

Umsatzsteuergesetz (UStG)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), geändert durch Gesetze vom 22. September 2005 (BGBl. I S. 2809), vom 26. April 2006 (BGBl. I S. 1091), vom 28. April 2006 (BGBl. I S. 1095), vom 29. Juni 2006 (BGBl. I S. 1402), vom 22. August 2006 (BGBl. I S. 1970), vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878), vom 7. September 2007 (BGBl. I S. 2246), vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I S. 2332), vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150), vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794), vom 20. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2850), vom 16. Juli 2009 (BGBl. I S. 1959), vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950), vom 8. April 2010 (BGBl. I S. 386), vom 3. August 2010 (BGBl. I S. 1112), vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768), vom 24. März 2011 (BGBl. I S. 453), vom 5. April 2011 (BGBl. I S. 554), vom 16. Juni 2011 (BGBl. I S. 1090), vom 21. Juli 2011 (BGBl. I S. 1475), vom 1. November 2011 (BGBl. I S. 2131), vom 6. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2562), vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592), vom 8. Mai 2012 (BGBl. I S. 1030), vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809), vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318), **vom 25. Juli 2014 (BGBl. I S. 1266), vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2417).**

Zu § 1 UStG

ERSTER ABSCHNITT Steuergegenstand und Geltungsbereich

UStG § 1 Steuerbare Umsätze

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

1. die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn der Umsatz auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung ausgeführt wird oder nach gesetzlicher Vorschrift als ausgeführt gilt;
2. weggefallen
3. weggefallen
4. die Einfuhr von Gegenständen im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg (Einfuhrumsatzsteuer);
5. der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt.

(1 a) ¹Die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nicht der Umsatzsteuer. ²Eine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. ³Der erwerbende Unternehmer tritt an die Stelle des Veräußerers.

(2) ¹Inland im Sinne dieses Gesetzes ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland mit Ausnahme des Gebiets von Büsingen, der Insel Helgoland, der Freizonen des Kontrolltyps I nach § 1 Abs. 1 Satz 1 des Zollverwaltungsgesetzes (Freihäfen), der Gewässer und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie sowie der deutschen Schiffe und der deutschen Luftfahrzeuge in Gebieten, die zu keinem Zollgebiet gehören. ²Ausland im Sinne dieses Gesetzes ist das Gebiet, das danach nicht Inland ist. ³Wird ein Umsatz im Inland ausgeführt, so kommt es für die Besteuerung nicht darauf an, ob der Unternehmer deutscher Staatsangehöriger ist, seinen Wohnsitz oder Sitz im Inland hat, im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung erteilt oder die Zahlung empfängt.

(2 a) ¹Das Gemeinschaftsgebiet im Sinne dieses Gesetzes umfasst das Inland im Sinne des Absatzes 2 Satz 1 und die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Mitgliedstaaten gelten (übriges Gemeinschaftsgebiet). ²Das Fürstentum Monaco gilt als Gebiet der Französischen Republik; die Insel Man gilt als Gebiet des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland. ³Drittlandsgebiet im Sinne dieses Gesetzes ist das Gebiet, das nicht Gemeinschaftsgebiet ist.

(3) ¹Folgende Umsätze, die in den Freihäfen und in den Gewässern und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie bewirkt werden, sind wie Umsätze im Inland zu behandeln:

1. die Lieferungen und die innergemeinschaftlichen Erwerbe von Gegenständen, die zum Gebrauch oder Verbrauch in den bezeichneten Gebieten oder zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt sind, wenn die Gegenstände
 - a) nicht für das Unternehmen des Abnehmers erworben werden, oder
 - b) vom Abnehmer ausschließlich oder zum Teil für eine nach § 4 Nr. 8 bis 27 steuerfreie Tätigkeit verwendet werden;
2. die sonstigen Leistungen, die
 - a) nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt werden, oder
 - b) vom Leistungsempfänger ausschließlich oder zum Teil für eine nach § 4 Nr. 8 bis 27 steuerfreie Tätigkeit verwendet werden;
3. die Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1 b und die sonstigen Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 a;
4. die Lieferungen von Gegenständen, die sich im Zeitpunkt der Lieferung
 - a) in einem zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelungsverkehr oder in einer zollamtlich besonders zugelassenen Freihafenlagerung oder
 - b) einfuhrumsatzsteuerrechtlich im freien Verkehr befinden;
5. die sonstigen Leistungen, die im Rahmen eines Veredelungsverkehrs oder einer Lagerung im Sinne der Nummer 4 Buchstabe a ausgeführt werden;
6. weggefallen
7. der innergemeinschaftliche Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch die in § 1a Abs. 3 und § 1b Abs. 1 genannten Erwerber.

²Lieferungen und sonstige Leistungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts sowie deren innergemeinschaftlicher Erwerb in den bezeichneten Gebieten sind als Umsätze im Sinne der Nummern 1 und 2 anzusehen, soweit der Unternehmer nicht anhand von Aufzeichnungen und Belegen das Gegenteil glaubhaft macht.

UStAE 1.1. Leistungsaustausch

Allgemeines

(1) ¹Ein Leistungsaustausch setzt voraus, dass Leistender und Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht. ²Für die Annahme eines Leistungsaustauschs müssen Leistung und Gegenleistung in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen. ³§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG setzt für den Leistungsaustausch einen unmittelbaren, nicht aber einen inneren (synallagmatischen) Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt voraus (BFH-Urteil vom 15. 4. 2010, VR 10/08, BStBl II S. 879). ⁴Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor (BFH-Urteil vom 8. 11. 2007, VR 20/05, BStBl 2009 II S. 483). ⁵Auch wenn die Gegenleistung für die Leistung des Unternehmers nur im nichtunternehmerischen Bereich verwendbar ist (z.B. eine zugewendete Reise), kann sie Entgelt sein. ⁶Der Annahme eines Leistungsaustauschs steht nicht entgegen, dass sich die Entgelterwartung nicht erfüllt, dass das Entgelt uneinbringlich wird oder dass es sich nachträglich mindert (vgl. BFH-Urteil vom 22. 6. 1989, VR 37/84, BStBl II S. 913). ⁷Dies gilt regelmäßig auch bei – vorübergehenden – Liquiditätsschwierigkeiten des Entgeltschuldners (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1993, XIR 52/90, BStBl II S. 562). ⁸Auch wenn eine Gegenleistung freiwillig erbracht wird, kann ein Leistungsaustausch vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 17. 2. 1972, VR 118/71, BStBl II S. 405). ⁹Leistung und Gegenleistung brauchen sich nicht gleichwertig gegenüberzustehen (vgl. BFH-Urteil vom 22. 6. 1989, a. a. O.). ¹⁰An einem Leistungsaustausch fehlt es in der Regel, wenn eine Gesellschaft Geldmittel nur erhält, damit sie in die Lage versetzt wird, sich in Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks zu betätigen (vgl. BFH-Urteil vom 20. 4. 1988, XR 3/82, BStBl II S. 792; vgl. auch Abschnitt 1.6).

(2) ¹Zur Prüfung der Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, wenn der Leistungsempfänger die Leistung für Umsätze in Anspruch nimmt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, vgl. BFH-Urteil vom 15. 3. 1993, VR 109/89, BStBl II S. 728. ²Zur rechtsmissbräuchlichen Gestaltung nach § 42

AO bei „Vorschaltung“ von Minderjährigen in den Erwerb und die Vermietung von Gegenständen vgl. BFH-Urteile vom 21. 11. 1991, VR 20/87, BStBl 1992 II S. 446, und vom 4. 5. 1994, XIR 67/93, BStBl II S. 829. ³Ist der Leistungsempfänger ganz oder teilweise nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist der Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten sowohl bei der „Vorschaltung“ von Ehegatten als auch bei der „Vorschaltung“ von Gesellschaften nach den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 22. 10. 1992, VR 33/90, BStBl 1993 II S. 210, vom 4. 5. 1994, a. a. O., und vom 18. 12. 1996, XIR 12/96, BStBl 1997 II S. 374, zu prüfen.

(3) ¹Der Leistungsaustausch umfasst alles, was Gegenstand eines Rechtsverkehrs sein kann. ²Leistungen im Rechtssinne unterliegen aber nur insoweit der Umsatzsteuer, als sie auch Leistungen im wirtschaftlichen Sinne sind, d. h. Leistungen, bei denen ein über die reine Entgeltentrichtung hinausgehendes eigenes wirtschaftliches Interesse des Entrichtenden verfolgt wird (vgl. BFH-Urteil vom 31. 7. 1969, V 94/65, BStBl II S. 637). ³Die bloße Entgeltentrichtung, insbesondere die Geldzahlung oder Überweisung, ist keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne. ⁴Das Anbieten von Leistungen (Leistungsbereitschaft) kann eine steuerbare Leistung sein, wenn dafür ein Entgelt gezahlt wird (vgl. BFH-Urteil vom 27. 8. 1970, VR 159/66, BStBl 1971 II S. 6). ⁵Unter welchen Voraussetzungen bei der Schuldübernahme eine Leistung im wirtschaftlichen Sinne anzunehmen ist vgl. die BFH-Urteile vom 18. 4. 1962, V 246/59 S, BStBl III S. 292, und vom 31. 7. 1969, a. a. O.

(4) ¹Ein Leistungsaustausch liegt nicht vor, wenn eine Lieferung rückgängig gemacht wird (Rückgabe). ²Ob eine nicht steuerbare Rückgabe oder eine steuerbare Rücklieferung vorliegt, ist aus der Sicht des ursprünglichen Leistungsempfängers und nicht aus der Sicht des ursprünglichen Lieferers zu beurteilen (vgl. BFH-Urteile vom 27. 6. 1995, VR 27/94, BStBl II S. 756, und vom 12. 11. 2008, XIR 46/07, BStBl 2009 II S. 558).

(5) Zur Errichtung von Gebäuden auf fremdem Boden vgl. BMF-Schreiben vom 23. 7. 1986, BStBl I S. 432, zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Erschließungsmaßnahmen vgl. BMF-Schreiben vom 7. 6. 2012, BStBl I S. 621, und zu Kraftstofflieferungen im Kfz-Leasingbereich vgl. BMF-Schreiben vom 15. 6. 2004, BStBl I S. 605.

Beistellungen

(6) ¹Bei der Abgrenzung zwischen steuerbarer Leistung und nicht steuerbarer Beistellung von Personal des Auftraggebers ist unter entsprechender Anwendung der Grundsätze der sog. Materialbeistellung (vgl. Abschnitt 3.8 Abs. 2 bis 4) darauf abzustellen, ob der Auftraggeber an den Auftragnehmer selbst eine Leistung (als Gegenleistung) bewirken oder nur zur Erbringung der Leistung durch den Auftragnehmer beitragen will. ²Soweit der Auftraggeber mit der Beistellung seines Personals an der Erbringung der bestellten Leistung mitwirkt, wird dadurch zugleich auch der Inhalt der gewollten Leistung näher bestimmt. ³Ohne entsprechende Beistellung ist es Aufgabe des Auftragnehmers, sämtliche Mittel für die Leistungserbringung selbst zu beschaffen. ⁴Daher sind Beistellungen nicht Bestandteil des Leistungsaustauschs, wenn sie nicht im Austausch für die gewollte Leistung aufgewendet werden (vgl. BFH-Urteil vom 15. 4. 2010, VR 10/08, BStBl II S. 879).

(7) ¹Eine nicht steuerbare Beistellung von Personal des Auftraggebers setzt voraus, dass das Personal nur im Rahmen der Leistung des Auftragnehmers für den Auftraggeber eingesetzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 6. 12. 2007, VR 42/06, BStBl 2009 II S. 493). ²Der Einsatz von Personal des Auftraggebers für Umsätze des Auftragnehmers an Drittkunden muss vertraglich und tatsächlich ausgeschlossen sein. ³Der Auftragnehmer hat dies sicherzustellen und trägt hierfür die objektive Beweislast. ⁴Die Entlohnung des überlassenen Personals muss weiterhin ausschließlich durch den Auftraggeber erfolgen. ⁵Ihm allein muss auch grundsätzlich das Weisungsrecht obliegen. ⁶Dies kann nur in dem Umfang eingeschränkt und auf den Auftragnehmer übertragen werden, soweit es zur Erbringung der Leistung erforderlich ist.

Beispiele für einen Leistungsaustausch

(8) ¹Die Übernahme einer Baulast gegen ein Darlehen zu marktüblich niedrigen Zinsen kann einen steuerbaren Umsatz darstellen (vgl. BFH-Beschluss vom 12. 11. 1987, VB 52/86, BStBl 1988 II S. 156). ²Vereinbart der Bauherr einer Tiefgarage mit einer Gemeinde den Bau und die Zurverfügungstellung

von Stellplätzen für die Allgemeinheit und erhält er dafür einen Geldbetrag, ist in der Durchführung dieses Vertrags ein Leistungsaustausch mit der Gemeinde zu sehen (vgl. BFH-Urteil vom 13.11. 1997, VR 11/97, BStBl 1998 II S. 169).

(8a) Die Zustimmung zur vorzeitigen Auflösung eines Beratervertrages gegen „Schadensersatz“ kann eine sonstige Leistung sein (BFH-Urteil vom 7.7. 2005, VR 34/03, BStBl 2007 II S. 66).

(9) ¹Die geschäftsmäßige Ausgabe nicht börsengängiger sog. Optionen (Privatoptionen) auf Warenterminkontrakte gegen Zahlung einer Prämie ist eine steuerbare Leistung (BFH-Urteil vom 28.11. 1985, VR 169/82, BStBl 1986 II S. 160). ²Die entgeltliche Anlage und Verwaltung von Vermögenswerten ist grundsätzlich steuerbar. ³Dies gilt auch dann, wenn sich der Unternehmer im Auftrag der Geldgeber treuhänderisch an einer Anlagegesellschaft beteiligt und deren Geschäfte führt (BFH-Urteil vom 29.1. 1998, VR 67/96, BStBl II S. 413).

(10) Zahlt ein Apotheker einem Hauseigentümer dafür etwas, dass dieser Praxisräume einem Arzt (mietweise oder unentgeltlich) überlässt, kann zwischen dem Apotheker und dem Hauseigentümer ein eigener Leistungsaustausch vorliegen (BFH-Urteile vom 20.2. 1992, VR 107/87, BStBl II S. 705, und vom 15.10. 2009, XIR 82/07, BStBl 2010 II S. 247).

(11) ¹Die Freigabe eines Fußballvertragsspielers oder Lizenzspielers gegen Zahlung einer Ablöseentschädigung vollzieht sich im Rahmen eines Leistungsaustauschs zwischen abgebendem und aufnehmendem Verein (vgl. BFH-Urteil vom 31.8. 1955, V 108/55 U, BStBl III S. 333). ²Das gilt auch, wenn die Ablöseentschädigung für die Abwanderung eines Fußballspielers in das Ausland von dem ausländischen Verein gezahlt wird; zum Ort der Leistung in derartigen Fällen vgl. Abschnitt 3 a.9 Abs. 2 Satz 4.

(12) ¹Für die Frage, ob im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter entgeltliche Leistungen vorliegen, gelten keine Besonderheiten, so dass es nur darauf ankommt, ob zwischen Leistenden und Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert begründet (vgl. BFH-Urteile vom 6.6. 2002, VR 43/01, BStBl 2003 II S. 36, und vom 5.12. 2007, VR 60/05, BStBl 2009 II S. 486, und Abschnitt 1.6). ²Entgeltliche Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen sind unabhängig von der Rechtsform des Leistungsempfängers auch dann steuerbar, wenn es sich beim Leistenden um ein Organ des Leistungsempfängers handelt. ³Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen, die ein Mitglied des Vereinsvorstands gegenüber dem Verein gegen Gewährung von Aufwendungsersatz erbringt, sind deshalb ebenso steuerbar wie die entgeltliche Tätigkeit eines Kassenarztes als Vorstandsmitglied einer kassenärztlichen Vereinigung (vgl. BFH-Urteil vom 14.5. 2008, XIR 70/07, BStBl II S. 912).

(13) ¹Werden auf Grund des BauGB Betriebsverlagerungen vorgenommen, handelt es sich dabei um umsatzsteuerbare Leistungen des betreffenden Unternehmers an die Gemeinde oder den Sanierungsträger; das Entgelt für diese Leistungen besteht in den Entschädigungsleistungen. ²Reichen die normalen Entschädigungsleistungen nach dem BauGB nicht aus und werden zur anderweitigen Unterbringung eines von der städtebaulichen Sanierungsmaßnahme betroffenen gewerblichen Betriebs zusätzliche Sanierungsfördermittel in Form von Zuschüssen eingesetzt, sind sie als Teil des Entgelts für die oben bezeichnete Leistung des Unternehmers anzusehen.

(13a) Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Staatsdrittels bei Maßnahmen nach §§ 3, 13 des EBKrG vgl. BMF-Schreiben vom 1.2. 2013, BStBl I S. 182.

Kein Leistungsaustausch

(14) Die Unterhaltung von Giro-, Bauspar- und Sparkonten stellt für sich allein keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne dar (vgl. BFH-Urteil vom 1.2. 1973, VR 2/70, BStBl II S. 172).

(15) ¹Eine Personengesellschaft erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bar- oder Sacheinlage an diesen keinen steuerbaren Umsatz (vgl. BFH-Urteil vom 1.7. 2004, VR 32/00, BStBl II S. 1022). ²Nicht steuerbar sind auch die Ausgabe von neuen Aktien zur Aufbringung von Kapital, die Aufnahme von atypisch stillen Gesellschaftern und die Ausgabe von nichtverbrieften Genussrechten, die ein Recht am Gewinn eines Unternehmens begründen.

(15 a) Die Gewährung einer Mitgliedschaft in einem Verein, die eine Beitragspflicht auslöst, stellt keinen Umsatz dar (vgl. BFH-Urteil vom 12. 12. 2012, XIR 30/10, BStBl 2013 II S. 348).

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

Freistellung

1. für Luftschutz- und Katastrophenschutzübungen;
2. für Sitzungen des Gemeinderats oder seiner Ausschüsse;
3. an das Deutsche Rote Kreuz, das Technische Hilfswerk, den Malteser Hilfsdienst, die Johanniter Unfallhilfe oder den Arbeiter Samariter Bund;
4. an die Feuerwehr für Zwecke der Ausbildung, zu Übungen und zu Einsätzen;
5. für Wehrübungen;
6. zur Teilnahme an der Vollversammlung einer Handwerkskammer, an Konferenzen, Lehrgängen und dgl. einer Industriegewerkschaft, für eine Tätigkeit im Vorstand des Zentralverbands Deutscher Schornsteinfeger e. V., für die Durchführung der Gesellenprüfung im Schornsteinfegerhandwerk, zur Mitwirkung im Gesellenausschuss nach § 69 Abs. 4 HwO;
7. für Sitzungen der Vertreterversammlung und des Vorstands der Verwaltungsstellen der Bundesknappschaft;
8. für die ehrenamtliche Tätigkeit in den Selbstverwaltungsorganen der Allgemeinen Ortskrankenkassen, bei Innungskrankenkassen und ihren Verbänden;
9. als Heimleiter in Jugenderholungsheimen einer Industriegewerkschaft;
10. von Bergleuten für Untersuchungen durch das Berufsgenossenschaftliche Forschungsinstitut für Arbeitsmedizin;
11. für Kurse der Berufsgenossenschaft zur Unfallverhütung;
12. Personalkostenerstattung nach § 147 Abs. 2 a SGB V für die Überlassung von Personal durch den Arbeitgeber an eine Betriebskrankenkasse.

³Dies gilt entsprechend für Fälle, in denen der Unternehmer zur Freistellung eines Arbeitnehmers für öffentliche oder gemeinnützige Zwecke nach einem Gesetz verpflichtet ist, soweit dieses Gesetz den Ersatz der insoweit entstandenen Lohn- und Lohnnebenkosten vorschreibt.

(17) ¹Das Bestehen einer Gewinngemeinschaft (Gewinnpoolung) beinhaltet für sich allein noch keinen Leistungsaustausch zwischen den Beteiligten (vgl. BFH-Urteil vom 26. 7. 1973, VR 42/70, BStBl II S. 766). ²Bei einer Innengesellschaft ist kein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaftern und Innengesellschaft, sondern nur unter den Gesellschaftern denkbar (vgl. BFH-Urteil vom 27. 5. 1982, VR 110 und 111/81, BStBl II S. 678).

(18) ¹Nach § 181 BauGB soll die Gemeinde bei der Durchführung des BauGB zur Vermeidung oder zum Ausgleich wirtschaftlicher Nachteile, die für den Betroffenen in seinen persönlichen Lebensumständen eine besondere Härte bedeuten, auf Antrag einen Geldausgleich im Billigkeitswege gewähren. ²Ein solcher Härteausgleich ist, wenn er einem Unternehmer gezahlt wird, nicht als Entgelt für eine steuerbare Leistung des Unternehmers gegenüber der Gemeinde anzusehen; es handelt sich vielmehr um eine nicht steuerbare Zuwendung. ³Das Gleiche gilt, wenn dem Eigentümer eines Gebäudes ein Zuschuss gewährt wird

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

4. ¹für die Durchführung einer Ordnungsmaßnahme nach § 146 Abs. 3 BauGB, soweit der Zuschuss dem Grundstückseigentümer als Gebäude-Restwertentschädigung gezahlt wird. ²Werden im Rahmen der Maßnahme die beim Grundstückseigentümer anfallenden Abbruchkosten gesondert vergütet, sind diese Beträge Entgelt für eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung des Grundstückseigentümers an die Gemeinde.

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

(19) ¹Der Übergang eines Grundstücks im Flurbereinigungsverfahren nach dem FlurbG und im Umlenungsverfahren nach dem BauGB unterliegt grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer. ²In den Fällen der Unternehmensflurbereinigung (§§ 87 bis 89 FlurbG) ist die Bereitstellung von Flächen insoweit umsatzsteuerbar, als dafür eine Geldentschädigung gezahlt wird. ³Ggf. kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG in Betracht.

(20) ¹Die Teilnahme eines Händlers an einem Verkaufswettbewerb seines Lieferanten, dessen Gegenstand die vertriebenen Produkte sind, begründet regelmäßig keinen Leistungsaustausch (BFH-Urteil vom 9. 11. 1994, XIR 81/92, BStBl 1995 II S. 277). ²Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Verkaufswettbewerben vgl. auch Abschnitte 10.1 und 10.3.

(21) In den Fällen des Folgerechts beim Weiterverkauf des Originals eines Werks der bildenden Künste (vgl. § 26 UrhG) besteht zwischen dem Anspruchsberechtigten (Urheber bzw. Rechtsnachfolger) und dem Zahlungsverpflichteten (Veräußerer) auf Grund mangelnder vertraglicher Beziehungen kein Leistungsaustauschverhältnis.

(22) ¹Das Rechtsinstitut der „Fautfracht“ (§ 415 Abs. 2 HGB) versteht sich als eine gesetzlich festgelegte, pauschale Kündigungsentschädigung, die weder Leistungsentgelt noch Schadensersatz ist. ²Entsprechendes gilt für andere vergleichbare pauschale Kündigungsentschädigungen wie z.B. sog. Bereitstellungsentgelte, die ein Speditionsunternehmen erhält, wenn eine Zwangsäumung kurzfristig von dem Gerichtsvollzieher abesagt wird (vgl. BFH-Urteil vom 30. 6. 2010, XIR 22/08, BStBl II S. 1084).

(23) ¹Weist der Empfänger von Zuwendungen aus einem Sponsoringvertrag auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seiner Internetseite oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor lediglich hin, erbringt er insoweit keine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches. ²Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung oder Verlinkung zu dessen Internetseiten, erfolgen. ³**Dies gilt auch, wenn der Sponsor auf seine Unterstützung in gleicher Art und Weise lediglich hinweist.** ⁴**Dagegen ist von einer Leistung des Zuwendungsempfängers an den Sponsor auszugehen, wenn dem Sponsor das ausdrückliche Recht eingeräumt wird, die Sponsoringmaßnahme im Rahmen eigener Werbung zu vermarkten.**

Anmerkung

1. Die Definition der Leistung in Abschn. 1.1 Abs. 3 ist unvollkommen; zum Begriff der Leistung gehört auch die Zuwendung eines wirtschaftlichen Vorteils, der beim Leistungsempfänger oder am Ende der Leistungskette einen **Verbrauch im Sinne des Mehrwertsteuersystems** ermöglicht (vgl. Abschn. 10.2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4).

2. Das BMF hat mit Schreiben vom 20.10.2014 (BStBl I S. 1372 = DStR 2014 S. 2181 = UR 2014 S. 904) die im BMF-Schreiben vom 5. 11. 2013 (BStBl. I S. 1386) getroffenen Regelungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung der **Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen** modifiziert. Wie bisher wird zwischen (selbständigen) Transporthilfsmitteln und Warenumschießungen unterschieden.

a) Warenumschießungen

Warenumschießungen sind Behältnisse und Umschließungen, die in erster Linie dazu dienen, Waren an **Endverbraucher** zu liefern. Beispiel: Flaschen und Getränkekästen.

Wird für die Warenumschißung (unselbständige Nebenleistung) ein **Pfandgeld** erhoben, ist das Pfandgeld (weiterhin) ein zusätzliches Entgelt für die Warenlieferung. Bei Rücknahme der Warenumschißung und Rückzahlung des Pfandgeldes kommt es (weiterhin) zu einer Entgeltminderung i. S. v. § 17 UStG; maßgebend ist der Steuersatz für den Liefergegenstand (vgl. hierzu auch die Vereinfachungsregel in Abschn. 10.1 Abs. 8).

b) Transporthilfsmittel

Transporthilfsmittel dienen der Vereinfachung des Transports in der **Unternehmerkette** und werden grundsätzlich nicht an Endverbraucher geliefert. Beispiele: Paletten, Kisten, Steigen, Rollcontainer. Die Einordnung als Transporthilfsmittel hat für alle Handelsstufen einheitlich zu erfolgen.

aa) Werden Transporthilfsmittel gegen **Pfandgeld** hingegeben, wird das Transporthilfsmittel als eigenständiger Liefergegenstand an den Leistungsempfänger geliefert. Bei Rückgabe kommt es – entgegen der noch im BMF-Schreiben vom 5.11.2013 vertretenen Auffassung – nicht zu einer (Rück-) Lieferung von dem ursprünglichen Leistungsempfänger an den ursprünglichen leistenden Unternehmer, sondern es erfolgt eine Rückgängigmachung der Lieferung mit den Folgen des § 17 UStG (vgl. auch insoweit die Vereinfachungsregelung in Abschn. 10.1 Abs. 8).

Für den **Vorsteuerabzug** gelten entsprechende Grundsätze: Bei Rückgabe der Transporthilfsmittel gegen Rückzahlung des Pfandgeldes ist der Vorsteuerabzug gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen.

Handelt es sich bei dem Unternehmer um einen Land- und Forstwirt, der die **Durchschnittssatzbesteuerung** anwendet, kann er regelmäßig bei der Lieferung die Durchschnittssatzbesteuerung anwenden (vgl. die entsprechende Vereinfachungsregelung in Abschn. 24.2 Abs. 6 Satz 3 UStAE).

Für Umsätze, die vor dem **1. 1. 2015** ausgeführt werden, wird es nicht beanstandet, wenn das Pfandgeld als zusätzliches Entgelt für die Warenlieferung (unselbständige Nebenleistung) angesehen und die Rückerstattung als Entgeltminderung für die Warenlieferung nach § 17 UStG behandelt wird (BMF v. 12.6.2014, BStBl I S. 909 = DStR 2014 S. 1237 = UR 2014 S. 535).

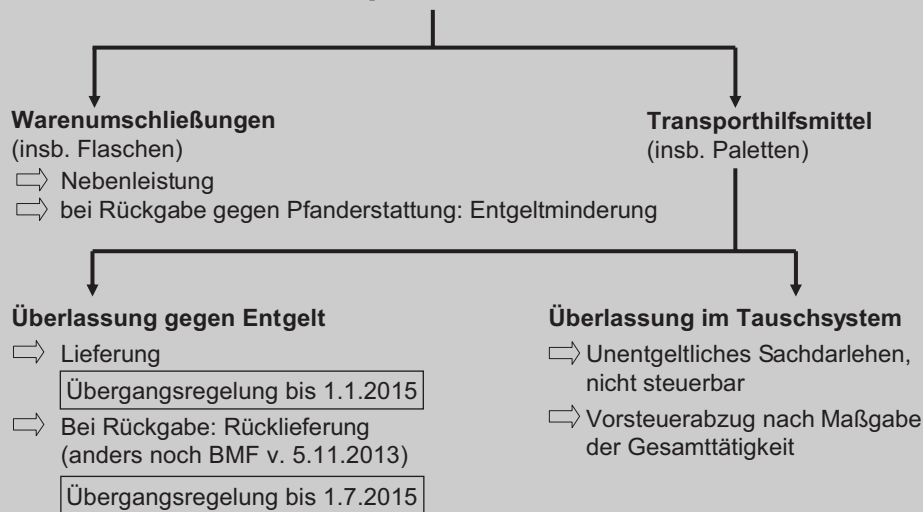
Für Umsätze vor dem **1.7.2015** braucht das BMF-Schreiben vom 20.10.2014 noch nicht angewendet werden. Das bedeutet: Bis zu diesem Zeitpunkt kann bei der Rückgabe von Transporthilfsmitteln statt einer Rückgängigmachung einer Lieferung eine Rücklieferung angenommen werden.

bb) Vielfach werden insb. die „Euro-Flachpaletten“ und „Euro-Gitterboxpaletten“ dem Empfänger überlassen, und es werden von diesem andere Paletten gleicher Art und Güte zurückgegeben (**Tauschsystem**). Die Verwaltung sieht hierin ein Sachdarlehen, das nur dann einen steuerbaren Umsatz auslöst, wenn für die Nutzungsüberlassung ein Entgelt vereinbart wird.

Verzichtet der Darlehensgeber gegen **Ausgleichszahlung** auf die Rückgabe der Paletten, werden die Paletten entgeltlich geliefert. Hingegen liegt ein nicht steuerbarer Schadensersatz vor, wenn aufgrund von Leistungsstörungen, z. B. bei Diebstahl oder Untergang der Paletten, Ausgleichszahlungen geleistet werden (kritisch: Scheller, UR 2014 S. 885). Für Umsätze, die vor dem 1. 7. 2014 ausgeführt worden sind, kann bei Leistungsstörungen ein steuerbarer Umsatz angenommen werden, wenn der Umsatz vom leistenden Unternehmer in zutreffender Höhe versteuert wird.

Beim **Reparatur-Tausch-System**, z.B. Lieferung von 6 defekten Paletten gegen 2 reparierte Paletten, liegt ein Tausch vor. Die Bemessungsgrundlage kann von dem gemeinen Wert der reparierten Paletten ermittelt werden.

Transportbehältnisse



Bei **Einwegverpackungen** und **Einwegtransporthilfsmittel** nimmt die Verwaltung (weiterhin) übliche Nebenleistungen zur Lieferung an (OFD Frankfurt/M. v. 10.7.2014 – S 7200 A – 2 – St 111, NWB Datenbank, VAAAE-70705).

3. Die Verwaltung hat mit BMF-Schreiben v. 24. 9. 2013 (BStBl I S. 1219 = DStR 2013 S. 2177 = MwStR 2013 S. 607) zu **Zins- und Leasingsubventionen**, an denen sich Händler, insb. Autohändler, beteiligen, Stellung genommen:
 - Handelt es sich um eine **hersteller- bzw. händlerverbundene Bank**, insb. „Autobank“, ist die Beteiligung des Händlers an dem verbilligten Zins kein Entgelt von dritter Seite für die Darlehensgewährung, sondern Gegenleistung für eine steuerpflichtige Leistung der Autobank an den Händler. Entsprechendes gilt, wenn ein Automobilhändler Zahlungen an eine **hersteller- bzw. händlerverbundene Leasinggesellschaft** zur Subventionierung der Leasingraten leistet. Diese Auffassung hatte die Verwaltung bereits mit BMF-Schreiben vom 28.9. 2011 (DStR 2011 S. 1909) vertreten. Für Umsätze, die vor dem **1. 1. 2012** ausgeführt worden sind, beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn die Zins- und Leasingsubventionen als Entgelt von dritter Seite für die Kreditfinanzierung bzw. Leasingleistung behandelt werden.
 - Erfolgt die Finanzierung durch eine **hersteller- bzw. händlerunabhängige Bank**, besteht der Leistungswille des Kreditinstituts ausschließlich in dem Abschluss eines Kreditgeschäfts. Daher haben die Zahlungen des Händlers an die Bank preisauauffüllenden Charakter und sind Entgelt von dritter Seite für die Kreditgewährung.
 - Bei der Finanzierung durch eine **hersteller- bzw. händlerunabhängige Leasinggesellschaft** handelt es sich bei den Zahlungen des Händlers an die Leasinggesellschaft um eine Rabattgewährung des Händlers für seine Lieferung an die Leasinggesellschaft. Daher haben der Händler seine Umsatzsteuersteuerschuld für die Lieferung an die Leasinggesellschaft und die Leasinggesellschaft ihren Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von dem Händler nach § 17 UStG zu mindern.
 - Für Umsätze, die vor dem **1. 1. 2014** ausgeführt worden sind, beanstandet es die Verwaltung nicht, wenn die Zins- und Leasingsubventionen als Entgelt für eine steuerpflichtige Leistung der **hersteller- bzw. händlerunabhängigen** Bank/Leasinggesellschaft behandelt werden.
4. Bei **Geldzuwendungen eines Sponsors** an gemeinnützige Vereine stellt sich die Frage, ob der gesponserte Verein umsatzsteuerbare Leistungen (Werbeleistungen) an den Sponsor erbringt. Nach Auffassung der Verwaltung erbringt der Verein keine Leistung, wenn er sich darauf beschränkt, auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf der Internetseite oder in anderer Weise auf die Unterstützung des Sponsors ohne besondere Hervorhebung und ohne Verlinkung zu dessen Internetseite hinzuweisen (BMF v. 13. 11. 2012, DStR 2012 S. 2339 m. Anm. Hoffmann; Abschn. 1.1 Abs. 23). Weist umgekehrt der Sponsor auf seine Unterstützung hin,

liegt ebenfalls kein Leistungsaustausch vor, wenn er lediglich ohne besondere Hervorhebung auf seine Unterstützung hinweist und er nicht ausdrücklich das Recht eingeräumt bekommen hat, die Sponsoringmaßnahme im Rahmen eigener Werbung zu vermarkten (Abschn. 1.1 Abs. 23 Sätze 3 und 4, eingefügt durch BMF-Schreiben vom 25.7.2014, BStBl I S. 114 = DStR 2014 S. 1555 = UR 2014 S. 713). Zum Sponsoring vgl. im Übrigen BFH v. 1. 8. 2002, BStBl II 2003 S. 438; OFD Frankfurt v. 18. 3. 2009, UR 2009 S. 464; Lippross, Umsatzsteuer, 23. Aufl. S. 767f.). Zum Leistungsaustausch bei Überlassung eines sog. **Werbemobils** vgl. LSF Sachsen v. 15.5.2014, MwStR 2014 S. 707; Korf, UVR 2013 S. 374 und UR 2014 S. 970.

5. Lässt ein am Markt tätiger Unternehmer einen Wettbewerber wegen fehlerhafter AGB durch einen Rechtsanwalt **abmahnen** und erstattet der Wettbewerber die entstandenen Kosten, erbringt der Unternehmer keine Leistung, weil er dem Wettbewerber keinen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Vorteil zuwendet (FG Münster v. 3.4.2014 – 5 K 2386/11 U, Rev. eingelegt, Az. des BFH: XI R 27/14, EFG 2014 S. 1334). Dagegen hat der BFH (Urt. v. 16.1.2003 – V R 92/01, BStBl. 2003 II S. 732) bei einem Abmahnverein eine Leistung gegen Entgelt angenommen.
6. Zu Abschn. 1.1 Abs. 13a vgl. Anmerkung 2 zu Abschn. 10.2.
7. Zu Abschn. 1.1 Abs. 15a vgl. Anmerkung zu Abschn. 3a.7.

UStAE 1.2. Verwertung von Sachen

(1) ¹Bei der Sicherungsübereignung erlangt der Sicherungsnehmer zu dem Zeitpunkt, in dem er von seinem Verwertungsrecht Gebrauch macht, auch die Verfügungsmacht über das Sicherungsgut. ²Die Verwertung der zur Sicherheit übereigneten Gegenstände durch den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens führt zu zwei Umsätzen (sog. Doppelumsatz), und zwar zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer und zu einer Lieferung des Sicherungsnehmers an den Erwerber (vgl. BFH-Urteil vom 4. 6. 1987, VR 57/79, BStBl II S. 741, und BFH-Beschluss vom 19. 7. 2007, VB 222/06, BStBl 2008 II S. 163). ³Entsprechendes gilt bei der Versteigerung verfallener Pfandsachen durch den Pfandleiher (vgl. BFH-Urteil vom 16. 4. 1997, XIR 87/96, BStBl II S. 585). ⁴Zwei Umsätze liegen vor, wenn die Verwertung vereinbarungsgemäß vom Sicherungsgeber im Namen des Sicherungsnehmers vorgenommen wird oder die Verwertung zwar durch den Sicherungsnehmer, aber im Auftrag und für Rechnung des Sicherungsgebers in dessen Namen stattfindet.

(1a) ¹Veräußert der Sicherungsgeber das Sicherungsgut im eigenen Namen auf Rechnung des Sicherungsnehmers, erstarkt die ursprüngliche Sicherungsübereignung hingegen zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer, während zugleich zwischen dem Sicherungsnehmer (Kommittent) und dem Sicherungsgeber (Kommissionär) eine Lieferung nach § 3 Abs. 3 UStG vorliegt, bei der der Sicherungsgeber (Verkäufer, Kommissionär) als Abnehmer gilt; die entgeltliche Lieferung gegenüber dem Dritten wird in der Folge vom Sicherungsgeber ausgeführt (Dreifachumsatz, vgl. BFH-Urteile vom 6. 10. 2005, VR 20/04, BStBl 2006 II S. 931, und vom 30. 3. 2006, VR 9/03, BStBl II S. 933). ²Voraussetzung für die Annahme eines Dreifachumsatzes ist, dass das Sicherungsgut erst nach Eintritt der Verwertungsreife durch den Sicherungsgeber veräußert wird und es sich hierbei nach den Vereinbarungen zwischen Sicherungsgeber und Sicherungsnehmer um ein Verwertungsgeschäft handelt, um die vom Sicherungsgeber gewährten Darlehen zurückzuführen. ³Nicht ausreichend ist eine Veräußerung, die der Sicherungsgeber im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit vornimmt und bei der er berechtigt ist, den Verwertungserlös anstelle zur Rückführung des Kredits anderweitig, z. B. für den Erwerb neuer Waren, zu verwenden (BFH-Urteil vom 23. 7. 2009, VR 27/07, BStBl 2010 II S. 859), oder wenn die Veräußerung zum Zwecke der Auswechslung des Sicherungsgebers unter Fortführung des Sicherungseigentums durch den Erwerber erfolgt (vgl. BFH-Urteil vom 9. 3. 1995, VR 102/89, BStBl II S. 564). ⁴In diesen Fällen liegt eine bloße Lieferung des Sicherungsgebers an den Erwerber vor.

(2) Wird im Rahmen der Zwangsvollstreckung eine Sache durch den Gerichtsvollzieher oder ein anderes staatliches Vollstreckungsorgan öffentlich versteigert oder freihändig verkauft, liegt darin keine Lieferung des Vollstreckungsschuldners an das jeweilige Bundesland, dem die Vollstreckungsorgane ange-

hören, und keine Lieferung durch dieses an den Erwerber, sondern es handelt sich um eine Lieferung des Vollstreckungsschuldners unmittelbar an den Erwerber (vgl. BFH-Urteile vom 19. 12. 1985, VR 139/76, BStBl 1986 II S. 500, und vom 16. 4. 1997, XIR 87/96, BStBl II S. 585).

(3) Zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens vgl. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG und Abschnitt 13b.1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4.

Verwertung von Sicherungsgut im Insolvenzverfahren

(4) ¹Die Grundsätze zum Doppel- und Dreifachumsatz finden auch bei der Verwertung von sicherungsübereigneten Gegenständen im Insolvenzverfahren Anwendung. ²Veräußert hingegen ein Insolvenzverwalter ein mit einem Grundpfandrecht belastetes Grundstück freihändig auf Grund einer mit dem Grundpfandgläubiger getroffenen Vereinbarung, liegt neben der Lieferung des Grundstücks durch die Masse an den Erwerber auch eine steuerpflichtige entgeltliche Geschäftsbesorgungsleistung der Masse an den Grundpfandgläubiger vor, wenn der Insolvenzverwalter vom Veräußerungserlös einen bestimmten Betrag zugunsten der Masse einbehalten darf. ³Der für die Masse einbehaltene Betrag ist Entgelt für diese Leistung. ⁴Vergleichbares gilt für die freihändige Verwaltung grundpfandrechtsbelasteter Grundstücke durch den Insolvenzverwalter (BFH-Urteil vom 28. 7. 2011, VR 28/09, BStBl 2014 II S. 406). ⁵Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Verwertung von Sicherungsgut vgl. BMF-Schreiben vom 30. 4. 2014, BStBl I S. 816.

Anmerkung

Bei **Verwertungshandlungen eines Insolvenzverwalters** ist zwischen der Verwertung grundpfandrechtsbelasteter Grundstücke und der Verwertung beweglicher Sachen zu unterscheiden:

1) Verwertung beweglicher Sachen

a) Verwertet der Insolvenzverwalter das Sicherungsgut auf Grund seines **Verwertungsrechts** (§ 166 InsO), kommt es nach Verwaltungsansicht (vgl. BMF v. 30.4.2014, BStBl I S. 816 = DStR 2014 S. 957 = UR 2014 S. 448 mit Zahlenbeispiel; Nießen, NWB 2014 S. 2917; kritisch dazu de Werth, NZI 2014 S. 597) zu einem **Dreifachumsatz**:

- Der Insolvenzverwalter liefert das Sicherungsgut an den Erwerber (3. Lieferung). Er wird dabei als Kommissionär für den absonderungsberechtigten Gläubiger tätig.
- Der Insolvenzverwalter liefert das Sicherungsgut eine juristische Sekunde zuvor an den Sicherungsnehmer (1. Lieferung).
- Der Sicherungsnehmer liefert als Kommittent ebenfalls eine juristische Sekunde vor der Verwertungshandlung das Sicherungsgut wiederum an den Insolvenzverwalter (2. Lieferung, fingiert nach § 3 Abs. 3 UStG).

b) Verwertet der Insolvenzverwalter ein bewegliches Sicherungsgut, das sich im Besitz des Schuldners befindet, auf Grund einer **Vereinbarung mit dem Sicherungsnehmer/Gläubiger in dessen Namen**, kommt es zum **Doppelumsatz**: Der Insolvenzverwalter liefert das Sicherungsgut an den Gläubiger und der Gläubiger liefert das Sicherungsgut, vertreten durch den Insolvenzverwalter, an den Erwerber. Das Entgelt für die Lieferung des Insolvenzverwalters an den Gläubiger ist der Betrag, um den die Masse (abzüglich der Feststellungskostenpauschale) gegenüber dem Gläubiger von ihrer Schuld befreit wird.

2) Verwertung grundpfandrechtsbelasteter Grundstücke

Verwertet der Insolvenzverwalter ein Grundstück, das mit einem Grundpfandrecht belastet ist, erbringt der Insolvenzverwalter eine Lieferung an den Erwerber. Zugleich erbringt er eine Geschäftsbesorgungsleistung für den Grundpfandgläubiger. Gegenleistung für diese steuerpflichtige Geschäftsbesorgungsleistung ist der Betrag, den der Verwalter zugunsten der Masse vom Verwertungserlös einbehalten bedarf. Die Verwaltung hat ihre entgegenstehende Auffassung mit der Neuregelung in Abschn. 1.2 Abs. 4, eingefügt durch BMF-Schreiben v. 30.4.2014, a. a. O., aufgegeben.