

Skript Umsatzsteuerrecht

Bearbeitet von
Prof. Dr. Wolfram Reiß

15. Auflage 2017. Buch. 352 S. Kartoniert
ISBN 978 3 86752 535 0
Format (B x L): 19,5 x 24,9 cm
Gewicht: 931 g

[Steuern > Umsatzsteuer](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

The logo for beck-shop.de features the text 'beck-shop.de' in a bold, red, sans-serif font. Above the 'i' in 'shop' are three red dots of varying sizes, arranged in a slight arc. Below the main text, the words 'DIE FACHBUCHHANDLUNG' are written in a smaller, red, all-caps, sans-serif font.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

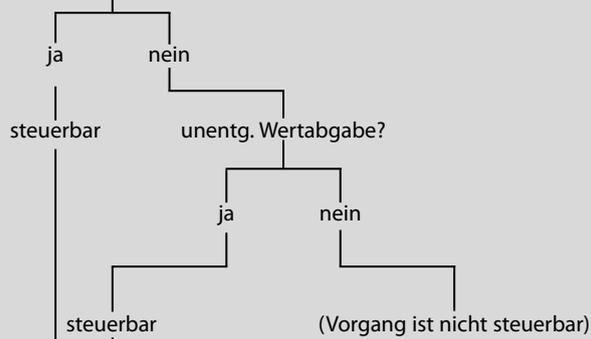
Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Prüfungsschema

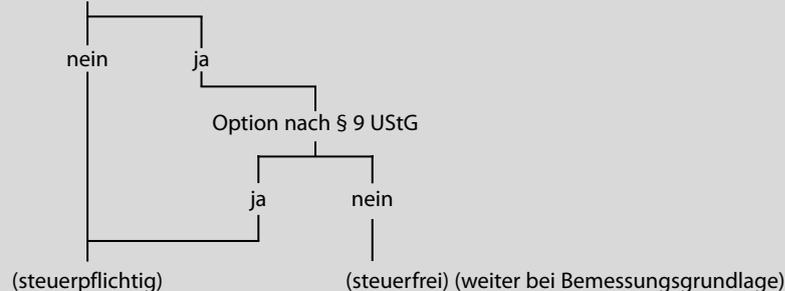
A. Ausgangsseite (eigener Umsatz)

I. Steuerbarkeit (§§ 1–3g UStG)

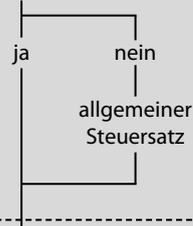
Leistungsaustausch, Einfuhr oder innergemeinschaftlicher Erwerb?

**II. Steuerpflicht**

Steuerbefreiung? (§§ 4–9 UStG)

**III. Steuersatz** (§ 12 UStG)

ermäßigter Steuersatz? (§ 12 Abs. 2 UStG)

**IV. Bemessungsgrundlage** (§§ 10, 11 UStG)

1. Entgelt bei Leistungsaustausch und innergemeinschaftlichem Erwerb durch Lieferung

2. (Zoll) Wert bei Einfuhr

3. Einkaufspreis, Ausgaben bei unentgeltlichen Wertabgaben und innergemeinschaftlichem Verbringen

nur für steuerpflichtige Umsätze

V. Steuerschuld/Entstehungszeitpunkt (§§ 13, 13b Abs. 1–4 UStG)

1. bei Soll-Versteuerung (Regelfall)

2. bei Ist-Versteuerung (§ 13 i.V.m. § 20 UStG)

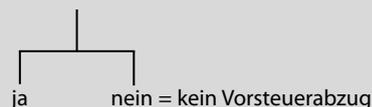
3. bei Verlagerung der Steuerschuldnerschaft (§ 13b Abs. 1–4 UStG)

VI. Steuerschuldner (§§ 13a, 13b Abs. 5 UStG)

Prüfungsschema
B. Eingangsseite (Vorsteuerabzug)

I. Allgemeine Voraussetzungen (§ 15 Abs. 1 UStG)

1. Unternehmereigenschaft
2. Leistung eines anderen Unternehmers mit Rechnungsausweis (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, §§ 14, 14a UStG) oder Einfuhr (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG) oder innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG) oder bei Umkehr der Steuerschuldnerschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG)
3. für das eigene Unternehmen



II. Ausschlusstatbestände (§ 15 Abs. 1a), 1b), 2 u. 3 UStG)

Verwendung

für steuerfreie Umsätze, nichtabziehbare Aufwendungen oder private Grundstücksnutzung?

1. nein = Vorsteuerabzug
2. ja = kein Vorsteuerabzug, es sei denn, § 15 Abs. 3 UStG für abschließend genannte Befreiungen, u.a. Ausfuhr
3. teilweise

III. Aufteilung der Vorsteuer (§ 15 Abs. 4 UStG)

nach wirtschaftlicher Zuordnung
in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil

Hinweis: Ausnahmsweise Vorsteuerabzug auch für private Fahrzeuglieferer gemäß § 2a i.V.m. § 15 Abs. 4a UStG

Einschränkung des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 S. 2, falls unter 10% genutzt, § 15 Abs. 1a) UStG für Repräsentationsaufwendungen nach § 4 Abs. 5, § 12 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1b) UStG für private Grundstücks(mit)benutzung

E. Umsatzsteuer-Binnenmarkt: Innergemeinschaftlicher Erwerb und innergemeinschaftlich befreite Lieferung

I. Grundlagen und Überblick

1. Nach Art. 14 EGV war die Gemeinschaft verpflichtet, bis zum 31.12.1992 die erforderlichen Maßnahmen zu treffen, um gemäß **Art. 93 EGV** die USt, Verbrauchsteuern und sonstigen indirekten Steuern so weit zu **harmonisieren**, als dies für die Errichtung und das **Funktionieren des Binnenmarktes** erforderlich ist. In Ausführung dieses Artikels erging die Richtlinie 91/680 EWG.⁴⁴¹ Diese wurde durch das deutsche Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz⁴⁴² in deutsches Recht umgesetzt und mit Wirkung ab dem 01.01. 2007 durch die Richtlinie 2006/112/EG (MwStSystRL) ersetzt.

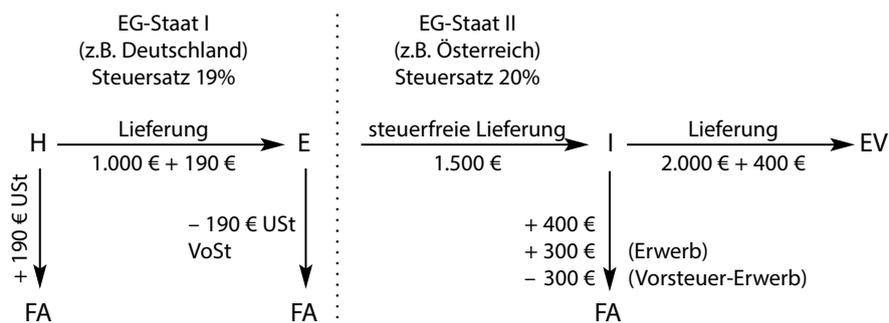
171

2. Zum Verständnis der Regelung sind vorab folgende Feststellungen zu treffen. Die USt bleibt bzgl. der Aufkommenszuteilung eine nationale Steuer. Jeder EU-Staat behält also „sein“ Umsatzsteueraufkommen. Hinsichtlich der Höhe des Umsatzsteuersatzes ist keine vollständige Harmonisierung im Sinne einer Vereinheitlichung erfolgt. Es wurde lediglich der Normalsteuersatz nach unten auf 15% begrenzt und der ermäßigte Steuersatz auf 5%, Art. 96, 97 und Art. 99 MwStSystRL. Daneben bleiben für eine unbefristete „Übergangszeit“ auch bestehende Nullsteuersätze und niedrigere ermäßigte Steuersätze zulässig, Art. 109 f. MwStSystRL. Unter diesen Voraussetzungen galt es, folgende Probleme zu bewältigen: Erstens soll im Wesentlichen die Verteilung des Umsatzsteueraufkommens unter den EG-Staaten unverändert bleiben. Zweitens soll – trotz unterschiedlicher Steuersätze – der Wettbewerb für die die Leistungen anbietenden Unternehmer nicht relevant durch die USt beeinflusst werden. Zugleich hat aber jede Grenzabfertigung wegen der USt innerhalb der EG zu entfallen. Diese Anforderungen miteinander zu vereinen gleicht ein wenig der Aufgabe einer Quadratur des Kreises.

3. Die Binnenmarktrichtlinie hat das Problem beim EG-grenzüberschreitenden Warenverkehr zwischen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern – sog. **kommerzieller Warenverkehr** – dadurch gelöst, dass materiell alles beim Alten geblieben ist. Lediglich verfahrensrechtlich und in der Bezeichnung sind Änderungen eingetreten. An die Stelle der Besteuerung der **Einfuhr** tritt die Besteuerung des **innergemeinschaftlichen Erwerbs**. Dieser ist als normaler innerstaatlicher Besteuerungstatbestand gestaltet (§ 1 Abs. 1 Nr. 5, § 1a UStG), sodass die Landesfinanzbehörden – und nicht der Zoll wie bei der Einfuhr – zuständig sind und der Erwerb in der normalen Steuererklärung zu deklarieren ist. Die frühere steuerfreie Ausfuhrlieferung für den „Export in EG-Staaten“ wurde durch die **steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung** ersetzt (§ 4 Nr. 1b i.V.m. § 6a UStG). Wie die Ausfuhrlieferung lässt sie den Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen für den „Expporteur“ zu (§ 15 Abs. 3 Nr. 1a UStG).

172

Beispiel:



441 Ergänzungsrichtlinie, ABl. EG 1991 Nr. L 376.

442 25.08.1992, BGBl. I 1992, 1548; BStBl. I 1992, 552.

Auf diese Weise bleibt das **Bestimmungslandprinzip** beim kommerziellen Warenverkehr vollständig erhalten. Der Endverbraucher wird mit der USt seines (Verbrauchs)Landes belastet. Diese erhält auch das betreffende EG-Land. Die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland und der dort gewährte Vorsteuerabzug gleichen sich aus. Im Ursprungsland erfolgt durch die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung bei Erhalt des Vorsteuerabzugs eine vollständige Entlastung.

Alternativ zu dieser Lösung wäre für den kommerziellen Warenverkehr auch denkbar gewesen, weder den Erwerb zu besteuern noch die innergemeinschaftliche Lieferung zu befreien. Dann müsste aber für den Erwerber ein **grenzüberschreitender Vorsteuerabzug** zugelassen werden. Die dadurch eintretende Verschiebung des Steueraufkommens zugunsten der exportstarken EU-Staaten müsste durch Ausgleichszahlungen der Staaten untereinander beseitigt werden. Dieses eigentliche **gemeinsame Marktprinzip** des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs ist gescheitert, weil man sich nicht auf ein Clearing-System einigen konnte. Ein zwischenzeitlich erneuter Anlauf der Kommission⁴⁴³ hat bisher keine Wirkung gezeigt. Das ehrgeizige Ziel, die Binnenmarktumsätze (nahezu) vollständig den rein innerstaatlichen Umsätzen gleichzustellen, verkennt auch den gegenwärtigen Entwicklungsstand der Union.⁴⁴⁴

- 173 4.** Als besonders problematisch erweist sich die Behandlung des (einseitig) **nicht-kommerziellen Warenverkehrs** innerhalb der EU, wenn der **Abnehmer kein Unternehmer** ist bzw. kein Vorsteuerabzugsrecht hat. Die Besteuerung der Einfuhr mit Grenzabfertigung musste entfallen. Der Ersatz durch eine innerstaatliche Erwerbsbesteuerung mit Deklarationspflicht kann für private Erwerber prinzipiell nicht in Betracht kommen, weil dies weder zumutbar noch kontrollierbar ist.

Die insoweit eingeführte Regelung lässt sich von folgendem (Kompromiss)Prinzip leiten: Grundsätzlich wird im **innergemeinschaftlichen nichtkommerziellen Warenverkehr** – im Unterschied zur Behandlung des nichtkommerziellen Warenverkehrs gegenüber Drittstaaten mit Befreiung der Ausfuhrlieferung und Besteuerung der Einfuhr auch bei Lieferungen an Nichtunternehmer – zum **Ursprungslandprinzip** übergegangen, d.h. keine Befreiung im Ursprungsland und keine Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland. Davon werden aber für aufkommenserhebliche und wettbewerbsrelevante Fallgestaltungen **Ausnahmen** gemacht **zugunsten des Bestimmungslandes**. Bei **Versendungs-/Beförderungslieferungen** ab einer bestimmten Größenordnung (Lieferschwelle) wird für den Lieferanten/Unternehmer der **Lieferort in das Bestimmungsland** verlegt (**§ 3c UStG**). Im Ursprungsland ist die Lieferung dann nicht steuerbar. Bei der **Lieferung neuer Fahrzeuge** findet auch für Privatpersonen im Bestimmungsland eine **Erwerbsbesteuerung** statt, umgekehrt wird die Lieferung im Ursprungsland befreit (**§§ 1b, 2a, 4 Nr. 1b, 6a UStG**).

- 174 5.** Die Binnenmarktregelung hat insbesondere von deutscher Seite viel Kritik erfahren.⁴⁴⁵ Sie wird als Etikettenschwindel und unnötige Komplizierung verdammt, die mit dem Binnenmarkt unvereinbar sei. Die Kritik ist unberechtigt und überzogen. Eine totale Gleichbehandlung mit rein innerstaatlichen Umsätzen setzt voraus, dass auch keinerlei Steuersatzunterschiede mehr bestehen und ein befriedigender Mechanismus hinsichtlich der Verteilung des Steueraufkommens innerhalb der EU gefunden wird. Die von deutscher Seite früher propagierte Ersetzung des Bestimmungslandprinzips durch das Ursprungslandprinzip bei Bestehenbleiben von da-

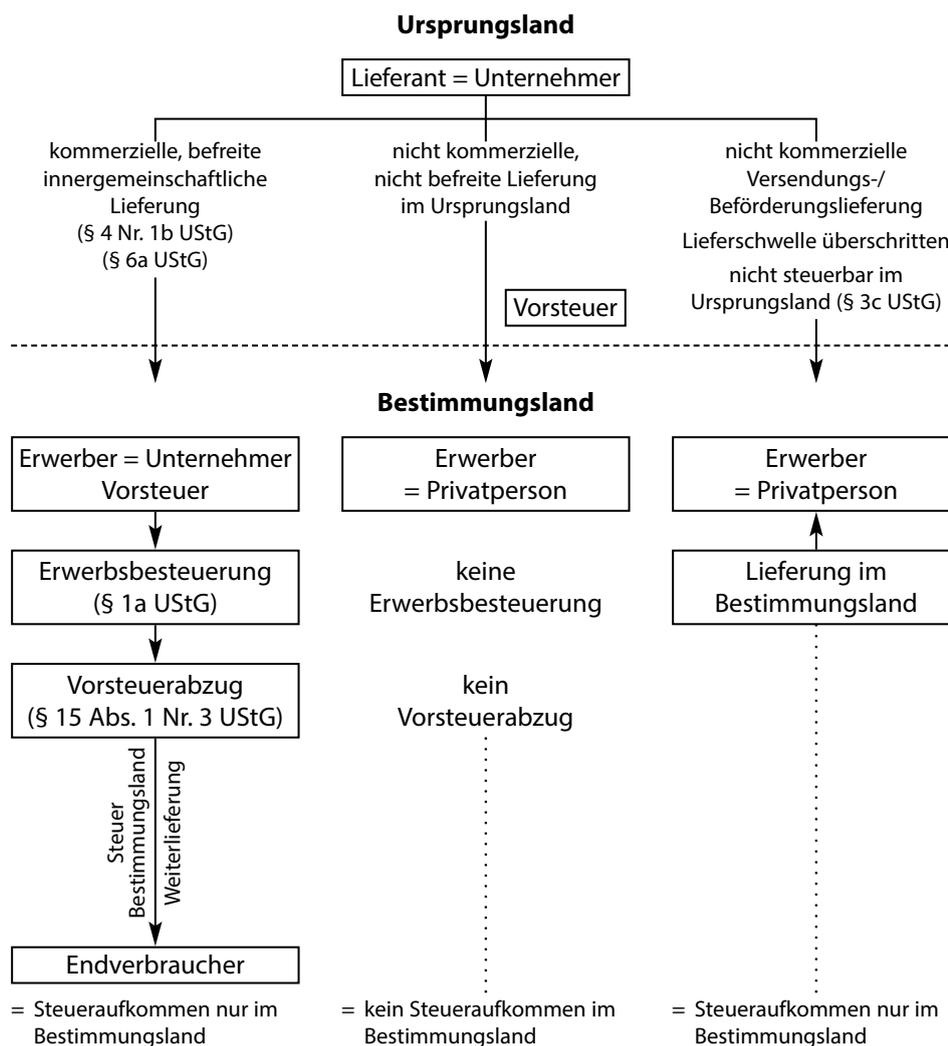
443 Kom (96) 328 endg. = Ratsdok. 9466/96 = BR-Drs. 637/96; vgl. dazu Schlienkamp UR 1996, 326; vgl. insoweit auch Mitteilung KOM (2008) 807 endg. über eine Strategie zur Bekämpfung des MwSt-Betrugs in der EU v. 01.12.2008 sowie KOM (2008) 109 endg. und SEK (2008) 249 endg. v. 22.02.2008 mit Erörterung einer Besteuerung innergemeinschaftlicher Lieferungen und einer generellen Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Empfänger.

444 Vgl. dazu Hagen/Reiß UR 2000, 106.

445 Vgl. statt vieler Nieskens BB 1992, Beilage 17.

mals bestehenden erheblichen Steuersatzunterschieden (zugunsten deutscher Lieferanten!) und ohne Ausgleichsmechanismus bei grenzüberschreitendem Vorsteuerabzug war erkennbar von egoistischen Motiven geleitet. Sie verkannte darüber hinaus den Verbrauchsteuercharakter der USt.⁴⁴⁶ Wer eine totale Gleichbehandlung mit rein innerstaatlichen Umsätzen verlangt, muss konsequenterweise auf die Steuersouveränität der EU-Staaten bzgl. der USt verzichten.⁴⁴⁷ So weit sind wir noch lange nicht. Eine Verfälschung der Wettbewerbssituation für die Unternehmer im Binnenmarkt durch Übergang zum Ursprungslandprinzip ohne vollständige Angleichung auch der Steuersätze bedeutet keinen Fortschritt, sondern einen Rückschritt und verstößt im Übrigen gegen den Grundgedanken des gemeinsamen Binnenmarktes. Zu Recht verfolgt die Kommission daher das Ursprungslandprinzip nicht mehr, sondern favorisiert nunmehr ein auf dem Bestimmungslandprinzip basierendes EU-weites MwSt-System auch für grenzüberschreitende Umsätze innerhalb der Union.⁴⁴⁸

175



446 Dazu Reiß, FS Tipke, 433.

447 Vgl. demgegenüber zutreffend Schlussantrag Generalanwalt Cruz Villalon v. 28.02.2013 – C-388/11 (Credit Lyonnais), Celex-Nr. 62011CC0388 (Rn. 53 MwSt bleibt eine Steuer in der Steuerhoheit der Mitgliedstaaten); vgl. auch Hagen/Reiß UR 2000, 106.

448 Vgl. Grünbuch der Kommission über die Zukunft der MwSt – Wege zu einem einfacheren, robusteren und effizienten MwSt-System, KOM (2010) 695 endg. v. 01.12.2010, BR-Drs. 799/10 v. 02.12.2010 und Mitteilung der Kommission an das Parlament und den Rat zur Zukunft der Mehrwertsteuer, KOM (2011) 851 endg. v. 06.12.2011.

C. Übersicht über die Steuerbefreiungen

238

Steuerbefreiungen		
mit Vorsteuerabzug, § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG i.V.m.	mit Optionsmöglichkeit, § 9 UStG i.V.m.	ohne Vorsteuerabzug, § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m.
§ 4 Nr. 1 UStG Ausfuhr und innergemeinschaftliche Lieferung	§ 4 Nr. 8 a–g u.a. Kreditleistungen, Geldforderungen, Wertpapiere, Anteile an Gesellschaften, Übernahme von Bürgschaften	§ 4 Nr. 8h Verwaltung von Investmentvermögen und Versorgungseinrichtungen
§ 4 Nr. 2 UStG Umsätze für Seeschiff und Luftfahrt	§ 4 Nr. 9a Umsätze von Grundstücken	§ 4 Nr. 10, 11 Versicherungen und Versicherungsvertreter
§ 4 Nr. 3 UStG grenzüberschreitende Güterbeförderung und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Ausfuhr und Einfuhr	§ 4 Nr. 12 Vermietung (Verpachtung) von Grundstücken; Einräumung und Veräußerung von dinglichen Nutzungsrechten	§ 4 Nr. 14 Heilbehandlungen durch Ärzte u. andere Heilberufler u. Krankenhausbehandlungen durch Einrichtungen des öR und andere nach SGB zugel. Einrichtungen
§ 4 Nr. 4a u. b UStG Lieferungen in und im Steuerlager; Lieferung vor Einfuhr	§ 4 Nr. 13 Leistungen der Wohnungseigentümergeinschaften an die Teileigentümer	§ 4 Nr. 15 Leistungen der Träger der Sozialversicherung
§ 4 Nr. 5 UStG Vermittlungsleistungen für Ausfuhr und nicht steuerbare Auslandsleistungen für Lieferungen nach § 3 Abs. 8	§ 4 Nr. 19 Leistungen der Blinden und Blindenwerkstätten	§ 4 Nr. 16 Mit Betreuung und Pflege hilfsbedürftiger Personen verbundene Leistungen durch JPöR o. andere nach SGB zugelassene Einrichtungen
§ 25 Abs. 2 UStG Reiseleistungen für Gebiete außerhalb der Europäischen Gemeinschaft		§ 4 Nr. 17 Lieferungen menschlicher Organe, Krankbeförderung
Art. 3 Nr. 1 Offshore-Abkommen = Leistungen an Dienststellen der USA		§ 4 Nr. 18 Leistungen der Verbände der Wohlfahrtspflege
Art. 67 Abs. 3 NATO-Truppenstatut = Leistungen an NATO-Truppen und ziviles Gefolge		§ 4 Nr. 20 Kulturelle Leistungen (Theater, Museen, Orchester etc.) der Gebietskörperschaften u. anerkannter gleichartiger privater Einrichtungen
Art. 14 Abs. 2 Abkommen Alliierte Hauptquartiere = Leistungen an Hauptquartiere		§ 4 Nr. 21, 22 Schul-, Bildungszwecken dienende Leistungen, kulturelle und sportliche Veranstaltungen durch JPöR und anerkannte Einrichtungen
		§ 4 Nr. 24, 25 Leistungen des Jugendherbergswerks und von Trägern der Jugendhilfe
		§ 4 Nr. 26 ehrenamtliche Tätigkeiten
		§ 4 Nr. 28 Lieferungen von Gegenständen, für die kein VoSt-Abzugsrecht nach § 15 Abs. 1a) oder § 15 Abs. 2 i.V.m. § 4 Nr. 8–27 UStG bestanden hat

D. Einzelne Steuerbefreiungen

I. Ausfuhrlieferung, innergemeinschaftliche Lieferung und grenzüberschreitende Güterbeförderung

S. unter Rn. 158 ff., Rn. 161 ff., Rn. 190 ff., Rn. 195.

II. Umsatzsteuerlager und Befreiung von einer der Einfuhr vorausgehenden Lieferung

- 239 1. § 4 Nr. 4a lit. a UStG** befreit Lieferungen in ein **Umsatzsteuerlager** und in einem Umsatzsteuerlager. Ebenfalls befreit werden nach § 4 Nr. 4a lit. b UStG mit der Lagerung und der Aufbereitung dieser eingelagerten Gegenstände zusammenhängende (sonstige) Leistungen. Die Befreiung findet ihre Grundlage in Art. 157, 159 MwSt-SystRL. Die Befreiung dient letztlich der Vereinfachung und der Schonung der Liquidität. Sie kommt ausschließlich in Betracht für Umsätze zwischen Unternehmern und auch nur für bestimmte Güter, die in der Anlage 1 genannt sind. Es handelt sich vorwiegend um Massengüter (u.a. bestimmte landwirtschaftliche Produkte, bestimmte Metalle, Mineralöl). Durch die Einführung des Umsatzsteuerlagers soll namentlich erreicht werden, dass solche Güter durch Einlagerung in ein beaufsichtigtes Umsatzsteuerlager zum Gegenstand internationaler Handelstransaktionen gemacht werden können, ohne dass namentlich die ausländischen Handelspartner mit Zahlungen und Vorsteuervergütungen deutscher USt behelligt werden müssen. Die Befreiung verlangt allerdings nicht, dass ausländische Lieferanten beteiligt sind.
- 240 2.** Ergänzt wird die Befreiung für inländische Lieferungen in § 4 Nr. 4a UStG durch eine Befreiung für die Einfuhr gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 4 UStG, wenn die eingeführten Gegenstände im Anschluss an die Einfuhr in ein Umsatzsteuerlager gelangen und dort dann steuerfrei nach § 4 Nr. 4a lit. a UStG geliefert werden. Unter diesen Voraussetzungen wird auch ein innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 4b Nr. 2 UStG befreit.

Beispiel: Mineralölkonzern N (Niederlande) (alternativ R aus Russland) liefert in 01/17 Erdöl (Nr. 12 der Anlage 1) aus den Niederlanden an den Unternehmer B (Belgien) für 100.000 € in ein Umsatzsteuerlager des H (Lagerhalter) in Hamburg ein. B veräußert sodann das im Umsatzsteuerlager befindliche Öl in 02/17 für 150.000 € an D (Düsseldorf), dieser in 04/17 für 200.000 € an M (München). M holt das Erdöl in 05/17 aus dem Lager in Hamburg ab und verbringt es zu sich nach München.

N liefert nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG in den **Niederlanden** an B, somit in Deutschland nicht steuerbar und in den Niederlanden als innergemeinschaftliche Lieferung befreit. B tätigt in Deutschland einen **innergemeinschaftlichen Erwerb** nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. §§ 1a, 3d S. 1 UStG. Dieser Erwerb ist nach § 4b Nr. 2 i.V.m. § 4 Nr. 4a lit. a UStG befreit, sodass B keine Erwerbsteuer zu entrichten hat und auch keine VoSt geltend machen muss. B liefert nach § 4 Nr. 4a lit. a UStG befreit in Deutschland, Ort gemäß § 3 Abs. 7 S. 1 UStG (ruhende Lieferung!) an D. D liefert zunächst ebenfalls in 04/17 befreit nach § 4 Nr. 4a lit. a UStG an den M. Das Abholen des Mineralöls in 05/17 aus dem Umsatzsteuerlager des H führt allerdings zu einer **Auslagerung**. Damit entfällt die Befreiung für diesen letzten Umsatz vor der Auslagerung, hier die Lieferung des D an M, gemäß § 4 Nr. 4a lit. a S. 2 UStG. Diese letzte Lieferung – nicht aber ihr vorhergehende Lieferungen, Erwerbe oder Einfuhren – ist dann nicht mehr befreit. Daher entsteht für diese Lieferung nunmehr eine USt-Schuld von 38.000 € bei einer Bemessungsgrundlage von 200.000 €, und zwar für den Voranmeldungszeitraum der Auslagerung, § 13 Abs. 1 Nr. 9 UStG. **Steuerschuldner** ist hier der M als **Auslagerer**, § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG (beachte: hier quasi ein Fall von reverse charge, aber in § 13a UStG geregelt!).

Im Fall der Alternative einer Lieferung durch R aus **Russland** kommt es zu einer **Einfuhr**. R liefert nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG bereits in Russland. Eingeführt wird für B. Die Einfuhr ist aber nach § 5 Abs. 1 Nr. 4 UStG für den B befreit. Im Übrigen ist die Lösung dann wie oben. Sollte die Abfertigung zur Einfuhr für R erfolgen, so lieferte dieser allerdings nach § 3 Abs. 8 UStG erst in Deutschland steuerbar an B und zwar gedanklich nach der Einfuhr. Diese Lieferung ist dann wiederum nach § 4 Nr. 4a lit. a UStG befreit, die Einfuhr ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 4 UStG befreit.

Die Leistungen des Lagerhalters H an B, D und M sind nach § 4 Nr. 4a lit. b UStG befreit.

3. Im Einzelnen ist zu beachten: Ein **Umsatzsteuerlager im Inland** muss vom für den Lagerhalter, eine zuverlässige Person, zuständigen **Finanzamt bewilligt** werden. Umsatzsteuerlager kann jeder räumlich bestimmte Ort im Inland sein. Häufig, aber nicht zwingend, kann auch ein Zolllager (zur Lagerung noch nicht zum freien Verkehr zugelassener Waren – sog. Nichtgemeinschaftswaren) zum Umsatzsteuerlager bestimmt werden. Die gemeinsame Lagerung von Gemeinschafts- und Nichtgemeinschaftswaren bedarf dann allerdings der Zustimmung der Zollbehörde. Die Steuerbefreiung kommt nur in Betracht für die Lieferung der in der Anlage genannten Waren und nur bei Lieferungen im Unternehmenssektor, also gerade nicht bei Lieferungen an Endverbraucher. Werden die Waren ausgelagert, so entfällt die Befreiung für den letzten der Auslagerung vorhergehenden Umsatz. Das kann auch eine befreite Einfuhr oder ein befreiter Erwerb sein. Die Steuerschuld entsteht im Voranmeldungszeitraum der Auslagerung. Steuerschuldner ist der Auslagerer. Das ist derjenige, der die Auslagerung veranlasst hat. Im Regelfall ist derjenige der Auslagerer, der die Ware aus dem Steuerlager befördert, respektive versendet. Das kann der Lieferer sein, aber auch der Abnehmer (Abholfall!). Im letzteren Fall kommt es quasi zu einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft (reverse charge wie bei § 13b Abs. 5 UStG, vgl. dazu 7. Abschnitt C. II., Rn. 382 ff.). Auslagerung ist jede Entfernung aus dem Steuerlager, es sei denn, es erfolgt unmittelbar eine Einlagerung in ein anderes Steuerlager. Eine Auslagerung liegt auch vor, wenn die Bewilligung für ein Steuerlager widerrufen wird oder wenn an den eingelagerten Gegenständen nicht befreite Leistungen erbracht werden, sie namentlich für den Endverbrauch hergerichtet werden.⁶⁵⁰ Der Lagerhalter schuldet gesamtschuldnerisch die Steuer, wenn er die USt-IdNr. des Auslagerers nicht aufzeichnet, § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG.

241

4. Nach **§ 4 Nr. 4b UStG** werden Lieferungen befreit, die einer Einfuhr vorausgehen, wenn der Abnehmer der Lieferung den Gegenstand einführt. Zu beachten ist, dass § 4 Nr. 4b UStG gerade nicht angewendet werden kann, wenn der Lieferort nach § 3 Abs. 8 UStG für den Lieferanten in das Inland verlagert wird. Er kommt aber immer dann infrage, wenn eine Ware zwar in das Inland gelangt ist, aber **noch keine Abfertigung zum freien Verkehr** erfolgte und die **(Nicht-Unions)Ware** dann bereits im Inland weiter geliefert wird.

242

Beispiel: A aus Auckland (Neuseeland) liefert Kiwis an den Importeur H in Hamburg. Die Kiwis werden dort in ein **Zolllager** bei L eingelagert. Importeur H veräußert die im Zolllager lagernde Ware unverteuert und unverzollt an den Obsthändler O in Oldenburg. O beauftragt H, die Ware in den freien Verkehr zu überführen und veräußert die Ware an den Einzelhändler E in Essen, der die Ware in Hamburg aus dem Zolllager abholt.

A liefert nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG nicht steuerbar in Neuseeland an H. H liefert nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG in Hamburg im Zolllager steuerbar, aber nach § 4 Nr. 4b UStG befreit an O, da die **Lieferung im Inland vor der Einfuhr** erfolgte. O bewirkt im Inland eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG steuerbare Einfuhr durch die Abfertigung zum freien Verkehr. O liefert steuerbar nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG in Hamburg an E. Die Lieferung ist nicht nach § 4 Nr. 4b UStG befreit, da sie nach der Einfuhr erfolgte. O kann nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als VoSt abziehen, denn die Einfuhr erfolgte für sein Unternehmen. E ist nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG zum Abzug der VoSt aus der an ihn ausgeführten steuerbaren und steuerpflichtigen Lieferung des O berechtigt.

III. Vermittlungsleistungen

1. § 4 Nr. 5 UStG befreit nach § 3a Abs. 2, Abs. 3 Nr. 1b, Abs. 3 Nr. 4 UStG im Inland steuerbare Vermittlungsleistungen, wenn **243**

- die **vermittelte Leistung** nach § 4 Nr. 1a, Nr. 2–4b, 6, 7 UStG **steuerfrei** ist oder
- die **vermittelte Leistung** ausschließlich **im Drittlandsgebiet** bewirkt wird oder

⁶⁵⁰ Wegen weiterer Einzelheiten vgl. BMF v. 28.01.2004, BStBl. I 2004, 242 f.

- die vermittelte Lieferung wegen § 3 Abs. 8 UStG als im Inland ausgeführt gilt. Zur Inanspruchnahme der Befreiung ist nach § 22 UStDV der Buchnachweis erforderlich.

Beispiel: Der Handelsvertreter H mit Sitz in Düsseldorf vermittelt für den Fabrikanten F in Düsseldorf gegen Provision eine Lieferung an Abnehmer A in Zürich, wobei F die Ware nach Zürich befördert.

Die Vermittlungsleistung des H ist steuerbar, denn gemäß § 3a Abs. 2 UStG wird sie in Düsseldorf erbracht. Es handelt sich aber um die Vermittlung einer nach § 4 Nr. 1a i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerfreien Ausfuhr des F, sodass die Vermittlungsleistung des H nach § 4 Nr. 5a UStG befreit ist.

2. Der Ort von Vermittlungsleistungen liegt nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG dort, wo der Ort des vermittelten Umsatzes ist, sofern der Leistungsempfänger kein Unternehmer (und keine juristische Person mit USt-IdNr.) ist. Ist der Empfänger der Vermittlungsleistung Unternehmer (juristische Person mit USt-IdNr.), ist nach § 3a Abs. 2 UStG der Unternehmens-/Sitzort des Empfängers maßgebend. Die Vermittlung innergemeinschaftlicher Lieferungen und Erwerbe ist nicht befreit.

Beispiel: V vermittelt für K in Köln eine in Köln ausgeführte innergemeinschaftliche befreite Lieferung in die Niederlande (Ndl.). Der Ort der Vermittlungsleistung ist nach § 3a Abs. 2 UStG Köln als Ort des Unternehmenssitzes des Empfängers K. Die Vermittlungsleistung ist nicht befreit. K kann die VoSt bei seinem Kölner Finanzamt geltend machen. Vermittelt V für den Erwerber E in den Ndl., wird die Vermittlungsleistung für den Erwerber E in den Ndl. erbracht. Der Ort ist nach § 3a Abs. 2 UStG in den Ndl., sodass die Leistung in Deutschland nicht steuerbar ist. In den Ndl. findet entsprechend Art. 196 MwStSystRL, § 13b Abs. 2 UStG eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft statt, sodass nicht V, sondern E die niederländische USt schuldet. N kann diese in den Ndl. als VoSt abziehen.

- 244 3.** Die Steuerbefreiungen des § 4 Nr. 5 UStG sind grundsätzlich auch auf Vermittlungsleistungen der **Reisebüros** anwendbar. Dies gilt allerdings nach S. 2 nicht, wenn die Vermittlungsleistung für den Reisenden (Auftraggeber) erbracht wird.

Beispiel: Ein Reisebüro vermittelt Hotelunterkunft und Verpflegung sowie Flug nach New York

- a) für die leistenden Unternehmer (Hotelier in New York, Fluggesellschaft in Frankfurt),
- b) für den Reisenden.

Zu a): Die Vermittlung der Hotelunterkunft und die Vermittlung der Restaurationsumsätze (sonstige Leistungen!) sind nach § 3a Abs. 2 UStG nicht steuerbar, da der Ort in New York liegt. Die Vermittlung des Fluges ist steuerbar nach § 3a Abs. 2 UStG. Sie ist nach § 4 Nr. 5b UStG steuerfrei. Hinweis: Würde das Reisebüro für ein in Deutschland ansässiges Reiseunternehmen die genannten Leistungen vermitteln, wäre die Vermittlung insgesamt steuerbar, § 3a Abs. 2 UStG, aber nach § 4 Nr. 5c i.V.m. § 3a Abs. 3 Nr. 1a (Hotelunterkunft) und Nr. 3b) (Restaurationsumsätze) und § 4 Nr. 5b i.V.m. § 3b Abs. 1 UStG befreit.

Zu b): Die Vermittlung der Hotelunterkunft und der Restaurationsumsätze ist nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 i.V.m. Abs. 3 Nr. 1a, Nr. 3b UStG nicht steuerbar. Die Vermittlung des Fluges ist nur bzgl. des inländischen Streckenanteils nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 i.V.m. § 3b Abs. 1 S. 1 und 2 UStG steuerbar. Insoweit tritt nach § 4 Nr. 5 S. 2 UStG keine Befreiung ein.⁶⁵¹

Tritt ein **Reiseveranstalter**, § 25 UStG, gegenüber dem Reisenden im eigenen Namen auf, so liegt keine Vermittlungsleistung vor. § 4 Nr. 5 UStG kann deshalb keine Anwendung finden.

IV. Befreiung der Kreditgewährung, der Umsätze von Geldforderungen und von Wertpapieren

- 245 § 4 Nr. 8a UStG** befreit die Gewährung von **Kredit**en, **§ 4 Nr. 8c UStG** die Umsätze im Geschäft mit (Geld)**Forderungen**, **§ 4 Nr. 8e** Umsätze im Geschäft mit **Wertpa-**

⁶⁵¹ S. zu § 4 Nr. 5 UStG auch Abschn. 4.5.1. bis 4.5.4. UStAE.

pieren, § 4 Nr. 8g UStG die Übernahme von Verbindlichkeiten, Bürgschaften und anderen Sicherheiten.⁶⁵² Die Befreiungen finden ihre gemeinschaftsrechtliche Grundlage in Art. 135 Abs. 1a–g MwStSystRL. In allen Fällen ist auch die **Vermittlung** solcher **(Finanz)Umsätze** befreit, **nicht** aber die **Verwaltung**, es sei denn als bloße Nebenleistung durch den Leistenden.⁶⁵³ Ausnahmsweise befreit **§ 4 Nr. 8h UStG** auch die **Verwaltung von Investmentfonds**⁶⁵⁴ und von Versorgungseinrichtungen im Sinne des VersicherungsaufsichtG. Die Befreiung der Finanzgeschäfte beruht nach Auffassung des EuGH sowohl darauf, dass für derartige Finanzgeschäfte, namentlich für die Kreditgewährung für den Verbraucher nicht die Kosten erhöht werden sollen, als auch darauf, dass bei den sog. Finanzgeschäften die Bestimmung der zutreffenden Bemessungsgrundlage Schwierigkeiten bereitet.⁶⁵⁵ Richtigerweise fehlt es bei den sog. Finanzgeschäften weitgehend an einem verbrauchsfähigen Gut,⁶⁵⁶ sodass sich die Belastung mit USt verbietet. Richtigerweise dürfte die Befreiung daher nicht mit einem Vorsteuerauschluss verbunden sein. Die Unternehmereigenschaft ist für die typisch private Unterhaltung von bloßen Sparkonten und die damit verbundene „Kreditgewährung“ an die Bank ebenso zu verneinen, wie für das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen und verzinslichen Schuldverschreibungen (s. Rn. 196 ff.). Der EuGH⁶⁵⁷ geht zutreffend davon aus, dass die verzinsliche Überlassung von (Geld) Kapital durch Darlehensgewährung, Bankeinlagen, Erwerb von Schatzanweisungen, Schuldverschreibungen nicht schon die Unternehmereigenschaft begründet, sondern dass die Gewährung von Darlehen nur dann im Rahmen des Unternehmens (= durch ein Handeln als Steuerpflichtiger) erfolgt, wenn die Darlehensgewährung sich als dauerhafte Erweiterung einer ohnehin die Unternehmereigenschaft begründenden Tätigkeit darstellt. Dies bejaht der EuGH u.a. für die Vergabe von Darlehen an Beteiligungsgesellschaften durch eine Finanzholding, aber auch ganz allgemein für die Gewährung verzinslicher Darlehen durch Unternehmer. Die Befreiungen können daher nur eingreifen, wenn überhaupt die Unternehmereigenschaft zu bejahen ist. Dies trifft etwa zu, wenn Spar- und Bankkonten Geschäftskonten eines Gewerbebetriebes sind oder wenn gerade die Kreditgewährung oder der Handel mit Wertpapieren den Geschäftsgegenstand ausmacht, wie etwa bei Banken.

Obwohl die Befreiungen nach **§ 4 Nr. 8 UStG** danach vornehmlich das **Bank und Kreditgewerbe** betreffen, sind sie allerdings nicht darauf beschränkt. Ihre Anwendung hängt nicht davon ab, ob ein entsprechender Umsatz von einem Kredit- oder

652 S. dazu BFH v. 30.11.2016 – V R 18/16, BB 2017, 86 (Übernahme der Verpflichtung zur Eingehung eines Mietverhältnisses als Mieter); v. 15.04.2015 – V R 46/13, BStBl. II 2015,947 (Mietgarantie und Verzicht darauf).

653 Dazu EuGH v. 19.07.2012 – C 44/11 (Deutsche Bank), BStBl. II 2012, 945 und (Nachfolgeentscheidung) BFH v. 11.10.2012, V R 9/10, BStBl. II 2014, 279; EuGH v. 13.12.2001 – Rs. C-235/00 (CSC-Callcenter), Slg. 2001, I-10237 mit Anm. Wäger UR 2002, 84; zur Kreditvermittlung vgl. auch EuGH v. 21.06.2007 – Rs. C-453/05 (Ludwig), Slg. 2007, I-5083 = HFR 2007, 915; EuGH v. 03.04.2008 – Rs. C-124/07 (J.C.M.Beheer), UR 2008, 389; BFH v. 30.10.2008 – V R 44/07, BStBl. II 2009, 554 (Strukturvertrieb Fondsanteile); BFH v. 06.12.2007 – V R 66/05, v. 20.12.2007 – V R 62/06, 06.09.2007 – V R 50/05, BStBl. II 2008, 638, 641, 829; Abschn. 4.8.1. UStAE. Vermittlungstätigkeit setzt nicht voraus, dass zu einer der Parteien des Geschäftes unmittelbare Rechtsbeziehungen bestehen. Vermittler muss aber ursächlich dazu beitragen, dass es zwischen den Parteien zu einem Vertragsabschluss kommt. Zur Nichtbefreiung der Portfolioverwaltung BMF v. 09.12.2008, BStBl. I 2008, 1086 zutreffend gegen BFH v. 11.10.2007 – V R 22/04, BStBl. II 2008, 993.

654 Dazu EuGH v. 07.03.2013 – C-275/11 (GfBK), BStBl. II 2013, 900 und (Nachfolgeentscheidung) BFH v. 11.04.2013 – V R 51/10, BStBl. II 2013, 877; EuGH v. 07.03.2013 – C-424/11 (Wheels), UR 2013, 300; EuGH v. 30.06.2007 – Rs. C-363/05 (JP Morgan Fleming Claverhouse Investmenttrust), UR 2007, 727; v. 04.05.2006 – Rs. C-169/04 (Abbey National), Slg. 2006, I-4062 mit Anm. Hahne BB 2007, 240 und Philipowski DB 2006, 1235; v. 21.10.2004 – Rs. C-8/03 (Banque Bruxelles Lambert), Slg. 2004, I-10172; Abschn. 4.8.13. UStAE i.d.F. BMF v. 12.11.2015; zur Befreiung und Umfang der Verwaltung bei Immobilieninvestmentfonds vgl. EuGH v. 09.12.2015 – C-595/13, UR 2016, 31.

655 EuGH v. 19.04.2007 – Rs. C-455/05 (Velvet & Steel), Slg. 2007, I-3227; vgl. dazu auch Reiß UR 2008, 58.

656 H. Friedrich-Vache, Verbrauchsteuerkonforme Besteuerung von Finanzdienstleistungen, Bd. 21 Schriften zum Umsatzsteuerrecht, Köln 2005; dies. UR 2006, 207.

657 EuGH v. 29.04.2004 – Rs. C-77/01 (EDM), Slg. 2004, I-4295.

Finanzinstitut getätigt wird.⁶⁵⁸ Für Zwecke des Vorsteuerabzugs ist zu differenzieren, ob es sich um Hilfgeschäfte handelt oder um die Haupttätigkeit des Unternehmens, etwa bei Kreditinstituten. Soweit es sich um Hilfgeschäfte handelt, etwa Kreditgewährung durch Lieferanten, dürfen diese nicht bei der Aufteilung der VoSt nach einem Umsatzsteuerschlüssel berücksichtigt werden.

- 246** Die Befreiungen der **§§ 4 Nr. 8 und 4 Nr. 10, 11 UStG** führen für das **Kredit- und Versicherungsgewerbe** weitgehend zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 2 UStG. Dieser steht einer Ausgliederung von Verwaltungstätigkeiten auf fremde Unternehmen oder gemeinsame Tochtergesellschaften – sog. **Outsourcing** – entgegen. Umstritten ist, inwieweit eine Auslagerung möglich ist, die dazu führt, dass von den „outgesourcten“ Unternehmen an die Unternehmen der Kredit- und Versicherungswirtschaft nach § 4 Nr. 8 UStG befreite Umsätze erbracht werden, sodass insoweit keine nicht abziehbare USt anfällt.⁶⁵⁹ Unstrittig besteht aber die Möglichkeit einer Organschaft, allerdings nicht grenzüberschreitend⁶⁶⁰ (s. oben Rn. 216 f.).
- 247** Nach § 4 Nr. 8a UStG ist nicht nur der **Geldkredit** befreit, sondern auch der **Warenkredit durch den Lieferanten**. Voraussetzung ist allerdings, dass nach der vertraglichen Gestaltung eindeutig zwischen dem Entgelt für die Lieferung (Kaufpreis) und dem Entgelt für die Kreditgewährung unterschieden werden kann. Dies trifft beispielsweise für Teilzahlungszuschläge bei Abzahlungsgeschäften zu, bei denen nur der Barpreis Gegenleistung für die Lieferung ist, die Zuschläge hingegen Entgelt für die steuerfreie Kreditgewährung.⁶⁶¹ Eine von der Lieferung getrennte Kreditgewährung liegt jedoch nicht vor, wenn ein Warenlieferant seinem Kunden für den Fall sofortiger Zahlung einen Skontoabzug gewährt. Hier entrichtet der Lieferungsempfänger nur den für die Lieferung geschuldeten Kaufpreis, wenn er von der Abzugsmöglichkeit nicht Gebrauch macht. Im Fall des Abzugs ändert sich die Bemessungsgrundlage für die Lieferung, sodass § 17 Abs. 1 UStG anzuwenden ist.⁶⁶² Eine unter Nr. 8a fallende befreite bloße Kreditgewährung kann auch bei einem sog. sale and lease back vorliegen (s. Rn. 84).

Fall 26: Factoringgeschäft und Forderungskauf

a) Die F-GmbH betreibt ein Finanzierungs- und Factoringunternehmen. Für den Lieferanten L übernahm sie den Forderungseinzug von dessen Kundenforderungen. Sie erhielt dafür eine „Einzugsgebühr“ von 2% des Forderungsnennwertes. Außerdem übernahm sie auch gegen eine „Delcrederegebühr“ von 1% das Ausfallrisiko. L trat der F-GmbH zum Zwecke des Einzugs künftig fällig werdende Warenforderungen aus Ratenkäufen im Nennwert von 110.000 € ab. Die F-GmbH

658 EuGH v. 19.04.2007 – Rs. C-455/05 (Velvet & Steel), Slg. 2007, I-3227; v. 05.06.1997 – Rs. C-2/95 (SDC), Slg. 1997, I-3017.

659 Vgl. dazu M. Schiller, Outsourcing im Finanzdienstleistungs- und Versicherungssektor, Bd. 23 Schriften zum Umsatzsteuerrecht, Köln 2006; Hamacher DStR 2007, 823; zur Befreiung für Versicherungsvertreter vgl. EuGH v. 03.04.2008 – Rs. C-124/07 (J.C.M. Beheer), UR 2008, 389 mit Anm. Wäger; BFH v. 06.09.2007 – V R 50/05, BStBl. II 2008, 829 und BMF BStBl. I 2008, 948; zur Auslagerung von Rechenzentrumsleistungen an Banken BFH v. 12.06.2008 – V R 32/06, BStBl. II 2008, 777 m.w.N. unter Hinweis auf EuGH v. 05.06.1997 – RS. C-2/95 (SDC), Slg. 1997, I-3017.

660 S. dazu EuGH v. 17.09.2014 – C-7/13 (SAC Skandia Sverige), UR 2014, 847 (Organschaft im Bereich des Versicherungswesens).

661 Abschn. 4.8.2. UStAE, Abschn. 3.11 Abs. 3 UStAE.

662 BFH v. 28.01.1993 – V R 43/89, BStBl. II 1993, 360.