungsberichtigung ein Rückforderungsanspruch zu, ist die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrags erst nach einer entsprechenden Rückzahlung an den Leistungsempfänger zulässig.[1] Nähere Einzelheiten hierzu ergeben sich aus dem BMF-Schreiben v. 7.10.2015.[2]

2575 Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag ausweist, obwohl er dazu nicht berechtigt ist (**unberechtigter Steuerausweis**), schuldet wie bisher den ausgewiesenen Betrag. Dies betrifft vor allem **Kleinunternehmer** (§ 19 UStG), gilt aber auch, wenn jemand wie ein leistender Unternehmer abrechnet und einen Steuerbetrag ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist oder eine Lieferung oder sonstige Leistung tatsächlich nicht ausgeführt hat; z.B. eine Schein- oder Gefälligkeitsrechnung oder in den Fällen des Schadensersatzes. Hierunter 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.[3] Dem Schuldner eines unberechtigt ausgewiesenen Steuerbetrags wird nach Beseitigung der Gefährdungslage für das Steueraufkommen die Möglichkeit zur Berichtigung des unberechtigt ausgewiesenen Steuerbetrags eingeräumt. Damit wird der Rechtsprechung des EuGH Rechnung getragen.[4]

Praxishinweis:
Mit Urteil v. 21.9.2016 hat der BFH entschieden, dass ein nicht unternehmerisch tätiger, öffentlich-rechtlicher Zweckverband zur Tierkörperbeseitigung unberechtigt i.S.d. § 14c Abs. 2 Satz 1 und 2 UStG Umsatzsteuer gesondert ausweist, wenn er in seinen Gebührenbescheiden über die Tierkörperbeseitigung als Teil der Entsorgungsgebühr ein Nettoentsorgungsentgelt nebst darauf entfallenden Steuerbetrag angibt.[5] Der BFH bestätigt damit seine bisherige Rechtsprechung, dass § 14c Abs. 2 UStG nicht voraussetzt, dass die erteilte Rechnung (gegebenenfalls auch unzutreffend) alle in § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG aufgezählten Merkmale aufweist. Die Anforderungen an einen unberechtigten Steuerausweis i.S.d. § 14c Abs. 2 UStG erfüllt eine Rechnung schon dann, wenn sie den Rechnungsaussteller, den (vermeintlichen) Leistungsempfänger, eine Leistungsbeschreibung sowie das Entgelt und die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer ausweist. Denn Gegenstand der Regelung des § 14c Abs. 2 UStG ist die Gefährdung des Steueraufkommens durch Abrechnungsdokumente, die die elementaren Merkmale einer Rechnung aufweisen oder den Schein einer solchen erwecken und den Empfänger zum Vorsteuerabzug verleiten. Das BMF hat dementsprechend in seinem Schreiben v. 11.1.2021 Abschn. 14c.1 und 14c.2 UStAE punktuell angepasst.[6]

2576 In **Zeile 162** sind in Rechnungen unrichtig oder unberechtigt ausgewiesene Steuerbeträge (§ 14c UStG) sowie Steuerbeträge, die nach § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG geschuldet werden, einzutragen. Eintragungen in den Zeilen 38 bis 45 sind nicht zulässig.

c) Steuerbeträge, die nach § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG geschuldet werden (Zeile 163)

2577 In **Zeile 163** sind Steuerbeträge, die nach § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG geschuldet werden, einzutragen. Hier kommen Eintragungen nur in den Fällen in Betracht, in denen sog. Zentralregulierer den nach § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG zur Vereinfachung der Vorsteuerberichtigung ihrer angeschlossenen Kunden auf Entgeltminderung (z.B. bei Skontierungen) entfallenden Steuerbetrag als eigene Umsatzsteuer entrichten.

d) Beträge, die auf frühere Besteuerungszeiträume entfallen (Zeilen 164–166)

2578 In **Zeile 164** sind als Auffangzeile Steuer-, Vorsteuer- und Kürzungsbeträge, die auf frühere Besteuerungszeiträume entfallen, einzutragen. Hiervon betroffen sind nur Kleinunternehmer, die § 19 Abs. 1 UStG anwenden (→ Rz. 2078 ff.).

Einzutragen sind folgende Steuer- und Vorsteuerbeträge, wenn in einem vorangegangenen Kalenderjahr die Anwendung der Regelbesteuerung oder der Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 UStG) erfolgte und im Kj. 2021 die Kleinunternehmer-Regelung (§ 19 UStG) angewandt wird:

1) Vgl. BFH v. 18.9.2008, V R 56/06, BStBl II 2009, 250; v. 2.9.2010, V R 34/09, BStBl II 2011, 991; vgl. auch Abschn. 14c.1 Abs. 5 Satz 4 UStAE.
2) Vgl. BMF v. 7.10.2015, III C 2 – S 7282/13/10001 (2015/0874602), BStBl I 2015, 782.
3) Vgl. BFH v. 20.3.1980, V R 131/74, BStBl II 1980, 287; v. 7.4.2011, V R 44/09, BStBl II 2011, 954 und v. 6.4.2016, V R 12/15, BStBl II 2017, 188; vgl. auch Abschn. 14c.2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 und 2 UStAE.
4) Vgl. hierzu EuGH v. 19.9.2000, C-454/98, UVR 2000, 424.
5) Vgl. BFH v. 21.9.2016, XI R 4/15, BStBl II 2021, 106.
6) Vgl. BMF v. 11.1.2021, III C 2 – S 7283/19/10001 :001, BStBl I 2021, 120.

- die Steuerbeträge, die auf den Zeitraum der Regelbesteuerung entfallen und auf Grund der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG) erst im Zeitraum der Anwendung der Kleinunternehmer-Regelung entstanden sind;
- die anzurechnenden Steuerbeträge für vor dem Wechsel zur Kleinunternehmer-Regelung vereinnahmte und versteuerte Anzahlungen für Umsätze, die erst im Kj. 2021 ausgeführt worden sind;
- Vorsteuerbeträge, für die die Voraussetzungen zum Abzug nach § 15 UStG erst im Zeitraum der Anwendung der Kleinunternehmer-Regelung erfüllt sind;
- die Steuerbeträge, die sich auf Grund einer Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG für die Umsätze ergeben, die vor dem Wechsel zur Kleinunternehmer-Regelung ausgeführt und bereits versteuert wurden.

In **Zeile 165** ist die berechnete Umsatzsteuer bzw. ein Überschuss einzutragen und zusätzlich ist, falls es sich um einen Überschuss handelt, der Betrag mit einem Minuszeichen voran einzutragen. **2579**

In **Zeile 166** ist der Übertrag anrechenbarer Beträge **aus Zeile 23** der Anlage UN (→ Rz. 2614 ff.) vorzunehmen.

e) Verbleibende Umsatzsteuer/verbleibender Überschuss (Zeile 167)

In **Zeile 167** ist die selbstberechnete Umsatzsteuer oder der Überschuss, dem ein Minuszeichen voranzustellen ist, einzutragen. Die Eintragung hat Bedeutung für die Erfassung der Daten aus der Umsatzsteuererklärung. **2580**

f) Vorauszahlungssoll (Zeile 168)

In **Zeile 168** ist das Vorauszahlungssoll 2021 einschließlich einer etwaigen Sondervorauszahlung (§ 47 UStDV) einzutragen. Hierbei handelt es sich um die Summe der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen (Sollbeträge), unabhängig davon, ob die Beträge an das FA entrichtet worden sind. **2581**

g) Abschlusszahlung/Erstattungsanspruch (Zeile 169)

In **Zeile 169** ist der noch an die Finanzkasse zu entrichtende Betrag (Abschlusszahlung) oder ein sich ergebender Erstattungsanspruch (Überschuss zugunsten des Unternehmers) einzutragen. Erstattungsbeträgen ist ein Minuszeichen voranzustellen. Zur Festsetzung und Fälligkeit → Rz. 2032 ff. **2582**

Die Nichtentrichtung oder nicht rechtzeitige Entrichtung der Umsatzsteuer wird als Ordnungswidrigkeit geahndet (§ 26b UStG). Ordnungswidrig handelt, wer die in einer Rechnung i.S.d. § 14 UStG ausgewiesene Umsatzsteuer (→ Rz. 2462 ff.) zu einem in § 18 Abs. 1 Satz 3 oder Abs. 4 Satz 1 oder 2 UStG genannten Fälligkeitszeitpunkt nicht oder nicht rechtzeitig entrichtet. Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu 50 000 € geahndet werden. Nach § 26c UStG kann die Schädigung des Steueraufkommens durch Nichtentrichtung fälliger Voraus- oder Abschlusszahlungen auch als Straftatbestand geahndet werden. **2583**

h) Unterschrift (Zeilen 170–177)

Wurde die Steuererklärung unter Mitwirkung eines Angehörigen der steuerberatenden Berufe i.S.d. §§ 3 und 4 StBerG erstellt, ist in **Zeile 173** in das dafür vorgesehene Feld eine „1" einzutragen. **2584**

In **Zeile 176** ist die Umsatzsteuererklärung vom Unternehmer eigenhändig zu unterschreiben, sofern sie nicht elektronisch zu übermitteln ist. Die Unterschrift durch einen Bevollmächtigten ist nur dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige infolge seines körperlichen oder geistigen Zustands oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist. Die eigenhändige Unterschrift kann nachträglich verlangt werden, wenn der Hinderungsgrund weggefallen ist (§ 150 Abs. 3 AO). **2585**

Natürliche Personen müssen grundsätzlich mit Vor- und Zunamen unterschreiben. Bei Personenvereinigungen oder bei juristischen Personen ist die Umsatzsteuererklärung von der Person zu unterzeichnen, die zur Vertretung des Unternehmens bevollmächtigt ist. Dies gilt ebenso, wenn das Unternehmen unter einer im Handelsregister eingetragenen Firma betrieben wird. **2586**

14. Anhang 1: Jahreswerte für Sachentnahmen bestimmter Gewerbezweige (Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben)[1)]

2587

Gewerbezweig	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer 1.1. bis 30.6.2021	
	zum allgemeinen Steuersatz	zum ermäßigten Steuersatz
Bäckerei	154	664
Gast- und Speisewirtschaften mit		
a) kalten Speisen	376	731
b) kalten und warmen Speisen	443	1.247
Café und Konditorei	269	637
Fleischerei	255	637
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Eh.)	41	302
Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)	309	617
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Eh.)	121	141
Getränkeeinzelhandel	155	54

Gewerbezweig	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer 1.7. bis 31.12.2021	
	zum allgemeinen Steuersatz	zum ermäßigten Steuersatz
Bäckerei	154	664
Gast- und Speisewirtschaften mit		
a) kalten Speisen	376	731
b) kalten und warmen Speisen	443	1.247
Café und Konditorei	269	637
Fleischerei	255	637
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Eh.)	41	302
Nahrungs- und Genussmittel (Eh.)	309	617
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Eh.)	121	141
Getränkeeinzelhandel	155	54

Praxishinweis:

Die Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben werden durch die zuständigen Finanzbehörden festgesetzt. Sie beruhen zu einem auf der Grundlage der vom Statistischen Bundesamt ermittelten Aufwendungen privater Haushalte für Nahrungsmittel und Getränke und auf Erfahrungswerte, die dem Stpfl. die Möglichkeit bieten, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Sie entbinden damit den Stpfl. davon, eine Vielzahl von Entnahmen einzeln aufzuzeichnen (§ 148 Satz 1 AO).

Diese Regelung dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individuellen persönlicher Ess- und Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge. Werden Betriebe jedoch nachweislich auf Grund einer landesrechtlichen Verordnung, einer kommunalen Allgemeinverfügung oder einer behördlichen Anweisung vollständig wegen der Corona-Pandemie geschlossen, kann in diesen Fällen ein zeitanteiliger Ansatz der Pauschbeträge erfolgen.

Der Pauschbetrag für das erste Halbjahr 2021 (1.1. bis 30.6.2021) und für das zweite Halbjahr 2021 (1.7. bis 31.12.2021) stellt jeweils einen Halbjahreswert für eine Person dar. Der Ansatz eines Pauschbetrags für Kinder bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Werts anzusetzen. In den Pauschbeträgen sind Tabakwaren nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).

Die Pauschbeträge berücksichtigen das allgemein übliche Warensortiment in dem in der Liste aufgeführten Gewerbezweig.

In den Fällen, in denen es sich um gemischte Betriebe handelt (Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist der jeweils höhere Pauschbetrag der in der Liste aufgeführten Gewerbeklassen anzusetzen.

15. Anhang 2: Vorsteuer-Vergütungsverfahren für im In- und Ausland ansässige Unternehmer

a) Vorbemerkung

2588 Ausl. Unternehmer, die im Inland für Zwecke ihres Unternehmens Gegenstände erwerben oder Dienstleistungen in Anspruch nehmen, selbst aber keine Umsätze ausführen, haben Anspruch auf Erstattung der ihnen in Rechnung gestellten Umsatzsteuer (Art. 171 MwStSystRL). In Deutschland ist die Vergütung der abziehbaren Vorsteuerbeträge (§ 15 UStG) in einem besonderen Verfahren **(Vorsteuer-Vergütungsverfahren)** geregelt (§ 18 Abs. 9 UStG, §§ 59 bis 61a UStDV). Dieses Verfahren gilt grundsätzlich sowohl gegenüber Unternehmern aus anderen EU-Mitgliedstaaten als auch gegenüber Unternehmern aus Drittstaaten. Die zentralen Erstattungsbehörden im Vorsteuer-Vergütungsverfahren sind unter www.bzst.bund.de ersichtlich (vgl. jedoch → Rz. 2592 ff.).[2)]

1) Vgl. BMF v. 15.6.2021, IV A 8 – S 1547/19/10001: 002, BStBl I 2021, 811.
2) https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Umsatzsteuer/Vorsteuerverguetung/InlaendischeUnternehmer/inlaendischeunternehmer_node.html#js-toc-entry8.

§§ 18 Abs. 9 und 18g UStG sowie §§ 59, 61, 61a und 74a UStDV regeln das Vorsteuer-Vergütungsverfahren für in- und ausl. Unternehmer. Das Vorsteuer-Vergütungsverfahren kommt in Deutschland nur für Unternehmer in Betracht, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet oder im Drittlandsgebiet, d.h. im Ausland ansässig sind. **2589**

Praxishinweis:
Wenn die durch die Rechtsverordnung nach § 18 Abs. 9 Satz 1 und 2 UStG geregelten Voraussetzungen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens erfüllt sind und der im Ausland ansässige Unternehmer ausschließlich Steuer nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 14c Abs. 1 UStG (unrichtiger Steuerausweis) oder § 13a Abs. 1 Nr. 4 UStG (unberechtigter Steuerausweis) schuldet, kann die Vergütung der Vorsteuerbeträge nur in dem Vorsteuer-Vergütungsverfahren durchgeführt werden (§ 18 Abs. 9 Satz 3 UStG).

Praxishinweis:
Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde § 18 Abs. 9 Satz 7 UStG mit Wirkung zum **1.7.2021** neu gefasst und Satz 8 eingefügt, sowie in § 59 Satz 1 UStG die Nr. 4 und 5 mit Wirkung zum **1.7.2021** durch die Nrn. 4 bis 6 ersetzt.[1)]

Danach gelten die Ausschlüsse der Vorsteuer-Vergütung nach § 18 Abs. 9 Satz 5 und 6 UStG auch nicht für Unternehmer, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, soweit sie im Besteuerungszeitraum (§ 16 Abs. 1 Satz 2 UStG) **nach dem 30.6.2021** als Steuerschuldner Lieferungen nach § 3 Abs. 3a Satz 1 UStG innerhalb eines Mitgliedstaates, Fernverkäufe nach § 3 Abs. 3a Satz 2 UStG, innergemeinschaftliche Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG, Fernverkäufe nach § 3c Abs. 2 oder 3 UStG oder sonstige Leistungen an Empfänger nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG im Gemeinschaftsgebiet erbracht und für diese Umsätze von den §§ 18i, 18j oder 18k UStG Gebrauch gemacht haben; Voraussetzung ist, dass die Vorsteuerbeträge mit Lieferungen nach § 3 Abs. 3a Satz 1 UStG innerhalb eines Mitgliedstaates, Fernverkäufen nach § 3 Abs. 3a Satz 2 UStG, innergemeinschaftlichen Fernverkäufen nach § 3c Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG, Fernverkäufen nach § 3c Abs. 2 oder 3 UStG oder sonstigen Leistungen an Empfänger nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG im Zusammenhang stehen.

§ 59 Satz 2 UStDV definiert den im Ausland ansässigen Unternehmer für das Vorsteuer-Vergütungsverfahren. Danach ist ein im Ausland ansässiger Unternehmer i.S.d. § 59 Satz 1 UStDV ein Unternehmer, der im Inland, auf der Insel Helgoland und in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete weder einen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthalt, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung noch eine Betriebsstätte hat; dies gilt auch, wenn der Unternehmer ausschließlich einen Wohnsitz oder einen gewöhnlichen Aufenthaltsort im Inland, aber seinen Sitz, den Ort der Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte im Ausland hat. Maßgebend für die Ansässigkeit ist der jeweilige Vergütungszeitraum i.S.d. § 60 UStDV, für den der Unternehmer eine Vergütung beantragt (§ 59 Satz 3 UStDV). Ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist auch ein Unternehmer, der

– ausschließlich einen Wohnsitz oder seinen gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hat,

– ausschließlich eine Betriebsstätte im Inland hat, von der aus keine Umsätze ausgeführt werden,

aber im Ausland seinen Sitz, seine Geschäftsleistung oder eine Betriebsstätte hat, von der aus Umsätze ausgeführt werden. Maßgebend für die Ansässigkeit ist der jeweilige Vergütungszeitraum i.S.d. § 60 UStDV, für den der Unternehmer eine Vergütung beantragt (§ 59 Satz 3 UStDV).

Ein Unternehmer ist bereits dann im Inland ansässig, wenn er eine inländische Betriebsstätte hat und von dieser im Inland steuerbare Umsätze ausführt;[2)] die Absicht, von dort Umsätze auszuführen, ist nicht ausreichend.[3)]

Sind die Voraussetzungen für die Anwendung des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens nach § 59 UStDV nicht erfüllt, können Vorsteuerbeträge nur im allgemeinen Besteuerungsverfahren nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG berücksichtigt werden (vgl. Abschn. 18.11 Abs. 1 UStAE).

Nicht vergütet werden Vorsteuerbeträge, die in Rechnungen über Ausfuhrlieferungen oder innergemeinschaftliche Lieferungen gesondert ausgewiesen werden, wenn feststeht, dass die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 bis 3a UStG bzw. § 6a Abs. 1 und 2 UStG vorliegen oder vorliegen können. In diesen Fällen handelt es sich für die Beurteilung des Vergütungsanspruchs im Vorsteuer-Vergütungsverfahren um eine unrichtig ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG, die vom Leistungsempfänger nicht als Vorsteuer abgezogen (vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 und Satz 6 sowie Abschn. 15.2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStAE) und die demnach im Vorsteuer-Vergütungsverfahren nicht vergütet werden kann. Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Lieferung des leistenden Unternehmers bleibt unberührt. Weitere Einzelheiten zu den vom Vorsteuer-Vergütungsverfahren ausgeschlossenen Vorsteuerbeträgen vgl. Abschn. 18.11 UStAE.

b) Vorsteuervergütung an im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer

aa) Vergütungsberechtigter Unternehmer

Das Vorsteuer-Vergütungsverfahren kommt nur für Unternehmer in Betracht, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig sind (§ 59 Satz 2 UStDV). Im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer können die Vergütung nur erhalten, wenn sie **2590**

– im Inland entweder überhaupt keine Umsätze oder

– nur steuerfreie Umsätze i.S.d. § 4 Nr. 3 UStG (grenzüberschreitende Beförderungsleistungen) oder

– nur Umsätze ausgeführt haben,

– für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (§ 13b UStG) oder

1) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
2) Vgl. EuGH v. 25.10.2012, C-318/11 und C-319/11, HFR 2012, 1306.
3) Vgl. BFH v. 5.6.2014, V R 50/13, BStBl II 2014, 813; vgl. auch Abschn. 18.10 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

- die der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 und § 18 Abs. 5 UStG) unterlegen haben oder
- nur innergemeinschaftliche Erwerbe und daran anschließende Lieferungen (§ 25b Abs. 2 UStG) ausgeführt haben oder
- Umsätze i.S.d § 3a Abs. 5 UStG, wenn der leistende Unternehmer von dem Wahlrecht der Erfassung in nur einem EU-Mitgliedstaat Gebrauch gemacht hat;
- Umsätze i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG erbracht hat und von dem Wahlrecht nach § 18 Abs. 4e UStG Gebrauch gemacht hat.

Im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die im Inland ausschließlich Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder Dienstleistungen auf elektronischem Weg an im Inland ansässige Nichtunternehmer erbringen und von dem Wahlrecht der Erfüllung der umsatzsteuerlichen Verpflichtung in Deutschland in dem Mitgliedstaat, in dem sie ihren Sitz haben, Gebrauch machen, können Vorsteuerbeträge grundsätzlich nur im Rahmen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens geltend machen. § 59 Satz 1 Nr. 5 UStDV regelt deshalb, dass das Vorsteuer-Vergütungsverfahren auch dann Anwendung findet, wenn die vorgenannten Unternehmer im Inland ausschließlich Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen oder Dienstleistungen auf elektronischem Weg an im Inland ansässige Nichtunternehmer erbringen. Erbringen diese Unternehmer im Inland noch andere Umsätze als Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und/oder auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen an Nichtunternehmer mit Sitz im Inland, sind sowohl die Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit den Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und/oder auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen als auch die mit den anderen Umsätzen zusammenhängenden Vorsteuerbeträge im Wege des allgemeinen Besteuerungsverfahrens geltend zu machen.

Beispiel 1:

Ein in Italien ansässiger Beförderungsunternehmer hat im Inland in den Monaten Januar bis April 2021 nur steuerfreie Beförderungen i.S.d. § 4 Nr. 3 UStG ausgeführt. In denselben Monaten ist ihm für empfangene Leistungen, z.B. für Autoreparaturen, Umsatzsteuer i.H.v. insg. 1 500 € in Rechnung gestellt worden.

Die Vergütung der abziehbaren Vorsteuerbeträge ist im Vorsteuer-Vergütungsverfahren durchzuführen (§ 59 Satz 1 Nr. 1 UStDV).

Beispiel 2:

Der in Polen ansässige Unternehmer P erbringt im Januar 2021 im Inland ausschließlich steuerpflichtige Werkleistungen an den Unternehmer U. Zur Ausführung der Werkleistungen sind P im Inland für empfangene Leistungen, z.B. Materialeinkauf, Umsatzsteuer i.H.v. insg. 1 000 € in Rechnung gestellt worden.

Steuerschuldner für die Leistungen des P ist U (§ 13b Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Vergütung der abziehbaren Vorsteuerbeträge des P ist im Vorsteuer-Vergütungsverfahren durchzuführen (§ 59 Satz 1 Nr. 2 UStDV).

Beispiel 3:

Der in Spanien ansässige Unternehmer S führt an dem im Inland belegenen Einfamilienhaus einer Privatperson Schreinerarbeiten (Werklieferungen) durch. Zur Ausführung der Werkleistungen ist S im Inland für empfangene Leistungen, z.B. Materialeinkauf, Umsatzsteuer i.H.v. 1 000 € in Rechnung gestellt worden.

Auf die Umsätze des S findet § 13b UStG keine Anwendung, da der Leistungsempfänger als Privatperson nicht Steuerschuldner wird (§ 13b Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Vorsteuerbeträge des S können daher nicht im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vergütet werden. Das allgemeine Besteuerungsverfahren ist durchzuführen.

bb) Vergütungszeitraum und Mindestbeträge

2591 Der Vergütungszeitraum muss mindestens drei aufeinander folgende Kalendermonate in einem Kalenderjahr umfassen. Es müssen nicht in jedem Kalendermonat Vorsteuerbeträge angefallen sein. Hat der Unternehmer einen Vergütungszeitraum von mindestens drei Monaten gewählt, kann er daneben noch einen Vergütungsantrag für das Kalenderjahr stellen. In den Vergütungsantrag für die vorgenannten Vergütungszeiträume können auch abziehbare Vorsteuerbeträge aufgenommen werden, die in vorangegangene Vergütungszeiträume des betreffenden Jahres fallen. Hat der Unternehmer einen Vergütungsantrag für das Kalenderjahr oder für den letzten Zeitraum des Kalenderjahres gestellt, kann er für das betreffende Jahr einmalig einen weiteren Vergütungsantrag stellen, in welchem ausschließlich abziehbare Vorsteuerbeträge aufgenommen werden dürfen, die in den Vergütungsanträgen für die Zeiträume nach § 60 Sätze 1 und 2 UStDV nicht enthalten sind; § 61 Abs. 3 Satz 3 und § 61a Abs. 3 Satz 3 gelten entsprechend (§ 60 UStDV).[1)]

Die beantragte Vergütung muss mindestens 400 € betragen. Das gilt nicht, wenn der Vergütungszeitraum das Kalenderjahr oder der letzte Zeitraum des Kalenderjahrs ist. Für diese Vergütungszeiträume gilt ein Mindestbetrag von 50 € (§ 61 Abs. 3 UStDV).

1) Durch die Vierte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen v. 12.7.2017, BGBl. I 2017, 2360 = BStBl I 2017, 892, wurden in § 60 UStDV mit Wirkung v. 20.7.2017 (Tag nach der Verkündung) die Sätze 3 und 4 neu gefasst.

cc) Antragstellung

Der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer kann über die zuständige Stelle seines Ansässigkeitsstaats beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) den Antrag auf Vergütung von Vorsteuerbeträgen stellen. Der Antrag ist **ausschließlich** nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung über das in dem Ansässigkeitsstaat eingerichtete elektronische Portal dem BZSt zu übermitteln (§ 61 Abs. 1 UStDV). **2592**

Der Vergütungsantrag gilt nur dann als vorgelegt, wenn der Unternehmer **2593**

- alle Angaben gemacht hat, die in den Art. 8 und 9 Abs. 1 der Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12.2.2008 zur Regelung der Erstattung der Mehrwertsteuer gem. der Richtlinie 2006/112/EG[1] an nicht im Mitgliedstaat der Erstattung, sondern in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Stpfl., die durch die Richtlinie 2010/66/EU[2] geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung gefordert werden, sowie
- eine Beschreibung seiner Geschäftstätigkeit anhand harmonisierter Codes vorgenommen hat, die gem. Art. 34a Abs. 3 Unterabs. 2 der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 des Rates vom 7.10.2003 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer und zur Aufhebung der Verordnung (EWG) Nr. 218/92[3], die zuletzt durch die Verordnung (EU) Nr. 904/2010[4] geändert worden ist, in der jeweils geltenden Fassung bestimmt werden.

Eine unmittelbare Übermittlung des Vergütungsantrags an das BZSt ist nicht möglich. Eine schriftliche Bescheinigung des Ansässigkeitsstaats zur Bestätigung der Unternehmereigenschaft ist bei der Antragstellung nicht mehr erforderlich.

Der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer hat die Vergütung selbst zu berechnen. Dem Vergütungsantrag sind auf elektronischem Weg die Rechnungen und Einfuhrbelege als eingescannte Originale vollständig beizufügen, wenn das Entgelt für den Umsatz oder die Einfuhr mindestens 1 000 €, bei Rechnungen über den Bezug von Kraftstoffen mindestens 250 € beträgt (§ 61 Abs. 2 Satz 2 und 3 UStDV).

Bei begründeten Zweifeln an dem Recht auf Vorsteuerabzug in der beantragten Höhe kann das BZSt verlangen, dass die Vorsteuerbeträge – unabhängig von der Rechnungshöhe – durch Vorlage von Originalrechnungen und Originaleinfuhrbelegen nachgewiesen werden (§ 61 Abs. 2 Satz 4 UStDV).

Bewirkt der Antragsteller Umsätze, die zum Teil den Vorsteuerabzug ausschließen, wird die Vorsteuer höchstens in der Höhe vergütet, in der der Antragsteller in seinem Ansässigkeitsstaat bei Anwendung des Pro-rata-Satzes zum Vorsteuerabzug berechtigt wäre.

Beispiel:

Eine Bank B aus Belgien erzielt steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze in Belgien. Der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs für B in Belgien beträgt 40 %. B stellt einen Vergütungsantrag in Deutschland, der auf Eingangsleistungen beruht, die B in Deutschland für Zwecke eines steuerpflichtigen Umsatzes in Belgien bezogen hat.

B kann nur eine Vorsteuervergütung von 40 % der Umsatzsteuer erhalten, die ihr in Rechnung gestellt worden ist.

dd) Ausschlussfrist

Die Vergütung der Vorsteuerbeträge ist binnen neun Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist, zu beantragen (§ 61 Abs. 2 Satz 1 UStDV). Hierbei handelt es sich um eine Ausschlussfrist, bei deren Versäumung unter den Voraussetzungen des § 110 AO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden kann. **2594**

ee) Bescheiderteilung

Das BZSt hat den Vergütungsantrag des im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers grundsätzlich innerhalb von vier Monaten und zehn Tagen nach Eingang aller erforderlichen Unterlagen abschließend zu bearbeiten und den Vergütungsbetrag auszuzahlen. Die Bearbeitungszeit verlängert sich bei Anforderung weiterer Informationen zum Vergütungsantrag durch das BZSt auf längstens acht Monate. **2595**

Diese Fristen gelten auch bei Vergütungsanträgen von Unternehmern, die auf den Kanarischen Inseln, in Ceuta oder in Melilla ansässig sind. Der Bescheid über die Vergütung von Vorsteuerbeträgen wird dem Antragsteller in elektronischer Form übermittelt. Eine qualifizierte Signatur nach dem Signaturgesetz ist dabei nicht erforderlich. Die Erteilung und Bekanntgabe des Bescheids erfolgen regelmäßig durch eine Übermittlung per E-Mail.

Der Bescheid über die Vergütung von Vorsteuerbeträgen ist nach § 61 Abs. 4 UStG durch Bereitstellung zum Datenabruf nach § 122a i.V.m. § 87a Abs. 8 AO bekannt zu geben. Hat der Empfänger des Bescheids der Bekanntgabe durch Bereitstellung zum Datenabruf nicht zugestimmt, ist der Bescheid in Papierform zu versenden.

1) ABl.EU L 44 v. 20.2.2008, 23.
2) ABl.EU L 275 v. 20.10.2010, 1.
3) ABl.EU L 264 v. 15.10.2003, 1.
4) ABl.EU L 268 v. 12.10.2010, 1.

ff) Verzinsung

2596 Der zu vergütende Betrag wird verzinst (§ 61 Abs. 5 UStDV). Der Zinslauf beginnt grundsätzlich mit Ablauf von vier Monaten und zehn Werktagen nach Eingang des Vergütungsantrags beim BZSt. Übermittelt der Antragsteller eingescannte Originale der Rechnung oder Einfuhrbelege nicht zusammen mit dem Vergütungsantrag, sondern erst zu einem späteren Zeitpunkt, beginnt der Zinslauf erst mit Ablauf von vier Monaten und zehn Tagen nach Eingang der eingescannten Originale beim BZSt. Hat das BZSt zusätzliche oder weitere zusätzliche Informationen angefordert, beginnt der Zinslauf erst mit Ablauf von zehn Werktagen nach Ablauf der Fristen in Art. 21 Richtlinie 2008/9/EG (§ 61 Abs. 5 Satz 4 UStDV).

Beispiel:

Fordert das BZSt zusätzliche Informationen an, teilt es dem Antragsteller innerhalb von zwei Monaten nach Eingang der angeforderten Informationen oder – falls der Antragsteller nicht geantwortet hat – binnen drei Monaten nach Eingang der zusätzlichen Informationsanforderung beim Antragsteller mit, ob es die Vergütung gewährt oder den Vergütungsantrag abweist. Der Zeitraum, der dem BZSt für die Entscheidung über eine vollständige oder teilweise Vergütung ab Eingang des Antrags zur Verfügung steht, beträgt auf jeden Fall mindestens sechs Monate.

Der Zinslauf endet mit erfolgter Zahlung des zu vergütenden Betrags. Die Zahlung gilt als erfolgt mit dem Tag der Fälligkeit, es sei denn, der Antragsteller weist nach, dass er den zu vergütenden Betrag später erhalten hat.

Wird die Festsetzung oder Anmeldung der Vorsteuervergütung geändert, wird auch die Zinsfestsetzung geändert. Für die Höhe und Berechnung der Zinsen gilt § 238 AO. Auf die Festsetzung der Zinsen ist § 239 AO entsprechend anzuwenden. Wenn der Antragsteller seiner Mitwirkungspflicht nicht innerhalb einer Frist von einem Monat nach Zugang einer entsprechenden Aufforderung des BZSt nachkommt, hat er keinen Anspruch auf Verzinsung. Der Antragsteller kann den Vergütungsanspruch an einen Dritten abtreten. Bei der Festsetzung von Prozesszinsen nach § 236 AO sind Zinsen anzurechnen, die für denselben Zeitraum nach § 61 Abs. 5 Satz 1 bis 5 UStDV festgesetzt wurden.

gg) Von der Vorsteuervergütung ausgeschlossene Vorsteuerbeträge

2597 Nicht unter das Vergütungsverfahren fallen z.B. Vorsteuerbeträge, die anderen Umsätze als z.B. steuerfreien Umsätzen i.S.d. § 4 Nr. 3 UStG zuzurechnen sind, wenn diese Umsätze nach dem allgemeinen Besteuerungsverfahren besteuert werden.

Beispiel 1:

Einem niederländischen Unternehmer ist von April bis Juni 2021 Umsatzsteuer für die Einfuhr oder den Kauf von Gegenständen und für die Inanspruchnahme sonstiger Leistungen berechnet worden. Diese Umsatzsteuer (Vorsteuer) steht im Zusammenhang mit einer Lieferung, die der Unternehmer im November ausführen wird.

Die Vorsteuer kann nicht vergütet werden.

Vorsteuerbeträge, die mit Umsätzen im Ausland zusammenhängen, die – würden sie im Inland ausgeführt – den Vorsteuerabzug ausschließen, können ebenfalls nicht vergütet werden.

Beispiel 2:

Eine belgische Bank nimmt in Deutschland umsatzsteuerbelastete Dienstleistungen in Anspruch, die mit einer steuerfreien Darlehensgewährung in Belgien zusammenhängen.

Die Vorsteuern auf die Dienstleistungen können in Deutschland nicht vergütet werden.

Reiseveranstalter sind wegen der für sie durchzuführenden Margenbesteuerung nicht berechtigt, ihnen für Reiseleistungen in Rechnung gestellte deutsche Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen (§ 25 Abs. 4 UStG). Insoweit entfällt deshalb ein etwaiges Vorsteuer-Vergütungsverfahren.

Allgemein vom Vergütungsverfahren ausgeschlossen sind die Aufwendungen, für die auch für im Inland ansässige Unternehmer der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, z.B. Repräsentationsaufwendungen nach § 15 Abs. 1a UStG.

hh) Erstellen des Vergütungsantrags

2598 Vergütungsanträge von im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern können nur im jeweiligen Ansässigkeitsstaat des Unternehmers eingereicht werden. In sog. Preferences regeln die Mitgliedstaaten bestimmte nationale Besonderheiten im Antragsverfahren. Für Deutschland gilt dabei Folgendes:

Verwendung Subcodes erforderlich?	Rechnungskopien erforderlich?	NACE-Codes erforderlich?	Akzeptierte Sprachen?	Einschränkungen beim Vergütungszeitraum?	Vertretung bei Antragstellung durch Dritte möglich?	Zahlung Vergütungsbetrag an Dritte möglich?
nein	bei Überschreiten der Grenzwerte 1 000 € und 250 €	ja	1 DE 2 EN	nein	ja, nach Vollmacht	ja, wenn Daten durch Antragsteller geliefert

Bescheide für Anträge, die in den jeweiligen anderen EU-Mitgliedstaat eingereicht werden, werden ebenso wie die Eingangsbestätigung nach Art. 19 Richtlinie 2008/9/EG ausschließlich elektronisch als PDF-Datei an die im Antrag als Adresse zur elektronischen Kommunikation angegebenen E-Mail-Adresse des Antragstellers übermittelt (vgl. auch § 61 Abs. 4 UStDV).

c) Vorsteuervergütung an im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer

2599 Unternehmer, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind (Drittlandsunternehmer), können Vorsteuervergütungen nur erhalten, wenn in dem Staat, in dem der Unternehmer seinen Sitz hat, keine Umsatzsteuer oder ähnliche Steuer erhoben wird. Erhebt dieser Staat eine Umsatzsteuer, kann dem Drittlandsunternehmer in Deutschland die deutsche Umsatzsteuer nur erstattet werden, wenn der Drittstaat seine Umsatzsteuer gegenüber deutschen Unternehmen vergütet (§ 18 Abs. 9 Satz 4 UStG).

Die Vorsteuervergütung an Drittlandsunternehmer ist gänzlich ausgeschlossen, soweit die Vorsteuerbeträge auf den Bezug von Kraftstoffen entfallen (§ 18 Abs. 9 Satz 5 UStG).

Die Vorsteuervergütung an Drittlandsunternehmer ist von einer Mindesthöhe abhängig. Der Vergütungsbetrag muss mindestens 1 000 € betragen. Ist der Vergütungszeitraum das Kalenderjahr oder der letzte Zeitraum des Kalenderjahrs, gilt stattdessen ein Betrag von 500 € (§ 61a Abs. 3 UStDV).

Verzeichnisse der Drittstaaten, zu denen die Gegenseitigkeit i.S.d. § 18 Abs. 9 Satz 5 UStG besteht, und der Drittstaaten, zu denen die Gegenseitigkeit nicht gegeben ist, werden vom BMF herausgegeben.[1)]

Trotz fehlender Gegenseitigkeit kann das Vergütungsverfahren durchgeführt werden, wenn der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer

- nur Umsätze ausgeführt hat, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (§ 13b UStG) oder die der Beförderungseinzelbesteuerung (§§ 16 Abs. 5 und 18 Abs. 5 UStG) unterlegen haben,
- im Inland nur innergemeinschaftliche Erwerbe und daran anschließende Lieferungen (§ 25b Abs. 2 UStG) ausgeführt hat oder
- im Inland als Steuerschuldner nur Umsätze i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG erbracht hat und von dem Wahlrecht nach § 18 Abs. 4c UStG Gebrauch gemacht hat oder in einem anderen Mitgliedstaat erklärt sowie die darauf entfallende Steuer entrichtet hat oder
- im Inland als Steuerschuldner nur Umsätze i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG erbracht hat und von dem Wahlrecht nach § 18 Abs. 4e UStG Gebrauch gemacht hat.

Für die Vergütung der Vorsteuerbeträge im Vorsteuer-Vergütungsverfahren ist ausschließlich das BZSt zuständig.

Nach § 61a Abs. 1 UStDV hat der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer den Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an das BZSt zu übermitteln. Informationen zur elektronischen Übermittlung sind auf den Internetseiten des BZSt[2)] abrufbar. Auf Antrag kann das BZSt zur Vermeidung von unbilligen Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten. In diesem Fall hat der im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer die Vergütung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim BZSt zu beantragen und den Vergütungsantrag eigenhändig zu unterschreiben.[3)]

In dem Antrag sind die Vorsteuerbeträge, deren Vergütung beantragt wird, im Einzelnen aufzuführen (Einzelaufstellung). Es ist nicht erforderlich darzulegen, zu welcher konkreten unternehmerischen Tätigkeit die erworbenen Gegenstände oder empfangenen sonstigen Leistungen verwendet worden sind. Pauschale Erklärungen, die die Art der unternehmerischen Tätigkeit erkennen lassen, reichen aus (z.B. grenzüberschreitende Güterbeförderungen im Monat Juni; vgl. Abschn. 18.14 Abs. 2a UStAE).

Die Vergütung ist binnen sechs Monaten nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist, zu beantragen (§ 61a Abs. 2 Satz 1 UStDV). Es handelt sich hierbei um eine Ausschlussfrist, bei deren Versäumung unter den Voraussetzungen des § 110 AO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden kann.

2600 Zur Arbeitsvereinfachung wird für die Einzelaufstellung das folgende Verfahren zugelassen:

- Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag 150 € nicht übersteigt und bei denen das Entgelt und die Umsatzsteuer in einer Summe angegeben sind (§ 33 UStDV), kann der Drittlandsunternehmer die Rechnungen getrennt nach Kostenarten mit laufenden Nummern versehen und sie mit diesen Nummern, den Nummern der Rechnung und mit den Bruttorechnungsbeträgen in gesonderten Aufstellungen zusammenfassen. Die in den Aufstellungen zusammengefassten Bruttorechnungsbeträge sind aufzurechnen. Aus dem jeweiligen Endbetrag ist die darin enthaltene Umsatzsteuer herauszurechnen und in den Antrag zu übernehmen. Hierbei ist auf die gesonderte Aufstellung hinzuweisen. Bei verschiedenen Steuersätzen sind die gesonderten Aufstellungen getrennt für jeden Steuersatz zu erstellen;
- bei Fahrausweisen, in denen das Entgelt und der Steuerbetrag in einer Summe angegeben sind (§ 34 UStDV), gilt das Verfahren für Kleinbetragsrechnungen entsprechend;

1) Zuletzt mit BMF v. 15.3.2021, III C 3 – S 7359/19/10005 :001, BStBl I 2021, 381.
2) Internetseite des BZSt: www.bzst.bund.de.
3) Vgl. § 61a Abs. 1 Satz 3 UStDV und BFH v. 8.8.2013, V R 3/11, BStBl II 2014, 46.

– bei Einfuhrumsatzsteuerbelegen kann der Drittlandsunternehmer 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. Die Steuerbeträge sind aufzurechnen und in den Antrag zu übernehmen. Hierbei ist auf die gesonderte Aufstellung hinzuweisen;

– die gesonderten Aufstellungen sind dem Vergütungsantrag beizufügen.

Der Unternehmer hat die Vergütung selbst zu berechnen (§ 61 Abs. 2 Satz 2 UStDV). Dem Vergütungsantrag sind die Rechnungen und Einfuhrbelege im Original beizufügen (§ 61a Abs. 2 Satz 3 UStDV). Sie können allenfalls bis zum Ende der Antragsfrist nachgereicht werden. Kann ein Unternehmer in Einzelfällen den erforderlichen Nachweis der Vorsteuerbeträge nicht durch Vorlage von Originalbelegen erbringen, werden Zweitschriften nur anerkannt, wenn der Unternehmer den Verlust der Originalbelege nicht zu vertreten hat, der dem Vergütungsantrag zu Grunde liegende Vorgang stattgefunden hat und keine Gefahr besteht, dass weitere Vergütungsanträge gestellt werden.

Die Unternehmerbescheinigung nach § 61a Abs. 4 UStDV ist nach dem Muster USt 1 TN zu führen. Die Bescheinigung muss den Vergütungszeitraum abdecken. Für Vergütungsanträge, die später als ein Jahr nach dem Ausstellungsdatum der Bescheinigung gestellt werden, ist eine neue Bescheinigung vorzulegen (§ 61a Abs. 4 UStDV).

Der Unternehmer kann den Vergütungsanspruch abtreten (§ 46 Abs. 2 und 3 AO). Der zu vergütende Betrag ist nach § 233a AO zu verzinsen.

d) Vorsteuervergütung an im Inland ansässige Unternehmer

aa) Allgemeine Grundsätze

2601 Da das Vorsteuer-Vergütungsverfahren durch die EU-rechtlichen Regelungen weitestgehend harmonisiert ist, sind zumindest die formellen Voraussetzungen des Vergütungsverfahrens in anderen Mitgliedstaaten denen des deutschen Verfahrens ähnlich. Ein wesentlicher Unterschied besteht jedoch darin, dass bestimmte Arten von Vorsteuern nicht in allen Mitgliedstaaten gleichermaßen geltend gemacht werden können. Das liegt daran, dass die meisten Mitgliedstaaten weitergehende Vorsteuerausschlüsse kennen, insb. im Bereich der Repräsentationsaufwendungen, der Reisekosten und vergleichbaren Aufwendungen oder bei Pkw-Kosten, die das deutsche Umsatzsteuerrecht in dieser Form nicht kennt (vgl. Präferenzliste der EU-Mitgliedstaaten unter www.bzst.bund.de[1]).

Beratungshinweis:
Vorsteuerbeträge, die ausl. Unternehmer in Deutschland geltend machen können, können nach dem Recht anderer Mitgliedstaaten vom Vergütungsverfahren – damit auch im allgemeinen Besteuerungsverfahren – ausgeschlossen sein.

bb) Anträge auf Vorsteuervergütung

2602 Ein in Deutschland ansässiger Unternehmer, dem in einem anderen EU-Mitgliedstaat von einem Unternehmer Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden ist, kann bei der zuständigen Behörde dieses Mitgliedstaats einen Antrag auf Vergütung dieser Steuer stellen. Beantragt der Unternehmer die Vergütung für mehrere EU-Mitgliedstaaten, ist für jeden EU-Mitgliedstaat ein gesonderter Antrag zu stellen.

Der Antrag ist bis zum 30. September des auf das Jahr der Inrechnungstellung folgenden Kalenderjahrs zu stellen.

Der Vergütungsbetrag muss mindestens 50 € betragen. Der Unternehmer kann auch einen Antrag für einen Zeitraum von mindestens drei Monaten stellen, wenn der Vergütungsbetrag mindestens 400 € beträgt. Der Antrag ist – für jeden EU-Mitgliedstaat gesondert – auf elektronischem Weg über ein inl. Portal[2] beim BZSt einzureichen. Hierzu wird eine Maske mit Pflichtfeldern verwendet, die vom Antragsteller auszufüllen sind. Der Antragsteller muss, soweit dies der Erstattungsmitgliedstaat vorsieht, authentifiziert sein.

Der Vergütungsantrag muss folgende **Angaben** enthalten:

– den Erstattungsmitgliedstaat,

– Name und vollständige Anschrift des Antragstellers,

– eine Adresse für die elektronische Kommunikation,

– eine Beschreibung der Geschäftstätigkeit des Antragstellers, für die die Gegenstände bzw. Dienstleistungen erworben wurden, auf die sich der Antrag bezieht,

– eine Erklärung des Antragstellers, dass er während des Vergütungszeitraums im Vergütungsmitgliedstaat keine Lieferungen von Gegenständen bewirkt und Dienstleistungen erbracht hat, mit Ausnahme bestimmter steuerfreier Beförderungsleistungen (vgl. § 4 Nr. 3 UStG), von Umsätzen, für die ausschließlich der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, innergemeinschaftliche Erwerbe und daran anschließende Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG, oder von Umsätzen i.S.d. § 3a Abs. 3a UStG, wenn der leistende Unternehmer für diese Umsätze die Steuer schuldet und diese nur in einem anderen Mitgliedstaat erklärt sowie die darauf entfallende Steuer entrichtet hat;

1) https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Umsatzsteuer/Vorsteuerverguetung/InlaendischeUnternehmer/inlaendischeunternehmer_node.html#js-toc-entry8.
2) Dies sind: www.elster.de oder www.bzst.bund.de.

– die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer oder Steuerregistriernummer des Antragstellers,
– seine Bankverbindung (inkl. IBAN und BIC).

Neben diesen Angaben sind in dem Vergütungsantrag für jeden Mitgliedstaat der Vergütung und für jede Rechnung oder jedes Einfuhrdokument folgende Angaben zu machen:

– Name und vollständige Anschrift des Lieferers oder Dienstleistungserbringers,
– außer im Fall der Einfuhr die USt-IdNr. des Lieferers oder Dienstleistungserbringers oder die ihm vom Mitgliedstaat der Erstattung zugeteilte Steuerregisternummer,
– (außer im Fall der Einfuhr) die Präfix des Mitgliedstaats der Erstattung,
– Datum und Nummer der Rechnung oder des Einfuhrdokuments,
– Bemessungsgrundlage und Steuerbetrag in der Währung des Mitgliedstaats der Vergütung,
– (entsprechend Art. 5 Richtlinie 2008/9/EG berechneter) Betrag der abziehbaren Steuer in der Währung des Mitgliedstaats der Vergütung,
– ggf. einen (in bestimmten Branchen anzuwendenden) Pro-rata-Satz,
– Art der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen aufgeschlüsselt nach Kennziffern:
  1 Kraftstoff,
  2 Vermietung von Beförderungsmitteln,
  3 Ausgaben für Transportmittel (andere als unter Kennziffern 1 oder 2 beschriebene Gegenstände und Dienstleistungen),
  4 Maut und Straßenbenutzungsgebühren,
  5 Fahrtkosten wie Taxikosten, Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel,
  6 Beherbergung,
  7 Speisen, Getränke und Restaurantdienstleistungen,
  8 Eintrittsgelder für Messen und Ausstellungen,
  9 Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwand,
  10 sonstiges; hierbei ist die Art der gelieferten Gegenstände bzw. erbrachten Dienstleistungen anzugeben.

Beträgt die Bemessungsgrundlage in der Rechnung oder dem Einfuhrdokument mindestens 1 000 € (bei Rechnungen über Kraftstoff mindestens 250 €), hat der Antragsteller Kopien der Rechnung oder der Einfuhrdokumente dem Vergütungsantrag beizufügen, wenn der Vergütungsmitgliedstaat dies vorsieht. Hierfür reichen eingescannte Rechnungskopien aus. Die einzureichenden elektronischen Belege werden über eine entsprechende Upload-Funktion den jeweiligen Positionen zugeordnet.

Beratungshinweis:
Um einen Antrag über das BZStOnline-Portal stellen zu können, wird ein Software-Zertifikat benötigt. Dieses Software-Zertifikat kann entweder durch eine Registrierung über das ElsterOnline-Portal oder durch eine unmittelbare Registrierung beim BZStOnline-Portal erworben werden. Das BZSt empfiehlt die Registrierung über das ElsterOnline-Portal. Für Anträge mit mehr als 1 000 Anlagepositionen empfiehlt das BZSt die Nutzung der Massendatenschnittstelle (ELMA5-Schnittstelle) zur Übermittlung eines oder mehrerer Vergütungsanträge.

Unternehmer und Steuerberater, die bereits ElsterOnline-Zugangsdaten (Software-Zertifikat und PIN) besitzen, können diese zum Login beim BZStOnline-Portal nutzen. Wichtig ist, dass es sich um ein nicht persönliches ElsterOnline-Zertifikat (Organisationszertifikat) handelt.

Wenn der Unternehmer noch nicht im Besitz eines ElsterOnline-Zertifikats ist und eine inländische Umsatzsteuernummer besitzt, empfiehlt das BZSt, sich zunächst über das ElsterOnline-Portal mit der Registrierungsart ELSTERBasis zu registrieren. Aus technischen Gründen ist die Verwendung von hardwaregebundenen Signaturen (Sticks bzw. Signaturkarten) derzeit noch nicht möglich. Es soll das Software-Zertifikat verwendet werden.

cc) Verfahren beim BZSt

§ 18g UStG regelt die Abgabe von Vergütungsanträgen im Inland ansässiger Unternehmer auf elektronischem Weg an die zentrale Erstattungsbehörde in einem anderen EU-Mitgliedstaat. Die Anträge sind nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung dem BZSt zu übermitteln. Der Unternehmer hat den Antrag vollständig auszufüllen und die Vergütungssumme selbst zu berechnen. **2603**

Die über das BZStOnline-Portal eingereichten Anträge in Deutschland ansässiger Unternehmer werden vom BZSt als für das Vorsteuer-Vergütungsverfahren zuständige deutsche zentrale Behörde auf ihre Zulässigkeit vorgeprüft. Dabei muss das BZSt u.a. feststellen, ob

– die vom Antragsteller angegebene USt-IdNr. bzw. Steuernummer zutreffend und ihm zuzuordnen ist,
– der Antragsteller ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer ist (also beim zuständigen FA als Unternehmer geführt wird) und
– der Antrag alle sonstigen erforderlichen Angaben enthält.

Stellt das BZSt fest, dass der Antrag zulässig ist, leitet es diesen an den Erstattungsmitgliedstaat über eine elektronische Schnittstelle weiter. Mit der Weitergabe bestätigt das BZSt, dass die vom Antragsteller angegebene USt-IdNr. bzw. Steuernummer zutrifft und der Antragsteller ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer ist. Das BZSt hat dem Antragsteller eine elektronische Empfangsbestätigung über den Eingang (des zulässigen Antrags) zu übermitteln. Die Weiterleitung an den Erstattungsmitgliedstaat muss innerhalb von 15 Tagen nach Eingang des Antrags erfolgen.

Stellt das BZSt fest, dass die vom Antragsteller angegebene USt-IdNr. bzw. Steuernummer nicht zutreffend und/oder ihm nicht zuzuordnen ist und/oder der Antrag nicht alle sonstigen erforderlichen Informationen enthält, wird der Antrag zurückgewiesen und nicht an den Erstattungsmitgliedstaat weitergeleitet.

Stellt das BZSt fest, dass der Antragsteller kein Unternehmer ist, aber von der Kleinunternehmer-Regelung (§ 19 UStG) Gebrauch macht, aber hinsichtlich seiner Umsätze die Pauschalregelung des § 24 Abs. 1 UStG anwendet, oder Unternehmer ist, aber ausschließlich Umsätze bewirkt, die nach § 4 Nr. 8 bis 28 UStG steuerfrei sind, wird das BZSt den Antrag ebenfalls zunächst nicht an den Erstattungsmitgliedstaat weiterleiten. In diesem Fall wird das BZSt bei dem nach § 21 AO für die Umsatzbesteuerung des Antragstellers zuständigen FA nachfragen, ob eines der vorgenannten Merkmale tatsächlich erfüllt ist. Bestätigt das FA, dass eines der Merkmale erfüllt ist, weist das BZSt den Antrag zurück und übermittelt ihn nicht dem Erstattungsmitgliedstaat. Bestätigt das FA, dass der Antragsteller ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer ist, leitet das BZSt den Antrag an den Erstattungsmitgliedstaat weiter.

Die Zurückweisung des Antrags auf Vergütung von Vorsteuerbeträgen durch das BZSt erfolgt automationsunterstützt. Sie ist ein rechtsmittelfähiger Verwaltungsakt. Gegen die Zurückweisung kann der Antragsteller Einspruch einlegen. Über den Einspruch entscheidet das BZSt nach Feststellung des Sachverhalts durch das nach § 21 AO für die Umsatzbesteuerung des Antragstellers zuständige FA.

Unternehmern, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind und die für Zwecke der steuerlichen Erfassung im Ausland oder für die Vergütung von Vorsteuerbeträgen in einem Drittstaat eine Bestätigung ihrer Unternehmereigenschaft benötigen, stellt das zuständige FA auf Antrag eine Bescheinigung nach dem Muster USt 1 TN (vgl. Abschn. 18.14 Abs. 7 UStAE) aus. Das gilt auch für Organgesellschaften mit einem im Inland ansässigen Organträger sowie für Organgesellschaften und Zweigniederlassungen im Inland, die zum Unternehmen eines im Ausland ansässigen Unternehmers gehören. Der Antrag ist für alle im Inland gelegenen Unternehmensteile i.S.d. Abschn. 2.9 Abs. 3 bis 5 UStAE von dem Organträger bei dem für den Organkreis für Zwecke der Umsatzsteuer zuständigen FA zu stellen.[1)]

Die Bescheinigung darf für Zwecke der Vorlage im Verfahren zur Vergütung von Vorsteuerbeträgen in einem Drittstaat nur Unternehmern erteilt werden, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Sie darf 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.[2)]

Unternehmern, die die Vergütung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen Mitgliedstaat beantragen möchten, wird keine Bescheinigung erteilt. Die Bestätigung der Unternehmereigenschaft erfolgt in diesen Fällen durch das BZSt durch Weiterleitung des Vergütungsantrags an den Mitgliedstaat der Erstattung.[3)]

dd) Verfahren im Erstattungsstaat

2604 Der Erstattungsmitgliedstaat setzt den in Deutschland ansässigen Antragsteller auf elektronischem Weg unverzüglich vom Datum des Eingangs des Antrags bei sich in Kenntnis. Er teilt auch innerhalb von vier Monaten ab Eingang des Erstattungsantrags mit, ob die Erstattung gewährt oder abgewiesen wird.

Ist der Erstattungsmitgliedstaat der Auffassung, dass er nicht über alle relevanten Informationen für die Entscheidung über eine vollständige oder teilweise Erstattung verfügt, kann er beim Antragsteller (in Deutschland nur bei diesem, nicht bei der für ihn zuständigen Behörde) innerhalb des Vier-Monats-Zeitraums elektronisch zusätzliche Informationen anfordern.

Die angeforderten Informationen können die Einreichung des Originals oder eine Durchschrift der einschlägigen Rechnungen oder des Einfuhrdokuments umfassen, wenn der Erstattungsstaat begründete Zweifel am Bestehen einer bestimmten Forderung hat. In diesem Fall gelten die Schwellenwerte von 1 000 € oder 250 € für die Pflicht zur Vorlage von Rechnungskopien nicht.

Fordert der Erstattungsmitgliedstaat zusätzliche Informationen an, teilt er dem Antragsteller innerhalb von zwei Monaten ab Eingang der angeforderten Informationen mit, ob er die Erstattung gewährt oder den Erstattungsantrag abweist. Der Zeitraum, der für die Entscheidung über eine vollständige oder teilweise Erstattung ab Eingang des Antrags im Erstattungsstaat zur Verfügung steht, beträgt jedoch auf jeden Fall mindestens sechs Monate. Wenn der Erstattungsstaat weitere Informationen anfordert, teilt er dem Antragsteller innerhalb von acht Monaten ab Eingang des Erstattungsantrags bei sich die Entscheidung über eine vollständige oder teilweise Erstattung mit.

1) Vgl. Abschn. 18.16 Abs. 1 UStAE.
2) Vgl. Abschn. 18.16 Abs. 1 und 2 UStAE und BMF v. 2.6.2017, III C 3 – S 7359/10/10002, BStBl I 2017, 850.
3) Vgl. Abschn. 18g.1 Abs. 10 UStAE und Abschn. 18.16 Abs. 3 UStAE.

Wird eine Erstattung gewährt, wird der Betrag spätestens innerhalb von zehn Arbeitstagen nach Ablauf der o.g. Fristen erstattet. Hinsichtlich der Antragstellung gelten in den einzelnen übrigen EU-Mitgliedstaaten besondere Bedingungen (sog. Preferences). Die in anderen EU-Mitgliedstaaten geltenden Bedingungen ergeben sich aus der Präferenzliste der EU-Mitgliedstaaten unter www.bzst.bund.de.[1)]

ee) Verzinsung

Erfolgt die Vergütung erst nach Ablauf der Bearbeitungsfrist (grundsätzlich vier Monate, bei Nachfragen der Finanzbehörde bis zu acht Monaten) zuzüglich der Erstattungsfrist von zehn Tagen, ist der Vergütungsbetrag zu verzinsen. Die Zinshöhe richtet sich nach geltenden nationalen Bestimmungen des Erstattungsstaats. **2605**

Beispiel

Der deutsche Unternehmer U stellt am 10.9.2021 für Rechnungen, die im Jahr 2020 von französischen Unternehmern ausgestellt wurden, beim BZSt den Erstattungsantrag (Fristende für diesen Antrag ist der 30.9.2021). Ist der Antrag zulässig, hat das BZSt diesen bis zum 25.9.2021 an die französische Erstattungsbehörde weiterzuleiten und U eine Eingangsbestätigung (über den Eingang beim BZSt) zu übermitteln.

Die französische Behörde hat U unverzüglich eine Bestätigung über den Eingang des Antrags (z.B. 25.9.2021) zu übermitteln. Sie muss U grundsätzlich bis 24.1.2022 mitteilen, ob dem Antrag entsprochen wird. Fordert die französische Behörde weitere Unterlagen an, muss sie U bis spätestens 24.5.2022 die Entscheidung über eine vollständige oder teilweise Erstattung mitteilen. Kann eine Erstattung erfolgen, muss diese binnen zehn Tagen ab dem 24.5.2022 ausgezahlt werden. Nach diesem Zeitpunkt ist der Erstattungsbetrag zu verzinsen.

ff) Beschränkung der Vorsteuervergütung

Vorsteuern sind stets nur in dem EU-Mitgliedstaat erstattungsfähig, in dem sie angefallen sind. Maßgeblich sind dabei grundsätzlich die materiellen Vorschriften über den Vorsteuerabzug, die im Erstattungsmitgliedstaat gelten. Die Vorsteuervergütung ist in allen EU-Mitgliedstaaten beschränkt auf den Umfang, der für den Vorsteuerabzug nach dem jeweiligen nationalen Recht für die normale Umsatzsteuerveranlagung gilt. Vorsteuern auf bestimmte Kosten können nicht in allen Mitgliedstaaten gleichermaßen geltend gemacht werden. Die meisten Staaten kennen sog. Vorsteuerausschlüsse. Das betrifft insb. den Bereich der Repräsentationskosten sowie Reisekosten und Aufwendungen für Unterbringung und Verpflegung. Aber auch im Bereich der Kfz-Kosten bestehen zum Teil weitreichende Vorsteuerausschlüsse (vgl. im Einzelnen Präferenzliste der EU-Mitgliedstaaten). **2606**

Über die Höhe der Erstattung bestimmt nicht der Staat allein, in dem der Antrag gestellt wird.[2)] Ein Unternehmer, der in seinem Sitzstaat nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, hat grundsätzlich Anspruch auf Rückerstattung von Vorsteuern, die in einem anderen (Erstattungs-)Staat angefallen sind. Auch Unternehmer, die mit ihren Umsätzen im Sitzstaat steuerpflichtig sind und im Erstattungsstaat steuerbefreit, haben Anspruch auf partielle Rückerstattung der im Erstattungsmitgliedstaat angefallenen Vorsteuern.

Die Erstattung scheidet aus für in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge für Lieferungen (innergemeinschaftliche Lieferungen oder Ausfuhrlieferungen), die steuerfrei sind oder befreit werden können. Gleiches gilt für nach den Rechtsvorschriften des Erstattungsmitgliedstaats fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge. Damit scheidet – wie im normalen Besteuerungsverfahren – eine Erstattung aus für Steuern, die nur auf Grund eines unzutreffenden Steuerausweises, nicht aber auf Grund des Umsatzes geschuldet werden.

Beratungshinweis:

Um nicht Gefahr zu laufen, eventuell auf einer überhöht ausgewiesenen und bereits an den ausl. Vertragspartner gezahlten Umsatzsteuer „sitzen zu bleiben", sollte sich der Unternehmer immer davon überzeugen, dass die ihm in Rechnung gestellte Steuer dem Grunde und der Höhe nach zutreffend ist. Das gilt insb. für den Steuersatz.

Ein Unternehmer, der in seinem Sitzstaat gemischte (teils steuerpflichtige, teils steuerfreie) Umsätze bewirkt, hat grundsätzlich auch in einem solchen Fall Anspruch auf Erstattung von Vorsteuern eines anderen EU-Mitgliedstaats.[3)] Die Erstattung kann ihm nicht allein auf Grund dieser Tatsache verweigert werden, da der Unternehmer in seinem Sitzstaat ebenfalls zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Der Umfang des Erstattungsanspruchs wird wie folgt ermittelt:

Zunächst muss der Erstattungsstaat feststellen, wie hoch der Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs im Ansässigkeitsstaat des Antragstellers ist. Dieser Pro-rata-Satz bestimmt das Höchstmaß des Erstattungsanspruchs im Sitzstaat (der Unternehmer ist im Sitzstaat bei gemischten Umsätzen nur anteilig zum Vorsteuerabzug berechtigt).

In einem zweiten Berechnungsschritt muss der Erstattungsstaat prüfen, ob die im Sitzstaat steuerpflichtigen – zum Vorsteuerabzug berechtigenden – Umsätze auch im Erstattungsmitgliedstaat zum Vorsteuerabzug berechtigen würden, wenn sie dort bewirkt worden wären. Ist dies nicht der Fall, muss der Pro-rata-Satz des Sitzstaats entsprechend geändert werden. Dieser ggf. geänderte Pro-rata-Satz stellt das Höchstmaß der anteilig zu erstattenden Steuerbeträge im Erstattungsmitgliedstaat dar.

---

1) https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Umsatzsteuer/Vorsteuerverguetung/InlaendischeUnternehmer/inlaendischeunternehmer_node.html#js-toc-entry2.
2) Vgl. EuGH v. 13.7.2000, C-136/99, BFH/NV Beilage 2001, 112.
3) Vgl. EuGH v. 13.7.2000, C-136/99, BFH/NV Beilage 2001, 112.

In einem dritten Berechnungsschritt muss der Erstattungsmitgliedstaat ermitteln, welche Ausgaben, für die der Antragsteller die Vorsteuererstattung beantragt, im Erstattungsstaat überhaupt zum Vorsteuerabzug berechtigen. Nur auf die Summe dieser Ausgaben kann der – zuvor ermittelte – Pro-rata-Satz angewendet werden.

Beispiel:

Ein in Deutschland ansässiger Rechtsanwalt, der zu 70 % steuerpflichtige Rechtsanwaltsleistungen, 10 % steuerfreie Vermietungsleistungen und 20 % sonstige steuerpflichtige Leistungen (z.B. als Sachverständiger) erzielt, stellt in Belgien einen Vergütungsantrag für Vorsteuerbeträge, die auf die Kosten für die kurzfristige Miete eines Fahrzeugs in Belgien entfallen, das er für seine gesamte unternehmerische Tätigkeit nutzt.

Der sich nach deutschem Vorsteuerabzugsrecht ergebende höchste Erstattungsbetrag wäre 90 % der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer. Auf Grund eines zweiten Berechnungsschritts muss der Pro-rata-Satz verändert werden, weil in Belgien Rechtsanwaltsleistungen (noch) steuerbefreit sind. Der auf den Erstattungsstaat Belgien bezogene, geänderte Pro-rata-Satz beträgt daher 20 % steuerpflichtige Umsätze und 80 % (70 + 10) steuerfreie Umsätze.

Der deutsche Rechtsanwalt kann somit in Belgien maximal 20 % der ihm dort in Rechnung gestellten Umsatzsteuer auf die Leasing-Gebühr zurückerhalten. Da die Vorsteuer auf Leasing-Gebühren in Belgien jedoch nur zu 50 % abzugsfähig ist, erhält der Rechtsanwalt in Belgien nur 10 % der ihm in Rechnung gestellten Umsatzsteuer.

16. Anhang 3: Durchschnittssätze für die Berechnung sämtlicher Vorsteuerbeträge[1)]

2607 **Auszug aus der Anlage zu den §§ 69 und 70 UStDV**

Abschnitt A. Durchschnittssätze für die Berechnung sämtlicher Vorsteuerbeträge (§ 70 Abs. 1 UStDV)

	I Handwerk	
1.	Bäckerei	5,4 %
2.	Bau- und Möbeltischlerei	9,0 %
3.	Beschlag-, Kunst- und Reparaturschmiede	7,5 %
4.	Buchbinderei	5,2 %
5.	Druckerei	6,4 %
6.	Elektroninstallation	9,1 %
7.	Fliesen- und Plattenlegerei, sonstige Fußbodenlegerei und -kleberei	8,6 %
8.	Friseure	4,5 %
9.	Gewerbliche Gärtnerei	5,8 %
10.	Glasergewerbe	9,2 %
11.	Hoch- und Ingenieurhochbau	6,3 %
12.	Klempnerei, Gas- und Wasserinstallation	8,4 %
13.	Maler- und Lackierergewerbe, Tapezierer	3,7 %
14.	Polsterei- und Dekorateurgewerbe	9,5 %
15.	Putzmacherei	12,2 %
16.	Reparatur von Kraftfahrzeugen	9,1 %
17.	Schlosserei und Schweißerei	7,9 %
18.	Schneiderei	6,0 %
19.	Schuhmacherei	6,5 %
20.	Steinbildhauerei und Steinmetzerei	8,4 %
21.	Stukkateurgewerbe	4,4 %
22.	Winder und Scherer (Heimarbeit)	2,0 %
23.	Zimmerei	8,1 %
	II Einzelhandel	
1.	Blumen und Pflanzen	5,7 %
2.	Brennstoffe	12,5 %
3.	Drogerien	10,9 %
4.	Elektrotechnische Erzeugnisse, Leuchten, Rundfunk-, Fernseh- und Phonogeräte	11,7 %
5.	Fahrräder und Mopeds	12,2 %
6.	Fische- und Fischerzeugnisse	6,6 %
7.	Kartoffeln, Gemüse, Obst und Südfrüchte	6,4 %
8.	Lacke, Farben und sonstiger Anstrichbedarf	11,2 %
9.	Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier	6,4 %
10.	Nahrungs- und Genussmittel	8,3 %
11.	Oberbekleidung	12,3 %
12.	Reformwaren	8,5 %

1) § 23 UStG; Anlage zu den §§ 69 und 70 UStDV.

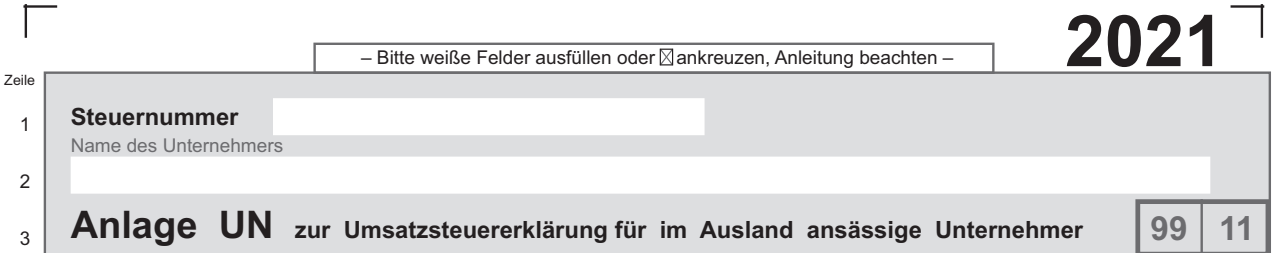
13.	Schuhe und Schuhwaren	11,8 %
14.	Süßwaren	6,6 %
15.	Textilwaren verschiedener Art	12,3 %
16.	Tiere und zoologischer Bedarf	8,8 %
17.	Unterhaltungszeitschriften und Zeitungen	6,3 %
18.	Wild und Geflügel	6,4 %
	III Sonstige Gewerbebetriebe	
1.	Eisdielen	5,8 %
2.	Fremdenheime und Pensionen	6,7 %
3.	Gast- und Speisewirtschaften	8,7 %
4.	Gebäude- und Fensterreinigung	1,6 %
5.	Personenbeförderung mit Taxis oder Mietwagen	6,0 %
6.	Wäschereien	6,5 %
	IV Freie Berufe	
1. a)	Bildhauer	7,0 %
b)	Graphiker ohne Gebrauchsgraphiker	5,2 %
c)	Kunstmaler	5,2 %
2.	Selbständige Mitarbeiter bei Bühne, Funk, Fernsehen, Film	3,6 %
3.	Hochschullehrer aus freiberuflicher Nebentätigkeit	2,9 %
4.	Journalisten	4,8 %
5.	Schriftsteller	2,6 %

Abschnitt B. Durchschnittssätze für die Berechnung eines Teils der Vorsteuerbeträge (§ 70 Abs. 2 UStDV)

1.	Architekten	1,9 %
2.	Hausbandweber	3,2 %
3.	Patentanwälte	1,7 %
4.	Rechtsanwälte und Notare	1,5 %
5.	Schornsteinfeger	1,6 %
6.	Wirtschaftliche Unternehmensberatung, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Steuerbevollmächtigte	1,7 %

II. Anlage UN – zur Umsatzsteuererklärung 2021 USt 2 A

1. Vorbemerkung (Zeilen 1–3)



2608 Auf die Vorbemerkungen zum Vordruck USt 2 A (→ Rz. 2027) wird hingewiesen. Danach ist die Anlage UN nur von im Ausland ansässigen Unternehmen auszufüllen, die zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung verpflichtet sind. Die Anlage UN ist in diesem Fall ein **notwendiger Bestandteil der Steuererklärung** (→ Rz. 2027 ff., → Rz. 2070).

2609 Für Unternehmer, die ihren Wohnsitz, Sitz oder ihre Geschäftsleistung außerhalb des Geltungsbereichs des Umsatzsteuergesetzes haben, sind gem. § 21 Abs. 1 AO i.V.m. der UStZustV[1] bestimmte Finanzämter zentral zuständig. Informationen hierzu sind beim Bundeszentralamt für Steuern[2] zu erfahren. Zurzeit ergeben sich für die Unternehmer, die ihr Unternehmen von den folgenden Staaten aus betreiben, folgende Zuständigkeiten:

Staat	Zuständiges FA
Belgien	Trier
Bulgarien	Neuwied
Dänemark	Flensburg
Estland	Rostock
Finnland	Bremen
Frankreich und im Fürstentum Monaco	Offenburg
Großbritannien und Nordirland sowie auf der Insel Man	Hannover-Nord
Griechenland	Berlin Neukölln
Irland	Hamburg-Nord
Italien	München
Kroatien	Kassel-Hofgeismar
Lettland	Bremen
Liechtenstein	Konstanz
Litauen	Mühlhausen
Luxemburg	Saarbrücken Am Stadtgraben
Mazedonien	Berlin Neukölln
Niederlande	Kleve
Norwegen	Bremen
Österreich	München
Polen[3]	Oranienburg und Cottbus
Portugal	Kassel-Hofgeismar
Rumänien	Chemnitz-Süd
Russische Föderation	Magdeburg
Schweden	Hamburg-Nord
Schweiz	Konstanz
Slowakische Republik	Chemnitz-Süd
Slowenien	Oranienburg
Spanien	Kassel-Hofgeismar
Tschechische Republik	Chemnitz-Süd
Türkei	Dortmund-Unna

1) Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung (UStZustV), zuletzt geändert durch das Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
2) www.bzst.de unter der Rubrik: Steuern International – Umsatzsteuer im In- und Ausland – Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung.
3) Für in der Republik Polen ansässige Unternehmer gilt folgende Zuständigkeit: – FA Hameln für Unternehmer mit den Anfangsbuchstaben des Nachnamens oder des Firmennamens A bis G.– FA Oranienburg für Unternehmer mit den Anfangsbuchstaben des Nachnamens oder des Firmennamens H bis L.– FA Cottbus für Unternehmer mit den Anfangsbuchstaben des Nachnamens oder des Firmennamens M bis R. Das FA Cottbus ist unabhängig vom Anfangsbuchstaben des Namens oder des Firmennamens für das Verfahren nach § 18 Abs. 4e, § 18j oder § 18k UStG für in der Republik Polen ansässige Unternehmer zuständig.– Das FA Nördlingen für Unternehmer mit den Anfangsbuchstaben des Nachnamens oder des Firmennamens S bis Z.

Staat	Zuständiges FA
Ukraine	Magdeburg
Ungarn	Zentralfinanzamt Nürnberg
USA	Bonn-Innenstadt
Weißrussland	Magdeburg
übriges Ausland	Berlin Neukölln

2. Abschnitt A – Allgemeine Angaben (Zeilen 4–17)

A. Allgemeine Angaben

4 Bankverbindung
IBAN
5
BIC (nur bei Bankverbindungen außerhalb des Europäischen Wirtschaftsraums)
6
Geldinstitut (Zweigstelle) und Ort
7
Kontonummer (nur bei Bankverbindungen außerhalb des Europäischen Zahlungsverkehrsraums - SEPA)
8
9 ☐ **Kontoinhaber** lt. Zeile 2 oder Name

10 ☐ Zur Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten und Rechte als **Bevollmächtigter** (§ 80 AO) ist bestellt: ☐ Zum Empfang von Schriftstücken als **Empfangsbevollmächtigter** (§ 123 AO) ist bestellt:
Name
11
Straße
12
Hausnummer | Hausnummerzusatz | Adressergänzung
13
PLZ | Ort
14
PLZ | Postfach | Telefon
15
E-Mail-Adresse
16

17 ☐ Die Umsatzsteuererklärung ist vom Bevollmächtigten unterschrieben. Die Voraussetzungen des § 150 Abs. 3 AO liegen vor.

In den **Zeilen 4 bis 9** sind Eintragungen zu einer Bankverbindung vorzunehmen, weil sich Erstattungen z.B. aus Vorsteuerüberhängen ergeben können. Steuererstattungen werden vom FA nur unbar erstattet. Für Steuererstattungen innerhalb des Europäischen Zahlungsverkehrsraums (Single Euro Payments Area, SEPA), zu dem alle Länder der EU, des EWR sowie Vereinigtes Königreich, Gibraltar, Monaco, San Marino, Saint-Pierre und Miquelon, Mayotte, Guernsey, Jersey, Isle of Man, Schweiz, Andorra und der Staat Vatikanstadt gehören, ist die Angabe der IBAN notwendig. Für Steuererstattungen im SEPA-Zahlungsverkehr in Länder außerhalb des EU-/EWR-Raums ist zusätzlich die BIC einzutragen. Bei anderen Bankverbindungen außerhalb des Europäischen Zahlungsverkehrsraums (SEPA) sind die Kontonummer und das Geldinstitut einzutragen. **2610**

In **Zeile 10** ist durch Ankreuzen anzugeben, ob zur Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten und Rechte ein Bevollmächtigter oder zum Empfang von Schriftstücken ein Empfangsbevollmächtigter bestellt worden ist. In den **Zeilen 11 bis 16** sind der Name, die Anschrift, die E-Mail-Adresse und die Telefonnummer des **Bevollmächtigten** (§ 80 AO) oder des **Empfangsbevollmächtigten** (§ 123 AO) einzutragen. Zumindest sollte ein Empfangsbevollmächtigter mit Wohnort oder Sitz im Inland mitgeteilt werden. **2611**

Durch Ankreuzen in **Zeile 17** bestätigt der Bevollmächtigte des im Ausland ansässigen Unternehmers, dass die Voraussetzungen des § 150 Abs. 3 AO für den Verzicht auf die eigenhändige Unterschrift des Unternehmers vorgelegen haben und die Steuererklärung aus diesem Grund vom Bevollmächtigten unterschrieben worden ist (→ Rz. 2120 ff.). **2612**

3. Abschnitt B – Vorsteuer-Vergütungsverfahren beim BZSt (Zeilen 18–19)

B. Vorsteuer-Vergütungsverfahren beim BZSt

19 Ist für das Kalenderjahr 2021 die **Vergütung von Vorsteuern** in einem besonderen Verfahren (§ 18 Abs. 9 UStG, §§ 59 bis 61a UStDV) beantragt worden? **870** ☐ 1 = Ja 2 = Nein

2613 Unter den Voraussetzungen der §§ 59 bis 61a UStDV können im Ausland ansässige Unternehmer Vorsteuerbeträge in einem besonderen Verfahren (Vorsteuer-Vergütungsverfahren) beantragen. Um eine mehrfache Erstattung bzw. Anrechnung von Vorsteuerbeträgen zu vermeiden, muss das FA prüfen, ob für das Kj. 2021 die Vergütung von Vorsteuern in einem besonderen Verfahren (§ 18 Abs. 9 UStG, §§ 59 bis 61a UStDV) beantragt worden ist (**Zeile 19**). Ist für das Kj. 2021 das Vorsteuer-Vergütungsverfahren beim BZSt durchgeführt worden, sind Rechnungs- und Einfuhrbelege im Original zum Nachweis der abziehbaren Vorsteuerbeträge beizufügen (§ 62 Abs. 2 UStDV). Der Unternehmer kann im Abschnitt J des Vordrucks USt 2 A (Zeilen 121 bis 131) nur die Vorsteuerbeträge eintragen, die nicht bereits im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vom BZSt vergütet worden sind (§ 62 Abs. 1 UStDV). Zum Vorsteuer-Vergütungsverfahren (→ Rz. 2588).

4. Abschnitt C – Anrechenbare Beträge (Zeilen 20–23)

	C. Anrechenbare Beträge		EUR	Ct
21	Bei der **Beförderungseinzelbesteuerung** entrichtete Umsatzsteuer (§ 18 Abs. 5b Satz 2 UStG) . . . . . – bitte Belege beifügen –	888		
22	Entrichtete **Sicherheitsleistungen** (§ 18 Abs. 12 Satz 5 UStG) . . . . . – bitte Belege beifügen –	886		
23	Summe . . . . . (zu übertragen in Zeile 166 der Steuererklärung)			

2614 Bei Personenbeförderungen, die Unternehmer im grenzüberschreitenden Gelegenheitsverkehr mit nicht im Inland zugelassenen Kraftomnibussen durchführen, wird die Umsatzsteuer von den Zolldienststellen nach einem Durchschnittsbeförderungsentgelt im Verfahren der Beförderungseinzelbesteuerung an einer Drittlandsgrenze (z.B. an der Grenze zur Schweiz) festgesetzt. In den Zeilen 38, 41 bzw. 45 der Umsatzsteuererklärung muss der Unternehmer sämtliche Umsätze angeben (z.B. Personenbeförderungen im Linienverkehr im Inland und nicht erfasste Personenbeförderungen im grenzüberschreitenden Gelegenheitsverkehr), die eventuell an den Zolldienststellen im Verfahren der Beförderungseinzelbesteuerung entrichtete Umsatzsteuer kann in **Zeile 21** angerechnet werden. Zur Anrechnung der entrichteten Umsatzsteuer sind die von den Zolldienststellen ausgehändigten Durchschriften der Umsatzsteuererklärungen (Vordruckmuster 2603) mit allen Steuerquittungen beizufügen. Grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit nicht im Inland zugelassenen Kraftomnibussen unterliegen entweder im Verfahren der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 UStG) der Umsatzsteuer, wenn eine Grenze zum Drittlandsgebiet überschritten wird, oder im allgemeinen Besteuerungsverfahren (§ 18 Abs. 1 bis 4 UStG), wenn keine Drittlandsgrenze überschritten wird.

Praxishinweis:
Im Rahmen von zeitlich und örtlich begrenzten Kontrollen wirken die für die Steueraufsicht zuständigen Zolldienststellen an der umsatzsteuerlichen Erfassung dieser Personenbeförderungen mit (§ 18 Abs. 11 UStG).

2615 Mit § 18 Abs. 12 UStG besteht eine gesetzliche Grundlage dafür, dass sich im Ausland ansässige Unternehmer (§ 13b Abs. 7 UStG), die grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit nicht im Inland zugelassenen Kraftomnibussen durchführen, dies vor der erstmaligen Ausführung derartiger auf das Inland entfallender Umsätze (§ 3b Abs. 1 Satz 2 UStG) bei dem für die Umsatzbesteuerung nach § 21 AO zuständigen FA anzuzeigen haben, soweit diese Umsätze nicht der Beförderungseinzelbesteuerung unterliegen oder der Leistungsempfänger die Steuer für derartige Umsätze nicht nach § 13b Abs. 5 Satz 1 oder Satz 3 UStG schuldet. Das für den Beförderungsunternehmer zuständige FA erteilt hierüber eine Bescheinigung, die während jeder Fahrt mitzuführen und auf Verlangen den für die Steueraufsicht zuständigen Zolldienststellen vorzulegen ist.

Praxishinweis:
Bei Nichtvorlage der Bescheinigung können diese Zolldienststellen eine Sicherheitsleistung nach den abgabenrechtlichen Vorschriften in Höhe der für die einzelne Beförderungsleistung voraussichtlich zu entrichtenden Steuer verlangen. Die entrichtete Sicherheitsleistung ist im Rahmen der Umsatzsteuererklärung (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG) auf die zu entrichtende Steuer anzurechnen.[1)]

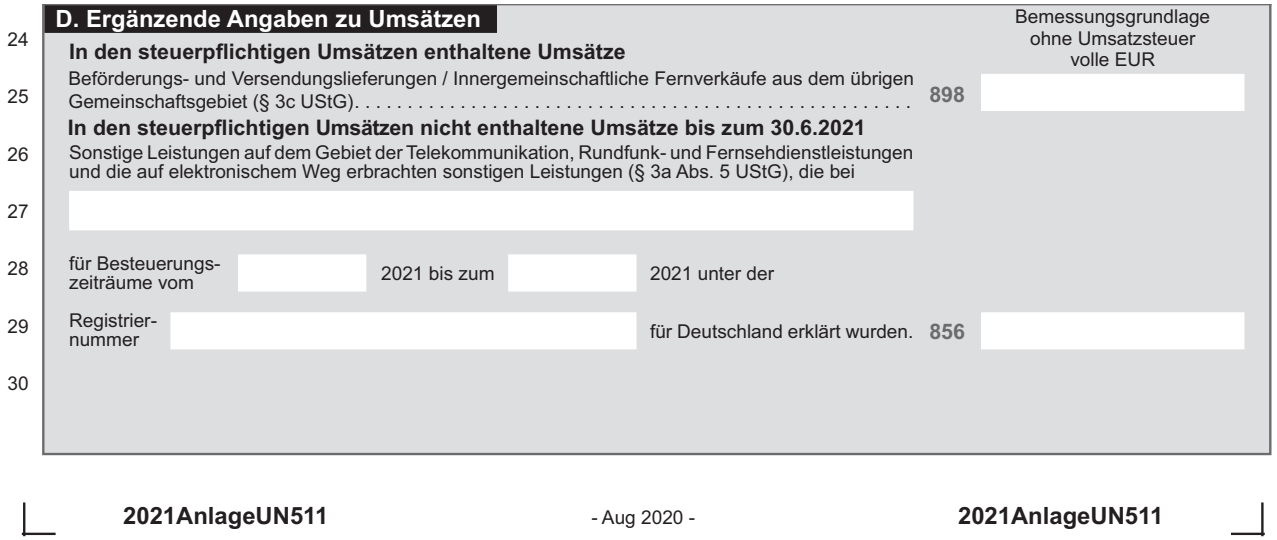
2616 Zur Anrechnung der nach § 18 Abs. 12 UStG entrichteten Sicherheitsleistungen (**Zeile 22**) sind die von den Zolldienststellen ausgehändigten Durchschriften der Anordnung von Sicherheitsleistungen (Vordruckmuster 2605) mit allen Quittungen beizufügen.

2617 In den Zeilen 38, 41 bzw. 45 der Umsatzsteuererklärung sind sämtliche Personenbeförderungsleistungen, die nach § 3b Abs. 1 UStG im Inland ausgeführt werden, zu erklären. In **Zeile 21** der Anlage UN ist eine eventuell an die Zolldienststellen im Verfahren der Beförderungseinzelbesteuerung entrichtete Umsatzsteuer anzurechnen. Zur Anrechnung der entrichteten Umsatzsteuer, sind die von den Zolldienststellen ausgehändigten Durchschriften der Umsatzsteuererklärung (Vordruckmuster 2603) mit allen Steuerquittungen beizufügen.

2618 In **Zeile 23** sind die anrechenbaren Beträge aufzuaddieren und in Zeile 166 der Umsatzsteuererklärung bei der Berechnung der Steuer zu übernehmen.

1) Vgl. hierzu Abschn. 18.17 UStAE.

5. Abschnitt D – Ergänzende Angaben zu Umsätzen (Zeilen 24–30)



Entsprechend der Ausführungen zu den Beförderungs- und Versendungslieferungen vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet (→ Rz. 2395 ff.) sind in **Zeile 25** die in den Zeilen 38 und 41 bzw. 45 der Umsatzsteuererklärung enthaltenen Entgelte für bis zum 30.6.2021 ausgeführte Beförderungs- und Versendungslieferungen vom übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland einzutragen. Innergemeinschaftliche Fernverkäufe aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet, die ab dem 1.7.2021 ausgeführt werden, unterliegen nach § 3c Abs. 1 UStG unter bestimmten Voraussetzungen der Umsatzsteuer (→ Rz. 2158 ff.). In **Zeile 25** sind die in den Zeilen 38 und 41 bzw. 45 der Umsatzsteuererklärung enthaltenen Entgelte für ab 1.7.2021 ausgeführte innergemeinschaftliche Fernverkäufe aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland einzutragen. Umsätze, die im besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG (→ Rz. 2180) erklärt wurden, sind nicht in Zeile 25 einzutragen. Hierdurch soll die Überwachung dieser Steuerfälle erleichtert und Rückfragen des FA vermieden werden (z.B. im Zusammenhang mit Auskunftsersuchen anderer EU-Mitgliedstaaten). **2619**

Sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (§ 3a Abs. 5 UStG) eines im **Drittlandsgebiet** ansässigen Unternehmers an Nichtunternehmer in Deutschland, der an dem besonderen Besteuerungsverfahren (§ 18 Abs. 4c und 4d UStG) teilnimmt, sind für Umsätze, die bis zum 30.6.2021 ausgeführt worden sind, in den **Zeilen 27 bis 29** einzutragen. Anzugeben sind die Behörde des EU-Mitgliedstaates, bei der der Unternehmer für das besondere Besteuerungsverfahren registriert ist (Zeile 27), die Besteuerungszeiträume (Zeile 28), die Registriernummer und die Bemessungsgrundlage der Umsätze, die für Deutschland erklärt worden sind (Zeile 29). Umsätze, die **ab 1.7.2021** im besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18i UStG (→ Rz. 2180) erklärt wurden, sind nicht einzutragen. **2620**

III. USt 1 A – Umsatzsteuer-Voranmeldung 2022

1. Vorbemerkung

a) Vordruck und Übermittlung

2621 Für die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung ist das amtlich vorgeschriebene Vordruckmuster USt 1 A 2022 zu verwenden. Soweit Unternehmer oder deren steuerliche Berater abweichende Voranmeldungsvordrucke verwenden, haben die jeweiligen Anbieter (z.B. von Finanzbuchhaltungssystemen) die vorherige Genehmigung der zuständigen Finanzbehörde zu beantragen.[1)]

2622 Umsatzsteuer-Voranmeldungen sind nach § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG i.V.m. § 87a Abs. 6 Satz 1 AO authentifiziert zu übermitteln (z.B. im Verfahren ELSTER). Auf Antrag kann das FA weiterhin eine Abgabe in herkömmlicher Form – auf Papier oder per Telefax[2)] – zulassen. Dem Antrag wird insb. dann entsprochen, wenn der Unternehmer nicht über die erforderlichen technischen Voraussetzungen verfügt, die für die elektronische Übermittlung eingehalten werden müssen. Dies ist insb. der Fall, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine elektronische Übermittlung des amtlichen Datensatzes nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre oder wenn der Unternehmer nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen (§ 150 Abs. 8 AO). Liegt eine solche wirtschaftliche und persönliche Unzumutbarkeit nicht vor, hat das FA im Rahmen des ihm durch § 18 Abs. 1 Satz 2 UStG eingeräumten Ermessens über den Antrag des Unternehmers, die Voranmeldungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck in herkömmlicher Form abgeben zu dürfen, zu entscheiden.[3)]

Beratungshinweis:
Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG mit Wirkung zum **1.7.2021** neu gefasst.[4)] Danach hat der Unternehmer vorbehaltlich des § 18i Abs. 3, des § 18j Abs. 4 und des § 18k Abs. 4 UStG bis zum 10. Tag nach Ablauf jedes Voranmeldungszeitraums eine Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, in der er die Steuer für den Voranmeldungszeitraum (Vorauszahlung) selbst zu berechnen hat. Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung auf Grund der Einfügung der neuen §§ 18i, 18j und 18k UStG.

2623 Für die elektronische, authentifizierte Übermittlung wird ein Zertifikat benötigt. Dieses kann nach kostenloser Registrierung auf der Internetseite www.elster.de bezogen werden. Zu beachten ist, dass die Registrierung bis zu zwei Wochen dauern kann. Programme zur elektronischen Übermittlung sind unter www.elster.de/elsterweb/softwareprodukt zu finden. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass Umsatzsteuer-Voranmeldungen zwingend authentifiziert übermittelt werden müssen.

Beratungshinweis:
Für die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen und sonstigen für das automatisierte Besteuerungsverfahren erforderlichen Unterlagen sind die Regelungen in § 72a Abs. 1 bis 3 und § 87a Abs. 6 sowie in die §§ 87b bis 87d AO unmittelbar anzuwenden.

b) Voranmeldungszeitraum

2624 In Neugründungsfällen, d.h. in Fällen von Unternehmern, die ihre gewerbliche oder berufliche Tätigkeit neu aufnehmen, sind die Unternehmer für das laufende und das folgende Kalenderjahr zur Abgabe bzw. Übermittlung von monatlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet (§ 18 Abs. 2 Satz 4 UStG).

Praxishinweis:
Im Hinblick auf die eindeutige gesetzliche Regelung sieht die FinVerw. keine rechtliche Möglichkeit, auf die Abgabe monatlicher Voranmeldungen zu verzichten. Die gesetzliche Regelung kann zwar in Einzelfällen zu gewissen Härten führen. Diese müssen jedoch in einem Massenverfahren wie dem Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren hingenommen werden. Ein Abgehen von der typisierenden Betrachtungsweise würde in Einzelfällen zu einem unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand führen und den vom Gesetzgeber gewollten reibungslosen Verfahrensablauf gefährden. Damit haben auch die Finanzämter keinen Ermessensspielraum, in Ausnahmefällen auf die Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen zu verzichten. Unabhängig von der Regelung des § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG kann das FA zwar den Unternehmer von der Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen befreien, wenn und soweit z.B. in bestimmten Voranmeldungszeiträumen keine Umsatzsteuer entsteht,[5)] in Neugründungsfällen (§ 18 Abs. 2 Satz 4 UStG) kommt eine Befreiung allerdings nicht in Betracht.[6)] Neugründungsfälle, in denen auf Grund der beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit keine Umsatzsteuer festzusetzen ist (z.B. Unternehmer mit ausschließlich steuerfreien Umsätzen ohne Vorsteuerabzug – § 4 Nr. 8 ff. UStG –, Kleinunternehmer – § 19 Abs. 1 UStG –, Land- und Forstwirte – § 24 UStG –), fallen nicht unter die Regelung des § 18 Abs. 2 Satz 4 UStG.[7)]

Praxishinweis:
Für die **Besteuerungszeiträume 2021 bis 2026** ist abweichend von § 18 Abs. 2 Satz 4 UStG in den Fällen, in denen der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des vorangegangenen Kalenderjahres ausgeübt hat, die tatsächliche Steuer in eine Jahressteuer umzurechnen. In den Fällen, in denen der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im laufenden Kalenderjahr aufnimmt, ist die voraussichtliche Steuer des laufenden Kalenderjahres maßgebend. Durch diese Regelung

1) BMF v. 11.5.2004, IV D 4 – 0 2298 – 5/04, BStBl I 2004, 475.
2) BFH v. 4.7.2002, V R 31/01, BStBl II 2003, 45 = UR 2002, 477.
3) Vgl. BFH v. 14.3.2012, XI R 33/09, BStBl II 2012, 477.
4) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
5) Abschn. 18.6 Abs. 1 Satz 1 UStAE.
6) Abschn. 18.6 Abs. 1 Satz 2 UStAE.
7) Abschn. 18.7 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

wird für die **Besteuerungszeiträume 2021 bis 2026** die monatliche Abgabeverpflichtung für Existenzgründer ausgesetzt (vgl. BMF-Schreiben vom 16.12.2020 und Abschn. 18.7 Abs. 5 UStAE).[1)]

2625 Bei einer umsatzsteuerlichen Organschaft ist für den Voranmeldungszeitraum folgende Besonderheit zu beachten: Nach Wegfall der Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft bzw. nach dem Ausscheiden einer Organgesellschaft aus einer Organschaft bestimmt sich der Voranmeldungszeitraum der bisherigen Organgesellschaft aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich anhand der Steuer des vorangegangenen Kalenderjahrs des bisherigen Organkreises. Soweit die bisherige Organgesellschaft einen davon abweichenden Voranmeldungszeitraum begehrt, hat sie die fiktive anteilige Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr selbst zu ermitteln (Abschn. 18.2 Abs. 1 Satz 3 und 4 UStAE). In Neugründungsfällen vgl. Abschn. 18.7 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

Die monatliche Abgabeverpflichtung nach § 18 Abs. 2 Satz 4 UStG gilt auch in folgenden Fällen:

1. Bei einer im Handelsregister eingetragenen, noch nicht gewerblich oder beruflich tätig gewesenen juristischen Person oder Personengesellschaft, die objektiv belegbar die Absicht hat, eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig auszuüben (Vorratsgesellschaft), und zwar ab dem Zeitpunkt des Beginns der tatsächlichen Ausübung dieser Tätigkeit.
2. Bei einer Übernahme einer juristischen Person oder Personengesellschaft, die bereits gewerblich oder beruflich tätig gewesen ist und zum Zeitpunkt der Übernahme ruht oder nur geringfügig gewerblich oder beruflich tätig ist (Firmenmantel), und zwar ab dem Zeitpunkt der Übernahme.

Mit der Regelung werden Vorratsgesellschaften ab dem Zeitpunkt des Beginns der tatsächlichen Ausübung der selbständigen gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und Unternehmer, die einen Firmenmantel übernehmen, verpflichtet, im laufenden und folgenden Kalenderjahr ihre Voranmeldungen monatlich abzugeben. Damit sollen umsatzsteuerliche Betrugsgestaltungen bekämpft werden.

Im Übrigen gilt Nachstehendes:

– Voranmeldungszeitraum ist nach § 18 Abs. 1 und 2 UStG grundsätzlich das Kalendervierteljahr.
– Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat, wenn die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 7 500 € betragen hat.
– Ergibt sich für das vorangegangene Kalenderjahr eine Steuer von nicht mehr als 1 000 €, kann das FA den Unternehmer von der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen befreien.
– Ergibt sich für das Kj. 2021 ein Vorsteuerüberhang (negative Zahllast) von mehr als 7 500 €, hat der Unternehmer ein **Wahlrecht**. Die Umsatzsteuer-Voranmeldungen für das Kj. 2022 können monatlich abgegeben bzw. übermittelt werden, wenn der Unternehmer bis zum 10.2.2022 (bei gewährter Dauerfristverlängerung bis zum 10.3.2022) eine Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Januar 2022 abgibt bzw. übermittelt (§ 18 Abs. 2a UStG).

2626 Danach ergibt sich folgende Übersicht zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen:

Steuer 2021	Voranmeldungszeitraum 2022	Abgabeverzicht auf Antrag	Wahlrecht (§ 18 Abs. 2a UStG)
Zahllast 7 500 € und mehr	monatlich	nein	nein
Zahllast 1 000 € bis 7 500 €	vierteljährlich	nein	nein
Zahllast 1 000 € bis 7 500 €	vierteljährlich	ja	nein
negative Zahllast von 7 500 € und mehr	vierteljährlich	ja	ja
Zahllast bis 1 000 €	Befreiung	ja bzw. von Amts wegen	nein
Vorratsgesellschaft oder Übernahme eines Firmenmantels im Kj. 2021/2022	monatlich	nein	nein

Beispiel:

U hat am 1.5.2020 eine gewerbliche Tätigkeit neu aufgenommen. Die Zahllast für die Voranmeldungszeiträume Mai bis Dezember 2020 beträgt 3 250 €. Für das Kj. 2021 beträgt die Zahllast 5 770 €. Als Unternehmensneugründer ist U für das Kj. 2020 zur Abgabe monatlicher Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet. Für das Kj. 2021 ist U zur Abgabe vierteljährlicher Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet, da für die **Besteuerungszeiträume 2021** die monatliche Abgabeverpflichtung für Existenzgründer ausgesetzt ist. Ab dem Kj. 2022 ist U weiterhin zur Abgabe vierteljährlicher Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet, da für das Vorjahr 2021 die Betragsgrenze von 7 500 € nicht überschritten wird.

Praxishinweis:

Ergibt sich z.B. auf Grund berichtigter Umsatzsteuer-Voranmeldungen oder anlässlich einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung während des Kj. 2021 eine Änderung des Voranmeldungszeitraums, wird das FA eine neue Einordnung in den zutreffenden Voranmeldungszeitraum vornehmen und den Unternehmer hierüber informieren.

1) BMF v. 16.12.2020, III C 3 – S 7346/20/10001 :002, BStBl I 2020, 1379.

c) Abgabefrist

2627 Besteht eine Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen für das Kj. 2022, sind die Umsatzsteuer-Voranmeldungen nach § 18 Abs. 1 Satz 3 UStG spätestens am **10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums** zu übermitteln. Die bisher zu beachtende Abgabeschonfrist von fünf Tagen wurde aufgehoben (zur **Zahlungsschonfrist** → Rz. 2723).[1)]

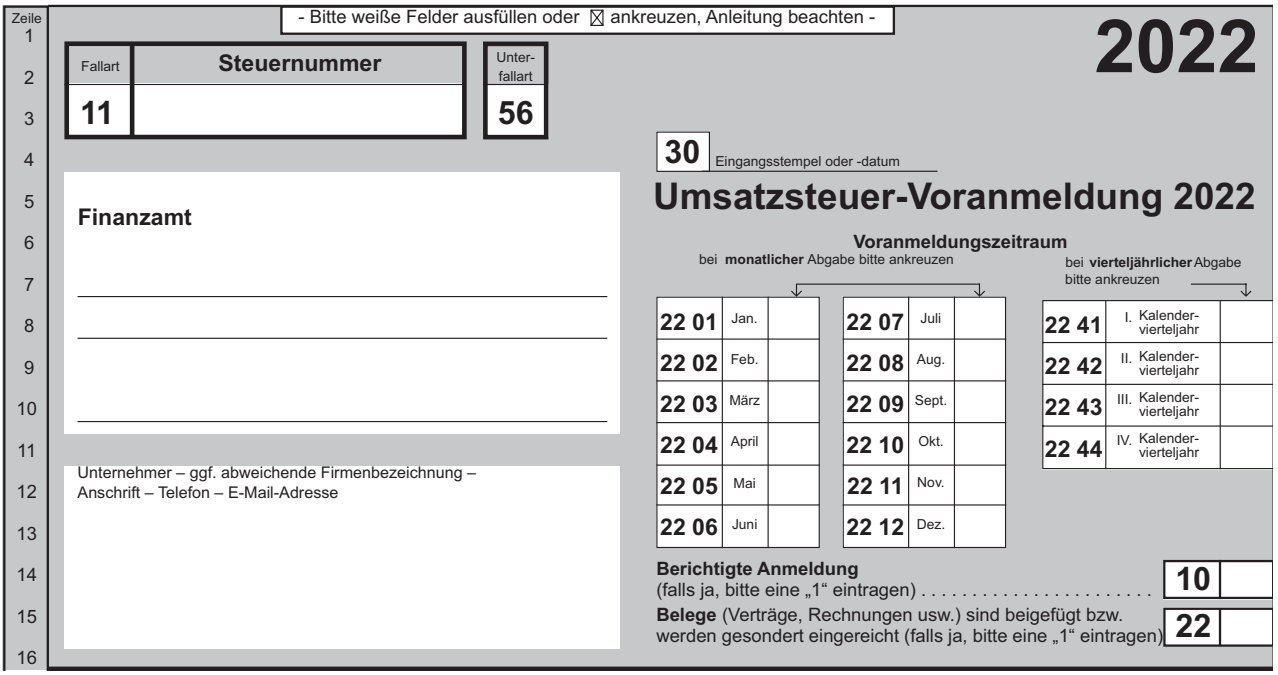
Beratungshinweis:
In begründeten Einzelfällen kann das FA auf Antrag zur Abgabe einer Umsatzsteuer-Voranmeldung eine Fristverlängerung gewähren, die im Ermessen des FA steht.

2628 Das FA kann einen **Verspätungszuschlag** festsetzen. Denkbar ist ein solcher Verspätungszuschlag, wenn die Umsatzsteuer-Voranmeldung nicht fristgerecht übermittelt wird.

Praxishinweis:
Bei einer erstmaligen verspäteten Umsatzsteuer-Voranmeldung wird grundsätzlich auf eine Festsetzung eines Verspätungszuschlags verzichtet und der Unternehmer über die Folgen einer fortgesetzten verspäteten Abgabe durch ein Belehrungsschreiben informiert.

Säumniszuschläge werden festgesetzt, wenn die angemeldete Umsatzsteuer-Vorauszahlung nicht fristgerecht entrichtet wird. Nach § 26a Abs. 1 UStG handelt ordnungswidrig, wer entgegen § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG eine Vorauszahlung, einen Unterschiedsbetrag oder eine festgesetzte Steuer nicht, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig entrichtet. Die Ordnungswidrigkeit kann in den Fällen des § 26a Abs. 1 UStG mit einer Geldbuße bis zu 30 000 € geahndet werden (§ 26a Abs. 3 UStG). Setzt das FA die Umsatzsteuer-Vorauszahlung wegen Nichtabgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung durch **Schätzung** fest, treten die gleichen Verspätungsfolgen ein.

2. Allgemeine Angaben – Steuernummer, zuständiges Finanzamt usw. (Zeilen 1–16)



2629 Eintragungen sind lediglich in den **Zeilen 3** (Steuernummer), **5 bis 10** (zuständiges FA, → Rz. 2034) und **13 bis 15** (Art und Anschrift des Unternehmens) vorzunehmen.

2630 Der zutreffende Voranmeldungszeitraum ist im Rahmen der **Zeilen 8 bis 13** entsprechend anzukreuzen.

2631 Handelt es sich um eine berichtigte Umsatzsteuer-Voranmeldung (weil z.B. Umsätze oder Vorsteuerbeträge berichtigt oder nachgemeldet werden) ist in **Zeile 14** (Kennzahl 10) eine „1“ einzutragen.

2632 In **Zeile 15** (Kennzahl 22) ist eine „1“ einzutragen, wenn der Umsatzsteuer-Voranmeldung Verträge, Rechnungen usw. beigefügt oder mit gesonderter Post übersandt werden.

1) Vgl. BMF v. 1.4.2003, IV D 2 – S 0323 – 8/03, BStBl I 2003, 239.

3. Abschnitt I – Anmeldung der Umsatzsteuer-Voranmeldung (Zeilen 17-69)

a) Angaben in Eurobeträgen

Bemessungsgrundlagen (Entgelte ohne Umsatzsteuer) sind immer in vollen Euro anzugeben. Dagegen sind die Steuerbeträge auch mit Cent einzutragen. Negative Werte sind mit einem Minuszeichen zu versehen. Hierbei kann es sich z.B. um Entgeltsminderungen handeln, die höher als laufende Umsätze sind. **2633**

Die übrigen Währungen sind nach den monatlichen, im Bundessteuerblatt I veröffentlichten Kursen in Euro umzurechnen. Das FA kann auf Antrag gestatten, dass auch eine Umrechnung nach Tageskursen laut Bankmitteilung oder Kurszettel vorgenommen wird (§ 16 Abs. 6 UStG).[1] **2634**

b) Lieferungen und sonstige Leistungen – einschließlich unentgeltlicher Wertabgaben (Zeilen 17–31)

	I. Anmeldung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung					
			Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer			Steuer
			volle EUR	Ct	EUR	Ct
18	**Lieferungen und sonstige Leistungen** (einschließlich unentgeltlicher Wertabgaben)					
19	**Steuerpflichtige Umsätze** (Lieferungen und sonstige Leistungen einschl. unentgeltlicher Wertabgaben)					
20	zum Steuersatz von 19 %	81				
21	zum Steuersatz von 7 %	86				
22	zu anderen Steuersätzen	35			36	
23	Lieferungen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe nach § 24 UStG an Abnehmer **mit** USt-IdNr.	77				
24	Umsätze, für die eine Steuer nach § 24 UStG zu entrichten ist (Sägewerkserzeugnisse, Getränke und alkohol. Flüssigkeiten, z.B. Wein)	76			80	
25	**Steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug**					
26	**Innergemeinschaftliche Lieferungen** (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) an Abnehmer **mit** USt-IdNr.	41				
27	neuer Fahrzeuge an Abnehmer **ohne** USt-IdNr.	44				
28	neuer Fahrzeuge außerhalb eines Unternehmens (§ 2a UStG)	49				
29	**Weitere steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug** (z.B. **Ausfuhrlieferungen**, Umsätze nach § 4 Nr. 2 bis 7 UStG)	43				
30	**Steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug** (z.B. Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 29 UStG)	48				
31						

aa) Steuerpflichtige Umsätze (Zeilen 19–24)

Ausführungen zu den getrennt nach Steuersätzen anzugebenden steuerpflichtigen Umsätzen (**Zeilen 20 bis 22**) → Rz. 2110 ff., Erläuterungen zum Ort der sonstigen Leistung → Rz. 2167, Erläuterungen zur Erwerbsbesteuerung → Rz. 2326 ff. Zu beachten ist, dass Änderungen von Bemessungsgrundlagen nach § 17 UStG (wie z.B. Skonto, Rabatte usw.) in der laufenden Umsatzsteuer-Voranmeldung zu berücksichtigen sind. Dagegen sind nachzumeldende Umsätze durch Abgabe bzw. Übermittlung einer berichtigten Umsatzsteuer-Voranmeldung richtig zu stellen. **2635**

Beispiel: **2636**

In der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Februar 2022 wurde in Zeile 20 eine Bemessungsgrundlage von 200 000 € und eine Umsatzsteuer von 38 000 € angemeldet. Bei der Erstellung der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Mai 2022 wird festgestellt, dass in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Februar 2022 auf Grund einer unterbliebenen Buchung Entgelte von 20 000 € nicht angemeldet worden sind. Des Weiteren ergibt sich infolge einer Minderung des Entgelts eines Kunden eine Rückzahlung von 30 000 € zu einem Umsatz im Februar 2022.

Für Februar 2022 ist eine berichtigte Umsatzsteuer-Voranmeldung abzugeben (in Zeile 14 – Kennzahl 10 ist eine „1" einzutragen) und in Zeile 20 der berichtigte Umsatz von 220 000 € und eine Steuer von 41 800 € zu erklären. Die im Mai 2022 eingetretene Entgeltsminderung ist bei den laufenden Umsätzen zu berücksichtigen (in Zeile 20 der Umsatzsteuer-Voranmeldung Mai 2022).

§ 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG benennt die sonstigen Leistungen, bei denen bei der Bestimmung des Leistungsorts darauf abzustellen ist, wo die Leistung tatsächlich vom Unternehmer erbracht wird. Unter diese Regelung fällt auch die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, wenn die Abgabe nicht an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in der Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erfolgt. Zur Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken vgl. BMF-Schreiben vom 20.3.2013[2] und Abschn. 3.6 UStAE. **2637**

Änderungen von Bemessungsgrundlagen (§ 17 UStG) für Umsätze, die den vom **1.7.2020 bis 31.12.2020** geltenden Steuersätzen von 16 % bzw. 5 % unterlegen haben, sind zusammen mit dem selbst berechneten Steuerbetrag in **Zeile 22** zu den Umsätzen einzutragen, die anderen Steuersätzen unterliegen. Sofern auf Grund besonderer Genehmigung die sog. Istversteuerung (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) anzuwenden ist, gilt dies **2639**

1) Vgl. Abschn. 16.4 UStAE.
2) Vgl. BMF v. 20.3.2013, IV D 2 – S 7100/07/10050-06 (2013/0077777), BStBl I 2013, 444.

auch für in diesem Jahr vereinnahmte Beträge zu nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 ausgeführten Umsätzen.

2640 Die Nachsteuer auf nach dem **30.6.2020 und vor dem 1.1.2021** vereinnahmte und versteuerte Anzahlungen für nach dem 31.12.2020 ausgeführte Umsätze ist in **Zeile 64** einzutragen (→ Rz. 2720 ff.).

2641 Der ermäßigte Steuersatz findet auf die in § 12 Abs. 2 Nr. 1 bis 15 UStG genannten Umsätze Anwendung. Insbesondere ist der ermäßigte Steuersatz für die Lieferungen, die Einfuhr, den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie die Vermietung der in der Anlage 2 zum UStG bezeichneten Gegenstände (z.B. verschiedene Lebensmittel, Bücher und Körperersatzstücke) anzuwenden (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG).

2642 Durch Nr. 50 der Anlage 2 zum UStG wird der Umsatzsteuersatz für Hörbücher auf 7 % reduziert. Unter den Begriff Hörbücher fallen Platten, Bänder, nicht flüchtige Halbleiterspeichervorrichtungen, „intelligente Karten (smart cards)" und andere Tonträger oder ähnliche Aufzeichnungsträger, die ausschließlich die Tonaufzeichnung der Lesung eines Buches enthalten, mit Ausnahme der Erzeugnisse, für die Beschränkungen als jugendgefährdende Trägermedien bzw. Hinweispflichten nach § 15 Abs. 1 bis 3 und 6 des Jugendschutzgesetzes in der jeweils geltenden Fassung bestehen. Die Anwendung der Steuerermäßigung setzt die Übertragung bzw. Vermietung eines körperlichen Gegenstands in Gestalt eines Speichermediums voraus. Das Speichermedium kann im Einzelfall sowohl digital (z.B. CD-ROM, USB-Speicher oder Speicherkarten) als auch analog (z.B. Tonbandkassetten oder Schallplatten) sein.[1)]

2643 § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 sowie die Nr. 12 und 13 UStG schließen insb. die Lieferungen von Sammlungsstücken sowie die Vermietung von Sammlungsstücken und Kunstgegenständen von der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes aus. Diese Umsätze unterliegen dem Regelsteuersatz. § 12 Abs. 2 Nr. 12 UStG regelt die Anwendung des ermäßigen Umsatzsteuersatzes auf die Einfuhr von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken. § 12 Abs. 2 Nr. 13 UStG regelt die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf die Lieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerbe von Kunstgegenständen. Die Umsatzsteuerermäßigung ist demnach auf die Lieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerbe von Kunstgegenständen anwendbar, wenn der Gegenstand vom Urheber selbst bzw. seinem Rechtsnachfolger oder – bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen – von einem Unternehmer geliefert wird, der kein Wiederverkäufer ist.

Praxishinweis:

Durch das Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Corona-Steuerhilfegesetz) vom 19.6.2020 wurde in § 12 Abs. 2 UStG mit Wirkung vom **30.6.2020** eine neue Nr. 15 angefügt.[2)] Danach ist für die nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.7.2021 erbrachten Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, der ermäßigte Umsatzsteuersatz anzuwenden. Diese Vergünstigung wurde durch das Dritte Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Drittes Corona-Steuerhilfegesetz) vom 10.3.2021[3)] für vor dem 1.1.2023 erbrachte Umsätze verlängert.[4)]

2644 Nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG sind die Aufzucht und das Halten von Vieh, die Anzucht von Pflanzen und die Teilnahme an Leistungsprüfungen für Tiere mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Das Einstellen und Betreuen von Reitpferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport genutzt werden, fällt nicht unter den Begriff „Halten von Vieh" und ist deshalb mit dem allgemeinen Steuersatz zu versteuern.[5)] Gleiches gilt für Pferde, die zu gewerblichen Zwecken genutzt werden (z.B. durch Berufsreiter oder Reitlehrer), sowie für alle anderen Pferde, die ebenfalls nicht zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden.[6)]

2645 Nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG ist auf die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. Wenn bei Theatervorführungen und Konzerten mehrere Veranstalter tätig werden, kann nach Abschn. 12.5 Abs. 4 UStAE nur der Veranstalter die Steuerermäßigung in Anspruch nehmen, der die Eintrittsberechtigung verschafft. Bei Tournee-Veranstaltungen steht deshalb die Steuerermäßigung regelmäßig nur dem örtlichen Veranstalter zu. Weiterhin sind nach Auffassung der FinVerw. die Leistungen der Gastspieldirektionen nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG begünstigt, welche im eigenen Namen Künstler verpflichten und im Anschluss daran das von diesen dargebotene Programm an einen Veranstalter in einem gesonderten Vertrag verkaufen (Abschn. 12.5 Abs. 5 UStAE).

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG sind die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung von Heilbädern mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Das Gleiche gilt für die Bereitstellung von Kureinrichtungen, soweit als Entgelt eine Kurtaxe zu entrichten ist. Der BFH hat im Jahr 2014 entschieden, dass der nationale Begriff „Schwimmbad" richtlinienkonform im Sinne einer Sportanlage auszulegen sei.[7)] Danach muss ein Schwimmbad im Sinne einer Sportanlage zur Ausübung einer sportlichen Betätigung geeignet und bestimmt sein. Anzeichen dafür seien z.B. die Unterteilung in Schwimmbahnen, die Ausstattung mit Sportblöcken, eine angemessene Tiefe oder ein angemessenes Ausmaß des Schwimmbeckens. Kein Schwimmbad sei daher eine Einrichtung, in der lediglich ein Erholungsbad genommen werden könne. Das BMF hat dieses Urteil

1) Vgl. BMF v. 1.12.2014, IV D 2 – S 7225/07/10002, BStBl I 2014, 1614.
2) Corona-Steuerhilfegesetz v. 19.6.2020, BGBl. I 2020, 1385 = BStBl I 2020, 550.
3) Drittes Corona-Steuerhilfegesetz v. 10.3.2021, BGBl. I 2021, 330 = BStBl I 2021, 335.
4) Vgl. auch BMF v. 3.6.2021, III C 2 – S 7030/20/10006 :006, BStBl I 2021, 777.
5) Vgl. BFH v. 22.1.2004, V R 41/02, BStBl II 2004, 757.
6) Vgl. BFH v. 10.9.2014, XI R 33/13, BStBl II 2015, 720; vgl. auch Abschn. 12.2 Abs. 3 Satz 1 und 2 UStAE.
7) Vgl. BFH v. 28.8.2014, V R 24/13, BStBl II 2015, 194.

zum Anlass genommen, Abschn. 12.11 Abs. 1 UStAE zu ergänzen.[1] Die Verabreichung eines Heilbads i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG muss der Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung und damit dem Schutz der menschlichen Gesundheit dienen.[2] Nähere Einzelheiten ergeben sich aus Abschn. 12.11 Abs. 3 und 4 UStAE.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG wird die Überlassung der in Nr. 49 Buchst. a bis e und Nr. 50 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1. 2, 12, 13 und 14 UStG bezeichneten Erzeugnisse in elektronischer Form begünstigt, unabhängig davon, ob das Erzeugnis auch auf einem physischen Träger angeboten wird, mit Ausnahme von Veröffentlichungen, die vollständig oder im Wesentlichen aus Videoinhalten oder hörbarer Musik bestehen. Darüber hinaus wird auch die Bereitstellung eines Zugangs zu Datenbanken, die eine Vielzahl von elektronischen Büchern, Zeitungen oder Zeitschriften oder Teile von diesen enthalten, ermäßigt besteuert. Nähere Einzelheiten ergeben sich aus Abschn. 12.17 UStAE.[3]

Nach Nr. 55 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 1 und 2 unterliegen Erzeugnisse für Zwecke der Monatshygiene dem ermäßigten Steuersatz. Die MwStSystRL lässt die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Erzeugnisse für Zwecke der Monatshygiene zu. Mit der Änderung wird diese unionsrechtliche Option in nationales Recht umgesetzt.

2646 Für die Personenbeförderung mit Schiffen gilt nur dann der ermäßigte Steuersatz, wenn die Personenbeförderung im genehmigten Linienverkehr oder im Fährverkehr auf kurzen Strecken durchgeführt wird (d.h. innerhalb einer Gemeinde oder wenn die Beförderungsstrecke nicht mehr als 50 km beträgt; vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG).

Praxishinweis:

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. a UStG werden die Beförderungen von Personen im Schienenbahnverkehr ab **1.1.2020** insgesamt mit dem ermäßigten Steuersatz besteuert, unabhängig von der Länge der Beförderungsstrecke. Außerdem wurde mit Wirkung zum 1.1.2020 § 34 Abs. 1 Satz 2 UStDV gestrichen. Die Angabe der Tarifentfernung auf Fahrausweisen der Eisenbahn ist nicht mehr notwendig. Sowohl im Nah- als auch im Fernverkehr ist immer der ermäßigte Steuersatz anzuwenden.

Auf Grund der Neufassung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG mit Wirkung zum **1.1.2020** kam es zu einer weiteren Änderung: Die Steuerermäßigung für Fährleistungen im Nahverkehr ist nur noch auf Personenbeförderungen und nicht mehr auf Güterbeförderungen anzuwenden. Bei einer Personenbeförderung ist jedoch die Beförderung des Gepäcks einschließlich des mitgeführten Fahrzeugs eine Nebenleistung zur Personenbeförderung.[4]

2647 Bei Grundstückslieferungen kann auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9a UStG verzichtet werden, sofern keine Geschäftsveräußerung vorliegt (§ 1 Abs. 1a UStG). Die Option nach § 9 UStG kann in diesem Fall nur in dem nach § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden. Erläuterungen zur Option im Zwangsversteigerungsverfahren und zur Steuerschuldnerschaft des Erstehers → Rz. 2352 ff.

2648 Ausführungen zu Umsätzen von Land- und Forstwirten (**Zeilen 23 bis 24**) → Rz. 2251 ff.

Praxishinweis:

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde in § 24 Abs. 1 UStG eine Umsatzgrenze i.H.v. 600 000 € eingefügt.[5] Diese ist erstmals auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 bewirkt werden (§ 27 Abs. 32 UStG). Sofern nach § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG der Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 600 000 € betragen hat, sind die Umsätze ab dem Besteuerungszeitraum 2022 zwingend nach der Regelbesteuerung zu versteuern.

Praxishinweis:

Durch das Gesetz zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben im Umsatzsteuerrecht v. 21.12.2021 wurden die Prozentsätze in § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Satz 3 UStG von 10,7 % auf 9,5 % mit Wirkung zum **1.1.2022** gesenkt.[6] Gleichzeitig wurde in § 24 Abs. 5 UStG festgeschrieben, dass das BMF jährlich die Höhe des Durchschnittssatzes in § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Satz 3 UStG überprüft und dem Bundestag über das Ergebnis der Prüfung berichtet. Soweit nach der Überprüfung eine Anpassung dieses Durchschnittssatzes erforderlich ist, legt die Bundesregierung kurzfristig einen entsprechenden Gesetzentwurf vor (§ 24 Abs. 5 Satz 4 UStG).

2649 Für die in **Zeile 24** anzumeldenden Lieferungen von Sägewerkserzeugnissen, Abgabe von Getränken (ohne Milch) und alkoholischen Flüssigkeiten ergeben sich für pauschalierende Land- und Forstwirte (Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG) für nach dem 31.12.2021 ausgeführte Umsätze ergibt sich eine Zahllast von 9,5 % der Bemessungsgrundlage. Für nach dem 31.12.2020 und vor dem 1.1.2022 ausgeführte Umsätze ergibt sich eine Steuer von 8,3 % der Bemessungsgrundlage.

2650 Land- und Forstwirte, die ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG (Regelbesteuerung) versteuern, tragen ihre Umsätze in den Zeilen 20 bis 22 und 26 bis 30 ein. Sofern nach § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG der Gesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 UStG) im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 600 000 € betragen hat, sind die Umsätze zwingend nach der Regelbesteuerung zu versteuern.

1) Vgl. BMF v. 7.7.2015, III C 2 – S 7243/07/10002-03, BStBl I 2015, 562.
2) Vgl. BFH v. 12.5.2005, V R 54/02, BStBl II 2007, 283.
3) Vgl. BMF v. 17.12.2021, III C 2 – S 7225/19/10001 :005, BStBl I 2021, 2502.
4) Vgl. BMF v. 30.9.2020, III C 2 – S 7244/20/10001 :002, BStBl I 2020, 982.
5) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
6) Gesetz zur Umsetzung unionsrechtlicher Vorgaben im Umsatzsteuerrecht v. 21.12.2021, BGBl. I 2021, 5250.

bb) Steuerfreie Umsätze mit Vorsteuerabzug (Zeilen 25–29)

2651 Bei Warenexporten in das übrige Gemeinschaftsgebiet sind nur die steuerfreien Lieferungen an Abnehmer mit USt-IdNr. in **Zeile 26** einzutragen. Dies ist insb. wegen der Abstimmung mit den Angaben in der Zusammenfassenden Meldung (ZM) zu beachten. Nähere Informationen zum ZM-Verfahren sind beim Bundeszentralamt für Steuern zu erhalten.[1] Außerdem sind diese Umsätze grundsätzlich dem Statistischen Bundesamt monatlich für die Intrahandelsstatistik zu melden. Nähere Informationen zur Intrahandelsstatistik können beim Statistischen Bundesamt eingeholt werden.[2] Lieferungen des ersten Abnehmers eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts (→ Rz. 2348 ff.), sind nicht in Zeile 26, sondern in **Zeile 48** einzutragen. Warenexporte in das Drittlandsgebiet sind als Ausfuhrlieferungen steuerfrei. Diese sind ausschließlich in **Zeile 29** einzutragen.

2652 In den Fällen, in denen der Ort der Leistung nicht im Inland liegt (z.B. bei bestimmten sonstigen Leistungen) sind diese nicht steuerbaren Umsätze (→ Rz. 2167 ff.) nicht in den Zeilen 26 bis 30 oder in der ZM einzutragen. Diese nicht steuerbaren Umsätze sind nachrichtlich in Zeile 51 und in der Umsatzsteuererklärung anzumelden (→ Rz. 2407 ff.).

cc) Steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug (Zeile 30)

2653 In **Zeile 30** sind z.B. die steuerfreien Umsätze ohne Vorsteuerabzug nach § 4 Nr. 8 bis 29 UStG einzutragen. Erläuterungen hierzu → Rz. 2317 ff.

c) Innergemeinschaftliche Erwerbe (Zeilen 32–37)

32	**Innergemeinschaftliche Erwerbe**					
33	**Steuerfreie innergemeinschaftliche Erwerbe** von bestimmten Gegenständen und Anlagegold (§§ 4b und 25c UStG)	91				
34	**Steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe** zum Steuersatz von 19 %	89				
35	zum Steuersatz von 7 %	93				
36	zu anderen Steuersätzen	95		98		
37	**neuer Fahrzeuge** (§ 1b Abs. 2 und 3 UStG) von Lieferern **ohne** USt-IdNr. zum allgemeinen Steuersatz	94		96		

2654 In **Zeile 33** sind die innergemeinschaftlichen Erwerbe von Gegenständen einzutragen, die nach § 4b Nr. 1 bis 4 UStG steuerfrei sind. Die Steuerbefreiung nach § 4b UStG setzt einen innergemeinschaftlichen Erwerb voraus. Durch § 4b Nr. 1 und 2 UStG ist der innergemeinschaftliche Erwerb bestimmter Gegenstände, deren Lieferung im Inland steuerfrei wäre, von der Umsatzsteuer befreit. Nach § 4b Nr. 3 UStG ist der innergemeinschaftliche Erwerb der Gegenstände, deren Einfuhr steuerfrei wäre, von der Umsatzsteuer befreit. § 4b 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.[3] In **Zeile 33** sind auch die innergemeinschaftlichen Erwerbe von Anlagegold einzutragen, die nach § 25c UStG steuerfrei sind.[4]

2655 Weitere Ausführungen zu innergemeinschaftlichen Erwerben – getrennt nach Steuersätzen (**Zeilen 34 bis 36**) enthält → Rz. 2326 ff.

2656 In **Zeile 37** sind Eintragungen zu innergemeinschaftlichen Erwerben neuer Fahrzeuge von Lieferern ohne USt-IdNr. zum allgemeinen Steuersatz vorzunehmen (zur Besteuerung neuer Fahrzeuge → Rz. 2327 ff.).

d) Leistungsempfänger als Steuerschuldner (§ 13b UStG) (Zeilen 38–43)

38	**Leistungsempfänger als Steuerschuldner**					
39	**(§ 13b UStG)**					
40	Sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 1 UStG)	46		47		
41	Umsätze, die unter das GrEStG fallen (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG)	73		74		
42	Andere Leistungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 1, 2, 4 bis 12 UStG)	84		85		
43	**Übertrag** zu übertragen in Zeile 45					

USt 1 A – Umsatzsteuer-Voranmeldung 2022 – (01.21)

2657 Die Leistungsempfänger (§ 13b Abs. 5 UStG) haben nach § 13b UStG die entsprechenden (Netto-)Entgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge in den **Zeilen 40 bis 42** anzugeben. Sind die Leistungsempfänger zum Vorsteu-

1) Bundeszentralamt für Steuern, Dienstsitz Saarlouis, Ahornweg 1-3, 66740 Saarlouis, www.bzst.de, Telefon 0228 406-0.
2) Statistisches Bundesamt, 65180 Wiesbaden, Telefon 0611 75-1, Telefax 0611 75-724000 sowie unter der Internet-Adresse www.destatis.de.
3) Weitere Einzelheiten vgl. Abschn. 4b.1 UStAE.
4) Weitere Einzelheiten vgl. Abschn. 25c.1 UStAE.

erabzug (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG) berechtigt, sind die abziehbaren **Vorsteuerbeträge in Zeile 58** anzugeben. Eingehende Erläuterungen → Rz. 2467 ff.

Die nach § 3a Abs. 1 UStG im Inland steuerpflichtigen sonstigen Leistungen von im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern, die der leistende Unternehmer in seiner ZM anzugeben hat, sind nebst Steuer vom Leistungsempfänger als Steuerschuldner in der **Zeile 40** gesondert zu erklären. **2658**

Die Umsätze, die unter das GrEStG fallen (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG), sind **vom Leistungsempfänger** nebst Steuer in der **Zeile 41** gesondert anzugeben. **Andere Leistungen** (§ 13b Abs. 2 Nr. 1, 2, 4 bis 12 UStG) sind insgesamt in **Zeile 42** anzugeben. **2659**

Praxishinweis:

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers in §13b Abs. 2 Nr. 12 UStG mit Wirkung zum **1.1.2021** um Telekommunikationsdienstleistungen erweitert.[1)]

Bei den in § 13b Abs. 2 Nr. 12 Satz 1 UStG genannten Leistungen schuldet der Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein Unternehmer ist, dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Leistungen in deren Erbringung besteht und dessen eigener Verbrauch dieser Leistungen von untergeordneter Bedeutung ist (sog. Wiederverkäufer); davon ist auszugehen, wenn ihm das zuständige FA eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige, auf längstens drei Jahre befristete Bescheinigung, die nur mit Wirkung für die Zukunft widerrufen oder zurückgenommen werden kann, darüber erteilt hat, dass er ein Unternehmer ist, der entsprechende Leistungen erbringt (§ 13b Abs. 5 Satz 6 UStG).

Zur Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) auf Telekommunikationsdienstleistungen vgl. BMF-Schreiben vom 23.12.2020.[2)]

Bei bestimmten Lieferungen von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen sowie von integrierten Schaltkreisen (§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG) schuldet der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG. Derartige Umsätze sind **vom Leistungsempfänger** nebst Steuer in der **Zeile 42** anzugeben. **2660**

Praxishinweis:

Lieferungen von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen sowie von integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand fallen nur unter die Regelung zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist und die Summe der für die steuerpflichtigen Lieferungen dieser Gegenstände in Rechnung zu stellenden Bemessungsgrundlagen mindestens 5 000 € beträgt. Abzustellen ist dabei auf alle im Rahmen eines zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgangs gelieferten Gegenstände der genannten Art. Als Anhaltspunkt für einen wirtschaftlichen Vorgang dient insb. die Bestellung, der Auftrag oder der (Rahmen-)Vertrag mit konkretem Auftragsvolumen. Lieferungen bilden stets einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang, wenn sie im Rahmen eines einzigen Erfüllungsgeschäfts geführt werden, auch wenn hierüber mehrere Aufträge vorliegen oder mehrere Rechnungen ausgestellt werden.[3)]

Eintragungen sind in den **Zeilen 42 und 49** nur dann vorzunehmen, wenn bei Lieferungen von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen sowie von integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand, die Summe der für sie in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens 5 000 € beträgt; nachträgliche Minderungen des Entgelts bleiben dabei unberücksichtigt (§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG).[4)]

Beispiel:

Der in Stuttgart ansässige Großhändler G bestellt am 1.7.2022 bei dem in München ansässigen Handyhersteller H 900 Mobilfunkgeräte zu einem Preis von insg. 45 000 €. Vereinbarungsgemäß liefert H die Mobilfunkgeräte in zehn Tranchen mit je 90 Stück zu je 4 500 € an G aus.

Die zehn Tranchen Mobilfunkgeräte stellen einen zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgang dar, denn die Lieferung der Geräte erfolgte auf der Grundlage einer Bestellung über die Gesamtmenge von 900 Stück. G schuldet daher als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer für diese zusammenhängenden Lieferungen (§ 13b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 10 UStG).

G hat eine Eintragung in Zeile 42 und H Eintragungen zur Zeile 49 zu machen.

Bei Lieferungen der in der Anlage 4 zum UStG bezeichneten Gegenstände – insb. Edelmetalle, unedle Metalle, Selen und Cermets (§ 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG) schuldet der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13 Abs. 5 Satz 1 UStG. Derartige Umsätze sind vom Leistungsempfänger nebst Steuer in der **Zeile 42** anzugeben. **2661**

Praxishinweis:

Nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 UStG gelten als Grundstücke insbesondere auch Sachen, Ausstattungsgegenstände und Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören oder zu verändern. Der BFH hatte mit Urteil v. 28.8.2014 entschieden, dass Betriebsvorrichtungen keine Bauwerke im Sinne von § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG a.F. sind.[5)] Damit kam nach Ansicht des BFH eine Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger bei Lieferungen von und Leistungen an Betriebsvorrichtungen nicht in Betracht. Art. 199 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL, auf dem § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG beruht, enthält den Begriff der Bauleistung. Dieser Begriff ist unionsrechtlich einheitlich und nicht nach nationalem Bewertungsrecht auszulegen. Der Begriff der Bauleistung im Sinne von Art. 199 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL ist dabei nicht nur auf Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück beschränkt, sondern weiter auszulegen. Mit § 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 2UStG sind einerseits die unionsrechtliche Vorgabe und andererseits die in Abschn. 13b.2 Abs. 2 Satz 2 und 3 UStAE enthaltene Verwaltungsauffassung im UStG enthalten. Damit ist klargestellt, dass Lieferungen von und Leistungen an Betriebsvorrichtungen unter die Regelung des § 13b UStG fallen können.

1) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
2) Vgl. BMF v. 23.12.2020, III C 3 – S 7279/19/10006 :002, BStBl I 2021, 92.
3) Vgl. Abschn. 13b.7 Abs. 3 UStAE.
4) BMF v. 24.6.2011, IV D 3 – S 7279/11/10001 (2011/0480015), BStBl I 2011, 687 und Abschn. 13b.7 Abs. 3 UStAE.
5) Vgl. BFH v. 28.8.2014, V R 7/14, BStBl II 2015, 682.

2662 In den in § 13b Abs. 2 Nr. 4, Nr. 5 Buchst. b und Nr. 7 bis 11 UStG genannten Fällen schulden j.P.d.ö.R. die Steuer nicht, wenn sie die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich beziehen (§ 13b Abs. 5 Satz 11 UStG).

Der leistende Unternehmer kann häufig nicht zweifelsfrei feststellen, ob der Empfänger die Leistung für sein Unternehmen bezieht oder nicht. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG gilt daher auch dann, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen wird (§ 13b Abs. 5 Satz 7 UStG). Ist eine j.P.d.ö.R. Leistungsempfänger, kann der leistende Unternehmer regelmäßig an der Art der Einrichtung, für die er tätig wird (Behörde oder BgA), erkennen, ob die Leistung für den unternehmerischen oder den hoheitlichen Bereich bezogen wird. § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG führt in diesen Fällen zu einem unnötigen Verwaltungsaufwand für die j.P.d.ö.R., da sie die Leistungsbezüge für den hoheitlichen Bereich dem FA erklären und die darauf entfallende Umsatzsteuer an dieses abführen muss, statt sie zusammen mit dem Leistungsentgelt in einer Summe an den leistenden Unternehmer zu entrichten. Um diesen Aufwand zu vermeiden, hat die Steuerverwaltung diejenigen Fälle, in denen j.P.d.ö.R. in nennenswertem Umfang Leistungen für ihren hoheitlichen Bereich beziehen, die der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers unterliegen, von der Rechtsfolge des § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG ausgenommen (vgl. Abschn. 13b.3a Abs. 4 Satz 2 UStAE für Strom- und Gaslieferungen und Abschn. 13b.5 Abs. 4 Satz 2 UStAE für Gebäudereinigungsleistungen). Durch § 13b Abs. 5 Satz 10 UStG werden alle Tatbestände des § 13b Abs. 2 UStG in die Ausnahmeregelung einbezogen, bei denen die Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers zu einem unnötigen Verwaltungsaufwand führen würde.

2663 **§ 13b Abs. 1 und 2 UStG finden keine Anwendung**, wenn die Leistung des im Ausland ansässigen Unternehmers in einer Personenbeförderung, die der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 UStG) unterlegen hat, in einer Personenbeförderung, die mit einem Fahrzeug i.S.d. § 1b Absatz 2 Satz 1 Nr. 1 UStG durchgeführt worden ist, oder in einer grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luftverkehr besteht. Außerdem finden Abs. 1 und 2 keine Anwendung, wenn ein im Ausland ansässiger Unternehmer im Inland Leistungen erbringt, die in der Einräumung der Eintrittsberechtigung für Messen, Ausstellungen und Kongressen im Inland bestehen oder, wenn eine im Ausland ansässige Durchführungsgesellschaft an im Ausland ansässige Unternehmer steuerpflichtige Leistungen erbringt, die im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen im Inland stehen.[1)]

2664 Die Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist auch ausgeschlossen, wenn die Leistung des im Ausland ansässigen Unternehmers in der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsleistung) besteht, wenn diese Abgabe an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn erfolgt (§ 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG).

Praxishinweis:

Zur kurzfristigen Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei einer Mehrzahl von Fällen des Verdachts auf Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall und zur raschen Verhinderung von Steuerausfällen enthält § 13b Abs. 10 UStG eine Ermächtigung des BMF. Durch Rechtsverordnung kann mit Zustimmung des Bundesrates der Umfang der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers unter bestimmten Voraussetzungen (zunächst) zeitlich beschränkt erweitert werden (**sog. Schnellreaktionsmechanismus**).

Mit § 13b Abs. 10 UStG ist die Voraussetzung gegeben, zeitnah von durch den unionsrechtlichen Schnellreaktionsmechanismus eröffneten Möglichkeiten zur Betrugsbekämpfung national Gebrauch zu machen. Eine auf der Ermächtigung nach § 13b Abs. 10 UStG beruhende Verordnung mit einer Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist nur eine vorläufige Maßnahme. Ermächtigt der Rat Deutschland entsprechend dem gestellten Antrag nach Art. 395 MwStSystRL, eine entsprechende von der MwStSystRL abweichende Regelung längerfristig beibehalten zu dürfen, muss die – zunächst in der Verordnung geregelte – Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers in jedem Fall im Rahmen eines Gesetzgebungsverfahrens in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen werden. Die Regelung über das Außerkrafttreten der Verordnung stellt zum einen sicher, dass die Verordnung nur von begrenzter Dauer ist. Sie stellt im Falle der Erteilung einer Anschlussermächtigung nach Art. 395 MwStSystRL aber auch sicher, dass die Regelung ohne zeitliche Unterbrechung national fort gilt.

2665 Besteht keine Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen (z.B. bei **Kleinunternehmern, pauschalierenden Land- und Forstwirten**), ist hiervon unabhängig eine Umsatzsteuer-Voranmeldung für das jeweilige Kalendervierteljahr abzugeben bzw. zu übermitteln (§ 18 Abs. 4a UStG).

2666 Der Betrag aus **Zeile 43** ist in **Zeile 45** zu übertragen.

1) Einzelheiten vgl. BMF v. 20.12.2006, IV A 6 – S 7279 – 60/06, BStBl I 2006, 796; Abschn. 13b.1 Abs. 26 und 27 UStAE.

e) Ergänzende Angaben zu Umsätzen (Zeilen 44–53)

– 2 –

			Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR	Ct	Steuer EUR	Ct
44	**Steuernummer:**					
45	**Übertrag**					
46	**Ergänzende Angaben zu Umsätzen**					
47						
48	Lieferungen des ersten Abnehmers bei **innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften** (§ 25b UStG)	**42**				
49	Steuerpflichtige Umsätze des leistenden Unternehmers, für die der **Leistungsempfänger** die **Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet**	**60**				
50	**Nicht steuerbare sonstige Leistungen** gem. § 18b Satz 1 Nr. 2 UStG	**21**				
51	**Übrige nicht steuerbare Umsätze** (Leistungsort nicht im Inland)	**45**				
52	**Umsatzsteuer**					
53						

In Zeile 44 ist nochmals die Steuernummer einzutragen. Die Eintragung dient in den Fällen, in denen die Vor- und Rückseite der Umsatzsteuer-Voranmeldung gesondert abgegeben werden, der Zuordnung. In Zeile 45 ist der Übertrag aus Zeile 43 vorzunehmen. **2667**

Der erste Abnehmer hat bei innergemeinschaftlichen **Dreiecksgeschäften** in **Zeile 48** die Bemessungsgrundlage (§ 25b Abs. 4 UStG) einzutragen, sofern für diese Lieferung der letzte Abnehmer die Steuer schuldet. In **Zeile 65** ist die Steuer zu erklären, die der letzte Abnehmer schuldet. **2668**

Nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet der Leistungsempfänger die Steuer bei **2669**

- im Inland steuerpflichtigen sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG,
- Werklieferungen und anderen als i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG ausgeführten sonstigen Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers,
- Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb eines Insolvenzverfahrens,
- steuerpflichtigen Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, bei bestimmten Bauleistungen an Unternehmer, die nachhaltig entsprechende Leistungen erbringen,
- Lieferungen von Gas, Elektrizität und von Wärme und Kälte,
- der Übertragung von den in § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG bezeichneten Emissions-, Gas- und Elektrizitätszertifikaten,
- Lieferungen der in der Anlage 3 zum UStG aufgeführten Gegenstände, insb. Altmetall und Schrott,
- Reinigungsleistungen von Gebäuden und Gebäudeteilen, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der nachhaltig entsprechende Leistungen erbringt,
- Lieferungen von bestimmten Goldarten, Steuerschuldner sowie Lieferungen der in der Anlage 4 zum UStG bezeichneten Gegenstände – insb. Edelmetalle, unedle Metalle, Selen und Cermets (§ 13b Abs. 1 und 2 Nr. 1 bis 11 UStG).
- sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation. Zur Klarstellung wird darauf hingewiesen, dass § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG unberührt bleibt (§ 13b Abs. 2 Nr. 12 UStG).

Ausführungen hierzu → Rz. 2352 ff. Nachrichtlich sind in **Zeile 49** die vorgenannten, im Inland ausgeführten steuerpflichtigen Umsätze des leistenden Unternehmers einzutragen, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet.

Praxishinweise:

Lieferungen von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen sowie von integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand fallen nur unter die Regelung zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist und die Summe der für die steuerpflichtigen Lieferungen dieser Gegenstände in Rechnung zu stellenden Bemessungsgrundlagen mindestens 5 000 € beträgt. Abzustellen ist dabei auf alle im Rahmen eines zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgangs gelieferten Gegenstände der genannten Art. Als Anhaltspunkt für einen wirtschaftlichen Vorgang dient insb. die Bestellung, der Auftrag oder der (Rahmen-)Vertrag mit konkretem Auftragsvolumen. Lieferungen bilden stets einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang, wenn sie im Rahmen eines einzigen Erfüllungsgeschäfts geführt werden, auch wenn hierüber mehrere Aufträge vorliegen oder mehrere Rechnungen ausgestellt werden.

Lieferungen der in der Anlage 4 zum UStG bezeichneten Gegenstände fallen nur unter die Regelung zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG, wenn die Summe der für sie in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens 5 000 € beträgt; nachträgliche Minderungen des Entgelts bleiben dabei unberücksichtigt. Abzustellen ist dabei auf alle im Rahmen eines zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgangs gelieferten Gegenstände der genannten Art. Als Anhaltspunkt für einen wirtschaftlichen Vorgang dient insb. die Bestellung, der Auftrag oder der (Rahmen-)Vertrag mit konkretem Auftragsvolumen. Lieferungen bilden stets einen einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang, wenn sie im Rahmen eines einzigen Erfüllungsgeschäfts geführt werden, auch wenn hierüber mehrere Aufträge vorliegen oder mehrere Rechnungen ausgestellt werden.

2670 Nach §§ 18a, 18b UStG hat der Unternehmer die nach § 3a Abs. 2 UStG im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte sonstige Leistungen, für die die Steuer in einem anderen Mitgliedstaat von einem dort ansässigen Leistungsempfänger geschuldet wird, in seiner ZM (→ Rz. 2791) anzugeben und in den amtlich vorgeschriebenen Vordrucken (§ 18 Abs. 1 bis 4 UStG) gesondert zu erklären. Dementsprechend sind derartige nicht steuerbare sonstige Leistungen gem. § 18b Satz 1 Nr. 2 UStG in der **Zeile 50** gesondert anzugeben.

2671 In **Zeile 51** sind die übrigen nicht steuerbaren Umsätze einzutragen, deren Leistungsort nicht im Inland liegt und die steuerbar wären, wenn sie im Inland ausgeführt worden wären. Hierzu gehören auch Telekommunikationsleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen sowie ab dem 1.7.2021 innergemeinschaftliche Fernverkäufe, die ein im Inland ansässiger Unternehmer an Nichtunternehmer mit Sitz, Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausführt; ausgenommen sind die Umsätze des § 3a Abs. 5 Satz 3 UStG sowie des § 3c Abs. 4 Satz 1 UStG, die in den **Zeilen 20 bis 22** einzutragen sind.

Praxishinweise:

§ 3a Abs. 5 Satz 1 UStG ist nicht anzuwenden, wenn der leistende Unternehmer seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte oder in Ermangelung eines Sitzes, einer Geschäftsleitung oder einer Betriebsstätte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in nur einem EU-Mitgliedstaat hat und der Gesamtbetrag der Entgelte der in § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG bezeichneten sonstigen Leistungen an in § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG bezeichnete Empfänger mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Sitz in anderen EU-Mitgliedstaaten **sowie ab 1.7.2021 der innergemeinschaftlichen Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG** (vgl. auch Abschn. 3c.1 Abs. 2 Satz 1 UStAE) insgesamt 10 000 € im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet (§ 3a Abs. 5 Satz 3 UStG). Sobald der Gesamtbetrag von 10 000 € im laufenden Kalenderjahr überschritten wird, verlagert sich der Leistungsort an den Ort nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG; dies gilt bereits für den Umsatz, der zur Überschreitung des Gesamtbetrags führt. Der leistende Unternehmer kann dem FA erklären, dass er auf die Anwendung von § 3a Abs. 5 Satz 3 UStG verzichtet. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für zwei Kalenderjahre.

2672 Nicht einzutragen sind die Umsätze, die in den **Zeilen 48 bis 50** zu erklären sind. Ebenfalls nicht anzugeben sind im Inland ausgeführte nicht steuerbare Umsätze (z.B. Geschäftsveräußerungen im Ganzen, Innenumsätze zwischen Unternehmensteilen). Nicht steuerbare Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen sind jedoch in der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr einzutragen. Weitere Erläuterungen → Rz. 2407 ff.

2673 In **Zeile 52** ist die selbstberechnete Umsatzsteuer einzutragen.

f) Abziehbare Vorsteuerbeträge (Zeilen 54–62)

aa) Allgemeines

2674 Bei fehlenden oder unrichtigen Rechnungsangaben ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 UStG kann der Unternehmer **nur** die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen als Vorsteuer abziehen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind. Ein Vorsteuerabzug ist damit nicht zulässig, wenn der die Rechnung ausstellende Unternehmer die Steuer unberechtigt oder zu hoch ausgewiesen hat. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, dass der Unternehmer eine nach §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Sind die erforderlichen Rechnungsangaben unvollständig oder unrichtig, ist ein Vorsteuerabzug erst in dem Zeitpunkt möglich, in dem die zutreffenden und vollständigen Angaben durch berichtigte Rechnung dem Leistungsempfänger vorliegen. Danach hat der Leistungsempfänger die in der Rechnung enthaltenen Angaben auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen. Eine Prüfung der Richtigkeit der Steuernummer oder USt-IdNr. und der Rechnungsnummer ist dem Rechnungsempfänger allerdings nicht möglich. Der Vorsteuerabzug bleibt jedoch erhalten, wenn eine dieser Angaben unrichtig und der Unternehmer dies trotz der Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte und die weiteren Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen (→ Rz. 2414 ff.).

Beratungshinweis:

Der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist nur möglich, wenn die Rechnung die Angabe des vollständigen Namens und der vollständigen Anschrift des leistenden Unternehmers enthält. Mit Urteilen vom 13.6.2018 und vom 21.6.2018 hat der BFH jedoch unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung nicht voraussetzt, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die er in seiner Rechnung angibt.[1] Es reiche jede Art von Anschrift und damit auch eine Briefkastenanschrift, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar sei.[2]

Beratungshinweis:

Der BFH hat mit Urteil vom 1.3.2018 entschieden, dass sich die Angabe des Kalendermonats als Leistungszeitpunkt (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG i.V.m. § 31 Abs. 4 UStDV) unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben kann, wenn nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem die Rechnung ausgestellt wurde.[3] Weiterhin hat er festgestellt, dass die Leistungsbeschreibung im Urteilsfall keinen Rückschluss auf den Ort der Leistungserbringung und eine mögliche Steuerpflicht erlaubte und die Rechnungen daher mangels ordnungsgemäßer Leistungsbeschreibung nicht die Voraussetzungen für einen Vorsteuerabzug erfüllten. Der BFH hat außerdem seine Auffassung, dass sich die Angabe des Leistungszeitraums aus dem Rechnungsdatum ergeben kann, nochmals mit Urteil vom 15.10.2019 bestätigt.[4] Gleichzeitig enthält das Urteil Ausführungen zu Rechnungen einer Person, die nach dem Willen ihrer

1) BFH v. 13.6.2018, XI R 20/14, BStBl II 2018, 800 und v. 21.6.2018, V R 25/15, V R 28/16, BStBl II 2018, 809 und 806.
2) Vgl. auch BMF v. 7.12.2018, III C 2 – S 7280-a/07/10005 :003, BStBl I 2018, 1401 und Abschn. 15.2a Abs. 2 Satz 4 UStAE.
3) BFH v. 1.3.2018, V R 18/17, BStBl II 2021, 644.
4) BFH v. 15.10.2019, V R 29/19 (V R 44/16), BStBl II 2021, 646,

Hintermänner einen auf ihren Namen lautenden Gewerbebetrieb vortäuscht. Danach wird diese Person auch unter Beachtung der „Strohmann-Rechtsprechung" nicht allein durch die Rechnungsstellung unter ihrem Namen zum Leistenden, wenn sie die von den als Vertreter ohne Vertretungsmacht (§ 179 BGB) handelnden Hintermännern geschlossenen Verträge nicht genehmigt und ihr das Handeln der Hintermänner auch nicht nach den Grundsätzen einer Anscheins- oder Duldungsvollmacht zugerechnet werden kann. Unter diesen Umständen ist es nicht entscheidungserheblich, ob es sich bei der nach außen auftretenden Person um einen Strohmann gehandelt hat und ob in diesem Fall das Strohmanngeschäft nur zum Schein abgeschlossen wurde.

Das BMF hat dementsprechend in seinem Schreiben vom 9.9.2021 darauf hingewiesen, dass Rechnungen, die nicht den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung nach § 14 Abs. 4 Nr. 6 UStG enthalten (ggf. nach § 31 Abs. 4 UStDV in Form des Kalendermonats), nicht ordnungsmäßig ausgestellt sind.[1] Ein Vorsteuerabzug aus solchen Rechnungen ist nur dann ausnahmsweise möglich, wenn die FinVerw. über sämtliche Angaben verfügt, um die materiellen Voraussetzungen zu überprüfen.[2] Den Entscheidungen zum Kalendermonat als Leistungszeitraum, der sich nach Auffassung des BFH aus dem jeweiligen Ausstellungsdatum der Rechnung ergab, lag jeweils eine Würdigung im Einzelfall zu Grunde. Umgekehrt kann dies nicht gelten, wenn nicht feststeht, dass die Daten zusammenfallen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine unmittelbar mit der Leistung zusammenfallende Rechnungsstellung nicht branchenüblich ist, vom betroffenen Rechnungsaussteller nicht immer durchgeführt wird oder bei der konkreten Leistung sonstige Zweifel an einem Zusammenfallen der Daten bestehen. Bestehen Zweifel, obliegt deren Ausräumung dem Unternehmer, der den Vorsteuerabzug geltend macht.[3]

2675 Für Unternehmer, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind und die nur Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG, nur Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG und § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 14c Abs. 1 UStG (unrichtiger Steuerausweis) oder nur Steuer nach § 13b Abs. 5 UStG und § 13a Abs. 1 Nr. 4 UStG (unberechtigter Steuerausweis) schulden, gelten die Einschränkungen des § 18 Abs. 9 Satz 5 und 6 UStG entsprechend.[4]

2676 Wird ein sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch genutztes Gebäude ausschließlich dem Unternehmensvermögen zugeordnet, kann der volle Vorsteuerabzug geltend gemacht werden (sog. Seeling-Modell). Durch Aufnahme des neuen Art. 168a MwStSystRL durch die Richtlinie 2009/162/EU des Rates vom 22.12.2009 zur Änderung verschiedener Bestimmungen der RL 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem[5] ist auch bei einer ausschließlichen Zuordnung des Gebäudes zum Unternehmensvermögen der Vorsteuerabzug künftig auf den unternehmerisch genutzten Gebäudeanteil begrenzt. Durch das JStG 2010[6] ist die Richtlinie durch einen neuen Abs. 1b in § 15 UStG und einen neuen Satz 4 in § 15 Abs. 4 UStG mit Wirkung zum 1.1.2011 umgesetzt worden. Mit § 15 Abs. 1b UStG wird der Vorsteuerabzug für gemischt genutzte Grundstücke neu geregelt. Das Zuordnungswahlrecht des Unternehmers, gemischt genutzte Grundstücke – Grundstücke die sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf des Personals verwendet werden – im vollen Umfang seinem Unternehmen zuzuordnen, bleibt unberührt. In den Fällen des § 15 Abs. 1b UStG gilt § 15 Abs. 4 Satz 1 bis 3 UStG entsprechend.

bb) Ausstellung von Rechnungen

2677 Die Vorschriften zur Rechnungsausstellung und -aufbewahrung sowie zum unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweis in Rechnungen finden sich in §§ 14 und 14a bis 14c UStG. Die Definition des Begriffs der Rechnung ergibt sich aus § 14 Abs. 1 UStG. Danach ist eine Rechnung jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, gleichgültig, wie dieses Dokument im Geschäftsverkehr bezeichnet wird (§ 14 Abs. 1 Satz 1 UStG). Die Echtheit der Herkunft der Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit müssen gewährleistet werden. Dabei bedeutet Echtheit der Herkunft die Sicherheit der Identität des Rechnungsausstellers. Unversehrtheit des Inhalts bedeutet, dass die nach dem Umsatzsteuergesetz erforderlichen Angaben nicht geändert wurden (§ 14 Abs. 1 Satz 2 bis 4 UStG). Nach § 14 Abs. 1 Satz 5 UStG legt jeder Unternehmer fest, in welcher Weise die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden. Dies kann durch jegliche innerbetriebliche Kontrollverfahren erreicht werden, die einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung schaffen können (§ 14 Abs. 1 Satz 6 UStG).

2678 Rechnungen sind auf Papier oder, vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers der Rechnung, auf elektronischem Weg zu übermitteln (§ 14 Abs. 1 Satz 7 UStG). Die Zustimmung des Empfängers der elektronisch übermittelten Rechnung bedarf dabei keiner besonderen Form; es muss lediglich Einvernehmen zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger darüber bestehen, dass die Rechnung elektronisch übermittelt werden soll. Die Zustimmung kann z.B. in Form einer Rahmenvereinbarung (z.B. in den Allgemeinen Geschäftsbedingungen) erklärt werden. Sie kann auch nachträglich erklärt werden. Es genügt aber auch, dass die Beteiligten diese Verfahrensweise tatsächlich praktizieren und damit stillschweigend billigen (Abschn. 14.4 Abs. 1 UStAE).

2679 § 14 Abs. 1 Satz 8 UStG definiert eine elektronische Rechnung als eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Der Rechnungsaussteller ist – vorbehaltlich der Zustimmung des Rechnungsempfängers – frei in seiner Entscheidung, in welcher Weise er elektronische Rechnungen übermittelt. Elektronische Rechnungen können z.B. per E-Mail (ggf. mit Bilddatei- oder Textdokumentanhang) oder De-Mail,[7] per Computer-Fax oder Faxserver, per Web-Download oder per EDI übermittelt werden. Eine von Standard-Telefax an Standard-Telefax oder von Computer-Telefax/Fax-Server an Standard-Telefax übermittelte Rechnung gilt als

1) BMF v. 9.9.2021, III C 2 – S 7280-a/19/10004 :001, BStBl I 2021, 1593.
2) Vgl. BMF v. 18.9.2020, III C 2 – S 7286-a/19/10001:001, BStBl I 2020, 976, Rz. 9 bis 13.
3) Vgl. auch Abschn. 15.2a Abs. 1a und 15.11 Abs. 3 UStAE.
4) Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (eMobFördG) v. 12.12.2019, BGBl. I 2019, 2451 = BStBl I 2020, 17.
5) ABl.EU 2010 Nr. L 10, 14.
6) JStG 2010 v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1768 = BStBl I 2010, 1394.
7) Vgl. De-Mail-Gesetz v. 28.4.2011, BGBl. I 2011, 666.

Papierrechnung (vgl. Abschn. 14.4 Abs. 2 UStAE). Nähere Einzelheiten zur Echtheit und Unversehrtheit von Rechnungen ergeben sich aus Abschn. 14.4 Abs. 3 bis 11 UStAE.

2680 Der Unternehmer, der eine steuerpflichtige Werklieferung (§ 3 Abs. 4 Satz 1 UStG) oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück ausführt, ist verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen (§ 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG).

2681 Der Unternehmer ist berechtigt, eine Rechnung auszustellen, wenn er eine Lieferung oder sonstige Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausführt, unabhängig von Rechnungslegungspflichten nach Kauf- oder Werkvertragsrecht. Er ist jedoch verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen, wenn er den Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, ausführt (→ Rz. 2450 ff.). Der Unternehmer sollte ordnungsgemäße Rechnungen erteilen, um Zweifel im Hinblick auf die Unternehmereigenschaft oder der unternehmerischen Verwendung durch den Leistungsempfänger auszuräumen. Beauftragte Dritte dürfen ebenfalls Rechnungen erteilen (vgl. § 14 Abs. 2 Satz 4 UStG). Möchten Unternehmer über Leistungen für ihr Unternehmen oder juristische Personen für Leistungen ihres nicht unternehmerischen Bereichs mit Gutschrift abrechnen, ist dies vorher zu vereinbaren.

2682

Hinweis:

In § 14 Abs. 3 UStG wird geregelt, dass unbeschadet anderer nach § 14 Abs. 1 UStG zulässiger Verfahren bei einer elektronischen Rechnung die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts als gewährleistet gelten, wenn

- eine qualifizierte elektronische Signatur oder
- der elektronische Datenaustausch nach Art. 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19.10.1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustauschs[1] verwendet wird.

cc) Rechnungsangaben, § 14 Abs. 4 UStG

2683 Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG sind in der Rechnung der Name und die Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers jeweils vollständig anzugeben. Dabei ist es nach § 31 Abs. 2 UStDV ausreichend, wenn sich auf Grund der in die Rechnung aufgenommenen Bezeichnungen der Name und die Anschrift sowohl des leistenden Unternehmers als auch des Leistungsempfängers eindeutig feststellen lassen. Es reicht jede Art von Anschrift, sofern der leistende Unternehmer bzw. der Leistungsempfänger unter dieser Anschrift erreichbar sind. Dabei ist es unerheblich, ob die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist.[2] Verfügt der leistende Unternehmer bzw. der Leistungsempfänger über ein Postfach, über eine Großkundenadresse oder über eine c/o-Adresse, genügt die jeweilige Angabe in der Rechnung den Anforderungen an eine vollständige Anschrift gem. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG (vgl. Abschn. 14.5 Abs. 2 UStAE).[3]

Im Fall der umsatzsteuerlichen Organschaft kann der Name und die Anschrift der Organgesellschaft angegeben werden, wenn der leistende Unternehmer oder der Leistungsempfänger unter dem Namen und der Anschrift der Organgesellschaft die Leistung erbracht bzw. bezogen hat. Entsprechendes gilt für die Angabe der Anschrift einer Zweigniederlassung, einer Betriebsstätte oder eines Betriebsteils des Unternehmers.

2684 Die Rechnung muss nach **§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG** die dem leistenden Unternehmer vom FA erteilte **Steuernummer oder** die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) erteilte **USt-IdNr.** enthalten. Erteilt das FA eine gesonderte Steuernummer für Zwecke der Umsatzbesteuerung (vgl. z.B. § 21 AO), ist diese anzugeben. Wird mit Gutschrift abgerechnet, ist die Steuernummer bzw. die USt-IdNr. des leistenden Unternehmers und nicht die des Unternehmers anzugeben, der die Gutschrift erteilt hat. Der leistende Unternehmer (Gutschriftsempfänger) hat in diesen Fällen dem Aussteller der Gutschrift seine gültige Steuernummer oder USt-IdNr. bekannt zu geben. Vermittelt ein Unternehmer einen Umsatz (Auftreten im fremden Namen für fremde Rechnung), ist in den Rechnungen über den vermittelten Umsatz die Steuernummer oder USt-IdNr. des leistenden Unternehmers in der Rechnung anzugeben. Bei der Abrechnung des Vermittlungsumsatzes gibt der leistende Unternehmer für diesen Umsatz und sonstige Eigengeschäfte seine Steuernummer oder USt-IdNr. an. Aus Vereinfachungsgründen kann der jeweilige Umsatz durch Kennziffern oder durch Symbole der jeweiligen Steuernummer oder USt-IdNr. zugeordnet werden (§ 31 UStDV), wenn das Eigengeschäft und der vermittelte Umsatz in einer Rechnung abgerechnet werden.[4] Liegt eine umsatzsteuerliche Organschaft vor (→ Rz. 2330 ff.), kann die Organgesellschaft entweder die ihr oder die dem Organträger erteilte USt-IdNr., oder die Steuernummer des Organträgers in der Rechnung aufnehmen. Darüber hinaus ist die Steuernummer oder USt-IdNr. auch anzugeben:

- wenn die Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG angewendet wird (→ Rz. 2251 ff.),
- wenn die Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 UStG beim leistenden Unternehmer nicht erhoben wird (→ Rz. 2078 ff.),
- wenn nur über steuerfreie Umsätze abgerechnet wird (→ Rz. 2317 ff.),
- wenn der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 5 UStG die Steuer schuldet (→ Rz. 2352 ff.).

1) ABl.EG Nr. L 338, 98.
2) Vgl. BFH v. 13.6.2018, XI R 20/14, BStBl II 2018, 800; v. 21.6.2018, V R 25/15, BStBl II 2018, 809 und V R 28/16, BStBl II 2018, 806.
3) Vgl. Abschn. 14.5 Abs. 2 UStAE.
4) Vgl. Abschn. 14.10 Abs. 3 UStAE.

Auf die Angabe der Steuernummer oder USt-IdNr. kann bei Kleinbetragsrechnungen i.S.d. § 33 UStDV (→ Rz. 2480 ff.) und bei Fahrausweisen i.S.d. § 34 UStDV (→ Rz. 2481 ff.) verzichtet werden. **2685**

Nach **§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG** ist der Tag der Ausstellung der Rechnung als **Ausstellungsdatum** anzugeben. **2686**

Durch die Angaben einer **fortlaufenden Rechnungsnummer** mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller vergeben werden, soll erreicht werden, dass die vom Unternehmer erstellte Rechnung einmalig ist (vgl. **§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 4 UStG**). Hierbei ist es zulässig, bei der Erstellung der Rechnungsnummer eine oder mehrere Zahlen- oder Buchstabenreihen zu verwenden. Eine Kombination von Ziffern mit Buchstaben ist ebenfalls zulässig. Dem Rechnungsaussteller bleibt es bei der Erteilung der Rechnung überlassen, wie viele und welche separaten Nummernkreise geschaffen werden, in denen eine Rechnungsnummer jeweils einmalig vergeben wird. Nummernkreise für zeitlich, geografisch oder organisatorisch abgegrenzte Bereiche sind hierbei zulässig, z.B. für Zeiträume (Monate, Wochen, Tage), verschiedene Filialen, Betriebsstätten einschließlich Organgesellschaften oder Bestandsobjekte. Auf Zahlungsbelegen müssen keine gesondert fortlaufenden Nummern angegeben werden. Bei Gutschriften ist die fortlaufende Nummer durch den Aussteller der Gutschrift anzugeben. Nach § 33 UStDV müssen Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise (§ 34 UStDV) keine fortlaufenden Nummern enthalten. **2687**

Nach **§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG** müssen sich die Menge und die Art (**handelsübliche Bezeichnung**) der gelieferten Gegenstände oder der Umfang und die Art der sonstigen Leistung zweifelsfrei aus der Rechnung ergeben. **2688**

Beratungshinweis:

Mit Urteil vom 10.7.2019 hat der BFH zu der Anforderung „handelsübliche Bezeichnung" nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG Stellung genommen. Der BFH hat entschieden, dass der entsprechende Klammerzusatz in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG unionsrechtskonform einschränkend dahingehend auszulegen sei, dass dies keine zusätzliche – verschärfende – Voraussetzung für den Vorsteuerabzug darstelle (Rz. 22). Vielmehr sei nach verschiedenen Verkehrskreisen – nämlich dem Handel mit Waren im mittleren und oberen Preissegment einerseits und dem Handel mit Waren im Niedrigpreissegment andererseits – zu differenzieren (Rz. 32). Die Handelsüblichkeit einer Bezeichnung sei immer von den Umständen des Einzelfalls abhängig, wie etwa der jeweiligen Handelsstufe, Art und Inhalt des Geschäfts und insbesondere dem Wert der einzelnen Waren. Bereits zuvor hatte der BFH in Aussetzung der Vollziehung-Verfahren mit Beschlüssen vom 14.3.2019 und vom 16.5.2019 entsprechende Zweifel geäußert.[1] Weitere Einzelheiten enthält das BMF-Schreiben vom 1.12.2021.[2]

Grundsätzlich ist es erforderlich, in der Rechnung den **Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung** anzugeben (**§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG**).[3] Dies gilt ebenso, wenn das Ausstellungsdatum der Rechnung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG) mit dem Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung übereinstimmt. Als Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung kann der Kalendermonat angeben werden, in dem die Leistung ausgeführt wird (§ 31 Abs. 4 UStDV). Die Verpflichtung besteht auch dann, wenn die Ausführung der Leistung gegen Barzahlung ausgeführt wird. Bei einer Rechnung über eine bereits ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung ist die Angabe des Zeitpunkts der Leistung immer erforderlich. Wird über eine noch nicht ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet, liegt eine Rechnung über eine Anzahlung vor, in der die Angabe des Zeitpunkts der Vereinnahmung des Entgelts oder Teilentgelts nur dann erforderlich ist, wenn der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG). Hierbei ist es ausreichend, den Kalendermonat der Vereinnahmung anzugeben. **2689**

Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG ist der **Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung stets in der Rechnung anzugeben**. Dies gilt auch in den Fällen, in denen der Tag der Leistung mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt. Bei Rechnungen über An- oder Vorauszahlungen ist eine Angabe des Zeitpunkts der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts hingegen nur dann erforderlich, wenn der Tag der Vereinnahmung bei der Rechtsausstellung bekannt ist und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt. Zur Angabe des Leistungszeitpunkts bzw. –zeitraums in der Rechnung wurde das BMF-Schreiben vom 9.9.2021 herausgegeben.[4] Nähere Ausführungen hierzu → Rz. 2414 ff. **2690**

In der Rechnung ist das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte vereinbarte **Entgelt** für die Lieferung oder sonstige Leistung anzugeben (**§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG**). Vereinbarte Minderungen des Entgelts sind beim Rechnungsentgelt zu berücksichtigen oder in der Rechnung abzuziehen. **2691**

Nach **§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG** muss die Rechnung den anzuwendenden **Steuersatz und** den auf das Entgelt entfallenden **Steuerbetrag** enthalten. Wird eine Steuerbefreiung in Anspruch genommen, ist in der Rechnung auf diese **Steuerbefreiung** hinzuweisen. **2692**

In den Fällen des § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG (→ Rz. 2680) hat der Leistungsempfänger die Rechnung, einen Zahlungsbeleg oder andere beweiskräftige Unterlagen nach § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG zwei Jahre aufzubewahren, soweit er nicht Unternehmer ist oder Unternehmer ist, aber die Leistung für seinen nichtunternehmerischen Bereich verendet. Nach **§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 9 UStG** ist in diesen Fällen die Besonderheit zu beachten, dass die Rechnung einen Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers enthält. **2693**

1) BFH v. 10.7.2019, XI R 28/18, BStBl II 2021, 961; v. 14.3.2019, V B 3/19, BStBl II 2021, 948 und v. 16.5.2019, XI B 13/19, BStBl II 2021, 950.
2) BMF v. 1.12.2021, III C 2 – S 7280-a/19/10002 :001, BStBl I 2021, 2486.
3) Zum Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung: BMF v. 26.9.2005, IV A 5 – S 7280a – 82/05, BStBl I 2005, 937; v. 3.8.2004, IV B 7 – S 7280a – 145/04, BStBl I 2004, 739.
4) BMF v. 9.9.2021, III C 2 – S 7280-a/19/10004 :001, BStBl I 2021, 1593.

2694 Nach **§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 10 UStG** ist in den Fällen der Ausstellung der Rechnung durch den Leistungsempfänger oder durch einen von ihm beauftragten Dritten gem. § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG die Angabe „Gutschrift" in der Rechnung aufzunehmen. Die Verpflichtung zur Angabe des Wortes „Gutschrift" entspricht der Regelung, wie sie nach Art. 226 Nr. 10a MwStSystRL gefordert wird.

2695 **Praxishinweis:**

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde in § 14 Abs. 4 UStG mit Wirkung zum **21.12.2020** ein neuer Satz 4 angefügt.[1)] Durch die Gesetzesänderung wird klargestellt, dass die Berichtigung einer Rechnung um fehlende oder unzutreffende Angaben kein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO und § 233a Abs. 2a AO ist. Die Regelung dient der Herstellung von Rechtssicherheit für die Wirtschaft nach Ergehen der jüngeren Rechtsprechung des EuGH[2)] und des BFH zur Rechnungsberichtigung[3)]. Sie hat lediglich deklaratorischen Charakter. Sie stellt klar, dass eine Rechnungsberichtigung keine zeitlich unbegrenzte Änderungsmöglichkeit eines Steuerbescheids zur Folge hat.

Der BFH hat in mehreren Urteilen vom 13.6.2018 und vom 21.6.2018 in Änderung seiner vorherigen Rechtsprechung entschieden, dass eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung nicht voraussetzt, dass die wirtschaftliche Tätigkeit des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt wird, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist.[4)] Vielmehr reicht jede Art von Anschrift, einschließlich einer Briefkastenanschrift, aus, sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist. Diese Änderung der Rechtsprechung beruhte auf dem EuGH-Urteil vom 15.11.2017.[5)]

Der BFH diese Aussage dahingehend präzisiert, dass für die Prüfung des Rechnungsmerkmals „vollständige Anschrift" der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung maßgeblich ist.[6)] Die Feststellungslast für die postalische Erreichbarkeit zu diesem Zeitpunkt trifft den Vorsteuerabzug begehrenden Leistungsempfänger.[7)]

Weiterhin hat der BFH mit seinem Urteil vom 14.2.2019 entschieden, dass für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug eine Identität von Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer erforderlich ist, was der Rechtsprechung des EuGH, der zufolge die Angabe der Anschrift, des Namens und der USt-IdNr. des Rechnungsausstellers es ermöglichen soll, eine Verbindung zwischen einer bestimmten wirtschaftlichen Transaktion und dem Rechnungsaussteller herzustellen, entspricht.[8)] Dies ist die Voraussetzung dafür, dass die Steuerverwaltungen die Entrichtung der geschuldeten Steuer und das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts kontrollieren können.[9)]

2696 Führt der Unternehmer einen Umsatz im Inland aus, für den der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG schuldet, und hat der Unternehmer im Inland weder seinen Sitz noch seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte, die an der Erbringung dieses Umsatzes beteiligt ist, oder in Ermangelung eines Sitzes seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt im Inland, so gelten abweichend von § 14 Abs. 1 bis 6 UStG für die Rechnungserteilung die Vorschriften des Mitgliedstaats, in dem der Unternehmer seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte, von der aus der Umsatz ausgeführt wird, oder in Ermangelung eines Sitzes seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat (§ 14 Abs. 7 UStG und Abschn. 14.1 Abs. 6 UStAE). Dies gilt nicht, wenn eine Gutschrift nach § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG vereinbart worden ist.

2697 Ist der Unternehmer im Ausland ansässig und macht er von dem Besteuerungsverfahren nach § 18 Abs. 4d UStG (vgl. Abschn. 18.7a Abs. 7 UStAE) bzw. nach § 18 Abs. 4e UStG (vgl. Abschn. 18.7b UStAE) Gebrauch, dessen Inanspruchnahme er in einem anderen Mitgliedstaat angezeigt hat, gelten nach § 14 Abs. 7 Satz 3 UStG für die in diesen Besteuerungsverfahren zu erklärenden Umsätze abweichend von § 14 Abs. 1 bis 6 UStG für die Rechnungserteilung die Vorschriften des anderen Mitgliedstaates. Für im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer und für im Inland ansässige Unternehmer, die von dem Besteuerungsverfahren nach § 18 Abs. 4c UStG (vgl. Abschn. 18.7a UStAE) bzw. nach § 18h UStG (vgl. Abschn. 18h.1 UStAE) Gebrauch machen, dessen Inanspruchnahme sie beim BZSt angezeigt haben, gelten die Vorschriften zur Rechnungserteilung nach § 14 Abs. 1 bis 6 UStG (vgl. Abschn. 14.1 Abs. 6 Sätze 5 und 6 UStAE).

2698 Für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 6a UStG) und für im Inland steuerpflichtige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 1 UStG) ist spätestens am 15. Tag des Folgemonats eine Rechnung auszustellen (vgl. § 14a Abs. 1 Satz 2 UStG und § 14a Abs. 3 Satz 1 UStG). Ferner muss die Rechnung im Fall der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers" enthalten (vgl. § 14a Abs. 5 Satz 1 UStG). Außerdem muss die Rechnung in den Fällen der Besteuerung von Reiseleistungen (§ 25 UStG) die Angabe „Sonderregelung für Reisebüros" und in den Fällen der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG die Angabe „Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung", „Kunstgegenstände/Sonderregelung" oder „Sammlungsgegenstände und Antiquitäten/Sonderregelung" enthalten (vgl. § 14a Abs. 6 Satz 1 UStG). Nähere Einzelheiten enthält Abschn. 14a.1 UStAE.

2699 **Praxishinweis:**

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde § 14a Abs. 2 UStG mit Wirkung zum **1.7.2021** neu gefasst.[10)] Danach ist der Unternehmer zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet, wenn er eine Lieferung i.S.d. § 3c Abs. 1 UStG im Inland ausführt (innergemeinschaftlicher Fernverkauf). Dies gilt nicht, wenn der Unternehmer an dem besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG teilnimmt (One-Stop-Shop). Durch die Änderung des § 14a Abs. 2 UStG wurde Art. 2 Nr. 10 der Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates v. 5.12.2017 zur Änderung der MwStSystRL und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche

1) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
2) EuGH v. 15.9.2016, C-518/14.
3) BFH v. 20.10.2016, V R 26/15, BStBl II 2017, 1076.
4) BFH v. 13.6.2018, XI R 20/14, BStBl II 2018, 800 und v. 21.6.2018, V R 25/15, BStBl II 2018, 809 sowie V R 28/16, BStBl II 2016, 806.
5) EuGH v. 15.11.2017, C-374/16 und C-375/16; vgl. auch BMF v. 13.7.2020, III C 2 – S 7280-a/19/10001 :001, BStBl I 2020, 644.
6) BFH v. 5.12.2018, XI R 22/14, BStBl II 2020, 418.
7) Vgl. auch BMF v. 13.7.2020, III C 2 – S 7280-a/19/10001 :001, BStBl I 2020, 644.
8) BFH v. 14.2.2019, V R 47/16, BStBl II 2020, 424.
9) Vgl. auch BMF v. 13.7.2020, III C 2 – S 7280-a/19/10001 :001, BStBl I 2020, 644.
10) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.

Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen[1] i.d.F. der Berichtigung vom 25.9.2019[2], mit dem Art. 220 Abs. 1 Nr. 2 MwStSystRL geändert wurde, umgesetzt.

dd) Vorsteuerabzug bei Fahrzeugen

2700 Anschaffungs- und Nebenkosten von Fahrzeugen berechtigen zum vollen Vorsteuerabzug, wenn ein Fahrzeug zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke genutzt und vom Unternehmer dem Unternehmensvermögen zugeordnet wird oder wurde. Erreicht der Umfang der unternehmerischen Verwendung nicht mindestens 10 % (unternehmerische Mindestnutzung), greift das Zuordnungsverbot nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG. Weitere Einzelheiten vgl. Abschn. 15.2c UStAE.

Bei ausschließlich unternehmerischer Verwendung des Fahrzeugs kann der Unternehmer die auf die Anschaffung des Fahrzeugs entfallenden Vorsteuerbeträge abziehen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UStG), sofern kein Ausschlusstatbestand nach § 15 Abs. 1a und 2 i.V.m. Abs. 3 UStG vorliegt. Das Gleiche gilt bei teilunternehmerischer Verwendung des Fahrzeugs für unternehmensfremde (private) Tätigkeiten, wenn der Unternehmer das Fahrzeug vollständig seinem Unternehmen zuordnet. In diesem Fall unterliegt die unternehmensfremde Nutzung unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung (→ Rz. 2216 ff.).

Ordnet der Unternehmer nur den unternehmerisch genutzten Fahrzeugteil seinem Unternehmen zu (unter Beachtung der unternehmerischen Mindestnutzung), darf er nur die auf diesen Teil entfallende Vorsteuer aus den Anschaffungskosten nach § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG abziehen, wobei die erforderliche Vorsteueraufteilung nach den Grundsätzen des § 15 Abs. 4 UStG zu erfolgen hat. Die auf den anderen Fahrzeugteil entfallende unternehmensfremde Nutzung unterliegt dann nicht der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. Weitere Ausführungen enthält das BMF v. 5.6.2014.[3]

ee) Vorsteueraufteilung

2701 Zum Vorsteuerabzug bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden, die sowohl zur Erzielung vorsteuerunschädlicher als auch vorsteuerschädlicher Umsätze verwendet werden und zur Anwendung der BFH-Urteile vom 28.9.2006[4] und vom 22.11.2007[5] vgl. Abschn. 15.17 Abs. 5 bis 8 UStAE übernommen wurden.

2702 Wird ein Gebäude durch einen Unternehmer angeschafft oder hergestellt und soll dieses Gebäude sowohl für vorsteuerunschädliche als auch für vorsteuerschädliche Ausgangsumsätze verwendet werden, sind die gesamten auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Gebäudes entfallenden Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen. Für die Zurechnung dieser Vorsteuerbeträge ist die „prozentuale" Aufteilung der Verwendung des gesamten Gebäudes zu vorsteuerunschädlichen bzw. vorsteuerschädlichen Umsätzen maßgebend.[6] Daraus folgt regelmäßig eine Ermittlung der nicht abziehbaren Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG im Wege einer sachgerechten Schätzung. Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab kommt bei Gebäuden in der Regel die Aufteilung nach dem Verhältnis der Nutzflächen in Betracht.[7] Weicht jedoch die Ausstattung der unterschiedlich genutzten Räume erheblich voneinander ab, ist es erforderlich, den Bauaufwand den einzelnen Verwendungsumsätzen zuzuordnen.[8] Entsprechendes gilt z.B. bei Abweichungen in der Geschosshöhe. Beim Erwerb, nicht jedoch bei der Herstellung von Gebäuden kommt auch eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der Ertragswerte zur Verkehrswertermittlung in Betracht.[9]

2703 Die Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der vorsteuerschädlichen Umsätze zu den vorsteuerunschädlichen Umsätzen ist dabei nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Eine Zurechnung der Aufwendungen zu bestimmten Gebäudeteilen nach einer räumlichen (sog. „geografischen") oder zeitlichen Anbindung oder nach einem Investitionsschlüssel ist nicht zulässig.[10]

2704 Wird der Vorsteuerabzug gemischt genutzter Grundstücke bis zum 31.12.2003 nach dem Umsatzverhältnis und ab 1.1.2004 nach dem Nutzungsverhältnis berechnet, führt der geänderte Aufteilungsmaßstab bei Anschaffungs- und Herstellungskosten zur Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ab dem 1.1.2004 (→ Rz. 2517 ff.).[11]

2705 In den Fällen des § 15 Abs. 1b UStG gelten die Sätze 1 bis 3 in § 15 Abs. 4 UStG entsprechend (§ 15 Abs. 4 Satz 4 UStG). Nähere Ausführungen hierzu → Rz. 2676.

1) ABl.EU Nr. L 348 v. 29.12.2017, 7.
2) ABl.EU Nr. L 245 v. 25.9.2019, 9.
3) IV D 2 – S 7300/07/10002 :001 (2014/0492152), BStBl I 2014, 896.
4) BFH v. 28.9.2006, V R 43/03, BStBl II 2007, 417.
5) BFH v. 22.11.2007, V R 43/06, BStBl II 2008, 770.
6) Vgl. BFH v. 28.9.2006, V R 43/03, BStBl II 2007, 417.
7) Vgl. BFH v. 12.3.1992, V R 70/87, BStBl II 1992, 755.
8) Vgl. BFH v. 20.7.1988, X R 8/80, BStBl II 1988, 1012.
9) Vgl. BFH v. 5.2.1998, V R 101/96, BStBl II 1998, 492 und v. 12.3.1998, V R 50/97, BStBl II 1998, 525.
10) Vgl. BFH v. 18.11.2004, V R 16/03, BStBl II 2005, 503.
11) Weitere Einzelheiten enthält Abschn. 15.17 UStAE.

ff) Eintragungen zu Vorsteuerbeträgen (Zeilen 55–60)

53	**Abziehbare Vorsteuerbeträge**		
54	Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), aus Leistungen im Sinne des § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG) und aus innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG)	**66**	
55	Vorsteuerbeträge aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG)	**61**	
56	Entstandene Einfuhrumsatzsteuer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG)	**62**	
57	Vorsteuerbeträge aus Leistungen im Sinne des § 13b UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG)	**67**	
58	Vorsteuerbeträge, die nach allgemeinen Durchschnittssätzen berechnet sind (§§ 23 und 23a UStG)	**63**	
59	Vorsteuerabzug für innergemeinschaftliche Lieferungen neuer Fahrzeuge außerhalb eines Unternehmens (§ 2a UStG) sowie von Kleinunternehmern im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG (§ 15 Abs. 4a UStG)	**59**	
60			

2706 In **Zeile 55** sind die Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), aus Leistungen i.S.d. § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG) und aus innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG) einzutragen.

2707 Vorsteuerbeträge aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG) sind in **Zeile 56** einzutragen.

2708 Eintragungen zur **entstandenen** Einfuhrumsatzsteuer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG) sind in **Zeile 57** vorzunehmen.

2709 Vorsteuerbeträge aus Leistungen i.S.d. § 13b Abs. 1 und 2 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG) sind in **Zeile 58** einzutragen.

2710 Vorsteuerbeträge, die nach allgemeinen Durchschnittssätzen berechnet sind (§§ 23, 23a UStG), sind in **Zeile 59** einzutragen. Unternehmer, deren steuerpflichtige Umsätze, mit Ausnahme der Einfuhren und der innergemeinschaftlichen Erwerbe, im vorangegangenen Kalenderjahr (= 2021 für Voranmeldungszeiträume 2022) 35 000 € nicht überstiegen haben, können den Durchschnittssatz nach § 23a Abs. 1 UStG für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG in Anspruch nehmen.

2711 Der Vorsteuerabzug für innergemeinschaftliche Lieferungen von neuen Fahrzeugen außerhalb eines Unternehmens (§ 2a UStG) sowie von Kleinunternehmern i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG (§ 15 Abs. 4a UStG) ist in **Zeile 60** (Kennzahl 59) vorzunehmen.

gg) Eintragungen zur Vorsteuerberichtigung (Zeile 61–62)

61	Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG)	**64**	
62	Verbleibender Betrag		

2712 Eintragungen zur **Berichtigung des Vorsteuerabzugs** (§ 15a UStG) sind in **Zeile 61** vorzunehmen.

2713 § 15a Abs. 1 UStG ist auf Wirtschaftsgüter beschränkt, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden (Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens).

2714 Die Vorsteuerberichtigung für Wirtschaftsgüter, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen (z.B. Verkauf oder Verarbeitung) verwendet werden, insb. Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens, ist in § 15a Abs. 2 UStG geregelt. Der Vorsteuerabzug ist zu berichtigen, wenn sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben. Die Berichtigung erfolgt auch dann, wenn die erstmalige Verwendung nach mehr als fünf bzw. zehn Jahren erfolgt. Ein bestimmter Berichtigungszeitraum besteht nicht. Diese Regelung kann sich insb. auf Grundstücke auswirken, die mit der Absicht einer umsatzsteuerpflichtigen Weiterveräußerung erworben werden, später aber umsatzsteuerfrei veräußert werden. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist in dem Berichtigungszeitraum vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsgut verkauft wird.

2715 In § 15a Abs. 3 UStG wird die Vorsteuerberichtigung für Wirtschaftsgüter, die nachträglich in andere Gegenstände eingehen und dabei ihre körperliche Eigenart endgültig verlieren, geregelt. Im Fall der Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse gilt § 15a Abs. 1 und 2 UStG entsprechend. Dabei liegt eine Änderung der Verhältnisse auch dann vor, wenn ein Wirtschaftsgut für außerunternehmerische Zwecke aus dem Unternehmen entnommen wird, ohne dass dabei nach § 3 Abs. 1b UStG eine unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern ist.

Nach § 15a Abs. 3 UStG sind, soweit im Rahmen einer Maßnahme in ein Wirtschaftsgut mehrere Gegenstände eingehen oder an einem Wirtschaftsgut mehrere sonstige Leistungen ausgeführt werden, diese zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen.

2716 Die Regelungen zur Vorsteuerberichtigung gelten auch für sonstige Leistungen, die nicht unter § 15a Abs. 3 UStG fallen (§ 15a Abs. 4 UStG). Dies betrifft u.a. EDV-Programme, Beratungsleistungen für ein Unternehmen, Reinigungsleistungen und Anzahlungen für längerfristiges Mietleasing. Entscheidend dafür, ob eine Vorsteuerberichtigung nach den für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (§ 15a Abs. 1 UStG) oder nach den für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (§ 15a Abs. 2 UStG) geltenden Regelungen vorzunehmen ist, ist, ob die Leistung einmalig

oder mehrmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird. Eine Änderung der Verhältnisse liegt auch beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Kleinunternehmerregelung und umgekehrt und beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach den §§ 23, 23a oder 24 UStG und umgekehrt vor (§ 15a Abs. 7 UStG).

Nach § 15a Abs. 4 UStG wird die Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs grundsätzlich auf solche sonstigen Leistungen beschränkt, für die steuerrechtlich ein Bilanzierungsgebot besteht. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Unternehmer nach den §§ 140, 141 AO selbst zur Buchführung verpflichtet ist. Die Regelung gilt damit auch für Unternehmer, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln oder die das Einkommen als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermitteln. Eine Ausnahme gilt jedoch für Lieferungen und sonstige Leistungen, für die der Unternehmer den Vorsteuerabzug geltend machen kann, bevor er die Leistung bezogen hat (Anzahlungen oder Vorauszahlungen). **2717**

Im Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG (Zeile 61) nur anzuwenden bei Veräußerung oder bei Entnahmen (Lieferungen i.S.d. § 3 Abs. 1b UStG, → Rz. 2546 ff.) oder bei Nutzungsänderungen, wenn das jährliche Berichtigungsvolumen mehr als 6 000 € beträgt. Dies gilt entsprechend bei einer Berichtigung der auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten und auf die in § 15a Abs. 3 und 4 UStG bezeichneten Leistungen entfallende Vorsteuerbeträge. Ändern sich die Verhältnisse vor der erstmaligen Verwendung des Wirtschaftsguts (z.B. Änderung der Verwendungsabsicht) beginnt der Berichtigungszeitraum für die Vorsteuerkorrektur mit dem Monat der erstmaligen Verwendung (§ 15a UStG, § 44 UStDV). Weitere Einzelheiten vgl. Abschn. 15a.1 ff. UStAE. **2718**

In **Zeile 62** ist der verbleibende Betrag (Umsatzsteuer – Zeile 52 – abzüglich Vorsteuerbeträge) als Zwischensumme einzutragen. **2719**

g) Andere Steuerbeträge (Zeilen 63–65)

63	**Andere Steuerbeträge**		
64	Steuer infolge des Wechsels der Besteuerungsform sowie Nachsteuer auf versteuerte Anzahlungen u. ä. wegen Steuersatzänderung	**65**	
65	In Rechnungen unrichtig oder unberechtigt ausgewiesene Steuerbeträge (§ 14c UStG) sowie Steuerbeträge, die nach § 6a Abs. 4 Satz 2, § 17 Abs. 1 Satz 7, § 25b Abs. 2 UStG oder von einem Auslagerer oder Lagerhalter nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG geschuldet werden	**69**	

Die Voraussetzungen für die Entstehung der Steuer im Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung bleiben auch dann maßgebend, wenn der Unternehmer von der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten zur Besteuerung nach vereinbarten Entgelten wechselt (Wechsel der Besteuerungsart).[1] **Zeile 64** ist deshalb nur dann auszufüllen, wenn beim **Wechsel der Besteuerungsform** eine Nachsteuer auf bereits versteuerte Anzahlungen wegen einer Steuersatzerhöhung anfällt. Erfolgte in einem vorangegangenen Kalenderjahr die Anwendung der Kleinunternehmer-Regelung (§ 19 UStG) und wurden währenddessen Anzahlungen für Umsätze vereinnahmt, die erst in diesem Kalenderjahr ausgeführt worden sind und nun der Regelbesteuerung oder der Durchschnittssatzbesteuerung (§ 24 UStG) unterliegen, ist die Steuer (Nachsteuer) in Zeile 64 einzutragen. Weitere Erläuterungen → Rz. 2260 ff. **2720**

Ebenfalls einzutragen ist die Nachsteuer für bereits versteuerte **Anzahlungen**. Nach § 27 Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG ist die USt, die für vor dem 1.1.2021 vereinnahmte Entgelte und Teilentgelte geschuldet wird, für den Voranmeldungszeitraum zu berechnen und zu entrichten, in dem die Leistung bzw. Teilleistung ausgeführt wird. Vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 wurde der allgemeine Steuersatz von 19 % auf 16 % und der ermäßigte Steuersatz von 7 % auf 5 % gesenkt. Wurde eine Leistung erst nach dem 31.12.2021 erbracht, für die eine An- oder Vorauszahlung bereits vor dem 1.1.2021 zu 16 % bzw. 5 % versteuert wurde, ist die entsprechende Nachsteuer von 3 % bzw. 2 % in **Zeile 64** einzutragen. Eine Eintragung in den Zeilen 20 bis 24 ist nicht vorzunehmen. **2721**

Beispiel:

Ein Softwareunternehmen erhält für die Nutzung eines Programms im Voraus zum 1.10. für eine Laufzeit von zwei Jahren eine Gebühr i.H.v. 10 000 € brutto. Die Laufzeit des Vertrags endet entsprechend zum 30.9.2022.

Bei Vereinnahmung des Entgelts im Oktober 2020 erklärte der Unternehmer den Umsatz mit dem ab 1.7.2020 geltenden Steuersatz von 16 %. Bei Leistungsausführung (30.9.2022) muss der Unternehmer jedoch den ab dem 1.1.2021 geltenden Steuersatz von 19 % anwenden. Die entsprechende Nachsteuer i.H.v. 217,33 € ist in Zeile 64 einzutragen.

1 596,64 € Steuer zu 19 % abzüglich der bereits erklärten und abgeführten Steuer von 1 379,31 € zu 16 % = 217,33 €.

In **Zeile 65** sind Steuerbeträge, die nach § 25b Abs. 2 UStG vom letzten Abnehmer eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts geschuldet werden (→ Rz. 2348 ff.), gesondert einzutragen. Erläuterungen zu den anderen in **Zeile 65** bezeichneten Tatbeständen → Rz. 2573 ff. **2722**

1) BFH v. 30.1.2003, V R 58/01, BStBl II 2003, 817.

h) Zahllast oder Erstattungsanspruch (Zeilen 66–69)

66	**Umsatzsteuer-Vorauszahlung/Überschuss**		
67	**Abzug** der festgesetzten **Sondervorauszahlung** für Dauerfristverlängerung (in der Regel nur in der letzten Voranmeldung des Besteuerungszeitraums auszufüllen)	39	
68	**Verbleibende Umsatzsteuer-Vorauszahlung** **(bitte in jedem Fall ausfüllen)**	83	
69	**Verbleibender Überschuss** - bitte dem Betrag ein Minuszeichen voranstellen -		

2723 Aus **Zeile 66** ergibt sich die Umsatzsteuer-Vorauszahlung (Zahllast) oder ein zustimmungsbedürftiger Umsatzsteuerüberschuss (Erstattungsanspruch). Dieser Betrag ist auch dann in **Zeile 68** einzutragen, wenn **Zeile 66** keine Eintragung enthält. Die Zahllast ist am 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig. Wenn die Steuer noch innerhalb der **Zahlungsschonfrist** von drei Tagen bezahlt wird, treten keine Säumnisfolgen ein. Die Überwachung der Zahlungsfrist entfällt, wenn die Umsatzsteuer-Voranmeldungen fristgerecht eingereicht und dem FA eine Einzugsermächtigung erteilt wurde.

Praxishinweis:

In § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG wurde durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 mit Wirkung zum **1.7.2021** ein ausdrückliches Entrichtungsgebot aufgenommen, um dem Bestimmtheitsgrundsatz (Art. 103 Abs. 2 GG, § 3 OWiG), nach dem für die Sanktionierung einer Zahlungsverpflichtung ein verwaltungsrechtliches Gebot Voraussetzung ist, zu entsprechen.[1] Durch den Zusatz, dass die fällige Umsatzsteuer vom Unternehmer zu entrichten ist, erfolgt eine sprachliche Anpassung an Art. 206 MwStSystRL. Die Möglichkeit der Entrichtung der fälligen Umsatzsteuer durch einen Dritten bleibt davon unberührt.

Auf Grundlage der Entrichtungspflicht nach § 18 Abs. 1 Satz 4 UStG sieht der Bußgeldtatbestand des neuen § 26a Abs. 1 UStG eine Sanktionierung der Nicht- oder nicht vollständigen Entrichtung der Umsatzsteuer zum Fälligkeitszeitpunkt vor.

2724 Bei der Berechnung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung ist die entrichtete Sondervorauszahlung (→ Rz. 2737 ff.) grundsätzlich für den Monat Dezember in **Zeile 67 abzuziehen**, wenn die Dauerfristverlängerung nicht wegen Betriebsaufgabe, Verzichts oder Widerrufs bereits vorher endet. Die Sondervorauszahlung kann z.B. bei Einstellung der beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit am 31.5.2022 schon in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Mai 2022 abgezogen werden.

2725 Nach § 48 Abs. 4 UStDV ist in allen Fällen, in denen der Unternehmer im Lauf des Kalenderjahrs auf die Dauerfristverlängerung verzichtet, seine berufliche oder gewerbliche Tätigkeit einstellt oder das FA eine gewährte Dauerfristverlängerung widerruft, **die Sondervorauszahlung in dem letzten Voranmeldungszeitraum des Besteuerungszeitraums abzuziehen**, für den die gewährte Dauerfristverlängerung noch in Anspruch genommen werden kann.

2726 Ergibt die Berechnung einen Umsatzsteuer-Erstattungsanspruch (negative Zahllast), ist dem Wert in **Zeile 68** (Kz 83) ein Minuszeichen voranzustellen. Die erforderliche Zustimmung sollte das FA möglichst bald erteilen oder Hinderungsgründe hierfür mitteilen.

4. Ergänzende Angaben zu § 17 UStG (Zeilen 70–75)

70					
71	**Ergänzende Angaben zu Minderungen nach § 17 Abs. 1 Sätze 1 und 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG**		**Bemessungsgrundlage** ohne Umsatzsteuer		**Steuer**
72			**volle EUR**	~~Ct~~	**EUR** **Ct**
73	Minderung der Bemessungsgrundlage (in den Zeilen 20 bis 24 enthalten)	50			
74	Minderung der abziehbaren Vorsteuerbeträge (in der Zeile 55 aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) sowie in den Zeilen 59 und 60 enthalten)	37			
75					

2727 Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, hat der Unternehmer den dafür geschuldeten Steuerbetrag nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen. Die Änderungen sind bei den Bemessungsgrundlagen der jeweiligen Umsätze einzutragen. Erfolgt die Änderung nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG, weil das vereinbarte Entgelt für einen steuerpflichtigen Umsatz uneinbringlich geworden ist, ist die Minderung der Bemessungsgrundlage zusätzlich in **Zeile 73** einzutragen.

2728 Änderungen nach § 17 Abs. 1 Satz 5 UStG (innergemeinschaftliche Erwerbe und Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG schuldet), Änderungen im Fall der Steuerschuld des Auslagerers (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG) und Änderungen bei der Lieferung an den letzten Abnehmer im innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft (§ 25b UStG) sind nicht zusätzlich in **Zeile 73** einzutragen.

2729 Die Berichtigung der Bemessungsgrundlage ist in dem Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist (§ 17 Abs. 1 Satz 8 i.V.m. § 18 Abs. 1 Satz 3 UStG).

2730 Hat sich die Bemessungsgrundlage für den Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, geändert, ist der Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen. Erfolgt die Änderung

1) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.

nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG, weil das vereinbarte Entgelt für einen steuerpflichtigen Umsatz uneinbringlich geworden ist, ist die Minderung der abziehbaren Vorsteuerbeträge zusätzlich in **Zeile 74** einzutragen.

Änderungen nach § 17 Abs. 1 Satz 5 UStG (innergemeinschaftliche Erwerbe und Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b UStG schuldet), Änderungen im Fall der Steuerschuld des Auslagerers (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG) und Änderungen bei der Lieferung an den letzten Abnehmer im innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft (§ 25b UStG) sind nicht zusätzlich in **Zeile 74** einzutragen. **2731**

Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist in dem Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist (§ 17 Abs. 1 Satz 8 i.V.m. § 18 Abs. 1 Satz 3 UStG). **2732**

5. Abschnitt II – Sonstige Angaben und Unterschrift (Zeilen 76–86)

76 **II. Sonstige Angaben und Unterschrift**

77 Ein Erstattungsbetrag wird auf das dem Finanzamt benannte Konto überwiesen, soweit der Betrag nicht mit Steuerschulden verrechnet wird.

78 **Verrechnung des Erstattungsbetrags erwünscht / Erstattungsbetrag ist abgetreten** (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) 29
Geben Sie bitte die Verrechnungswünsche auf einem gesonderten Blatt an oder auf dem beim Finanzamt erhältlichen Vordruck „Verrechnungsantrag“.

79

80 Das **SEPA-Lastschriftmandat** wird ausnahmsweise (z.B. wegen Verrechnungswünschen) für diesen Voranmeldungszeitraum **widerrufen** (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) 26
Ein ggf. verbleibender Restbetrag ist gesondert zu entrichten.

81

82 Über die Angaben in der Steueranmeldung hinaus sind weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte zu berücksichtigen (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) 23

83 Geben Sie bitte diese auf einem gesonderten Blatt an, welches mit der Überschrift **„Ergänzende Angaben zur Steueranmeldung“** zu kennzeichnen ist.

84

85

86 **Datum, Unterschrift**

Datenschutzhinweis:
Die mit der Steueranmeldung angeforderten Daten werden auf Grund der §§ 149, 150 AO und der §§ 18, 18b UStG erhoben. Die Angabe der Telefonnummer und der E-Mail-Adresse ist freiwillig. Informationen über die Verarbeitung personenbezogener Daten in der Steuerverwaltung und über Ihre Rechte nach der Datenschutz-Grundverordnung sowie über Ihre Ansprechpartner in Datenschutzfragen entnehmen Sie bitte dem allgemeinen Informationsschreiben der Finanzverwaltung. Dieses Informationsschreiben finden Sie unter www.finanzamt.de (unter der Rubrik „Datenschutz“) oder erhalten Sie bei Ihrem Finanzamt.

a) Sonstige Angaben (Zeilen 77-83)

Ergibt sich für den Unternehmer ein Erstattungsanspruch, kann ein Verrechnungsantrag durch Eintragung einer „1“ (Kennzahl 29) in **Zeile 78** gestellt werden. Es empfiehlt sich, den Verrechnungsantrag besonders zu erläutern, damit eine ggf. vorgezogene Bearbeitung erfolgt. Ist der Erstattungsanspruch abgetreten, sichert die Eintragung einer „1“ die Auszahlung an den Abtretungsgläubiger, wenn die förmliche Abtretungsanzeige eingereicht wurde oder beigefügt wird. **2733**

Wird durch Eintragung einer „1“ (Kennzahl 26) in **Zeile 80** das SEPA-Lastschriftmandat wegen Verrechnungswünsche ausnahmsweise widerrufen, ist ein durch die Verrechnung nicht gedeckter Restbetrag zu entrichten. **2734**

Wenn über die Angaben in der Steueranmeldung hinaus weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte berücksichtigt werden sollen, ist eine „1“ (Kennzahl 23) in **Zeile 82** einzutragen. Gleiches gilt, wenn bei den in der Steueranmeldung erfassten Angaben bewusst eine von der Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung zugrunde gelegt wurde oder ein Antrag auf Dauerfristverlängerung zurückgenommen werden soll. Diese Angaben sind in einer gesondert zu erstellenden Anlage zu machen, welche mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steueranmeldung“ zu kennzeichnen ist. Wenn der Steueranmeldung lediglich ergänzende Aufstellungen oder Belege zu den Eintragungen beigefügt werden sollen, ist nicht hier, sondern in **Zeile 15** eine Eintragung vorzunehmen. Angaben zu Änderungen der persönlichen Daten (z.B. Bankverbindung) sind nicht hier einzutragen, sondern dem FA gesondert mitzuteilen. **2735**

b) Unterschrift (Zeilen 84-86)

Die Umsatzsteuer-Voranmeldung ist vom Unternehmer in **Zeile 86** zu unterschreiben, sofern sie nicht elektronisch übermittelt wird. Ausreichend ist – abweichend von der Umsatzsteuererklärung – auch die Unterschrift des beauftragten steuerlichen Beraters. **2736**

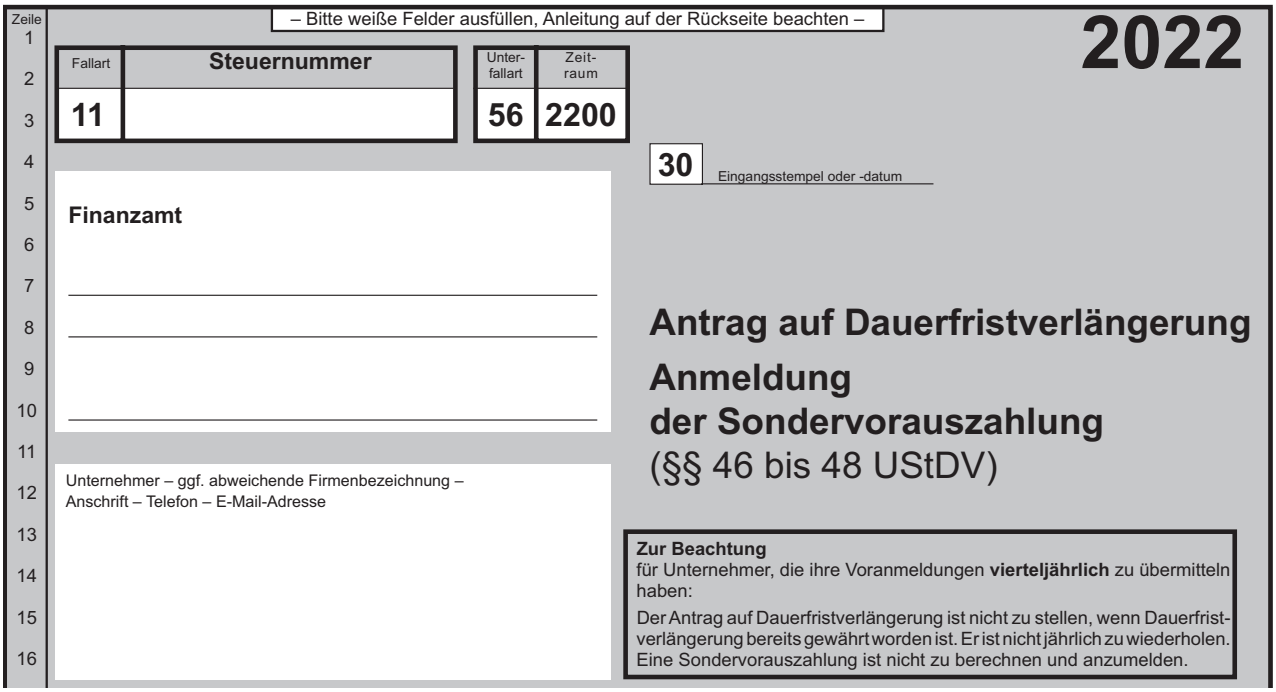
IV. USt 1 H – Antrag auf Dauerfristverlängerung/Anmeldung einer Sondervorauszahlung 2022

1. Vorbemerkung

2737 Abhängig vom jeweiligen Voranmeldungszeitraum sind Umsatzsteuer-Voranmeldungen spätestens am 10. Tag nach Ablauf des Kalendervierteljahres bzw. am 10. Tag nach Ablauf des Kalendermonats abzugeben (→ Rz. 2624 ff.). Das FA gewährt auf Antrag des Unternehmers bei entsprechender Begründung eine Einzelfristverlängerung. Um den damit verbundenen Aufwand zu vermeiden, wird auf Antrag des Unternehmers eine Dauerfristverlängerung um einen Monat gewährt (§§ 46 bis 48 UStDV). Bei Monatszahlern wird die Dauerfristverlängerung allerdings von einer Sondervorauszahlung abhängig gemacht.

Praxishinweis:
Durch eine gewährte Dauerfristverlängerung ist der Unternehmer nicht daran gehindert, die jeweilige Umsatzsteuer-Voranmeldung so früh wie möglich nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums abzugeben bzw. zu übermitteln, um z.B. eine zeitnahe Bearbeitung und Erstattung von Vorsteuerüberschüssen zu erreichen.

2. Allgemeine Angaben (Zeilen 1–16)


Zeile 1
– Bitte weiße Felder ausfüllen, Anleitung auf der Rückseite beachten –
2022
Fallart | Steuernummer | Unterfallart | Zeitraum
11 | | 56 | 2200
30 Eingangsstempel oder -datum
Finanzamt
Unternehmer – ggf. abweichende Firmenbezeichnung –
Anschrift – Telefon – E-Mail-Adresse
Antrag auf Dauerfristverlängerung
Anmeldung
der Sondervorauszahlung
(§§ 46 bis 48 UStDV)
Zur Beachtung
für Unternehmer, die ihre Voranmeldungen **vierteljährlich** zu übermitteln haben:
Der Antrag auf Dauerfristverlängerung ist nicht zu stellen, wenn Dauerfristverlängerung bereits gewährt worden ist. Er ist nicht jährlich zu wiederholen. Eine Sondervorauszahlung ist nicht zu berechnen und anzumelden.

2738 Durch Abgabe bzw. elektronische Übermittlung des amtlichen Vordruckmusters USt 1 H wird die Dauerfristverlängerung beantragt. Eintragungen sind lediglich in den **Zeilen 3** (Steuernummer), **7 bis 10** (zuständiges FA) und **13 bis 16** (Art und Anschrift des Unternehmens) vorzunehmen (→ Rz. 2034 ff.). Bei Unternehmern, die verpflichtet sind, Umsatzsteuer-Voranmeldungen vierteljährlich abzugeben bzw. zu übermitteln, entfällt in den Folgejahren die Abgabe bzw. Übermittlung des Vordrucks USt 1 H bei einmal gewährter Dauerfristverlängerung.

2739 Der Antrag auf Dauerfristverlängerung und Anmeldung der Sondervorauszahlung ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung authentifiziert nach § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG und § 48 Abs. 1 Satz 2 UStDV i.V.m. § 87a Abs. 6 Satz 1 AO zu übermitteln. Für die elektronische authentifizierte Übermittlung wird ein Zertifikat benötigt. Nach kostenloser Registrierung auf der Internetseite www.elster.de ist dieses zu erhalten. Zu beachten ist, dass die Registrierung bis zu zwei Wochen dauern kann. Programme zur elektronischen Übermittlung sind unter www.elster.de/elster_soft_nw.php zu finden. Auf Antrag kann das FA zur Vermeidung von unbilligen Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall hat der Unternehmer einen Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen.

Beratungshinweis:
Zu beachten ist, dass der Antrag auf Dauerfristverlängerung und die Anmeldung der Sondervorauszahlung zwingend authentifiziert übermittelt werden müssen.

Beratungshinweis:
Für die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen und sonstigen für das automatisierte Besteuerungsverfahren erforderlichen Unterlagen sind die Regelungen in § 72a Abs. 1 bis 3 und § 87a Abs. 6 sowie in die §§ 87b bis 87d AO unmittelbar anzuwenden.

Die Dauerfristverlängerung ist solange wirksam, bis entweder das FA den Antrag ablehnt bzw. widerruft oder der Unternehmer dem FA mitteilt, dass er die Dauerfristverlängerung nicht mehr in Anspruch nehmen will.[1] **2740**

3. Abschnitt I – Antrag auf Dauerfristverlängerung (Zeilen 17–19)

17	**I. Antrag auf Dauerfristverlängerung**
18	(Dieser Abschnitt ist gegenstandslos, wenn Dauerfristverlängerung bereits gewährt worden ist.)
19	Ich beantrage, die Fristen für die Übermittlung der Umsatzsteuer-Voranmeldungen und für die Entrichtung der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen um einen Monat zu verlängern.

Die **Zeilen 17 bis 19** umfassen den Antrag auf Gewährung einer Dauerfristverlängerung. Eintragungen oder Begründungen zum Antrag sind nicht erforderlich. Der Antrag ist jedoch gegenstandslos, wenn Dauerfristverlängerung bereits gewährt worden ist. **2741**

4. Abschnitt II – Berechnung und Anmeldung der Sondervorauszahlung (Zeilen 20–43)

a) Berechnung und Anmeldung (Zeilen 20–26)

20	**II. Berechnung und Anmeldung der Sondervorauszahlung auf die Steuer für das Kalenderjahr 2022 von Unternehmern, die ihre Voranmeldungen monatlich zu übermitteln haben**			
21				
22	**Berichtigte Anmeldung** (falls ja, bitte eine „1“ eintragen)		**10**	
23			volle EUR	Ct
24	1. Summe der verbleibenden Umsatzsteuer-Vorauszahlungen **zuzüglich** der zu berücksichtigenden Sondervorauszahlung für das Kalenderjahr 2021			
25	2. Davon $^1/_{11}$ **= Sondervorauszahlung 2022**	**38**		
26				

Unternehmer, die zur Abgabe bzw. Übermittlung von monatlichen Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet sind, haben bei Beantragung der Dauerfristverlängerung und anschließend bis zum 10. Februar des Folgejahres eine Sondervorauszahlung anzumelden und zu entrichten. Säumnisfolgen treten bei Anmeldung und Entrichtung der Sondervorauszahlung für 2022 bis spätestens 10.2.2022 nicht ein. **2742**

In **Zeile 24** ist als Berechnungsgrundlage die Summe der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen **2021** einzutragen. Dies entspricht der Summe der Beträge aus Zeile 68 (Kennzahl 83) sämtlicher Umsatzsteuer-Voranmeldungen **2021** zuzüglich der Sondervorauszahlung **2021**. Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahrs ausgeübt, ist die tatsächliche Steuer **2021** in eine Jahressteuer umzurechnen. Abweichende Steuerfestsetzungen durch das FA sind bei der Berechnung einzubeziehen. **2743**

Wurde die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des vorrangegangenen Kj. ausgeübt, ist die Summe der Vorauszahlungen dieses Zeitraums in eine Jahresumsatzsteuer umzurechnen. Angefangene Kalendermonate sind hierbei als volle Kalendermonate zu behandeln (§ 46 Abs. 2 UStDV). **2744**

Bei Beginn der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im laufenden Kj. ist die Sondervorauszahlung auf der Grundlage der zu erwartenden Vorauszahlungen des Kj. zu berechnen (§ 47 Abs. 3 UStDV). Die Sondervorauszahlung soll der durchschnittlichen Vorauszahlung eines Kalendermonats entsprechen. In diesen Fällen soll ein besonderes Blatt mit kurzer Erläuterung der Berechnung dem FA übersandt werden. **2745**

Die Sondervorauszahlung beträgt $^1/_{11}$ der Berechnungsgrundlage (§ 47 Abs. 1 UStDV) und ist in **Zeile 25** einzutragen. **2746**

Berechnungsbeispiel:

Bemessungsgrundlage	Zeile 24	23 316 €
Sondervorauszahlung ($^1/_{11}$)	Zeile 25	2 119 €

Das FA kann eine abweichende Berechnung der Sondervorauszahlung zulassen, wenn die Vorauszahlungen des Kj. **2021** durch außergewöhnliche Umstände beeinflusst waren, mit deren Wiederholung nicht zu rechnen ist.[2] Sollten sich während des Kj. **2022** Änderungen bei der Steuer für das Kj. **2021** (z.B. durch Einreichung berichtigter Umsatzsteuer-Voranmeldungen oder auf Grund einer Umsatzsteuersonderprüfung) ergeben, hat der Unternehmer eine berichtigte Anmeldung abzugeben. In diesem Fall ist dies durch Eintragung einer „1“ in **Zeile 22** (Kennzahl 10) deutlich zu machen. Zur Anrechnung der Sondervorauszahlung auch → Rz. 2724 ff. **2747**

1) Vgl. auch Abschn. 18.4 UStAE.
2) Vgl. auch Abschn. 18.4 UStAE.

b) Ergänzende Angaben und Unterschrift (Zeilen 27–43)

27
28 **Verrechnung des Erstattungsbetrags erwünscht / Erstattungsbetrag ist abgetreten** (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) **29**
29 Geben Sie bitte die Verrechnungswünsche auf einem gesonderten Blatt an oder auf dem beim Finanzamt erhältlichen Vordruck „Verrechnungsantrag“.
30
31 Das **SEPA-Lastschriftmandat** wird ausnahmsweise (z.B. wegen Verrechnungswünschen) für die Sondervorauszahlung dieses Jahres **widerrufen** (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) **26**
32 Ein ggf. verbleibender Restbetrag ist gesondert zu entrichten.
33
34 Über die Angaben in der Steueranmeldung hinaus sind weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte zu berücksichtigen (falls ja, bitte eine „1“ eintragen) **23**
35 Geben Sie bitte diese auf einem gesonderten Blatt an, welches mit der Überschrift **„Ergänzende Angaben zur Steueranmeldung“** zu kennzeichnen ist.
36
37
38
39 **Datenschutzhinweis:**
Die mit der Steueranmeldung angeforderten Daten werden auf Grund der §§ 149, 150 der Abgabenordnung und des § 18 des Umsatzsteuergesetzes erhoben. Die Angabe der Telefonnummer und der E-Mail-Adresse ist freiwillig. Informationen über die Verarbeitung personenbezogener Daten in der Steuerverwaltung und über Ihre
40 Rechte nach der Datenschutz-Grundverordnung sowie über Ihre Ansprechpartner in Datenschutzfragen entnehmen Sie bitte dem allgemeinen Informationsschreiben der Finanzverwaltung. Dieses Informationsschreiben finden Sie unter www.finanzamt.de (unter der Rubrik „Datenschutz“) oder erhalten Sie bei Ihrem Finanzamt.
41
42
43 **Datum, Unterschrift**

USt 1 H – Antrag auf Dauerfristverlängerung/Anmeldung der Sondervorauszahlung 2022 – (01.21)

2748 Ergibt sich für den Unternehmer ein Erstattungsanspruch, kann ein Verrechnungsantrag durch Eintragung einer „1“ (Kennzahl 29) in **Zeile 28** gestellt werden. Es empfiehlt sich, den Verrechnungsantrag besonders zu erläutern, damit ggf. eine vorgezogene Bearbeitung möglich ist. Ist der Erstattungsanspruch abgetreten, sichert die Eintragung einer „1“ die Auszahlung an den Abtretungsgläubiger, wenn die förmliche Abtretungsanzeige eingereicht wurde oder beigefügt wird.

2749 Wird durch Eintragung einer „1“ (Kennzahl 26) in **Zeile 31** für die zu entrichtende Sondervorauszahlung das SEPA-Lastschriftmandat wegen Verrechnungswünschen ausnahmsweise widerrufen, ist ein durch die Verrechnung nicht gedeckter Restbetrag zu entrichten.

2750 Wenn über die Angaben in der Anmeldung der Sondervorauszahlung hinaus weitere oder abweichende Angaben oder Sachverhalte berücksichtigt werden sollen, ist eine „1“ (Kennzahl 23) in **Zeile 34** einzutragen. Gleiches gilt, wenn bei den in der Steueranmeldung erfassten Angaben bewusst eine von der Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung zugrunde gelegt wurde. Diese Angaben sind in einer gesondert zu erstellender Anlage zu machen, welche mit der Überschrift **„Ergänzende Angaben zur Anmeldung der Sondervorauszahlung“** zu kennzeichnen ist. Wenn der Steueranmeldung lediglich ergänzende Aufstellungen oder Belege zu den Eintragungen beigefügt werden sollen, ist hier keine Eintragung erforderlich. Angaben zu Änderungen der persönlichen Daten (z.B. Bankverbindung) sind nicht hier einzutragen, sondern dem FA gesondert mitzuteilen. Wenn der Steueranmeldung lediglich ergänzende Aufstellungen oder Belege beigefügt werden sollen, ist keine Eintragung erforderlich.

Beratungshinweis:
Nach § 150 Abs. 7 und § 155 Abs. 4 AO müssen Steuererklärungen, die nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben oder nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt werden und die nach § 155 Abs. 4 Satz 1 AO zu einer ausschließlich automationsgestützten Steuerfestsetzung führen können, es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, in einem dafür vorgesehenen Abschnitt oder Datenfeld der Steuererklärung Angaben zu machen, die nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch Amtsträger sind.

2751 Der Antrag auf Dauerfristverlängerung/die Anmeldung der Sondervorauszahlung ist vom Unternehmer in **Zeile 43** zu unterschreiben, sofern diese nicht in elektronischer Form übermittelt werden. Ausreichend ist – abweichend von der Umsatzsteuererklärung – auch die Unterschrift des beauftragten steuerlichen Beraters.

V. USt 1 B – Umsatzsteuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung

1. Vorbemerkung

2752 Privatpersonen aus EU-Mitgliedstaaten können in anderen EU-Mitgliedstaaten Waren mengen- und wertmäßig unbegrenzt erwerben und in ihr Heimatland mitnehmen. Sie bleiben mit der Umsatzsteuer des jeweiligen EU-Mitgliedstaats, in dem sie die Waren erworben haben, belastet. Ein Grenzausgleich – d.h. die Umsatzsteuer-Befreiung im EU-Mitgliedstaat des Erwerbs und die Erhebung von Umsatzsteuer im Einfuhrland – unterbleibt. Von dieser Regelung gibt es allerdings eine wichtige Ausnahme: Verkäufe von neuen Fahrzeugen innerhalb der EU sind grundsätzlich in dem EU-Mitgliedstaat zu besteuern, in den sie bestimmungsgemäß gelangen, und zwar nicht durch den Verkäufer, sondern durch den Erwerber. Das gilt auch dann, wenn der Erwerber eine Privatperson ist (Fahrzeugeinzelbesteuerung).

2753 Beim **innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge** durch andere Erwerber als die in § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personen ist die Steuer für jeden einzelnen steuerpflichtigen Erwerb zu berechnen (**Fahrzeugeinzelbesteuerung**, § 16 Abs. 5a UStG). Die Fahrzeugeinzelbesteuerung kommt immer dann zum Tragen, wenn eine Privatperson, eine nichtunternehmerisch tätige Personenvereinigung oder ein Unternehmer, der das Fahrzeug für seinen privaten Bereich erwirbt, den entgeltlichen innergemeinschaftlichen Erwerb tätigt.[1] Die **Definition des neuen Fahrzeugs** ist in § 1b Abs. 2 und 3 UStG geregelt. Unter diese Vorschrift fallen bestimmte Wasserfahrzeuge, Luftfahrzeuge und motorbetriebene Landfahrzeuge (vor allem Pkw) → Rz. 2765.

2754 Für die Fahrzeugeinzelbesteuerung ist ein gesonderter Erklärungsvordruck von der Finanzverwaltung eingeführt worden (Vordruck USt 1 B – **Umsatzsteuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung**). Der Erwerber hat diese Umsatzsteuererklärung **innerhalb von zehn Tagen** nach dem Tag des Erwerbs (§ 13 Abs. 1 Nr. 7 UStG) abzugeben, wobei er die zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat (**Steueranmeldung**). Er hat bis zu diesem Tag auch die Steuer zu entrichten (§ 18 Abs. 5a UStG). **Für jedes erworbene Fahrzeug ist jeweils eine Umsatzsteuererklärung zur Fahrzeugeinzelbesteuerung abzugeben** (§ 16 Abs. 5a UStG).

Praxishinweis:

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020[2] wurde § 18 Abs. 5a Satz 4 UStG mit Wirkung zum 1.7.2021 neu gefasst. Danach ist die Steuer am 10. Tag nach Ablauf des Tages fällig, an dem sie entstanden ist, und ist bis dahin vom Erwerber zu entrichten.

In § 18 Abs. 5a Satz 4 UStG wurde ein ausdrückliches Entrichtungsgebot aufgenommen, um dem Bestimmtheitsgrundsatz (Art. 103 Abs. 2 GG, § 3 OWiG), nach dem für die Sanktionierung einer Zahlungsverpflichtung ein verwaltungsrechtliches Gebot Voraussetzung ist, zu entsprechen. Durch den Zusatz, dass die fällige Umsatzsteuer vom Erwerber zu entrichten ist, erfolgt eine sprachliche Anpassung an Art. 206 MwStSystRL. Die Möglichkeit der Entrichtung der fälligen Umsatzsteuer durch einen Dritten bleibt davon unberührt.

Auf Grundlage der Entrichtungspflicht nach § 18 Abs. 5a Satz 4 UStG sieht der Bußgeldtatbestand des neuen § 26a Abs. 1 UStG eine Sanktionierung der Nicht- oder nicht vollständigen Entrichtung der Umsatzsteuer zum Fälligkeitszeitpunkt vor.

Durch das Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer (**Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG**) vom 2.6.2021 wurde mit Wirkung zum **1.1.2022** in § 5 Finanzverwaltungsgesetz (FVG) die Nr. 3 neu gefasst.[3] Danach ist ab 1.1.2022 das **Bundeszentralamt für Steuern** (BZSt) für die Durchführung des Besteuerungsverfahrens nach § 18 Abs. 5a UStG einschließlich der damit im Zusammenhang stehenden Tätigkeiten für **ausländische Missionen, berufskonsularische Vertretungen und deren Mitglieder** zuständig. Damit haben ausländische Missionen, berufskonsularische Vertretungen und deren Mitglieder ab dem 1.1.2022 ihre Umsatzsteuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung nicht mehr beim FA, sondern beim BZSt abzugeben. Dafür wird das BZSt eigene Formulare zur Verfügung stellen.

Alle übrigen Erwerber eines neuen Fahrzeugs aus den anderen EU-Mitgliedstaaten haben die Umsatzsteuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung weiterhin nach dem **Vordruckmuster USt 1 B** beim **zuständigen FA** abzugeben. Zur Anmeldung eines steuerfreien innergemeinschaftlichen Fahrzeugerwerbs nach § 4b UStG durch einen bevorrechtigten Bediensteten einer internationalen Organisation oder durch dessen Familienangehörige ist zusätzlich das **Vordruckmuster Anlage USt 1 B** auszufüllen und abzugeben.

Die Vordruckmuster zur Fahrzeugeinzelbesteuerung (§ 18 Abs. 5a UStG) wurden mit BMF-Schreiben vom 26.1.2022 neu bekanntgegeben.[4]

2755 Nach § 150 Abs. 1 Satz 2 AO ist die Umsatzsteuererklärung zur Fahrzeugeinzelbesteuerung eine **Steueranmeldung**, da der Erwerber nach § 18 Abs. 5a Satz 1 UStG in der Umsatzsteuererklärung zur Fahrzeugeinzelbesteuerung die Umsatzsteuer selbst zu berechnen hat.

§ 167 AO sieht bei Steueranmeldungen eine **Steuerfestsetzung** durch Steuerbescheid (§ 155 AO) nur vor, wenn die Festsetzung zu einer von der Selbstberechnung abweichenden Steuer oder Vergütung führt.

2756 Wird von der angemeldeten Umsatzsteuer **nicht** abgewichen, hat der **Eingang** einer Umsatzsteuererklärung zur Fahrzeugeinzelbesteuerung mit einer **Zahllast** kraft Gesetzes die Wirkung einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die so festgesetzte Umsatzsteuer ist ohne besonderes Leistungsgebot vollstreckbar. Der zu zahlende Betrag ist zu verzinsen. Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist (§ 233a AO).

2757 Gibt der Erwerber keine Steuererklärung ab oder berechnet er die Steuer nicht richtig, kann das FA die Steuer – ggf. im Schätzungswege – festsetzen. Dabei legt das FA die Mitteilungen zu Grunde, die dem FA von den für die

1) Vgl. Abschn. 1b.1 UStAE.
2) Jahressteuergesetz 2020 v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
3) Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – AbzStEntModG v. 2.6.2021, BGBl. I 2021, 1259 = BStBl I 2021, 787.
4) BMF v. 26.1.2022, III C 3 – S 7352-a/20/10002 :002, www-stotax-first.de.

Zulassung oder Registrierung von Fahrzeugen zuständigen Behörden (§ 18 Abs. 10 Nr. 1 UStG) oder dem für die Besteuerung des Fahrzeuglieferers zuständigen EU-Mitgliedstaat zur Verfügung gestellt werden.[1)]

2758 Ein **Vorsteuerabzug kommt** bei der Fahrzeugeinzelbesteuerung **nicht in Betracht**, da das Fahrzeug durch eine Privatperson, eine nichtunternehmerisch tätige Personenvereinigung oder einen Unternehmer, der das Fahrzeug für seinen nichtunternehmerischen Bereich bezieht, erworben wurde.[2)]

2759 **Der Vordruck ist nicht zu verwenden** in den Fällen des innergemeinschaftlichen Erwerbs 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 (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG). Diese Unternehmer oder juristische Personen haben den innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge in der Umsatzsteuer-Voranmeldung (Vordruckmuster USt 1 A) und in der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr (Vordruckmuster USt 2 A) anzumelden → Rz. 2327 ff.

2760 Wird die Befreiung des innergemeinschaftlichen Erwerbs eines neuen Kfz nach § 4b Nr. 3 UStG beantragt, sind hierzu Angaben in der **Anlage USt 1 B** – zur Umsatzsteuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung USt 1 B – zu machen (→ Rz. 2777).

2. Abschnitt A – Allgemeine Angaben (Zeilen 1–32)

a) Angaben zum Finanzamt, zur Steuernummer und zu einer berichtigten Steuererklärung (Zeilen 1–9)

– Bitte weiße Felder ausfüllen oder ☒ ankreuzen, Erläuterungen beachten –

Zeile	Fallart	Steuernummer	Unterfallart	Zeitraum
1				
2	11		59	0000

3 **Finanzamt**

4

5

6

7

8

9

30 Eingangsstempel oder -datum

Umsatzsteuererklärung
für die Fahrzeugeinzelbesteuerung

Abgabe- und Zahlungsfrist:
bis spätestens 10 Tage nach dem Erwerb

10 ☐ **Berichtigte Anmeldung**
(falls ja, bitte eine „1“ eintragen)

2761 Für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist das FA zuständig, das auch für die Besteuerung nach dem Einkommen zuständig ist (§ 21 Abs. 2 AO i.V.m. § 19 AO). Die Steuernummer ist in **Zeile 2** einzutragen, das zuständige FA mit Anschrift in den **Zeilen 4 bis 7**.

2762 Handelt es sich um eine berichtigte Umsatzsteuererklärung zur Fahrzeugeinzelbesteuerung (z.B., weil sich die Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb geändert hat), ist in **Zeile 8** eine „1“ einzutragen.

b) Allgemeine Angaben (Zeilen 10–14)

10	**A. Allgemeine Angaben**	
11	Erwerber (Name, Vorname)	Geburtsdatum
12	Straße, Haus-Nr.	
13	PLZ, Ort	
14	E-Mail-Adresse	Telefon

2763 In den **Zeilen 10 bis 14** sind Angaben (Name, Anschrift usw.) zum Erwerber zu machen. Als Erwerber kommen in Betracht:

- Privatpersonen,
- nichtunternehmerische Personenvereinigungen und
- Unternehmer, die das Fahrzeug für ihren nichtunternehmerischen Bereich erwerben.

1) Abschn. 18.9 Abs. 2 Satz 3 UStAE.
2) Abschn. 16.3 Abs. 1 Satz 4 UStAE.

c) Unterschrift (Zeilen 15–21)

Unterschrift

15

16

Bei der Anfertigung dieser Steuererklärung hat mitgewirkt:

17 Datum, eigenhändige Unterschrift des Erwerbers

18 **Ein Umsatzsteuerbescheid ergeht nur, wenn von Ihrer Berechnung der Umsatzsteuer abgewichen wird.**

19 **Datenschutzhinweis:**
Die mit der Steuererklärung angeforderten Daten werden auf Grund der §§ 149, 150 der Abgabenordnung sowie des § 18 Abs. 5a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) erhoben. Die Angabe der Telefonnummer und der E-Mail-Adresse ist freiwillig. Informationen über die Verarbeitung personenbezogener Daten in der Steuerverwaltung und über Ihre Rechte nach der Datenschutz-Grundverordnung sowie über Ihre Ansprechpartner in Datenschutzfragen entnehmen Sie bitte dem allgemeinen Informationsschreiben der Finanzverwaltung. Dieses Informationsschreiben finden Sie unter www.finanzamt.de (unter der Rubrik „Datenschutz“) oder erhalten Sie bei Ihrem Finanzamt.

20

21

Die Umsatzsteuererklärung zur Fahrzeugeinzelbesteuerung ist in Zeile 17 **vom Erwerber eigenhändig zu unterschreiben**. Die Unterzeichnung durch einen Bevollmächtigten ist nur dann zulässig, wenn der Erwerber infolge seines körperlichen oder geistigen Zustands oder durch längere Abwesenheit an der Unterschrift gehindert ist. Die eigenhändige Unterschrift kann nachträglich verlangt werden, wenn der Hinderungsgrund weggefallen ist (§ 150 Abs. 3 AO). Der Unterzeichner übernimmt die Verantwortung für die Richtigkeit der Angaben. Unrichtige oder unvollständige Angaben sind strafbar. **2764**

Ist der Erwerber eine natürliche Person, wird er mit Vor- und Zunamen unterschreiben. Bei nichtunternehmerisch tätigen Personenvereinigungen, sowie bei Unternehmern, die das Fahrzeug für ihren nichtunternehmerischen Bereich erwerben, muss die Erklärung von der Person unterzeichnet werden, die zur Vertretung des Unternehmens ermächtigt ist. Das Gleiche gilt, wenn das Unternehmen unter einer im Handelsregister eingetragenen Firma betrieben wird.

In den **Zeilen 16 bis 21** sind der Name und die genaue Anschrift des **Bevollmächtigten** (z.B. eines Angehörigen eines steuerberatenden Berufs) einzutragen.

d) Erläuterungen zur Fahrzeugeinzelbesteuerung (Zeilen 22–32)

Erläuterungen zur Fahrzeugeinzelbesteuerung

22 Der entgeltliche innergemeinschaftliche Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch eine Privatperson, eine nichtunternehmerisch tätige Personenvereinigung und einen Unternehmer, der das Fahrzeug für seinen privaten Bereich erwirbt, unterliegt der Umsatzsteuer (§ 1b UStG).

23 Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt vor, wenn das neue Fahrzeug bei einer Lieferung an den Abnehmer aus einem anderen EG-Mitgliedstaat in das Inland gelangt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Lieferer oder der Abnehmer das Fahrzeug in das Inland befördert oder versendet hat. Für jedes erworbene neue Fahrzeug ist eine Umsatzsteuererklärung auszufüllen und eigenhändig zu unterschreiben.

24

Fahrzeuge sind:

25 1. motorbetriebene Landfahrzeuge mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern oder einer Leistung von mehr als 7,2 Kilowatt,
2. Wasserfahrzeuge mit einer Länge von mehr als 7,5 Metern,
3. Luftfahrzeuge, deren Starthöchstmasse mehr als 1 550 Kilogramm beträgt.

26 Als **neu** gilt:

27 1. ein Landfahrzeug, das nicht mehr als 6 000 km zurückgelegt hat oder dessen erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als sechs Monate zurückliegt,

28 2. ein Wasserfahrzeug, das nicht mehr als 100 Betriebsstunden auf dem Wasser zurückgelegt hat oder dessen erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als drei Monate zurückliegt,
3. ein Luftfahrzeug, das nicht länger als 40 Betriebsstunden genutzt worden ist oder dessen erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als drei Monate zurückliegt.

29 **Bemessungsgrundlage** für den Erwerb ist das **Entgelt**. Dies ist grundsätzlich der in Rechnung gestellte Betrag. Zur Bemessungsgrundlage gehören auch **Nebenkosten** (z.B. Beförderungskosten und Provisionen), die der Lieferer dem Erwerber berechnet. Die vom Lieferer erteilte Rechnung

30 ist der Umsatzsteuererklärung beizufügen.

31 Bei **Werten in fremder Währung** ist die Bemessungsgrundlage nach dem Tageskurs umzurechnen, der am Tag des Erwerbs gilt. Der Tageskurs ist durch Bankmitteilung oder Kurszettel nachzuweisen.

32 **Die Umsatzsteuer auf den Erwerb ist bis zum 10. Tag nach dem Tag des Erwerbs anzumelden und zu entrichten (§ 18 Abs. 5a UStG in Verbindung mit § 13 Abs. 1 Nr. 7 UStG).**

USt 1 B – Umsatzsteuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung - (09.21)

Die **Zeilen 22 bis 32** enthalten Kurzhinweise zur Fahrzeugeinzelbesteuerung. **2765**

3. Abschnitt B – Angaben zum innergemeinschaftlichen Erwerb eines neuen Fahrzeugs, § 1b UStG (Zeilen 33–46)

a) Allgemeine Angaben (Zeilen 33–37)

Steuernummer:	

Zeile	B. Angaben zum innergemeinschaftlichen Erwerb eines neuen Fahrzeugs (§ 1b UStG)	
33	Fahrzeuglieferer	
34	Straße, Haus-Nr.	
35	PLZ, Ort	EU-Mitgliedstaat
36	Bei dem innergemeinschaftlich erworbenen Fahrzeug handelt es sich um:	
37		

2766 In den **Zeilen 34 bis 36** sind Angaben zum Fahrzeuglieferer einzutragen. In Zeile 34 sind der Name, Vorname oder die Firmenbezeichnung des Fahrzeuglieferers anzugeben. Die genaue Anschrift ist in Zeile 35 und 36 einzutragen. Außerdem ist in Zeile 36 der EU-Mitgliedstaat anzugeben, in dem das neue Fahrzeug erworben wurde.

2767 Ein innergemeinschaftlicher Erwerb eines neuen Fahrzeugs liegt nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG vor, wenn das neue Fahrzeug bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus einem anderen EU-Mitgliedstaat in das Inland gelangt. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Lieferer oder der Abnehmer das Fahrzeug in das Inland befördert oder versendet hat.[1)]

Beispiel:

Privatmann P (Abnehmer = Erwerber) aus Deutschland erwirbt in den Niederlanden bei dem Fahrzeuglieferer F ein neues Fahrzeug. Das Fahrzeug wird von F nach Deutschland befördert.

Fahrzeuglieferer F führt eine steuerfrei innergemeinschaftliche Lieferung eines neuen Fahrzeugs in den Niederlanden aus. Der innergemeinschaftliche Erwerb des neuen Fahrzeugs unterliegt in Deutschland der Fahrzeugeinzelbesteuerung. P hat bei dem für ihn zuständigen FA eine Umsatzsteuererklärung zur Fahrzeugeinzelbesteuerung abzugeben.

2768 In den **Zeilen 37 ff.** sind Angaben zu dem innergemeinschaftlich erworbenen Fahrzeug zu machen. Fahrzeuge i.S.d. § 1b UStG sind zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmte motorbetriebene Landfahrzeuge, Wasserfahrzeuge und Luftfahrzeuge, die die in § 1b Abs. 2 UStG bezeichneten Merkmale aufweisen. Ein Fahrzeug gilt als neu, wenn die in § 1b Abs. 3 UStG genannten Voraussetzungen vorliegen.

b) Angaben zu motorbetriebenen Landfahrzeugen (Zeilen 38–40)

38		☐ ein **motorbetriebenes Landfahrzeug**		21	Tag des Erwerbs
39	24	Hubraum in ccm	27 Leistung in kW	22	Tag der ersten Inbetriebnahme
40	25	Km-Stand im Zeitpunkt des Erwerbs		23	Kraftfahrzeug-Identifizierungs-Nr. / amtl. Kennzeichen

2769 In den **Zeilen 38 bis 40** sind Angaben zu machen, wenn es sich bei dem innergemeinschaftlich erworbenen Fahrzeug um ein **motorbetriebenes Landfahrzeug** handelt. Motorbetriebene Landfahrzeuge sind solche mit einem Hubraum von mehr als 48 Kubikzentimetern oder einer Leistung von mehr als 7,2 kW. Diese Angaben sind in Zeile 39 (Kennzahl 24 bzw. 27) einzutragen. Als neu gilt ein motorbetriebenes Landfahrzeug, das nicht mehr als 6 000 km zurückgelegt hat oder dessen erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als sechs Monate zurückliegt. Angaben zum Zeitpunkt des Erwerbs sind in Zeile 38 (Kennzahl 21), zum Tag der ersten Inbetriebnahme in Zeile 39 (Kennzahl 22), zum km-Stand im Zeitpunkt des Erwerbs in Zeile 40 (Kennzahl 25) vorzunehmen. Zusätzlich ist in Zeile 40 (Kennzahl 23) die Kfz-Identifizierungs-Nr. bzw. das amtliche Kennzeichen einzutragen.

Zu den Landfahrzeugen gehören insb. Pkw, Lkw, Motorräder, Motorroller, Mopeds, Pocket-Bikes[2)] und motorbetriebene Wohnmobile und Caravans sowie landwirtschaftliche Zugmaschinen. Die straßenverkehrsrechtliche Zulassung ist nicht erforderlich.

Keine Landfahrzeuge sind dagegen Wohnwagen, Packwagen und andere Anhänger ohne eigenen Motor, die nur von Kfz mitgeführt werden können, sowie selbstfahrende Arbeitsmaschinen, die nach ihrer Bauart oder ihren besonderen, mit dem Fahrzeug fest verbundenen Einrichtungen nicht zur Beförderung von Personen oder Gütern bestimmt oder geeignet sind.

1) Vgl. Abschn. 1a.1 UStAE.
2) Vgl. BFH v. 27.2.2014, V R 21/11, BStBl II 2014, 501.

c) Angaben zu Wasserfahrzeugen (Zeilen 41–43)

41		☐ ein **Wasserfahrzeug**	31	Tag des Erwerbs
42	34	Länge in m	36	Tag der ersten Inbetriebnahme
43	35	Zahl der Betriebsstunden bis zum Erwerb	33	Schiffs-Identifikations-Nr. (IMO-Nr.) / amtl. Schiffs-Nr.

In den **Zeilen 41 bis 43** sind Angaben zu machen, wenn es sich bei dem innergemeinschaftlich erworbenen Fahrzeug um ein **Wasserfahrzeug** handelt. Wasserfahrzeuge sind solche mit einer Länge von mehr als 7,5 m. Diese Angabe ist in Zeile 42 (Kennzahl 34) einzutragen. Als neu gilt ein Wasserfahrzeug, das nicht mehr als 100 Betriebsstunden auf dem Wasser zurückgelegt hat oder dessen erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als drei Monate zurückliegt. Angaben zum Zeitpunkt des Erwerbs sind in Zeile 41 (Kennzahl 31), zum Tag der ersten Inbetriebnahme in Zeile 42 (Kennzahl 36), zur Zahl der Betriebsstunden bis zum Erwerb in Zeile 43 (Kennzahl 35) vorzunehmen. Zusätzlich ist in Zeile 43 (Kennzahl 33) die Schiffs-Identifizierungs-Nr. (IMO-Nr.) bzw. die amtliche Schiffs-Nr. einzutragen. **2770**

d) Angaben zu Luftfahrzeugen (Zeilen 44-46)

44		☐ ein **Luftfahrzeug**	41	Tag des Erwerbs
45	44	Starthöchstmasse in kg	42	Tag der ersten Inbetriebnahme
46	45	Zahl der Betriebsstunden bis zum Erwerb	43	Baumusterbezeichnung / Werk-Nr. / Luftfahrzeug-Kennzeichen

In den **Zeilen 44 bis 46** sind Angaben zu machen, wenn es sich bei dem innergemeinschaftlich erworbenen Fahrzeug um ein **Luftfahrzeug** handelt. Luftfahrtzeuge sind solche deren Starthöchstmasse mehr als 1 550 kg beträgt. Diese Angabe ist in Zeile 45 (Kennzahl 44) einzutragen. Als neu gilt ein Luftfahrzeug, das nicht länger als 40 Betriebsstunden genutzt worden ist oder dessen erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als drei Monate zurückliegt. Angaben zum Zeitpunkt des Erwerbs sind in Zeile 44 (Kennzahl 41), zum Tag der ersten Inbetriebnahme in Zeile 45 (Kennzahl 42), zur Zahl der Betriebsstunden bis Zeitpunkt des Erwerbs in Zeile 46 (Kennzahl 45) vorzunehmen. Zusätzlich ist in Zeile 46 (Kennzahl 43) die Baumusterbezeichnung, die Werks-Nr. bzw. das Luftfahrzeug-Kennzeichen einzutragen. **2771**

4. Abschnitt C – Innergemeinschaftliche Erwerbe (Zeilen 47–51)

	C. Innergemeinschaftliche Erwerbe		Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer		Steuer	
			volle EUR		EUR	Ct
47	**Steuerfreie innergemeinschaftliche Erwerbe**					
48	nach § 4b UStG					
49	(bei Fahrzeugerwerben durch einen bevorrechtigten Bediensteten einer internationalen Organisation oder durch dessen Familienangehörige) . . . . . - bitte Anlage USt 1 B beifügen -					
50	**Steuerpflichtige innergemeinschaftliche Erwerbe**					
51	zum allgemeinen Steuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG).	50		83		

In **Zeile 49** ist bei einem steuerfreien innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 4b UStG durch einen bevorrechtigten Bediensteten einer internationalen Organisation oder durch dessen Familienangehörige die Bemessungsgrundlage – ohne Umsatzsteuer – in volle Euro einzutragen. In diesen Fällen ist die **Anlage USt 1 B** – zur Umsatzsteuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung USt 1 B – beizufügen → Rz. 2777 ff. **2772**

Handelt es sich um einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb ist in **Zeile 51** (Kennzahl 50) die Bemessungsgrundlage – ohne Umsatzsteuer – in volle Euro und in Zeile 51 (Kennzahl 83) die selbstberechnete Steuer einzutragen. Der innergemeinschaftliche Erwerb unterliegt dem allgemeinen Steuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG). **2773**

Bemessungsgrundlage für den Erwerb ist das Entgelt (§ 10 Abs. 1 UStG). Dies ist grundsätzlich der in Rechnung gestellte Betrag. Zur Bemessungsgrundlage gehören auch Nebenkosten (z.B. Beförderungskosten und Provisionen), die der Fahrzeuglieferer dem Erwerber berechnet. Die vom Lieferer erstellte Rechnung ist der Umsatzsteuererklärung zur Fahrzeugeinzelbesteuerung beizufügen. **2774**

Bei Werten in fremder Währung ist die Bemessungsgrundlage nach dem Tageskurs umzurechnen, der am Tag des Erwerbs gilt. Der Tageskurs ist durch Bankmitteilung oder Kurszettel nachzuweisen (§ 16 Abs. 6 UStG). **2775**

In den **Zeilen 52 bis 64** sind vom Erwerber keine Eintragungen vorzunehmen. Dieser Bereich ist vom FA auszufüllen. **2776**

VI. Anlage USt 1 B – zur Umsatzsteuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung

1. Vorbemerkung

2777 Der **innergemeinschaftliche Erwerb** neuer Kfz durch **bevorrechtigte Bedienstete einer internationalen Organisation oder dessen Familienangehörige** ist nach § 4b Nr. 3 UStG steuerfrei, wenn die Einfuhr derartiger Fahrzeuge nach den für die Einfuhrumsatzsteuer geltenden Vorschriften (vgl. § 5 Abs. 2 Nr. 6 UStG, § 1 Abs. 3 EUStBV i.V.m. § 17 ZollV) steuerfrei wäre.

2778 Bei der **Einfuhr** ist die abgabenbegünstigte Verwendung der genannten Fahrzeuge grundsätzlich zahlenmäßig beschränkt (kontingentiert). Gibt es keine zahlenmäßige Beschränkung, darf jede begünstigte Person alle zwei Jahre höchstens ein solches Fahrzeug abgabenbegünstigt einführen.

2779 Beim **inländischen Bezug** erfolgt eine Erstattung im Rahmen der UStErstV durch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) auf der Grundlage von Gegenseitigkeitsvereinbarungen. Auch hier ist der abgabenbegünstigte Bezug kontingentiert.

2780 Es gibt nur **ein gemeinsames Kontingent** für die Einfuhr, den innergemeinschaftlichen Erwerb und den inländischen Bezug unter wechselseitiger Anrechnung. **Soweit kein Kontingent in Gegenseitigkeitsvereinbarungen festgelegt ist**, kann der bevorrechtigte Bedienstete einer internationalen Organisation grundsätzlich alle zwei Jahre maximal jeweils ein Kfz für sich und seine volljährigen Familienangehörigen erwerben, soweit diese sich dauernd im Inland aufhalten. Der Zeitraum von zwei Jahren beginnt mit der erstmaligen Zulassung des jeweiligen Kfz im Inland.

2781 Die Kfz-Zulassungsbehörden sind nach § 18 Abs. 10 Nr. 1 Buchst. a und Nr. 2 Buchst. a UStG verpflichtet, den für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs neuer Kfz zuständigen Finanzbehörden (→ Rz. 2754) ohne Ersuchen die erstmalige Ausgabe von Fahrzeugbriefen oder die erstmalige Zulassung eines amtlichen Kennzeichens eines zulassungsfreien Kfz, das ausweislich der vorgelegten Unterlagen aus einem anderen EU-Mitgliedstaat in das Inland gelangt ist, mitzuteilen. Diese Verpflichtung besteht auch für Kfz, die für **bevorrechtigte Bedienstete einer internationalen Organisation oder dessen Familienangehörige** erstmals zugelassen werden, bzw. für Kfz, denen erstmals ein amtliches Kennzeichen zugeteilt wird.

Auch in diesen Fällen ist vom Erwerber des neuen Fahrzeugs bei der zuständigen Finanzbehörde (→ Rz. 2754) eine Umsatzsteuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung abzugeben. Der berechtigte Personenkreis kann allerdings eine Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 4b Nr. 3 UStG beantragen.

2782 Je nach Rechtslage[1)] können **bevorrechtigte Bedienstete einer internationalen Organisation oder dessen Familienangehörige** entsprechend dem jeweiligen Sitzstaatabkommen oder Protokollabkommen einen Anspruch auf die Steuerbefreiung nach § 4b Nr. 3 UStG haben. Die Leiter und die Beamten des höheren Dienstes solcher internationaler Organisationen besitzen einen dunkelroten Sonderausweis des Auswärtigen Amts.

2. Angaben zur Steuernummer und zum Erwerber (Zeilen 1–5)

- Bitte weiße Felder ausfüllen oder ☒ ankreuzen -

Zeile	
1	Steuernummer
2	Erwerber (Name, Vorname)
3	
4	**Anlage USt 1 B zur Umsatzsteuererklärung**
5	**für die Fahrzeugeinzelbesteuerung**

2783 In **Zeile 1** ist die Steuernummer des zuständigen FA nochmals einzutragen. Auch die Angaben zum Erwerber sind in den **Zeilen 2 und 3** nochmals einzutragen. Die Angaben in den Zeilen 1 bis 3 dienen der Anlagensicherung, da die Umsatzsteuererklärung und die Anlage USt 1 B nicht fest miteinander verbunden sind.

1) Bestimmungen in Zustimmungsgesetzen zu völkerrechtlichen Vereinbarungen; Bestimmungen in Rechtsverordnungen, die die Bundesregierung auf Grund von Art. 3 des Gesetzes v. 22.6.1954, BGBl. I 1954, 639, i.d.F. des Art. 4 des Gesetzes zu dem Übereinkommen vom 13.2.1946 über die Vorrechte und Immunität der Vereinten Nationen v. 16.8.1980, BGBl. II 1980, 941, erlassen hat.

3. Abschnitt A – Ergänzende Angaben zum steuerfreien innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Kraftfahrzeuge (Zeilen 6–15)

A. Ergänzende Angaben zum steuerfreien innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Kraftfahrzeuge

☐ Das Kraftfahrzeug ist zum persönlichen Gebrauch des Erwerbers bestimmt. Der Erwerber übt hier keine private Erwerbstätigkeit aus.

Der Erwerber ist

☐ bevorrechtigter Bediensteter einer internationalen Organisation

☐ Familienangehöriger eines bevorrechtigten Bediensteten entsprechend dem jeweiligen Sitzstaatabkommen / Protokollabkommen

Name der internationalen Organisation

Sitzstaatabkommen vom

Der Erwerber ist Inhaber des Ausweises (Nummer, Ausstellungsbehörde, Ort)

Ort, Datum, Unterschrift des Leiters der internationalen Organisation oder seines Stellvertreters, Dienststempel der internationalen Organisation

In **Zeile 7** ist ausdrücklich zu bestätigen, dass das Kfz zum persönlichen Gebrauch des Erwerbers bestimmt ist und der Erwerber im Inland keine private Erwerbstätigkeit ausübt. **2784**

In den **Zeilen 8 bis 9** ist durch Ankreuzen kenntlich zu machen, wer Erwerber des neuen Kfz ist. Als Erwerber (= berechtigter Personenkreis) kommen in Betracht: **2785**

– ein bevorrechtigter Bediensteter einer internationalen Organisation,

– Familienangehörige eines bevorrechtigten Bediensteten entsprechend dem jeweiligen Sitzstaatabkommen/ Protokollabkommen.

In **Zeile 10** ist der Name der internationalen Organisation und in **Zeile 11** das Sitzstaatabkommen mit Datum anzugeben. **2786**

In **Zeile 13** ist anzugeben, welchen Ausweis der Erwerber besitzt (Nummer, Ausstellungsbehörde, Ort).

In **Zeile 14** ist die Anlage USt 1 B vom Leiter der internationalen Organisation oder seines Stellvertreters mit Ort, Datum zu unterschreiben und mit Dienststempel der internationalen Organisation zu versehen . Die Anlage USt 1 B ist mit der mit Dienststempel versehenen Erklärung des Leiters der internationalen Organisation oder seines Stellvertreters beim zuständigen FA abzugeben. **2787**

4. Abschnitt B – Ergänzende Erklärung des Erwerbers (Zeilen 16–23)

B. Ergänzende Erklärung des Erwerbers

Ich versichere, dass ich

_____ Kraftfahrzeuge

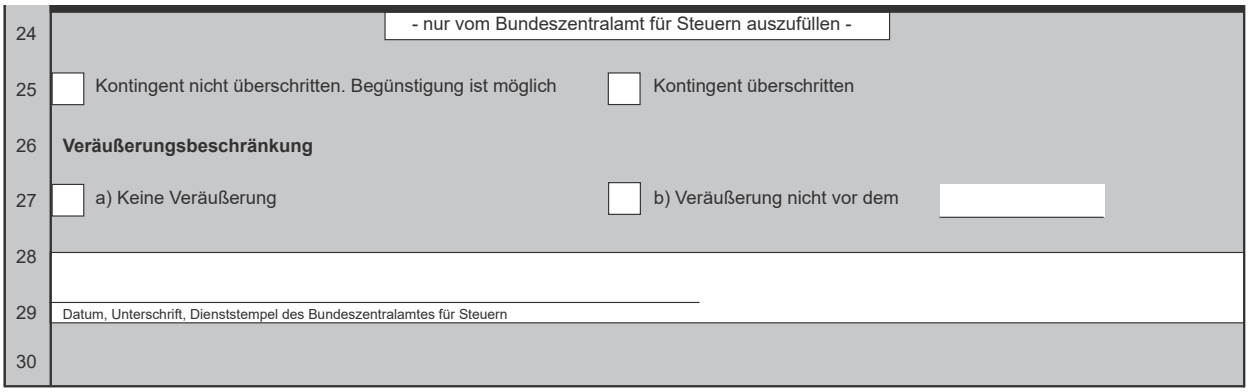
steuer- und abgabenfrei erworben habe. Ich werde eine Veräußerung des im Hauptvordruck USt 1 B (Zeilen 38 bis 40) genannten Kraftfahrzeuges dem Finanzamt unverzüglich anzeigen. Ebenso werde ich jede nichtbegünstigte Verwendung (z.B. vorzeitige Mitnahme in das Ausland infolge Versetzung oder Nutzung des Kraftfahrzeuges durch fremde Dritte) dem Finanzamt unverzüglich anzeigen. Mir ist bekannt, dass nach den Sitzstaatabkommen und Protokollabkommen Anzahl und Verwendung sowie Veräußerung gegebenenfalls beschränkt sind und deshalb die Umsatzsteuer festgesetzt werden kann.

Datum, Unterschrift des Erwerbers

Abschnitt B (**Zeilen 16 bis 23**) enthält eine Versicherungserklärung des Erwerbers. Zunächst ist vom Erwerber die Anzahl der von ihm bereits steuer- und abgabenfrei erworbenen Kfz zu versichern. Außerdem verpflichtet sich der Erwerber, eine Veräußerung des in der Umsatzsteuererklärung zur Fahrzeugeinzelbesteuerung genannten Kfz dem FA unverzüglich anzuzeigen. Ebenso besteht die Verpflichtung, jede nicht begünstigte Verwendung (z.B. vorzeitige Mitnahme ins Ausland infolge Versetzung oder Nutzung des Kfz durch fremde Dritte) dem FA unverzüglich anzuzeigen. Der Erwerber versichert darüber hinaus, dass ihm bekannt ist, dass nach den Sitzstaatabkommen und **2788**

Protokollabkommen Anzahl und Verwendung sowie Veräußerung ggf. beschränkt sind und deshalb das FA die Umsatzsteuer festsetzen kann. Die Versicherungserklärung ist vom Erwerber eigenhändig zu unterschreiben.

5. Bescheinigung des Bundeszentralamts für Steuern (Zeilen 24–30)



Anlage USt 1 B – zur Umsatzsteuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung **USt 1 B** – (12.21)

2789 Zur Überwachung des Kontingents (→ Rz. 2780) hat das zuständige FA dem BZSt einen Abdruck der Anlage USt 1 B in doppelter Ausfertigung zuzuleiten. Das BZSt teilt dem ersuchenden FA auf dem Doppel der Anlage USt 1 B mit (**Zeile 25**), ob auf Grund vorliegender Informationen hinsichtlich der Kontingentierung die Voraussetzungen für eine Befreiung des innergemeinschaftlichen Erwerbs des Kfz nach § 4b Nr. 3 UStG erfüllt sind. Außerdem teilt das BZSt mit, ob ggf. Veräußerungsbeschränkungen bestehen (**Zeile 27**).

2790 Das zuständige FA setzt auf Grund der Kontrollmitteilung der Kfz-Zulassungsbehörde (→ Rz. 2781) unter Berücksichtigung der Mitteilung des BZSt die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb in zutreffender Höhe fest.

VII. ZM – Zusammenfassende Meldung

1. Vorbemerkung

a) Allgemeines

Mit der Einführung des EU-Binnenmarkts zum 1.1.1993 sind die Grenzkontrollen und damit auch die Kontrollen zu Steuerzwecken an den Grenzen entfallen. Die Unternehmer, die am Binnenmarkt teilnehmen, müssen seitdem die innergemeinschaftlichen Erwerbe selbst erklären. Zur Vermeidung von Steuerausfällen wurde innerhalb der EU ein gemeinsames System des Informationsaustausches für innergemeinschaftliche Erwerbe geschaffen. Dieses Mehrwertsteuer-Informationsaustausch-System (MIAS) basiert auf den Zusammenfassenden Meldungen (ZM), die ein Unternehmer, der innergemeinschaftliche Lieferungen ausführt, in dem EU-Mitgliedstaat des Ortes der innergemeinschaftlichen Lieferung abzugeben hat. Durch die Daten der ZM wird es den EU-Mitgliedstaaten, in denen die entsprechenden innergemeinschaftlichen Erwerbe zu besteuern sind, ermöglicht, die Erwerbsbesteuerung zu kontrollieren. Einzelheiten über das MIAS enthält die Verordnung (EU) Nr. 904/2010 des Rates über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden und die Betrugsbekämpfung auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer vom 7.10.2010.[1] **2791**

Eine innergemeinschaftliche Warenlieferung i.S.d. § 18a Abs. 6 UStG liegt vor bei: **2792**

1. einer innergemeinschaftlichen Lieferung i.S.d. § 6a Abs. 1 UStG mit Ausnahme der Lieferungen neuer Fahrzeuge an Abnehmer ohne USt-IdNr.;
2. einer innergemeinschaftlichen Lieferung i.S.d. § 6a Abs. 2 UStG;
3. einer Beförderung oder Versendung i.S.d. § 6b Abs. 1 UStG (→ Rz. 2282).

Beratungshinweis:

Durch das Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 wurde mit Wirkung zum **29.12.2020** § 18a Abs. 6 Nr. 3 geändert und Abs. 7 Satz 1 Nr. 2a UStG neu gefasst.[2]

In § 18a Abs. 6 Nr. 3 UStG wurden nach der Angabe „§ 6b Absatz 1" die Wörter „oder 4 oder ein Erwerberwechsel nach § 6b Absatz 5" eingefügt. § 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 2a UStG wurde wie folgt gefasst:

„2a. für Beförderungen oder Versendungen oder einem Erwerberwechsel im Sinne des Absatzes 6 Nummer 3:

a) in den Fällen des § 6b Absatz 1 die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers im Sinne des § 6b Absatz 1 Nummer 1 und 3,

b) in den Fällen des § 6b Absatz 4 die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des ursprünglich vorgesehenen Erwerbers im Sinne des § 6b Absatz 1 Nummer 1 und 3, oder

c) in den Fällen des § 6b Absatz 5 die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des ursprünglich vorgesehenen Erwerbers im Sinne des § 6b Absatz 1 Nummer 1 und 3 sowie die des neuen Erwerbers;".

Zu den Tatbeständen, dass die von einem Unternehmer beabsichtigte Lieferung der in den Bestimmungsmitgliedstaat transportierten Ware innerhalb der Frist von zwölf Monaten nicht bewirkt wird und die Ware in den Abgangsmitgliedstaat zurück gelangt (§ 6b Abs. 4 UStG) oder dass innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes an die Stelle des ursprünglich vorgesehenen Erwerbers ein anderer Erwerber tritt (§ 6b Abs. 5 UStG), war bisher keine entsprechende Regelung in § 18a UStG zur Angabe in der ZM aufgenommen worden.

Aus organisatorischen Gründen ist es übergangsweise nicht möglich, dass Unternehmer, die die **Konsignationslagerregelung** nach § 6b UStG in Anspruch nehmen, die hierfür erforderlichen Angaben (§ 18a Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 6 Nr. 3 und Abs. 7 Satz 1 Nr. 2a UStG) im Rahmen des bestehenden Verfahrens zur Abgabe der ZM nach § 18a UStG vornehmen können.

Zur Erfüllung der bestehenden Meldepflichten und damit auch zur Erfüllung der Voraussetzung nach § 6b Abs. 1 Nr. 4 UStG ist es daher erforderlich, dass die betreffenden Unternehmer für Meldezeiträume nach dem 31.12.2019 bei Vorliegen entsprechender Tatbestände eine Meldung über Beförderungen oder Versendungen im Sinne des § 6b Abs. 1 Nr. 4 UStG an das BZSt übermitteln. Soweit Unternehmer auch auf Grund des Vorliegens anderer Tatbestände nach § 18a Abs. 1 bis 3 UStG zur Abgabe einer ZM für Meldezeiträume nach dem 31.12.2019 verpflichtet sind, ist diese nach dem bekannten Verfahren an das BZSt zu übermitteln. Daneben ist eine Meldung über Beförderungen oder Versendungen im Sinne des § 6b Abs. 1 UStG zu übermitteln. Für die Meldezeiträume und Abgabefristen der Meldung über Beförderungen oder Versendungen im Sinne des § 6b Abs. 1 Nr. 4 UStG gelten die Regelungen des § 18a Abs. 1 bis 3 UStG analog.

Der für die Meldung über Beförderungen oder Versendungen i.S.d. § 6b Abs. 1 UStG zu verwendende Vordruck ist auf dem Formularserver der Bundesfinanzverwaltung (www.formulare-bfinv.de) bereitgestellt. Die erforderlichen Angaben können direkt online in den Vordruck eingegeben und übermittelt werden. Soweit erforderlich, kann der Vordruck nach entsprechendem Download auch offline ausgefüllt werden und auf einem sicheren Übertragungsweg an das DE-Mail-Postfach des BZSt (konsignationslager@bzst.de-mail.de) übermittelt werden.

Das BZSt erteilt eine Bestätigung über die Übermittlung der Meldung. Bei Nutzung des Online-Vordrucks wird diese mittels einer Übermittlungsbestätigung direkt am Bildschirm angezeigt. Bei Übermittlung über DE-Mail wird die Bestätigung an das DE-Mail-Postfach des Absenders gesendet.

Weitere Informationen zum Verfahren sind auf der Homepage des BZSt (www.bzst.de) veröffentlicht.[3]

Unternehmer, die Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG ausgeführt haben, müssen ebenfalls eine ZM abgeben. Hierbei handelt es sich um den mittleren Unternehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft (zum Dreiecksgeschäft → Rz. 2348 ff.), für dessen Lieferung an den letzten Abnehmer eine ZM abgegeben werden muss. **2793**

1) ABl.EU 2010 Nr. L 268, 1.
2) Jahressteuergesetz v. 21.12.2020, BGBl. I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.
3) Vgl. BMF v. 28.1.2020, III C 5 – S 7427-b/19/10001 :002, BStBl I 2020, 224.

2794 Gemäß §§ 18a, 18b UStG sind Dienstleistungen in die ZM aufzunehmen, wenn der Leistungsempfänger ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Leistungsempfänger ist, der Leistungsort sich in diesem Staat befindet, die Dienstleistung steuerpflichtig ist und der Leistungsempfänger die Steuer für diesen Umsatz schuldet. Durch den auf den Angaben in der ZM basierenden Datenaustausch werden die Mitgliedstaaten in die Lage versetzt, zu prüfen, ob die Umsatzsteuer auf diese Leistungen von den bei ihnen ansässigen Leistungsempfängern richtig und vollständig abgeführt wurde.

2795 Die ZM ist gem. § 18a UStG monatlich abzugeben, wenn die Summe der Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Warenlieferungen und für Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte eine bestimmte Betragsgrenze überschreitet → Rz. 2804 ff. Weitere Einzelheiten enthalten Abschn. 18a.1 bis 18a.5 UStAE.

b) Vordruck und Übermittlung

2796 Die ZM ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (§ 18a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 UStG). Informationen zur elektronischen Übermittlung sind unter den Internet-Adressen www.elster.de oder www.bzst.de abrufbar. Zur Vermeidung von unbilligen Härten kann das zuständige FA auf Antrag zulassen, dass die ZM in herkömmlicher Form – auf Papier – nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abgegeben werden kann (§ 18a Abs. 5 Satz 1 UStG). Dem Antrag ist insb. dann zuzustimmen, wenn für den Unternehmer die Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Dies ist insb. der Fall, wenn die Schaffung der technischen Möglichkeiten für eine elektronische Übermittlung des amtlichen Datensatzes nur mit einem nicht unerheblichen finanziellen Aufwand möglich wäre oder wenn der Unternehmer nach seinen individuellen Kenntnissen und Fähigkeiten nicht oder nur eingeschränkt in der Lage ist, die Möglichkeiten der Datenfernübertragung zu nutzen (§ 150 Abs. 8 AO). Soweit das FA nach § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG auf eine elektronische Übermittlung der Voranmeldung verzichtet hat, gilt dies auch für die Abgabe der ZM.[1)]

Beratungshinweis:
Für die elektronische Übermittlung von Steuererklärungen und sonstigen für das automatisierte Besteuerungsverfahren erforderlichen Unterlagen sind die Regelungen in § 72a Abs. 1 bis 3 und § 87a Abs. 6 sowie in den §§ 87b bis 87d AO unmittelbar anzuwenden.

2797 Für die ZM stehen unter www.bzst.de in der Rubrik Steuern International/USt-Kontrollverfahren/Zusammenfassende Meldung folgende Unterlagen zum Download bereit:

- Merkblätter: Ausfüllanleitung für die Abgabe der ZM, Übersicht über die nutzbaren Verfahren zur elektronischen Abgabe der ZM, Informationen zur elektronischen Berichtigung der ZM,
- Formulare: ZM-Formular als druckbares PDF.

Beratungshinweis:
Zu beachten ist, dass **ZM zwingend authentifiziert übermittelt** werden müssen. ZM können nur noch über das Elster-Portal oder das BZStOnline-Portal übermittelt werden.

2798 Eine PDF-Datei des Vordrucks („Blanko-Formular") steht beim Bundeszentralamt für Steuern zum Download bereit. Das Formular kann in diesem Fall auf herkömmlichem Wege ausgefüllt werden (→ Rz. 2796).

c) Meldepflichtige Unternehmer

2799 Eine ZM muss jeder Unternehmer i.S.d. § 2 UStG abgeben, der während eines Meldezeitraums (→ Rz. 2804) innergemeinschaftliche Warenlieferungen, steuerpflichtige sonstige Leistungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG ausgeführt hat, für die der in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, und/oder Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte ausgeführt hat (§ 18a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 UStG). Dies gilt nach dem BMF-Schreiben vom 10.12.2021[2)] entsprechend auch für Gegenstände, die aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats für Zwecke einer Lieferung nach dem Ende der Beförderung oder Versendung an einen Erwerber i.S.d. § 6b UStG befördert oder versendet werden.[3)] Für einen Meldezeitraum, in dem keine derartigen Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt wurden, ist keine ZM abzugeben.

Beratungshinweis:
Ein Fiskalvertreter hat unter der ihm erteilten Steuernummer neben einer Steuererklärung (§ 18 Abs. 3 und 4 UStG) auch vierteljährlich Umsatzsteuer-Voranmeldungen (§ 18 Abs. 1 UStG) abzugeben, in der er die Besteuerungsgrundlagen für jeden von ihm vertretenen Unternehmer zusammenfasst (§ 22b Abs. 2 Satz 1 UStG). Nach § 22b Abs. 2 Satz 2 UStG hat der Fiskalvertreter der Steuererklärung als Anlage eine Aufstellung beizufügen, die die von ihm vertretenen Unternehmer mit deren jeweiligen Besteuerungsgrundlagen enthält. Mit § 22b Abs. 2a UStG wird klargestellt, dass der Fiskalvertreter unter der ihm erteilten USt-IdNr. auch eine ZM nach den in § 18a UStG genannten Voraussetzungen abzugeben hat.

1) Vgl. Abschn. 18a.1 Abs. 4 UStAE.
2) BMF v. 10.12.2021, III C 3 – S 7146/20/10001 :005, BStBl I 2021, 2492.
3) Vgl. Abschn. 18a.1 Abs. 1 Satz 2 und Abschn. 6b.1 UStAE.

Nichtselbständige juristische Personen i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG (Organgesellschaften) müssen eine eigene ZM für die von ihnen ausgeführten innergemeinschaftlichen Warenlieferungen, steuerpflichtigen sonstigen Leistungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, und/oder Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG abgeben (§ 18a Abs. 4 Satz 4 UStG). Dies gilt unabhängig davon, dass diese Vorgänge umsatzsteuerrechtlich weiterhin als Umsätze des Organträgers behandelt werden und in dessen Voranmeldungen und Steuererklärungen für das Kalenderjahr anzumelden sind. Die meldepflichtigen Organgesellschaften benötigen zu diesem Zweck eine eigene USt-IdNr. (§ 27a Abs. 1 Satz 3 UStG; zur Organschaft → Rz. 2330 ff.). **2800**

Kleinunternehmer i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG müssen gem. § 18a Abs. 4 UStG keine ZM abgeben. **2801**

Beratungshinweis:
Unternehmern, die § 19 Abs. 1 UStG oder ausschließlich § 24 Abs. 1 bis 3 UStG anwenden oder die nur Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, ist auf Antrag eine USt-IdNr. vom BZSt zu erteilen, wenn sie diese für die Ausführung bzw. den Erwerb steuerpflichtiger sonstiger Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, benötigen. Allen Unternehmern i.S.d. § 2 UStG ist damit auf Antrag eine USt-IdNr. zu erteilen.

Führen pauschalierende Land- und Forstwirte innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 18a Abs. 6 UStG) i.S.d. § 6a UStG aus, müssen sie diese in der ZM angeben, obwohl § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG nach § 24 Abs. 1 UStG keine Anwendung findet. Eine ZM ist auch abzugeben, wenn steuerpflichtige sonstige Leistungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG erbracht wurden, für die der in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, und/oder Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG ausgeführt werden.[1] **2802**

Für einen im Ausland ansässigen Unternehmer, der im Inland ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführt und keine Vorsteuerbeträge abziehen kann, besteht die Möglichkeit der Fiskalvertretung (§ 22a UStG). Der Fiskalvertreter hat unter der ihm nach § 22d Abs. 1 UStG erteilten Steuernummer eine Steuererklärung (§ 18 Abs. 3 und 4 UStG) abzugeben, in der er die Besteuerungsgrundlagen für alle von ihm vertretenen Unternehmer zusammenfasst. Dies gilt für die ZM entsprechend. **2803**

d) Meldezeitraum

Meldezeitraum für die Abgabe der ZM ist grundsätzlich **der Kalendermonat** (§ 18a Abs. 1 Satz 1 UStG), das Kalendervierteljahr (§ 18a Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 UStG) oder das Kalenderjahr (§ 18a Abs. 9 UStG). Eine Übersicht der Meldezeiträume zur Abgabe der ZM enthält Anhang 1 (→ Rz. 2852). Für einen Meldezeitraum, in dem keine innergemeinschaftlichen Warenlieferungen, keine im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG oder innergemeinschaftliche Lieferungen im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts ausgeführt wurden, ist eine ZM nicht zu übermitteln. **2804**

Die ZM ist bis zum 25. Tag nach Ablauf jedes Kalendermonats an das BZSt zu übermitteln, wenn die Summe der Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Warenlieferungen (§ 18a Absatz 6 UStG) und Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften für das laufende Kalendervierteljahr oder für eines der vier vorangegangenen Kalendervierteljahre jeweils mehr als 50 000 € beträgt. Die Regelungen über die Dauerfristverlängerung nach § 18 Abs. 6 UStG und §§ 46 bis 48 UStDV gelten nicht für die ZM.[2] **2805**

Übersteigt im Laufe eines Kalendervierteljahres die Summe der Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Warenlieferungen (§ 18a Abs. 6 UStG) und Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften 50 000 €, ist die ZM bis zum 25. Tag nach Ablauf des Kalendermonats, in dem dieser Betrag überschritten wird, zu übermitteln. Wird die Betragsgrenze von 50 000 € im zweiten Kalendermonat eines Kalendervierteljahres überschritten, kann der Unternehmer eine ZM für die bereits abgelaufenen Kalendermonate dieses Kalendervierteljahres übermitteln, in der die Angaben für diese beiden Kalendermonate zusammengefasst werden, oder jeweils eine ZM für jeden der abgelaufenen Kalendermonate dieses Kalendervierteljahres. Wird die Betragsgrenze im dritten Kalendermonat eines Kalendervierteljahres überschritten, wird es nicht beanstandet, wenn statt einer ZM für dieses Kalendervierteljahr jeweils gesondert eine ZM für jeden der drei Kalendermonate dieses Kalendervierteljahres übermittelt wird.[3] **2806**

Beispiel:
Der deutsche Maschinenhersteller M liefert im Januar des Jahres 01 eine Maschine für 20 000 € und im Februar des Jahres 01 eine weitere Maschine für 35 000 € an den belgischen Unternehmer U. Ferner liefert M im Februar des Jahres 01 eine Maschine für 50 000 € an den französischen Automobilhersteller A. Die Rechnungsstellung erfolgte jeweils zeitgleich mit der Ausführung der Lieferungen.

M ist verpflichtet, die Umsätze bis zum 25.3.01 dem BZSt zu melden. Wahlweise kann er für die Monate Januar 01 und Februar 01 jeweils gesondert eine ZM übermitteln, oder er übermittelt eine ZM, in der er die Summe der Bemessungsgrundlagen der an U und A ausgeführten innergemeinschaftlichen Warenlieferungen gemeinsam für die Monate Januar 01 und Februar 01 angibt.

1) Vgl. Abschn. 18a.1 UStAE.
2) Vgl. Abschn. 18a.2 Abs. 1 UStAE.
3) Vgl. Abschn. 18a.2 Abs. 2 UStAE.

2807 Unternehmer können die ZM auch monatlich übermitteln, wenn die Summe der Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Warenlieferungen (§ 18a Abs. 6 UStG) und Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften weder für das laufende Kalendervierteljahr noch für eines der vier vorangegangenen Kalendervierteljahre jeweils mehr als 50 000 € beträgt. Möchte der Unternehmer von dieser Möglichkeit Gebrauch machen, hat er dies dem BZSt anzuzeigen (§ 18a Abs. 1 Satz 4 UStG). Der Anzeigepflicht kommt der Unternehmer nach, wenn er bei der erstmaligen Inanspruchnahme das auf dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck für die ZM dafür vorgesehene Feld ankreuzt (siehe Vordruck vor → Rz. 2820 und → Rz. 2823 f.). Die Ausübung des Wahlrechts bindet den Unternehmer bis zum Zeitpunkt des Widerrufs, mindestens aber für die Dauer von zwölf Kalendermonaten.[1)]

Praxishinweis:
Der Widerruf wird dem BZSt durch Markieren des dafür vorgesehenen Feldes auf dem amtlich vorgeschriebenen Vordruck für die ZM angezeigt. Soweit in begründeten Einzelfällen ein Widerruf vor Ablauf der Ausschlussfrist von zwölf Kalendermonaten notwendig werden sollte, ist dies dem BZSt schriftlich unter Angabe der Gründe mitzuteilen.

2808 Die ZM ist bis zum 25. Tag nach Ablauf jedes Kalendervierteljahres zu übermitteln, wenn steuerpflichtige sonstige Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführt wurden, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet.[2)]

2809 Unternehmer, die hinsichtlich der Ausführung von innergemeinschaftlichen Warenlieferungen (§ 18a Abs. 6 UStG) und Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte zur monatlichen Übermittlung einer ZM verpflichtet sind, melden die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, in der ZM für den letzten Monat des Kalendervierteljahres.[3)]

2810 Unternehmer, die die ZM hinsichtlich der Ausführung von innergemeinschaftlichen Warenlieferungen (§ 18a Abs. 6 UStG) und Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte monatlich übermitteln, können darin auch die steuerpflichtigen sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, die in dem entsprechenden Kalendermonat im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführt worden sind und für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, monatlich angeben (§ 18a Abs. 3 Satz 1 UStG). Die Ausübung dieser Wahlmöglichkeit wird dem BZSt durch die Angabe von im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet in der ZM für den ersten oder zweiten Kalendermonat eines Kalendervierteljahres angezeigt (§ 18a Abs. 3 Satz 2 UStG).[4)]

2811 Die in Abschn. 18a.2 Abs. 1 bis 5 UStAE genannten Abgabefristen gelten entsprechend, wenn neben den dort genannten Lieferungen und sonstigen Leistungen auch Gegenstände aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats für Zwecke einer Lieferung nach dem Ende der Beförderung oder Versendung an einen Erwerber im Sinne von § 6b UStG befördert oder versendet werden. Werden in einem Meldezeitraum ausschließlich Lieferungen im Sinne von § 6b UStG ausgeführt, ist die ZM bis zum 25. Tag nach Ablauf eines Kalendervierteljahrs an das BZSt zu übermitteln.[5)]

2812 Wenn keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen abzugeben sind (§ 18 Abs. 2 Satz 3 UStG) hat der Unternehmer zu beachten, dass eine ZM nur jährlich bis zum 25. Tag nach Ablauf des Kalenderjahres abzugeben ist, in dem er innergemeinschaftliche Warenlieferungen ausgeführt hat oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG ausgeführt hat, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, wenn

- die Summe seiner Lieferungen und sonstigen Leistungen im vorangegangenen Kalenderjahr 200 000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen wird,
- die Summe der innergemeinschaftlichen Warenlieferungen oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, im vorangegangenen Kalenderjahr 15 000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen wird und
- es sich nicht um Lieferungen neuer Fahrzeuge an Abnehmer mit USt-IdNr. handelt (§ 18a Abs. 9 UStG).

2813 Die Angaben, die in der ZM nach § 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und 2 UStG zu machen sind (→ Rz. 2828 ff.), sind für den Meldezeitraum (→ Rz. 2804 ff.) zu machen, in dem die Rechnung für die innergemeinschaftliche Warenlieferung ausgestellt wird, spätestens jedoch für den Meldezeitraum, in dem der auf die Ausführung der innergemeinschaftlichen Warenlieferung folgenden Monat endet (§ 18a Abs. 8 Satz 1 UStG). Die Angaben, die in der ZM nach § 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 und 4 zu machen sind (→ Rz. 2828 ff.), sind für den Meldezeitraum zu machen, in dem die im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtigen sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, und die Lieferungen nach § 25b Abs. 2 UStG ausgeführt worden sind. Wird eine steuerpflichtige sonstige Leistung i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, für die

1) Vgl. Abschn. 18a.2 Abs. 3 UStAE.
2) Vgl. Abschn. 18a.2 Abs. 4 UStAE.
3) Vgl. Abschn. 18a.2 Abs. 5 UStAE.
4) Vgl. Abschn. 18a.2 Abs. 6 UStAE.
5) Vgl. BMF v. 10.12.2021, III C 3 – S 7146/20/10001 :005, BStBl I 2021, 2492 und Abschn. 18a.2 Abs. 7 UStAE.

der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, dauerhaft über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erbracht, gilt § 13b Abs. 3 UStG entsprechend. Unbeachtlich ist, ob der Unternehmer seine Umsätze nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten versteuert.[1)]

2814 In der ZM ist nach § 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 2a UStG in den Fällen des § 6b Abs. 1 UStG in dem jeweiligen Meldezeitraum die USt-IdNr. für jeden Erwerber i.S.d. § 6b Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 UStG anzugeben. Tritt innerhalb der Frist von 12 Monaten nach dem Ende der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes im Sinne von § 6b Abs. 1 Nr. 1 UStG und vor dem Zeitpunkt der Lieferung ein anderer Unternehmer an die Stelle des Erwerbers (Erwerberwechsel nach § 6b Abs. 5 UStG) und liegen die in § 6b Abs. 5 Nr. 1 bis 3 UStG genannten Voraussetzungen vor, ist die USt-IdNr. des neuen Erwerbers in der ZM für den Meldezeitraum, in dem das Ereignis eingetreten ist, anzugeben. Wird die von einem Unternehmer beabsichtigte Lieferung des in den Bestimmungsmitgliedstaat beförderten oder versendeten Gegenstands innerhalb der 12 Monatsfrist nach Einlagerung nicht bewirkt und gelangt der Gegenstand innerhalb dieser 12-Monatsfrist in den Abgangsmitgliedstaat zurück (Rücklieferung nach § 6b Abs. 4 UStG), ist die USt-IdNr. des ursprünglich vorgesehenen Erwerbers in der ZM für den Meldezeitraum, in dem das Ereignis eingetreten ist, anzugeben.[2)]

e) Abgabefrist

2815 Besteht eine Pflicht zur Abgabe von ZM, sind die ZM nach § 18a Abs. 1 Satz 1 UStG spätestens bis zum 25. Tag nach Ablauf des maßgeblichen Meldezeitraums zu übermitteln → Rz. 2804 ff.

Hat das FA dem Unternehmer eine Dauerfristverlängerung gewährt, gilt diese nicht für die Abgabe der ZM. Ein Antrag auf Dauerfristverlängerung für die Abgabe der ZM ist unzulässig.

2816 Hat das FA den Unternehmer gem. § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen und Entrichtung der Vorauszahlungen befreit, kann er die ZM gem. § 18a Abs. 9 UStG abweichend von § 18a Abs. 1 und 2 UStG bis zum 25. Tag nach Ablauf jedes Kalenderjahrs abgeben, in dem er innergemeinschaftliche Warenlieferungen oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen ausgeführt hat, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, wenn

- die Summe seiner Lieferungen und sonstigen Leistungen im vorangegangenen Kalenderjahr 200 000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen wird,
- die Summe seiner innergemeinschaftlichen Warenlieferungen, oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, im vorangegangenen Kalenderjahr 15 000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen wird und
- es sich bei den innergemeinschaftlichen Warenlieferungen nicht um Lieferungen neuer Fahrzeuge an Abnehmer mit USt-IdNr. handelt.

2817 Auf die ZM sind mit Ausnahme von § 152 AO ergänzend die für Steuererklärungen geltenden Vorschriften der AO anzuwenden (§ 18a Abs. 11 UStG). Die Abgabe der ZM kann mit Zwangsmaßnahmen – in erster Linie Zwangsgeld bis zu einer Höhe von jeweils 25 000 € – erzwungen werden (§§ 328 ff. AO).[3)]

2818 Werden ZM nicht eingereicht oder unrichtige Angaben nicht berichtigt, kann dies gem. § 26a Abs. 1 Nr. 5 UStG als Ordnungswidrigkeit mit einem Bußgeld von bis zu 5 000 € geahndet werden.

Werden ZM vorsätzlich falsch oder unvollständig eingereicht, kommen auch eine Steuerhinterziehung i.S.d. § 370 AO oder eine Beihilfe hierzu oder eine leichtfertige Steuerverkürzung i.S.d. § 378 AO in Betracht, wenn hierdurch die zutreffende Besteuerung in einem anderen Mitgliedstaat vereitelt oder zumindest herausgezögert wurde. Nach § 370 Abs. 6 Satz 2 AO ist die Hinterziehung der Umsatzsteuer anderer Mitgliedstaaten genauso strafbar wie die der deutschen Umsatzsteuer.

2. Allgemeine Angaben

a) Vorbemerkung

2819 Die folgenden Ausführungen gelten grundsätzlich für das Ausfüllen des elektronischen Formulars als auch zur Abgabe der ZM in Papierform. Bei den elektronischen Formularen erfolgt jedoch eine Führung vom Menü. Es sind nur die weißen Felder des Vordrucks auszufüllen. Eintragungen sind lediglich zu **den Kennzahlen 01** (USt-IdNr.), **02** (Meldezeitraum → Rz. 2804) und **03** (Berichtigung → Rz. 2839) sowie Angaben zum Unternehmen (Art, Anschrift, Telefon, E-Mail) vorzunehmen.

1) Vgl. Abschn. 18a.3 Abs. 1 Satz 2 UStAE.
2) Vgl. BMF v. 10.12.2021, III C 3 – S 7146/20/10001 :005, BStBl I 2021, 2492 und Abschn. 18a.3 Abs. 2 UStAE.
3) Vgl. hierzu BFH v. 8.8.1995, VII R 25/94, BFH/NV 1996, 13; v. 23.11.1998, VII B 237/98, BFH/NV 1999, 897.

b) Angaben zur USt-IdNr., zum Meldezeitraum, zu einer berichtigten ZM

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) Bitte 9 Ziffern eintragen

01 | D | E | | | | | | | | |

Bundeszentralamt für Steuern
- Dienstsitz Saarlouis -

66738 Saarlouis

Zusammenfassende Meldung
über innergemeinschaftliche Warenlieferungen
und innergemeinschaftliche sonstige Leistungen
und innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte

02 **20**

Unternehmer, Anschrift, Telefon (Angabe freiwillig)

(Bitte nur **einen Meldezeitraum** ankreuzen)

Jan. ☐	April ☐	Juli ☐	Okt. ☐
Feb. ☐	Mai ☐	Aug. ☐	Nov. ☐
März ☐	Juni ☐	Sept. ☐	Dez. ☐

Jan/Feb ☐ | April/Mai ☐ | Juli/Aug ☐ | Okt/Nov ☐

1. Quart. ☐ | 2. Quart. ☐ | 3. Quart. ☐ | 4. Quart. ☐

Kalenderjahr ☐

Berichtigung 03 ☐
(falls JA, bitte "x" eintragen)

Einlagebogen 04 Anzahl | |

Anzeige nach § 18a Abs. 1 UStG

☐ Die in § 18a Abs. 1 Satz 2 enthaltene Regelung nehme ich nicht in Anspruch. Ich gebe die ZM künftig monatlich ab. Diese Anzeige bindet mich bis zum Zeitpunkt des Widerrufes, mindestens aber für die Dauer von 12 Kalendermonaten.

☐ Widerruf meiner Anzeige nach § 18a Abs. 1 UStG

2820 In **Kennzahl 01** ist die vom BZSt erteilte USt-IdNr. (9 Ziffern) einzutragen.

2821 Der entsprechende Meldezeitraum (→ Rz. 2804) ist in **Kennzahl 02** in der zutreffenden Zeile zu ergänzen.

Beratungshinweis:
Für jeden Meldezeitraum, in dem innergemeinschaftliche Warenlieferungen und/oder innergemeinschaftliche sonstige Leistungen und/oder innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte ausgeführt wurden, ist eine gesonderte ZM zu erstellen.

2822 Handelt es sich um eine berichtigte ZM (weil z.B. eine abgegebene ZM unrichtig oder unvollständig ist) ist die **Kennzahl 03** zu markieren (→ Rz. 2839). Wird die ZM in Papierform abgegeben und nicht elektronisch erstellt, ist das Feld neben der **Kennzahl 03** mit einem „X" zu füllen.

2823 Wird die in § 18a Abs. 1 Satz 2 UStG enthaltene Regelung **in Anspruch genommen** und die ZM künftig monatlich abgegeben, ist das entsprechende Feld zu markieren (→ Rz. 2807). Wird die ZM in Papierform abgegeben und nicht elektronisch erstellt, ist das Feld mit einem „X" zu füllen.

2824 Wird die in § 18a Abs. 1 Satz 2 UStG enthaltene Regelung **nicht mehr Anspruch genommen** und die ZM künftig nicht mehr monatlich abgegeben, ist das entsprechende Feld zu markieren. Wird die ZM in Papierform abgegeben und nicht elektronisch erstellt, ist das Feld mit einem „X" zu füllen. Zu beachten ist, dass der Unternehmer bei Aus-

übung des bis zum Zeitpunkt des Widerrufs, mindestens aber für die Dauer von zwölf Kalendermonaten an die monatliche Abgabe der ZM gebunden ist (→ Rz. 2807).[1)]

Die Anzahl der Einlagebögen wird im elektronischen Formular automatisch gefüllt. Wird die ZM in Papierform abgegeben und nicht elektronisch erstellt, ist die Zahl der Einlagebögen handschriftlich zu ergänzen (**Kennzahl 04**). **2825**

c) Unterschrift

Ich versichere, die Angaben in dieser Zusammenfassenden Meldung wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen gemacht zu haben.

Hinweis:
Wer vorsätzlich oder leichtfertig entgegen seinen Verpflichtungen gem. § 18a Umsatzsteuergesetz (UStG) eine Zusammenfassende Meldung nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig abgibt oder nicht bzw. nicht rechtzeitig berichtigt, handelt ordnungswidrig. Die Ordnungswidrigkeit kann mit einer Geldbuße bis zu 5.000 Euro geahndet werden (§ 26a UStG).

Bei der Anfertigung dieser ZM hat mitgewirkt:

Name, Anschrift, Telefon (Angabe freiwillig)

Datum, Unterschrift

Datenschutzhinweis:
Die mit der Zusammenfassenden Meldung angeforderten Daten werden aufgrund der §§ 149 ff. Abgabenordnung (AO) und § 18a UStG erhoben. Informationen über die Verarbeitung personenbezogener Daten in der Steuerverwaltung und über Ihre Rechte nach der Datenschutz-Grundverordnung sowie über Ihre Ansprechpartner in Datenschutzfragen entnehmen Sie bitte dem allgemeinen Informationsschreiben der Steuerverwaltung (https://www.bzst.de/DatenschutzInfo).

Wird die ZM in Papierform erstellt, ist die ZM vom Unternehmer zu unterschreiben (Datum und Unterschrift) und im Original dem BZSt zu übersenden. **2826**

3. Einlagebogen

a) Allgemeine Angaben

Einlagebogen Nr. | | **zur Zusammenfassenden Meldung für den Meldezeitraum**

02 **20**

Jan.	April	Juli	Okt.
Feb.	Mai	Aug.	Nov.
März	Juni	Sept.	Dez.
Jan/Feb	April/Mai	Juli/Aug	Okt/Nov
1. Quart.	2. Quart.	3. Quart.	4. Quart.

Kalenderjahr

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) Bitte 9 Ziffern eintragen

01 D E

Berichtigung (falls JA, bitte "x" eintragen) **03**

Meldung der Warenlieferungen vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 18a Abs. 7 Nr. 1 u. 2 UStG), der sonstigen Leistungen (§ 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 UStG) und der Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte (§ 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 UStG)

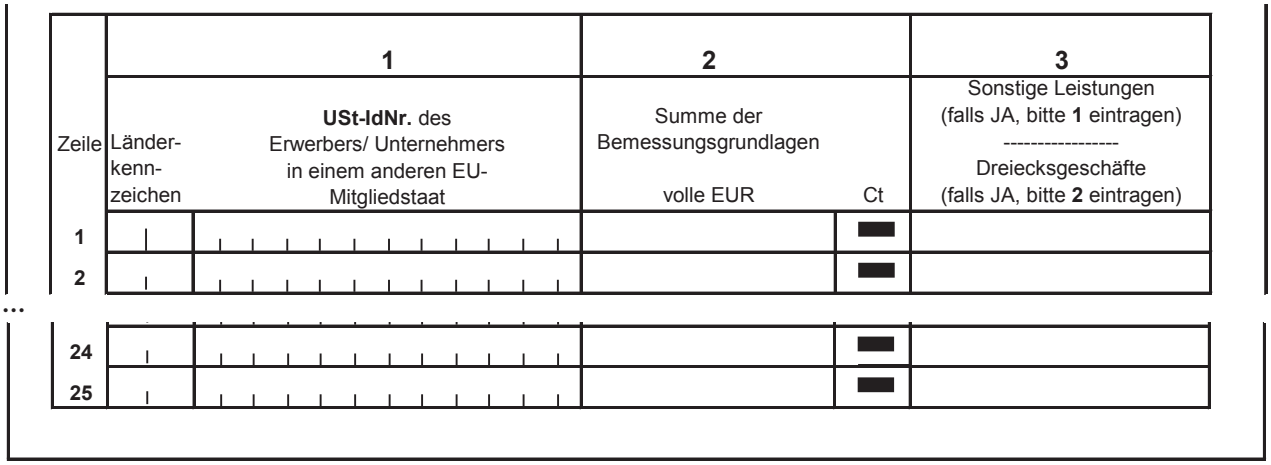
Bitte beachten!

Sonstige Leistungen bzw. Dreiecksgeschäfte sind in Spalte 3 jeweils durch Eintragung der Ziffer "1" oder "2" entsprechend zu kennzeichnen. Wurden sowohl Warenlieferungen, sonstige Leistungen und/oder Dreiecksgeschäfte an denselben Unternehmer erbracht, sind diese in getrennten Zeilen anzugeben.

1) Vgl. Abschn. 18a.2 Abs. 3 UStAE.

2827 Eintragungen sind lediglich zu den **Kennzahlen 01** (USt-IdNr.), **02** (Meldezeitraum → Rz. 2804) und **03** (Berichtigung → Rz. 2839) vorzunehmen. Bei den elektronischen Formularen werden die Eintragungen zu den Kennzahlen 01, 02 und 03 automatisch vom Vorblatt (→ Rz. 2820 ff.) übernommen.

b) Meldepflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen



2828 Im Einlagebogen zur ZM sind für den Meldezeitraum (→ Rz. 2804 ff.) die Warenlieferungen (§ 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und 2 UStG) vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet, die sonstigen Leistungen (§ 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 UStG) und die Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte (§ 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 UStG) zu melden.

2829 Innergemeinschaftliche Warenlieferungen sind innergemeinschaftliche Lieferungen i.S.d. § 6a Abs. 1 UStG mit Ausnahme der Lieferung neuer Fahrzeuge an Abnehmer **ohne** USt-IdNr. (§ 18a Abs. 6 Nr. 1 UStG) und die innergemeinschaftlichen Lieferungen gleichgestellte Verbringungen i.S.d. § 6a Abs. 2 UStG (§ 18a Abs. 6 Nr. 2 UStG). Zu innergemeinschaftlichen Lieferungen → Rz. 2326 ff.

Einzutragen sind in dem jeweiligen Meldezeitraum ausgeführte innergemeinschaftliche Warenlieferungen i.S.d. § 6a Abs. 1 UStG. Dazu sind gem. § 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 UStG folgende Angaben erforderlich:

- die USt-IdNr. eines jeden Erwerbers, die diesem in einem anderen Mitgliedstaat erteilt worden ist und unter der die innergemeinschaftlichen Warenlieferungen an ihn ausgeführt worden sind, und
- für jeden Erwerber getrennt die Summe der Bemessungsgrundlagen der an ihn ausgeführten innergemeinschaftlichen Warenlieferungen.

Einzutragen sind in dem jeweiligen Meldezeitraum ausgeführte innergemeinschaftliche Verbringungen i.S.v. § 6a Abs. 2 UStG. Dazu sind gem. § 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 UStG folgende Angaben erforderlich:

- die USt-IdNr. des verbringenden Unternehmers in den Mitgliedstaaten, in die er die Gegenstände verbracht hat, und
- die darauf entfallende Summe der Bemessungsgrundlagen.

2830 Innergemeinschaftliche sonstige Leistungen sind nach § 3a Abs. 2 UStG im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte sonstige Leistungen, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet (hierzu → Rz. 2167 und → Rz. 2660). Hierzu sind gem. § 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 3 UStG folgende Angaben erforderlich:

- die USt-IdNr. eines jeden Leistungsempfängers, die diesem in einem anderen Mitgliedstaat erteilt worden ist und unter der die steuerpflichtige sonstige Leistung an ihn erbracht wurde,
- für jeden Leistungsempfänger getrennt die Summe der Bemessungsgrundlagen der an ihn erbrachten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen und
- einen Hinweis auf das Vorliegen einer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten steuerpflichtigen sonstigen Leistung i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet.

2831 Bei einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft sind in der ZM vom ersten Lieferer eine innergemeinschaftliche Warenlieferung an den ersten Abnehmer und vom ersten Abnehmer eine Lieferung i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG an den letzten Abnehmer zu melden, wenn die darauf entfallende Steuerschuld auf den letzten Abnehmer übertragen wird (zu innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften → Rz. 2348 ff.).

Werden in einem Meldezeitraum an denselben Abnehmer neben innergemeinschaftlichen Warenlieferungen auch Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG (= ruhende nachfolgende Lieferung im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts) ausgeführt, sind Letztere in einer zweiten Zeile unter der USt-IdNr. dieses Abnehmers zusammenzufassen. Dazu sind gem. § 18a Abs. 7 Satz 1 Nr. 4 UStG folgende Angaben erforderlich:

– die USt-IdNr. eines jeden letzten Abnehmers, die diesem in dem Mitgliedstaat erteilt worden ist, in dem die Versendung oder Beförderung beendet worden ist,
– für jeden letzten Abnehmer die Summe der Bemessungsgrundlagen der an ihn ausgeführten Lieferungen und
– einen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts. Der Hinweis erfolgt durch eine Eintragung in Spalte 3 des Einlagebogens.

In **Spalte 1** sind die USt-IdNr. der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Erwerber/Unternehmer linksbündig einschließlich des Länderkennzeichens einzutragen. **2832**

Deutsche Unternehmer benötigen die USt-IdNr. ihres Leistungsempfängers, um zu erkennen, dass sie steuerfrei an ihn liefern können. Das BZSt bestätigt dem Unternehmer i.S.d. § 2 UStG die Gültigkeit einer USt-IdNr. sowie den Namen und die Anschrift der Person, der die USt-IdNr. von einem anderen EU-Mitgliedstaat erteilt wurde. Der Unternehmer kann sich dazu schriftlich, telefonisch, per Telefax oder über Internet (www.bzst.bund.de) an das BZSt wenden. **2833**

Die Bemessungsgrundlagen, die sich auf einen Erwerber/Unternehmer innerhalb eines Meldezeitraums beziehen, sind in einer Summe zusammenzufassen und getrennt nach Umsatzart (innergemeinschaftliche Warenlieferung, innergemeinschaftliche sonstige Leistung, innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte) in je einer Zeile gesondert in **Spalte 2** einzutragen. **2834**

Bemessungsgrundlagen (Entgelte ohne Umsatzsteuer) sind immer in vollen Euro anzugeben. Die übrigen Währungen sind nach den monatlichen, im Bundessteuerblatt I veröffentlichten Kursen in Euro umzurechnen. Das FA kann auf Antrag gestatten, dass auch eine Umrechnung nach Tageskursen laut Bankmitteilung oder Kurszettel vorgenommen wird (§ 16 Abs. 6 UStG).[1] **2835**

Hat 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.[2]

Hat sich die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die zu meldenden Umsätze nachträglich geändert (z.B. durch Rabatte, Uneinbringlichkeit oder Stornierung von Rechnungen), ist das für jeden Erwerber gesondert in dem Meldezeitraum anzugeben, in dem die Änderung eingetreten ist (z.B. der Rabatt gewährt wurde). Die Meldung erfolgt in der Weise, dass der „Änderungsbetrag" mit jeweils der Summe der Bemessungsgrundlage der innergemeinschaftlichen Warenlieferung, der innergemeinschaftlichen sonstigen Leistungen oder der innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfte, die in dem Meldezeitraum ausgeführt wurde, saldiert wird, so dass nur der Saldo gemeldet wird. Ergibt sich eine negative Bemessungsgrundlage, ist der Betrag mit einem Minuszeichen zu kennzeichnen.[3] Die zu meldende Summe der Bemessungsgrundlage kann ausnahmsweise aufgrund von Saldierungen 0 € betragen. In diesem Fall ist als Summe der Bemessungsgrundlagen „0" zu melden.[4] **2836**

Eine nachträgliche Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage ist von der Berichtigung wegen unrichtiger bzw. unvollständigen Angaben zu unterscheiden (→ Rz. 2839 ff.).[5]

Die innergemeinschaftlichen sonstigen Leistungen sind in **Spalte 3** mit der Ziffer „1" und die innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfte mit der Ziffer „2" zu kennzeichnen. Bei den innergemeinschaftlichen Warenlieferungen entfällt eine gesonderte Kennzeichnung. **2837**

Sämtliche innergemeinschaftlichen Warenlieferungen innerhalb eines Meldezeitraums an einen Erwerber/Unternehmer sind unter dessen USt-IdNr. **in einer Zeile** zusammenzufassen. Werden darüber hinaus in diesem Meldezeitraum an denselben Abnehmer innergemeinschaftliche sonstige Leistungen ausgeführt, sind diese **in einer zweiten Zeile** unter dessen USt-IdNr. zusammenzufassen. Werden zusätzlich in diesem Meldezeitraum an denselben Abnehmer auch innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte ausgeführt, sind diese **in einer dritten Zeile** unter dessen USt-IdNr. zusammenzufassen. Es stehen danach für die Eintragung der meldepflichtigen Umsätze maximal drei Zeilen für einen Abnehmer mit einer ausl. USt-IdNr. in einer ZM zur Verfügung. Die Zahl der Zeilen im Einlagebogen lassen sich durch Anklicken der letzten Zeile erhöhen bzw. auch wieder vermindern. **2838**

1) Vgl. Abschn. 16.4 UStAE.
2) Vgl. Abschn. 18a.3 Abs. 2 Satz 2 UStAE.
3) Vgl. Abschn. 18a.4 Abs. 1 UStAE.
4) Vgl. Abschn. 18a.4 Abs. 2 UStAE.
5) Vgl. Abschn. 18a.4 Abs. 3 UStAE.

4. Berichtigung einer ZM

a) Berichtigung einer unrichtigen oder unvollständigen ZM

2839 Eine unrichtige oder unvollständige ZM muss gesondert für den Meldezeitraum berichtigt werden, in dem die unrichtigen oder unvollständigen Angaben erklärt wurden. Wird eine unrichtige oder unvollständige ZM vorsätzlich oder leichtfertig nicht oder nicht rechtzeitig berichtigt, kann dies als Ordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße bis zu 5 000 € geahndet werden (vgl. § 26a UStG). Rechtzeitig ist die Berichtigung, wenn sie innerhalb von drei Monaten übermittelt wird,[1] nachdem der Unternehmer die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit erkannt hat. Für die Fristwahrung ist der Zeitpunkt des Eingangs der berichtigten ZM beim BZSt maßgeblich.[2]

2840 Eine ZM ist zu berichtigen, soweit der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige unternehmerische Leistungsempfänger, der die Steuer dort schuldet, seine USt-IdNr. dem leistenden Unternehmer erst nach dem Bezug einer im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtigen sonstigen Leistung i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG mitgeteilt hat, und daher deren Angabe in der ZM für den Meldezeitraum zunächst unterblieben ist.[3]

2841 Für jeden zu berichtigenden Meldezeitraum ist eine **gesonderte** berichtigte ZM abzugeben. In diesen Fällen ist die **Kennzahl 03** zu kennzeichnen (→ Rz. 2822).

2842 In der berichtigten ZM werden die Angaben, die in der ursprünglichen ZM **korrekt gemeldet** worden sind, nicht wiederholt. Angaben, die in der ursprünglichen ZM **falsch gemeldet** wurden, sind in der berichtigten ZM in dem ursprünglichen Meldezeitraum mit der Bemessungsgrundlage „0" zu melden (= Stornierung).

2843 Fehlende ausl. USt-IdNrn. werden mit der korrekten Bemessungsgrundlage entweder als innergemeinschaftliche Warenlieferungen, innergemeinschaftliche sonstige Leistungen oder innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte jeweils separat in einer Zeile eingetragen.

2844 Eine nachträgliche Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage ist von der Berichtigung wegen unrichtiger bzw. unvollständiger Angaben zu unterscheiden (→ Rz. 2836).

b) Berichtigung einer beanstandeten ausländischen USt-IdNr.

2845 Ist eine unrichtige USt-IdNr. zu berichtigen ist in der ersten Zeile in Spalte 1 die unrichtig angegebene USt-IdNr., in Spalte 2 eine „0" und in Spalte 3 nur bei einer innergemeinschaftlichen sonstigen Leistung eine „1" oder eine 2" bei einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft einzutragen. In der zweiten Zeile sind dann die zutreffenden Angaben zu machen.

c) Berichtigung der Bemessungsgrundlage

2846 Unter der USt-IdNr. des ausl. Erwerbers/Abnehmers ist die zutreffende Bemessungsgrundlage für den entsprechenden Meldezeitraum anzugeben. Es ist nicht nur der zu viel oder zu wenig gemeldete Unterschiedsbetrag anzugeben.

d) Berichtigung irrtümlich gemeldeter Lieferungen und/oder sonstiger Leistungen

2847 Innergemeinschaftliche Warenlieferungen und/oder innergemeinschaftliche sonstige Leistungen und/oder innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte gemeldet, die nicht oder nicht in dem Meldezeitraum getätigt worden sind, müssen **storniert** werden. Einzutragen ist in der berichtigten ZM in einer Zeile in Spalte 1 die USt-IdNr., unter der die Angabe irrtümlich gemacht wurde, in Spalte 2 „0" und in Spalte 3 nur bei einer innergemeinschaftlichen sonstigen Leistung eine „1" oder eine „2" bei einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft.

5. Verhältnis Umsatzsteuer-Voranmeldung/Umsatzsteuererklärung und ZM

2848 Der Unternehmer i.S.d. § 2 UStG hat nach § 18b Satz 1 UStG für jeden Voranmeldungs- und Besteuerungszeitraum in den amtlich vorgeschriebenen Vordrucken (§ 18 Abs. 1 bis 4 UStG) die Bemessungsgrundlagen folgender Umsätze gesondert zu erklären:

- seiner innergemeinschaftlichen Lieferungen,
- seiner im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, und
- seiner Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG.

2849 Die Angaben sind nach § 18b Satz 2 UStG in dem Voranmeldungs- und/oder Besteuerungszeitraum zu machen, in dem die Rechnung für eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgestellt wird, spätestens jedoch in dem Voranmeldungs- und/oder Besteuerungszeitraum, in dem der auf die Ausführung dieses Umsatzes folgenden Monat endet. Die Angaben für eine im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistung i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, und für Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG (innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft) sind in dem Voranmeldungs- und/oder Besteuerungszeitraum zu machen, in dem diese Lieferung ausgeführt worden sind.

---

1) Vgl. Abschn. 18a.5 Abs. 1 UStAE.
2) Vgl. Abschn. 18a.5 Abs. 1 UStAE.
3) Vgl. Abschn. 18a.5 Abs. 2 UStAE.

Diese Umsätze (→ Rz. 2848) muss der Unternehmer aufgeschlüsselt auf die einzelnen Erwerber/Abnehmer auch in der ZM für den jeweiligen Meldezeitraum erklären. **2850**

Dasselbe gilt für die Berichtigung der Bemessungsgrundlage z.B. wegen der Gewährung von Skonti, Boni, Rabatten, wegen der Uneinbringlichkeit von Forderungen und wegen Rechnungsstornierungen infolge ganz oder teilweise rückgängig gemachter innergemeinschaftlicher Warenlieferungen und/oder innergemeinschaftlicher sonstiger Leistungen und/oder Lieferungen im Rahmen von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften. Wurden irrtümlich in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung innergemeinschaftliche Warenlieferungen und/oder innergemeinschaftliche sonstige Leistungen und/oder Lieferungen im Rahmen von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften erklärt, ist die ursprüngliche Umsatzsteuer-Voranmeldung zu berichtigen (§ 18b Satz 5 UStG). Dies gilt für Umsatzsteuererklärungen entsprechend (§ 18b Satz 6 UStG).

Die Angaben in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen und den ZM werden von den zuständigen Finanzbehörden abgeglichen und geprüft. **2851**

6. Anhang 1: Übersicht der Meldezeiträume zur Abgabe der ZM

Falls der Unternehmer innergemeinschaftliche Warenlieferungen (§ 18a Abs. 6 UStG) oder Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG (innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte) ausgeführt hat, richtet sich die Abgabe der ZM nach folgender Übersicht: **2852**

Grundregelung	**Grundsätzlich monatliche Abgabe (§ 18a Abs. 1 Satz 1 UStG).**
Meldezeitraum Kalendervierteljahr (= vierteljährliche Abgabe der ZM)	Wenn die Summe der Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Warenlieferungen und für Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG weder für das laufende Kalendervierteljahr noch für eines der vier vorangegangenen Kalendervierteljahre jeweils mehr als 50 000 € betragen hat (§ 18a Abs. 1 Sätze 2 und 5 UStG).
Meldezeitraum Kalenderjahr (= jährliche Abgabe der ZM)	Wenn der Unternehmer keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgeben muss und wenn 1. die Summe der Lieferungen und sonstigen Leistungen im vorangegangenen Kalenderjahr 200 000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen wird, 2 die Summe der innergemeinschaftlichen Warenlieferungen oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, im vorangegangenen Kalenderjahr 15 000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen wird und 3. es sich bei den in Nr. 2 bezeichneten Warenlieferungen nicht um Lieferungen neuer Fahrzeuge an Abnehmer mit USt-IdNr. handelt (§ 18a Abs. 9 UStG).
Abgabefrist	Abgabe bis zum 25. Tag nach Ablauf des Meldezeitraums.

Zu beachten ist, dass der Unternehmer auch dann zur Abgabe einer ZM verpflichtet ist, wenn er im übrigen Gemeinschaftsgebiet steuerpflichtige sonstige Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, ausgeführt hat. Dann hat der Unternehmer bis zum 25. Tag nach Ablauf jedes Kalendervierteljahres eine ZM abzugeben (§ 18a Abs. 2 Satz 1 UStG). Zur jährlichen Abgabe der ZM wird auf die Ausführungen in der o.a. Tabelle hingewiesen. **2853**

Unternehmer, die hinsichtlich der Ausführung von innergemeinschaftlichen Warenlieferungen (§ 18a Abs. 6 UStG) und Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte zur monatlichen Übermittlung einer ZM verpflichtet sind, melden die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, in der ZM für den letzten Monat des Kalendervierteljahres (§ 18a Abs. 2 Satz 2 UStG, vgl. auch Abschn. 18a.2 Abs. 5 UStAE). Unternehmer, die die ZM hinsichtlich der Ausführung von innergemeinschaftlichen Warenlieferungen und Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte monatlich übermitteln, können darin auch die steuerpflichtigen sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, die in dem entsprechenden Kalendermonat im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführt worden sind und für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, monatlich angeben (§ 18a Abs. 3 Satz 1 UStG). Die Ausübung dieser Wahlmöglichkeit wird dem BZSt durch die Angabe von im übrigen Gemeinschaftsgebiet ausgeführten steuerpflichtigen sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, in der ZM für den ersten oder zweiten Kalendermonat eines Kalendervierteljahres angezeigt (§ 18a Abs. 3 Satz 2 UStG, Abschn. 18a.2 Abs. 6 UStAE). Weitere Einzelheiten → Rz. 2804 ff. **2854**