§ 13

Entstehung der Steuer

idF des UStG 1999,
geändert durch Ges. v. 20.12.2001, v. 16.5.2003 und v. 15.12.2003

(1) Die Steuer entsteht

1. **für Lieferungen und sonstige Leistungen**
   a) **bei der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Das gilt auch für Teilleistungen. Sie liegen vor, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird. Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist, so entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist,**
   b) **bei der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind,**
   c) **in den Fällen der Beförderungseinzelbesteuerung nach § 16 Abs. 5 in dem Zeitpunkt, in dem der Kraftomnibus in das Inland gelangt,**
   d) **in den Fällen des § 18 Abs. 4c mit Ablauf des Besteuerungszeitraums nach § 16 Abs. 1a Satz 1, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind;**
2. **für Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 1b und 9a mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem diese Leistungen ausgeführt worden sind;**
3. **im Fall des § 14c Abs. 1 in dem Zeitpunkt, in dem die Steuer für die Lieferung oder sonstige Leistung nach Nummer 1 Buchstabe a oder Buchstabe b Satz 1 entsteht, spätestens jedoch im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung;**
4. **im Fall des § 14c Abs. 2 im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung;**
5. **im Fall des § 17 Abs. 1 Satz 2 mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist;**
6. **für den innergemeinschaftlichen Erwerb im Sinne des § 1a mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Kalendermonats;**
7. **für den innergemeinschaftlichen Erwerb von neuen Fahrzeugen im Sinne des § 1b am Tag des Erwerbs;**
8. **im Fall des § 6a Abs. 4 Satz 2 in dem Zeitpunkt, in dem die Lieferung ausgeführt wird;**

9. im Fall des § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchstabe a Satz 2 mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Gegenstand aus einem Umsatzsteuerlager ausgelagert wird.

(2) Für die Einfuhrumsatzsteuer gilt § 21 Abs. 2.

(3) *(aufgehoben)*

Materialien

Entwurf eines UStG (Mehrwertsteuergesetz), BT-Drucks. IV/660 (sog. CDU/CSU-Entwurf);

Entwurf eines UStG, BT-Drucks. IV/1590 (Regierungsentwurf);

Entwurf eines UStG (Netto-Umsatzsteuer), BT-Drucks. V/48 (Initiativ-Gesetzentwurf der CDU/CSU/FDP – BT-Fraktionen);

Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, Bericht des Abgeordneten *Toussaint*, zu BT-Drucks. V/1581;

Gesetzentwurf der Bundesregierung zum UStG 1979 v. 5.5.1978, BT-Drucks. 8/1779;

Stellungnahme des BR v. 21.4.1978, BT-Drucks. 8/1779;

Schriftlicher Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages v. 8.5.1979 zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes, Bericht der Abgeordneten *Kühbacher/zu Bentrup*, BT-Drucks. 8/2827;

Entwurf eines Gesetzes zur Anpassung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Rechtsvorschriften an den EG-Binnenmarkt v. 27.4.1992, BT-Drucks. 12/2463;

Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung des Mißbrauchs- und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz – StMBG) v. 3.9.1993, BR-Drucks. 612/93;

Entwurf eines Jahressteuergesetzes (JStG) 1997 v. 11.6.1996, BT-Drucks. 13/4839;

Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 v. 20.11.1998, BR-Drucks. 910/98 = BT-Drucks. 14/23;

Dritter Bericht des Finanzausschusses zu dem Entwurf eines Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 v. 3.3.1999, BT-Drucks. 14/443;

Entwurf eines Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2001) v. 7.9.2001, BT-Drucks. 14/6877;

Bericht des Finanzausschusses zu dem Entwurf eines Steueränderungsgesetzes 2001 v. 7.11.2001, BT-Drucks. 14/7341;

Entwurf eines Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen v. 20.11.2002, BT-Drucks. 15/287, 15/312 = BR-Drucks. 866/02 (Kabinettsentwurf).

Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 23.9.2003 (Steueränderungsgesetz 2003), BT-Drucks. 15/1562 und 15/1621.

EG-Richtlinien

6. EG-Richtlinie v. 17.5.1977 (abgedruckt in Band VI „EG-Richtlinien")
Art. 10 Abs. 2 und Abs. 3, Art. 16 Abs. 1 Einleitungssatz, Art. 16 Abs. 1 Teil D Buchst. b iVm. Teil B Buchst. e, Art. 28d Abs. 2 und Abs. 3, Art. 26c der 6. EG-Richtlinie idF der Richtlinie 2002/38/EG – E-Commerce-Richtlinie v. 7.5.2002.

Anweisungen der Finanzverwaltung

BMF, Schr. v. 11.10.1967 – IV A/2 - S 7270 - 5/67, StEK UStG 1967 § 13 Nr. 1;
BMF, Schr. v. 23.11.1967 – IV A/2 - S 7440 - 3/67, BStBl. I 1967, 401 = StEK UStG 1967 § 27 Nr. 2;
BMF, Schr. v. 28.12.1970 – IV A 2 - S 7440 - 8/70, StEK UStG 1967 § 27 Nr. 25 = UR 1971, 31;
BMF, Schr. v. 26.2.1979 – IV A 1 - S 7210 - 6/79, IV A 2 - S 7270 - 6/79, BStBl. I 1979, 146 = StEK UStG 1967 § 13 Nr. 54;
BMF, Schr. v. 27.12.1979 – IV A 2 - S 7270 - 21/79, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 1 = UR 1980, 39;
BMF, Schr. v. 15.4.1980 – III B 2 - O 3015 - 7/80, IV A 3 - S 7327 - 12/80, BStBl. I 1980, 258 = StEK UStG 1980 § 16 Nr. 4;
BMF, Schr. v. 15.9.1980 – IV A 2 - S 7270 - 6/80, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 5 = UR 1980, 214;
BMF, Schr. v. 12.8.1981 – IV A 2 - S 7270 - 6/81, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 7;
BMF, Schr. v. 12.5.1982 – IV A 1 - S 7210 - 86/82, IV A 2 - S 7270 - 13/82, BStBl. I 1982, 540 = StEK UStG 1980 § 12 Abs. 2 Nr. 40;
BMF, Schr. v. 4.10.1982 – IV A 2 - S 7276 - 2/82, BStBl. I 1982, 784 = StEK UStG 1980 § 13 Nr. 9;
BMF, Schr. v. 29.4.1983 – IV A 1 - S 7210 - 32/83, IV A 2 - S 7270 - 6/83, BStBl. I 1983, 299 = StEK UStG 1980 § 12 Abs. 1 Nr. 37;
BMF, Schr. v. 2.1.1989 – IV A 2 - S 7280 - 37/88, StEK UStG 1980 § 14 Nr. 60 = UR 1989, 71;
BMF, Schr. v. 7.12.1992 – IV A 2 - S 7210 - 53/92, IV A 2 - S 7270 - 6/92, BStBl. I 1992, 764 = StEK UStG 1980 § 12 Abs. 1 Nr. 126;
BMF, Schr. v. 16.11.1993 – IV C 3 - S 7280 - 16/93, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 21 = UR 1994, 55;
BMF, Schr. v. 2.5.1994 – IV C 3 - S 7419 - 6/94, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 23 = UR 1994, 250;
BMF, Schr. v. 1.4.1996 – IV A 4 - S 0460a - 20/96, StEK UStG 1980 § 14 Nr. 88 = UR 1996, 277;
BMF, Schr. v. 3.4.1996 – IV C 3 - S 7270 - 5/96, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 25 = UR 1996, 207;
BMF, Schr. v. 26.6.1997 – IV C 3 - S 7200 - 57/97, StEK UStG 1980 § 10 Abs. 1, 2 Nr. 196 = DStR 1997, 1331;
BMF, Schr. v. 30.7.1997 – IV C 3 - S 7270 - 8/97, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 27 = UR 1997, 406;
BMF, Schr. v. 13.11.1998 – IV D 1 - S 7270 - 19/98, UR 1999, 44;

BMF, Schr. v. 17.12.1998 – IV A 4 - S 0550 - 28/98, BStBl. I 1998, 1500 = StEK AO 1977 § 251 Nr. 10;
BMF, Schr. v. 8.6.1999 – IV D 1 - S 7300 - 63/99, BStBl. I 1999, 581 = UR 1999, 291;
BMF, Schr. v. 28.2.2001 – IV B 7 - S 7300 - 8/01, UR 2001, 180 = StEK UStG § 15 Abs. 1 Nr. 277;
BMF, Schr. v. 3.12.2001 – IV B 7 - S 7100 - 292/01, UR 2002, 35 = StEK UStG 1980 § 13 Nr. 35;
BMF, Schr. v. 9.4.2002 – IV D 1 - S 7130 - 12/02, www.bundesfinanzministerium.de – Bericht der Arbeitsgruppe „Umsatzsteuerlager", Februar 2002;
BMF, Schr. v. 20.2.2003 – IV B 7 - S 7270 - 2/03, DStR 2003, 551;
BMF, Schr. v. 28.1.2004 – IV D 1 - S 7157 - 1/04, IV D 1 - S 7157a - 1/04, BStBl. I 2004, 242 = UR 2004, 153;
BMF, Schr. v. 29.1.2004 – IV B 7 - S 7280 - 19/04, UR 2004, 167;
FinMin. Nds., Erlaß v. 10.5.1971 – S 4100 - 3, S 7270 - 6 - 321, StEK UStG 1967 § 13 Nr. 118;
FinMin. NW, Erlaß v. 9.6.1972 – S 7200 - 4 - V C 4, StEK UStG 1967 § 10 Nr. 176;
FinMin. NW, Erlaß v. 11.1.1996 – S 7100 - 164 - V C 4, StEK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 168 = UR 1996, 134;
FinMin. Sachs., Erlaß v. 19.1.1996 – 35 - S 7100 - 56/6 - 2138, StEK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 168 = UR 1996, 135;
FinMin. Hess., Erlaß v. 3.7.1997 – S 7100 A - 148 - II A 42, StEK UStG 1980 § 15 Abs. 1 Nr. 250 = UR 1997, 444;
UStRef. Bespr. I/82 v. 8. –10.2.1982, UR 1982, 150;
FinMin. Thür., Erlaß v. 10.11.1998 – S 7104 A - 14 - 202.2, DStR 1998, 1965;
OFD Hannover, Vfg. v. 10.9.1968 – S 7270 - 12 - StH 731, S 7270 - 9 - StO 621, UR 1970, 170;
OFD Hannover, Vfg. v. 10.9.1969 – S 7270 - 12 - StH 731, S 7270 - 9 - StO 621, StEK UStG 1967 § 13 Nr. 9 = UStR 1970, 170;
OFD Hamburg, Vfg. v. 16.9.1969 – S 7440 - 34/69, StEK UStG 1967 § 13 Nr. 7 = UStR 1970, 75;
OFD Hannover, Vfg. v. 6.2.1970 – S 7270 - 16 - StH 722, S 7270 - 15 - StO 621, StEK UStG 1967 § 13 Nr. 10;
OFD Hamburg, Vfg. v. 12.3.1970 – S 7270 - 16/70 - St 251, StEK UStG 1967 § 13 Nr. 11;
OFD Hamburg, Vfg. v. 7.3.1972 – S 7117 - 19/71 - St 251, StEK UStG 1967 § 13 Nr. 21 = UR 1972, 142;
OFD Düsseldorf, Vfg. v. 27.8.1974 – S 7270 A - St 532, StEK UStG 1967 § 13 Nr. 36;
OFD Saarbrücken, Vfg. v. 4.7.1984 – S 7276 - 3 - St 241, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 11 = UR 1984, 243;
OFD Hamburg, Vfg. v. 13.9.1991 – S 7100 - 116/91 - St 23, StEK UStG 1980 § 3 Abs. 1 Nr. 19 = UR 1991, 327;

OFD Frankfurt/Main, Vfg. v. 14.5.1996 – S 7100 A - 172 - St IV 10, StEK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 180 = UR 1997, 109;
OFD Kiel, Vfg. v. 15.5.1996 – S 7270 A - St 251, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 26 = UR 1996, 310;
OFD Erfurt, Vfg. v. 21.7.1997 – S 7104 A - 11 - St 34, StEK UStG 1980 § 2 Abs. 1 Nr. 67 = DStR 1997, 1810.
OFD Düsseldorf, Vfg. v. 30.9.1998 – S 7270 A - St 1412 - D, UR 1998, 479;
OFD Frankfurt/Main, Vfg. v. 1.10.1998 – S 7340 A - 85 - St IV 10, UR 1999, 297;
OFD Erfurt, Vfg. v. 10.11.1998 – S 7368 A - 04 - St 341, DStR 1998, 2013.

Verfasser der nachstehenden Erläuterungen:
Prof. Dr. Hans *Nieskens*, Nordkirchen

[Anschluß S. 5]

Inhaltsübersicht

Anm.

A. Allgemeines

I. Entstehungsgeschichte 1
II. Verhältnis zum EU-Recht ... 14
III. Regelungsinhalt 29
IV. Systematische Einordnung ... 41

B. Die gesetzlichen Bestimmungen im einzelnen

I. Berechnung nach vereinbarten Entgelten (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG)

1. Grundsatz der Sollbesteuerung . 55
2. Ausführung der Lieferung
   a) Grundsätze 62
   b) Einzelfälle 70
   Bedingtgeschäfte
   Dauerlieferungen
   Innergemeinschaftliches Verbringen
   Kommissionsgeschäfte
   Leistungsreduzierung beim Werkvertrag
   Lieferung von Strom, Gas etc.
   Rechtsgeschäftliche Verpfändung
   Sachgesamtheiten
   Sicherungsübereignung
   Sicherungsübereignung im Konkurs und nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens
   Sukzessivlieferungen/Dauerlieferungen
   Verkaufskommission im Binnenmarkt
   Versendungs- und Beförderungslieferungen
   Werklieferung
   Zwangsvollstreckung

3. Ausführung der sonstigen Leistung 74
   a) Leistungen in Form von Arbeits-, Dienst- und Werkleistungen
      aa) Allgemeines 78
      bb) Werkleistungen 79
      cc) Handelsvertreterleistungen 80

Anm.

      dd) Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters nach § 89b HGB 82
      ee) Leistungen des Handelsmaklers 85
      ff) Dauerleistungen 86
   b) Substanzüberlassende Leistungen 94
   c) Duldungsleistungen 98
   d) Übrige sonstige Leistungen .. 105
   e) ABC der sonstigen Leistungen 109
   Aufgabe der Milcherzeugung/Brachlegung von Ackerflächen
   Aufsichtsratsmitglied
   Erbbaurecht
   Fahrlehrer
   Filmauftragsproduktion und Filmauswertung
   GEMA
   Geschäftsveräußerung im ganzen
   Handelsmakler
   Handelsvertreter
   Kreditvermittler
   Nießbrauch
   Rechtsanwaltsleistungen
   Urheberrechtsübertragung
   Wohnrechtseinräumung

4. Teilleistungen
   a) Grundsätze 110
   b) Voraussetzungen 115
      aa) Wirtschaftliche Teilbarkeit 119
      bb) Gesonderte Entgeltsvereinbarung für bestimmte Teile der Leistung 130
   c) Rechtsfolgen 137
   d) ABC der Teilleistungen 145
   Abonnement
   Architekt/Ingenieur
   Aufsichtsratsmitglied
   Arztleistungen
   Bauleistungen
   Erbbaurecht
   Fahrschule
   GEMA
   Grabpflegeleistungen
   Leasing
   Lehrgang

Anm.

Lizenzgebühren 145
Miet- und Pachtverhältnisse
Nebenleistungen
Rechtsanwalt
Steuerberater/Wirtschaftsprüfer
Sukzessivlieferungen
Wartungsverträge

5. Anzahlungen/Vorauszahlungen . 146
a) Systematik 151
b) Begriffliches 162
c) Rechtslage bis 31.12.1993 . . . 166
d) Rechtslage ab 1.1.1994
aa) Allgemeines 173
bb) Einzelfälle 185
Binnenmarkt
Chipkarte
Grabpflegeleistungen
Multifunktionskarte
Reiseleistungen
Telefonkarte/Guthabenkarte
Umsatzsteuer im Binnenmarkt
Versorgungsleistungen
Zeitungsabonnement
cc) Rechnung mit gesondertem Steuerausweis 186
e) Vereinnahmung
aa) Allgemeines 197
bb) Einzelfälle zur Vereinnahmung 201
Abtretung einer Forderung
Aufrechnung
Barzahlung
Bestellung von Sicherheiten
Bürgschaftsübernahme
Factoring
Gutschrift in Büchern
Hinterlegung
Kontokorrent
Leasing
Novation
Scheck
Schuldbeitritt
Schuldschein
Schuldübernahme
Sicherungsübereignung
Tausch, tauschähnlicher Umsatz
Überweisung
Verpfändung
Wechsel

Anm.

II. Berechnung nach vereinnahmten Entgelten (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 UStG) 202

III. Unentgeltliche Leistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer und unentgeltliche Gesellschaftsleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 UStG aF) 216

IV. Beförderungseinzelbesteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c UStG) 225
1. Grundsätzliches 228
2. Entstehung des Steueranspruchs 237

V. E-commerce-Umsätze gem. § 18 Abs. 4 Buchst. c UStG (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d UStG)
1. Regelungsinhalt 242
2. Umsetzung der E-commerce-Richtlinie 251
a) Ergänzungen zur Ortsbestimmung 256
b) Umsetzung des sog. Einortprinzips 261
3. Grundsätze E-commerce 266
a) Offline- und Online-Umsätze 266
aa) Offline-Umsätze 271
bb) Online-Umsätze 276
b) Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung . . 281
c) Empfängerortprinzip bei E-commerce-Umsätzen an Nichtunternehmer 296
d) Einortprinzip 311
4. Regelungslücken 326

VI. Leistungen gem. § 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG)
1. Historische Entwicklung 342
2. Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellte Umsätze 346
3. Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellte Umsätze . 351
4. Vormaliger Aufwendungseigenverbrauch 356

Anm.

VII. Rechnungsmäßig zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer (§ 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG) 386
VIII. Unberechtigter Steuerausweis (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG) 396
IX. Fälle des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG (§ 13 Abs. 1 Nr. 5 UStG) 406
X. Innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 und 7 UStG)
1. Innergemeinschaftlicher Erwerb durch die in § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personen
a) Grundsätzliches 415
b) Ausstellung der Rechnung ... 421
c) Zeitpunkt des Erwerbs 427
d) Innergemeinschaftliches Verbringen (§ 1a Abs. 2 UStG) .. 435
2. Erwerb neuer Fahrzeuge 444
XI. Fälle des § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG (§ 13 Abs. 1 Nr. 8 UStG) 454

Anm.

XII. Steuerpflichtige Auslagerung gem. § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG (§ 13 Abs. 1 Nr. 9 UStG)
1. Regelungsinhalt 457
2. Umsatzsteuerlagerregelung 458
a) Grundsätze der Umsatzsteuerlagerregelung 459
b) Umsatzsteuerlager-Gegenstände 460
c) Anwendungsbeispiel 461
d) Folgeänderungen 461.4
3. Konkurrenzen 461.5
XIII. Entstehung der Steuer und Konkursverfahren/Insolvenzverfahren 462
XIV. Einfuhrumsatzsteuer (§ 13 Abs. 2 UStG)
1. Anwendbares Zollrecht 551
2. Steuerentstehung 558
XV. Anhang: Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld und Person des Steuerschuldners . 581

Literatur

Angerer, Vorschüsse im Umsatzsteuerrecht, DStZ 1950, 95; *Arzberger/Püschner*, Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz: Die Änderungen bei der Umsatzsteuer, DB 1994, 296; *Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch (zitiert: Umsatzsteuer-Handbuch), 3. Aufl. 1998; *Bolk/Reiß*, Zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Kommissionsgeschäfte, DStZ 1980, 35; *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG; *de Werth*, Die Verwertung sicherungsübereigneter Gegenstände nach Inkrafttreten der Insolvenzreform im Blickwinkel des Umsatzsteuerrechts, BB 1999, 821; *Forgách*, Leistender, Leistungsempfänger und Vorsteuerabzug bei der Zwangsvollstreckung, BB 1985, 988; *Fritsch*, Umsatzsteuerrechtliche Änderungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, BB 1999, 1576; *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, 5. Aufl. 2000; *Geist*, Besondere Probleme des geplanten Umsatzsteuergesetzes 1979, StBKongrRep 1979, S. 129; *Geist*, Steuersatzerhöhung führt zu Schwierigkeiten bei der Umsatzbesteuerung nach vereinnahmten Entgelten, BB 1968, 621; *Goetze*, Die Teilbarkeit einer Leistung nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise, UR 1976, 233; *Grams*, Anspruch auf Vorsteuererstattung und Verzinsung der Umsatzsteuer nach § 233a AO im Lichte des Europarechts, UR 2000, 456; *Hardorp*, Sind Anzahlungen mehrwertsteuerpflichtig?, BB 1968, 203; *Hünnekens*, Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997, NWB Fach 7, 4829; *Huschens*, Anmerkung zum Urt. des EuGH v. 26.10.1995, C-144/95, UR 1996, 21; *Kaufmann*, Entstehung der Umsatzsteuer für die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied, UR 1982, 138; *Kaufmann*, Die Einführung der Mindest-Ist-Besteuerung in das deutsche Umsatzsteuerrecht, UR 1978, 61;

Knobbe-Keuk, Konkurs und Umsatzsteuer, BB 1977, 757; *Köhler* in Plückebaum/Malitzky, UStG, § 13 UStG; *Kormann*, Wann werden Ausgangs- und Eingangsleistungen im Bilanzsteuerrecht und bei der Mehrwertsteuer realisiert?, BB 1969, Beil. 3; *Kottke*, Anzahlungssplitting als umsatzsteuerlicher Mißbrauch?, DB 1981, 135; *Kraeusel*, Das Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997, UVR 1997, 353; *Kraeusel*, Das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz (UStBG), UVR 1992, 257; *Leonard*, Zinsfestsetzung nach § 233a AO und EU-Recht, UR 2001, 469; *Langer*, Die Umsatzsteuerlagerregelung und weitere Vereinfachungen durch das Steueränderungsgesetz 2003, DB 2004, 17; *Löblein*, Umsatzsteuerliche Behandlung der Kfz-Überlassung an private Arbeitnehmer zur privaten Nutzung, DStR 1997, 908; *Lohse*, Die Umsatzsteuerrechtsprechung des Bundesfinanzhofes 1973, UR 1974, 97; *Matheja*, Forderungen aus einem Nachlaß und die Istversteuerung, UR 1978, 59; *Moser* in Nieskens (Hrsg.), Europäisches Steuerrecht. Umsatzsteuer, Band I, A; *Nieskens*, Die Entscheidung des EuGH zur unentgeltlichen Sammelbeförderung – Zugleich ein Beitrag über die Halbwertzeit von BMF-Schreiben, BB 1998, 18; *Nieskens*, Lieferzeitpunkt im Falle des Versendungskaufs, UR 1990, 1; *Nieskens*, Die Richtlinie 92/111/EWG des Rates vom 14.12.1992 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung von Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer (sog. Vereinfachungsrichtlinie), BB 1993, 623; *Nieskens*, Das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz, BB 1992, Beil. 17; *Nieskens*, Umsatzsteuerliche Änderungen im Rahmen des Steuervergünstigungsabbaugesetzes, UR 2003, 313; *Nieskens/Tehler* in Bornfelder (Hrsg.), FS Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, Die Sechste EG-Richtlinie: Überrecht, Widerrecht oder Interpretationshilfe?, S. 89; *Onusseit*, Umsatzsteuer im Konkurs, Köln 1988; *Probst*, Die Organgesellschaft im Umsatzsteuerrecht – eine Gesellschaft mit unbeschränkter Haftung?, BB 1987, 1994; *Raudszus/Weimann*, UStG, Vor § 3 UStG; *Rau*, Neues Umsatzsteuergesetz ab 1. Januar 1980, DStR 1979, 607; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 7. Aufl. 2001; *Reiß* in Tipke/Lang, Steuerrecht, 16. Aufl. 1998, § 14 UStG; *Reiß*, Zur Risikoverteilung zwischen Unternehmer und Fiskus hinsichtlich des Vorsteuerabzugs bei unrichtigen Rechnungen und Gutschriften nach dem Umsatzsteuergesetz, BB 1981, 1632; *Rondorf*, Das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz, 1992; *Rothenberger* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 13 UStG; *Volker Schmidt*, Lieferung und Lieferzeit (-fiktion) bei Beförderungen und Versendungen, UR 1997, 295; *Karsten Schmidt*, Handelsrecht, 4. Aufl. 1994; *Karsten Schmidt*, Gesellschaftsrecht, 3. Aufl. 1997; *Schnauder*, Sachenrechtliche und wertpapierrechtliche Wirkungen der kaufmännischen Traditionspapiere, NJW 1991, 1642; *Schöll* in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 UStG; *Schön*, Personengesellschaften und Bruchteilsgemeinschaften im Umsatzsteuerrecht, DStJG 13 (1989), S. 81; *Schön*, Die Kommission im Umsatzsteuerrecht, UR 1988, 1; *Schön*, Treuhandverhältnisse im Umsatzsteuerrecht, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1991/92, S. 117; *Schwark*, Persönliche Gesellschafterhaftung für Steuerschulden in der Gesellschaft bürgerlichen Rechts?, StVj. 1992, S. 279; *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, 1989; *Stirnberg*, Die Inanspruchnahme der BGB-Gesellschafter für Steuerschulden der Gesellschaft, DB 1990, 1634; *Tehler* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 1a UStG; *Vellen*, Richtlinie zur Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners, UR 2001, 49; *Vellen*, Neue Rechtsakte zur Umsatzbesteuerung des Elektronischen Geschäftsverkehrs, UR 2003, 53; *Völkel* in Bundesfinanzakademie (Hrsg.), Umsatzsteuer-Änderungsge-

setz 1997, Arbeitspapier v. 17.11.1996; *Voss*, Umsatzsteuer bei Vereinbarungsdarlehen, UR 1966, 13; *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG; *Wagner*, Anforderungen an Rechnungsangaben für Vorsteuerabzug, „Ausstellerhaftung" und unterschiedliche Verfahren der Rechnungsberichtigung, DStR 2004, 477; *Weiß*, Anm. zu BFH, Urt. v. 30.9.1976, V R 109/73, UR 1977, 38; *Weiß*, Anm. zu BFH, Urt. v. 12.5.1993, XI R 49/90, UR 1994, 349; *Weiß*, Vorsteuerabzug und Abgabenordnung, StKongRep 1973, S. 253; *Weiß*, Anm. zu BFH, Urt. v. 19.8.1976, V R 160/71, UR 1977, 72; *Weiß*, Anm. zu OLG Düsseldorf, Beschl. v. 23.9.1982, 6 W 43/82, UR 1983, 133; *Weiß*, Anm. zu BGH, Urt. v. 2.6.1987, X ZR 39/86, UR 1988, 277; *Weiß*, Anm. zu BFH Urt. v. 22.3.1979, V R 127/70 und V R 128/70, UR 1979, 144, 148; *Weiß*, Anm. zu BFH, Urt. v. 30.9.1976, V R 109/73, UR 1977, 38; *Weiß*, Zur Auslegung des § 14 Abs. 3 UStG, UR 1980, 125; *Weiß*, Anm. zu BFH, Urt. v. 7.5.1981, V R 126/75, UR 1981, 154; *Widmann*, Das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz, UR 1992, 249; *Widmann*, Die Mindest-Istversteuerung nach dem Umsatzsteuergesetz 1980, BB 1980, 1150; *Widmann*, E-commerce, Überraschungseier, Hunde- und Katzenfutter, Überflieger und andere umsatzsteuerliche Probleme, UR 2003, 9.

Erläuterungen zu § 13

A. Allgemeines

I. Entstehungsgeschichte

Erstmals im Umsatzsteuergesetz 1967[1] findet sich im dortigen § 13 UStG eine **Bestimmung über die Entstehung der Steuerschuld.** Weder im Umsatzsteuergesetz 1951[2] noch in den davor liegenden Umsatzsteuergesetzen[3] ist eine solche Vorschrift enthalten. Noch das **Umsatzsteuergesetz 1951** geht vom Grundsatz der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten aus.[4] Die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten stellte die Ausnahme dar und war nur auf Antrag an das Finanzamt möglich.[5] Die dem heutigen § 13 UStG vergleichbare Regelung zur Entstehung der Steuerschuld findet sich erstmals in § 3 Abs. 5 Nr. 3 Buchst. a und b des **Steueranpassungsgesetzes 1934**[6], wo für den Fall der Steuerschuldentstehung bei vereinnahmten Entgelten abgestellt wird auf den Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind, für den Fall der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten auf den Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Erst mit § 13 UStG 1967 wurde das Nebeneinander von Umsatzsteuergesetz und Steueranpassungsgesetz im Bereich der Steuerschuldentstehung aufgehoben. 1

§ 13 UStG 1967[7] sprach im Gegensatz zum heutigen § 13 UStG nicht von der Entstehung der Steuer, sondern von der **Entstehung der Steuerschuld.** Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG 1967 lag eine Teilleistung dann vor, wenn für bestimmte Teile einer Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird. Im Gegensatz zum heutigen § 13 UStG fehlte der Hinweis auf die wirtschaftliche Teilbarkeit. Obwohl § 14 Abs. 2 UStG 1967 mit dem heutigen § 14c Abs. 1 UStG identisch war, fehlte eine dem heutigen § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG vergleichbare Vorschrift für die Entstehung der Steuerschuld in den Fällen des § 14c Abs. 1 UStG.[8] Ebenfalls fehlte im UStG 1967 eine dem heutigen § 13 Abs. 1 Nr. 5 UStG vergleichbare Regelung, da § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG erst durch das Umsatzsteuergesetz 1980[9] eingeführt worden ist. Keine Aussage konnte § 13 UStG 1967 zu den Sonderfällen der Entstehung der Steuerschuld im Zusammen- 2

1 Umsatzsteuergesetz v. 29.5.1967, BGBl. I 1967, 545 = BStBl. I 1967, 224.
2 Umsatzsteuergesetz v. 1.9.1951, BGBl. I 1951, 203 = BStBl. I 1951, 477.
3 Vgl. zB Umsatzsteuergesetz v. 8.5.1926, RGBl. I 1926, 218.
4 § 11 UStG 1951, § 8 UStG 1926.
5 § 14 UStG 1951 iVm. § 69 UStDB (v. 1.9.1951, BStBl. I 1951, 482), § 9 UStG 1926 iVm. § 46 UStDB (v. 25.6.1926, RGBl. I 1926, 323).
6 Steueranpassungsgesetz v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 925 = RStBl. I 1934, 1149.
7 Umsatzsteuergesetz v. 29.5.1967, BGBl. I 1967, 545 = BStBl. I 1967, 224.
8 Zur geschichtlichen Entwicklung des § 14c Abs. 1 UStG s. *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 UStG Anm. 4 ff.
9 Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze v. 26.11.1979, BGBl. I 1979, 1953 = BStBl. I 1979, 654 (664/5).

hang mit dem Umsatzsteuer-Binnenmarkt, den heutigen § 13 Abs. 1 Nr. 6, 7 und 8 UStG, treffen. Absatz 3 des § 13 UStG regelte 1967 wie inhaltsgleich heute § 13 Abs. 2 UStG die Steuerschuldentstehung für die Einfuhrumsatzsteuer unter Hinweis auf § 21 Abs. 2 UStG.

3 Eine **Begründung** dafür, daß die Steuerschuldentstehung lediglich für die Fälle der Lieferung, der sonstigen Leistung, des Eigenverbrauchs (heute: unentgeltliche Wertabgabe) und die Fälle der unberechtigten Erteilung von Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis (§ 14c Abs. 2 UStG) geregelt worden war, sieht weder die Begründung des von der Bundesregierung eingebrachten Entwurfs eines Umsatzsteuergesetzes v. 30.10.1963[1] noch der schriftliche Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages v. 30.3.1967[2] vor. Es findet sich lediglich der Hinweis darauf, daß „hinsichtlich der Entstehung der Steuerschuld für Lieferungen und sonstige Leistungen ... die Vorschrift im Grundsatz § 3 Abs. 5 Steueranpassungsgesetz" entspreche. Aus Zweckmäßigkeitserwägungen sei zusätzlich zu der bisherigen Regelung in § 3 Abs. 5 Ziff. 4 Steueranpassungsgesetz noch die Frage der Entstehung der Steuerschuld für Teilleistungen geklärt worden.

4 Die **Neufassung des Umsatzsteuergesetzes vom 16.11.1973**[3] regelte unter der Überschrift „Steuerschuld und Steuerschuldner" in § 13 UStG die gleichen Bereiche mit der gleichen Wortwahl wie im Umsatzsteuergesetz 1967. Erst Art. 17 Nr. 4 des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung[4] führte zu einer Änderung des § 13 UStG dergestalt, daß in der Überschrift und im Absatz 1 Satz 1 der Begriff „Steuerschuld" durch das Wort „Steuer" ersetzt wurde. Seitdem wird durch § 13 UStG nicht mehr die Steuerschuldentstehung geregelt sondern nur noch die Entstehung der Steuer. Wie *Weiß*[5] zutreffend festgestellt hat, ist der Grund für diese gesetzliche Änderung allein darin zu sehen, daß der Begriff der Steuerschuld durch § 13 Abs. 1 UStG 1967/1973 verbraucht war und damit nicht mehr als Umschreibung des Saldos der beiden besonderen Besteuerungsgrundlagen Vorsteuerabzug und entstandene Umsatzsteuer iS der §§ 16 und 18 UStG dienen konnte. War der BFH[6] deshalb vor der Neufassung des § 13 UStG gezwungen, die sich aus der Steuerberechnung gem. § 16 UStG ergebende Umsatzsteuer als Steuerzahlungsschuld bzw. als negative Steuerzahlungsschuld umschreiben zu müssen, kann nunmehr ab 1.1.1977 der Saldo mit dem Begriff „Steuerschuld" bzw. „negative Steuerschuld" bezeichnet werden.

---

1 BT-Drucks. IV/1590.

2 Schriftlicher Bericht des FinAussch. des Deutschen Bundestages v. 30.3.1967 über den von den Fraktionen der CDU/CSU, FDP eingebrachten Entwurf eines Umsatzsteuergesetzes (Nettoumsatzsteuer), Bericht des Abgeordneten *Toussaint*, zu BT-Drucks. V/1581, im einzelnen zu § 13 UStG.

3 UStG 1973 v. 16.11.1973, BGBl. I 1973, 1681 = BStBl. I 1973, 693 (695).

4 EGAO 1977 v. 14.12.1977, BGBl. I 1976, 3341 = BStBl. I 1976, 694 (704).

5 *Weiß*, UR 1977, 38.

6 BFH, Urt. v. 30.9.1976 – V R 109/73, BStBl. II 1977, 227 = StRK UStG 1967 § 16 R. 3 = UR 1977, 36.

In **Umsetzung der EU-rechtlichen Vorgaben durch die 6. EG-Richtlinie** zur Harmonisierung der Umsatzsteuern v. 17.5.1977[1] ist § 13 UStG durch das **Umsatzsteuergesetz 1980**[2] umfassend geändert worden. Neben redaktionellen Klarstellungen, wie die Aufnahme des Klammerzusatzes § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG und § 20 in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG sowie Änderungen aus der Neufassung der bis 31.3.1999 steuerbaren Tatbestände im § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b, § 1 Abs. 1 Nr. 3 und § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStG betrifft die **Neuregelung** vor allem folgende fünf Bereiche: 5

- Ergänzung der Definition von Teilleistungen in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG durch Einfügung des Begriffs der wirtschaftlichen Teilbarkeit der Leistung;
- die Regelung der Steuerentstehung in den Fällen des § 14c Abs. 1 UStG durch einen neuen § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG. Die gesetzliche Bestimmung entspricht dem heutigen Regelungsgehalt in § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG;
- die Regelung der Entstehung der Steuer im Falle des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG durch einen neuen § 13 Abs. 1 Nr. 5 UStG. § 13 Abs. 1 Nr. 5 UStG 1980 ist regelungsgleich mit der heutigen Bestimmung im § 13 Abs. 1 Nr. 5 UStG;
- Einfügung eines neuen § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 4 und 5 UStG, wodurch die sog. Mindestistbesteuerung eingeführt worden ist. Unter Hinweis auf Bestimmungen der 6. EG-Richtlinie (Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie) sah sich der Gesetzgeber zur Aufnahme der Anzahlungbesteuerung verpflichtet. Zur Vermeidung eines unangemessenen technischen Aufwandes des Unternehmers sollte die Besteuerung für noch nicht ausgeführte Leistungen bereits im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung dann nicht gelten, wenn die Zahlung weniger als 10000 DM betrug.[3] Im Laufe der Beratungen zum Umsatzsteuergesetz 1980 wurde im § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 5 UStG den Worten „vereinnahmte Entgelte" das Wort „jeweils" angefügt, um klarzustellen, daß sich der Betrag von 10000 DM auf jeden einzelnen Zahlungsvorgang beziehen sollte.[4]

Bemerkenswert bei der Einführung der Mindestistbesteuerung war vor allem, daß die 10000 DM-Grenze als Vereinfachungsmaßnahme unter ausdrücklichem Hinweis auf die Sonderregelung in § 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie gestützt worden ist.[5] **15 Jahre später** hat sich die Bundesregierung wohl eines besseren belehren lassen und in ihrem **Gesetzentwurf zum Mißbrauchsbe-** 6

1 ABl. EG Nr. L 145/1977, 1 ff.

2 Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze v. 26.11.1979, BGBl. I 1979, 1953 = BStBl. I 1979, 654 (664 f.).

3 Begr. zu § 13 Abs. 1 Nr. 1 RegE UStG v. 15.3.1978, BR-Drucks. 145/78 = BT-Drucks. 8/1779; schriftlicher Bericht des FinAussch. des Deutschen Bundestages v. 8.5.1979 zu dem von der Bundesregierung eingebrachten Entwurf eines UStG, Bericht der Abgeordneten *Kühbacher/zu Bentrup*, BT-Drucks. 8/2827, Allgemeines II.5.

4 Schriftlicher Bericht des FinAussch. v. 8.5.1979, BT-Drucks. 8/2827, Einzelbegründung zu § 13 UStG.

5 Begr. zu § 13 Abs. 1 Nr. 1 RegE UStG v. 15.3.1978, BR-Drucks. 145/78 = BT-Drucks. 8/1779.

kämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (StMBG)[1] darauf hingewiesen, daß die bisherige Regelung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 5 UStG deswegen gestrichen werden müsse, weil sie – diesmal unter Hinweis auf Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie – **nicht EG-konform** sei. Der zutreffende Hinweis auf die mangelnde EG-Konformität mit Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie ist vom Gesetzgeber offenbar reichlich spät bemerkt worden.[2] Jedenfalls führte dieser Hinweis und die Anmerkung, die Streichung von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 5 UStG beseitige insbesondere im Bereich der Versorgungswirtschaft[3] auftretende ungerechtfertigte Vorteile, da die Abschlagszahlung für Wasser, Elektrizität, Gas und Fernwärme die Umsatzsteuer mit einschließen, die Steuer jedoch wegen der geltenden Bagatellregelungen erst am Ende des Ablesezeitraums an das Finanzamt entrichtet worden seien, zu einer Streichung des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 5 UStG durch das StMBG v. 21.12.1993 mit Wirkung zum 1.1.1994.[4] Mit Wirkung v. 1.1.1994 werden damit Entgeltvereinnahmungen ausnahmslos bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums besteuert, wenn die Abschlagzahlung oder die sonstige Entgeltsvereinnahmung im Voranmeldungszeitraum vor Ausführung der (Teil-)Leistung erfolgen. Insgesamt führt die Neuerung in der heutigen gültigen Fassung des § 13 UStG zu einer wesentlichen und erheblichen Vereinfachung.[5] Schließlich wurde durch das StMBG § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c UStG redaktionell dahingehend geändert, daß an die Stelle des Begriffes der „Einzelbesteuerung" der Begriff der „Beförderungseinzelbesteuerung" in Abgleich zu der in § 16 Abs. 5 UStG gewählten Begriffsterminologie verwendet worden ist.

7 Durch das **Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz**[6] ist mit **Wirkung ab 1.1.1993** § 13 Abs. 1 UStG durch die Nummern 6 bis 8 zur Erfassung des neu eingeführten innergemeinschaftlichen Erwerbs ergänzt.

8 Durch **Art. 7 Nr. 9** Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002[7] ist § 13 UStG den Neuregelungen zur Erfassung der vormaligen Eigenverbrauchstatbestände in § 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG angepaßt worden.

---

1 Begr. zu Art. 15 Nr. 13 RegE Gesetz zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz – StMBG) v. 3.9.1993, BR-Drucks. 612/93, 89.

2 So auch *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 34.

3 Begr. zu Art. 15 Nr. 13 RegE Gesetz zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz – StMBG) v. 3.9.1993, BR-Drucks. 612/93, 89.

4 Gesetz zur Bekämpfung des Mißbrauchs und zur Bereinigung des Steuerrechts (Mißbrauchs- und Steuerbereinigungsgesetz – StMBG) v. 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310 = BStBl. I 1994, 50.

5 Ebenso *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 34; aA *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 60 – unter Hinweis auf den technischen Aufwand.

6 Gesetz zur Anpassung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Rechtsvorschriften an den EG-Binnenmarkt (Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz) v. 25.8.1992, BGBl. I 1992, 1548 = BStBl. I 1992, 552.

7 BGBl. I 1999, 402 = BStBl. I 1999, 304.

Im Rahmen der redaktionellen Anpassung ist zum einen der Satz 2 in § 13 Nr. 1 Buchst. b UStG ersatzlos gestrichen worden. In § 13 Abs. 2 Nr. 1 UStG sind entsprechend der neuen Gesetzesnumerierung die Nummern 2 und 3 des § 1 Abs. 1 UStG ebenfalls ersatzlos gestrichen worden.

Die Neufassung des § 13 Nr. 2 UStG ist durch die **neue Terminologie** des Gesetzes, wonach der Eigenverbrauch nunmehr als Umsatz bezeichnet wird, der einer Lieferung bzw. sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt wird, notwendig geworden.

Anläßlich der Umdeutung der Richtlinie 2000/65/EG vom 17.10.2000[1] durch Art. 18 StÄndG 2001[2] ist § 13 UStG mit Wirkung zum 1.1.2002 entzerrt[3] worden. 9

Der bisherige Absatz 2 – Regelung zur Steuerschuldnerschaft – findet sich nunmehr ohne inhaltliche Änderungen in einem neuen § 13a UStG. Die Verweisung für die Einfuhrumsatzsteuer auf § 21 Abs. 2 UStG befindet sich nunmehr folgerichtig statt in § 13 Abs. 3 UStG in § 13 Abs. 2 UStG. Die Entzerrung folgt der Struktur der 6. EG-Richtlinie, die in Art. 10 der 6. EG-Richtlinie den Steuertatbestand und Steueranspruch regelt, in Art. 21 der 6. EG-Richtlinie Aussagen über den Steuerschuldner trifft.

In Umsetzung der EU-rechtlichen Vorgaben der sog. E-commerce-Richtlinie vom 7.5.2002[4] hat der deutsche Gesetzgeber durch Art. 6 und 7 Steuervergünstigungsabbaugesetz (StVergAbG)[5] mit **Wirkung zum 1.7.2003** neben einer neuen Ortsbestimmung vor allem für E-commerce-Umsätze (§ 3a Abs. 4 Nr. 14, § 3a Abs. 3a UStG) insbesondere das sog. **Einortprinzip** in § 18 Abs. 4 Buchst. c UStG eingeführt. 10

Danach hat ein im Drittland ansässiger Unternehmer, der ausschließlich steuerpflichtige E-commerce-Umsätze in der EU an **Nichtunternehmer** mit Wohnsitz innerhalb der EU ausführt, ein Wahlrecht, in welchem EU-Mitgliedsland er sich für seine sämtlichen innerhalb der EU ausgeführten E-commerce-Umsätze registrieren lassen will. In diesem Land seiner Wahl hat er dann auf elektronischem Wege eine Steuererklärung abzugeben.

Nach § 16 Abs. 1 Buchst. a UStG ist der Besteuerungszeitraum für diese Umsätze das Kalendervierteljahr.

---

1 RL 2000/65/EG v. 17.10.2000 – Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners, ABl. EG Nr. L 269/2000, 44; hierzu *Vellen*, Richtlinie zur Bestimmung des Mehrwertsteuerschuldners, UR 2001, 49.

2 Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften – Steueränderungsgesetz 2001 v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3794.

3 RegE StÄndG 2001, BT-Drucks. 14/6877, Begr. Zu Art. 14, Zu Nr. 3 und 4.

4 RL 2002/38/EWG – E-commerce-Richtlinie v. 7.5.2002, ABl. EG Nr. L 128/2002, 41; vgl. hierzu ausführlich *Vellen*, Neue Rechtsakte zur Umsatzbesteuerung des Elektronischen Geschäftsverkehrs, UR 2003, 53.

5 Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG) v. 11.5.2003, BGBl. I 2003, 660 (663).

Durch Art. 6 Nr. 2 StVergAbG ist § 3 Abs. 1 UStG dahin ergänzt worden, daß die Steuer für diese nach § 18 Abs. 4 Buchst. c UStG erklärten Umsätze mit Ablauf des Kalendervierteljahres (§ 16 Abs. 1 Buchst. a UStG) entsteht, in dem die E-commerce-Leistungen ausgeführt worden sind.

11 Durch das **Steueränderungsgesetz 2003**[1] (Art. 5 Nr. 4 Buchst. a, Nr. 6, Nr. 8 Buchst. a, Nr. 10 Buchst. a, Nr. 11 Buchst. b, Nr. 12 Buchst. c, Nr. 19 Buchst. a Doppelbuchst. bb, Nr. 24, Nr. 27 Buchst. b Doppelbuchst. cc und Buchst. c, Nr. 35 StÄndG 2003) hat der Gesetzgeber mit Wirkung zum 1.1.2004 (Art. 15 Abs. 4 StÄndG 2003) das sog. **Umsatzsteuerlager** eingeführt.

Die Neuregelungen zum sog. Umsatzsteuerlager gehen zurück auf Art. 16 Abs. 1 Teil D Buchst. b iVm. Abs. 1 Teil B Buchst. c der 6. EG-Richtlinie[2], der die Möglichkeit der Einrichtung eines sog. Umsatzsteuerlagers zur **Gleichbehandlung** bestimmter Gemeinschaftswaren mit Drittlandswaren in Zollagern vorsieht.

12 Durch eine **neue Befreiungsvorschrift** in § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 1 UStG wird steuerfrei gestellt:

- die Lieferung der in der Anlage 1 UStG bezeichneten Gegenstände an einen Unternehmer für sein Unternehmen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Zusammenhang mit der Lieferung *in ein* Umsatzsteuerlager eingelagert wird;
- die Lieferung der in der Anlage 1 UStG bezeichneten Gegenstände an einen Unternehmer für sein Unternehmen, die sich *in einem* Umsatzsteuerlager befinden;
- die Lieferung der in der Anlage 1 UStG bezeichneten Gegenstände an einen Unternehmer für sein Unternehmen, wenn der Gegenstand der Lieferung vom liefernden Unternehmer oder seinem Abnehmer von einem in ein anderes Umsatzsteuerlager befördert oder versendet wird.

13 § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG ordnet an, daß erst mit der **Auslagerung** des betroffenen Gegenstandes aus einem Umsatzsteuerlager die Steuerbefreiung entfällt. Die Auslagerung stellt einen tatsächlichen Vorgang der endgültigen Herausnahme eines Gegenstandes aus einem Umsatzsteuerlager dar.[3] Auslagerung kann auch die nicht begünstigte Verwendung oder Aufbereitung eines Gegenstandes sein, wie zB die Lieferung an einen Nichtunternehmer oder die Entnahme für nichtunternehmerische Zwecke. Der Vorgang der Auslagerung setzt keine Leistung zwischen zwei Leistungspartnern voraus.

13.1 Wird der Gegenstand ausgelagert, so wird die Steuerbefreiung für die **der Auslagerung vorangegangene** Lieferung (oder den der Auslagerung vorangegangenen innergemeinschaftlichen Erwerb oder die der Auslagerung vorangegangene Einfuhr) steuerpflichtig gestellt werden. Die hiermit **nachträglich begründete Steuerpflicht** trifft den Auslagerer.

---

1 Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) v. 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2645 (2654).

2 EG-Richtlinie 95/7/EWG v. 10.4.1995, ABl. EG Nr. L 102/1995, 18.

3 RegE StÄndG 2003, BT-Drucks. 15/1562 – Zu Art. 4 Nr. 2, Zu Nummer 4 Buchst. a.

Durch Art. 5 Nr. 12 Buchst. c StÄndG 2003 wird § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG dahin ergänzt, daß der **Auslagerer** zum **Steuerschuldner** für die infolge der Auslagerung steuerpflichtige Leistung wird. Art. 5 Nr. 11 Buchst. b StÄndG 2003 ergänzt § 13 Abs. 1 UStG um eine neue Nummer 9, die anordnet, daß die Steuerschuld im Falle der Auslagerung mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entsteht, in dem der Gegenstand aus dem Umsatzsteuerlager ausgelagert wird. 13.2

Ebenfalls durch das Steueränderungsgesetz 2003 (Art. 5 Nr. 11 Buchst. a StÄndG 2003) ist § 13 Abs. 1 Nr. 3 und 4 UStG mit Wirkung zum 1.1.2004 (Art. 25 Abs. 4 StÄndG 2003) geändert worden. Die Änderung stellt zum einen eine Folgeänderung der völligen **Neukonzeption der Rechnungslegungsvorschriften** in §§ 14 bis 14c UStG durch Art. 5 Nr. 15–18 StÄndG 2003 dar. Der bisherige § 14 Abs. 2 UStG ist inhaltsgleich in einen neuen § 14c Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG, der bisherige § 14 Abs. 3 UStG inhaltsgleich in einen neuen § 14c Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG aufgenommen worden. Aus diesem Grunde mußten die Zitate in § 13 Abs. 1 Nr. 3 und 4 UStG angepaßt werden. Zum anderen bestimmt der letzte Halbsatz des § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG nunmehr, daß die Steuer in den Fällen des § 14c Abs. 1 UStG spätestens im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung entsteht. 13.3

II. Verhältnis zum EU-Recht

Der Regelungsinhalt von § 13 Abs. 1 UStG stützte sich in der seit 1967 gültigen Fassung zunächst auf Art. 5 Abs. 5 und Art. 6 Abs. 4 der **2. EG-Richtlinie**.[1] Danach wurde der **Steuertatbestand zu dem Zeitpunkt verwirklicht**, zu dem die **Lieferung oder die Dienstleistung erbracht** war. Bei Lieferungen, bei denen vor der Ausführung der Lieferung Anzahlungen erfolgten, konnten die Mitgliedstaaten jedoch vorsehen, daß der Steuertatbestand schon zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung oder aber spätestens zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung und zwar in Höhe des in Rechnung gestellten oder vereinnahmten Betrages verwirklicht war. Gleiches galt für Dienstleistungen von unbestimmter Dauer oder solchen Dienstleistungen, die einen bestimmten Zeitraum überschritten oder zu Anzahlungen Anlaß gaben. Art. 14 der 2. EG-Richtlinie stellte es den Mitgliedstaaten weiterhin frei, auf Kleinunternehmer, bei denen die Anwendung der normalen Mehrwertsteuerregelung auf Schwierigkeiten stoßen würde, Sonderregelungen zur Anwendung zu bringen, die den nationalen Erfordernissen und Möglichkeiten am besten entsprachen. 14

Diese Regelungen sind im wesentlichen durch die **6. EG-Richtlinie**[2] übernommen worden. **Art. 10 Abs. 2 und Abs. 3** der 6. EG-Richtlinie regeln für den Steuertatbestand und den Steueranspruch, daß diese zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Lieferung des Gegenstandes oder die Dienstleistung bewirkt wird 15

1 2. EG-Richtlinie v. 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems (67/228/EWG), ABl. EG 1967, 1303.

2 6. EG-Richtlinie idF der Richtlinie 2002/38/EG – E-commerce-Richtlinie v. 7.5.2002, ABl. EG Nr. L 128/2002, 41.

bzw. die Einfuhr des Gegenstandes erfolgt. Werden Anzahlungen geleistet, bevor die Lieferung von Gegenständen oder die Dienstleistung bewirkt wird, führen diese im **Unterschied zur 2. EG-Richtlinie** nunmehr aber durch Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie stets zu einer Ist-Versteuerung. Der Steueranspruch entsteht zum Zeitpunkt der Vereinnahmung entsprechend dem vereinnahmten Betrag. Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie gestattet den Mitgliedstaaten Abweichungen von diesen Bestimmungen, sofern der Steueranspruch für bestimmte Umsätze oder für Gruppen von Steuerpflichtigen betroffen ist. Als Entstehungszeitpunkt kann spätestens der Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung oder des an deren Stelle tretenden Dokumentes bestimmt werden. Möglich ist aber auch, den Entstehungszeitpunkt spätestens an die Vereinnahmung des Preises oder im Falle der Nichtausstellung oder verspäteten Ausstellung der Rechnung oder des an deren Stelle tretenden Dokumentes an eine bestimmte Frist nach dem Zeitpunkt des Eintretens des Steuertatbestandes zu knüpfen.

16 Art. 10 Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie bestimmt, daß der Steuertatbestand und der Steueranspruch im Falle einer **Einfuhr** grundsätzlich zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Einfuhr des Gegenstandes erfolgt. Der Steueranspruch im aktiven Veredelungsverkehr kann nach Auffassung des EuGH[1] frühestens zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Gegenstände nicht mehr der in Art. 16 Abs. 1 Teil A der 6. EG-Richtlinie vorgesehenen Regelungen unterliegen und zur Überführung in den freien Verkehr angemeldet werden.

17 Art. 10 Abs. 2 und 3 der 6. EG-Richtlinie wird **vervollständigt durch Art. 28d der 6. EG-Richtlinie**, der die Entstehung des Steuertatbestandes und des Steueranspruchs für den **innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen** regelt. Danach tritt der Steuertatbestand (Art. 28d Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie) zu dem Zeitpunkt ein, zu dem der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen bewirkt wird. Er gilt als zu dem Zeitpunkt bewirkt, zu dem die Lieferung ähnlicher Gegenstände im Inland als bewirkt gilt. Der Steueranspruch entsteht am 15. Tag des Monats, der auf den Monat folgt, in dem der Steuertatbestand eingetreten ist (Art. 28d Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie), abweichend davon bei vorher erteilter Rechnung oder eines vergleichbaren Dokumentes bei Ausstellung dieser Rechnung oder dieses Dokumentes.

18 Auffallend an der Regelung in Art. 10 Abs. 2 und 3 der 6. EG-Richtlinie sowie Art. 28d Abs. 2 und 3 der 6. EG-Richtlinie im Verhältnis zu § 13 UStG ist, daß die **6. EG-Richtlinie** sehr sorgfältig zwischen der Entstehung des Steuertatbestandes und des Steueranspruches einerseits und den für die Erklärungspflichten für die entstandenen Steueransprüche maßgebenden Voranmeldungszeiträumen andererseits **unterscheidet**. So bestimmt Art. 22 Abs. 4 der 6. EG-Richtlinie, daß der Steuerpflichtige innerhalb eines Zeitraums, der von den einzelnen Mitgliedstaaten festzulegen ist, eine Steuererklärung abzugeben hat, daß die Steuerer-

1 EuGH, Urt. v. 8.2.1996 – Rs. C-166/94 – Pezzullo Molini Pastifici, StRK 6. USt-RL Art. 10 R. 1 = UR 1996, 224.

klärung alle für die Festsetzung des geschuldeten Steuerbetrages und der vorzunehmenden Vorsteuerabzüge erforderlichen Angaben enthalten muß. Art. 22 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie stellt klar, daß der Steuerpflichtige bei der Abgabe der periodischen Steuererklärung den sich nach Vornahme des Vorsteuerabzugs ergebenden Mehrwertsteuerbetrag entrichten muß. § **13 Abs. 1 UStG vermischt** dagegen die Entstehung des Steueranspruchs mit dem Ablauf des Besteuerungs- bzw. Voranmeldungszeitraumes.[1]

Die in Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie **möglichen Abweichungen** zum Entstehungszeitpunkt des Steuertatbestandes und des Steueranspruchs nach dem Zeitpunkt der Leistungsbewirkung knüpfen nach dem Wortlaut der Vorschrift daran an, daß nur für **bestimmte Umsätze** oder für **Gruppen** von Steuerpflichtigen die Mitgliedstaaten zu Ausnahmeregelungen befugt sind. 19

Auf Vorlage der Commissione tributaria centrale, Italien hat der **EuGH** mit Urt. v. 26.10.1995[2] den **Begriff der bestimmten Umsätze** im Wege einer historischen Auslegung definiert. Er ist dabei zum Ergebnis gekommen, daß der Begriff der bestimmten Umsätze weit auszulegen sei und alle Dienstleistungen – in Abgrenzung zu Lieferungen – umfasse. Die Dienstleistungen stellten insgesamt eine homogene Untergruppe dar. Diese Auslegung ergebe sich zum einen daraus, daß der Ausdruck „bestimmte Umsätze" keine besondere Beschränkung beinhalte und zum anderen aus der Entstehungsgeschichte der Norm. Diese habe zunächst nur sehr eng die Ausnahme für Umsätze von Kleinunternehmern und für Umsätze an Endverbraucher bestimmen wollen, sei aber dann infolge der Beratungen auf die jetzt gültige Fassung erweitert worden. Hieraus folge ein erheblicher, den Mitgliedstaaten eingeräumter Spielraum bei der Ausfüllung der Voraussetzung „für bestimmte Umsätze".[3] 20

Die Richtigkeit der Auslegung durch den EuGH unterstellt, müssen dann auch Lieferungen insgesamt als eine homogene Untergruppe definiert werden und kann hierfür ein Mitgliedsland die in Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie zugelassenen Ausnahmen umsetzen.[4] Die Frage bleibt indes, wie die Summe aller Lieferungen eine von der Summe aller Dienstleistungen, also sonstigen Leistungen, abgrenzbare Gruppe von Umsätzen sein kann, wo doch Lieferung und sonstige Leistung bekanntlich allesamt Leistungen im Sinne der Umsatzsteuer darstellen.[5] 21

1 Ebenso *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 10.
2 EuGH, Urt. v. 26.10.1995 – Rs. C-144/94 – Sangiovanni, StRK 6. USt-RL Art. 10 R. 2 = UR 1996, 19 m. Anm. *Huschens.*
3 EuGH, Urt. v. 26.10.1995 – Rs. C-144/94 – Sangiovanni, StRK 6. USt-RL Art. 10 R. 2 = UR 1996, 19 – Rz. 14, 15 und 18; zu den ursprünglichen Motiven vgl. Vorschlag einer sechsten Richtlinie des Rates zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, ABl. EG Nr. C 80/1973; BR-Drucks. 493/73 – zum damaligen Art. 11 Abs. 2 Unterabs. 3.
4 In diesem Sinne auch *Huschens*, UR 1996, 21.
5 Vgl. hierzu *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 280 ff.

Richtigerweise hätte der EuGH die „bestimmten Umsätze" im Lichte der anderen Ausnahmemöglichkeit „Gruppen der Steuerpflichtigen" interpretieren müssen. Entscheidend hätten – wie bei der Gruppe von Steuerpflichtigen – bestimmte Qualifizierungsmerkmale sein müssen, die die Leistungen verschiedenster Art zu einer bestimmten Gruppe hätte formen können. Allein die Beschreibung als sonstige Leistung oder Lieferung reicht mE nicht aus.

22 **Jedenfalls** führt die vom EuGH vorgenommene Auslegung zu dem unbestreitbaren Ergebnis, daß die in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b iVm. § 20 UStG vorgesehenen **Möglichkeiten einer Istbesteuerung richtlinienkonform** sind. Insbesondere der durch Art. 20 Nr. 17 JStG 1996 v. 11.10.1995[1] geänderte § 20 Abs. 2 UStG ist damit als Minus zu den vom EuGH zugelassenen Möglichkeiten richtlinienkonform.

Zwar steht hier die Gruppe von Steuerpflichtigen zur Diskussion. Wenn aber schon alle Lieferungen oder alle sonstigen Leistungen den Zugang zur Ausnahmeregelung des Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie eröffnen, dann wohl erst recht die zwar große, aber dennoch bestimmbare Gruppe von Unternehmern, für die ein Finanzamt in den neuen Bundesländern zuständig ist.[2]

23 Durch das **Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002**[3] ist der **vormalige Eigenverbrauch** an die Bestimmungen von Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 Buchst. a und b der 6. EG-Richtlinie angepaßt worden. Konsequenterweise spricht das Umsatzsteuergesetz nunmehr – wie die 6. EG-Richtlinie auch – nicht mehr von Eigenverbrauch, sondern von Umsätzen, die einer Lieferung oder sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt sind.[4] In Umsetzung dieser neuen Terminologie hat § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG für sämtliche dieser fiktiven Leistungstatbestände gegen Entgelt auch den Leistungsausführungszeitpunkt als den für die Entstehung des Steueranspruchs maßgeblichen Zeitpunkt definiert. § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG entspricht damit den EG-rechtlichen Vorgaben aus Art. 10 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie auch für diese fiktiven Leistungen gegen Entgelt.

24 Aufgrund der E-commerce-Richtlinie vom 7.5.2002[5] ist durch Art. 26c der 6. EG-Richtlinie das sog. **Einortprinzip** EU-weit verankert worden. Der nicht in der EU ansässige Unternehmer, der innerhalb der EU an Nichtunternehmer E-commerce-Leistungen erbringt, hat ein **Wahlrecht**, in welchem Mitgliedsland der EU er sich für diese Umsätze registrieren lassen will. Er hat in dem EU-Land seiner Registrierungswahl auf elektronischem Wege eine Mehrwertsteuererklärung abzugeben und zwar für jedes Kalendervierteljahr.

---

1 BGBl. I 1995, 1250 (1398) = BStBl. I 1995, 438 (586).
2 Zustimmend *Huschens*, UR 1996, 21.
3 BGBl. I 1999, 402 = BStBl. I 1999, 304.
4 Zur unnötigen Aufgabe des Begriffs Eigenverbrauch s. *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 1113.
5 RL 2002/38/EWG – E-commerce-Richtlinie v. 7.5.2002, ABl. EG Nr. L 128/2002, 41; vgl. hierzu ausführlich *Vellen*, Neue Rechtsakte zur Umsatzbesteuerung des Elektronischen Geschäftsverkehrs, UR 2003, 53.

Im Unterschied zu dem durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz eingefügten neuen § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d UStG regelt die Neuregelung in Art. 26c der 6. EG-Richtlinie den Steuerentstehungszeitpunkt **nicht spezialrechtlich.** Statt dessen findet sich in Art. 26c Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie nur der allgemeine Hinweis, daß:

„In der Steuererklärung anzugeben sind die Identifizierungsnummer und in Bezug auf jeden Verbrauchsmitgliedstaat, in dem die Steuer zu entrichten ist, der Gesamtwert – ohne Umsatzsteuer – der elektronischen Dienstleistungen für den Erklärungszeitraum ..."

Der Richtliniengeber stellt damit erkennbar auf die allgemeinen in Art. 10 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie aufgestellten Grundsätze ab, wonach der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt eintreten, zu dem die Dienstleistung bewirkt wird.

Die Neuregelung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d UStG ist damit insoweit richtlinienkonform, da ebenfalls für die E-commerce-Umsätze in den Fällen des § 18 Abs. 4c UStG die Steuer mit Ablauf des Besteuerungszeitraums entsteht, in dem die Leistung ausgeführt worden ist. 25

Zu Recht hat § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d UStG idF des Steuervergünstigungsabbaugesetzes auf die Erfassung der Istbesteuerung auf Anzahlungen verzichtet. Ungeachtet der Frage, ob es solche Fälle überhaupt im reinen Privatkundenverkehr geben kann, verlangt der Grundsatz der **Praktikabilität** und **Überprüfbarkeit** ein Erfassen nur solcher Umsätze in der nach § 18 Abs. 4c UStG abzugebenden Erklärung, die ausgeführt worden sind. Im Übrigen entspricht dies auch dem erkennbaren Willen des EU-Richtliniengebers, der in Art. 26c Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie auf den Gesamtwert der elektronischen Dienstleistungen für den Erklärungszeitraum abstellt, also die ausgeführte E-commerce-Leistung voraussetzt.

Die (erneute) Änderung des Art. 28c Teil E Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie durch die sog. 2. Vereinfachungsrichtlinie 1995[1] führte zur Neufassung von Art. 16 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie. Insbesondere die erweiterte Fassung in Art. 16 Abs. 1 Teil B Buchst. e der 6. EG-Richtlinie führte dazu, daß die Mitgliedstaaten optional eine **Steuerlagerregelung** einführen konnten. Danach können Umsätze – also Lieferungen und bestimmte Dienstleistungen – in ein solches Lager und innerhalb eines solchen Lagers steuerfrei gestellt werden. Betroffen sind Gegenstände, die im Anhang J der 6. EG-Richtlinie bezeichnet sind, wobei durch eine Protokollerklärung zur 2. Vereinfachungsrichtlinie[2] klargestellt wurde, daß die Mitgliedstaaten auch weitere als die im Anhang J der 6. EG-Richtlinie aufgelisteten Gegenstände für die Steuerlagerregelung vorsehen können. Ebenfalls nur 26

1 Richtlinie 95/7/EG des Rates v. 10.4.1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer – Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung, ABl. EG Nr. L 102/1995, 18; vgl. hierzu *Huschens,* EG-Richtlinie zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer, UR 1995, 241 (245, 251).

2 Abgedruckt bei *Langer* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Art. 16 6. EG-RL.

durch eine Protokollerklärung zur sog. 2. Vereinfachungsrichtlinie[1] wurde klargestellt, daß die Vereinfachung im Zusammenhang mit der Steuerlagerregelung nicht auf die Behandlung innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte angewandt werden könne. Der entscheidende, allerdings aus dem Richtlinientext nicht ableitbare Unterschied soll in der Warenbewegung bei **Reihengeschäften** liegen. Die Steuerlagerregelung soll dagegen nur bei nicht tatsächlicher körperlicher Bewegung der Ware greifen.

27 Bisher sah der Gesetzgeber in Deutschland keinerlei Notwendigkeit zur Umsetzung dieser sich aus Art. 16 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie ergebenden **optionalen Möglichkeit, ein solches Umsatzsteuerlager auch im Inland einzurichten.** Wie der Regierungsentwurf[2] zum Steueränderungsgesetz 2003 jedoch ausführt, soll sich in letzter Zeit herausgestellt haben, daß die Abwicklung von Umsätzen, bei denen die Ware nicht bewegt wird, bei bestimmten Fallkonstellationen in der Praxis zu erheblichen Schwierigkeiten führe. Das Gesetz setzt die unter Beteiligung von Unternehmensverbänden erarbeitete Regelung um, nach der Umsätze im Zusammenhang mit Gegenständen, die in ein Umsatzsteuerlager eingelagert werden bzw. die sich in einem Zolllager befinden, zunächst **steuerfrei** gestellt werden.[3]

Durch das Steueränderungsgesetz 2003[4] (Art. 5 Nr. 4 Buchst. a, Nr. 6, Nr. 8 Buchst. a, Nr. 10 Buchst. a, Nr. 11 Buchst. b, Nr. 12 Buchst. c, Nr. 19 Buchst. a Doppelbuchst. bb, Nr. 24, Nr. 27 Buchst. b Doppelbuchst. cc und Buchst. c, Nr. 35 StÄndG 2003) hat der Gesetzgeber mit Wirkung zum 1.1.2004 (Art. 15 Abs. 4 StÄndG 2003) das sog. **Umsatzsteuerlager** eingeführt.

28 Danach sind die Lieferungen (und damit unmittelbar zusammenhängende sonstige Leistungen) in ein Steuerlager und die Lieferungen innerhalb eines Lagers steuerfrei (§ 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 1 und Buchst. b UStG). Die **Ausweitung der die Vereinfachung auslösenden Gegenstände** in der neuen Anlage 1 UStG im Unterschied zu Anhang J der 6. EG-Richtlinie rechtfertigt sich aus der zuvor beschriebenen Protokollerklärung zu Art. 16 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie in der Fassung der 2. Vereinfachungsrichtlinie.

Wie von Art. 16 Abs. 1 Unterabs. 1 der 6. EG-Richtlinie gefordert, bestimmt § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG, daß im Falle der Auslagerung die **Umsatzsteuerpflicht** eingreift. Steuerpflichtig ist der der Auslagerung vorangegangene Umsatz. Der Einleitungssatz in Art. 16 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie bestimmt, daß beim endgültigen Verlassen der Ware aus dem Umsatzsteuerlager die Steuerpflicht eingreift. § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG setzt diese Vorgabe um und bestimmt, daß im Falle der Auslagerung die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entsteht, in dem der Gegenstand aus dem Umsatzsteuerlager ausgelagert wird.

---

1 Abgedruckt bei *Langer* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Art. 16 6. EG-RL.
2 RegE StÄndG 2003, BT-Drucks. 15/1562 – Zu Art. 4 Nr. 1.
3 BMF, Schr. v. 9.4.2002 – IV D 1 - S 7130 - 12/02, nv.
4 Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) v. 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2645 (2654).

III. Regelungsinhalt

§ 13 Abs. 1 UStG regelt die Entstehung der „Steuer", genauer die Entstehung der Umsatzsteuerschuld. Die Regelung ergänzt insoweit § 38 AO[1], wonach Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis dann entstehen, wenn der Tatbestand erfüllt ist, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft. § 13 Abs. 1 UStG regelt nur den **Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuerschuld**. Ob der Umsatzsteueranspruch entsteht, richtet sich dagegen ausschließlich danach, ob die im § 1 Abs. 1, § 3 Abs. 1a und Abs. 9a UStG normierten Tatbestände erfüllt sind, also ein steuerbarer Umsatz vorliegt, dieser steuerbare Umsatz nicht steuerbefreit ist und auch nicht nachträglich in Wegfall gelangt. In den Sonderfällen des § 14 Abs. 2 und Abs. 3 UStG sowie des § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG entsteht die Steuerschuld nach den dort normierten Voraussetzungen. 29

Zwar ist der Tatbestand der Leistung in dem Augenblick verwirklicht, in dem ein Unternehmer eine Leistung gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens im Inland ausführt, die unentgeltliche Wertabgabe in dem Moment bewirkt, wo zB der Gegenstand für außerunternehmerische Zwecke dem Unternehmen im Inland entzogen wird. Gleichwohl entsteht nach der Systematik des Gesetzes die Umsatzsteuerschuld nicht bereits in dem Augenblick, in dem die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1, 4 oder 5 UStG erfüllt sind. Aus Vereinfachungsgründen bestimmt § 13 Abs. 1 UStG demgegenüber, daß die **Steuer grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums** iS des § 18 Abs. 1, 2 UStG – zusammengefaßt für alle der Umsatzsteuer unterliegenden Sachverhalte in diesem Zeitraum – **entsteht**. Ablauf des Voranmeldungszeitraums bedeutet dabei mit Ablauf des letzten Tages des jeweiligen Zeitraums, also entweder des Kalendermonats oder des Kalendervierteljahres.[2] Beträgt die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 512 €, kann das Finanzamt den Unternehmer von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen und Entrichtung der Vorauszahlungen befreien. In diesem Fall entsteht die Steuer erst mit Ablauf des letzten Tages des jeweiligen Kalenderjahres. 30

Dort, wo die **AO Rechtsfolgen an das Entstehen einer Steuer knüpft**, entsteht sowohl die Jahressteuer als auch die Steuer für den Voranmeldungszeitraum, sobald sie unter Beachtung der Steuerberechnungsregelung des § 16 Abs. 1 und Abs. 2 UStG berechenbar ist. Berechenbar ist sie nach Ablauf der durch § 13 Abs. 1 UStG festgelegten Entstehungszeitpunkte innerhalb des Besteuerungszeitraums, dh. am Ende des jeweiligen Voranmeldungszeitraums bzw. eines jeden Kalenderjahres.[3]

Abweichungen von dem zuvor beschriebenen Grundsatz, daß der Ablauf des Voranmeldungszeitraums der für die Entstehung der Steuerschuld maßgebende 31

1 Ebenso *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 2; undeutlich *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 3 – § 13 UStG gehört abgabenrechtlich zu den Regelungen in §§ 37 ff. AO.

2 BFH, Urt. v. 6.10.1977 – V R 50/74, BStBl. II 1978, 241 = StRK RAO § 116 R. 31.

3 BFH, Urt. v. 9.5.1996 – V R 62/94, BStBl. II 1996, 662 = StRK AO 1977 § 233a R. 10 = UR 1997, 70.

Zeitraum ist, sieht § 13 UStG für den Fall der Beförderungseinzelbesteuerung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c UStG, im Fall des § 14c Abs. 2 UStG gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG sowie für die Entstehung der Steuerschuld im Rahmen des innergemeinschaftlichen Erwerbs gem. § 13 Abs. 1 Nr. 6 bis 8 UStG vor. Im Fall der **Beförderungseinzelbesteuerung** entsteht der Steueranspruch in dem Zeitpunkt, in dem der Kraftomnibus in das Inland gelangt. Damit entsteht der Steueranspruch für jeden einzelnen Umsatz gesondert und zwar regelmäßig bei Grenzübertritt aus dem Drittlandsgebiet in das Inland. Wird **Umsatzsteuer in einer Rechnung oder sonstigen Urkunde gem. § 14c Abs. 2 UStG zu Unrecht ausgestellt**, entsteht die Umsatzsteuerschuld in jedem einzelnen Fall bereits im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung. Im Bereich des **innergemeinschaftlichen Erwerbes** entsteht die Umsatzsteuerschuld beim Erwerb neuer Fahrzeuge gem. § 1b UStG am Tage des Erwerbs, in den übrigen Fällen mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Kalendermonats. Greift die Gutglaubensregelung des § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG, so entsteht die Steuerschuld in dem Zeitpunkt, in dem die Lieferung ausgeführt wird.

Trotz dieser vom Grundsatz abweichenden Regelung für diese Spezialtatbestände bleibt es weitgehend hinsichtlich der **Erklärungspflicht** für die entstandenen Steueransprüche bei der Voranmeldung erst bis zum 10. Tage nach Ablauf des gem. § 18 Abs. 1, 2 UStG maßgeblichen Voranmeldungszeitraums (vgl. auch § 18 Abs. 4 Buchst. a und b UStG). Lediglich für die Fahrzeugeinzelbesteuerung regelt § 18 Abs. 5 Buchst. a UStG abweichend von den sonstigen Grundsätzen zu der Erklärungspflicht gem. § 18 Abs. 1 bis 4 UStG die Erklärungspflicht bis zum 10. Tage nach Entstehung der Steuer. Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 7 UStG am Tage des Erwerbs. Auch für die Beförderungseinzelbesteuerung gem. § 18 Abs. 5 UStG iVm. § 16 Abs. 5 UStG ist nicht der Voranmeldungszeitraum entscheidend. Vielmehr wird die Steuer durch die Zolldienststelle für jede einzelne Fahrt bei Grenzübertritt festgesetzt.

32 Für den Grundtatbestand der Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, also der Leistung gegen Entgelt, ist im Bereich des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b UStG zwischen der zeitlichen Entstehung des Umsatzsteueranspruches **nach vereinbarten Entgelten (sog. Sollbesteuerung)** und **nach vereinnahmten Entgelten (sog. Istbesteuerung)** zu unterscheiden. Seit 1967 stellt die Sollbesteuerung den Grundfall dar. Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG in diesen Fällen grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Die in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG geregelte Istbesteuerung[1] ist nur im Rahmen der ansonsten geltenden Sollbesteuerung von Bedeutung. Ohne Ausnahme entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG die Steuer insoweit bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Vereinnahmung, wenn die Gegenleistung ganz

1 Wegen Aufgabe der 10000 DM-Grenze durch das StMBG (v. 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310 = BStBl. I 1994, 50) mit Wirkung zum 1.1.1994 kann nicht mehr von der **Mindest**-Istbesteuerung gesprochen werden – vgl. *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 153 Rz. 1; aA *Reiß in* Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 3, 33 ff.; *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 2, 59 ff.; *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 45 ff.

oder zum Teil vereinnahmt wird, bevor die Leistung oder die Teilleistung ausgeführt worden ist. Nur unter den Voraussetzungen des § 20 UStG kann die Steuer nach vereinnahmten Entgelten berechnet werden. Sie entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. Unabhängig vom Zeitpunkt der Ausführung der Leistung knüpft § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG allein an die ganze oder teilweise Vereinnahmung der Gegenleistung an. Voraussetzung hierfür ist allerdings eine durch das Finanzamt auf Antrag gestattete Istbesteuerung unter den Bedingungen des § 20 UStG.

33 Soweit die **Steuer außerhalb des Regelungsbereichs einer Leistung gegen Entgelt iS des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG entsteht**, spielt der Unterschied zwischen der Soll- und Istbesteuerung für den Zeitpunkt der Steuerentstehung gem. § 13 UStG keine Rolle. Dies gilt vor allem auch für die Umsätze, die gem. § 3 Abs. 1b UStG bzw. § 3 Abs. 9a UStG einer Leistung gegen Entgelt gleichgestellt sind. Hierzu gehören die vormaligen Entnahme- und Leistungseigenverbrauchstatbestände ebenso, wie die unentgeltlichen Wertabgaben an das Personal für den privaten Bedarf und die sonstigen – unternehmerisch veranlaßten – unentgeltlichen Gegenstandszuwendungen. Die Steuer entsteht auch in diesen Fällen unabhängig von der ansonsten zur Anwendung kommenden Soll- oder Istbesteuerung für die übrigen Umsätze im Leistungsaustausch stets mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG).

33.1 Auch im Falle der **Auslagerung** eines Gegenstandes aus einem Umsatzsteuerlager bestimmt § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG den **Entstehungszeitpunkt unabhängig** von der der Steuerpflicht zugrundliegenden ausgeführten Leistung. Jedenfalls solange der Auslagerer keine Leistung im Zusammenhang mit der Auslagerung ausführt, verbietet sich ein Anknüpfen an die der Auslagerung vorangegangenen Leistung. Erst mit dem **Realakt** der Auslagerung wird der Gegenstand aus dem Umsatzsteuerlager entfernt und begründet die Auslagerung die Umsatzsteuerpflicht beim Auslagerer. Soweit allerdings der Auslagerer im Zusammenhang mit einer Lieferung den Gegenstand auslagert, entsteht die Steuerschuld nicht mehr gem. § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG. Vielmehr entsteht die Steuerschuld in diesen Fällen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die steuerpflichtige Leistung ausgeführt worden ist.[1] Verantwortlich hierfür ist die Annahme, daß in diesem Falle die der Auslagerung vorangegangene Lieferung selbst zu der Auslagerung infolge Versendens oder Beförderns des Gegenstandes durch den Leistenden führt.[2]

---

1 RegE StÄndG 2003, BT-Drucks. 15/1562 – Zu Art. 4 Nr. 2, Zu Nummer 12 Buchst. c: „Ist der Auslagerer der leistende Unternehmer, ergibt sich dessen Steuerschuld bereits aus § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG"; ebenso BMF, Schr. v. 9.4.2002 – IV D 1 - S 7130 - 12/02, nv.

2 Anlage 2 zum BMF, Schr. v. 28.1.2004 – IV D 1 - S 7157 - 1/04, IV D 1 - S 7157a - 1/04, BStBl. I 2004, 242 = UR 2004, 153 – Beispiel 11.

34 Außerhalb der ansonsten geltenden **Systematik** bestimmt § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d UStG[1], daß für alle im Gemeinschaftsgebiet nach § 3a Abs. 3a UStG durch einen Drittlandsunternehmer an Nichtunternehmer in der EU ausgeführten elektronischen Dienstleistungen die Steuer mit Ablauf des Besteuerungszeitraums entsteht, in dem die Leistungen ausgeführt worden sind. Obwohl der Grundtatbestand der Steuerbarkeit, die Leistung gegen Entgelt, angesprochen wird, ist die Anwendung der Istbesteuerung kraft Gesetzes ausgeschlossen. Schon die Grundsätze der Praktikabilität, aber auch der Überprüfbarkeit (auch) solcher im EU-Ausland steuerpflichtig erbrachter elektronischer Dienstleistungen, gebieten es, die Entstehung der Steuer **ausschließlich** von der Leistungsausführung abhängig zu machen.

35 § 13 Abs. 2 UStG verweist für die Steuerschuldentstehung bei der Einfuhrumsatzsteuer auf § 21 Abs. 2 UStG. § 21 Abs. 2 UStG wiederum wendet die Vorschriften für Zölle sinngemäß an. Die **Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer** richtet sich damit grundsätzlich nach dem ab 1.1.1994 geltenden gemeinsamen Zollkodex der Europäischen Union und dem Zollverwaltungsgesetz. Die Verweisung in § 13 Abs. 2 UStG auf § 21 Abs. 2 UStG und weiter auf das Zollrecht gilt für die Entstehung der Steuerschuld. So wie die Zollschuld entsteht oder entstehen würde, entsteht auch der Anspruch auf die Einfuhrumsatzsteuer.

36–40 frei

IV. Systematische Einordnung

41 Wie *Reiß*[2] zutreffend feststellt, ist die **Terminologie des Umsatzsteuergesetzes** im Bereich der § 13 Abs. 1, § 16 Abs. 1 und § 18 Abs. 1 UStG beklagenswert. Während in § 13 Abs. 1 UStG mit dem Begriff der Steuer der einzelne aus der Verwirklichung des Steuertatbestandes sich ergebende Steueranspruch umschrieben wird, bezeichnet § 16 Abs. 1 UStG als „Steuer" die Summe der in einem Besteuerungszeitraum entstandenen Steueransprüche. § 18 Abs. 1 UStG schließlich bezeichnet mit dem Begriff der Steuer den für den jeweiligen Voranmeldungszeitraum sich ergebenden Saldo aus der Summe der einzelnen Steueransprüche abzgl. der jeweils abziehbaren Vorsteueransprüche. Dem Vorschlag von *Reiß*[3] kann nur zugestimmt werden, in Übereinstimmung mit Art. 10 Abs. 2 und 3 sowie Art. 28d Abs. 2 und 3 der 6. EG-Richtlinie im § 13 Abs. 1 UStG vom Steueranspruch, im § 16 Abs. 1 UStG von der Summe der Steueransprüche und im § 18 Abs. 1 UStG von der zu entrichtenden Steuerschuld zu sprechen.

42 Die durch § 13 Abs. 1 UStG geregelte Entstehung der Steuerschuld muß getrennt werden von der **Festsetzung** und der **Fälligkeit**. Der Steueranspruch entsteht mit Verwirklichung der jeweiligen Steuertatbestände kraft Gesetzes. Die Entstehung des Steueranspruches ist damit unabhängig von der Festsetzung, die nur insoweit steuerbegründende Wirkung entfaltet, als sie abweichend von dem gesetz-

1 Eingefügt durch Art. 6 Nr. 2 StVergAbG v. 18.5.2003, BGBl. I 2003, 660 (663).
2 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 8.
3 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 8.

lichen Tatbestand die Steuer festsetzt. Die Entstehung der Steuer ist Voraussetzung für die Festsetzung. Ohne Entstehung des Steueranspruches kann es keine rechtmäßige Steuerfestsetzung geben. Die Fälligkeit wiederum hängt ihrerseits von der Entstehung und der Festsetzung ab. Ohne daß der Steueranspruch entsteht und festgesetzt worden ist, kann der Steueranspruch keine Fälligkeit entfalten. Und schließlich ist Entstehung, Festsetzung und Fälligkeit wiederum Voraussetzung für die rechtmäßige Vollstreckung.[1]

Da somit die Entstehung des Steueranspruchs weder die Festsetzung voraussetzt noch durch sie beeinflußt wird, entsteht der Steueranspruch unabhängig davon, ob:

- der Unternehmer eine Voranmeldung oder Steuererklärung abgegeben,
- die Umsätze richtig und vollständig erklärt,
- seinem Leistungsempfänger entgegen der Verpflichtung im § 14 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 5 UStG keine Rechnung oder Gutschrift mit gesondertem Steuerausweis erteilt hat,
- entgegen § 14 Abs. 1a UStG der Unternehmer seine Steuernummer nicht in der Rechnung angegeben hat,
- der Unternehmer die Umsatzsteuer bei seiner Kalkulation berücksichtigt hat[2]
- oder seinen gesetzlichen Verpflichtungen bei **Ausübung des Wahlrechts** gem. § 18 Abs. 4c UStG nachkommt.

Wegen der Einzelheiten zur Festsetzung und Fälligkeit s. §§ 16 und 18 UStG.

43 Unabhängig von der Differenzierung in Soll- und Istbesteuerung für den Grundtatbestand der Steuerbarkeit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist letztendlich für den **materiellen Steueranspruch** stets Voraussetzung, daß sowohl die **Leistung ausgeführt** als auch das **Entgelt vereinnahmt** wird. Wird also das Entgelt im Rahmen der Sollbesteuerung wider Erwarten doch nicht gezahlt oder im Rahmen der Istbesteuerung die Leistung tatsächlich nicht ausgeführt, kann der Steueranspruch materiell keinen Bestand haben. Allerdings wird nicht rückwirkend die Entstehung der Steuerschuld korrigiert, sondern aus verfahrenstechnischen Gründen der Erleichterung die entsprechende Steuerfestsetzung erst im Besteuerungs-/Voranmeldungszeitraum gem. § 17 Abs. 1 und Abs. 2 UStG geändert, in dem feststeht, daß der Steuertatbestand nicht mehr erfüllt wird.

Wird im Rahmen der Sollbesteuerung das Entgelt nicht in Höhe der ursprünglichen Vereinbarung gezahlt, entsteht der Steueranspruch materiell letztendlich auch nur in Höhe der tatsächlichen Vereinnahmung. Auch insoweit führt das Weniger (oder Mehr) an Entgelt aber nicht zu einer Korrektur der ursprünglichen Steuerfestsetzung, sondern zu einer Berichtigung gem. § 17 Abs. 1 und Abs. 2 UStG und zwar in dem Besteuerungs-/Voranmeldungszeitraum, in dem fest-

1 *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 150 Rz. 15, 18, 19; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 13 – Fälligkeit nicht vor Entstehung und vor Bekanntgabe der Steuerfestsetzung.

2 BFH, Urt. v. 20.1.1997 – V R 28/95, BStBl. II 1997, 716 = StRK AO 1977 § 233a R. 16 = BB 1997, 2312 (2313).

steht, daß der Steuertatbestand nicht mehr in der ursprünglich angenommenen Höhe erfüllt wird.

44 § 13 Abs. 1 UStG füllt **§ 38 AO** nicht aus, sondern ergänzt ihn lediglich. § 13 UStG regelt gerade nicht entsprechend § 38 AO, daß der einzelne Steueranspruch mit Verwirklichung des gesetzlichen Steuertatbestandes entsteht. Gerade für den wichtigsten Bereich des Steuertatbestandes gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, der Leistung gegen Entgelt, setzt die vollständige Erfüllung des Tatbestandes sowohl die Ausführung der Leistung als auch das tatsächlich aufgewendete Entgelt für diese Leistung voraus. Unter Zugrundelegung der Regelung in § 38 AO könnte damit der Steueranspruch erst nach Ausführung der Leistung und der Er-

[Anschluß S. 23]

bringung des Entgeltes entstehen. § 13 Abs. 1 UStG regelt aber gerade für diese Fälle, daß der Steueranspruch entweder (Sollbesteuerung) mit Ausführung der Leistung oder (Istbesteuerung) mit Vereinnahmung des Entgeltes, sei es vor Ausführung der Leistung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG oder unter Zugrundelegung der Ausnahmeregelung des § 20 UStG gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG entsteht, zeitlich geknüpft an den Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums. Bedeutsam wird diese Vorverlagerung des Entstehens des Steueranspruchs durch § 13 Abs. 1 UStG gegenüber der Regelung des § 38 AO in den Fällen der **Besteuerung nach vereinbarten Entgelten bei Insolvenzeröffnung**. Die herrschende Meinung[1] sieht den Steueranspruch bereits als begründet iS des § 38 InsO (und damit als Insolvenzforderung) an, wenn die Leistung vor Insolvenzeröffnung ausgeführt worden ist und das Entstehen der Steuer gem. § 13 Abs. 1 UStG allein noch aus verfahrenstechnischen Gründen vom zeitlichen Ablauf abhängt[2]. Würde man dagegen für die Einordnung der Forderung als Insolvenzforderung nach § 38 InsO auf § 38 AO abstellen, würde der Steueranspruch erst mit Ausführung der Leistung und Aufwendung des Entgeltes entstehen. Allein die Leistung vor Insolvenzeröffnung wäre daher unbeachtlich[3].

45 § 16 Abs. 1 Satz 3 UStG bestimmt, daß bei der Berechnung der Steuer von der Summe der Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 5 UStG auszugehen ist, soweit für sie „die Steuer in dem Besteuerungszeitraum entstanden ist". § 13 UStG betrifft also nur die **in dem Besteuerungszeitraum entstandene Steuer**. Zutreffenderweise sieht die Rechtsprechung[4] die in dem jeweiligen Besteuerungs-/Voranmeldungszeitraum iS des § 13 UStG entstandenen Steueransprüche und die von ihnen abzusetzenden Vorsteuern als **unselbständige Besteuerungsgrundlagen** gem. § 157 Abs. 2 AO an. § 13 Abs. 1 UStG betrifft also nur die eine unselbständige Besteuerungsgrundlage, von der die Vorsteuerabzugsansprüche gem. § 16 Abs. 2 UStG als zweite unselbständige Besteuerungsgrundlage abzuziehen sind. Der daraus sich ergebende Saldo ist die für den Besteuerungszeitraum zu berechnende Steuer iS des § 18 Abs. 1 UStG. *Reiß*[5] vergleicht die Zusammenfassung der einzelnen Steueransprüche und ihrer Saldierung mit den Vorsteueransprüchen des betreffenden Besteuerungs-/Voranmeldungszeitraums mit der sich aus dem Kontokorrent gem. §§ 355 bis 357 HGB ergebenden Situation. Nur der sich für den betreffenden Zeitraum ergebende Saldo sei einer selbständigen

1 Vgl. *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, S. 175 ff.; BMF, Schr. v. 17.12.1998 – IV A 4 - S 0550 - 28/98, BStBl. I 1998, 1500 = StEK AO 1977 § 251 Nr. 10 – Tz. 4.2; *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 96 ff.; zu § 3 KO vgl. *Knobbe-Keuk*, BB 1977, 757; *Onusseit*, Umsatzsteuer im Konkurs, S. 90.

2 *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, S. 179, 180 mwN.; vgl. hierzu auch ausführlich *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 18 UStG Anm. 1195 ff.

3 Zur Begründetheit iS des § 38 InsO in den Fällen der Istbesteuerung bei Leistungsausführung vor Entgeltsentrichtung nach Insolvenzeröffnung und umgekehrt bei Entgeltsvereinbarung vor Leistungsausführung nach Insolvenzeröffnung differenzierend *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 72, 73; *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 99 ff., 102; undifferenziert *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 18 UStG Anm. 1195 ff.

4 BFH, Urt. v. 24.3.1983 – V R 8/81, BStBl. II 1983, 612 = StRK UStG 1967 § 16 R. 5; BFH v. 13.11.1986 – IV R 211/83, BStBl. II 1987, 374 = StRK EStG 1975 § 9b R. 2.

5 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 9.

Verfügung durch Abtretung, Aufrechnung usw. zugänglich, nicht dagegen die einzeln in die Saldierung kraft Gesetzes einbezogenen Ansprüche.

46 § 18 Abs. 4 UStG bezeichnet mit der zu entrichtenden Steuer den **Saldo aus der Summe der Steueransprüche und der abzusetzenden Vorsteuer**. Nur der Saldo stellt die gem. § 157 Abs. 1 AO festzusetzende Steuer dar, nur insoweit kann die Festsetzung mit Rechtsmitteln angefochten werden. Der Saldo kann positiv oder negativ sein, bei einem Vorsteuerüberhang ergibt sich eine negativ festzusetzende Steuerschuld[1]. Obwohl die Entstehung des Vorsteueranspruchs in § 13 Abs. 1 UStG nicht geregelt ist, wendet die herrschende Meinung[2] § 13 Abs. 1 UStG auch für die Entstehung des Vorsteueranspruchs analog an. Unabhängig davon, ob man § 13 Abs. 1 UStG analog anwenden will oder aber die Entstehung unmittelbar aus § 38 AO iVm. § 15 Abs. 1 UStG ableiten will[3], ist nach bislang ständiger Rechtprechung[4] der Vorsteuerabzugsanspruch erst mit Ablauf desjenigen Voranmeldungszeitraums entstanden, in dem die in § 15 Abs. 1 UStG normierten Tatbestandsvoraussetzungen vorliegen, also die Leistung bewirkt worden ist und eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis vorliegt. Der BFH hat diese Betrachtung unter Hinweis auf Art. 17 und 18 der 6. EG-Richtlinie in seinem Vorlagebeschluß an den EuGH vom 21.3.2001[5] in Zweifel gezogen. Zu Recht weist der BFH dabei auf die in der 6. EG-Richtlinie vorgenommene, im deutschen Umsatzsteuerrecht aber nicht nachvollzogene Unterscheidung zwischen dem Vorsteuerentstehungszeitpunkt und dem Vorsteuerausübungszeitpunkt hin. Wie der EuGH bereits mehrfach entschieden hat[6], entsteht der Vorsteueranspruch – endgültig – im Zeitpunkt des Leistungsbezuges (Art. 17 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie). Ausgeübt werden kann der Vorsteuerabzugsanspruch gem. Art. 18 Abs. 1 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie in dem Zeitpunkt, in dem der Unternehmer eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis be-

1 *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, S. 261 f. – Festsetzung eines Steuervergütungsanspruchs; BFH, Urt. v. 24.3.1983 – V R 8/81, BStBl. II 1983, 612 = StRK UStG 1967 § 16 R. 5; *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 18; *Weiß*, StKongRep. 1973, S. 253, 256 – entsprechende Anwendung der Vorschriften für Steuervergütungen.

2 *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 150 Rz. 15; *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 14; BFH, Urt. v. 25.11.1976 – V R 98/71, BStBl. II 1977, 448 = StRK UStG 1967 § 15 R. 12; BFH v. 15.9.1983 – V R 125/78, BStBl. II 1984, 71 = StRK UStG 1967 § 17 R. 4; BFH v. 24.2.1988 – X R 67/82, BStBl. II 1988, 622 = StRK UStG 1980 § 19 R. 2; BFH v. 24.9.1987 – V R 125/86, BStBl. II 1988, 694 = StRK UStG 1980 § 15 Abs. 1 R. 9.

3 In diesem Sinne *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 12.

4 BFH, Urt. v. 20.10.1994 – V R 84/92, BStBl. II 1995, 233 mwN. = StRK UStG 1980 § 15 Abs. 1 R. 69; BFH, Urt. v. 26.4.1979 – V R 46/72, BStBl. II 1979, 530 = StRK UStG 1967 § 15 R. 15; BFH, Urt. v. 16.4.1997 – XI R 63/93, BStBl. II 1997, 582 = StRK UStG 1980 § 15 Abs. 1 R. 94; BFH, Urt. v. 17.9.1981 – V R 76/75, BStBl. II 1982, 198 = StRK UStG 1967 § 15 R. 27 = UR 1982, 30 m. Anm. *Weiß*.

5 BFH, Beschl. v. 21.3.2002 – V R 33/01, UR 2002, 336.

6 EuGH, Urt. v. 15.1.1998 – Rs. C-37/95 – Ghent Coal Terminal NV, StRK 6. USt-RL Art. 17 R. 15; EuGH, Urt. v. 21.3.2000 – Rs. C-110/98 bis C-147/98 – Gabalfrisa SA, UR 2000, 208 = StRK 6. USt-RL Art. 17 R. 21; EuGH, Urt. v. 8.6.2000 – Rs. C-400/98 – Breitsohl, UR 2000, 329 = StRK 6. USt-RL Art. 4 R. 23.

sitzt. § 15 UStG setzt diese Unterscheidung zwischen Entstehung und Ausübung nicht um. Aus dem Sofortabzug der Vorsteuer einerseits, der Rechnung als Ausübungsvoraussetzung andererseits leitet der BFH zu Recht die Frage an den EuGH ab, ob die Rechnung als Ausübungsvoraussetzung Rückwirkung auf den Zeitpunkt der Entstehung entfalten darf oder muß. Sollte der EuGH die Rückwirkung bejahen, hätte dies unmittelbare Auswirkung vor allem auf den Zinsanspruch nach § 233a AO für einen aufgrund einer zunächst fehlerhaften, später aber korrigierten Rechnung/Gutschrift vorgenommenen Vorsteueranspruch[1]. Die Rechnung wäre keine materiell-rechtliche Anspruchs Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG mehr. Darüber hinaus müsste die Verwaltung den Vorsteueranspruch nicht erst ab Erhalt der Rechnung, sondern bereits – soweit eine Rechnung vorliegt – ab Leistungsbezug verzinsen[2].

Das Saldierungsgebot ergibt sich aus § 16 Abs. 2, § 18 Abs. 1 UStG[3].

Wie der Vorsteueranspruch selbst ist auch der **Vorsteuerberichtigungsanspruch** nach § 15a UStG unselbständige Besteuerungsgrundlage. Er entsteht grundsätzlich mit Ablauf des entsprechenden Voranmeldungszeitraums, in dem die Voraussetzungen für eine Berichtigung (§ 15a Abs. 1, 3 und 4 UStG) eingetreten sind. Soweit dagegen der Berichtigungsbetrag (Jahresberichtigungsbetrag) in den Fällen des § 15a Abs. 1 und 3 UStG den Betrag von 6000 € übersteigt, entsteht der Vorsteuerberichtigungsanspruch mit Ablauf des entsprechenden Kalenderjahres[4]. 47

Für den **Vorsteuerrückforderungsanspruch** gem. § 17 Abs. 1 und Abs. 2 UStG ergibt sich aus § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG lediglich die Pflicht zur Berichtigung für den Besteuerungszeitraum, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist bzw. in dem das vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden ist (§ 17 Abs. 2 iVm. § 17 Abs. 1 UStG). Die Entstehung dieses Vorsteuerrückforderungsanspruchs ist nicht in § 13 UStG geregelt. Gleichwohl entsteht der Rückforderungsanspruch übereinstimmend mit der Regelung in § 13 UStG mit Ablauf des jeweiligen Besteuerungszeitraums und führt nicht zu einem eigenständig geltend zu machenden negativen Vorsteueranspruch des Fiskus. Vielmehr sind auch die Vorsteuerrückforderungsansprüche iS des § 17 UStG in die Saldierung nach § 16 Abs. 2, § 18 Abs. 1 UStG mit einzubeziehen[5]. 48

§ 27 Abs. 1 UStG stellt klar, daß **Änderungen des Umsatzsteuergesetzes** – vor allem im Bereich der Steuersätze – unabhängig vom Entstehungszeitpunkt des Steueranspruches gem. § 13 Abs. 1 UStG auf solche Umsätze iS des § 1 49

1 Vgl. hierzu FG Nds., Urt. v. 26.7.2001 – 5 K 374/00, nrkr., UR 2001, 449; FG Nds., Urt. v. 8.2.2001 – 5 K 310/00, UR 2001, 219; *Leonard*, UR 2001, 469 (472).

2 Ebenso *Grams*, UR 2000, 456 (458); *Leonard*, UR 2001, 469 (472); *Klenk*, Anm. zu BFH, Urt. v. 21.10.1999 – V R 94/98, UR 2000, 75.

3 *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, S. 268.

4 Vgl. hierzu ausführlich *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 203 Rz. 18 ff.

5 BFH, Urt. v. 12.6.1975 – V R 42/74, BStBl. II 1975, 755 = StRK UStG 1967 § 17 R. 1; *Wagner in* Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 18; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 12.

Abs. 1 Nr. 1 und 5 UStG anzuwenden sind, die ab dem Inkrafttreten der maßgeblichen Änderungsvorschrift ausgeführt werden. Entscheidend ist also für die Frage der Anwendung des neuen Rechtes immer der **Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes**. Klarstellend formuliert § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG für die Fälle der Istbesteuerung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG oder § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG, daß auch in diesen Fällen die Ausführung des Umsatzes und nicht die frühere Vereinnahmung des Entgeltes über das anzuwendende Recht entscheidet. Lediglich aus Vereinfachungsgründen läßt § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG die Berichtigung der früher entstandenen Steueransprüche iS des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 und § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG im Voranmeldungszeitraum der ausgeführten Lieferung oder sonstigen Leistung[1] (zur Auswirkung von Steuersatzänderungen vgl. § 12 Allg. UStG Anm. 161 ff.).

50–54 frei

B. Die gesetzlichen Bestimmungen im einzelnen

I. Berechnung nach vereinbarten Entgelten (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG)

1. Grundsatz der Sollbesteuerung

55 § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG regelt den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer für die im Leistungsaustausch erbrachten Leistungen im Falle der Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 Satz 1 UStG). Die im Grundsatz vorzunehmende Besteuerung nach vereinbarten Entgelten umschreibt das Prinzip der Sollbesteuerung. **Anknüpfungspunkt für die Sollbesteuerung ist in zeitlicher Hinsicht die Ausführung der Leistung**. Die Anknüpfung des Gesetzgebers in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG an vereinbarte Entgelte ist ungenau. Maßgebend für die Entstehung der Steuer ist keinesfalls die Vereinbarung des Entgeltes, sondern allein die Ausführung der Leistung. Entscheidend auch im Rahmen der Sollbesteuerung bleibt letztendlich die Gegenleistung, die der Unternehmer tatsächlich für seine Leistung erhalten hat, nicht etwa aber das, was vereinbart worden ist. Im Endeffekt besteht zwischen der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten einerseits und vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) andererseits kein sachlicher Unterschied. In beiden Fällen hat der Unternehmer **nur diejenigen Entgelte zu versteuern**, die er **tatsächlich vereinnahmt** hat. Lediglich in zeitlicher Hinsicht hat der leistende Unternehmer im Rahmen der Sollbesteuerung zunächst die Steuer danach zu berechnen, was als Gegenleistung der Leistungsbewirkung folgen soll. Eventuelle Wertverschiebungen infolge gewährter Rabatte, in Anspruch genommener Skonti, rückgängig gemachter Geschäfte oder bei Ausfall einer Forderung sind über § 17 UStG (sowohl beim Leistenden als auch beim Leistungsempfänger) zu berichtigen. Die Berichtigung

1 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 14; zu weiteren Vereinfachungen vgl. BMF, Schr. v. 10.2.1998 – IV C 3 - S 7210 - 20/98, BStBl. I 1998, 177 = StEK UStG 1980 § 12 Abs. 1 Nr. 151 = UR 1998, 120 – Tz. 6.

erfolgt allerdings gem. § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG erst in dem Zeitraum, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist.

Bleibt somit entscheidend für die Steuerschuld auch im Rahmen der Sollversteuerung allein die tatsächliche vereinnahmte Gegenleistung, so ist lediglich von Bedeutung, daß überhaupt eine Gegenleistung erfolgt. Die Anknüpfung an die Leistungsausführung setzt demzufolge stets einen **steuerbaren Umsatz**, also eine Leistung gegen Entgelt, voraus. Fehlt es am Tatbestandsmerkmal des Entgeltes bereits im Zeitpunkt der Leistungsausführung, kann die Steuer (noch nicht) entstehen. Im Zeitpunkt der Leistungsausführung muß daher ein **Entgelt zumindest zu erwarten sein**, in aller Regel indiziert durch eine entsprechende Entgeltsvereinbarung[1]. Liegt eine Entgeltsvereinbarung der Höhe nach noch nicht vor, entsteht die Umsatzsteuer in Höhe des erwarteten Entgeltes. Dieses ist notfalls zu schätzen[2]. 56

Knüpft der Gesetzgeber für die Entstehung der Steuer im Rahmen der Sollbesteuerung an die Leistungsausführung an, ist unerheblich, ob zum Zeitpunkt der Ausführung der Leistung das Entgelt bereits vereinnahmt oder eine Rechnung ausgestellt worden ist.

In der Praxis hat sich **entgegen dem klaren Gesetzesbefehl** in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG als zweckmäßig herauskristallisiert, die entstandene Steuer grundsätzlich erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums zu deklarieren, in dem das Entgelt in Form einer Rechnung endgültig konkretisiert worden ist. IdR liegt dabei das Datum der Rechnungsausstellung in einem der Leistungsbewirkung nachfolgenden Voranmeldungszeitraum. Die vom Gesetzgeber offensichtlich unterstellte Praxis, im Voranmeldungszeitraum der Leistungsbewirkung auch eine Entgeltsvereinbarung vorliegen zu haben, wird allenfalls bei den Bargeschäften der heutigen Praxis gerecht. Unabhängig von den durch §§ 46 bis 48 UStDV vorgesehenen Möglichkeiten, auf Antrag des Unternehmers die Fristen für die Abgabe der Voranmeldungen und die Entrichtung der Vorauszahlungen um einen Monat zu verlängern, sollte **de lege ferenda** § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG – in Interpretation der Vorgaben aus Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie[3] – dahin gehend geändert werden, die Steuer erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entstehen zu lassen, in dem die Rechnung ausgestellt wird. Die Befürchtung, der Unternehmer könne die Ausstellung der Rechnung und damit die Entgeltskonkretisierung hinauszögern, um die Steuer bei ihm später entstehen zu lassen[4], ist unbegründet. Dem möglichen Finanzierungsvorteil, der sich aus einer späteren Steuerzahlung infolge späterer 57

1 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 25.

2 *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 151 Rz. 61; für den Bereich der Bauwirtschaft BMF, Schr. v. 20.2.2003 – IV B 7 - S 7270 - 2/03, DStR 2003, 551 – Merkblatt zur Umsatzbesteuerung in der Bauwirtschaft.

3 Vgl. hierzu EuGH, Urt. v. 26.10.1995 – Rs. C-144/94 – Sangiovanni, StRK 6. USt-RL Art. 10 R. 2 = UR 1996, 19 m. Anm. *Huschens*; *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 13 UStG Anm. 21.

4 BFH, Urt. v. 26.10.1967 – V 230/64, BStBl. II 1968, 110 = StRK UStG 1951 § 4 Ziff. 4 R. 61.

Steuerschuldentstehung ergeben könnte, steht ein zunächst erheblicher Finanzierungsnachteil gegenüber, da der Unternehmer mangels Konkretisierung in der Rechnung auch das Entgelt für seine Leistung erst verspätet vereinnahmen könnte. Darüber hinaus bewirkt die durch § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG nunmehr stets durchzuführende Istbesteuerung in Fällen der Anzahlungen eine Besteuerung bereits für diejenigen Beträge, die vor Rechnungserstellung vereinnahmt worden sind. Gerade durch den Wegfall einer Mindest-Betragsgrenze im Bereich der Istbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG wird der anzahlende Unternehmer ein elementares Interesse an einer Rechnung mit gesondertem Steuerausweis haben, da er nur so zum Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG) berechtigt ist.

58 Abweichend vom Zeitpunkt der Leistungsausführung entsteht die Steuerschuld – und zwar vor Ausführung der Leistung –, wenn Teilleistungen ausgeführt werden oder wenn vor Ausführung der Leistung das Entgelt bereits ganz oder teilweise vereinnahmt worden ist (sog. **Istbesteuerung**, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 UStG).

59–61 frei

2. Ausführung der Lieferung

a) Grundsätze

62 § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG knüpft zwar für die Entstehung der Steuer an die Ausführung der Leistung an, sagt aber nichts über den Ausführungszeitpunkt. Es muß folglich auf die **allgemeinen Grundsätze zur Leistungsausführung** zurückgegriffen werden.

63 Gem. § 3 Abs. 1 UStG wird eine Lieferung dann ausgeführt, wenn **Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft** wird. Die Verschaffung der Verfügungsmacht indiziert gleichzeitig den Zeitpunkt der Lieferung. Daraus folgt, daß nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG die Steuer für Lieferungen mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entsteht, in dem die Verfügungsmacht an einem Gegenstand nach § 3 Abs. 1 UStG verschafft worden ist. Verfügungsmacht kann nur derjenige verschaffen, der sie selbst besitzt[1], unerheblich, wie er selbst die Verfügungsmacht erhalten hat. Der Leistende verschafft Verfügungsmacht dergestalt, daß er dem Abnehmer wirtschaftlich die Substanz, den Wert und Ertrag des Gegenstandes zuwendet[2]. Der Leistende muß folglich den Abnehmer nach dem endgültig gewollten Willen beider Beteiligten berechtigen, an seiner Stelle über die wirtschaftliche Substanz frei verfügen zu können. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist Voraussetzung für die Lieferung, mit dieser aber nicht gleichzusetzen.

---

1 BFH, Urt. v. 8.12.1988 – V R 193/83, BFH/NV 1990, 66; BFH v. 20.2.1986 – V R 133/75, StRK UStG 1967 § 3 Abs. 8 R. 12 = BFH/NV 1986, 311.

2 Vgl. hierzu ausführlich *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 610 ff., 640, 670 ff.

Die **zivilrechtliche Eigentumsverschaffung** führt stets zu einem Verschaffen der Verfügungsmacht. Sie bewirkt aber nur dann eine Lieferung iS des § 3 Abs. 1 UStG, wenn die Verschaffung der Verfügungsmacht auch zu einer Übertragung der wirtschaftlichten Substanz in bezug auf einen Gegenstand führt[1]. Da regelmäßig mit der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung auch die wirtschaftliche Substanz mit übertragen wird, führt die zivilrechtliche Eigentumsübertragung grundsätzlich auch zu einer Lieferung.

Im Grundsatz erfolgt die Lieferung mit der Übergabe des Liefergegenstandes. In den Fällen der Eigentumsverschaffung nach §§ 929, 931 BGB (Einigung und Abtretung des Herausgabeanspruchs) oder §§ 929, 930 BGB (Einigung und Vereinbarung eines Besitzmittlungskonstitutes) wird aber auch ohne die Übergabe des Gegenstandes geliefert, in dem die zivilrechtlichen Eigentumsübertragungstatbestände verwirklicht worden sind. Wird zivilrechtlich Eigentum mit Hilfe eines sog. handelsrechtlichen Traditionspapieres (§ 363 Abs. 2 HGB) übertragen, so ist als Zeitpunkt der Lieferung der Zeitpunkt der Übergabe des Traditionspapiers zu bestimmen[2]. 64

frei 65–69

b) Einzelfälle

▶ Bedingtgeschäfte

Bei den im Buchhandel üblichen Bedingtgeschäften liegt ein steuerbarer Umsatz erst in dem Moment vor, in dem der Buchhändler die ihm ohne feste Kaufpreisvereinbarung und mit einer vorläufigen Rechnung überlassenen Bücher durch eine ausdrückliche oder konkludent abgegebene Übernahmeerklärung endgültig übernimmt. Aufgrund der getroffenen Vereinbarung hat der Buchhändler das Recht, die Bücher innerhalb einer bestimmten Frist zurück zu senden oder sie zu übernehmen und zu verkaufen. Erst bei der Weiterveräußerung durch den Buchhändler oder bei dessen ausdrücklicher Ubernahmeerklärung leistet das Verlagsunternehmen an den Buchhändler gegen Entgelt. Nach Auffassung des BFH[3] handelt es sich hierbei um ein dem aufschiebend bedingten Kauf angenähertes Vertragsverhältnis eigener Art, bei dem vor der endgültigen Rechnungserteilung, dh. vor einer Übernahmeerklärung durch den Buchhändler oder dessen Weiterverkauf, noch keine Entgeltsvereinbarung gegeben sei. Vor diesem Zeitpunkt sei noch völlig offen, ob der Buchhändler die Bücher behalten oder ganz oder teilweise zurücksenden wolle. Die Umsatzsteuer des Verlagsunternehmers sei zwar dem Grunde nach schon entstanden, ihrer Höhe nach aber noch nicht feststell- 70

1 Vgl. hierzu ausführlich *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 610 ff., 640, 670 ff.

2 BFH, Urt. v. 4.6.1987 – V R 57/79, BStBl. II 1987, 741 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 1 R. 14; wegen der weiteren Einzelheiten vgl. *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 13 UStG Anm. 680.

3 BFH, Urt. v. 18.5.1961 – V 34/59 U, BStBl. III 1961, 301 = StRK UStG 1951 § 3 Abs. 2 R. 22.

bar, zumal der Rabatt, der sich nach dem Ausmaß der Bestellung richte, noch nicht feststehe und auch Preisänderungen noch möglich seien. Die Steuer entsteht bei solchen Bedingtgeschäften folglich erst mit der ausdrücklichen oder konkludent erfolgten Übernahmeerklärung durch den Buchhändler, trotz erfolgter Besitzeinräumung.

▶ **Dauerlieferungen** siehe Sukzessivlieferungen.

▶ **Innergemeinschaftliches Verbringen**

Das einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellte Verbringen (§ 3 Abs. 1a UStG)[1] unterliegt den gleichen Beurteilungskriterien wie die Beförderungs- oder Versendungslieferung (s. dort) nach § 3 Abs. 1 iVm. § 3 Abs. 6 UStG.

▶ **Kommissionsgeschäfte**

Bei dem Kommissionsgeschäft beurteilen sich die umsatzsteuerlichen Konsequenzen – sowohl bei der Liefer- als auch bei der Leistungskommission – in Abweichung vom Zivilrecht.

Die Übergabe des Kommissionsgutes an den Verkaufskommissionär stellt bei der Lieferkommission noch keine Lieferung dar. Erst im Zeitpunkt des Umsatzgeschäftes durch den Kommissionär liegt zeitgleich sowohl eine Lieferung im Verhältnis Kommittent/Kommissionär als auch eine Lieferung des Kommissionärs an den Dritten vor. Erst in diesem Zeitpunkt kann auch die Steuer aus der Lieferung des Kommittenten entstehen[2].

Bei der Liefereinkaufskommission hängt der Zeitpunkt der Leistungsausführung der Lieferung vom Kommissionär an den Kommittenten davon ab, wie die vertragliche Gestaltung zivilrechtlich zu beurteilen ist. Die Lieferung des Dritten an den Einkaufskommissionär erfolgt zeitgleich mit der Lieferung des Kommissionärs an den Kommittenten, wenn dieser bereits vor der Versendung der erworbenen Ware an den Kommittenten wirtschaftlich die Substanz, den Ertrag und den Wert des Kommissionsgegenstandes erhalten hat. Dies ist nur dann der Fall, wenn der Kommittent durch Einigung und Vereinbarung eines vorweggenommenen Besitzkonstitutes (§§ 929, 930, 868 BGB) das zivilrechtliche Eigentum bereits erlangt hat. Darüber hinaus muß er dieses Eigentum wirtschaftlich iS von § 903 BGB dadurch wahrnehmen, daß er einen Transporteur benennt, das Kommissionsgut weiter veräußert oder er Umlagerungen und Umpackungen anordnet[3]. Gleiches muß für die Fälle gelten, in denen der Kommittent auch ohne Einigung und vereinbartes, vorweggenommenes Besitzkonstitut zivilrechtlich die

1 Zum innergemeinschaftlichen Verbringen vgl. *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 970 ff.

2 BFH, Urt. v. 25.11.1986 – V R 102/78, BStBl. II 1987, 278 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 3 R. 4; ebenso Abschn. 24 Abs. 2 UStR 1996; aA *Schön*, UR 1988, 1; *Schön*, Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1991/92, S. 117 ff.; vgl. hierzu insgesamt *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 2283 ff.

3 *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 58 Rz. 790.

Gefahr des zufälligen Untergangs trägt[1]. Trägt der Kommittent nämlich die Gefahr des zufälligen Unterganges, nimmt er unabhängig von der Qualifikation als zivilrechtlicher Eigentümer eine eigentümerähnliche Stellung ein. Dies reicht für die Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG aus[2]. S. auch „Verkaufskommission im Binnenmarkt".

Die gleiche Bewertung ergibt sich in den Fällen der Leistungskommission[3]. Beim sog. **Leistungsverkauf** führt die Übergabe zB des Vermietungsobjektes an den Kommissionär mit dem Auftrag, daß dieser im eigenen Namen und für fremde Rechnung das Objekt vermietet, noch nicht zu einer Vermietungsleistung des Kommittenten an den Kommissionär. Erst in dem Moment, wo der Kommissionär dem Mieter (dem Dritten) die Sache zur Nutzung überläßt und seine sonstige Leistung erbringt, leistet auch der Kommittent. In Fällen vereinbarter Teilleistungen erbringen damit Kommittent und auch Kommissionär **zeitgleich** ihre Leistungen in Form von Teilleistungen.

Kauft der Kommittent dagegen eine sonstige Leistung für seinen Geschäftsherrn, den Kommittenten, ein (sog. Leistungseinkauf), gilt ebenfalls die Leistung an den Kommittenten erst, aber eben auch zeitgleich, mit der an den Kommissionär ausgeführten Leistung durch den Dritten als erbracht. Die eingekaufte **Frachtführerleistung** durch den eingeschalteten Spediteur, der diese Leistung seinerseits im eigenen Namen, aber für Rechung des Kommittenten bei einem Frachtführer eingekauft hat, ist zeitgleich in dem Zeitpunkt vom Spediteur an den Auftraggeber erbracht, in dem der Frachtführer seinerseits an den Spediteur geleistet hat.

▶ Leistungsreduzierung beim Werkvertrag

Kann oder will der Werkunternehmer das vertraglich vereinbarte Werk nicht mehr fertigstellen und ist eine Vollendung des Werkes durch ihn auch nicht mehr vorgesehen, so können hierfür als Gründe in Betracht kommen:

- der Werkvertrag wird geändert,
- der Werkvertrag wird gekündigt bzw. ein Vertragspartner tritt vom Vertrag zurück,
- der Unternehmer oder Besteller geht in Konkurs,
- die Arbeiten werden aus sonstigen Gründen eingestellt.

---

1 Ebenso *Bolk/Reiß*, DStZ 1980, 385; aA *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 58 Rz. 792; *Schön*, UR 1988, 1.

2 Vgl. hierzu schon *Nieskens*, UR 1990, 1; zuletzt *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 17.

3 Zur Anerkennung der Leistungskommission vgl. BFH, Urt. v. 7.10.1999 – V R 79, 80/98, UR 2000, 26 = StRK UStG 1980 § 25 R. 8; BFH, Urt. v. 25.5.2000 – V R 66/99, UR 2000, 377 = StRK UStG 1993 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 9; BFH, Urt. v. 31.1.2002 – V R 40, 41/00, UR 2002, 268 = StRK UStG 1993 § 3 Abs. 11 R. 3; Art 4 Nr. 3 b RegE Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003, BR-Drucks. 630/03 v. 5.9.2003 = BT-Drucks. 15/1560 v. 23.9.2003; anders noch der nach wie vor gültige Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung, BMF, Schr. v. 7.7.2000 – IV D 2 - S 7160 a - 2/00, UR 2000, 351 = StEK UStG 1980 § 4 Ziff. 8 Nr. 76; zusammenfassend zur Leistungskommission *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 2451 ff.

Betrifft das unvollendet gebliebene Werk eine bewegliche Sache, so scheidet mangels Übergabe oder Versendung/Beförderung des geschuldeten Gegenstandes eine (Werk-)Lieferung aus[1]. Da der Tatbestand der Lieferung nicht erfüllt ist, kann es konsequenterweise auch nicht zur Entstehung des Steueranspruches kommen. Nur für den Fall, daß das unvollendete, teilfertige Werk als nunmehr neu geschuldeter Gegenstand dem Werkbesteller dennoch ausgehändigt und übereignet wird, liegt tatbestandlich eine Lieferung vor.

Betrifft das unvollendete Werk dagegen ein Bauwerk auf fremden Grund und Boden, so verbleibt wegen der durch §§ 946, 93, 94 BGB angeordneten Rechtsfolge das teilweise fertiggestellte Werk in jedem Fall zivilrechtlich dem Auftraggeber. Die ursprüngliche Leistung reduziert sich nach übereinstimmender Auffassung[2] auf das unvollendete Bauwerk als neuem Liefergegenstand. Dieser neue Liefergegenstand wird zeitlich in dem Moment geliefert, wenn endgültig feststeht, daß es entgegen der ursprünglichen Absicht nicht mehr zu der vertraglich geschuldeten Herstellung kommen wird. Als Leistungszeitpunkt kommt damit in Betracht:

- im Falle der Kündigung des Vertrages der Tag des Zugangs der Kündigung;
- bei vorzeitiger Auflösung des Vertrages das Wirksamwerden der entsprechenden Vereinbarung;
- im Falle der Unternehmer- und Bestellerinsolvenz der Zeitpunkt, in dem das Insolvenzverfahren eröffnet wird, sofern der Insolvenz Verwalter die Erfüllung des Vertrages gem. § 103 InsO ablehnt[3];
- in den sonstigen Fällen, in denen die Arbeiten eingestellt werden, der Zeitpunkt, in dem die endgültige Einstellung der Arbeiten erkennbar wird, beispielsweise, wenn für den Werkunternehmer nach den gegebenen objektiven Umständen feststeht, daß er wegen fehlender Aussicht auf die Erlangung weiteren Werklohns nicht mehr leisten werde[4].

▶ Lieferungen von Strom, Gas etc.

Energie in jeglicher Art, wie Strom, Wasser, Wärme, Licht und Kälte wird im Rahmen einer Dauerleistung geliefert. Nach Auffassung der Verwaltung werden diese (Teil-)Lieferungen erst mit Ablauf des jeweiligen Ablesezeitraums als ausge-

1 RFH, Urt. v. 28.12.1920 – II A 319/20, RFHE 4, 321; vgl. hierzu insgesamt *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 430 – Stichwort „Leistungsbereitschaft – Annahmeverzug".

2 Vgl. statt aller *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 20; Abschn. 178 Nr. 1 UStR.

3 BFH, Urt. v. 2.2.1978 – V R 128/76, BStBl. II 1978, 483 = StRK KO § 59 R. 5; BFH, Beschl. v. 24.4.1980 – V S 14/79, BStBl. II 1980, 541 = StRK UStG 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 17.

4 BFH, Urt. v. 24.4.1980 – V S 14/79, BStBl. II 1980, 541 = StRK UStG 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 17; BFH, Urt. v. 28.2.1980 – V R 90/75, BStBl. II 1980, 535 = StRK UStG 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 15; aA BGH, Urt. v. 2.6.1987 – X ZR 39/86, BGHZ 101, 130 = StRK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 9 = UR 1988, 275 – für Kündigung m. Anm. *Weiß*, UR 1988, 277; vgl. insgesamt hierzu auch Abschn. 178 Nr. 1 Sätze 7–10 UStR.

führt behandelt[1]. Diese rechtliche Betrachtung führte in der Vergangenheit im Bereich der Versorgungswirtschaft zu ungerechtfertigten Vorteilen, da auch die Abschlagzahlungen während des Ablesezeitraumes für Wasser, Elektrizität, Gas und Fernwärme nicht als Entgelte für Teilleistungen angesehen werden konnten. Mit Neuregelung des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG (Istbesteuerung) zum 1.1.1994[2] ist dieser Vorteil weggefallen, da seitdem Entgeltsvereinnahmungen ausnahmslos bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums besteuert werden, in dem die Abschlagzahlung oder die sonstige Entgeltsvereinnahmung im Voranmeldungszeitraum vor Ausführung der (Teil-)Leistung erfolgt. Streitig ist bei grenzüberschreitenden Strom- und Gaslieferungen der Ort der Leistung. Je nach dem, ob eine warenbewegte Lieferung angenommen wird oder nicht, kann es bei unterschiedlicher Auffassung zu Doppel- oder Nichtbesteuerungen kommen. In Rede steht deswegen eine Änderung von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der 6. EG-Richtlinie mit der verbindlichen Vorgabe des Orts des Leistungsempfängers als Lierferart[3].

▶ Rechtsgeschäftliche Verpfändung

Die zur Sicherungsübereignung entwickelten Grundsätze (s. dort) gelten auch bei der rechtsgeschäftlichen Verpfändung beweglicher Sachen[4]. Der Pfandgläubiger behält durch die rechtsgeschäftliche Bestellung eines Pfandrechts an einer beweglichen Sache noch Substanz, Wert und Ertrag der Sache. Erst bei der Pfandverwertung durch den Pfandgläubiger kommt es zeitgleich zu einer Lieferung des Pfandgläubigers an den Erwerber und des Verpfänders an den Pfandgläubiger. Nach Auffassung des BFH[5] rechtfertigen die formalrechtlichen Unterschiede zwischen der Sicherungsübereignung und der Pfandrechtsbestellung keine umsatzsteuerlich unterschiedliche Behandlung. Mit dem Verkauf und der dinglichen Übereignung übertrage der Pfandgläubiger das wirtschaftliche Eigentum, das er erst mit der Verwertung erlange, auf den Erwerber, der als Folge der rechtmäßigen Veräußerung gem. § 1242 Abs. 1 BGB die gleichen Rechte erlange, wie wenn er die Sache von dem Eigentümer erworben hätte, also auch das rechtliche Eigentum.

Zur Lieferung von Leergut, der Behandlung des Pfandgeldes vgl. *Nieskens* in diesem Komm., § 3 UStG Anm. 500 „Verpackung, Warenumschließung".

---

1 Abschn. 177 Abs. 2 Satz 4 UStR; aA *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 25 – Lieferungen im Rahmen von Sukzessivlieferungsverträgen *mit* Entgeltsschätzung; zu Vereinfachungen bei Steuersatzänderung vgl. BMF, Schr. v. 10.2.1998 – IV C 3 - S 7210 - 20/98, BStBl. I 1998, 455 = StEK UStG 1980 § 12 Abs. 1 Nr. 151 = UR 1998, 120 – Tz. 38, 39.

2 StMBG v. 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310 = BStBl. I 1994, 50.

3 Vgl. hierzu *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, Aktuell 1/2002, S. 5 – Stichwort „Strom- und Gaslieferungen"; *Korf*, Steuern und Energiewirtschaft 2000, S. 129.

4 BFH, Urt. v. 16.4.1997 – XI R 87/96, BStBl. II 1997, 585 = StRK UStG 1980 § 3 Abs. 1 R. 22.

5 BFH, Urt. v. 19.12.1985 – V R 139/76, BStBl. II 1986, 500 = StRK UStG 1967 § 19 R. 13; BFH v. 6.6.1991 – V R 115/87, BStBl. II 1991, 817 = StRK UStG 1980 § 15a R. 5; vgl. auch *Forgách*, BB 1985, 988 (995).

▶ Sachgesamtheiten

Ist Gegenstand einer Lieferung eine Sachgesamtheit, wird die Lieferung erst mit Ablieferung des letzten zur Sachgesamtheit gehörenden einzelnen Gegenstandes ausgeführt[1]. Eine Sachgesamtheit stellt die Zusammenfassung mehrerer selbständiger Gegenstände zu einem einheitlichen Ganzen dar, welches wirtschaftlich als ein anderes Verkehrsgut angesehen wird als die Summe der einzelnen Gegenstände[2]. Die Sachgesamtheit bildet einen einheitlichen Liefergegenstand, der weder mit den einzelnen Gegenständen, aus denen sich die Sachgesamtheit zusammensetzt, noch mit der Summe aller Gegenstände identisch ist.

▶ Sicherungsübereignung

Die mangelnde Kompatibilität zwischen Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums einerseits und der Übertragung der wirtschaftlichen Substanz andererseits dokumentiert sich vor allem in Fällen der Sicherungsübereignung, in denen im Zeitpunkt der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung nach §§ 929, 930, 868 BGB noch nicht geliefert wird. Die Lieferung durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer erfolgt erst in dem Zeitpunkt, wenn der Sicherungsnehmer seinerseits im Rahmen des ihm zustehenden Verwertungsrechtes den sicherungsübereigneten Gegenstand an einen Dritten weiterliefert[3]. Damit entsteht die Steuerschuld des Sicherungsnehmers und des Sicherungsgebers zeitgleich.

Entscheidend für den Zeitpunkt der Lieferung und damit für die Entstehung der Steuerschuld durch den Sicherungsgeber ist die Verwertung des Sicherungsgutes durch den Sicherungsnehmer. Allein die Vereinbarung, nach der der Sicherungsgeber dem Sicherungsnehmer das Sicherungsgut zur Verwertung freigibt und auf sein Auslöserecht verzichtet, führt noch nicht zur Übertragung der wirtschaftlichen Substanz an dem Sicherungsgegenstand vom Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer. Die „Freigabe" des Sicherungsgutes hat nur die Bedeutung, daß die Vertragsparteien sich über den Eintritt des Sicherungsfalls einig sind und der Sicherungsgeber auf sein Auslöserecht verzichtet[4].

▶ Sicherungsübereignung im Konkurs und nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens

Bis zum 31.12.1998 regelte sich die Verwertung sicherungsübereigneter Gegenstände im Konkurs des Sicherungsgebers nach der Konkursordnung. Hatte der

1 BFH, Urt. v. 25.1.1968 – V 161/64, BStBl. II 1968, 331 = StRK UStG 1951 § 3 Abs. 1 R. 86; BFH v. 28.8.1986 – V R 18/77, BStBl. II 1986, 908 = StRK FGO § 116 Abs. 1 Nr. 1 R. 8.

2 BFH, Urt. v. 28.8.1986 – V R 18/77, BStBl. II 1986, 908 = StRK FGO § 116 Abs. 1 Nr. 1 R. 8.

3 BFH, Urt. v. 21.7.1994 – V R 114/91, BStBl. II 1994, 878 = StRK UStG 1980 § 3 Abs. 1 R. 15; ausführlich hier *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 850 ff.

4 BFH, Urt. v. 16.4.1997 – XI R 87/96, BStBl. II 1997, 585 = StRK UStG 1980 § 3 Abs. 1 R. 22 – im Anschluß an BFH vom 8.8.1963 u. vom 9.7.1970; BFH, Urt. v. 8.8.1963 – V 247/60 U, BStBl. III 1963, 493 = StRK UStG 1951 § 1 Ziff. 1 R. 260; BFH v. 9.7.1970 – V R 32/70, BStBl. II 1970, 645 = StRK UStG 1967 § 4 Nr. 8 R. 1; vgl. auch *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, I Rz. 677.

Konkursverwalter das Sicherungsgut an den Sicherungsnehmer zur Verwertung gem. § 127 Abs. 2 KO freigegeben, lag im Zeitpunkt der Verwertungshandlung durch den Sicherungsnehmer ein sog. Doppelumsatz vor. Es lieferte zeitgleich sowohl der Sicherungsnehmer an den Erwerber als auch der Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer[1].

Gleiches galt bei einem Konkurs des Sicherungsgebers in den Fällen der sog. **echten Freigabe**[2], also der Freigabe des sicherungsübereigneten Gegenstandes an den Gemeinschuldner zu dessen freier Verfügung, mit der Maßgabe der Aufhebung des Konkursbeschlages, soweit der Gemeinschuldner diesen Gegenstand an den Sicherungsnehmer herausgab und dieser ihn vertragsgemäß verwertete. Der Umsatz des Sicherungsnehmers an den Erwerber erfolgte zeitgleich mit dem Umsatz des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer. Die Umsatzsteuer des letzten Umsatzes traf als Besonderheit den Gemeinschuldner mit seinem konkursfreien Vermögen[3].

Nur für den Anwendungsbereich der sog. **modifizierten Freigabe**, also der Freigabe des Sicherungsgutes im Konkurs des Sicherungsgebers durch den Konkursverwalter an den Gemeinschuldner mit der Maßgabe, daß der Verwertungserlös der Konkursmasse zugute kommen sollte, sollte bereits die Herausgabe des Gegenstandes durch den Gemeinschuldner (Sicherungsgeber) an den Sicherungsnehmer den Umsatz auslösen[4].

Unabhängig von der Differenzierung in echte, unbedingte und modifizierte Freigabe konnte die mit der Freigabe des Sicherungsgutes durch den Konkursverwalter bewirkte Übergabe des Sicherungsgutes noch keine Leistung im Leistungsaustausch auslösen. Erst die Verwertung, also Veräußerung des Sicherungsgutes durch den Sicherungsnehmer an den Erwerber, konnte den Doppelumsatz auslösen. Darüber hinaus stand im Zeitpunkt der Übergabe das Entgelt weder dem Grunde noch der Höhe nach fest. Das Risiko eines erzielbaren, verrechenbaren Verwertungserlöses lag allein beim Sicherungsgeber[5].

Seit dem 1.1.1999 hat die neue **Insolvenzordnung** die Konkursordnung, die Vergleichsordnung und die Gesamtvollstreckungsordnung ersetzt[6]. Hat der Insolvenzverwalter bei Insolvenz des Sicherungsgebers einen sicherungsübereig-

---

1 Vgl. hierzu BFH, Urt. v. 21.7.1994 – V R 114/91, BStBl. II 1994, 878 = StRK UStG 1980 § 3 Abs. 1 R. 15 = UR 1994, 427 m. Anm. *Weiß;* BFH, Urt. v. 16.4.1997 – XI R 87/96, BStBl. II 1997, 585 = StRK UStG 1980 § 3 Abs. 1 R. 22; in diesem Sinne *de Werth*, Die Verwertung sicherungsübereigneter Gegenstände nach Inkrafttreten der Insolvenzrechtsreform im Blickwinkel des Umsatzsteuerrechts, BB 1999, 821 (822 FN 8).

2 Zur Aufgabe dieser Begrifflichkeiten vgl. BFH, Urt. v. 16.8.2001 – V R 59/99, BStBl. II 2003, 208 = StRK UStG 1993 § 3 Abs. 1 R. 5.

3 Vgl. hierzu *Husmann* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 1 UStG Anm. 532 ff.

4 BFH, Urt. v. 12.5.1993 – IX R 49/90, StRK UStG 1980 § 13 Abs. 1 R. 12 = UR 1994, 347; anders jetzt aber BFH, Urt. v. 16.8.2001 – V R 59/99, BStBl. II 2003, 208 = StRK UStG 1993 § 3 Abs. 1 R. 5; vgl. hierzu insgesamt *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 903, 904.

5 In diesem Sinne *Reiß in* Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 27; *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 903; aA noch Abschn. 2 Abs. 4 Satz 2 UStR 1996.

6 Vgl. hierzu OFD Frankfurt/M., Vfg. v. 1.10.1998 – S 7340 A - 85 - St IV 10, UR 1999, 297.

neten Gegenstand in Besitz[1] und macht er von seinem nach § 166 Abs. 1 InsO bestehenden Verwertungsrecht dergestalt Gebrauch, daß er den Gegenstand an einen Erwerber veräußert, so liegt in diesem Zeitpunkt eine unmittelbare Lieferung des Gemeinschuldners, vertreten durch den Insolvenzverwalter an den Dritten vor.

Überläßt dagegen der Insolvenzverwalter einen in seinem Besitz befindlichen sicherungsübereigneten Gegenstand gem. § 170 Abs. 2 InsO dem Sicherungsnehmer zur Verwertung, so liegt im Zeitpunkt der Veräußerung des Sicherungsgutes durch den Sicherungsnehmer an einen Erwerber zeitgleich die Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer (sog. Doppelumsatz) vor. Die bloße Herausgabe des Gegenstandes, verbunden mit der insolvenzrechtlichen Übertragung der Verfügungsbefugnis führt noch nicht zu einer Leistungsausführung. Chancen und Risiken einer Wertänderung treffen weiterhin uneingeschränkt die Masse[2]. Die beim Gemeinschuldner anfallende Umsatzsteuer ist sonstige Masseverbindlichkeit[3], die allerdings gem. § 170 Abs. 2 iVm. § 171 Abs. 2 Satz 3 InsO vom Sicherungsnehmer an die Masse vorweg aus dem Verwertungserlös (neben den Kosten der Freigabe) abgeführt werden muß.

Gleiches gilt, wenn nicht der Insolvenzverwalter, sondern der Sicherungsnehmer im Besitz des Sicherungsgutes ist, zB weil ihm vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens der Gegenstand herausgegeben worden ist. Auch in diesen Fällen ist der Sicherungsnehmer trotz Eröffnung des Insolvenzverfahrens zur Verwertung des Gegenstandes aufgrund der Sicherungsabrede berechtigt (vgl. § 173 Abs. 1 InsO). Im Zeitpunkt der Lieferung des Sicherungsnehmers an den Erwerber liegt auch die Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer vor[4].

Etwas anderes muß nur dann gelten, wenn der Insolvenzverwalter die Verwertung selbst dergestalt vornimmt, daß er das Sicherungsgut dem Sicherungsnehmer selbst überläßt. Durch die Übernahme des Gegenstandes übernimmt jetzt der Sicherungsnehmer bereits alle Chancen und Wertänderungen des Gegenstandes, ungeachtet einer eventuellen späteren (Weiter-)Veräußerung an einen Dritten. Bereits mit der Übergabe an den Sicherungsnehmer liefert der Sicherungsgeber als Gemeinschuldner, vertreten durch den Insolvenzverwalter an den Sicherungsnehmer[5].

Auch unter dem Geltungsbereich der Insolvenzordnung ist prinzipiell eine modifizierte wie eine unbedingte Freigabe möglich. Stets führt die Freigabe noch nicht zu einer Lieferung. Erst die Veräußerung des Sicherungsnehmers infolge seines Verwertungsrechts nach Herausgabe durch den Gemeinschuldner führt zu zwei zeitgleichen Lieferungen, nämlich der des Sicherungsnehmers an den Dritten und der des Sicherungsgebers (Gemeinschuldners) an den Sicherungsnehmer. Für die

1 Zu den Streitfragen im Zusammenhang mit dem Tatbestandsmerkmal „in Besitz" vgl. mwN. *de Werth*, BB 1999, 821 (823 FN 26).

2 *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, S. 221, 222. Zur alten KO in diesem Sinne schon *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 27; ebenso zur InsO *de Werth*, BB 1999, 821 (824).

3 *Widmann*, Insolvenz und Umsatzsteuer, Stbg. 12/1998, 537 (541).

4 *Widmann*, Insolvenz und Umsatzsteuer, Stbg. 12/1998, 537 (541); *de Werth*, BB 1999, 821 (824).

5 *Frotscher*, Besteuerung bei Insolvenz, S. 222.

Annahme eines Doppelumsatzes ist es folglich unbeachtlich, ob eine modifizierte oder eine unbedingte Freigabe vorliegt. Daher führt die neue Rechtsprechung[1], die ohne Unterscheidung in modifizierte und unbedingte Freigabe stets die aus dem Verkaufserlös resultierende Umsatzsteuer als Massekosten behandeln will, so der Erlös nur der Masse zugute kommt, zu keinen Abweichungen in der umsatzsteuerlichen Beurteilung hinsichtlich des Zeitpunkts der Lieferung(en).

▶ **Sukzessivlieferungen/Dauerlieferungen**

Sukzessivlieferungen sind abzugrenzen von Dauerlieferungen. Beiden ist gemeinsam ein zugrunde liegender einheitlicher schuldrechtlicher Vertrag, aufgrund dessen mehrere Gegenstände geliefert werden sollen. Ist die Summe der gesamten Lieferung in selbständige Teillieferungen aufgliederbar, dann ist für die Entstehung des Steueranspruchs der Zeitpunkt der Ausführung jeder einzelnen Lieferung maßgebend.[2] Indizien für die Verselbständigung der einzelnen Teillieferungen ist die vereinbarungsgemäß erfolgende endgültige Abrechnung über Teile der Leistung, eine fehlende Verpflichtung, bestimmte Mengen für eine bestimmte Dauer abnehmen zu müssen, die jederzeitige Kündigungsmöglichkeit. Im Gegensatz zu Lieferungen im Rahmen von Sukzessivlieferungsverträgen werden Dauerlieferungen erst in dem Moment ausgeführt, in dem die letzte Lieferung für den vereinbarten Leistungszeitraum vorgenommen wird. Entscheidend bleibt somit in letzter Konsequenz die mit der Lieferung verfolgte Zweckbestimmung.[3]

Als Sukzessivlieferungsverträge können idR Bierlieferungsverträge angesehen werden, Zeitschriftenlieferungen im Rahmen eines unkündbaren Jahresabonnements und Entgeltsentrichtung für das Jahresabonnement in einer Summe sind dagegen ebenso wie Lieferungen von Unterrichtsbriefen als Dauerleistungen zu werten.[4]

▶ **Verkaufskommission im Binnenmarkt**

Die vom BFH aufgestellten Grundsätze zum Zeitpunkt der Lieferung im Falle einer Verkaufskommission (s. „Kommissionsgeschäfte“) gelten grundsätzlich **unabhängig** davon, ob das Kommissionsgeschäft ausschließlich im Inland abläuft oder aber über die Inlandsgrenze, speziell über eine **EU-Grenze**. Auch in den Fällen, in denen die Kommissionsware bei der Zurverfügungstellung an den Verkaufskommissionär **von einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen** verbracht wird, wird die Lieferung des Kommittenten aus dem einen Mitgliedstaat an den Verkaufskommissionär in dem anderen Mitgliedstaat grundsätzlich erst in dem Moment bewirkt, in dem der Verkaufskommissionär das Kommissionsgut an den Dritten weiter veräußert. Bei einem inländischen Kommittenten führt dies in der Konsequenz zu einem zunächst steuerfreien **innergemeinschaftlichen Ver-**

---

1 BFH, Urt. v. 16.8.2001 – V R 59/99, BStBl. II 2003, 208 = StRK UStG 1993 § 3 Abs. 1 R. 5.

2 Vgl. Abschn. 177 Abs. 2 Satz 3 UStR; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 16.

3 Vgl. *Rothenberger* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 13 UStG Tz. 23; aA *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 16.

4 Vgl. hierzu ausführlich *Kormann*, BB Beilage 1969, 3; BMF, Schr. v. 3.4.1996 – IV C 3 - S 7270 - 5/96, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 25 = UR 1996, 207.

bringen gem. § 3 Abs. 1a, § 6a Abs. 2 UStG und korrespondierend hierzu zu einem grundsätzlich steuerpflichtigen **innergemeinschaftlichen Erwerb** infolge Verbringens in den anderen EU-Mitgliedstaat. Die Lieferung des Kommissionsguts in den anderen EU-Mitgliedstaat an den Verkaufskommissionär erfolgt zeitgleich in dem Zeitpunkt, in dem der Verkaufskommissionär seinerseits das Kommissionsgut an einen Dritten weiterveräußert. Gelangt die Kommissionsware von einem Kommittenten in einem anderen EU-Mitgliedstaat an einen Verkaufskommissionär im Inland, so liefert der EU-ausländische Kommittent steuerpflichtig an seinen inländischen Kommissionär zeitgleich mit der Lieferung des inländischen Verkaufskommissionärs an seinen Abnehmer.[1] Speziell für den deutschen Kommittenten hat diese Betrachtung wirtschaftlich den Nachteil, dass er sich in dem anderen EU-Mitgliedstaat für seinen innergemeinschaftlichen Erwerb, den daraus resultierenden Vorsteuerabzug und der anschließenden Lieferung an den Verkaufskommissionär registrieren lassen muss.

Zur Abmilderung der zuvor beschriebenen nachteiligen Konsequenzen vertritt die **Finanzverwaltung**[2] die Auffassung, dass bei der Zurverfügungstellung des Kommissionsguts an den Kommissionär vom Ausgangs- in den Bestimmungsmitgliedstaat „… die Lieferung… nach dem **Sinn und Zweck** der Regelung bereits zu diesem Zeitpunkt als erbracht angesehen" werden kann. Der Kommittent kann damit **wahlweise** mit seinem Kommissionsgeschäft über die Grenze den Verbringenstatbestand mit anschließender Lieferung oder eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Inland mit steuerpflichtigem innergemeinschaftlichen Erwerb des Kommissionärs in dem anderen Mitgliedstaat wählen.[3] Vor allem unter dem Aspekt der Neutralität der Umsatzsteuer und der Überlegung, dass den am Binnenmarkt beteiligten nicht durch unnötige Formerschwernisse die Teilnahme am Binnenmarkt erschwert werden soll, überzeugt der Ansatz der Finanzverwaltung. Kritisch zu hinterfragen ist allerdings, warum in Kenntnis bestehender Praxishindernisse der Gesetzgeber nicht von seinem Gesetzesvorbehalt Gebrauch gemacht hat. Bloße Verwaltungsregeln sind letztlich ein untaugliches Mittel, um den Anspruch auf **rechtsstaatliche Klarheit** und Bestimmtheit für die beteiligten Unternehmer begründen zu können, wie insbesondere die Abgrenzung zu den Warenbewegungen in ein Lieferantenlager verdeutlichen.[4]

▶ **Versendungs- und Beförderungslieferungen**

Bei Versendungs- und Beförderungslieferungen hatte der BFH[5] dem bis zum 31.12.1996, die Beförderungs- und Versendungslieferung regelnden § 3 Abs. 7 UStG eine Fiktion sowohl hinsichtlich des **Lieferzeitpunktes, des Lieferortes als auch der Lieferung als solche** beigemessen. Er entschied damit den Streit zu § 3 Abs. 7 UStG aF, ob § 3 Abs. 7 UStG aF nur den Lieferzeitpunkt mit dem Ziel, in Verbindung mit § 3 Abs. 6 UStG aF den Lieferort zu bestimmen, bein-

1 *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 272 Rz. 704, 705; *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 1a UStG Anm. 170.
2 Abschn. 15b Abs. 7, Abschn. 24 Abs. 2 Satz 10 UStR 2008.
3 Vgl. *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 1a UStG Anm. 170 mwN.
4 Vgl. hierzu *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 3180 ff.
5 BFH, Urt. v. 21.4.1993 – XI R 102/90, BFHE 171, 132 = BStBl. II 1993, 731 = UR 1993, 358 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 7 R. 4.

haltete[1] oder darüber hinaus die **Fiktion einer Lieferung** als solche beinhaltete.[2] Im Kern ging es dabei um die Frage, ob über § 3 Abs. 7 UStG aF der Steuertatbestand der Lieferung **zeitlich vorverlagert** werden konnte oder aber sich eine Lieferung nur bei tatsächlich verschaffter Verfügungsmacht, also ausschließlich aus § 3 Abs. 1 UStG, ergeben konnte. Lediglich mit Hilfe der Gefahrtragungsregeln der §§ 446, 447 BGB – so die Voraussetzungen vorliegen – nahmen diejenigen, die § 3 Abs. 7 UStG aF keine Lieferfiktion entnahmen, eine Lieferung bereits mit Übergabe an die Transportperson schon als ausgeführt an.[3]

Die durch das **BFH-Urteil** vom 21.4.1993 entschiedene Streitfrage zum alten § 3 Abs. 7 UStG ist durch die Neufassung der Ortsbestimmungen in § 3 Abs. 6 und Abs. 7 UStG mit Wirkung zum 1.1.1997 durch das Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997[4] neu aufgeflammt. Verantwortlich hierfür ist der Hinweis in der amtlichen Begründung zu § 3 Abs. 6 UStG, wonach sich der Lieferzeitpunkt für die einzelne Lieferung „nach dem Zivilrecht" bestimme.[5] Vertreten wird unter Hinweis auf diesen Bezug zum deutschen Zivilrecht zum einen, dass § 3 Abs. 6 UStG zwar eine Orts- und Zeitpunktbestimmung beizumessen sei. Die Frage, ob überhaupt eine Lieferung vorliegt, soll sich aber allein nach § 3 Abs. 1 UStG ergeben. Ein hiernach gesetzlich gefordertes Verschaffen der Verfügungsmacht soll stets eine **tatsächliche** Verschaffung der Verfügungsmacht veraussetzen, ohne die eine Lieferung begrifflich ausscheiden muss.[6] Ebenfalls im Anschluss an die amtliche Begründung zu § 3 Abs. 6 UStG wird von einem anderen Teil der Literatur die Auffassung vertreten[7], § 3 Abs. 6 Satz UStG regele allein den Ort der Lieferung. Ob überhaupt eine Lieferung vorliegt und wann diese erfolgt ist, ergebe sich ausschließlich aus § 3 Abs. 1 UStG, wobei maßgeblich die zivilrechtlichen Gefahrtragungsregeln der §§ 446, 447 BGB heranzuziehen seien.[8] Für den Fall eines Versendungskaufs iS des § 447 BGB folge hieraus, dass mit **Übergang der Preisgefahr** vom Verkäufer auf den Käufer das wirtschaftliche Eigentum an dem Liefergegenstand auf den Käufer übergegangen und somit im Zeitpunkt des Versendungsbeginns an den Käufer geliefert sei.[9]

Richtigerweise regelt § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG auch in der ab 1.1.1997 geltenden Fassung in **richtlinienkonformer Auslegung** des Art. 32 Unterabs. 1 MwSt-

---

1 *Ammann*, UR 1987, 285; *Nieskens*, UR 1990, 1; *Schön*, StuW 1986, 383; *Tehler*, UVR 1991, 359; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 1990, S. 38.

2 *Widmann*, DStJG 13 (1990), S. 119 (128 f.); *Giesberts* in Rau/Dürrwächter, UStG, 5. Aufl. (Stand 1989), § 3 UStG Anm. 450; *Hartmann/Metzenmacher*, UStG, 6. Aufl. (Stand 1989), § 3 UStG Rz. 46; *Ringleb* in Sölch/Ringleb, UStG, 4. Aufl. (Stand 1989), § 3 UStG Rz. 43, 44; *Lippross*, DStR 1992, 566.

3 *Nieskens*, UR 1990, 1 (4); *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 17.

4 UStÄndG 1997 v. 12.12.1996, BGBl. I 1996, 1851 = BStBl. I 1996, 1560.

5 RegE JStG 1997, BT-Drucks. 13/4839, Begr. zu Art. 16 § 3, 83.

6 *Flückiger* in Plückebaum/Widmann, UStG, § 3 Abs. 6 UStG Rz. 49; *Heuermann* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, E § 3 Abs. 6 und 7 UStG Rz. 42.

7 *Fritsch* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 3 UStG Rz. 600; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 17.

8 *Hünnekens*, NWB Fach 7, 4829 ff.; *Schmidt*, UR 1997, 295 ff.; *Fritsch*, UR 1997, 41; *Langer*, DB 1997, 116; *Kraeusel*, UVR 1996, 353; *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 2001, S. 49; *Reiß* in Tipke/Lang, 20. Aufl. 2010, § 14 Rz. 56; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 17.

9 So ausdrücklich *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 2001, S. 49; aA *Schön*, StuW 1986, 385.

SystRL nicht nur den Lieferungsort, sondern auch die Lieferungszeit und bestimmt damit weiter, dass überhaupt eine Lieferung als ausgeführt gilt.

Zwar verlangt die Systematik des Umsatzsteuerrechts nicht zwingend einen Gleichklang zwischen dem „Ob", dem „Wann" und dem „Wo" einer Lieferung. Allerdings drängt sich eine gewisse Folgerichtigkeit auf, wenn der Ort der Lieferung gleichzeitig den Zeitpunkt und damit die Lieferung als solche indiziert.[1] Zu beachten ist indes, dass der früheste Zeitpunkt nicht nur Auskunft über die Frage gibt, ob im Falle des Untergangs der Ware auf dem Transportweg schon eine Lieferung angenommen werden kann. Der früheste Zeitpunkt der Lieferung gibt auch Auskunft darüber, ob ein Warentransport bloßes Verbringen oder schon Lieferung ist.

Zwar ist auch unter Einbeziehung des § 3 Abs. 5a UStG die **Formulierung** in § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG zunächst **ortsbezogen** zu verstehen. Mit Verwendung des Adverbes „dort" (… gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo …) kommt die Ortsbezogenheit der Fiktion eindeutig zum Ausdruck. Genauso eindeutig spricht § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG aber von der **Ausführung der Lieferung**.

Damit umfasst die Formulierung in § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG neben der Ortsfiktion auch eine **Zeitfiktion**. Richtig gelesen bedeutet die Aussage in § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG, dass die Lieferung als ausgeführt gilt (Zeitfunktion), wenn mit der Beförderung oder Versendung begonnen bzw. Verfügungsmacht verschafft worden ist, und zwar dann dort (Ortsfiktion), wo sich bei Beginn der Beförderung oder Versendung der Gegenstand befindet.

Diese Interpretation wird auch der **Intention der neuen Regelung** gerecht. So wird gerade durch § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Unterschied zur alten Regelung in § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG aF die Abhollieferung einer Beförderungs- und Versendungslieferung gleichgestellt. Diese Gleichstellung wäre jedoch unverständlich, wenn sie für den Zeitpunkt der Lieferung wieder aufgehoben werden müsste, weil nunmehr über §§ 446, 447 BGB eine unterschiedliche Wertung für den Zeitpunkt zur Anwendung kommen müsste, je nachdem, wer für die Versendung oder Beförderung verantwortlich zeichnet. Darüber hinaus scheitert die Einbeziehung der zivilrechtlichen Gefahrtragungsregeln der §§ 446, 447 BGB zur Begründung wirtschaftlichen Eigentums bei Übergang der Preisgefahr auf den Käufer in denjenigen Fällen, in denen nach § 474 BGB **Verbrauchsgüter** geliefert werden. Aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Anweisung in § 474 Abs. 2 BGB findet für diesen Fall der Lieferung die Regelung des Versendungskaufes (§ 447 BGB) keine Anwendung. Gerade für den in der Praxis recht häufig vorkommenden Fall des Verbrauchsgüterkaufs würde daher in sämtlichen Fällen, in denen die Ware versendet wird, eine Lieferung ausgeschlossen sein, wenn die Ware auf dem Transport zum Empfänger untergeht.

Schließlich sind die in §§ 446, 447 BGB zum Ausdruck kommenden **Gefahrtragungsregelungen** nicht in der Lage, eine verbindliche Aussage zum Lieferzeitpunkt zu machen. §§ 446, 447 BGB regeln nicht den Zeitpunkt der Lieferung, sondern ausschließlich den Übergang der Preisgefahr.

---

1 Ebenso *Lippross*, Verfügungsmacht und Sachgefahr, UR 2008, 495 (497 f.).

Zwar ist es zulässig, den Gefahrtragungsregeln zumindest eine indizielle Bedeutung zukommen zu lassen[1] und eine Lieferung dann anzunehmen, wenn die Gefahr des zufälligen Untergangs auf den Leistungsempfänger übergeht.[2]

Unter Beachtung der Vorgaben des EuGH[3] verbietet sich jedoch ein alleiniges Abstellen auf eben die Gefahrtragungsregeln, um eine Antwort zur Ausführung der Lieferung in den Beförderungs- und Versendungsfällen zu erhalten. Die Aussagen des EuGH werden dabei von zwei Grundvorgaben dominiert: Zum einen ist das (nationale) Zivilrecht für die Auslegung des Lieferbegriffs unbeachtlich, zum anderen beeinflusst maßgeblich der Zweck der Norm das Auslegungsergebnis. Die zivilrechtlichen Gefahrtragungsregeln der §§ 446, 447 BGB sind folglich allein für die Frage relevant, ob sich die Bemessungsgrundlage für die vorliegende Lieferung infolge der möglicherweise übergehenden Preisgefahr ändert und eventuell nach § 17 UStG berichtigt werden muss.

Auch der Hinweis in der amtlichen Begründung auf zivilrechtliche Grundsätze scheidet als Lösungsansatz zwingend aus. Das **Zivilrecht kennt keine Liefertatbestände**, sondern nur Übereignungs- und Gefahrtragungstatbestände. Selbst wenn man aber das Verschaffen der Verfügungsmacht mit Eigentumsverschaffung gleichsetzen wollte, müsste das Zivilrecht in all denjenigen Fällen passen, wo umsatzsteuerlich unstreitig aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise Verfügungsmacht verschafft und geliefert werden kann, ohne dass allerdings zivilrechtliches Eigentum verschafft wird.[4] *Birkenfeld*[5] stellt zutreffend fest, dass die in der Gesetzesbegründung erkennbare Absicht des Gesetzgebers (das Zivilrecht ist maßgebend) bedeutungslos ist, wenn und soweit sich diese Absicht nicht im gesetzlichen Tatbestand niederschlägt.

Richtig interpretiert muss daher der **Lieferzeitpunkt parallel zum Leistungsort** bestimmt werden, dh., in dem Zeitpunkt, in dem mit der Beförderung oder Versendung in den Fällen des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG begonnen wird, wird auch geliefert. Damit behalten die Grundsätze des BFH in seinem Urteil vom 21.4. 1993[6] weiterhin Gültigkeit, wonach die so gefundenen Ergebnisse vor allem beim Untergang der Ware auf dem Transportweg zu sachgerechten Lösungen führen. Egal, wer in einem Beförderungs- oder Versendungsfall gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG für den Transport verantwortlich ist, stets gilt die Lieferung mit Beginn des Transports als ausgeführt. Ein nachfolgender Untergang betrifft allenfalls die Frage der Entgeltlichkeit.[7] Liegt ein Fall des § 447 BGB vor, muss maW der Leis-

---

1 So auch *Lippross*, UR 2008, 495 (496).

2 *Stadie*, Umsatzsteuerrecht, Köln 2005, Rz. 7.36; *Schmidt*, Lieferung und Lieferzeit (= Fiktion) bei Beförderungen und Versendungen, UR 1997, 295; *Hummel*, UR 2007, 757.

3 EuGH, Urt. v. 8.2.1990 – Rs. C-320/88 – Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, UR 1991, 289; EuGH, Urt. v. 6.2.2003 – Rs. C-185/01 – Auto Lease Holland BV, UR 2003, 137.

4 *Reiß* bezeichnet die Lieferzeitbestimmung nach Zivilrecht als „schlechthin abwegig", *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 2001, S. 49; ebenso *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 62 Rz. 864.1 – der Hinweis auf das Zivilrecht entbehre jeder Grundlage und sei inhaltslos.

5 *Birkenfeld*, USt-Handbuch, § 62 Rz. 864.1.

6 BFH, Urt. v. 21.4.1993 – XI R 102/90, BFHE 171, 132 = BStBl. II 1993, 731 = UR 1993, 358 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 7 R. 4.

7 So auch ausdrücklich *Martin* in Sölch/Ringleb, UStG, § 3 UStG Rz. 459.

tungsempfänger trotz des Untergangs der Ware den Preis zahlen, liegt ein steuerbarer Vorgang gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG vor. Muss dagegen der Leistungsempfänger nicht den vollen Kaufpreis zahlen, da auf ihn die Preisgefahr noch nicht übergegangen ist, liegt zwar eine Lieferung vor, diese ist aber mangels Entgeltes nicht steuerbar.

De lege ferenda sollte der Gesetzgeber jedoch einem Bedürfnis der Praxis nachkommen und in einer Ergänzung zu § 13 UStG regeln, dass die aus einer steuerpflichtigen Beförderungslieferung resultierende Steuer mit Ausstellen der Rechnung, spätestens aber mit Ablauf des dem Beförderungs-/Versendungsbeginn folgenden Kalendermonats entsteht. Damit wäre dann der Streit um eine Anwendung der §§ 446, 447 BGB weitgehend hinfällig: Rechnet der leistende Unternehmer über eine von ihm erbrachte Lieferung ab, entsteht die Steuer. Allein für den Fall einer Steuersatzänderung bekommt die obige Streitfrage wegen § 27 Abs. 1 UStG noch Relevanz. Die Zulässigkeit einer solchen Regelung unter Beachtung der Vorgaben der MwStSystRL ergibt sich aus der weiten Interpretation des EuGH in seiner Entscheidung v. 26.10.1995[1] zum Umfang der Ausnahmemöglichkeit des Art. 66 MwStSystRL (vormals Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 3 der 6. EG-Richtlinie).[2]

Unter Beachtung der hier vertretenen Lösung zu § 3 Abs. 6 UStG nF lässt sich auch der Ausführungszeitpunkt der Lieferungen im **Reihengeschäft** eindeutig bestimmen. Während bis zum 31.12.1996 Lieferungen im Reihengeschäft von allen beteiligten Unternehmern zum selben Zeitpunkt ausgeführt wurden und hierfür wiederum die Fiktion des § 3 Abs. 7 UStG auch für den Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung im Reihengeschäft angewendet wurde, führt die neue gesetzliche Regelung in § 3 Abs. 6 und Abs. 7 UStG zu einem Auseinanderfallen der möglichen Lieferzeitpunkte bei den einzelnen Lieferungen im Reihengeschäft. Nach der Neuregelung im § 3 Abs. 6 Sätze 5 und 6 UStG sowie § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 und 2 UStG ist auch im Reihengeschäft stets zu fragen, welcher Lieferbeziehung die warenbewegte Lieferung zuzuordnen ist und welches die nicht warenbewegten Lieferungen sind. Die Lieferung, die als warenbewegte Lieferung zu qualifizieren ist, wird gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dort ausgeführt, wo die Beförderung/Versendung begonnen hat. Die vorgeschalteten nicht warenbewegten Lieferungen werden nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes beginnt, die der warenbewegten Lieferung nachgeschalteten Lieferungen in der Reihe werden dort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet. Entsprechend den zuvor dargestellten Grundsätzen, wonach die Zeitbestimmung der Ortsbestimmung folgt, gilt für die möglichen Fallgestaltungen Folgendes:

Ist der **erste Unternehmer in der Reihe** für die Versendung oder Beförderung verantwortlich, so liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG der Ort seiner Lieferung an den ersten Abnehmer dort, wo mit der Beförderung oder Versendung begonnen wird. Zu diesem Zeitpunkt hat er auch seine Lieferung ausgeführt. Die Lieferung des zweiten Unternehmers und jede weitere nachfolgende Lieferung in der Reihe wird dagegen nach § 3 Abs. 7 Nr. 2 UStG dort ausgeführt, wo die Warenbewe-

1 EuGH, Urt. v. 26.10.1995 – Rs. C-144/94, StRK 6. USt-RL Art. 10 R. 2 = UR 1996, 19.
2 Im Sinne einer weiten Interpretationsmöglichkeit s. auch *Huschens*, UR 1996, 21.

gung endet. Folglich wird auch erst zeitlich dort jeweils am Ende der Beförderung oder Versendung geliefert.

Ist der **letzte Abnehmer in der Reihe** für die Versendung oder Beförderung verantwortlich, so liefern der erste und jeder weitere bis auf den letzten Unternehmer in der Reihe gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG dort, wo mit der Beförderung oder Versendung begonnen wird. Mit Beginn der Beförderung oder Versendung ist auch zeitlich geliefert worden. Erst die Lieferung an den letzten Abnehmer stellt die warenbewegte Lieferung dar und wird nach § 3 Abs. 6 Satz 1

[Anschluss S. 43]

UStG dort ausgeführt, wo mit der warenbewegten Lieferung begonnen wird. Auch diese warenbewegte Lieferung wird zeitlich in dem Moment ausgeführt, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt.

Ist der **in der Mitte der Reihe stehende Unternehmer** für den Transport verantwortlich, so wird im Grundsatz nach § 3 Abs. 6 Satz 6 Alt. 1 UStG die Warenbewegung der ersten Lieferungsbeziehung zugeordnet. Bei dieser Fallgestaltung liegt der Ort der Lieferung vom ersten Unternehmer an den zweiten Unternehmer nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dort, wo mit der Warenbewegung begonnen wird. Der Lieferzeitpunkt bestimmt sich nach dem Beginn der Beförderung oder Versendung. Die Lieferung des zweiten Unternehmers und jede weitere Lieferung in der Reihe bestimmen sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG nach dem Ort, wo die Warenbewegung endet. Konsequenterweise wird auch erst in diesem Zeitpunkt die Leistung ausgeführt. Für den Fall allerdings, daß der in der Mitte stehende Unternehmer von der möglichen Gestaltung des § 3 Abs. 6 Satz 6 Alt. 2 UStG Gebrauch macht, wird seine Warenbewegung der Lieferung durch ihn zugeordnet. Dann bestimmt sich der Ort der Lieferung des ersten Unternehmers an ihn nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG nach dem Ort, in dem mit der Warenbewegung begonnen wird. Auch in diesem Zeitpunkt ist diese Leistung ausgeführt. Der Ort der nachfolgenden Lieferung durch den mittleren Unternehmer bestimmt sich nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG als warenbewegte Lieferung danach, wo mit der Warenbewegung begonnen wird. Der Zeitpunkt dieser Leistung bestimmt sich ebenfalls mit dem Beginn der Beförderung oder Versendung.

Soweit man allerdings **entgegen der hier vertretenen Auffassung die Zeitbestimmung allein aus § 3 Abs. 1 UStG ableiten** will und maßgeblich die Gefahrtragungsregeln der §§ 446, 447 BGB zur Anwendung kommen lassen will, muß für jede einzelne Lieferbeziehung danach differenziert werden, wer die Gefahr des Untergangs zu tragen hat. So soll nach *Reiß*[1] bei einer Beförderungs-/Versendungslieferung durch den ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer sowohl die erste als auch die nachfolgende Lieferung zeitlich erst mit der Übergabe an den letzten Abnehmer ausgeführt sein, allerdings vorbehaltlich einer anderweitigen Gefahrtragungsregelung. Soweit nämlich die Gefahr des Untergangs bereits mit Beginn der Beförderung/Versendung auf den jeweiligen Abnehmer übergehe, sei bereits mit Beginn des Beförderns/Versendens an den Abnehmer geliefert. Bei Beförderungs-/Versendungslieferungen durch den letzten Abnehmer liefert nach *Reiß* sowohl der erste Unternehmer an seinen Abnehmer als auch dieser an den letzten Abnehmer zeitlich mit der Übergabe des Gegenstandes an den letzten Abnehmer, dh. spätestens mit Beginn des Beförderns/Versendens. In den Fällen des § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG soll der erste Unternehmer mit der Übergabe bei Beginn der Beförderung/Versendung liefern, während der Abnehmer (Zwischenperson) erst mit der Übergabe an den letzten Abnehmer liefert, auch hier vorbehaltlich eines früheren Gefahrenübergangs auf den letzteren.

---

1 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 18.2 und 18.3; vgl. auch *Reiß*, Umsatzsteuerrecht, 7. Aufl. 2001, S. 50, 51; zu den Auswirkungen der Neu-Regelungen für Lieferungen im Rahmen eines sog. innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes s. *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 25 b UStG Anm. 45 ff.

Gerade diese differenzierende Betrachtung in den Fällen des Reihengeschäftes macht die Schwierigkeit einer Zeitbestimmung allein aus § 3 Abs. 1 UStG deutlich.

▶ Werklieferungen

Werklieferungen iS des § 3 Abs. 4 UStG werden ebenfalls in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem die Verfügungsmacht an dem hergestellten Werk verschafft wird. Die Steuer entsteht jedoch erst in dem Moment, in dem das gesamte fertige Werk mit Substanz, Wert und Ertrag in die Verfügungsmacht des Abnehmers gelangt. Entscheidend ist, wann das gesamte fertige Werk an den Abnehmer geliefert wird. Der Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung bei Werklieferungen beurteilt sich folglich nach den gleichen Kriterien wie die Lieferung. Werklieferungen an beweglichen Gegenständen werden in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem das fertige bewegliche Werk übergeben oder abgeholt, befördert/versendet oder zivilrechtlich sonst übereignet wird. Entgegen der Auffassung in Abschn. 178 Nr. 1 Satz 3 UStR[1] kommt es auf die Abnahme nach § 640 BGB in Form der Billigung des Auftraggebers nicht an.[2] Die Abnahme der Werklieferung ist nur für die zivilrechtlichen Folgen unmittelbar bedeutsam, wie zB für die Fälligkeit der Vergütung gem. § 641 BGB, § 16 Nr. 3 VOB.[3] Die Billigung des Auftraggebers ist nicht Bestandteil der vom Auftragnehmer zu erbringenden und geschuldeten Leistung. Die Abnahme wird allein vom Leistungsempfänger geschuldet.[4]

Bauleistungen des Werkunternehmers auf dem Grund und Boden des Auftraggebers gelten nach § 3 Abs. 4 Satz 2 UStG ebenfalls als Werklieferungen, wenn der Werkunternehmer sein eigenes Material verwendet, das nicht lediglich Zutat oder Nebenstoff darstellt. Zwar geht zivilrechtlich das Eigentum an den verbauten Materialien sukkzessive mit Einfügung in das Grundstück über. Wegen § 3 Abs. 4 Satz 2 UStG liegt umsatzsteuerlich gleichwohl nur eine einheitliche Werklieferung vor. Mit der vertragsgerechten Herstellung des Bauwerks wird diese Werklieferung ausgeführt und entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG der Steueranspruch. Entgegen der Auffassung der Verwaltung[5] hängt eine solche Werklieferung weder von der vom Auftraggeber geschuldeten Abnahme noch überhaupt von einer Übergabe ab, sondern richtet sich ausschließlich nach der vertragsgerechten Fertigstellung. Da das Bauwerk bereits mit Fertigstellung als Bestandteil des Grundstücks im Eigentum und Besitz des Auftraggebers ist (§§ 946, 93, 94 BGB), kann alleine der Zeitpunkt der vertragsgerechten Fertig-

1 Ebenso *Rothenberger* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 13 UStG Tz. 21; *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 26; vgl. auch BMF, Schr. v. 20.2.2003 – IV B 7 - S 7270 - 2/03, DStR 2003, 551 – Tz. III.1.

2 BFH, Beschl. v. 24.4.1980 – V S 14/79, BStBl. II 1980, 541 = StRK UStG 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 17.

3 BGH, Urt. v. 18.12.1980 – VII ZR 41/80, NJW 1981, 814.

4 BGH, Urt. v. 26.2.1981 – VII ZR 287/79, NJW 1981, 1448; vgl. § 640 Abs. 1 BGB iVm. § 12 Abs. 1 VOB.

5 Abschn. 178 Nr. 1 UStR; ebenso *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 26; *Rothenberger* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 13 UStG Tz. 121.

stellung entscheidendes Kriterium für die Steuerschuldentstehung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG sein.[1]

Allerdings wird man als Indiz für die vertragsgerechte Fertigstellung die ausdrückliche oder konkludente Abnahme ausreichen lassen. Insbesondere bei Bauleistungen spielt die Verdingungsordnung für Bauleistungen (VOB) eine dominante Rolle. Nach § 12 VOB/B kann der Auftragnehmer nach Fertigstellung die Abnahme der Leistung verlangen. Der Auftraggeber hat dann die Abnahme binnen 12 Werktagen durchzuführen. Wegen wesentlicher – nicht wegen geringfügiger – Mängel kann die Abnahme bis zur Beseitigung der Mängel verweigert werden. Eine förmliche Abnahme hat stattzufinden, wenn eine Vertragspartei es verlangt. Wird keine Abnahme verlangt, so gilt die Leistung als abgenommen mit Ablauf von 12 Werktagen nach schriftlicher Mitteilung über die Fertigstellung der Leistung. Hat der Auftraggeber die Leistung oder einen Teil der Leistung in Benutzung genommen, so gilt die Abnahme nach Ablauf von sechs Werktagen nach Beginn der Benutzung als erfolgt, wenn nichts anderes vereinbart ist. Es bleibt jedoch darauf hinzuweisen, daß diese Abnahme lediglich Indizcharakter hat. Wenn also beispielsweise der Bauunternehmer ein Wohngebäude auf fremdem Grund und Boden errichtet hat, gilt die Leistung bereits als ausgeführt, wenn das Werk vertragsgerecht fertiggestellt worden ist. Selbst wenn der Bauherr die zivilrechtliche Abnahme verweigert und eine Schlußrechnung noch nicht erteilt worden ist, liegt bereits eine Leistungsausführung vor, sobald das Wohngebäude fertiggestellt worden ist. Dies wird idR mit Einzug des Bauherrn anzunehmen sein.[2]

Leistet der Bauunternehmer zu Einheitspreisen gem. § 5 Nr. 1 a VOB/A, so erteilt er die Schlußrechnung in der Regel erst mehrere Monate nach Fertigstellung und Verschaffen der Verfügungsmacht. Obwohl somit im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer das Entgelt noch nicht feststeht, verbleibt es bei den allgemeinen Grundsätzen, wonach der Unternehmer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist, die Steuer schuldet. Soweit das Entgelt noch nicht endgültig der Höhe nach beziffert werden kann, ist es auf der Grundlage eines Angebotes oder eines Voranschlages zu schätzen. Unabhängig davon entsteht in diesen Fällen für Voraus- und Abschlagzahlungen nach den Grundsätzen des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG (Istbesteuerung) die Steuer bereits vor Ausführung der Leistung.[3]

▶ Zwangsvollstreckung

Im Gegensatz zur Pfandverwertung (vgl. oben „Rechtsgeschäftliche Verpfändung") kommt es bei der Zwangsvollstreckung lediglich zu einem Lieferumsatz zwischen dem Vollstreckungsschuldner und dem Erwerber. Im Zeitpunkt des Zuschlages wird dem Erwerber originär Eigentum an dem versteigerten Gegen-

1 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 19; *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 151 Rz. 36.

2 *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 151 Rz. 36; BMF, Schr. v. 20.2.2003 – IV B 7 - S 7270 - 2/03, DStR 2003, 551.

3 *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 27; BMF, Schr. v. 20.2.2003 – IV B 7 - S 7270 - 2/03, DStR 2003, 551 – Tz. V.

stand direkt vom Vollstreckungsschuldner übertragen. Den staatlichen Vollstreckungsorganen kommt lediglich die Aufgabe zu, die zum Zweck der Zwangsvollstreckung beschlagnahmte Sache mit dem Ziel der Befriedigung des Gläubigers zu verwerten. Das mit der Verwertung beauftragte Land erhält wirtschaftlich nicht die Substanz, den Wert und den Ertrag der Sache.[1]

71–73 frei

3. Ausführung der sonstigen Leistung

74 Auch die Steuer für sonstige Leistungen entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die sonstige Leistung ausgeführt worden ist. Im Unterschied zur Lieferung, die gem. § 3 Abs. 1 UStG grundsätzlich mit Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag als bewirkt anzusehen ist, findet sich expressis verbis keine vergleichbare Regelung für die sonstige Leistung. § 3 Abs. 9 UStG bestimmt lediglich, daß sonstige Leistungen solche Leistungen sind, die keine Lieferungen sind. Da jedoch die sonstigen Leistungen eben auch Leistungen iS des Umsatzsteuerrechts darstellen und die Leistung als bewußte Zuwendung eines wirtschaftlichen Vorteils an einen anderen definiert wird[2], muß hieraus gefolgert werden, daß die sonstige Leistung stets in dem Moment ausgeführt wird, in dem der Leistungsempfänger **den wirtschaftlichen Vorteil zugewendet** erhält. Anders als bei der Lieferung, bei der maßgeblich auf die Übergabe des Gegenstandes abzustellen ist, bestimmt sich der Zeitpunkt der Zuwendung des wirtschaftlichen Vorteils bei der sonstigen Leistung aus einer Vielzahl der die Leistungserbringung begleitenden Umstände. Das **Gesamtbild der Verhältnisse ist entscheidend** und wird geprägt vor allem aus der Art der sonstigen Leistung, den zugrunde liegenden Abreden der Beteiligten, möglichen maßgeblichen und nicht abbedungenen zivilrechtlichen Vorschriften sowie sonstigen Merkmalen wie Kündigungsfristen. Zur besseren Beurteilung der Summe möglicher sonstiger Leistungen im Hinblick auf die Frage, wann der wirtschaftliche Vorteil zugewendet worden ist, empfiehlt sich die von *Weiß*[3] vorgenommene Unterteilung der sonstigen Leistungen nach ihrem Leistungsinhalt. Danach ergeben sich in Anlehnung an die im Zivilrecht vorgegebenen Vertragstypen folgende Gruppen von sonstigen Leistungen:

- Arbeits-, Dienst- und Werkleistungen, definiert als Leistungen durch Tätigkeiten im Dienste oder Interesse eines anderen, sogen. positives Tun;
- Leistungen, die die Überlassung der Substanz zum Gegenstand haben und durch eine verfügende Willenerklärung erbracht werden, ebenfalls Leistungen durch positives Tun;

---

1 BFH, Urt. v. 24.9.1987 – V R 196/83, BStBl. II 1987, 873 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 1 R. 15; BFH v. 19.12.1985 – V R 139/76, BStBl. II 1986, 500 = StRK UStG 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 56.

2 Vgl. *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 42 Rz. 360/361; *Reiß in* Tipke/Lang, Steuerrecht, § 14 UStG Rz. 40.

3 *Weiß*, UR 1977, 72; *Weiß*, UR 1983, 133.

– Duldungsleistungen, also Leistungen, die auf die Überlassung des Gebrauchs oder der Nutzung gerichtet sind, sog. negatives Tun;
– sowie die übrigen sonstigen Leistungen.

frei 75–77

a) Leistungen in Form von Arbeits-, Dienst- und Werkleistungen

aa) Allgemeines

Die häufig anzutreffende Formulierung, sonstige Leistungen im Bereich der Arbeits- und Dienstleistungen seien ausgeführt im Zeitpunkt ihrer Vollendung[1] ist wenig aussagefähig. Sie verschleiert die für die umsatzsteuerliche Leistungserbringung erforderliche Voraussetzung, daß nicht nur aus der Sicht des Leistenden seine Erfüllungshandlung vollendet sein muß, vielmehr der **wirtschaftliche Vorteil dem Leistungsempfänger bereits zufließen muß**. Die Reinigung, die ein Kleidungsstück reinigt und im gereinigten Zustand mehrere Wochen bei sich in der Reinigung aufbewahrt bis der Kunde das gereinigte Kleidungsstück abholt, hat sicherlich aus ihrer Sicht die Leistung der Reinigung vollendet. Gleichwohl bestimmt sich der Leistungsausführungszeitpunkt für die sonstige Leistung danach, wann dem Kunden der wirtschaftliche Vorteil zugewendet, also das gereinigte Kleidungsstück ausgehändigt wird. Dieser Zeitpunkt wird in sehr vielen Fällen erst wesentlich später liegen als der Zeitpunkt der konkreten Erfüllungshandlung. Entscheidend ist somit nicht, ob der Leistende das aus seiner Sicht Erforderliche zur Leistung getan hat. Vielmehr ist stets entscheidend, ob der aus der Leistungshandlung resultierende wirtschaftliche Vorteil den Leistungsempfänger erreicht.[2] 78

bb) Werkleistungen

Unter Beachtung dieser Vorgaben ist bei Werkleistungen die Leistung in dem Moment erbracht, wenn das Werk **vertragsgerecht hergestellt** wurde und der **wirtschaftliche Vorteil den Leistungsempfänger erreicht** hat. Zwar ist es richtig, daß die **Abnahme des Bestellers keine Voraussetzung** für den Leistungserbringungszeitpunkt ist, da die Abnahme nicht Teil der Leistung ist, vielmehr allein vom Leistungsempfänger nach § 640 Abs. 1 BGB geschuldet wird.[3] Gleichwohl darf hieraus nicht der Schluß gezogen werden, das hergestellte Werk brauche die Sphäre des Leistungsempfängers überhaupt nicht zu erreichen. Der Schuster, der vertragsgerecht die Reparatur eines Paars Schuhe übernimmt, also eine Werkleistung erbringt, leistet erst in dem Moment, in dem er den wirtschaft- 79

1 *Rothenberger* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 13 UStG Tz. 25; *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 21; *Köhler* in Plückebaum/Malitzky, UStG, § 13 UStG Rz. 14.
2 Vgl. *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 21 – der Zeitpunkt ist maßgebend, an dem die Erfüllungshandlung endet.
3 *Bülow in* Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 21; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 21.

lichen Vorteil, also die reparierten Schuhe, dem Auftraggeber aushändigt. Das bloße Aufbewahren der vorher reparierten Schuhe in seiner Unternehmenssphäre reicht für den Zeitpunkt der Leistungsausführung eben noch nicht aus. Von daher erhellt sich auch die vielfach anzutreffende Aussage[1], daß die Abnahme der Werkleistung, wenn auch nicht Voraussetzung, so doch vielfach als Indiz für den zugewendeten wirtschaftlichen Vorteil gewertet werden müsse. Wie *Reiß*[2] zutreffend feststellt, führt die Abnahme eines mangelhaften Werkes durch den Besteller zur Ausführung der Leistung im Zeitpunkt der Abnahme, da nunmehr die fehlerhafte Leistung als Erfüllung mangels Weiterbestehens des Erfüllungsanspruchs angesehen werden muß. Mängelrüge und spätere mögliche Beseitigung des Mangels bleiben für den Entstehungszeitpunkt ohne Auswirkung. Im Kern ist damit nichts anderes umschrieben als die Zuwendung eines wirtschaftlichen Vorteils, nur daß durch die Abnahme bei einem mangelhaften Werk der Gehalt des wirtschaftlichen Vorteils ein anderer wird. Leistet dagegen der Werkunternehmer vertragsgerecht, bedarf es nicht der Abnahme gleichwohl aber einer Zuwendung des Vorteils an den Besteller. Dieser muß also in irgendeiner Form in den Genuß der Werkleistung kommen, mit anderen Worten, die Werkleistung muß Eingang finden in die Sphäre des Bestellers. Dies wird in sehr vielen Fällen einhergehen mit der Herausgabe bzw. Übergabe des reparierten Gegenstandes, des Gegenstandes, an dem die Werkleistung erbracht worden ist.

Bedarf es dagegen **keiner Herausgabe oder Übergabe** des reparierten Gegenstandes, wird also zB der tropfende Wasserhahn im eigenen Haus oder der eigenen Wohnung repariert, fließt der wirtschaftliche Vorteil mit der Beendigung der Erfüllungshandlung zu.

cc) Handelsvertreterleistungen

80 Auch die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Leistung des Handelsvertreters ausgeführt ist, beurteilt sich allein danach, wann durch ihn seinem Geschäftsherrn der wirtschaftliche Vorteil zugeflossen ist. Zur Beantwortung dieser Frage ist maßgeblich auf die der Handelsvertreterleistung zugrunde liegenden Abreden abzustellen. **Entscheidendes Kriterium** ist die Frage, **wann** der Handelsvertreter sich seinen **Provisionsanspruch verdient** hat. Erst in dem Zeitpunkt, in dem der Provisionsanspruch zivilrechtlich in der Person des Handelsvertreters entsteht, hat er auch den wirtschaftlichen Vorteil seinem Geschäftsherrn gegenüber erbracht.

Haben Handelsvertreter und Geschäftsherr **keine gesonderten Vereinbarungen hinsichtlich des Provisionsanspruches** getroffen, richtet sich der Provisionsanspruch nach § 87 a Abs. 1 HGB. Danach hat der Handelsvertreter Anspruch auf seine Provision, sobald und soweit der Unternehmer das Geschäft ausgeführt hat. In dem Moment folglich, in dem der Unternehmer aufgrund der Tätigkeit des Handelsvertreters das vermittelte Umsatzgeschäft abschließt, entsteht zum einen der Provisionsanspruch und ist zum anderen die Leistung des

1 *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 21; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 21.
2 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 26.

Handelsvertreters als ausgeführt zu behandeln.[1] In diesem Zeitpunkt entsteht folglich auch der Steueranspruch.

Die Abhängigkeit des Leistungszeitpunkts vom Entstehungszeitpunkt des Provisionsanspruchs führt dazu, daß den zugrundeliegenden vertraglichen Abreden maßgebliches Gewicht beizumessen ist. Soll nach dem Willen der Parteien der Provisionsanspruch bereits mit Annahme des Auftrags durch den Geschäftsherrn entstehen, so ist die Leistung des Handelsvertreters bereits in diesem Zeitpunkt als bewirkt anzusehen. Ist dagegen vereinbart worden, den Provisionsanspruch erst mit Erfüllung durch den Dritten entstehen zu lassen, so gilt auch die Leistung des Handelsvertreters erst in diesem Zeitpunkt als bewirkt.

Umstände, die den **Provisionsanpruch nachträglich entfallen** lassen, zB wegen Nichterfüllung des Geschäftes, führen zu einer Berichtigung der Umsatzsteuer nach § 17 UStG. 81

dd) Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters nach § 89b HGB

Nach § 89b HGB kann der Handelsvertreter von seinem Geschäftsherrn nach Beendigung des Vertragsverhältnisses einen angemessenen Ausgleich verlangen, wenn und soweit die in § 89b Abs. 1 Nr. 1 bis 3 HGB genannten Voraussetzungen nach Beendigung des Vertragsverhältnisses erfüllt sind und kein Ausschlußgrund nach § 89b Abs. 3 HGB vorliegt. 82

Der in § 89b HGB normierte Ausgleichsanspruch ist auf **Wertausgleich** ausgerichtet. **Sinn und Zweck dieses Ausgleichsanspruches** ist der Ausgleich jener Wertsteigerung des Betriebs des Unternehmers, welche der Handelsvertreter durch die Schaffung fortdauernder Geschäftsbeziehungen und Verbindungen mit neuen Kunden bewirkt hat und zwar in der Art und Weise, daß er diese Geschäftsverbindungen zu einem Vermögensvorteil des Unternehmers hat werden lassen. Während der Vertragsbeziehungen zwischen Handelsvertreter und Geschäftsherrn war dieser Vermögensvorteil aus den geschaffenen Geschäftsverbindungen auch ein Vorteil des Handelsvertreters, die er sich erarbeitet hatte. Sowohl der Geschäftsherr als auch der Handelsvertreter konnten einen geldwerten Nutzen aus diesem Vorteil ziehen, der Geschäftsherr durch die Folgeaufträge, der Handelsvertreter durch die Folgeprovisionen. Erst mit dem Ende der Vertragsbeziehungen zwischen Handelsvertreter und Geschäftsherrn wird die Ausgewogenheit dieses Nutzungsverhältnisses aufgehoben. Der Geschäftsherr bleibt im Besitz seines Vermögens Vorteils, da er nach wie vor die geschaffenen Geschäftsverbindungen zu seinem wirtschaftlichen Vorteil ausnutzen kann. Der Handelsvertreter dagegen läßt seinen Vorteil dem Unternehmer zurück, da er diese Vorteile nicht mehr für seine möglichen Folgeprovisionen nutzen kann. Hieraus erhellt sich, daß der Handelsvertreter die den Ausgleichsanspruch auslösenden Leistungen bereits während des Vertragsverhältnisses mit seinem Geschäftsherrn erbracht hat.[2]

---

1 AA *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 26.

2 BGH, Urt. v. 13.5.1957 – II ZR 19/57, BGHZ 24, 223; BGH v. 6.2.1964 – VII ZR 100/62, BGHZ 41, 129; BFH, Urt. v. 25.6.1998 – V R 57/97, StRK UStG 1980 § 4 Nr. 5 R. 4 = UR 1999, 72.

Der Ausgleichsanspruch vergütet zusätzlich die vor dem Vertragsende geleisteten und nach Vertragsende noch fortwirkenden Dienste des Handelsvertreters. Gleichwohl wird mit dieser Vergütung nach ständiger Rechtsprechung[1] keine zusätzliche selbständige Leistung des Handelvertreters – wie etwa die Übertragung eines Kundenstammes – übertragen. Vielmehr erhält der Handelsvertreter auch nach der zivilrechtlichen Beurteilung[2] den Ausgleichsanspruch als (Teil-)Gegenleistung für einen auf seiner Tätigkeit beruhenden, aber infolge der Beendigung des Vertragsverhältnisses nicht mehr vergütbaren Vorteil, wie er in der Schaffung des Kundenstammes liegt. Mangels Vergütung für eine selbständige sonstige Leistung führt die zusätzliche Vergütung als Folge des Ausgleichsanspruchs zu einer Berichtigung der ursprünglichen Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Der Zeitpunkt bestimmt sich nach § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG danach, wann das berichtigende Ereignis eingetreten ist. Dieser Zeitpunkt ist nicht die tatsächliche Zahlung der Vergütung[3], sondern der Zeitpunkt, in dem der Ausgleichsanspruch entsteht. Der Ausgleichsanspruch entsteht mit Beendigung des Vertragsverhältnisses zwischen Handelsvertreter und Geschäftsherrn. Damit entsteht der Steueranspruch in bezug auf den Ausgleichsanspruch auch im Zeitpunkt der Beendigung dieses Vertragsverhältnisses.[4]

Obgleich der Anspruch nach § 89 b HGB nur und insoweit besteht, als im wesentlichen drei Anspruchsvoraussetzungen – Vorteile des Unternehmers, Verluste des Handelsvertreters, Billigkeit – kumulativ erfüllt sind, kann der Zeitpunkt der Steuerentstehung nicht daran angeknüpft werden, daß der Ausgleichsanspruch in einer bestimmten Höhe anerkannt worden ist. Vielmehr ist anzuknüpfen an das Ende des Vertragsverhältnisses, da alleine dieses das auslösende Moment des Ausgleichsanspruchs ist, der damit zur Entstehung (dem Grunde nach) gebracht wird.[5]

83 **Mißverständlich** ist die **Aussage der OFD Hamburg**[6], die zur Entstehung der Steuerschuld bei Ausgleichsansprüchen von Handelsvertretern gem. § 89 b HGB formuliert: „Die Leistung eines Handelsvertreters für die Ausgleichszahlung gem. § 89 b HGB wird zwar während der Laufzeit des Agentenvertrages erbracht, ist jedoch erst mit Beendigung des Agenturverhältnisses ausgeführt." Richtigerweise ist diese Verlautbarung der OFD Hamburg so zu verstehen, daß auch hier die Leistungsausführung vor Beendigung des Vertragsverhältnisses angenommen wird, dagegen die Steuerschuldentstehung abhängig gemacht wird von der Entstehung des Ausgleichsanspruches und diese wiederum abhängt von der Beendi-

1 BFH, Urt. v. 28.7.1993 – V B 29/93, BFH/NV 1994, 350 = UR 1994, 398 = StRK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 49; BFH, Urt. v. 25.6.1998 – V R 57/97, UR 1999, 72.

2 BGH, Urt. v. 13.5.1957 – II ZR 318/56, BGHZ 24, 214 (222).

3 So aber *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 29; *Rothenberger* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 13 UStG Tz. 33.

4 In diesem Sinne *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 26.

5 *Brüggemann* in Schlegelberger, HGB, § 89 b HGB Rz. 12.

6 OFD Hamburg, Vfg. v. 16.9.1969 – S 7440 - 34/69 - St 512, StEK UStG § 13 Nr. 7 = UStR 1970, 75.

gung des Vertragsverhältnisses. Keinesfalls kann die Zahlung aufgrund des Ausgleichsanspruchs maßgebender Entstehungszeitpunkt sein.[1]

Da der Ausgleichsanspruch nach § 89 b HGB **Gegenleistung für die durch die Provision noch nicht voll abgegoltene Leistung** des Handelsvertreters ist, erstreckt sich eine mögliche Steuerbefreiung der Vermittlungsleistung auch auf den Ausgleichsanspruch.[2] 84

ee) Leistungen des Handelsmaklers

Der Handelsmakler vermittelt Kontraktabschlüsse und stellt hierüber Schlußnoten nach § 94 HGB aus. Die vermittelten Geschäfte selbst werden erst später, teilweise nach Monaten oder Jahren, vor allem bei Termingeschäften, ausgeführt. Erst nach Ausführung der Geschäfte wird vom Auftraggeber eine Provisionsabrechnung erteilt bzw. die Provision bezahlt. Erst aus dieser Provisionsabrechnung ist ersichtlich, wie hoch der genaue Provisionsbetrag ist, da sich gegenüber den in der Schlußnote bezeichneten Beträgen fast ausnahmslos Änderungen zB infolge von Gewichtsdifferenzen oder Qualitätsunterschieden ergeben. Erst aus der Provisionsabrechnung kann folglich der Handelsmakler den genauen Provisionsbetrag ableiten. 85

Auch bezüglich der Leistungen des Handelsmaklers kommt es entscheidend darauf an, **wann dieser seinem Auftraggeber den wirtschaftlichen Vorteil seiner Leistung zuwendet**. Dies wird nach zutreffender Auffassung der Finanzverwaltung in aller Regel der Zeitpunkt sein, in dem der Handelsmakler nach Abschluß des vermittelten Geschäftes jeder Partei eine von ihm **unterzeichnete Schlußnote** zustellt, welche die Parteien, den Gegenstand und die Bedingungen des Geschäfts, insbesondere bei Verkäufen von Waren oder Wertpapieren, deren Gattung und Menge sowie den Preis und die Zeit der Lieferung enthält. Zu diesem Zeitpunkt dokumentiert er gegenüber seinem Auftraggeber die Zuwendung des wirtschaftlichen Vorteils.[3] Zwar ergibt sich der genaue Provisionsbetrag erst aus der später endgültig erteilten Provisionsabrechnung. Gleichwohl ist der Provisionsanspruch dem Grunde nach mit Ausstellen der Schlußnote bereits entstanden, so daß mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Schlußnote erteilt worden ist, der Steueranspruch nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG entsteht. Es bleibt damit dem Handelsmakler überlassen, gleichzeitig mit der Schlußnote eine vorläufige Provisionsabrechnung mit gesondertem Steuerausweis zu erteilen, die seinen Auftraggeber in die Lage versetzt, den ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag als Vorsteuern geltend machen zu können. Eventuelle **Abweichungen in der Provisionszahlung** aufgrund der endgültigen Schlußrechnung führen zu einer Berichtigung von Umsatzsteuer und Bemessungsgrundlage.

---

1 So aber *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 29; *Rothenberger* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 13 UStG Tz. 33 – jeweils unter Hinweis auf BFH vom 28.7.1993; BFH, Urt. 28.7.1993 – V B 29/93, BFH/NV 1994, 350 = UR 1994, 398.

2 BFH, Urt. v. 25.6.1998 – V R 57/97, StRK UStG 1980 § 4 Nr. 5 R. 4 = UR 1999, 72.

3 USt-Gruppenleiter-Besprechung der Oberfinanzdirektionen v. 9./10.4.1968, UR 1968, 204; BMF, Schr. v. 7.12.1992 – IV A 2 - S 7210 - 53/92, IV A 2 - S 7270 - 6/92, BStBl. I 1992, 764 (771) – Tz. 45 = StEK UStG 1980 § 12 Abs. 1 Nr. 126.

ff) Dauerleistungen

86 Vor allem im Rahmen von **Wartungsverträgen**, zB betreffend die Wartung von Heizungsanlagen oder Büromaschinen, verpflichtet sich der leistende Unternehmer gegen eine feste Vergütung für einen bestimmten längeren, aber begrenzten Zeitraum zur Wartung der Anlagen, der Maschinen etc. Die Leistung des Unternehmers in Erfüllung solcher Wartungsverträge ist erst nach Ablauf des vertraglich vereinbarten Leistungszeitraums erbracht. Konsequenterweise **entsteht die Steuer** nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG auch erst **mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Wartungszeitraum abläuft**.[1]

Für die Beantwortung der Frage nach dem Leistungsausführungszeitpunkt bleibt auch hier der Zeitpunkt maßgebend, in dem dem Leistungsempfänger der wirtschaftliche Vorteil zugewendet wird. Unter Zugrundelegung der vertraglichen Abreden ist dies erst mit Ablauf des Zeitraums anzunehmen, für den der Wartungsvertrag abgeschlossen ist. Der leistende Unternehmer erbringt **nicht mehrere selbständig zu beurteilende Leistungen**, die an den einzelnen zu erbringenden Tätigkeiten auszurichten sind. Vielmehr dokumentiert die Art der Leistung – der Umfang der einzelnen Tätigkeiten wird von Fall zu Fall sehr unterschiedlich sein – und der getroffenen Entgeltsvereinbarung – die Entgeltsvereinbarung ist in der Regel nicht auf die einzelnen zu erbringende Tätigkeit bezogen –, daß nach dem übereinstimmenden Willen der Vertragsparteien die Leistung erst mit Ablauf des Wartungszeitraums als erbracht angesehen wird. Der Ablauf des Wartungszeitraums bleibt der für die Leistungsausführung maßgebende Zeitpunkt, ungeachtet, wann der leistende Unternehmer die Rechnung erteilt.

87 Etwas anderes gilt nur für die Fälle, in denen **Teilleistungen** iS des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 UStG vereinbart und bewirkt werden bzw. An- oder Vorauszahlungen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG vereinnahmt werden.

88–93 frei

b) Substanzüberlassende Leistungen

94 Ähnlich wie bei einer Lieferung führt die substanzüberlassende sonstige Leistung zu einer **uneingeschränkten und vorbehaltslosen Übertragung des Vollrechtes**. Entscheidend ist für die Frage der Leistungsausführung der **Zeitpunkt der Übertragung** des Rechtes, also der Zeitpunkt, in dem der Leistungsempfänger faktisch über das Recht verfügen kann. Die spätere tatsächliche Ausübung des Rechts durch den Leistungsempfänger ist unbeachtlich. Bereits mit der verfügenden Willenerklärung, die in den Übertragungs-/Abtretungsvertrag nach §§ 413, 398 BGB einmündet, wird die Leistung ausgeführt. Es handelt sich bei der substanzüberlassenden sonstigen Leistung um eine sonstige Leistung durch positives Tun, eine Duldungsleistung scheidet mangels einer verbleibenden Rechtsposition beim Übertragenden aus. Als Beispiele solcher substanzüberlas-

1 Vgl. OFD Hannover, Vfg. v. 10.9.1969 – S 7270 - 12 - StH 731, S 7270 - 9 - StO 621, StEK UStG 1967 § 22 Nr. 19 = UStR 1970, 170.

senden sonstigen Leistungen kommen in Betracht die Übertragung von **Urheber- und Vertragsrechten**[1] oder die Übertragung von **Lieferungs- und Kompensationsrechten**.[2] In allen Fällen entsteht der Steueranspruch im Zeitpunkt der Übertragung des Rechtes.

frei 95–97

c) Duldungsleistungen

Im Unterschied zu den substanzüberlassenden sonstigen Leistungen zeichnen sich die Duldungsleistungen dadurch aus, daß der Berechtigte dem Leistungsempfänger lediglich die **Nutzung einer absolut geschützten Rechtsposition auf Zeit** gestattet, die Rechtsposition insgesamt wird aber nicht mit übertragen. Duldungsleistungen kommen vor allem im Bereich der Gebrauchs- oder Nutzungsüberlassung eines Gegenstandes, sei es schuldrechtlich durch Miete oder Pacht, sei es dinglich durch Bestellung eines Nießbrauchs, Erbbaurechts oder einer Dienstbarkeit sowie als Einräumung von Lizenzen an Patent-, Urheber- oder sonstigen geschützten Rechten in Betracht. 98

Entsprechend den zuvor dargestellten Grundsätzen beurteilt sich die Frage der Steuerschuldentstehung nach dem Zeitpunkt der Leistungsausführung und dieser wiederum nach dem Zeitpunkt, zu dem dem Leistungsempfänger der wirtschaftliche Vorteil zugewendet worden ist. Anders als bei der substanzüberlassenden sonstigen Leistung besteht bei der Duldungsleistung die sonstige Leistung nicht in der Einräumung des Nutzungsrechtes, sondern vielmehr in der infolge der Einräumung des Nutzungsrechts erfolgenden Duldung des Eingriffs in den eigenen Rechtskreis des Berechtigten. Konsequenterweise wird der wirtschaftliche Vorteil erst in dem Moment zugewendet, in dem die **vertraglich vorgesehene Zeitspanne endet**.

Etwas anderes gilt nur für die Fälle, in denen die Beteiligten unter Zugrundelegung der wirtschaftlichen Teilbarkeit der Leistung und einer gesonderten Entgelts Vereinbarung **Teilleistungen** vereinbart haben oder aber ein Fall der **Istversteuerung** nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG in Betracht kommt. 99

Ungeachtet dieser Einschränkung bleibt es jedoch bei dem Leistungsausführungszeitpunkt mit Ablauf des Duldungszeitraums, unabhängig von der Frage, ob die gesamte Leistung durch eine einmalige Zahlung bereits bei Abgabe der Duldungserklärung abgegolten wird.[3] Soweit die **gegenteilige Ansicht** damit begründet wird, die Leistung sei durch die einmalige Zahlung einheitlich bereits mit Abgabe der Duldungserklärung erbracht, da der Leistende zu diesem Zeitpunkt bereits alle wesentlichen Leistungsvoraussetzungen erfülle und die anschließende 100

1 BFH, Urt. v. 16.7.1970 – V R 95/66, BStBl. II 1970, 706 = StRK UStG 1951 § 1 Ziff. 1 R. 496.
2 BFH, Urt. v. 19.8.1976 – V R 160/71, BStBl. II 1977, 226 = StRK UStDB 1951 § 7 R. 54.
3 Ebenso *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 23.

bloße Duldung lediglich automatische Folge dieses Leistungsmerkmals sei[1], wird verkannt, daß der Leistungsausführungszeitpunkt maßgeblich durch die Zuwendung des wirtschaftlichen Vorteils bestimmt wird. Die Zuwendung des wirtschaftlichen Vorteils hängt aber nicht allein von der Abgabe der Duldungserklärung des Leistenden ab, sondern von dessen Erfüllungshandlung, also dem tatsächlichen Überlassen der Sache zum Gebrauch oder zur Nutzung durch den Leistungsempfänger. Erst hierdurch gelangt der vereinbarte und entgoltene Vorteil in die Sphäre des Leistungsempfängers.

101 Unabhängig vom Zeitpunkt der Leistungsausführung entsteht in diesen Fällen jedoch die Steuer mit **Vereinnahmung der Einmalzahlung** gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG.

102–104 frei

d) Übrige sonstige Leistungen

105 Die übrigen sonstigen Leistungen bestehen vor allem in einem **Unterlassen** wie zB in der Vereinbarung eines entgeltlichen Wettbewerbsverbotes. Die Leistung liegt hier in dem Unterlassen eines möglichen positiven Tuns für eine bestimmte Zeit, nicht dagegen in dem Eingehen der Verpflichtung. Entsprechend den Ausführungen zur Duldungsleistung ist die Unterlassungsleistung folglich **mit Ablauf des Unterlassungszeitraums als erbracht** anzusehen. Zu beachten sind allerdings auch insoweit die Vorschriften zur Teilleistungsbesteuerung, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 UStG sowie zur Istversteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG.

106–108 frei

e) ABC der sonstigen Leistungen

109 ▶ **Aufgabe der Milcherzeugung/Brachlegung von Ackerflächen**

Seit der Entscheidung des EuGH vom 29.2.1996[2] erbringt der Landwirt mit der Aufgabe der Milcherzeugung keine Leistung im Sinne der Umsatzsteuer mehr. Unter Hinweis darauf, daß die Umsatzsteuer eine allgemeine Verbrauchsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen sei, hat der EuGH in der Aufgabe der Milcherzeugung durch einen Landwirt keinen Verbrauch im Sinne des gemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems gesehen. Die Gemeinschaft erwerbe dadurch, daß sie den Landwirten, die sich zur Aufgabe ihrer Milcherzeugung verpflichten, einen Ausgleich gewährt, keine Gegenstände und empfange auch keine Dienstleistung zur eigenen Verwendung, sondern sie handele im allgemeinen Interesse

1 *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 33; *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 23.

2 EuGH, Urt. v. 29.2.1996 – Rs. C-215/94, StRK 6. USt-RL Art. 6 R. 8 = UR 1996, 119; vgl. hierzu *Nieskens/Tehler* in Bornfelder (Hrsg.), FS Steuergerechtigkeit durch Steuervereinfachung, S. 89 ff.

an der Förderung des ordnungsgemäßen Funktionierens des Milchmarktes der Gemeinschaft. Hieraus folge, so der EuGH weiter, daß der Landwirt mit der Verpflichtung zur Aufgabe seiner Milchproduktion weder der Gemeinschaft noch den zuständigen nationalen Stellen Vorteile erbringe, aufgrund derer diese nationalen Stellen als Empfänger einer Dienstleistung angesehen werden könnten. In Umsetzung dieses EuGH-Urteils hat der BFH mit Urteil v. 30.1.1997[1] die Brachlegung von Ackerflächen nach dem Fördergesetz v. 6.7.1990[2] nicht mehr als Leistung bewertet. Damit sind die vormaligen Urteile des BFH zur Steuerbarkeit solcher Aufgabeleistungen gegenüber Behörden hinfällig.[3]

▶ Aufsichtsratsmitglied

Nach Auffassung der Finanzverwaltung[4] soll die ggf. in Teilleistungen zu erbringende Tätigkeit eines Aufsichtsratsmitglieds mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entstehen, in dem die Hauptversammlung stattgefunden hat. Richtigerweise ist unter Zugrundelegung der Frage, wann der wirtschaftliche Vorteil zugewendet ist, der Ablauf des Wirtschaftsjahres als Leistungsausführungszeitpunkt entscheidend.[5]

▶ Erbbaurecht

Der Bestellung eines Erbbaurechtes liegt eine umsatzsteuerliche Duldungsleistung als Dauerleistung zugrunde. Bei der Begründung eines Erbbaurechtes besteht die Leistung des Erbbauverpflichteten in der Hauptsache in der dem Rechtserwerb des Berechtigten folgenden Duldung der Rechtsbeeinträchtigung des Eigentums.[6] Wie bei den Duldungsleistungen allgemein wird die Leistung mit Ablauf der vertraglich vorgesehenen Zeitspanne erbracht. Entsprechend der vertraglich vereinbarten Zahlungsweise, jährlich oder monatlich, liegen Teilleistungen vor, so daß die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entsteht, für den die Zinszahlung vereinbart ist.[7]

---

1 BFH, Urt. v. 30.1.1997 – V R 133/93, BStBl. II 1997, 335 = StRK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 102 = UR 1997, 309.

2 Gesetz zur Förderung der agrarstrukturellen und agrarsozialen Anpassung der Landwirtschaft der Deutschen Demokratischen Republik an die soziale Marktwirtschaft – Fördergesetz – v. 6.7.1990, GBl.-DDR I 1990, Nr. 42, 633.

3 Vgl. Vorlagebeschluß BFH v. 21.4.1994 – V R 122/91, StRK 6. USt-RL Art. 6 R. 6 = UR 1994, 402; BFH, Urt. v. 21.4.1993 – XI R 50/90, BStBl. II 1993, 696 = StRK UStG 1980 § 13 Abs. 1 R. 1; FG Schl.-Holst, Urt. v. 30.10.1991 – IV 556/91, EFG 1992, 221.

4 BMF, Schr. v. 15.9.1980 – IV A/2 - S 7270 - 6/80, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 5 = UR 1980, 214.

5 Ebenso: *Kaufmann*, UR 1982, 138; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 32.

6 Vgl. EuGH, Urt. v. 4.12.1990 – Rs. C-186/89, StRK 6. USt-RL Art. 4 R. 6 = UR 1991, 75; Abschn. 24 Abs. 3 Satz 3 UStR 1996.

7 FG Nürnberg, Urt. v. 18.12.1979 – II 44/77, UR 1981, 235; bestätigt durch BFH, Urt. v. 20.4.1988 – X R 4/80, BStBl. II 1988, 744 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 8 R. 19; UStRef. Bespr. 1/82 v. 8.–10.2.1982, UR 1982, 150.

▶ **Fahrlehrer**

Nach der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung[1] bestand die vertraglich vereinbarte Leistung des Fahrlehrers nicht in der einzelnen Fahrstunde, sondern in der Gesamtheit seiner Schulungstätigkeit, mit der sich der Fahrlehrer verpflichtet, dem Fahrschüler alle zur Erlangung des Führerscheins notwendigen Kenntnisse zu vermitteln. Hierzu gehörten neben dem theoretischen Unterricht alle abgeleisteten Fahrstunden bis zur Ablegung der Fahrprüfung infolge der Beendigung der Prüfungsfahrt. Unter Bezugnahme auf das BFH-Urteil vom 21.4.1994[2] beschränkt die Verwaltung die einheitliche nicht teilbare Leistung des Fahrlehrers auf die durch die Grundgebühr abgegoltene Ausbildungsleistung. Die einzelnen Fahrstunden sowie die Vorstellung zur Prüfung dagegen sollen nunmehr als Teilleistungen iS des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG bewertet werden können.[3]

Richtig ist zunächst, daß die durch die Grundgebühr abgegoltene Ausbildungsleistung, die das Entgelt für die allgemeinen Aufwendungen des Fahrschulbetriebes einschließlich des gesamten theoretischen Unterrichtes darstellt, als Dauerleistung nicht teilbar ist. Unter Beachtung der für den Leistungsausführungszeitpunkt entscheidenden Frage, wann insoweit der wirtschaftliche Vorteil zugewendet worden ist, muß letztendlich die Beendigung der Fahrschulausbildung als Leistungszeitpunkt hierfür angesehen werden. Beendet ist die Fahrschulausbildung mit der Beendigung der Prüfungsfahrt zur Erlangung des Führerscheins. Erst in diesem Moment hat der Schüler den auf der Basis des mit dem Fahrlehrer geschlossenen Vertrages resultierenden wirtschaftlichen Vorteil aus der Ausbildungsleistung erlangt.

Da der Fahrschullehrer verpflichtet ist, durch einen allgemeinen Aushang in seinen Geschäftsräumen das Entgelt sowohl für die allgemeinen Aufwendungen des Fahrschulbetriebes einschließlich des gesamten theoretischen Unterrichtes als auch für eine Fahrstunde zu 45 Minuten und für die Vorstellung zur Prüfung[4] angeben zu müssen, ist unter Beachtung der Voraussetzungen einer gesonderten Entgeltsabrechnung sowohl die einzelne Fahrstunde als auch die Vorstellung zur Prüfung als Teilleistung möglich. Vereinbart der Fahrlehrer allerdings mit dem Fahrschüler eine erneute (Nach-)Schulung, zB infolge des Nichtbestehens der Fahrprüfung, so liegt in der Nachschulung eine neue selbständige Leistung. Diese kann bei entsprechender vertraglicher Vereinbarung in der jeweils abgehaltenen Fahrstunde liegen. Genauso gut ist es möglich, daß der Fahrschüler ein Nachschulungspaket von zB 10 Fahrstunden mit dem Fahrlehrer vereinbart. In diesen Fällen ist die Leistung mit der letzten Fahrstunde als erbracht anzusehen. Wird über die einzelne Fahrstunde gesondert abgerechnet, liegen ggf. Teilleistungen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 UStG vor.

---

1 Vgl. OFD Hannover, Vfg. v. 6.2.1970 – S 7270 - 16 - StH 722, S 7270 - 15 - StO 621, StEK UStG 1967 § 13 Nr. 10.

2 BFH, Urt. v. 21.4.1994 – V R 59/92, StRK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 69 = UR 1995, 306 = BFH/NV 1995, 367.

3 Abschn. 180 Abs. 1 Satz 8 Bsp. 3 UStR 2002.

4 Vgl. § 19 des Gesetzes über das Fahrlehrerwesen v. 25.8.1969, BGBl. I 1969, 1336.

▶ Filmauftragsproduktion und Filmauswertung

Besteht die vertraglich vereinbarte Leistung in der Überlassung eines sendefertigen Filmes durch einen Filmhersteller iS von § 94 UrhG (sog. Auftragsproduktion), so sind die damit erbrachten Leistungselemente wie Herstellung des Films, Übertragung von Nutzungs- und Leistungsrechten, Übertragung und Ablieferung des Filmstreifens als einheitliche sonstige Leistung zu beurteilen.[1] Die Leistung ist erst in dem Moment ausgeführt, in dem der sendefertige Film insgesamt überlassen wird.

Gleiches gilt für die Überlassung eines Filmes durch einen Filmproduzenten an einen Filmverleiher für einen vertraglich fest vereinbarten Zeitraum. Die sonstige Leistung des Filmproduzenten besteht in einem dauernden Dulden der Aufführung des Vertragsfilms durch den Filmverleiher während der vertraglichen Laufzeit. Es handelt sich um eine Leistung, die mit Ablauf der vertraglich vorgesehenen Zeitspanne ausgeführt ist. Grundsätzlich scheiden Teilleistungen aus.[2]

▶ GEMA

Leistungen der GEMA-Mitglieder, also der Komponisten, Textdichter und Musikverleger, bestehen in einer Duldungsleistung, die sich über einen längeren Zeitraum erstreckt. Folglich wird diese Leistung erst mit Ablauf des vertraglich vorgesehenen Zeitraums ausgeführt. Nach Auffassung der Verwaltung[3] handelt es sich jedoch bei diesen Leistungen der GEMA-Mitglieder um einheitliche, aber teilbare Leistungen. In der Anerkennung der Abrechnungsperiode soll die gesonderte Vereinbarung des Entgelts für bestimmte Teile der Leistung gesehen werden. Die Steuer entsteht damit bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem jeweils eine Abrechnungsperiode endet.

▶ Geschäftsveräußerung im ganzen

Leistungen im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im ganzen sind, ungeachtet ob entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich, mit Wirkung v. 1.1.1994[4] gem. § 1 Abs. 1a UStG nicht mehr steuerbar. Nur für den Fall, daß der Übertragungsvorgang nicht als eine Geschäftsveräußerung im ganzen gewertet werden kann, weil nicht das Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im ganzen übereignet[5] oder in eine Gesellschaft einge-

1 BFH, Urt. v. 19.2.1976 – V R 92/74, BStBl. II 1976, 515 = StRK UStG 1967 § 12 Abs. 2 Nr. 7 R. 3; BFH, Beschl. v. 1.8.1986 – V B 79/84, StRK UStG 1967 § 3 Abs. 8 R. 16 = UR 1989, 65; BFH, Beschl. v. 25.2.1987 – V B 56/84, StRK UStG 1967 § 3 Abs. 8 R. 18 = UR 1989, 67; vgl. auch Abschn. 25 Abs. 2 Nr. 8 UStR 2000.

2 Ebenso *Rothenberger* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 13 UStG Tz. 43; BFH, Urt. v. 1.8.1986 – V B 79/84, StRK UStG 1967 § 3 Abs. 8 R. 16 = BFH/NV 1988, 335.

3 OFD Hamburg, Vfg. v. 7.3.1972 – S 7117 - 19/71 - St 251, StEK UStG 1967 § 13 Nr. 21 = UR 1972, 142; vgl. auch BFH, Urt. v. 22.3.1979 – V R 128/70, BStBl. II 1979, 598 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 8 R. 6.

4 Vgl. zum Umfang der Übertragung des Betriebs im ganzen jetzt BFH, Urt. v. 4.7.2002 – V R 10/01, UR 2003, 16 = DStR 2002, 1989.

5 Art. 15 Nr. 1 b StMBG v. 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310 = BStBl. I 1994, 50.

bracht wird, bleibt es bei steuerbaren Leistungen iS des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Es handelt sich bei der Übertragung zB eines Teilbereichs eines Betriebes um ein Bündel von Lieferungen und sonstigen Leistungen, die, so sie auch steuerpflichtig sind, jeweils gesondert auf ihren Steuerentstehungszeitpunkt beurteilt werden müssen. Jede einzelne Lieferung und jede sonstige Leistung ist nach den zuvor dargestellten Grundsätzen daraufhin zu untersuchen, wann Verfügungsmacht verschafft bzw. der wirtschaftliche Vorteil zugewendet worden ist.

▶ Handelsmakler

Die Leistungen der Handelsmakler sind grundsätzlich in dem Zeitpunkt bewirkt, in dem der Handelsmakler gem. § 94 HGB die Schlußnote ausgestellt hat. Die Steuer entsteht folglich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Schlußnote erteilt worden ist (vgl. hierzu Anm. 84).

▶ Handelsvertreter

Unter Beachtung der Provisionsvereinbarung (vgl. §§ 87 ff. HGB) wird die Leistung in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem der Provisionsanspruch zivilrechtlich in der Person des Handelsvertreters entsteht. Mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Provisionsanspruch entstanden ist, entsteht folglich auch der Steueranspruch nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG.

Der dem Handelsvertreter zustehende Ausgleichsanspruch nach § 89 b HGB entsteht erst mit Ausscheiden des Handelsvertreters aus dem Vertragsverhältnis. Zwar erbringt der Handelsvertreter seine den Ausgleichsanspruch auslösende Leistung bereits während des Vertragsverhältnisses. Aber erst mit Entstehen des Entgeltsanspruchs nach § 89 b HGB entsteht auch der Steueranspruch. Vgl. hierzu insgesamt Anm. 80 und 82. Zur Steuerfreiheit der Ausgleichszahlung vgl. Anm. 84.

▶ Kreditvermittler

Wird ein Kreditvermittler für eine Bank in der Weise tätig, daß er im Rahmen seiner Vermittlungstätigkeit in den vermittelten Kreditantrag einen höheren Zinssatz eintragen darf als sonst von der Bank üblicherweise gefordert, so ist die Zinsdifferenz zwischen dem üblichen Zinssatz und dem eingetragenen Zinssatz das Entgelt für die vom Kreditvermittler erbrachte steuerpflichtige Vermittlungsleistung (sog. Packing). Die Leistung des Kreditvermittlers, also der Zufluß des wirtschaftlichen Vorteils an die Bank, ist erbracht in dem Zeitpunkt, in dem die Bank den vermittelten Kredit auch tatsächlich bewilligt. Der Bewilligung durch die Bank geht in der Regel eine Bonitätsprüfung voraus. Nur für den Fall, daß diese Bonitätsprüfung positiv ausfällt, kommt eine Kreditierung zustande. Erst in diesem Zeitpunkt fließt der Bank der aus der Leistung des Kreditvermittlers resultierende wirtschaftliche Vorteil aus der Kreditvermittlung zu. Die Umsatzsteuer entsteht folglich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der vermittelte Kredit durch die Bank bewilligt worden ist.[1]

1 Vgl. BFH, Urt. v. 8.5.1980 – V R 126/76, BStBl. II 1980, 618 = StRK UStG 1967 § 4 Nr. 8 R. 7.

▶ Nießbrauch

Wie die Bestellung des Erbbaurechtes handelt es sich auch bei der Bestellung eines Nießbrauchs um eine Duldungsleistung auf Zeit.[1] Wie bei der Bestellung des Erbbaurechts auch ist die Leistung grundsätzlich mit Ablauf des vertraglich vorgesehenen Zeitraumes ausgeführt. Regelmäßig werden jedoch auch insoweit Teilleistungen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 UStG vorliegen, ausgerichtet an den jeweils einzelnen vereinbarten Vergütungszeiträumen.

▶ Rechtsanwaltsleistungen

Die Leistungen eines Rechtsanwaltes sind grundsätzlich dann ausgeführt, wenn der seiner Leistung zugrunde liegende Auftrag erledigt oder die Angelegenheit beendet ist. Umfaßt die Tätigkeit von vornherein eine Beratungsleistung durch mehrere Instanzen, ist folglich die Leistung insgesamt erst mit Abschluß des gesamten Verfahrens erbracht. Wegen § 16 Satz 2 BRAGO wird jedoch bei Beendigung eines Rechtszuges oder bei getroffener Kostenentscheidung die Vergütung insoweit fällig. Damit ist eine selbständige Teilleistung bei darüber hinausgehendem Auftrag dann anzunehmen, wenn ein Rechtszug beendet oder eine Kostenentscheidung ergangen ist. Keine Teilleistung liegt dagegen vor, wenn innerhalb der Erledigung eines Auftrages eine Gebühr anfällt, ohne daß der Auftrag oder ein Rechtszug gleichzeitig beendet wird bzw. eine Kostenentscheidung gefällt wird. Gegenteiliges kann auch nicht aus dem Beschluß des OLG Düsseldorf[2] abgeleitet werden, da diesem Beschluß ein spezieller Sachverhalt an der Nahtstelle zwischen den Jahren 1981 und 1982 zugrunde lag, also zu einem Zeitpunkt, als der ermäßigte Steuersatz für Freiberufler gem. § 12 Abs. 2 Nr. 5 UStG mit Wirkung v. 1.1.1982 aufgegeben wurde. Durch Erlaß v. 12.5.1982[3] hatte die Finanzverwaltung hierzu eine Milderungsregelung gerade den Rechtsanwälten zugestanden. Demzufolge wurde in dem zur Entscheidung anstehenden Fall des OLG eine Aufspaltung der einheitlichen Leistung in zwei Leistungselemente vorgenommen. Über diese Sondersituation hinaus kann der Beschluß des OLG Düsseldorf jedoch keine Bedeutung beanspruchen.

▶ Urheberrechtsübertragung

Ist ein Künstler damit einverstanden, daß zB seine Darbietung auf Tonträger aufgezeichnet und zum Zwecke des Vertriebs mechanisch vervielfältigt wird, so handelt es sich nach Auffassung des BFH[4] um eine Kombination von der Einwilligung des Künstlers in die Aufnahme seiner Darbietungen, also der Duldung

1 Vgl. BFH, Urt. v. 28.2.1991 – V R 12/85, BStBl. II 1991, 649 = StRK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 26; zum sog. Vorbehaltsnießbrauch (noch keine Leistung) vgl. BFH, Urt. v. 13.11.1997 – V R 66/96, StRK DVStB 1975 § 26 R. 10 = UR 1998, 101.

2 OLG Düsseldorf, Beschl. v. 23.9.1982 – 6 W 43/82, UR 1983, 132; Anm. *Weiß*, UR 1983, 133.

3 BMF, Schr. v. 12.5.1982 – IV A 1 - S 7210 - 86/82, IV A 2 - S 7270 - 13/82, BStBl. I 1982, 540 = StEK UStG § 12 Abs. 2 Nr. 40.

4 BFH, Urt. v. 22.3.1979 – V R 127/70, BStBl. II 1979, 594 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 8 R. 5; Anm. *Weiß*, UR 1979, 144; BFH v. 22.3.1979 – V R 128/70, BStBl. II 1979, 598 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 8 R. 6; *Weiß*, UR 1979, 148.

fremder Rechtsausübung, und von der Abtretung des Rechts auf Vervielfältigung, also der vollen Rechtsübertragung an zB den CD-Hersteller. Es liegt eine einheitliche Duldungsleistung vor, die mit Ablauf des vertraglich vorgesehenen Zeitraums endet. Wird über eine solche Leistung in bestimmten Abrechnungsperioden, zB halbjährlich oder jährlich abgerechnet, so entsteht die Steuer im Bereich des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG nach den Sätzen 2 und 3 mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die jeweilige Abrechnungsperiode endet.[1] Eine eventuelle einmalige Zahlung bei Abgabe der Duldungserklärung ändert am Leistungsausführungszeitpunkt nichts. Hinzuweisen ist allerdings auf die Istbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 UStG.

▶ **Wohnrechtseinräumung**

Der Einräumung eines dinglichen Nutzungsrechts in Form eines gewährten Wohnrechtes stellt eine Duldungsleistung dar. Die Leistung ist auch dann mit Ablauf des vertraglich vorgesehenen Zeitraumes ausgeführt, wenn die Gegenleistung für die Gewährung des Wohnrechtes in der Übereignung des Grundstücks besteht. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung führt die Absicherung des Erwerbers durch die Eintragung des Wohnrechts im Grundbuch noch nicht zu einer Leistungsausführung.[2] Auch insoweit gilt: Die Abgeltung der Duldungsleistung durch eine einmalige Zahlung, hier als Gegenleistung in Form der Übereignung des Grundstücks, führt noch nicht zu einer anderen Beurteilung des Leistungsausführungszeitpunktes. Allerdings bleibt auch insoweit auf die Steuerschuldentstehung unter Beachtung des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG hinzuweisen.

4. Teilleistungen

a) Grundsätze

110 Liegen Teilleistungen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG vor, so entsteht entsprechend der Sonderregelung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 UStG der **Steueranspruch für die gesamte Leistung** nach und nach **in mehreren Teilleistungsabschnitten** und zwar bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die jeweilige Teilleistung ausgeführt wird. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 UStG beinhalten somit eine Sonderregelung zur Entstehung der Steuerschuld, die den Grundsatz unberührt läßt, daß Besteuerungsgegenstand im Rahmen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG jeweils die einzelne Leistung ist. Nur für diese einzelne Leistung kann es unter den in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG aufgestellten Voraussetzungen zu einer Mehrheit von Steuerentstehungszeitpunkten kommen. Es wird die einzelne Leistung in mehrere Teilleistungen zum Zwecke der Festlegung mehrerer Steuerentstehungszeitpunkte aufgeteilt. Die Prüfung allerdings, ob eine Mehrheit von Leistungen als

1 AA *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 38 – der die Steuer trotz der angenommenen Duldungsleistung in dem Zeitpunkt als ausgeführt ansieht, von dem ab der Schallplattenhersteller die ihm eingeräumten Rechte ausüben kann.

2 OFD Düsseldorf, Vfg. v. 27.8.1974 – S 7270 A - St 532, StEK UStG 1967 § 13 Nr. 36; ebenso *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 39.

einheitliche Leistung im vorbezeichneten Sinne oder als ein Bündel selbständiger einzelner Leistungen zu beurteilen ist, ist nach den allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen durchzuführen.[1]

Hinsichtlich der Entstehung des Steueranspruchs ist damit die Teilleistung wie eine selbständige Leistung zu behandeln. Insoweit ist der Begriff Teilleistung mißverständlich, da umsatzsteuerrechtlich die Rechtsfolgen für diese Teilleistungen nur dann eintreten, wenn die Teilleistung eine gewisse Selbständigkeit besitzt. Im Unterschied zu dem im § 266 BGB verwendeten Begriff der Teilleistung als eine unvollständige Leistung[2] verlangt der Begriff der Teilleistung iS des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG abweichend hiervon eine wirtschaftliche Teilbarkeit und eine gesonderte Entgeltsvereinbarung. Zutreffenderweise interpretiert die Verwaltung das Tatbestandsmerkmal der gesonderten Vereinbarung dahingehend, daß die Leistung vereinbarungsgemäß bereits in Teilen geschuldet wird.[3] Im Gegensatz zu § 266 BGB muß also der Schuldner zur Erbringung von Teilleistungen berechtigt sein und im gegenseitigen Einverständnis dafür bereits ein Entgelt beanspruchen dürfen. Insofern liegt seitens des Schuldners mit der Teilleistung bereits eine teilweise Erfüllung seiner Verpflichtung vor und kann er deswegen konsequenterweise auch die gesonderte hierauf berechnete Vergütung verlangen. 111

frei 112–114

b) Voraussetzungen

Gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG liegt eine Teilleistung dann vor, wenn für bestimmte Teile einer wirtschaftlich teilbaren Leistung das Entgelt gesondert vereinbart wird. Folglich müssen drei Voraussetzungen für die Annahme von Teilleistungen vorliegen: Die Leistung muß wirtschaftlich teilbar sein, es muß eine gesonderte Entgeltsvereinbarung vorliegen, und diese gesonderte Entgeltsvereinbarung muß für bestimmte Teile der Leistung vereinbart worden sein. 115

frei 116–118

aa) Wirtschaftliche Teilbarkeit

Durch das **UStG 1980**[4] ist die Definition von Teilleistungen durch Einfügung der wirtschaftlichen Teilbarkeit der Leistung ergänzt worden. Eine **inhaltliche Abweichung gegenüber der bisherigen Rechtslage ist damit jedoch nicht beabsichtigt worden**. Auch schon vor dieser Gesetzesnovellierung wurde eine 119

1 BFH, Urt. v. 30.9.1976 – V R 109/73, BStBl. II 1977, 227 = StRK UStG 1967 § 16 R. 3; Anm. *Weiß*, UR 1977, 38.

2 *Heinrichs* in Palandt/Putzo, BGB, § 266 BGB Rz. 1.

3 Abschn. 180 Abs. 1 Satz 3 UStR; zutreffend *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 30.

4 Gesetz zur Neufassung des Umsatzsteuergesetzes und zur Änderung anderer Gesetze v. 26.11.1979, BGBl. I 1979, 1953 = BStBl. I 1979, 654 (664, 665).

Teilleistung nur unter der Bedingung angenommen, daß die Leistung wirtschaftlich teilbar war.[1] Nach *Götze*[2] ist eine Leistung dann wirtschaftlich teilbar, wenn die Teilleistung für den Auftraggeber auch dann einen Wert behalten würde, wenn die ursprünglich geschuldete Gesamtleistung nicht ausgeführt wird. Es ist indes *Reiß*[3] zuzustimmen, daß die Ergänzung der Definition einer Teilleistung um den Begriff der wirtschaftlichen Teilbarkeit überflüssig ist. Denn ohne daß eine Leistung wirtschaftlich teilbar ist, kann auch eine gesonderte Entgeltsvereinbarung für Teile der Leistung schlechterdings nicht möglich sein.

120 Die **Lieferung einzelner Gegenstände** (§ 3 Abs. 1 UStG) sowie die **Werklieferung von beweglichen Sachen** (§ 3 Abs. 4 UStG) können nicht in Teillieferungen erbracht werden. Die Leistung erfolgt in diesen Fällen insgesamt zu einem bestimmten Zeitpunkt, entweder im Rahmen der warenbewegten Lieferung mit Beginn der Versendung oder Beförderung oder aber bei der nicht warenbewegten Lieferung mit Verschaffung der Verfügungsmacht an dem gesamten Gegenstand.

121 Wird die **Summe aller möglichen Teilleistungen** in dem Voranmeldungszeitraum insgesamt ausgeführt, in dem auch die Leistung insgesamt ausgeführt ist, entsteht der Steueranspruch bereits nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG. Die möglichen Teilleistungen haben insofern keine eigenständige Bedeutung mehr.

122 Kraft Definition scheidet eine wirtschaftliche Teilbarkeit bei **Sachgesamtheiten** aus. Da die Sachgesamtheit begrifflich mehr ist als die Summe der einzelnen Teile, kann die Steuer insoweit erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entstehen, in dem das letzte Einzelstück abgeliefert oder abgegeben worden ist. Gleichwohl vereinbarte gesonderte Entgelte in bezug auf die Einzelstücke negieren die Sachgesamtheit und führen zu mehreren selbständig zu beurteilenden Lieferungen im Leistungsaustausch.

123 **Sukezessivlieferungen**, wie zB Bierlieferungen, betreffen vertretbare Sachen mit einer Preisvereinbarung pro Mengeneinheit. Die Lieferung jeder Mengeneinheit stellt eine eigenständige Lieferung und nicht etwa eine Teillieferung dar.[4] (vgl. Anm. 70 „Sukkzessivlieferungen/Dauerlieferungen").

124 Die Lieferungen von **Gas, Wasser, Strom** und Wärme sind erst mit Ablauf des jeweiligen Ablesezeitraums als ausgeführt zu behandeln.[5] Es handelt sich um Lei-

1 Vgl. BMF, Schr. v. 26.2.1979 – IV A 1 - S 7210 - 6/79, IV A 2 - S 7270 - 6/79, BStBl. I 1979, 146 – unter Tz. II 1.2 Nr. 1 = StEK UStG 1967 § 13 Nr. 54.
2 *Götze*, UR 1976, 233.
3 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 29.
4 AA Abschn. 180 Abs. 1 Bsp. 2 UStR 1996.
5 BMF, Schr. v. 11.10.1967 – IV A/2 - S 7270 - 5/67, StEK UStG 1967 § 13 Nr. 1; Abschn. 177 Abs. 2 Satz 4 und 5 UStR; aA *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 29.

stungen im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses, das die Gesamtheit mehrerer Leistungen zum Gegenstand hat. Erstreckt sich das gesamte Dauerschuldverhältnis über mehrere Ablese- und Abrechnungszeiträume, so liegt eine einheitliche Leistung mit Teilleistungen zum jeweiligen Ablesedatum vor. Die während des Ablesezeitraums geleisteten **Abschlagzahlungen** der Tarifabnehmer stellen **kein Entgelt** für Teilleistungen dar.

frei 125–129

bb) Gesonderte Entgeltsvereinbarung für bestimmte Teile der Leistung

Die gesonderte Entgeltsvereinbarung für bestimmte Teile der Leistung umschreibt nach zutreffender Auffassung der Verwaltung[1] im Kern nichts anderes, als daß Voraussetzung für eine Teilleistung ist, daß sie nicht als ganzes, sondern in Teilen geschuldet und bewirkt wird. Die Voraussetzung der gesonderten Entgelts Vereinbarung beschreibt die vertraglich zwischen den am Leistungsaustausch beteiligten Parteien festgelegte Vereinbarung, daß der Leistende zur Erbringung von Teilleistungen berechtigt ist und hierfür bereits ein Entgelt beanspruchen darf. Mit der Erbringung seiner Teilleistung hat der Leistende insoweit teilweise bereits erfüllt und deshalb auch die insoweit gesonderte Vergütung verdient. Von einer gesonderten Entgeltsvereinbarung ist regelmäßig dann auszugehen, wenn für einzelne Leistungsteile gesonderte Entgeltsabrechnungen durchgeführt werden. Soweit die Verwaltung im BMF-Schreiben v. 10.2.1998[2] stets eine gesonderte Entgeltsabrechnung für die Annahme einer Teilleistung verlangt, kann diese Rechtsauffassung nicht verallgemeinert werden. Die Ausführungen des BMF betreffen im Rahmen von Übergangsregelungen anläßich der Steuersatzänderung zum 1.4.1998 allein den Sonderfall der Annahme von Teilleistungen bei Werklieferungen bzw. Werkleistungen. 130

Die vom § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG verlangte gesonderte Entgeltsvereinbarung für bestimmte Teile einer Leistung ist nicht schon dann zu bejahen, wenn lediglich **Teilzahlungen, Abschlagzahlungen, Vorauszahlungen, Vorschüsse oder vorläufige Zahlungen** vereinbart worden sind. Solche Vereinbarungen vertraglicher Art **betreffen allein den Fälligkeitszeitpunkt** für die geschuldete Gegenleistung, nicht aber eine gesonderte Entgeltsvereinbarung für bestimmte Teile der Leistung. Dies gilt auch dann, wenn solche Zahlungen vereinbarungsgemäß entsprechend dem Fortgang der Leistungen oder nach einem bestimmten Leistungsstand zu entrichten sind. Vor allem in der Bauwirtschaft werden Abschlagzahlungen in Abweichung von der Grundnorm des § 641 BGB vereinnahmt. Danach tritt die Fälligkeit des Werklohns erst mit Abnahme des Werkes ein. Nur für den Fall folglich, daß die am Leistungsaustausch beteiligten Parteien vertraglich vereinbaren, daß mit der Fertigstellung eines Teils der Leistung auch ein Anspruch auf Abnahme besteht und dadurch die Gefahr des Un- 131

1 Abschn. 180 Abs. 1 Satz 3 UStR; BMF, Schr. v. 26.2.1979 – IV A 1 - S 7210 - 6/79, IV A 2 - S 7270 - 6/79, BStBl. I 1979, 146 = StEK UStG 1967 § 13 Nr. 54.

2 BMF, Schr. v. 10.2.1998 – IV C 3 - S 7210 - 20/98, BStBl. I 1998, 177 = StEK UStG 1980 § 12 Abs. 1 Nr. 151 = UR 1998, 120 – Tz. 26.

tergangs auf den Auftraggeber übergehen soll, können Teilleistungen vorliegen. Es bleibt allerdings darauf hinzuweisen, daß solche Teilzahlungen, Abschlagzahlungen, Vorauszahlungen, vorläufige Zahlungen und Vorschüsse unter der Voraussetzung des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG der Istbesteuerung unterliegen.

132–136 frei

c) Rechtsfolgen

137 Liegen Teilleistungen vor, so **entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums**, in dem die jeweilige Teilleistung erbracht ist. Darüber hinaus löst die Annahme einer Teilleistung wegen ihrer Korrespondenzwirkung zum Vorsteuerabzug eine **Vorsteuerabzugsmöglichkeit beim Leistungsempfänger** aus, wenn dieser eine entsprechende Teilleistungsrechnung verlangt und erhält. Unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 und Abs. 2 UStG ist der Teilleistungsempfänger berechtigt, aus der Teilleistungsrechnung den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Teilleistungsrechnungen stellen keine Vorausrechnungen iS des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG dar. Der Vorsteuerabzugsanspruch des Leistungsempfängers entsteht in Höhe der gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer, die auf das jeweilige Teilentgelt entfällt, bereits für den Voranmeldungszeitraum, in dem die Teilleistung ausgeführt und die Teilleistungsrechnung erteilt worden ist.[1]

138 Ändert sich der Steuersatz, so können für die einzelnen Teilleistungen **unterschiedliche Steuersätze** zur Anwendung kommen. Vor dem Inkrafttreten der Steuersatzänderung bewirkte Teilleistungen sind nach dem bisherigen Steuersatz zu versteuern. Auf die danach bewirkten Teilleistungen ist der neue Steuersatz anzuwenden.[2]

139 Für jede Teilleistung kann der Steuerpflichtige die Frage der **Option nach § 9 UStG** gesondert beantworten, der Verzicht ist folglich nicht auf die gesamte Leistung einheitlich zu erstrecken.[3]

140–144 frei

d) ABC der Teilleistungen

145 ▶ **Abonnement**

Bei Abonnements für Zeitschriften oder Zeitungen wird das Entgelt regelmäßig für einen bestimmten Zeitraum (Monat, Vierteljahr, Halbjahr, Jahr) im voraus oder nachträglich erhoben. Hier ist eine (Teil-)Leistung dann erbracht, wenn die

1 Vgl. *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, S. 270.

2 Zu den Übergangsregelungen vgl. BMF, Schr. v. 10.2.1998 – IV C 3 - S 7210 - 20/98, BStBl. I 1998, 177 = StEK UStG 1980 § 12 Abs. 1 Nr. 151 = UR 1998, 120 – Tz. 23 ff.

3 *Stadie*, Das Recht des Vorsteuerabzugs, S. 189; aA *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 152 Rz. 6.

letzte Zeitschrift eines Abrechnungszeitraums abgeliefert ist. Die von der Verwaltung[1] den Zeitungsverlagen eingeräumte Billigkeitsregelung, wonach diese bei Zeitungsabonnements die jeweils in einem Monat ausgeführten Lieferungen der Umsatzsteuer unterwerfen konnten, auch wenn vor Ausführung der Lieferungen bereits der Bezugspreis vereinnahmt und die darin enthaltene Umsatzsteuer in einer Rechnung gesondert ausgewiesen wurde, ist mit Wirkung zum 31.12.1996 aufgehoben worden (vgl. hierzu Anm. 185 „Zeitungsabonnements").[2]

▶ Architekt, Ingenieur

Architekten und Ingenieure rechnen üblicherweise nach der für sie zuständigen Honorarordnung[3] ab. Nach dieser Honorarordnung – insbesondere aus der Aufgliederung der Leistungsbilder in Leistungsphasen – ist zu folgern, daß die Gesamtleistung dem Grunde nach teilbar ist. Trotzdem ist davon auszugehen, daß im allgemeinen einheitliche Leistungen erbracht werden. Allein aus der Aufgliederung der Leistungsbilder kann auch nach Auffassung der Finanzverwaltung[4] nicht gefolgert werden, daß die Leistungen der Architekten und Ingenieure entsprechend den einzelnen Leistungsphasen in Teilen geschuldet und bewirkt werden. Es muß stets noch die zusätzliche Vereinbarung über die gesonderte Ausführung und Honorierung einzelner Leistungsphasen dazu treten. Nur wenn auch diese zusätzlichen Vereinbarungen über die gesonderte Ausführung und Honorierung der einzelnen Leistungsphasen erfolgt ist, liegen Teilleistungen vor. Auch wenn Architekten und Ingenieure ihre Leistungen nicht nach der Honorarordnung abrechnen, gelten die zuvor gemachten Ausführungen. Für Leistungen nach den Richtlinien für die Durchführung von Bauaufgaben des Bundes im Zuständigkeitsbereich der Finanzbauverwaltung (RBBau) ist nach Abschn. 179 Abs. 3 UStR 2002 zu verfahren.[5]

▶ Aufsichtsratsmitglied

Die Tätigkeit des Aufsichtsratsmitgliedes mit mehrjähriger Amtsperiode wird in Teilleistungen erbracht. Ausgeführt sind die Teilleistungen des Aufsichtsratsmitgliedes entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung[6] nicht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Hauptversammlung, sondern mit Ablauf des entsprechenden Wirtschaftsjahres.[7]

▶ Arztleistungen

Im Verhältnis zum Patienten ist der Behandlungsvertrag des Arztes nach der im Zivilrecht herrschender Meinung[8] idR ein Dienst- und kein Werkvertrag. Dem-

1 BMF, Schr. v. 27.12.1979 – IV A 2 - S 7270 - 21/79, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 1 = UR 1980, 39.
2 BMF, Schr. v. 3.4.1996 – IV C 3 - S 7270 - 5/96, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 25 = UR 1996, 206.
3 HOAI v. 17.9.1976, BGBl. I 1976, 2805.
4 Vgl. Abschn. 179 Abs. 1 Satz 3 UStR 2002.
5 Vgl. hierzu BMBau, Schr. v. 26.2.1998 – B I 1 - B 1000 - 00, B I 2 - O 1080 - 410/20.
6 BMF, Schr. v. 15.9.1980 – IV A/2 - S 7270 - 6/80, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 5.
7 Ebenso *Kaufmann*, UR 1982, 138; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 32; offen gelassen bei *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 35.
8 *Putzo* in Palandt/Putzo, BGB, Einf. Vor § 611 BGB Rz. 18 mwN.

zufolge ist der Arzt nur zur Leistung der versprochenen Dienste, nicht aber zur Herstellung eines bestimmten Werkes verpflichtet. Damit sind die Leistungen eines Arztes regelmäßig entsprechend der Zahl der Konsultationen als Teilleistungen anzusehen. Wird allerdings in Quartalen abgerechnet, so liegen quartalsweise erbrachte Teilleistungen vor.[1] Die Leistungen von Zahnärzten und Tierärzten sind entsprechend zu beurteilen. Das gilt insbesondere auch für zahnprothetische zahnärztliche Behandlungen.[2] Auch insoweit erbringt der Zahnarzt einen Dienstvertrag. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Zahnarzt anläßlich einer langjährigen kieferorthopädischen Behandlung tätig wird. Hier liegen keine Teilleistungen vor, vielmehr ist die Leistung des Zahnarztes erst dann bewirkt, wenn die Kieferregulierung abgeschlossen ist.[3]

▶ Bauleistungen

Zur Frage der Teilbarkeit von Bauleistungen sind nach wie vor die Ausführungen der Verwaltung aus dem Jahre 1970[4] maßgebend. So ist zB für Erdarbeiten eine haus- und blockweise Aufteilung ebenso möglich wie bei Maurer- und Betonarbeiten. Gleiches gilt für Außenputz-, Zimmerer- und Dachdeckerarbeiten. Klempner arbeiten können je nach Art der Arbeit haus- oder stückweise (zB Regenrinne mit Fallrohr hausweise, Fensterabdeckungen außenstückweise) aufgeteilt werden. Bei Putz- und Stuckarbeiten innen ist eine Aufteilung nach Wohnungen oder Geschossen möglich. Tischler-, Schlosser- und Glaserarbeiten können je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise aufgeteilt werden (zB bei Tischlerarbeiten je Tür und Fenster, bei Schlosserabreiten je Balkongitter). Eine Aufteilung nach Wohnungen ist im Regelfall bei Maler- und Tapezierarbeiten möglich, dagegen soll eine raumweise Aufteilung nicht möglich sein, wenn die Arbeiten untrennbar ineinander fließen. Je Wohnung und Geschoß können Bodenbelagarbeiten aufgeteilt werden, Gas-, Wasser- und Abwasserinstallationen sind haus- oder blockweise zulässig. Bei der Installation zB von Waschbecken, Badewannen und WC-Becken ist eine stückweise Aufteilung möglich. Elektrische Anlagen können dagegen nur blockweise aufgeteilt werden, die Anschlüsse an die Entwässerungs- und Versorgungsanlagen können nur je Anlage aufgeteilt werden. Gartenanlagen werden je nach Arbeit aufgeteilt, Straßenbauarbeiten stellen je Straßenbauabschnitt Teilleistungen dar. Heizungsanlagen schließlich können haus- oder blockweise je Anlage aufgeteilt werden, bei selbständigen Etagenheizungen kann auch eine Aufteilung nach Wohnungen in Betracht kommen.

Werden im Rahmen von Arbeitsgemeinschaften im Baugewerbe Geräte für die ganze Dauer der Bauausführung überlassen bzw. vorgehalten, liegt in der Regel eine einheitliche sonstige Leistung vor, die erst nach Beendigung der jeweiligen

1 OFD Hamburg, Vfg. v. 12.3.1970 – S 7270 - 16/70 - St 251, StEK UStG 1967 § 13 Nr. 11.

2 AA *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 45.

3 FG Hess., Urt. v. 2.12.1970 – V I 1588/68, EFG 1971, 258.

4 BMF, Schr. v. 28.12.1970 – IV A/2 - S 7440 - 8/70, StEK UStG 1967 § 27 Nr. 25 = UR 1971, 31; vgl. auch den Hinweis hierauf in Abschn. 180 Abs. 2 UStR 2002; vgl. auch die Ausführungen in BMF, Schr. v. 20.2.2003 – IV B 7 - S 7270 - 2/03, DStR 2003, 551 – Tz. II.2.

Bauarbeiten ausgeführt wird. Nur dann, wenn ein Bauwerk in Abschnitten erstellt und auch vereinbarungsgemäß bauabschnittsweise abgerechnet wird, kann bei entsprechender Verfahrensweise bei der Gerätestellung dort entsprechend verfahren werden.[1]

▶ Erbbaurecht

Die Einräumung eines Erbbaurechtes erfolgt in Form einer fortgesetzten Duldungsleistung.[2] Die Leistung ist jeweils mit Ablauf der einzelnen vereinbarten Vergütungszeiträume als bewirkt anzusehen (vgl. hierzu Anm. 109 „Erbbaurecht").

▶ Fahrschule

Die Leistung eines Fahrlehrers ist grundsätzlich eine einheitliche sonstige Leistung. Für den Fall der gesonderten Entgeltsabrechnung einzelner Fahrstunden sowie der Vorstellung zur Fahrprüfung liegen jedoch Teilleistungen vor. Die durch die Grundgebühr abgegoltene Ausbildungsleistung, die das Entgelt für die allgemeinen Aufwendungen des Fahrschulbetriebes einschließlich des gesamten theoretischen Unterrichtes darstellt, ist als Dauerleistung nicht teilbar. Während insoweit die Leistung mit Beendigung der Fahrschulausbildung ausgeführt ist, wird die einzelne Fahrstunde als Teilleistung mit ihrer Beendigung, die Vorstellung zur Prüfung mit Beendigung der Prüfungsfahrt zur Erlangung des Führerscheins, ausgeführt. Vereinbart der Fahrlehrer allerdings mit dem Fahrschüler eine bei Nichtbestehen der Fahrprüfung erneute Schulung, so ist diese als neue selbständige Leistung zu betrachten (vgl. hierzu Anm. 109 „Fahrlehrer").

▶ GEMA

Nach Auffassung der Finanzverwaltung erbringen die GEMA-Mitglieder, also die Komponisten, Textdichter, Musikverleger Teilleistungen, da in der Anerkennung der Abrechnungsperioden die gesonderte Vereinbarung des Entgelts für bestimmte Teile der Leistung zu sehen ist. Die Steuer entsteht damit bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem jeweils eine Abrechnungsperiode endet (vgl. hierzu Anm. 109 „GEMA").

▶ Grabpflegeleistungen

Siehe hierzu Anm. 185 Stichwort Grabpflegeleistungen.

▶ Leasing

Eine Leasing-Gesellschaft, die ihrem Kunden, dem Mieter, eine Sache gegen Entrichtung monatlicher Leasingraten überläßt, erbringt eine Duldungsleistung.[3]

---

1 FinMin. Nds., Erlaß v. 10.5.1971 – S 4100 - 3, S 7270 - 6 - 321, StEK UStG 1967 § 13 Nr. 18.

2 BFH, Urt. v. 20.4.1988 – X R 4/80, BStBl. II 1988, 744 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 8 R. 19.

3 Zur Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung für empfangenen Kraftstoff, den die Leasingnehmer im Namen und für Rechnung der Leasinggesellschaft getankt haben, EuGH, Urt. v. 6.2.2003 – Rs. C-185/01 – Auto Lease Holland BV, UR 2003, 137; BFH, Urt. v. 10.4.2003 – V R 26/00, UR 2003, 342.

Diese wird entsprechend der Vereinbarung über die monatlich zu zahlenden Leasingraten in Form von Teilleistungen bewirkt.

Es bleibt darauf hinzuweisen, daß die Zahlung eines Abtretungsentgeltes durch eine Bank, die die Forderungen der Leasing-Gesellschaft gegen ihren Mieter bei Übernahme des Risikos des Ausfalls der erworbenen Forderungen erworben hat, noch nicht zu einer sofortigen Entstehung der Steuer für die zugrundeliegende Vermietungsleistung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG führt. Das Abtretungsentgelt ist nicht zugleich das Entgelt für die der Forderung zugrunde liegende Vermietungsleistung. Die Bank zahlt das Abtretungsentgelt für den Erwerb der Forderung, nicht aber als Dritter für die Leistung der Leasing-Gesellschaft an den Mieter. Erst in dem Moment, in dem die Bank die Leasingraten durch den Mieter vereinnahmt, liegt eine Vereinnahmung des Entgeltes für die Vermietungsleistung bei der Leasing-Gesellschaft vor. Dieser Vereinnahmungszeitpunkt stimmt idR mit dem Zeitpunkt der Ausführung der einzelnen Teilleistung überein.[1]

▶ Lehrgang

Besteht die Leistung im Anbieten und Abhalten eines Unterrichtslehrgangs, wird die Leistung mit Übersendung des letzten Manuskriptes, des letzten Lösungsheftes oder durch einen sonstigen Abschluß des Lehrganges erbracht. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Lehrgang in einzelne Abschnitte gegliedert ist, für die jeweils ein gesondertes Entgelt vereinbart wird.

▶ Lizenzgebühren

Sonstige Leistungen in Form von Duldungsleistungen liegen besonders in der Überlassung von Patent- und Urheberrechten gegen Lizenzgebühren vor. Soweit sich aus der vertraglichen Gestaltung nichts anderes ergibt, insbesondere keine Stücklizenzen vereinbart sind, liegen Teilleistungen vor, die nach Ablauf der jeweiligen Abrechnungsperiode als ausgeführt anzusehen sind.

▶ Miet- und Pachtverhältnisse

In Miet- und Pachtverträgen wird unabhängig davon, ob sie für eine bestimmte Zeit oder für eine unbestimmte Zeit abgeschlossen werden, grundsätzlich vereinbart, daß die Miete oder Pacht in regelmäßigen Abständen (monatlich, vierteljährlich oder jährlich) entweder im voraus oder nachträglich zu zahlen ist. In der Regel ist hier davon auszugehen, daß eine Teilleistung mit Ablauf des jeweiligen Abrechnungszeitraums erbracht ist. Unabhängig davon, ob also die Miete zB monatlich im voraus oder monatlich nachträglich bezahlt wird, gilt die Leistung immer am Ende des Monats als erbracht. Es bleibt jedoch darauf hinzuweisen, daß die Vorauszahlungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG zu einer früheren Entstehung der Steuer führen können.

---

1 OFD Hamburg, Vfg. v. 13.9.1991 – S 7100 - 116/91 - St 23, StEK UStG 1980 § 3 Abs. 1 Nr. 19 = UR 1991, 327; vgl. auch Abschn. 177 Abs. 4 UStR 2002.

▶ Nebenleistungen

Werden Nebenleistungen zu Hauptleistungen ausgeführt, die in Teilleistungen erbracht werden, so sind auch die Nebenleistungen in Teilleistungen aufzuspalten.[1]

▶ Rechtsanwalt

Ein Rechtsanwalt erbringt seine Leistung grundsätzlich erst mit Erledigung des zugrundeliegenden Auftrags oder der Angelegenheit. Eine selbständige Teilleistung ist aber auch bei darüber hinaus gehendem Auftrag dann anzunehmen, wenn ein Rechtszug beendigt ist. Keine Teilleistung liegt dagegen vor, wenn innerhalb der Erledigung eines Auftrages eine Gebühr anfällt, ohne daß der Auftrag oder Rechtszug gleichzeitig beendigt wird (vgl. hierzu auch Anm. 109 „Rechtsanwaltsleistungen").

▶ Steuerberater, Wirtschaftsprüfer

Steuerberater und Wirtschaftsprüfer erbringen dann Teilleistungen, wenn sie für ihre Beraterleistungen nach Zeitabschnitten bemessene Pauschalhonorare vereinbart haben.

▶ Sukzessivlieferungen

Leistungen im Rahmen von Sukzessivlieferungsverträgen führen zu einer selbständigen Lieferung je geliefertem Gegenstand bzw. gelieferter Mengeneinheit trotz eines einheitlichen schuldrechtlichen Vertrages. Der Zeitpunkt der Ausführung der Leistung bestimmt sich mit Ausführung einer jeden einzelnen Lieferung. Bei der Lieferung von Strom, Gas, Wasser und Wärme ist nach Auffassung der Verwaltung die (Teil-)Leistung erst mit Ablauf des jeweiligen Ablesezeitraums als ausgeführt anzusehen. Die während des Ablesezeitraums geleisteten Abschlagzahlungen der Tarifabnehmer sollen nicht als Entgelt für Teilleistungen anzusehen sein (vgl. hierzu Anm. 124).[2] Die vereinnahmten Abschlagzahlungen führen jedoch zu einer Entstehung der Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG.

▶ Wartungsverträge

Leistungen auf der Grundlage sogen. Wartungsverträge sind ausgeführt mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Wartungszeitraum endet. Die innerhalb eines Wartungszeitraums erfolgten Überprüfungen und ggf. Störungsbeseitigungen sind nicht als Teilleistungen zu bewerten. Der Wartungszeitraum kann entweder den gesamten Vertragszeitraum oder aber vereinbarungsgemäß

---

1 Zur Neudefinition des Begriffs der Nebenleistung unter maßgeblicher Berücksichtigung des sog. Durchschnittsverbrauchers vgl. BFH, Urt. v. 9.10.2002 – V R 5/02, UR 2003, 143 m. Anm. *Nieskens*; BFH, Urt. v. 9.10.2002 – V R 67/01, UR 2003, 21.

2 Vgl. Abschn. 177 Abs. 2 Sätze 3 bis 5 UStR 2002; vgl. auch die Übergangsregelungen anläßlich der Steuersatzerhöhung zum 1.4.1998 im BMF, Schr. v. 10.2.1998 – IV C 3 - S 7210 - 20/98, BStBl. I 1998, 177 = StEK UStG 1980 § 12 Abs. 1 Nr. 151 = UR 1998, 120 – Tz. 38 ff.

kürzere Zeitabschnitte beinhalten.[1] Bei kürzeren Wartungszeiträumen liegen idR Teilleistungen je Wartungszeitraum vor.

5. Anzahlungen/Vorauszahlungen

146 Im Rahmen der ansonsten geltenden Sollbesteuerung bestimmt § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG, daß die Steuer bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entsteht, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist, soweit die Vereinnahmung des Entgelts oder Teilentgeltes vor dem Zeitpunkt der (Teil-)Leistung erfolgt ist. Die Entstehung der Steuerschuld nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG führt somit zu einer **Vorverlagerung der Entstehung des Steueranspruchs**. Die Vorverlagerung ist begrifflich aber nur solange möglich, wie der Steueranspruch nicht bereits wegen der Ausführung der Leistung oder Teilleistung entstanden ist.

147 Wird eine **Leistung ausgeführt, bevor** die mit einer Anzahlungs- oder Vorausrechnung angeforderte **Zahlung vereinnahmt** ist, so muß die **Versteuerung zum Zeitpunkt der Leistungsausführung** vorgenommen werden und nicht erst in dem Zeitpunkt des etwa später liegenden Zahlungseingangs. Maßgebend ist auch im Bereich des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG der Ablauf des Voranmeldungszeitraums. Entscheidend auch im Bereich des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG bleibt somit der Zeitpunkt der Leistungs- oder Teilleistungsausführung. Nur wenn ausnahmsweise vor diesem Zeitpunkt, genauer vor Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem diese Leistung oder Teilleistung ausgeführt worden ist, das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt worden ist, verlagert sich der Entstehungszeitpunkt des Steueranspruchs vor. Zahlungen nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung oder Teilleistung ausgeführt worden ist, berühren dagegen den Entstehungszeitpunkt des Steueranspruchs nicht. Es verbleibt hier beim Grundsatz des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG.

148–150 frei

a) Systematik

151 **Bis zum Inkrafttreten des UStG 1980**[2] entstand der Steueranspruch im Rahmen der Soll-Versteuerung auch in solchen Fällen erst im Zeitpunkt der (Teil-) Leistungsausführung, in denen das Entgelt oder Teilentgelt vor Ausführung der Leistung oder Teilleistung vereinnahmt worden ist. Erst durch die **Einführung der sog. Mindest-Istversteuerung** durch § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 4 und 5 UStG 1980 ist im Bereich der Sollversteuerung die Entstehung des Steueranspruchs für diejenigen Fälle vorverlagert worden, in denen das Entgelt oder Teilentgelt vor Ausführung der Leistung vereinnahmt worden ist.

---

1 OFD Hannover, Vfg. v. 10.9.1968 – S 7270 - 12 - StH 731, S 7270 - 9 - StO 621, UR 1970, 170.

2 BGBl. I 1979, 1953 = BStBl. I 1979, 654 (664, 665).

Systematisch konsequent wurde gleichzeitig mit der Einführung der sog. Mindestistversteuerung **auch § 15** UStG durch eine Änderung im § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG **angepaßt**. Danach können gesondert in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuerbeträge bereits in dem Zeitpunkt als Vorsteuerabzugsbeträge geltend gemacht werden, in dem die Rechnung mit dem gesonderten Steuerausweis vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist. Ohne daß der Umsatz bereits ausgeführt sein muß, gewährt der Gesetzgeber ein **Vorsteuerabzugsrecht** in Höhe des gezahlten und in der Rechnung offen ausgewiesenen Steuerbetrages. 152

Ebenfalls durch das UStG 1980 wurden in Korrespondenz zur Einführung der sog. Mindestistversteuerung in **§ 14 Abs. 1 UStG** die Sätze 3 bis 5 (heutige Sätze 4 und 5) angefügt. Danach ist der Unternehmer, der das Entgelt oder Teilentgelt für eine noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung vereinnahmt, zur Rechnungsausstellung bereits zu diesem Zeitpunkt berechtigt bzw. verpflichtet.[1] 153

Die Regelung im § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG ist durch Art. 10 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie gedeckt. Die erst durch das StMBG v. 21.12.1993[2] mit Wirkung v. 1.1.1994 erfolgte Streichung von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 5 (Abhängigkeit der Anzahlungs- oder Vorauszahlungsbesteuerung von der Höhe des Entgeltes) ist richtlinienkonform (vgl. dazu Anm. 6). 154

Mit Einführung der Anzahlungs- bzw. Vorauszahlungsbesteuerung wird der Zinsvorteil beseitigt, den der leistende Unternehmer bei Vereinnahmung des Entgeltes oder Teilentgeltes im Rahmen eines steuerpflichtigen Umsatzes vor Ausführung der Leistung hätte. Letztendlich **dient die Anzahlungs- oder Vorauszahlungsbesteuerung** somit **allein der Sicherung des Steueraufkommens**. Ungeachtet des hierdurch verursachten unangemessenen technischen Aufwandes[3] stellt die Regelung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG einen **Systemverstoß gegen den Grundsatz der Sollversteuerung** dar. Der Grundsatz der Sollversteuerung wird im Kern dadurch charakterisiert, daß unabhängig von der konkreten Zahlung bzw. Vereinnahmung des Entgeltes die Entstehung des Steueranspruchs allein davon abhängig gemacht wird, wann die Leistung ausgeführt wird. Ebenso wie eine Zahlung bzw. Vereinnahmung nach Leistungsausführung den Grundsatz der Anspruchsentstehung unberührt läßt, muß dies auch für Zahlungen bzw. Vereinnahmungen vor Leistungsausführung gelten. Allein fiskalische Interessen können die Ausnahme nicht rechtfertigen. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG kombiniert in unzulässigerweise Soll- und Ist-Prinzip. 155

Im Unterschied zur Istbesteuerung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) **gilt die Anzahlungs- oder Voraus-** 156

1 Vgl. *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 UStG Anm. 104 ff.
2 BGBl. I 1993, 2310 = BStBl. I 1994, 50.
3 Zur Kritik vgl. *Kaufmann*, UR 1978, 61; *Geist*, StBKongrRep. 1979, S. 129.

zahlungsbesteuerung für alle Unternehmer, ungeachtet ihrer weiteren Qualifizierung nach Gesamtumsatz oder Art der Tätigkeit.

157–161 frei

b) Begriffliches

162 Mit Wirkung vom 1.1.1994 ist die Begrenzung der Anzahlungs- oder Vorauszahlungsbesteuerung bei Vereinnahmung eines Mindestentgeltes von 10000 DM durch das StMBG ersatzlos gestrichen worden (bisheriger § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 5 UStG). Allein dieser Satz 5 rechtfertigte die Bezeichnung „Mindest-Istversteuerung". Mit Wegfall dieser betragsmäßigen Mindestgrenze liegt kein Fall der Mindestistversteuerung, sondern lediglich ein im Bereich der Sollversteuerung vom Gesetzgeber normierter Sondertatbestand einer Istbesteuerung auf Voraus- oder Abschlagszahlungen vor.[1]

Der besseren Qualifizierung wegen sollte nur bei Zahlung des gesamten vereinnahmten Leistungsentgeltes vor Leistungsausführung von **Vorauszahlung**, bei Zahlung eines Teilbetrages dagegen von **Anzahlung** oder **Abschlagszahlung** gesprochen werden. Konsequenterweise liegen **Vorausrechnungen** auch nur dann vor, wenn über den gesamten vereinbarten Rechnungsbetrag vor Leistungsausführung oder Teilleistungsausführung abgerechnet wird. Von einer **Anzahlungs- oder Abschlagsrechnung** ist dagegen dann zu sprechen, wenn über einen Teilbetrag des vereinbarten Rechnungsbetrages vorab abgerechnet wird.[2]

163–165 frei

c) Rechtslage bis 31.12.1993

166 Aufgrund des durch das StMBG mit Wirkung v. 1.1.1994 aufgehobenen § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 5 UStG aF kam die Anzahlungs- oder Vorauszahlungsbesteuerung nur dann zur Anwendung, wenn das **vereinnahmte Entgelt oder Teilentgelt mehr als 10000 DM** betrug oder bei einem Entgelt oder Teilentgelt unter 10000 DM eine **Voraus- oder Anzahlungsrechnung mit gesondertem Steuerausweis** erteilt wurde. Zutreffenderweise ist § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 5 UStG aF wegen mangelnder EU-Konformität mit Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie vom Gesetzgeber durch das StMBG mit Wirkung zum 1.1.1994 ersatzlos aufgehoben worden.[3] Die wegen der Mindestgrenze von 10000 DM bezeichnete Anzahlungsbesteuerung als Mindest-Istbesteuerung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 5 UStG aF führte in der Praxis zu einer Reihe schwieriger Abgrenzungsprobleme.[4]

---

1 Zutreffend *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 153 Rz. 1 ff.; zur alten Begriffsverwendung trotz geänderter Gesetzesvorgaben vgl. *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 33.

2 Ebenso *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 153 Rz. 1.

3 Begr. zu Art. 15 § 13 RegE StMBG, BR-Drucks. 612/93, 89.

4 Vgl. hierzu *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 38.

Wie sich aus dem Gesetzeswortlaut „jeweils" in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 5 UStG aF ergab, war für die 10000-DM-Grenze auf jeden einzelnen Zahlungsvorgang und nicht auf die Summe aller Voraus- oder Anzahlungen für ein und dieselbe Leistung abzustellen.[1] Damit **wurde die Notwendigkeit des Anzahlungssplittings eröffnet**, also der Aufteilung größerer Anzahlungen oder Vorauszahlungen in einzelne Beträge unter jeweils 10000 DM und der damit verbundenen Problematik des Mißbrauchs nach § 42 AO für die Fälle, in denen eine solche Aufteilung als bloß noch künstliche Zerlegung zu bewerten war. Ein solcher Gestaltungsmißbrauch iS von § 42 AO konnte aber nur dann angenommen werden, wenn insbesondere ein ungewöhnlicher Zahlungsmodus wie bei täglichen Raten unter 10000 DM bei einem sehr hohen Entgeltsbetrag vereinbart worden war.[2] 167

Eine **einheitliche An- oder Vorauszahlung** für mehrere Teilleistungen mußte der jeweiligen Teilleistung zugerechnet werden, für die sie geleistet worden war und festgestellt werden, ob das jeweilige Teilentgelt die 10000-DM-Grenze erreichte. 168

Ein **Anspruch auf Rechnungserteilung mit offenem Steuerausweis** über die voraus vereinnahmten Entgelte oder Teilentgelte bestand nach § 14 Abs. 1 Satz 6 UStG aF nur in den Fällen, in denen die Entgeltszahlung **mehr als 10000 DM** betrug. Der leistende Unternehmer konnte aber freiwillig über jede einzelne Abschlagzahlung vorab gesondert abrechnen, wie er auch über die gesamte Leistung mit einer Vorausrechnung abrechnen konnte. Erteilte er eine Endrechnung, mußte er die in den Voraus- oder Anzahlungsrechnungen gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer zur Vermeidung einer Steuerschuld aus § 14 Abs. 2 UStG gesondert absetzen. Der Leistungsempfänger behielt den Vorsteuerabzug jedoch lediglich in Höhe des auf die verbliebene Restzahlung entfallenden Steuerbetrages. 169

frei 170–172

d) Rechtslage ab 1.1.1994

aa) Allgemeines

Ab 1.1.1994 ist die Anzahlungs- bzw. Vorauszahlungsbesteuerung für sämtliche erhaltene Anzahlungen oder Vorauszahlungen **ungeachtet einer Mindestgröße** in dem Voranmeldungszeitraum durchzuführen, in dem der leistende Unternehmer diese Beträge vereinnahmt hat. Die Entstehung des Steueranspruchs ist nicht mehr – wie unter der Gültigkeit des zum 1.1.1994 durch das StMBG gestrichenen § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 5 UStG – von einer Mindestentgeltsgröße oder 173

1 Vgl. BT-Drucks. 8/2827, 75 – Begründung zu § 13 UStG; Begr. zu § 13 UStG RegE UStG 1980, BT-Drucks. 8/2827, 75.

2 Vgl. hierzu *Widmann*, BB 1980, 1150; *Rau*, DStR 1979, 607; *Kottke*, DB 1981, 135.

einer Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis abhängig.[1] Die Rechnung mit gesondertem Steuerausweis ist nunmehr allein für den durch § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG möglichen Vorsteuerabzug von Bedeutung.[2]

174 Voraussetzung für die Istversteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG ist die **Vereinnahmung des Entgeltes oder eines Teilentgeltes vor Ausführung der Leistung**. Wird das Entgelt oder Teilentgelt zwar vor Ausführung der Leistung, aber noch im selben Voranmeldungszeitraum vereinnahmt, in dem der Leistungsausführungszeitpunkt liegt, entsteht dennoch der Steueranspruch nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG, also mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist.

175 Wird eine **Zahlung zu einem Zeitpunkt vereinbart, zu dem noch keine konkrete Leistungsvereinbarung vorliegt**, ist anhand der Umstände des Einzelfalls zu prüfen, ob die Zahlung nicht als bloße Kreditgewährung oder aber als eine Anzahlung auf eine künftige Leistung zu bewerten ist.[3] Ist die Zahlung durch den Empfänger zu verzinsen, sprechen die Umstände des Einzelfalls für eine steuerfreie Kreditgewährung. Liegt dagegen der Zahlung eine dauernde Geschäftsverbindung mit regelmäßig sich wiederholenden Aufträgen zugrunde, führt die Vorabzahlung auf die erst künftige Leistung bereits zu einer Entstehung des Steueranspruchs nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG.[4] Entscheidend ist stets, ob im Zeitpunkt der Zahlung bzw. Vereinnahmung die Leistung nach Art, Umfang und Zeitpunkt zumindest bestimmbar ist.[5]

176 § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG ist **nicht für solche Anzahlungen bzw. Vorauszahlungen** anzuwenden, die **für eine steuerfreie Leistung vereinnahmt** werden. Ausreichend ist, daß die noch auszuführende Leistung voraussichtlich unter eine der im § 4 UStG aufgelisteten Befreiungsvorschriften zu subsumieren ist. **Dagegen** soll nach Auffassung der Verwaltung[6] die Anzahlung oder Vorauszahlung dann gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG zu versteuern sein, wenn bei ihrer Vereinnahmung noch nicht abzusehen ist, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Leistung erfüllt werden. In diesen Fällen ist die Anzahlung oder Vorauszahlung der Ist-Besteuerung zu unterwerfen. Für den Fall, daß die Leistung tatsächlich steuerfrei ausgeführt wird, ist nach § 17 UStG zu berichtigen.

---

1 Zur Anwendung der Anzahlungsbesteuerung ohne Billigkeitsregelung auch im Bereich der Sollbesteuerung (vgl. Abschn. 178 Abs. 2 Nr. 1 UStR 1992 – aufgegeben durch UStR 1996) vgl. BMF, Schr. v. 30.7.1997 – IV C 3 - S 7270 - 8/97, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 27 = UR 1997, 406.

2 Vgl. hierzu BMF, Schr. v. 13.11.1998 – IV D 1 - S 7270 - 19/98, UR 1999, 44 = StEK UStG 1980 § 13 Nr. 32 – Tz. VI.

3 Ebenso *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 48; vgl. hierzu auch BFH, Urt. v. 21.6.2001 – V R 80/99, UR 2001, 446; Anm. 145 Stichwort „Grabpflegeleistungen".

4 Vgl. Abschn. 181 Abs. 3 Satz 5 UStR.

5 Zu den sog. Frühbezugsabschlüssen vgl. BMF, Schr. v. 12.8.1981 – IV A 2 - S 7270 - 6/81, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 7.

6 Abschn. 181 Abs. 4 Satz 2 UStR.

Zahlungen vor Leistungsausführung in **ausländischer Währung** sind gem. § 16 Abs. 6 Satz 1 UStG mit den Durchschnittskursen in Euro umzurechnen, die für den Monat, in dem das Entgelt oder Teilentgelt vor Ausführung der Leistung vereinnahmt worden ist, vom BMF öffentlich bekannt gemacht werden. 177

Auch nach dem ersatzlosen Wegfall des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 5 UStG ist nach wie vor die **Aufteilung einer Anzahlung oder Vorauszahlung** in einer Summe für mehrere Leistungen erforderlich. Die Aufteilung in entsprechende Teilbeträge gebietet sich zum einen bei Eingreifen einer Steuerbefreiung für eine vorab ganz oder teilweise bezahlte Leistung, zum anderen in den Fällen, in denen die einzelnen vorab in einer Summe ganz oder teilweise vergüteten Leistungen mit unterschiedlichen Steuersätzen zu besteuern sind. 178

Im Falle einer **Steuersatzänderung** kommt wegen § 27 Abs. 1 Satz 2 UStG trotz vorab erfolgter Versteuerung der An- oder Vorauszahlung stets der Steuersatz zur Anwendung, der im Zeitpunkt der Ausführung der Leistung gilt. Die Berechnung der Steuer für diese vor dem Steuersatzwechsel vereinnahmten An- oder Vorauszahlungen sind gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG für den Voranmeldungszeitraum zu ändern, in dem die Leistung ausgeführt wird.[1] 179

frei 180–184

bb) Einzelfälle 185

▶ **Binnenmarkt** siehe Umsatzsteuern im Binnenmarkt.

▶ **Chipkarte** siehe Multifunktionskarte.

▶ **Grabpflegeleistungen**

Im Rahmen von Grabpflegeverträgen schließt in der Regel eine Kirchengemeinde, die einen Friedhof unterhält, mit Auftraggebern, den Grabpflegeberechtigten, Verträge über Grabpflegeleistungen – häufig über 25 Jahre und länger – ab. Diese beinhalten für das jeweilige Grab in der Regel eine Frühjahrs- und Sommerbepflanzung, Pflege der Bepflanzung, Ergänzung durch Blumen und Gestecke, Schnitt von Hecken und Abdeckung der Grabbepflanzung über die Winterzeit. Die Auftraggeber leisten eine einmalige Zahlung für die Grabpflege, die die Kirchengemeinde aus einer Vervielfältigung der entstehenden Kosten und der zusätzlichen Aufwendungen für Verwaltung und Steuern mit der Vertragslaufzeit errechnen. Das von den Auftraggebern eingezahlte Kapital und das nach Beginn der Grabpflege für die restliche Vertragslaufzeit vorhandene Restkapital wird von der Kirchengemeinde festverzinslich angelegt.

1 Zu den Übergangsregelungen vgl. BMF, Schr. v. 10.2.1998 – IV C 3 - S 7210 - 20/98, BStBl. I 1998, 177 = StEK UStG 1980 § 12 Abs. 1 Nr. 151 = UR 1998, 120 – Tz. 6 ff.; *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 12 UStG Allg. Anm. 161 ff. und § 27 UStG Anm. 9.

Während die Verwaltung[1] die Zahlungen nebst den den Auftraggebern im jeweiligen Jahr gutgeschriebenen Zinsen und die Beträge für ausgelaufene Dauergrabpflegeverträge der Umsatzsteuer bislang unterwirft, verneint der BFH in seinem Urteil vom 21.6.2001[2] bei Grabpflegeleistungen der vorstehenden Art sowohl eine Dauerleistung erst nach Ablauf der Grabpflegeverträge als auch Teilleistungen. Statt dessen nimmt er separate Grabpflegeleistungen für jeden Besteuerungszeitraum an.

Diese Grabpflegeleistungen seien regelmäßig sonstige Leistungen, bei denen der Lieferung von Pflanzen kein selbständiger rechtlicher Gehalt zukomme. Es kommt also einheitlich der allgemeine Steuersatz zur Anwendung. Die Steuer entsteht damit nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG mit Ausführung der jeweiligen Grabpflegeleistung für das jeweilige Grab. Die einmaligen Zahlungen sind folglich insoweit der Besteuerung zuzuführen, als sie die für den jeweiligen Besteuerungszeitraum ausgeführten Grabpflegeleistungen entgelten.

Der BFH hat konsequenterweise die für das jeweilige Grab auszuführende Frühjahr- und Sommerbepflanzung, die Grabpflege und die Abdeckung des Grabes für den Winter als eigenständige Grabpflegeleistungen und unabhängig von früheren und zukünftigen Grabpflegeleistungen bewertet. Grabpflegeleistungen werden somit **selbständig und zeitlich nacheinander** bewirkt.

Hieraus ergibt sich die Besteuerungspflicht für jede Grabpflegeleistung in bezug auf den Besteuerungszeitraum. Soweit der Auftraggeber **vor** der Aufnahme der jeweiligen Grabpflegeleistung seine Zahlung als **Einmalzahlung** erbringt, mußte folglich der BFH folgerichtig den Tatbestand der **Anzahlungsbesteuerung** (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG) prüfen. Er hielt es aber zutreffenderweise für nicht ausgeschlossen, daß die Einmalzahlungen vor Grabpflegeleistung auch als **Darlehensgewährung** (verzinsliches Darlehen) umsatzsteuerlich angesehen werden könnten. In diesen Fällen läge ein verzinsliches Darlehen vor mit der Berechtigung der Kirchengemeinde, von diesem Darlehen die Beträge für die jeweils ausgeführte Grabpflegeleistung entnehmen zu dürfen. Die Steuer würde dann nur für die jeweils ausgeführten Grabpflegeleistungen in jedem Besteuerungszeitraum entstehen. Unklar ist indes, welche Vorgaben erfüllt sein müssen, um in der Vorabzahlung eine Darlehensgewährung erblicken zu können.

▶ **Multifunktionskarte/Chipkarte** vgl. auch Telefonkarten.

Multifunktions- oder Chipkarten sind elektronisches Geld, mit dem unterschiedliche Leistungen, wie zB Telefondienstleistungen, Parken in Parkhäusern, die Benutzung von Parkscheinautomaten oder die Inanspruchnahme von Leistungen des öffentlichen Personennahverkehrs in Anspruch genommen werden können. Nach zutreffender Auffassung der Verwaltung[3] liegt bei Erwerb einer solchen

1 Vgl. hierzu OFD Kiel, Vfg. v. 15.5.1996 – S 7270 A - St 251, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 26 = UR 1996, 310.

2 BFH, Urt. v. 21.6.2001 – V R 80/99, UR 2001, 446.

3 FinMin. Sachs., Erlaß v. 19.1.1996 – 35 - S 7100 - 56/6 - 2138, StEK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 168 = UR 1996, 135; OFD Frankfurt/M., Vfg. v. 14.5.1996 – S 7100 A - 172 - St IV 10, StEK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 180 = UR 1997, 109; OFD Hannover, Vfg. v. 21.9.2000 – S 7100 - 867 - StH 532, S 7100 - 407 - StO 355, UR 2001, 172.

Multifunktions- oder Chipkarte noch keine Vereinnahmung durch die Leistungsverpflichteten vor. Der Erwerb der Karte führt lediglich zu einem Umtausch des Zahlungsmittels Bargeld in ein anderes Zahlungsmittel elektronisches Geld. Erst in dem Moment, in dem der jeweilige Leistungsverpflichtete seine konkrete Leistung erbringt, können die Leistungen besteuert werden.

Etwas anderes gilt nur in den Fällen, in denen ein konkreter Leistungsverpflichteter eine Karte ausstellt, die nur zu einer Leistung ihm gegenüber berechtigt. Hier führt der Erwerb einer solchen Berechtigungskarte (zB einer Karte eines Parkhausunternehmers, die nur zum Parken in seinen Parkhäusern berechtigt) zu einem voraus bezahlten Entgelt für die konkrete zu erbringende Leistung des Leistungsverpflichteten. In diesen Fällen ist bereits mit Erwerb der Karte eine Vereinnahmung durch den Leistungsverpflichteten zu sehen, die folglich zur Anzahlungsbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG führt.

▶ Reiseleistungen

Die Anzahlungsbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG gilt auch für Anzahlungen auf Reiseleistungen. Nach zutreffender Auffassung der Verwaltung[1] hat die Margenbesteuerung nach § 25 Abs. 3 UStG insoweit keinen Vorrang. Soweit die Ermittlung der Bemessungsgrundlage noch nicht möglich sein sollte, kann sie mit einem sachgerechten Anteil geschätzt werden. Anzahlungen für Reiseleistungen, die nach § 25 Abs. 3 UStG der Margenbesteuerung unterliegen, können bei der Schätzung mit einem Anteil besteuert werden, der der endgültigen Marge entspricht.

▶ Telefonkarte/Guthabenkarte vgl. auch Multifunktionskarten.

Entsprechend den Grundsätzen zur sonstigen Leistung führt der Verkauf einer Telefonkarte zum aufgedruckten Wert zu keiner Lieferung der Telefonkarte selbst. Mit dem Kauf der Telefonkarte wird vielmehr ein vorausbezahltes Entgelt für eine Telekommunikationsleistung der Deutschen Telekom AG erbracht. Da die Telefonkarte nur zur Inanspruchnahme von Leistungen der Telekom berechtigt, handelt es sich bei dem entrichteten Kaufpreis für die Telefonkarte um ein vorausbezahltes Entgelt für die Inanspruchnahme von Telekommunikationsleistungen. Soweit die Telefonkarte ausschließlich im Inland benutzt werden kann,

1 BMF, Schr. v. 7.4.1998 – IV C 3 - S 7419 - 9/98, StEK UStG 1980 § 25 Nr. 27 = DStR 1998, 680; zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Vermittlungsleistungen durch Reisebüros vgl. BMF, Schr. v. 22.3.2000 – IV D 2 - S 7156 d - 4/00, StEK UStG 1980 § 4 Ziff. 5 Nr. 15.

unterliegt das für den Kartenkauf aufgewendete Entgelt nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG der Umsatzbesteuerung.[1]

Gleiches gilt bei Abgabe sog. Guthabenkarten. Diese haben keine eigenständige technische Funktion. Die aufgedruckte Geheimzahl dient dazu, den entsprechenden Geldbetrag dem Konto des Kunden gutzuschreiben. Erst mit dem Telefonieren wird die Leistung ausgeführt. Mit der Aktivierung der Karte liegen die Voraussetzungen für die Annahme einer Anzahlung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG vor.[2]

▶ Umsatzsteuer im Binnenmarkt

Aufgrund des eindeutigen Wortlauts in § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann die Anzahlungs- oder Vorauszahlungsbesteuerung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG nicht im Bereich innergemeinschaftlicher Erwerbe zur Anwendung kommen. Die Entstehung des Steueranspruchs wegen vereinnahmter An- oder Vorauszahlungen ist weder in § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG noch in § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG geregelt.

An- oder Vorauszahlungen auf steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen lösen bereits keine Umsatzsteuer aus, so daß geleistete An- oder Vorauszahlungen auf innergemeinschaftliche Lieferungen nicht zur Entstehung des Steueranspruchs nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG führen können. Leistet der Unternehmer dagegen wegen § 3c UStG im Inland steuerpflichtig, lösen die von ihm vereinnahmten An- oder Vorauszahlungen für seine insoweit steuerpflichtige Lieferung Umsatzsteuer gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG[3] aus.

▶ Versorgungsleistungen

Die Vorauszahlungen an Versorgungsunternehmer vor allem im Bereich der Energiewirtschaft unterliegen nach den allgemeinen Grundsätzen der Anzahlungsbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG. Die durch die Verwaltung zunächst zugelassene Vereinfachungsregelung zur Erstellung der Anzahlungsrechnungen datierte nur bis zum 31.12.1994.[4]

---

1 FinMin. NW, Erlaß v. 11.1.1996 – S 7100 - 164 - V C 4, StEK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 168 = UR 1996, 134; OFD Frankfurt/M., Vfg. v. 14.5.1996 – S 7100 A - 172 - St IV 10, StEK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 180 = UR 1997, 109; OFD Hannover, Vfg. v. 21.9.2000 – S 7100 - 867 - StH 532, S 7100 - 407 - StO 355, UR 2001, 172 = StEK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Ziff. 1 Nr. 218; zur Behandlung der wiederaufladbaren Telefonkarte „Green Card" der E-Plus Mobilfunk GmbH vgl. FinMin. Hess., Erlaß v. 3.7.1997 – S 7100 A - 148 - II A 42, StEK UStG 1980 § 15 Abs. 1 Nr. 250 = UR 1997, 444; zur Behandlung der sog. Startpakete vgl. BMF, Schr. v. 3.12.2001 – IV B 7 - S 7100 - 292/01, UR 2002, 101 = StEK UStG 1980 § 13 Nr. 35.

2 BMF, Schr. v. 3.12.2001 – IV B 7 - S 7100 - 292/01, UR 2002, 101 = StEK UStG 1980 § 13 Nr. 35.

3 *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 153 Rz. 46.

4 Vgl. BMF, Schr. v. 16.11.1993 – IV C 3 - S 7280 - 16/93, StEK UStG § 5 Bil. Nr. 82 = UR 1994, 55.

▶ **Zeitungsabonnement**

Die zunächst durch die Verwaltung zugelassene Billigkeitsregelung für Zeitungsverlage bei Einführung der Mindestistversteuerung durch das UStG 1980 ist mit BMF-Schreiben v. 3.4.1996[1] zum 31.12.1996 aufgehoben worden.

cc) Rechnung mit gesondertem Steuerausweis

186 Mit Wegfall der Mindest-Entgeltsgrenze von 10000 DM für das Eingreifen der Anzahlungsbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG mit Wirkung vom 1.1.1994 verpflichtet § 14 Abs. 1 Satz 4 UStG den vereinnahmenden Unternehmer **über das vor Ausführung der Leistung vereinnahmte Entgelt** oder Teilentgelt unabhängig von der Höhe der Vorausvereinnahmung auf Verlangen des Leistungsempfängers eine **Rechnung mit gesondertem Steuerausweis** zu erteilen. Hiermit korrespondiert das Recht des Leistungsempfängers gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG zum Vorsteuerabzug vor Ausführung der Leistung. Nur in Höhe des in der Vereinnahmung enthaltenen Steuerbetrages entsteht der Anspruch auf gesonderten Umsatzsteuerausweis in einer Voraus- oder Anzahlungsrechnung.[2]

187 Erteilt der leistende Unternehmer über Zahlungen vor Ausführung der Leistung eine Rechnung, so muß er zur Vermeidung einer Steuerschuld nach § 14 Abs. 3 UStG bei nicht ausgeführter Leistung die **Kennzeichnung der Rechnung als Voraus- oder Anzahlungsrechnung** deutlich machen. Die Voraus- oder Anzahlungsrechnung darf folglich nicht den Eindruck erwecken, es sei über eine bereits erbrachte Leistung abgerechnet worden. Aufgrund ihrer Aufmachung oder ihres Inhalts muß sie eindeutig als Voraus- oder Anzahlungsrechnung erkennbar sein.[3]

188 Ist die Leistung endgültig ausgeführt worden, so hat der leistende Unternehmer gem. § 14 Abs. 1 Satz 5 UStG auf Verlangen eine **Endrechnung** zu erteilen. In einer solchen Endrechnung sind die vorab vereinnahmten Entgelte oder Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge unter der Bedingung abzusetzen, daß hierüber gesondert in einer Voraus- oder Anzahlungsrechnung abgerechnet worden ist. Kommt der leistende Unternehmer dieser Aufforderung nicht nach, produziert er für die auf die nicht abgesetzten voraus vereinnahmten Entgelte entfallende Steuer eine Steuerschuld nach § 14 Abs. 2 UStG. Trotz dieser Steuerschuld nach § 14 Abs. 2 UStG kann der Leistungsempfänger nur denjenigen Steuerbetrag als Vorsteuer abziehen, der auf die verbliebene Restzahlung entfällt. Ein darüber hinausgehender Vorsteuerabzug steht ihm nicht zu.

---

1 BMF, Schr. v. 3.4.1996 – IV C 3 - S 7270 - 5/96, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 25 = UR 1996, 206.

2 Vgl. auch *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 UStG Anm. 106.

3 Vgl. auch *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 UStG Anm. 264 mwN.; *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 153 Rz. 86; *Weiß*, UR 1980, 125 (129).

189 Nach wie vor möglich ist anstelle einer Endrechnung die Abrechnung mittels einer sog. **Restrechnung**.[1]

190 Ebenfalls möglich ist ohne Erteilung einer Anzahlungsrechnung und abschließender Endrechnung die **Gesamtabrechnung mittels einer Vorausrechnung**. Auch im Fall einer Vorausrechnung entsteht der Steueranspruch nur für die tatsächlich vor Leistungsausführung in dem jeweiligen Voranmeldungszeitraum vereinnahmten Entgelte bzw. Teilentgelte. Korrespondierend hierzu ergibt sich der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG.

191 Zwar kann der leistende Unternehmer die Endrechnung hinsichtlich der zu Unrecht nicht abgesetzten Umsatzsteuer aus Voraus- oder Anzahlungen nach § 17 UStG berichtigen. Da die **Berichtigung des Steuerbetrages** gem. § 14 Abs. 2 Satz 2 iVm. § 17 Abs. 1 UStG **nur mit ex nunc Wirkung**, nicht dagegen mit ex tunc Wirkung zulässig ist, sind für den Zeitraum der Erteilung der Endabrechnung bis zu deren Korrektur Verzugszinsen nach § 233a AO zu entrichten. Aus dem eindeutigen Gesetzeswortlaut des § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG folgt, daß das Gesetz vom Bestand der aufgrund des Steuerausweises entstandenen Umsatzsteuer bis zur – ohne Rückwirkung eintretenden – Berichtigung dieses Betrages ausgeht. Nach Auffassung des BFH[2] ist unbeachtlich, daß die Berichtigung des Steuerbetrages gem. § 14 Abs. 2 iVm. § 17 Abs. 1 UStG mit ex nunc Wirkung eventuell nur aus Vereinfachungsgründen für die Massenbesteuerung vorgesehen worden ist.

192 Aufgrund des **BMF-Schreibens** v. 1.4.1996[3] sind jedoch **festgesetzte Nachzahlungszinsen ohne Ermessensspielraum** für die untergeordneten Verwaltungsbehörden **zu erlassen**, wenn der leistende Unternehmer nach Aufdeckung seines Fehlers sogleich eine berichtigte Endrechnung erteilt. Die Erhebung von Nachzahlungszinsen sei in derartigen Fällen sachlich unbillig, weil die zu verzinsende Steuernachforderung lediglich darauf beruhe, daß die Steuer nicht rückwirkend in dem Besteuerungszeitraum der ursprünglichen Rechnungserteilung berichtigt werden könne.

Diese Auffassung der Finanzverwaltung steht in **keinem Widerspruch zu der Rechtsprechung des BFH**, da der materiell-rechtliche Anspruch aus § 233a AO auch durch die Finanzverwaltung nicht negiert wird. Es wird lediglich auf die Erhebung der Nachzahlungszinsen wegen sachlicher Unbilligkeit verzichtet. Bis zum Erlaß einer gegenteiligen Rechtsauffassung kann sich der einzelne Steuerpflichtige unter Berufung auf den Grundsatz der Selbstbindung der Verwaltung nach wie vor auf dieses BMF-Schreiben berufen.

193–196 frei

---

1 Vgl. hierzu Abschn. 187 Abs. 7 und 8 UStR.

2 BFH, Beschl. v. 6.8.1996 – V B 51/95, StRK AO 1977 § 233a R. 13 = UR 1997, 392; zur Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung bei in Anspruch genommener Vorsteuer aus einer ursprünglich fehlerhaften Rechnung/Gutschrift vgl. BFH, Beschl. v. 21.3.2002 – V R 33/01, UR 2002, 336.

3 BMF, Schr. v. 1.4.1996 – IV A 4 - S 0460a - 20/96, StEK UStG 1980 § 14 Nr. 88 = UR 1996, 277.

e) Vereinnahmung

aa) Allgemeines

§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG löst die Entstehung des Steueranspruchs vor Leistungsausführung jedoch nur dann aus, wenn das Entgelt oder Teilentgelt vor Leistungsausführung vereinnahmt worden ist. Vereinnahmt worden ist das Entgelt oder Teilentgelt, **wenn der leistende Unternehmer eine Gegenleistung erhält, über die er wirtschaftlich verfügen kann**. Wirtschaftliche Verfügungsmacht ist nicht gleichzusetzen mit endgültigem Zufluß. Eine Vereinnahmung liegt auch dann vor, wenn das Entgelt oder Teilentgelt wegen späterer Rückgewähr die Rechtsfolgen des § 17 Abs. 2 UStG auslöst oder dies bei Vereinnahmung schon zu befürchten war. Nur unter Beachtung dieser Maßgabe kann es überhaupt zu einer Entstehung des Steueranspruches vor Leistungsausführung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG kommen.[1] 197

frei 198–200

bb) Einzelfälle zur Vereinnahmung

▶ Abtretung einer Forderung 201

Bei der Frage, ob eine Forderungsabtretung bereits als Vereinnahmung gewertet werden kann, muß zwischen **zwei Arten** von Forderungsabtretung unterschieden werden:

Wird die Forderung durch den Schuldner an den Leistenden zwecks bzw. statt Zahlung abgetreten, so führt diese Abtretung beim Leistenden im Abtretungszeitpunkt zu einer Vereinnahmung, soweit die Abtretung an Zahlungs Statt gem. § 364 Abs. 1 BGB erfolgt. Regelmäßig wird der Leistende sich diese Forderung durch seinen Schuldner jedoch nur **erfüllungshalber**, § 364 Abs. 2 BGB, abtreten lassen. In diesem Fall löst die Forderungsabtretung nur dann im Abtretungszeitpunkt die Vereinnahmung beim Leistenden aus, wenn es sich um eine bereits fällige, unbestrittene und einziehbare Forderung handelt.[2] Ist die abgetretene Forderung dagegen noch nicht fällig, noch bestritten oder noch nicht einziehbar, wird das Entgelt erst bei Zahlung bzw. Erfüllung der abgetretenen Forderung vereinnahmt.

Von diesem Fall der Forderungsabtretung zu unterscheiden ist die Abtretung der Entgeltsforderung durch den Leistenden gegen den Leistungsempfänger an einen **Dritten**, zB an ein Finanzierungsinstitut oder **Inkassobüro**. Die Forderungsabtretung kann dazu führen, daß der Abtretende wirtschaftlicher Eigentümer der Forderung bleibt (sog. unechtes Factoring) oder aber das Risiko des Ausfalls auf den Abtretungsempfänger überträgt (sog. echtes Factoring).[3]

---

1 Ebenso *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 52.

2 BFH, Urt. v. 22.4.1966 – VI 137/65, BStBl. III 1966, 394 = StRK EStG (bis 1974) § 19 Abs. 1 Ziff. 1 R. 425; BFH v. 30.10.1980 – IV R 97/78, BStBl. II 1981, 305 = StRK EStG (bis 1974) § 11 R. 117.

3 Zu den Zweifeln des BFH an der Unterscheidung zwischen echtem und unechtem Factoring vor allem in bezug auf die Vorsteuerabzugsberechtigung des Factors siehe BFH, Urt. v. 17.5.2001 – V R 34/99, UR 2001, 393 = StRK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 135.

Entscheidend war danach allein, welche Partei das sog. Ausfallrisiko der abgetretenen Forderung zu tragen hatte. Verbleibt es weiterhin beim abtretenden Unternehmer, so liegt ein Fall des **unechten Factorings** vor, geht es dagegen auf den Factor über spricht die hM vom sog. **echten Factoring**.[1]

Im Falle des echten Factorings wurde bislang nur eine Leistung des abtretenden Unternehmers an das Factoringinstitut angenommen: steuerbar, aber gem. § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG **steuerfrei**.[2] Dem Factor wurde insoweit jegliche unternehmerische Tätigkeit abgesprochen, der Einzug einer Forderung begründete keine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit, sondern stellte allenfalls Vermögensverwaltung dar. Folglich konnte der Factor aus der Einziehung der Forderung auch keine Vorsteuern geltend machen.

Verbleibt dagegen das Ausfallrisiko trotz der Abtretung der Forderung zur Einziehung beim abtretenden Unternehmer (sog. unechtes Factoring), leistete bisher der Factor an den abtretenden Unternehmer. Seine Tätigkeit begründete in der Regel ein Bündel aus sonstigen Leistungen, angefangen von einer Kreditüberlassung bis hin zu Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Einziehung. Allein die **Kreditüberlassung** sollte steuerfrei nach § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG sein. Nur soweit die Steuerpflicht seiner Leistung reichte, konnte der Factor den Vorsteuerabzug geltend machen.[3]

Der BFH hat in einer **Vorlage an den EuGH**[4] darauf hingewiesen, daß der Grundsatz der Neutralität verletzt sei, wenn der Vorsteuerabzug aus den Kosten der Einziehung alleine davon abhänge, wer das Risiko des Forderungsausfalls zu tragen habe. Im Ergebnis befürwortete der BFH die Abschaffung der Differenzierung zwischen echtem und unechtem Factoring.

Im Ergebnis hat der **EuGH** in seinem Urteil vom 26.6.2003[5] die Zweifel des BFH bestätigt und die Differenzierung zwischen echtem und unechtem Factoring aufgegeben. Nach Auffassung des EuGH ergibt sich unter Berücksichtigung von Art. 2 und 4 der 6. EG-Richtlinie sowie unter Beachtung der Interpretation von Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 am Ende der 6. EG-Richtlinie, daß:

(1) ungeachtet der Frage, wer im Falle der Abtretung der Forderungen das wirtschaftliche Risiko des Ausfalls trägt, stets der Factor an den Anschlußkunden leistet;

(2) das Factoring, sowohl in der Form des echten als auch unechten Factorings, eine Unterform der Einziehung von Forderungen sei, für die nach 4 Nr. 8 Buchst. c letzte Alt. UStG zwingend die Steuerpflicht eingreife;

(3) Bemessungsgrundlage für das echte Factoring stets der Unterschiedsbetrag zwischen Nennbetrag der Forderung und Auszahlungsbetrag durch den Factor sei und

(4) auch beim unechten Factoring nur noch eine Dienstleistung vorliege, die als Unterform der Einziehung von Forderungen zwingend steuerpflichtig sei.

---

1 BFH, Urt. v. 10.12.1981 – V R 75/76, BStBl. II 1982, 200 = StRK 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 36; Abschn. 18 Abs. 4 Satz 3 UStR.

2 BFH, Urt. v. 10.12.1981 – V R 75/76, BStBl. II 1982, 200 = StRK 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 36; Abschn. 60 Abs. 3 Satz 1, 2 UStR.

3 Abschn. 57 Abs. 3 Satz 1–6 UStR 2000.

4 BFH, Beschl. v. 17.5.2001 – V R 34/99, UR 2001, 393 = StRK UStG 1980 § 1 Abs. 1 Nr. R. 135.

5 EuGH, Urt. v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01 – MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, UR 2003, 399.

Auch für den Fall, daß das Risiko des Forderungsausfalls auf den Abtretungsempfänger übergeht, führt die Entgeltszahlung des Abtretungsempfängers für die an ihn abgetretene Forderung nicht zu einer Vereinnahmung der Gegenleistung aus der der Forderung zugrundeliegenden Leistung. Hieran hat die neue Rechtsprechung des EuGH zum Factoring[1] nichts geändert.

Zwar hat die Rechtsprechung zum alten UStG 1951 entschieden, daß bei der Abtretung einer Forderung die vereinnahmte Abtretungsvaluta zugleich das Entgelt für die der Forderung zugrunde liegende Leistung sei.[2]

Gegen diese Rechtsprechung ist bereits zum alten UStG 1951 geltend gemacht worden, daß damit ein Aus einander fallen von Umsatzsteuerschuld beim Leistenden und Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger vorgezeichnet sei. Für den Fall nämlich, daß der ursprüngliche Kunde den vollen Forderungsbetrag an den Factor begleicht, bleibt der Kunde im Besitz seines Vorsteuerabzugsrechts. Gleichwohl hätte der Leistende und Anschlußkunde die Möglichkeit der Umsatzsteuerberichtigung.[3]

Unter Beachtung des Entgeltsbegriffs ab dem UStG 1973[4] hat der BFH in seinem Urteil v. 10.12.1981[5] seine vormalige Rechtsauffassung aufgegeben und unter Beachtung der bis heute in § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG geltenden Entgeltsbestimmung das Abtretungsentgelt durch den Abtretungsempfänger noch nicht als Zahlungsvereinnahmung auf die ursprüngliche Leistung bewertet. Folglich wird eine Berichtigungsmöglichkeit wegen Uneinbringlichkeit der ursprünglichen Forderung auch erst zu dem Zeitpunkt bejaht, wenn der Leistungsempfänger des der abgetretenen Forderung zugrunde liegenden Leistungsverhältnisses tatsächlich dem Abtretungsempfänger weniger oder gar nichts auf die Forderung bezahlt.[6] Vereinnahmt ist das Entgelt oder Teilentgelt für den leistenden Unternehmer folglich in diesen Fällen, wie zB beim echten Factoring, erst in dem Moment, in dem der Kunde auf diese Forderung gegenüber dem Abtretungsempfänger zahlt.

Gleiches gilt für die Forfaitierung von Leasingraten. Auch hier führt die Vereinnahmung des Abtretungsentgelts für eine Forderung der Leasinggesellschaft gegen den Mieter auf Zahlung der Leasingraten an eine Bank noch nicht zugleich zum Entgelt für die der Forderung zugrunde liegende Vermietungsleistung. Die Bank zahlt das Abtretungsentgelt für den Erwerb der Forderung, nicht aber als Dritter für die Leistung der Leasinggesellschaft an den Mieter. Die Vereinnah-

1 EuGH, Urt. v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01 – MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, UR 2003, 339 m. Anm. *Wäger*.

2 RFH, Urt. v. 26.6.1936 – V A 236/35, RStBl. 1936, 84; RFH v. 26.7.1940 – V 312/39, RStBl. 1940, 920; BFH, Urt. v. 10.8.1972 – V 64/68, BStBl. II 1973, 37 = StRK UStG 1951 § 1 Ziff. 1 R. 522; vgl. auch FinMin. NW, Erlaß v. 9.6.1972 – S 7200 - 4 - V C 4, StEK UStG 1967 § 10 Nr. 176.

3 *Lohse*, UR 1974, 97 ff.

4 BGBl. I 1973, 1681.

5 BFH, Urt. v. 10.12.1981 – V R 75/76, BStBl. II 1982, 200 = StRK UStG 1967 § 1 Abs. 1 Nr. 1 R. 36; aA *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 56 – der nach wie vor das Entgelt für die Abtretung als Leistungsentgeltsvereinbarung ansieht.

6 S. hierzu auch *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 UStG Anm. 98; *Schuhmann* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 10 UStG Anm. 65.

mung des Entgeltes für die Vermietungsleistung erfolgt auch hier erst im Zeitpunkt der Zahlung der Leasingraten durch den Mieter an die Bank.[1]

▶ Aufrechnung

Die zivilrechtliche Aufrechnung gem. § 387 BGB führt umsatzsteuerlich erst im Zeitpunkt der abgegebenen wirksamen Aufrechnungserklärung zu einer Vereinnahmung.[2] Zwar bewirkt eine wirksame Aufrechnung, daß die Forderungen, soweit sie sich decken, als in dem Zeitpunkt erloschen gelten, in welchem sie zur Aufrechnung geeignet einander gegenüber getreten sind (§ 389 BGB). Dennoch kann die Aufrechnung nicht zu einer rückwirkenden Vereinnahmung führen. Aus Gründen der Praktikabilität kommt er zu einer Vereinnahmung iS des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 UStG erst in dem Zeitpunkt, in dem die Aufrechnungserklärung abgegeben worden ist.

▶ Barzahlung

Zahlt der Leistungsempfänger bar, ist das Entgelt vom Unternehmer dann vereinnahmt, wenn er selbst oder vereinbarungsgemäß ein von ihm hierzu beauftragter Dritter den Geldbetrag empfangen hat. Hat der Beauftragte das Geld vereinbarungsgemäß für den Leistenden entgegengenommen und anschließend veruntreut, liegt dennoch bereits im Zeitpunkt der Entgegennahme des Geldes durch den Beauftragten die Vereinnahmung durch den Leistenden vor.[3]

▶ Bestellung von Sicherheiten

Werden zur Absicherung der Entgeltsforderung Sicherheiten bestellt, so liegt im Zeitpunkt der Bestellung der Sicherheit selbst noch keine Entgeltsvereinnahmung vor.

Sowohl bei der Verpfändung als auch bei der Übereignung **beweglicher Sachen** zur Sicherheit tritt die Entgeltsvereinnahmung erst in dem Moment ein, in dem der Leistende sich aus der Sicherheit durch Verwertung befriedigt. Hiermit korrespondiert der Zeitpunkt der Lieferung bei der Sicherungsübereignung zwischen Sicherungsgeber und Sicherungsnehmer. Erst in dem Moment, in dem der Sicherungsnehmer infolge der Verwertung die zur Sicherheit übereignete Sache dem Dritten weiterveräußert, liefert der Sicherungsgeber den sicherungshalber übereigneten Gegenstand an den Sicherungsnehmer.[4] Der Pfandschuldner liefert erst im Zeitpunkt der Verwertung des Pfandes durch den Pfandgläubiger.[5] Gleiches gilt bei der Bestellung einer Hypothek. Unstreitig kommt bei der Bestellung einer **Sicherungshypothek** eine Entgeltsvereinnahmung erst in dem Moment in Be-

1 BMF, Schr. v. 4.10.1982 – IV A 2 - S 7276 - 2/82, BStBl. I 1982, 784 = StEK UStG 1980 § 13 Nr. 9; Abschn. 177 Abs. 4 UStR.
2 Ebenso *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 86; *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 61.
3 BFH, Urt. v. 6.5.1976 – IV R 79/73, BStBl. II 1976, 560 = StRK EStG (bis 1974) § 4 Übersch. R. 15.
4 BFH, Urt. v. 20.7.1978 – V R 2/75, BStBl. II 1978, 684 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 1 R. 6.
5 *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, I Rz. 692.

tracht, in dem sich der Sicherungsnehmer durch Verwertung seines Sicherungsrechtes, also durch freiwillige Hypothekenablösung (§§ 1142, 1150 BGB) oder zwangsweise durch Zwangsvollstreckung in das Grundstück (§ 1147 BGB) befriedigt.

Für die **Verkehrshypothek** (§ 1113 BGB) wird dagegen die Auffassung vertreten, daß bereits mit der Bestellung einer solchen Verkehrshypothek das Entgelt in Höhe des Nennwertes als vereinnahmt anzusehen sei, da eine solche Hypothek im Wirtschaftsverkehr ein geldwertes selbständiges Verkehrsgut darstelle. Ohne Bedeutung sei dabei, ob es sich um eine Brief- oder eine Buchhypothek handele, da § 1116 BGB einen Wechsel von der einen zur anderen Form ohne Schwierigkeiten ermögliche. Die Vereinnahmung des Entgeltes soll in diesen Fällen in dem Moment erfolgen, sobald der Hypothekengläubiger in der Lage ist, sich ohne Mitwirkung des Schuldners das Verkehrsgut Hypothek verschaffen zu können, also erst nach Abgabe der Eintragungsbewilligung gem. § 873 Abs. 2 BGB, aber bereits vor Grundbucheintragung.[1]

Es ist zwar richtig, daß die **Verkehrshypothek** ein im Wirtschaftverkehr geldwertes selbständiges Verkehrsgut darstellt. Gleichwohl kann hieraus noch nicht gefolgert werden, daß bereits mit der Bestellung einer solchen Sicherheit zugunsten des Leistenden dieser das Entgelt aus der durch ihn ausgeführten Leistung vereinnahmt hat. Dies folgt aus dem Wesen der Hypothek. So erlischt die der Sicherungsbestellung zugrundeliegende Forderung bei einer bestellten Hypothek erst in dem Moment, in dem der persönlich schuldende Eigentümer den Gläubiger befriedigt. IdR befriedigt er den schuldrechtlichen Anspruch mit der Folge der Forderungserlöschung gem. § 362 BGB. Befriedigt der persönliche Schuldner, der nicht Eigentümer ist, so befriedigt auch er – unbeachtlich ob freiwillig oder zwangsweise – den schuldrechtlichen Anspruch mit der Folge der Forderungserlöschung. Erst mit Erlöschen der Forderung aber kann von einer Vereinnahmung im Sinne des Umsatzsteuerrechts gesprochen werden. Befriedigt der nicht persönlich schuldende Eigentümer, so befriedigt er, soweit er freiwillig leistet, in der Regel, bei zwangsweiser Befriedigung stets den dinglichen Anspruch. Trotz Befriedigung erlischt jedoch nicht die zugrundeliegende Forderung, sondern gem. § 1143 BGB geht die der Hypothek zugrunde liegende Forderung auf den nicht persönlich schuldenden Eigentümer über. Die Forderung bleibt folglich bestehen und kann umsatzsteuerlich erst in dem Moment zu einer Vereinnahmung beim leistenden Unternehmer führen, in dem der persönliche Schuldner, der nicht Eigentümer ist, auf diese Forderung zahlt.

Gleiches gilt bei der Befriedigung im Rahmen einer bestellten **Grundschuld**.[2] Auch hier erlischt die zugrunde liegende, gesicherte Forderung bei Befriedigung durch den Eigentümer, der zugleich persönlicher Schuldner ist, erst in dem Moment, in dem dieser zahlt. Befriedigt dagegen der Eigentümer, der nicht persönlicher Schuldner ist, erwirbt dieser die Grundschuld als Eigentümergrundschuld,

---

1 *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 69; *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 92 – jeweils unter Hinweis auf RFH, Urt. v. 14.5.1929 – V A 882/28, RStBl. 1929, 565; RFH v. 6.2.1931 – V A 956/30, RStBl. 1932, 359; RFH v. 16.9.1932 – V A 335/32, RStBl. 1933, 285; RFH v. 24.10.1930 – V A 178/30 S, RStBl. 1931, 160.

2 *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 69; *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 92.

wobei die zugrunde liegende, gesicherte Forderung aber nicht erlischt.[1] Befriedigt der persönliche Schuldner, der nicht Eigentümer ist, durch Zahlung auf die Forderung, so erlischt diese, aber auch hier erst in dem Moment, in dem gezahlt wird. Im letzten verhält es sich sowohl bei der Hypothek als auch der Grundschuld nicht anders als im Fall der Forderungsabtretung. So wie auch die abgetretene Forderung selbst noch nicht zu einer Vereinnahmung führt, sondern erst die Zahlung des aus der Forderung Verpflichteten an den Forderungsinhaber, gilt dies auch im Bereich von Hypothek und Grundschuld. Erst in dem Moment, in dem der leistende Unternehmer seine ihm gegenüber dem Leistungsempfänger zustehende Forderung – gesichert durch Hypothek oder Grundschuld – befriedigt erhält, kann eine Vereinnahmung vorliegen.[2]

▶ Bürgschaftsübernahme

Übernimmt der Leistungsempfänger die Bürgschaft für eine anderweitige Schuld des Unternehmers, liegt hierin noch keine Entgeltsvereinnahmung im Leistungsaustauschverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger. Allein durch die Bürgschaftsübernahme wird der leistende Unternehmer von seiner Schuld endgültig noch nicht befreit.

▶ Factoring

Sowohl das echte als auch das unechte Factoring[3] führen im Zeitpunkt der Forderungsabtretung noch nicht zu einer Vereinnahmung der Gegenleistung aus der der Forderung zugrundeliegenden Leistung.

Wegen der weiteren Einzelheiten s. unter Abtretung einer Forderung.

▶ Gutschrift in Büchern

Eine Gutschrift in den Büchern des Leistungsempfängers auf einem laufend geführten Konto über den Geschäftsverkehr mit dem leistenden Unternehmer ist als Vereinnahmung zu bewerten, wenn der Berechtigte über die gutgeschriebenen Beträge wirtschaftlich verfügen kann. Das ist dann der Fall, wenn die Beträge zur jederzeitigen Abhebung bereit liegen.[4] Keine Vereinnahmung in diesem Sinne liegt dagegen vor, wenn die Beträge im Zeitpunkt der Gutschrift noch nicht fällig waren und das Guthaben nicht verzinst wird.[5] Ändern sich die wirtschaftlichen Verhältnisse des Leistungsempfängers und verschlechtern sich dadurch für den

1 BGH, Urt. v. 27.3.1981 – V ZR 202/79, NJW 1981, 1554.

2 Im Ergebnis ebenso *Köhler* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 13 UStG Rz. 76; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 36.

3 Zur Aufgabe der Unterscheidung zwischen echtem und unechtem Factoring vgl. EuGH, Urt. v. 26.6.2003 – Rs. C-305/01 – MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, UR 2003, 399 m. Anm. *Wäger*.

4 BFH, Urt. v. 9.4.1968 – IV 267/64, BStBl. II 1968, 525 = StRK EStG (bis 1974) § 4 GewVerw. R. 11; BFH v. 22.11.1974 – VI R 138/72, BStBl. II 1975, 350 = StRK EStG (bis 1974) § 10 Abs. 1 Ziff. 4 (ab 1958) R. 5.

5 BFH, Urt. v. 12.11.1997 – XI R 30/97, BStBl. II 1998, 252 = StRK EStG 1975 § 11 R. 60; BFH, Urt. v. 27.5.1993 – VI R 19/92, BStBl. II 1994, 246 = StRK EStG 1975 § 19 Abs. 1 Nr. 1 R. 90; BFH, Urt. v. 24.3.1993 – X R 55/91, BStBl. II 1993, 499 = StRK EStG 1975 § 4 Abs. 3 R. 45; vgl. auch Abschn. 182 Abs. 1 Satz 5 UStR.

leistenden Unternehmer die Verfügungsmöglichkeiten oder entfallen sie ganz in bezug auf die gutgeschriebenen Beträge, führt dies lediglich zu einer Berichtigung im Rahmen der eingetretenen Entgeltsreduzierung gem. § 17 UStG.[1] Etwas anderes gilt nur für den Fall, daß die Gutschrift auf einem Sonderkonto erfolgt, über das der Leistungsempfänger, eventuell auch nur mit Zustimmung des leistenden Unternehmers, verfügen kann, über das der leistende Unternehmer seinerseits aber keine eigenständige unabhängig vom Leistungsempfänger auszuübende Verfügungsmöglichkeit besitzt.[2] In diesem Fall fehlt es an der für eine Vereinnahmung notwendigen wirtschaftlichen Verfügungsberechtigung.

▶ Hinterlegung

Die Hinterlegung gem. §§ 372 ff. BGB durch den Leistungsempfänger zugunsten des Leistenden führt noch nicht zu einer Entgeltsvereinnahmung durch den leistenden Unternehmer. Der leistende Unternehmer erwirbt durch die Hinterlegung noch keinen endgültigen Anspruch auf die hinterlegte Sache, da der hinterlegende Leistungsempfänger gem. § 376 Abs. 1 BGB das jederzeitige Recht zur Zurücknahme der hinterlegten Sache hat. Erst die Aushändigung des hinterlegten Gegenstandes an den leistenden Unternehmer führt bei diesem zur Vereinnahmung des Entgeltes.

▶ Kontokorrent

Werden beiderseitige Ansprüche und Leistungen nebst Zinsen in Rechnung gestellt und in regelmäßigen Zeitabschnitten durch Verrechnung und Feststellung des für den einen oder anderen Teil sich ergebenden Überschusses ausgeglichen, also in den Fällen des sog. echten Kontokorrentes, liegt eine Vereinnahmung bereits bei Einstellung der Forderung in das Kontokorrent vor.[3] Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung[4] kann die Vereinnahmung nicht erst in der Anerkennung des Saldos am Ende des Abrechnungszeitraumes gesehen werden. Verantwortlich hierfür ist die Wirkung des Kontokorrentes, wonach bereits die Einstellung der Einzelforderung in das Kontokorrent diese Einzelforderungen lähmt: die Forderungen können nicht mehr ständig geltend gemacht werden, sie können nicht mehr zur Aufrechnung verwendet und nicht mehr abgetreten werden. Wirtschaftlich wird deswegen auch davon gesprochen, daß die Forderungen nach der Einstellung in das Kontokorrent nur noch Rechnungsposten seien.[5] Die Saldierung ist einer für die Umsatzsteuer nur unerheblicher rechnungsmäßi-

1 RFH, Urt. v. 4.9.1936 – V A 45/36, RStBl. 1937, 11.

2 BFH, Urt. v. 26.11.1964 – V 194/62 U, BStBl. III 1965, 184 = StRK UStG 1951 § 5 Abs. 1 R. 49 – (Sonderkonto Reklame-Fonds) gegen RFH, Urt. v. 16.4.1943 – V 39/42, RStBl. 1943, 436 – (Sonderkonto Rückstellung für Pachtverpflichtungen): Vereinnahmung mit Buchung des Pachtzinses auf dem Sonderkonto; *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 83; *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 58.

3 RFH, Urt. v. 16.4.1943 – V 39/42, RStBl. 1943, 436; *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 60.

4 Abschn. 182 Abs. 1 Satz 6 UStR; der Finanzverwaltung folgend *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 81.

5 Vgl. hierzu ausführlich *Schmidt*, Handelsrecht, § 21 III 1, S. 632, 633.

ger Abschluß für eine bestimmte Rechnung.[1] Der Hinweis auf § 355 HGB geht fehl, da § 355 Abs. 1 HGB nur eine Ausnahme vom sog. Zinseszinsverbot des § 248 Abs. 1 BGB zuläßt.[2] Allein durch die Kontokorrentabrede erlöschen die Einzelforderungen ohne besondere Aufrechnungserklärung. In Höhe des Überschusses entsteht lediglich „eine kausale" Saldoforderung.[3] Keinesfalls ist aus § 355 HGB abzuleiten, daß erst mit dem Rechnungsabschluß die Forderung als vereinnahmt angesehen werden kann.

▶ **Leasing** siehe Forderungsabtretung.

▶ **Novation**

Übernimmt der Schuldner zum Zwecke der Befriedigung des Gläubigers diesem gegenüber eine neue Verbindlichkeit, so wandelt sich die Schuld des Leistungsempfängers durch Novation in eine neue Schuld. Die ursprüngliche Schuld wird getilgt, so daß mit der Vereinbarung über die Novation der leistende Unternehmer das Entgelt vereinnahmt. Voraussetzung für eine wirksame Novation ist allerdings, daß die Beteiligten eine ausdrückliche und eindeutige Abrede des Inhaltes getroffen haben, daß die ursprüngliche Schuld erloschen ist. Hiervon kann beispielsweise dann nicht ausgegangen werden, wenn lediglich eine Vereinbarung über die Zurückbehaltung eines Teilbetrages zur Sicherung eines möglichen Garantieanspruches durch den Bauherrn gegenüber dem Bauunternehmer getroffen wurde.[4] Eine Novation allein im Interesse des Schuldners soll nach Auffassung der Rechtsprechung nicht zu einer Entgeltsvereinbarung führen, da in diesen Fällen nur eine Stundung der Leistungsschuld durch die Parteien gewollt sei.[5]

▶ **Scheck**

Ein Scheckbetrag ist grundsätzlich nicht erst mit der Einlösung des Scheckes, sondern bereits mit dessen Hingabe vereinnahmt. Voraussetzung ist allerdings, daß der sofortigen Vorlage des Schecks keine zivilrechtlichen Abreden entgegenstehen und daß davon ausgegangen werden kann, daß die bezogene Bank im Falle der sofortigen Vorlage des Schecks den Scheckbetrag auszahlen oder gutschreiben wird.[6] Wie *Wagner* zutreffend ausführt, kann sich aus § 7 a Abs. 2 Sätze 4 und 5 EStG keine andere Bewertung ergeben. Danach sind Anzahlungen auf Anschaffungskosten in dem Zeitpunkt aufgewendet, in dem dem Lieferanten durch Einlösung des Schecks das Geld tatsächlich zufließt. Wegen der Sonder-

1 So zutreffend *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 60.
2 *Schmidt*, Handelsrecht, § 21 IV 3, S. 637.
3 *Schmidt*, Handelsrecht, § 21 IV 1, S. 635.
4 Vgl. hierzu OFD Saarbrücken, Vfg. v. 4.7.1984 – S 7276 - 3 - St 241, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 11, UR 1984, 243; s. auch ausführlich zum Bereich der Novation *Voss*, UR 1966, 13.
5 FG BW, Urt. v. 15.12.1988 – X - K 46/87, rkr., UR 1989, 348 m. Anm. *Weiß;* BFH, Urt. v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480 = StRK EStG 1975 § 11 R. 7.
6 BFH, Urt. v. 30.10.1980 – IV R 97/78, BStBl. II 1981, 305 = StRK EStG (bis 1974) § 11 R. 117.

regel in § 7a EStG gegen die Vorverlegung abschreibungsfähiger Anschaffungskosten verbietet sich eine entsprechende Anwendung für die Umsatzsteuer.

▶ Schuldbeitritt

Nur für den Fall einer befreienden Schuldübernahme im Rahmen eines Schuldbeitritts des Leistungsempfängers zu einer Schuld des Unternehmers gem. §§ 414, 415 BGB liegt eine Vereinnahmung des Entgelts beim leistenden Unternehmer vor. Die befreiende Schuldübernahme führt zu einem Untergang der bestehenden Schuld. Demgegenüber führt der nicht befreiende Schuldbeitritt des Leistungsempfängers zu einer Schuld des leistenden Unternehmers noch nicht zu einer Vereinnahmung, da der leistende Unternehmer durch diesen bloßen Schuldbeitritt noch nicht von seiner Schuld endgültig befreit wird.

▶ Schuldschein

Die Annahme eines Schuldscheins durch den leistenden Unternehmer führt bei diesem noch nicht zu einer Entgeltsvereinnahmung. Der Schuldschein ist grundsätzlich nur Beweisurkunde ohne Geldwert. Die sofortige Verwertbarkeit des Schuldscheins zB durch Verpfändung bewirkt jedoch, daß der durch die Verpfändung erlangte Betrag als vereinnahmt anzusehen ist.[1]

▶ Schuldübernahme siehe Schuldbeitritt.

▶ Sicherungsübereignung siehe Bestellung von Sicherheiten.

▶ Tausch, tauschähnlicher Umsatz

Beim Tausch, tauschähnlichen Umsatz und der Leistung an Erfüllungs Statt liegt auf seiten des leistenden Unternehmers eine Vereinnahmung in dem Zeitpunkt vor, wo er über die (Gegen-)Leistung wirtschaftlich verfügen kann, maW in dem er im Falle der Lieferung Substanz, Wert und Ertrag des Gegenstandes übertragen bekommt, im Falle der sonstigen Leistung den wirtschaftlichen Vorteil zugewendet erhält.

▶ Überweisung

Bei Überweisungen auf ein Postgiro- oder Bankkonto des leistenden Unternehmers vereinnahmt dieser das Entgelt oder Teilentgelt im Zeitpunkt der Gutschrift (Datum der Wertstellung) auf dem Konto. Die freie Verfügbarkeit des Unternehmers über den gutgeschriebenen Betrag ist nicht zwingend erforderlich. Verfügungsbeschränkungen aus öffentlichem Recht, wie zB im Devisengeschäft, oder Bestimmungen, die eine Verwendung nur für bestimmte Zwecke zulassen oder die Verfügbarkeit nur zeitlich hinausschieben, stehen einer Vereinnahmung nicht entgegen.[2] Entsprechend hindern vereinbarte Sperrklauseln nicht die Vereinnahmung der überwiesenen Gelder bei einer erfolgten Gutschrift. Der Unter-

1 RFH, Urt. v. 24.7.1933 – V A 657/32, RStBl. 1934, 555.
2 BFH, Urt. v. 20.2.1953 – V 60/52 S, BStBl. III 1953, 133 = StRK UStG 1951 § 5 R. 1.

nehmer kann sich in seiner Verfügung über den eingezahlten Betrag idR selbst beschränken, zumal grundsätzlich erst der zugeflossene Betrag, im Sinne einer Entgeltsverwendung, mit einer solchen Sperre belegt werden kann.[1]

▶ **Verpfändung** siehe Bestellung von Sicherheiten.

▶ **Wechsel**

Zahlt der Leistungsempfänger mittels eines erfüllungshalber in Zahlung genommenen Wechsels, so gelten die Entgelte mit dem Tage der Einlösung, bei Weitergabe an einen Dritten mit *dem* Tage der Gutschrift oder Wertstellung als vereinnahmt.[2]

II. Berechnung nach vereinnahmten Entgelten (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 UStG)

202 Die Steuer für Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt ganz oder teilweise vereinnahmt worden ist. Während jedoch bis zum UStG 1967 (vgl. hierzu die Auführungen in Anm. 1) die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten den Grundsatz und die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten die Ausnahme markierte, gilt **ab dem UStG 1967 das bis heute gültige Grundsatz-Ausnahmeverhältnis:** danach entsteht die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen grundsätzlich mit Ausführung der Leistung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG) und in Ausnahme hiervon nur unter den in § 20 UStG normierten besonderen Voraussetzungen mit Vereinnahmung der Entgelte (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG). Wegen der weiteren Einzelheiten zu § 20 UStG s. Kommentierung zu § 20 UStG.

203 § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG stellt allein auf den **Zeitpunkt der Vereinnahmung** des Entgeltes oder Teilentgeltes ab. Unbeachtlich ist folglich der Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes oder der Rechnungserteilung. Ebenfalls unerheblich ist, ob die Vereinnahmung vor Ausführung der Leistung als Abschlagszahlung oder nach diesem Zeitpunkt als Restzahlung oder als volle Entgeltszahlung erfolgt. Sowohl die Istversteuerung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG als auch die Regelungen über Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 2, 3 UStG) sind für den Regelungsbereich des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG ohne Belang. Die Regelung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b

1 BFH, Urt. v. 10.8.1972 – V R 64/68, BStBl. II 1973, 37 = StRK UStG 1951 § 1 Ziff. 1 R. 522; BFH v. 23.4.1980 – VIII R 156/75, BStBl. II 1980, 643 = StRK EStG (bis 1974) § 20 Abs. 1 Ziff. 4 R. 24; BFH v. 9.7.1987 – IV R 87/85, BStBl. II 1988, 342 = StRK EStG 1975 § 21 Allg. R. 22; aA für den Fall der Sperrung auf Veranlassung des Zahlenden *Bülow*, der in diesem Fall von einer bloßen, die Vereinnahmung noch nicht auslösenden Hinterlegung ausgeht, *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 80.

2 BFH, Urt. v. 27.10.1967 – V 206/64, BStBl. II 1968, 128 = StRK UStG 1951 § 5 Abs. 1 R. 61; BFH v. 5.5.1971 – I R 166/69, BStBl. II 1971, 624 = StRK EStG (bis 1974) § 21 Abs. 1 Ziff. 1 R. 23 – zu § 11 Abs. 1 EStG; aA wohl *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 154 Rz. 21.

UStG überschneidet sich insoweit mit den Vorschriften zur Anzahlungsbesteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG) und der Besteuerung von Teilleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 2 und 3 UStG). Es ist jedoch verfehlt, insoweit von einer Kollision zu sprechen, da die Anzahlungsbesteuerung und die Besteuerung von Teilleistungen lediglich im Bereich der Sollbesteuerung ihren systematischen Standort finden können. Entsteht dagegen die Steuer unter Ansatz der Vereinnahmung der Entgelte, so kann es damit begrifflich auf die Unterscheidung zwischen Anzahlungsvereinnahmung und Restzahlungsvereinnahmung bzw. Teilzahlungsvereinnahmung nicht mehr ankommen.[1]

Der Gesetzgeber kann im Rahmen seines Ermessens die Entstehung der Steuerschuld wahlweise sowohl nach dem Grundsatz der Leistungsausführung als auch nach dem Grundsatz der Entgeltsvereinnahmung regeln.[2] **Wirtschaftlich** gesehen führen **beide Besteuerungsarten**, also sowohl die nach dem Ist als auch die nach dem Soll, **zum gleichen Ergebnis:** besteuert wird letztendlich nur das tatsächlich vereinnahmte Entgelt. Notwendige Korrekturen und Divergenzen zwischen Soll und Ist werden im Bereich der Besteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG über § 17 UStG ausgeglichen. 204

Auch im Bereich der Istbesteuerung kann eine **Entgeltsberichtigung iS von § 17 UStG** in Betracht kommen, sofern Entgeltsminderungen erst nach Vereinnahmung des Entgeltes vorgenommen werden. Wird zB die später ausgeführte Leistung ihrem Umfang nach reduziert, so ist das vorab vereinnahmte und der Besteuerung unterworfene Entgelt über eine Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 17 UStG zu korrigieren. Das gleiche gilt für die Fälle, in denen die vom Leistungsempfänger geleistete Zahlung sich im nachhinein als zu hoch herausstellt. Die Berichtigung wirkt nach allgemeinen Grundsätzen des § 17 UStG nicht rückwirkend auf den Voranmeldungszeitraum der Entgeltsvereinnahmung zurück, sondern erfolgt erst zu dem Zeitpunkt, in dem die Änderung des Entgelts tatsächlich eingetreten ist.[3] 205

Die **Wirkung der Istbesteuerung** nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG ist aus der Sicht des leistenden Unternehmers proportional umgekehrt zu der der Sollbesteuerung. Während bei der Sollbesteuerung der leistende Unternehmer das Risiko des zeitlichen Auseinanderklaffens zwischen Leistungsausführung und damit einhergehender Steuerschuld und späterer Entgeltsvereinnahmung kalkulatorisch zu tragen hat, liegt bei der Istbesteuerung dieses Risiko bei der Finanzverwaltung. So können der Zeitpunkt der Leistungsausführung und der Zeitpunkt der Entgeltsvereinnahmung Monate oder gar Jahre auseinanderliegen. 206

Die Steuer entsteht aber unter Beachtung der Grundsätze des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG auch dann noch, wenn der **Steuerpflichtige seine gewerbliche** 207

1 AA *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 62, 76.
2 AA *Hardorp*, BB 1968, 203 – der für die Entstehung der Steuer stets einen vollendeten umsatzsteuerlichen Leistungsaustausch verlangt; vgl. hierzu auch: *Angerer*, DStZ 1950, 95.
3 Vgl. hierzu *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 UStG Anm. 81 ff.

oder berufliche Tätigkeit schon längst eingestellt hat. Ist der Unternehmer zwischenzeitlich verstorben, gehen nach seinem Ableben aber noch weiterhin Teile des vereinbarten Leistungsentgeltes ein, so treten die Erben in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers als Verursacher einer Steuerschuld ein und haben – auch ohne selbst die Unternehmereigenschaft zu besitzen – mit der Vereinnahmung der Entgelte die Istbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG auszulösen.[1] Wenn beispielweise ein Gastwirt seine Gastwirtschaft gegen Leibrentenzahlung auf Lebenszeit des letztlebenden Ehegatten veräußert hat und stirbt, so hat seine Ehefrau und Erbin die nach seinem Tode empfangenen Rentenzahlungen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, vorausgesetzt, der Gastwirt versteuerte seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten.[2]

208 Bereits an anderer Stelle (Anm. 55, 56) ist darauf hingewiesen worden, daß der Gesetzgeber vom Grundsatz her die Entstehung des Steueranspruchs von der Leistungsausführung abhängig macht. Diese Wertung des Gesetzgebers spiegelt sich auch in der Vorschrift des § 27 Abs. 1 UStG wider. **Änderungen des Umsatzsteuerrechtes, insbesondere Steuersatzänderungen**, gelten für diejenigen Umsätze, die ab dem Inkrafttreten der maßgeblichen Änderungsvorschrift ausgeführt werden. Dies gilt auch in den Fällen der Istbesteuerung, sei es im Rahmen des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG, sei es im Rahmen von Anzahlungen gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG. Erfolgte die Vereinnahmung vor der Rechtsänderung, insbesondere der Steuersatzänderung, ist sie im Voranmeldungszeitraum der Ausführung der Leistung nach Maßgabe des neuen Rechtes zu berichtigen (§ 27 Abs. 1 Satz 3 UStG).

209 Aus **Vereinfachungsgründen** hat die **Verwaltung bisher** in allen Fällen einer Steuersatzänderung[3] zugelassen, die für die vor der Steuersatzänderung vereinnahmten Teilentgelte geschuldete weitere Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum zu berechnen und zu entrichten, in dem das restliche Entgelt vereinnahmt wird. Vereinnahmt der Unternehmer das restliche Entgelt nach dem Stichtag der Steuersatzänderung in mehreren Teilbeträgen, so kann er die weitere Umsatzsteuer, die er für die vor dem Stichtag vereinnahmten Teilentgelte schuldet, für den Voranmeldungszeitraum berechnen und entrichten, in dem der letzte Teilbetrag vereinnahmt wird. Werden nach dem Zeitpunkt des Inkrafttretens der Steuersatzänderung Entgelte oder Teilentgelte für Leistungen bzw. für Teilleistungen vereinnahmt, die der Unternehmer vor diesem Änderungszeitpunkt bewirkt hat, so ist die auf diese Beträge entfallende Umsatzsteuer nach den bisher

1 *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 154 Rz. 41; vgl. hierzu auch *Matheja*, UR 1978, 59.
2 BFH, Urt. v. 30.7.1986 – V R 101/79, BFH/NV 1986, 771.
3 Vgl. hierzu BMF, Schr. v. 10.2.1998 – IV C 3 - S 7210 - 20/98, BStBl. I 1998, 177 = StEK UStG 1980 § 12 Abs. 1 Nr. 151 = UR 1988, 120; BMF, Schr. v. 7.12.1992 – IV A 2 - S 7210 - 53/92, IV A 2 - S 7270 - 6/92, BStBl. I 1992, 764 = StEK UStG 1980 § 12 Abs. 1 Nr. 126 – Erhöhung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes mit Wirkung vom 1.1.1993; BMF, Schr. v. 29.4.1983 – IV A/1 - S 7210 - 32/83, IV A/2 - S 7270 - 6/83, BStBl. I 1983, 299 = StEK UStG 1980 § 12 Abs. 1 Nr. 37 – zur Steuersatzerhöhung zum 1.7.1983. Zu den Problemen einer Steuersatzänderung für Istversteuerer vgl. *Geist*, BB 1968, 621.

gültigen Steuersätzen zu berechnen. Wegen weiterer Einzelheiten s. hierzu § 12 Allg. UStG Anm. 161 ff.

Zum **Begriff der Vereinnahmung** vgl. Anm. 197. 210

frei 211–215

III. Unentgeltliche Leistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer und unentgeltliche Gesellschaftsleistungen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 UStG aF)

Leistet der Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer und deren Angehörige aufgrund des Dienstverhältnisses ohne besonders berechnetes Entgelt oder eine Gesellschaft unentgeltlich an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder, Teihaber oder diesen nahestehende Personen, so entstand bis 31.3.1999 die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 UStG aF – unabhängig von der ansonsten zu treffenden Unterscheidung zwischen Ist- und Sollbesteuerung – stets mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem diese Leistungen ausgeführt worden sind. 216

§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 UStG war Folge der bis 31.3.1999 systematisch nicht entschiedenen Frage, ob Arbeitgeberleistungen zu einem Leistungsaustausch führten und der Gesellschafterverbrauch als Eigenverbrauch angesehen werden könnte.[1] Bekanntlich hatte der Gesetzgeber bis 31.3.1999 die EU-rechtlichen Vorgaben aus Art. 5 Abs. 6 und Art. 6 Abs. 2 Buchst. a und b der 6. EG-Richtlinie nicht umgesetzt, wonach die Entnahmen von Gegenständen oder sonstigen Leistungen für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen einer Lieferung oder sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt werden. Zu Recht wurde daher der Ruf nach dem Gesetzgeber immer lauter, die Steuerschuldentstehung in den Fällen des § 1 Abs. 1 Satz 2 Buchst. b UStG aF und § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG aF zusammen mit dem Eigenverbrauch zu regeln.[2] 217

Der Gesetzgeber ist diesem Petitum durch Art. 7 Nr. 2 Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002[3] nachgekommen. Die in § 1 Abs. 1 Satz 2 Buchst. b UStG aF und in § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG aF erfaßten Tatbestände sind jetzt in § 3 Abs. 1 b und § 3 Abs. 9 a UStG als Umsätze definiert, die einer Lieferung bzw. sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt sind. Für diese einer Leistung gegen Entgelt gleichgestellten Umsätze bestimmt der neue § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG ab 1.4.1999 einheitlich den Leistungsausführungszeitpunkt als den für die Entstehung des Steueranspruchs maßgeblichen Zeitpunkt. Konsequenterweise ist § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 UStG aF durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 mit Wirkung zum 1.4.1999 ersatzlos gestrichen worden. Im Ergebnis führt die Streichung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG und Nennung in § 13 Abs. 1

1 Vgl. *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 45.
2 So *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 45.
3 BGBl. I 1999, 402 = BStBl. I 1999, 304.

Nr. 2 UStG zu keiner materiellen Rechtsänderung, da auch nach dem bisherigen Recht allein die Leistungsausführung in diesen Fällen entscheidend war.

218 Zur Beurteilung der Sammelbeförderung und der Überlassung von Unternehmensfahrzeugen zur auch privaten Nutzung vom Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer vgl. § 3 UStG Anm. 1336 ff.

219–224 frei

IV. Beförderungseinzelbesteuerung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c UStG)

225 **Die Grundsätze der Soll- und Istversteuerung werden** in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c UStG in den Fällen der Beförderungseinzelbesteuerung nach § 16 Abs. 5 UStG **verlassen**. Entscheidend ist danach für den Entstehungszeitpunkt des Steueranspruches nicht mehr die Ausführung der Leistung oder die Entgeltsvereinnahmung, sondern allein der Zeitpunkt, in dem der Kraftomnibus in das Inland gelangt.

226–227 frei

1. Grundsätzliches

228 Personenbeförderungen sind mit ihrem inländischen Streckenanteil steuerpflichtig. Die **Besteuerung** erfolgt **je nach Art der konkreten Beförderungsleistung**. Personenbeförderungen mit Omnibussen im Gelegenheitsverkehr, die nicht im Inland zugelassen sind und bei der konkreten Beförderungsleistung die Grenze zu einem Drittland überschreiten, werden gem. § 16 Abs. 5 UStG im Rahmen der Beförderungseinzelbesteuerung besteuert. Abweichend von den allgemeinen Regeln zur Steuerberechnung wird die Steuer im Rahmen der Beförderungseinzelbesteuerung durch die zuständige Zolldienststelle, das ist die Eingangs- oder Ausgangszollstelle, bei der der Kraftomnibus in das Inland gelangt oder das Inland verläßt, erfaßt. Der **Gelegenheitsverkehr** umfaßt die nicht dem Linienverkehr zuzuordnenden Personenbeförderungen. Der **Linienverkehr** umfaßt dagegen die regelmäßige Beförderung von Personen auf einer zwischen bestimmten Ausgangs- und Endpunkten eingerichteten, genehmigten Verkehrsverbindung, auf der die Fahrgäste an bestimmten Haltestellen ein- oder aussteigen können.[1]

229 Die Umsatzsteuer berechnet sich auf der Basis des **Durchschnittsbeförderungsentgeltes**, das sich nach der Zahl der beförderten Personen und der Zahl der Kilometer der Beförderungsstrecke im Inland (Personenkilometer) berechnet. Ab 1.1.1993 betrug dieses Durchschnittsbeförderungsentgelt, festgelegt durch Rechtsverordnung, 8,67 Pf. je Personenkilometer, die Umsatzsteuer damit bis 31.3.1998 1,30 Pf., ab 1.4.1998 1,39 Pf. für jeden im Inland zurückgelegten

1 Zur Begriffsbestimmung vgl. BMF, Schr. v. 8.4.2002 – IV D 1 - S 7327 - 9/02, UR 2002, 283 – Tz. 4, 5.

Personenkilometer.[1] Ab 1.1.2002 beträgt das Durchschnittsbeförderungsentgelt 4,43 Cent, die zu entrichtende Umsatzsteuer bei einem Steuersatz von 16 vH 0,07 Cent je im Inland zurückgelegten Personenkilomter.[2]

Entgegen der ansonsten bestehenden Möglichkeit, bei der Berechnung der Steuer nach § 16 Abs. 2 UStG die in dem Besteuerungszeitraum fallenden Vorsteuerbeträge abziehen zu können, entfällt diese Möglichkeit bei der Beförderungseinzelbesteuerung. Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit der Beförderung kann der Unternehmer nur im Rahmen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens geltend machen. Gem. § 16 Abs. 5 Buchst. b UStG kann der Unternehmer ab 1.1.1993 **wahlweise** statt der Beförderungseinzelbesteuerung die **Besteuerung nach vereinbarten Entgelten** vornehmen.[3] Wählt der Unternehmer die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten, so wird gem. § 18 Abs. 5 Buchst. b UStG die im Wege der Beförderungseinzelbesteuerung erhobene Steuer angerechnet. 230

Personenbeförderungen, die nicht der Beförderungseinzelbesteuerung nach § 16 Abs. 5 UStG **unterliegen**, haben die auf den inländischen Streckenanteil entfallende Umsatzsteuer im allgemeinen Besteuerungsverfahren (§ 16 Abs. 1 bis 4, § 18 Abs. 1 bis 4 UStG) zu erklären und zu entrichten. Ggf. finden die Vorschriften über den Übergang der Steuerschuldnerschaft gem. § 13b UStG Anwendung, es sei denn, die Beförderung erfolgt durch ein Taxi (§ 13b Abs. 3 UStG). Im Rahmen der Beförderungseinzelbesteuerung ist ein Übergang der Steuerschuldnerschaft stets über § 13b Abs. 3 UStG ausgeschlossen.[4] 231

frei 232–236

2. Entstehung des Steueranspruchs

§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. c UStG trägt den Besonderheiten der Steuererhebung durch die Zollbehörden Rechnung. Der **Steueranspruch entsteht** in dem Zeitpunkt, in dem der **Kraftomnibus in das Inland gelangt**. Der Unternehmer hat eine Steuererklärung in zweifacher Ausfertigung bei der Zolldienststelle abzugeben, seine Besteuerungsgrundlagen zu erklären und die sofort festgesetzte Umsatzsteuer zu entrichten.[5] Der Zeitpunkt des Grenzübergangs ist gleichzeitig auch der Fälligkeitszeitpunkt der Steuer. Auf Antrag kann die Steuer bis zum 10. Tage 237

1 Vgl. BMF, Schr. v. 7.3.1995 – IV C 4 - S 7327 - 14/95, BStBl. I 1995, 206 = StEK UStG 1980 § 16 Nr. 230 – Rz. 21; Abschn. 221 und 159 UStR; zum Steuersatzwechsel ab 1.4.1998 BMF, Schr. v. 10.2.1998 – IV C 3 - S 7210 - 20/98, BStBl. I 1998, 177 = StEK UStG 1980 § 12 Abs. 1 Nr. 151 = UR 1998, 120 – Tz. 11–43.

2 § 10 Abs. 6 Satz 3 UStG iVm. § 25 UStDV; BMF, Schr. v. 8.4.2002 – IV D 1 - S 7327 - 9/02, UR 2002, 283 – Tz. 16 ff.

3 § 16 Abs. 5 Buchst. b UStG eingefügt durch Art. 15 Nr. 16 StMBG v. 21.12.1993, BGBl. I 1993, 2310 = BStBl. I 1994, 50; vgl. hierzu *Arzberger/Püschner*, DB 1994, 296.

4 Vgl. hierzu BMF, Schr. v. 8.4.2002 – IV D 1 - S 7327 - 9/02, UR 2002, 283 – Tz. 14.

5 *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 154 Rz. 53.

des Folgemonats gestundet werden.[1] **Zuständige Zolldienststelle** ist die Eingangszollstelle, Ausgangszollstelle, Grenzkontrollstelle oder jede sonstige Kontrollstelle, bei der der Kraftomnibus in das Inland gelangt oder das Inland verläßt. Die zuständige Zolldienststelle handelt im Rahmen der Beförderungseinzelbesteuerung für das Finanzamt, in dessen Bezirk sie liegt.

238 Die dem Unternehmer quittierte Umsatzsteuer muß der Unternehmer während der Fahrt mit sich führen. Sollten sich bei der Ausreise aus dem Inland über eine Drittlandsgrenze die Zahl der Personenkilometer geändert haben, muß die Umsatzsteuer korrigiert werden. Fällt die Personenkilometerzahl geringer aus, ist nachträglich Umsatzsteuer zu erstatten, ist sie höher ausgefallen, hat der Unternehmer weitere Umsatzsteuer, durch Steuererklärung anzumelden, zu entrichten.[2]

239–241 frei

V. E-commerce-Umsätze gem. § 18 Abs. 4 Buchst. c UStG (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d UStG)

1. Regelungsinhalt

242 § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d UStG regelt die Steuerschuldentstehung ausschließlich für solche Umsätze, die nach § 18 Abs. 4 Buchst. c UStG in einer deutschen Erklärung erfaßt werden. Nach § 18 Abs. 4 Buchst. c UStG hat ein **drittländischer** Unternehmer die Möglichkeit, sämtliche nach § 3a Abs. 3a UStG in der Europäischen Gemeinschaft steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze in einer deutschen Steuererklärung zu erfassen.

243 Durch den Verweis auf § 18 Abs. 4 Buchst. c UStG und dessen Verweis auf § 3a Abs. 3a UStG wird klargestellt, daß der Anwendungsbereich von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d UStG

- ausschließlich E-commerce-Umsätze erfaßt;
- erbracht an Nichtunternehmer
- durch solche Unternehmer, die ihren Sitz im Drittland haben,
- soweit dieser Drittlandunternehmer von seinem Wahlrecht nach § 18 Abs. 4 Buchst. c UStG – Registrierung in Deutschland für seine EU-weiten E-commerce-Umsätze an Nichtunternehmer – Gebrauch machen will.

244 Für diese gesamten Umsätze läßt § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d UStG die Steuer schuld mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entstehen, in dem die E-commerce-**Leistung ausgeführt** worden sind.

---

1 BMF, Schr. v. 15.4.1980 – III B 2 - O 3015 - 7/80, IV A 3 - S 7327 - 12/80, BStBl. I 1980, 258 = StEK UStG 1980 § 16 Nr. 4; vgl. auch Abschn. 221 Abs. 8 UStR.

2 BMF, Schr. v. 8.4.2002 – IV D 1 - S 7327 - 9/02, UR 2002, 283 – Tz. 20.

Besteuerungszeitraum ist durch den Verweis auf § 16 Abs. 1a UStG das Kalendervierteljahr. 245

frei 246–250

2. Umsetzung der E-commerce-Richtlinie

Die Ergänzung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d UStG erfolgte durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz[1] in Umsetzung der sog. E-commerce-Richtlinie[2]. Die **zum 1.7.2003 notwendigen** gewordenen Änderungen des deutschen Umsatzsteuerrechtes in Umsetzung der E-commerce-Richtlinie betreffen vor allem: 251

frei 252–255

a) Ergänzungen zur Ortsbestimmung

Für sonstige Leistungen, die auf elektronischem Weg erbracht werden, ist § 3a Abs. 4 UStG um eine **neue Nummer 14** ergänzt worden. Soweit der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist, aber seinen Wohnsitz/Sitz im Gemeinschaftsgebiet hat, scheidet zwar die Ortsverlagerung zum Empfängersitz nach § 3a Abs. 3 UStG aus. Ist der Leistende aber ein im Drittland ansässiger Unternehmer, so **verlagert** der neu eingefügte § 3a Abs. 3a UStG den Leistungsort dorthin, wo der **Leistungsempfänger** seinen Wohnsitz/Sitz hat. 256

Für die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen ist § 3a Abs. 4 UStG um eine neue Nummer 13 ergänzt worden; in den Fällen, in denen die Leistungsortsverlagerung hin zum Empfängersitz nach § 3a Abs. 3 UStG ausscheidet, ergänzt die Neufassung in § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStDV die Möglichkeit der Ortsverlagerung unter den dort genannten Voraussetzungen in das Inland. 257

frei 258–260

b) Umsetzung des sog. Einortprinzips

§ 18 UStG wird um einen neuen Absatz 4c ergänzt, wonach ein nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer für seine sämtlichen im Gemeinschaftsgebiet nach § 3a Abs. 3a UStG auf elektronischem Wege erbrachten sonstigen Leistungen eine deutsche Steuererklärung **mit sämtlichen EU-weiten** Umsätzen abgeben kann. In Ergänzung zu § 18 Abs. 4c UStG regelt § 16 UStG durch einen neuen Absatz 1a, einen neu gefaßten Absatz 4 und einen ergänzten Absatz 6 Modalitäten zur Steuerberechnung und zum Besteuerungszeitraum in den Fällen, in denen der Drittlandsunternehmer von seinem Wahlrecht nach § 18 261

1 Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG) v. 18.5.2003, BGBl. I 2003, 660 (663).

2 RL 2002/38/EG – E-commerce-Richtlinie – v. 7.5.2002, ABl. EG Nr. L 128/2002, 41; vgl. hierzu ausführlich *Vellen*, Neue EU-Rechtsakte zur Umsatzbesteuerung des Elektronischen Geschäftsverkehrs, UR 2003, 53.

Abs. 4c UStG Gebrauch macht. Der Besteuerungszeitraum umfaßt in den Fällen des § 18 Abs. 4c UStG das Kalendervierteljahr.

262 In diesem Zusammenhang hat der Gesetzgeber § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG durch einen neuen Buchstaben d dahingehend ergänzt, daß die Steuer für diese Drittlandsunternehmer nach den **allgemeinen Prinzipien** mit Ablauf des Besteuerungszeitraums (§ 16 Abs. 1a Satz 1 UStG das Kalendervierteljahr) entsteht, in dem die Leistungen ausgeführt werden.

263 § 59 Nr. 4 UStDV in der Fassung des Steuervergünstigungsabbaugesetzes stellt klar, daß der Vorsteuerabzug sich weiterhin nur auf die in **Deutschland** angefallene Umsatzsteuer beziehen und nach wie vor nur im Vergütungsverfahren begehrt werden kann. Die ansonsten erforderliche Gegenseitigkeit gem. § 18 Abs. 9 Sätze 6 und 7 UStG gilt in diesen Fällen nicht (§ 18 Abs. 9 Satz 8 UStG).

264–265 frei

3. Grundsätze E-commerce

a) Offline- und Online-Umsätze

266 Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen sind ein Element oder eine Erscheinungsform des elektronischen Geschäftsverkehrs oder sog. E-commerce.

Unter dem Begriff des elektronischen Geschäftsverkehrs oder E-commerce wird nach herkömmlichem Verständnis[1] jede Art von **kommerzieller Transaktion** verstanden, die über elektronische Netze angebahnt oder abgewickelt werden und bei denen Werte zwischen den beteiligten Parteien ausgetauscht werden und deren Erbringung aufgrund der Merkmale der sonstigen Leistung in hohem Masse auf **Informationstechnologie** angewiesen ist.[2]

267 Im Rahmen des elektronischen Geschäftsverkehrs ist sorgfältig zwischen sog. Offline- Umsätzen und Online-Umsätzen zu unterscheiden. Nur die Online-Umsätze betreffen die neu geregelten sonstigen Leistungen, die auf elektronischem Weg erbracht werden.

268–270 frei

aa) Offline-Umsätze

271 Unter Offline-Umsätzen[3] versteht man die auf **traditionellem Wege** erbrachten Gegenstandslieferungen oder ausgeführten Dienstleistungen (sonstige Leistun-

1 Vgl. *Lange*, Umsatzsteuerliche Aspekte des E-Commerce, UR 2000, 409 (410); BMF, Schr. v. 24.9.2001 – (Internet Homepage), UR 2001, 481.

2 Vgl. hierzu BMF, Schr. v. 12.6.2003 – IV D 1 - S 7117 f - 15/03, UR 2003, 360.

3 Statt Offline-Umsätze wird auch der Begriff „indirect e-commerce", statt Online-Umsätze der Begriff „direct e-commerce" verwendet – vgl. *Achatz*, Änderung der Umsatzbesteuerung durch die E-Commerce-Richtlinie in Achatz/Tumpel, Umsatzsteuer im elektronischen Zeitalter, Wien 2002, S. 47 ff. (47, 48).

gen), die lediglich auf elektronischem Wege bestellt werden. Da die Umsatzsteuer allein an das Erfüllungsgeschäft anknüpft, sind für die umsatzsteuerliche Beurteilung die Art der Geschäftsanbahnung und der Abschluß des schuldrechtlichen Vertrages irrelevant. Erfolgt daher die Leistungserbringung durch Lieferung des Gegenstandes auf herkömmlichem, traditionellem Weg, liegt eine umsatzsteuerliche Leistung vor, die sich nach den allgemeinen Regelungen zur Lieferung bestimmt. Gleiches gilt für die auf elektronischem Wege bestellte und auf herkömmlichem Wege, also traditionell ausgeführte Dienstleistung. Die Reise, die per Internet ausgesucht und bestellt wird, führt, wenn die Reise angetreten wird, zu einer nach § 25 UStG zu beurteilenden Reiseleistung. Offline-Umsätze werden vorzugsweise im Zusammenhang mit Warenlieferungen ausgeführt.

Die Besteuerung der Offline-Umsätze in Form der Lieferung erfolgt grundsätzlich im **Bestimmungsmitgliedsland**. Soweit ausländische Abnehmer betroffen sind, ist verantwortlich hierfür aus Sicht eines inländisch Leistenden das Eingreifen der Steuerbefreiungsvorschriften gem. § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG (Ausfuhrlieferung) und § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG (innergemeinschaftliche Lieferung). Die Besteuerung im Mitgliedsland erfolgt dann entweder über die Einfuhrumsatzbesteuerung im Drittland oder durch den innergemeinschaftlichen Erwerb in einem EU-Mitgliedsland. Bei Leistungen aus einem anderen Land in das Inland wird das Bestimmungslandprinzip sichergestellt durch die deutsche Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) bei Leistungen aus dem Drittland, durch den innergemeinschaftlichen Erwerb bei unternehmerisch erworbenen Leistungen aus einem anderen EU-Mitgliedsland und durch Eingreifen der Versandhandelsregelung nach § 3c UStG bei Leistungen aus einem anderen EU-Mitgliedsland an inländische Nichtunternehmer. 272

Soweit eine **Dienstleistung auf traditionellem Wege** nach Online-Bestellung erfolgt, beurteilt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 UStG (Ort der Tätigkeit) beispielsweise für gutachterliche oder unterrichtende Leistungen und nach § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG (Belegenheitsort) für Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken. Nur in den Fällen des § 3a Abs. 4 UStG, zB bei einer rechtlichen, technischen oder wirtschaftlichen Beratungsleistung, verlagert sich der Ort hin zum Sitz des Leistungsempfängers. 273

frei 274–275

bb) Online-Umsätze

Im Gegensatz zu den Offline-Umsätzen zeichnen sich die Online-Umsätze dadurch aus, daß hierbei nicht nur die Leistungsbestellung auf elektronischem Weg erfolgt, sondern darüber hinaus der eigentliche Leistungsvorgang **elektronisch via Netzwerk** abgewickelt wird.[1] Diese auf elektronischem Wege erbrachten Leistungen stellen Dienstleistungen im Sinne von sonstigen Leistungen dar. Auch elektronisch erbrachte Leistungen, die im herkömmlichen Geschäftsverkehr als 276

1 *Lange*, Umsatzsteuerliche Aspekte des E-Commerce, UR 2000, 409 (410).

Warenlieferungen zu qualifizieren sind – zB die heruntergeladene Musik-CD oder das heruntergeladene Buch –, bleiben im Rahmen der elektronischen Leistungsabwicklung Dienstleistungen. Durch die Digitalisierung im elektronischen Handel verliert der Gegenstand seine physische Erscheinungsform[1], so daß zutreffenderweise sowohl Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der 6. EG-Richtlinie als auch § 3 Abs. 3a und § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG bei dieser Art von Leistung von einer sonstigen Leistung ausgehen.

277–280 frei

b) Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung

281 Sowohl der Richtliniengeber in Art. 9 Abs. 2 Buchst. e der 6. EG-Richtlinie als auch der deutsche Gesetzgeber in § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG **verzichtet** auf eine Definition des Begriffs „auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen".

Noch in dem Vorschlag der Kommission vom 7.6.2000 zu Art. 9 Abs. 2 Buchst. f der 6. EG-Richtlinie wird eine elektronisch erbrachte Dienstleistung definiert als:

„Datenübertragung, deren Erstversand und Empfang am Bestimmungsort mittels Einrichtungen zur Verarbeitung (einschließlich digitaler Komprimierung) und Speicherung von Daten erfolgt und die vollständig per Draht, Funk, mit optischen oder anderen elektronischen Mitteln einschließlich Fernsehsendungen im Sinne der Richtlinie 89/552/EWG und Tonrundfunk, übermittelt und empfangen wird."[2]

282 Wohl im Hinblick auf die sich ständig ändernden Geschäftsmodelle im elektronischen Geschäftsverkehr verzichtete der Richtliniengeber auf eine Definition und hat statt dessen in einem neuen Anhang L der 6. EG-Richtlinie zu Art. 9 Abs. 2 Buchst. e beispielhaft die unter die neue Vorschrift fallenden elektronisch erbrachten Dienstleistungen aufgezählt.[3] Dieser **Katalog** ist nur beispielhaft und nicht abschließend und wird in der Amtlichen Begründung zu § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG[4] und im BMF-Schreiben vom 12.6.2003[5] als Interpretationshilfe angeführt. Danach sollen auf elektronischem Weg überbrachte sonstige Leistungen insbesondere sein:

„(1) Bereitstellung von Web-Sites, Web-Hosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen.

(2) Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung.

---

1 *Vellen*, Umsatzbesteuerung der Transaktionen im elektronischen Handel in Fischer/Strunk, Steuerliche Aspekte des Electronic Commerce, Köln 1998, S. 81, 87.

2 Vorschlag der Kommission zu Art. 9 Abs. 2 Buchst. f der 6. EG-Richtlinie v. 7.6.2000, KOM (2000) 349 endg.; vgl. hierzu *Vellen*, Vorschläge der Europäischen Kommission zur Umsatzbesteuerung des elektronischen Geschäftsverkehrs, UR 2001, 401 (404); *Lange*, Umsatzsteuerliche Aspekte des E-Commerce, UR 2000, 409 (410).

3 *Vellen*, Neue EU-Rechtsakte zur Umsatzbesteuerung des Elektronischen Geschäftsverkehrs, UR 2003, 53 (57).

4 RegE StVergAbG, Begr. Zu Art. 7, Zu Nr. 1 Buchst. c, BT-Drucks. 15/287, 15/317 = BR-Drucks. 866/02.

5 Vgl. hierzu BMF, Schr. v. 12.6.2003 – IV D 1 - S 7117 f - 15/03, UR 2003, 360.

(3) Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen sowie Bereitstellung von Datenbanken.

(4) Bereitstellung von Musik, Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen und Lotterien sowie von Sendungen und Veranstaltungen aus dem Bereich Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung.

(5) Erbringung von Fernunterrichtsleistungen.

Kommunizieren der Erbringer einer Dienstleistung und sein Kunde über E-mail miteinander, so bedeutet dies für sich gesehen nicht schon, daß die erbrachte Dienstleistung eine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung iS von Art. 9 Abs. 2 Buchst. e letzter Gedankenstrich (der 6. EG-Richtlinie) wäre."

283 Die **Auflistung in Anhang L** der 6. EG-Richtlinie macht deutlich, daß der Richtliniengeber als elektronische Dienstleistungen sämtliche Leistungen verstanden wissen will, bei denen die eigentliche Leistungserbringung tatsächlich auf elektronischem Wege erfolgt.[1] Im Bereich der sog. virtuellen Güter[2] wird damit die vormalige Lieferung der Waren, so sie auf isolierten physischen Datenträgern, wie zB Disketten oder CDs, erfolgt, als elektronische Dienstleistung bewertet. Entscheidend ist nicht der materielle Inhalt der erbrachten Leistung, die nach dem Herunterladen in Form einer gegenständlichen CD-Rom oder Diskette verfügbare Musik oder Software. Vielmehr ist die Modalität der Leistungserbringung, also der eingeschlagene elektronische Weg, ausschlaggebend.[3]

284 Hieraus folgt zwingend, daß die in Anhang L Nr. 1 der 6. EG-Richtlinie als elektronische Dienstleistung exemplarisch aufgelistete Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen nur so lange elektronische Dienstleistung sein kann, wie sie tatsächlich auf elektronischem Weg erbracht wird. Wird der Computer dagegen physisch repariert, verbleibt es bei der Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. c UStG.

285 Die gleiche Differenzierung betrifft die Leistung von Software. Erfolgt die Übertragung von Software auf elektronischem Weg, teilt die **Standardsoftware** das gleiche rechtliche Schicksal wie die Individualsoftware. Es liegen stets Dienstleistungen vor, die auf elektronischem Wege erbracht werden und damit unter den Anwendungsbereich des § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG fallen. Soweit dagegen die Software **physisch als Datenträger** verkauft wird, liegt nach Auffassung der Verwaltung[4] beim Verkauf von Standardsoftware und sog. Updates eine nicht steuersatzbegünstigte[5] Lieferung vor. Demgegenüber wird die Überlassung nicht

1 *Vellen*, Neue EU-Rechtsakte zur Umsatzbesteuerung des Elektronischen Geschäftsverkehrs, UR 2003, 53 (58).

2 Zum Begriff *Lange*, Umsatzsteuerliche Aspekte des E-Commerce, UR 2000, 409 (411).

3 Ebenso *Achatz*, Änderung der Umsatzbesteuerung durch die E-Commerce-Richtlinie in Achatz/Tumpel, Umsatzsteuer im elektronischen Zeitalter, Wien 2002, S. 47 ff. (49).

4 Vgl. Abschn. 25 Abs. 1 Nr. 7 UStR 2002 im Umkehrschluß; OFD Saarbrücken, Vfg. v. 30.3.1995 – S 7100 - 186 - St 241, UR 1995, 332; OFD Hannover, Vfg. v. 3.2.1997 – S 7240 - 67 - StH 541, S 7240 - 37 - StO 353, UR 1998, 358 = StEK UStG 1980 § 12 Abs. 2 Nr. 253.

5 BFH, Urt. v. 11.3.1997 – V R 13/96, BStBl. II 1997, 372.

standardisierter Software, die eigens nach den Anforderungen des Anwenders hergestellt wird oder nach seinen Bedürfnissen angepaßt wird, als nach **§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG** begünstigungsfähige sonstige Leistung bewertet.[1]

286 Die Anknüpfung der Leistungsortsbestimmung an die Modalität der Leistungserbringung und nicht anhand des materiellen Inhalts dokumentiert sich auch in der in Nummer 4 des Anhangs L der 6. EG-Richtlinie exemplarisch aufgelisteten Dienstleistung. Es handelt sich dabei im wesentlichen um Dienstleistungen, die, so sie nicht elektronisch sondern in traditionellem Geschäftsverkehr erbracht werden, unter die Ortsbestimmung des § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a UStG fallen.[2] Allein wegen des **gewählten Übertragungsweges** mutiert die Dienstleistung zu einer E-commerce-Leistung und bestimmt sich der Ort anhand der neuen Vorschrift in § 3a Abs. 3a, § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG.

287 Unter Beachtung der Vorgabe, daß nicht der materielle Inhalt der Leistung, sondern die **Modalität der Leistungserbringung** ausschlaggebend für die Einordnung einer Leistung als E-commerce-Leistung ist, sind schließlich – entgegen der Auffassung der Verwaltung[3] – die Ausführungen in Unterabsatz 2 des Anhangs L der 6. EG-Richtlinie zu verstehen. Sofern dort klargestellt ist, daß ein Kommunizieren zwischen dem Erbringer einer Dienstleistung und seinem Kunden über E-mail die erbrachte Dienstleistung nicht schon zu einer auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistung umwidmet, sind damit die sog. Offline-Umsätze in Abgrenzung von den Online-Umsätzen zu verstehen. Lieferungen wie auch Dienstleistungen, die allein über das elektronische Medium per E-mail bestellt oder vermittelt werden, tatsächlich aber auf historisch traditionellem Wege ausgeführt werden, fallen nicht unter den Anwendungsbereich des § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG.

288 **Wenig verständlich** ist daher der Zusatz in der Amtlichen Begründung zu § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG, der auch das erstellte Gutachten, so es per E-mail an den Auftraggeber übermittelt wird, nicht als elektronisch erbrachte Dienstleistung qualifiziert.[4]

289 Ist allein entscheidendes Kriterium für die Einordnung der Dienstleistung als elektronisch erbrachter Dienstleistung die Modalität der Leistungserbringung und nicht der materielle Inhalt der Dienstleistung selbst, so muß auch die Erstellung eines **Gutachtens**, das dem Auftraggeber per E-mail übermittelt wird, als eine elektronisch erbrachte Dienstleistung bewertet werden. Auch bei dieser Fallge-

1 Vgl. für die Verwaltung Abschn. 25 Abs. 1 Nr. 7 UStR 2002 und Abschn. 39 Abs. 15 Satz 6 UStR 2002; für die Rechtsprechung mit der nur ausnahmsweise anzuwendenden Tarifermäßigung gem. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG BFH, Urt. v. 16.8.2001 – V R 42/99, UR 2002, 133 = StRK UStG 1993 § 12 Abs. 2 Nr. 7 R. 3; BFH, Urt. v. 27.9.2001 – V R 14/01, UR 2002, 136 mwN. = StRK UStG 1993 § 12 Abs. 2 Nr. 7 R. 4.

2 Ebenso *Vellen*, Neue EU-Rechtsakte zur Umsatzbesteuerung des Elektronischen Geschäftsverkehrs, UR 2003, 53 (57).

3 BMF, Schr. v. 12.6.2003 – IV D 1 - S 7117 f - 15/03, UR 2003, 360 – Rz. II 4 Abs. 3 Nr. 6.

4 RegE StVergAbG, Begr. Zu Art. 7, Zu Nr. 1 Buchst. c, BT-Drucks. 15/287, 15/317 = BR-Drucks. 866/02.

staltung erfolgt die Leistungserbringung nicht mehr auf traditionellem Weg – Zurverfügungstellung des Gutachtens in körperlicher Form per Post oder per Fax –, sondern auf elektronischem Weg. Ansonsten wäre die Abgrenzung zwischen elektronisch und traditionell erbrachter Dienstleistung oder Lieferung rein willkürlich. Auch die auf elektronischem Weg übermittelte Musik-CD ist nach dem Herunterladen und Brennen auf einen CD-Rohling genauso körperlich verfügbar wie das nach der E-mail-Übersendung ausgedruckte Gutachten.[1]

frei 290–295

c) Empfängerortprinzip bei E-commerce-Umsätzen an Nichtunternehmer

Während im Bereich der Offline-Umsätze die Rechtslage unverändert geblieben ist, wird durch die Umsetzung der sog. E-commerce-Richtlinie vor allem der Ort der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen, also der Online-Umsätze, **neu** geregelt. 296

Die bisherige Rechtslage zur Erfassung der Online-Umsätze wies vor allem im Hinblick auf die Ortsbestimmung zwei elementare Defizite auf: 297

- Zum einen war die Einordnung der auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistung in den **Katalog** des § 3a Abs. 4 UStG nicht eindeutig vorzunehmen und erfaßte vor allem nicht alle Online-Umsätze.
- Zum anderen wiesen vor allem die von einem Drittlandsunternehmer an innerhalb der EU ansässige Nichtunternehmer erbrachten Online-Umsätze die **Problematik** auf, daß diese Umsätze – obwohl innerhalb der EU durch den Nichtunternehmer konsumiert – innerhalb der EU nicht versteuert werden konnten. Der Leistungsort bestimmte sich stets nach § 3a Abs. 1 UStG und lag dort, wo der leistende Unternehmer im Drittland seinen Sitz hatte. Dem gegenüber mußten die **innerhalb der EU** ausgetauschten Leistungen stets dem Mehrwertsteuersystem unterworfen werden und waren damit im Unterschied zu den Drittlandsleistungen um die jeweilige Umsatzsteuer nicht konkurrenzfähig und im Wettbewerb benachteiligt.

Die Ergänzungen des § 3a UStG zum einen durch Aufnahme der neuen Nummer 14 – Aufnahme der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen in den Katalog des § 3a Abs. 4 UStG – und zum anderen durch den neu eingefügten § 3a Abs. 3a UStG für Online-Umsätze drittländischer Unternehmer an innerhalb der EU ansässige Nichtunternehmer, versuchen beide Defizite auszugleichen. 298

1 AA aber ohne kritische Abgrenzung *Vellen*, Neue EU-Rechtsakte zur Umsatzbesteuerung des Elektronischen Geschäftsverkehrs, UR 2003, 53 (58); *Widmann*, E-Commerce, Überraschungseier, Hunde- und Katzenfutter, Überflieger und andere umsatzsteuerlichen Probleme, UR 2003, 9 (10, 11).

299 Zum einen soll durch die neue Nummer 14 in § 3a Abs. 4 UStG jede auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung erfaßt werden.[1]

300 Damit eröffnet der Gesetzgeber die Möglichkeit der Leistungsortsbestimmung nach **§ 3a Abs. 3 UStG**: Entscheidend ist der Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Sitz hat, sofern der Leistungsempfänger entweder ein Unternehmer ist, der die Leistung für sein Unternehmer erlangt hat oder aber ein Nichtunternehmer ist, der seinen Sitz außerhalb der EU hat.

301 Für den Fall, daß § 3a Abs. 3 UStG den Empfängerort als Leistungsort nicht markiert, bestimmt § 3a Abs. 3a UStG als **neuen Leistungsort** stets den Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat. Voraussetzung ist:

- ein drittländisch leistender Unternehmer,
- der eine sonstige Leistung auf elektronischem Weg erbracht
- an einen Nichtunternehmer ausführt.

302 Im Bereich der **B 2 B (business to business**)-Umsätze bleibt es daher – so schon nach dem bisherigen Recht die Einordnung des Online-Umsatzes in den Katalog des § 3a Abs. 4 UStG unter die dortige Nummer 5 erfolgte[2] – bei der bisherigen Rechtslage: Als Ort der Leistung kommt allein der Ort in Betracht, an dem Leistungsempfänger seinen Sitz hat. Ist Leistungsempfänger ein inländischer Unternehmer, greift über § 13b Abs. 1 Nr. 1 iVm. Abs. 2 UStG der Übergang der Steuerschuldnerschaft, wenn die E-commerce-Leistung durch einen ausländischen Unternehmer erbracht wird.

303 Bei den **B 2 C (business to consumer**)-Umsätzen bleibt es aus der Sicht des inländisch leistenden Unternehmers ebenfalls bei der bisherigen Rechtslage: Der Leistungsort bestimmt sich stets gem. § 3a Abs. 1 UStG nach dem Ort, an dem der leistende Unternehmer seinen Sitz hat, es sei denn, der leistungsempfangende Nichtunternehmer hat seinen Sitz im Drittland. In diesen Fällen bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 4 Nr. 14 iVm. § 3a Abs. 3 Satz 3 UStG ebenfalls nach dem Empfängerortprinzip.

304 Lediglich bei den B 2 C-Umsätzen, bei denen der leistende Unternehmer seinen Sitz in einem Drittland hat und die Leistung von einem Nichtunternehmer mit Wohnsitz oder Sitz innerhalb der EU empfangen will, bestimmt § 3a Abs. 3a UStG als neue Ortsbestimmung – im Unterschied zur bisherigen Rechtslage – ebenfalls den Ort des Leistungsempfängers als Leistungsort. Auf die tatsächliche

1 RegE StVergAbG, Begr. Zu Art. 7, Zu Nr. 1 Buchst. c, BT-Drucks. 15/287, 15/317 = BR-Drucks. 866/02.

2 BMF, Schr. v. 24.9.2001 – Internet-Homepage, UR 2001, 481.

Nutzung oder Auswertung dieser Leistung am Sitz/Wohnsitz des Leistungsempfängers kommt es nicht an.[1]

Die **Provider** eröffnen den Zugang zum Internet und erbringen insoweit keine eigenen E-commerce-Leistungen. Erst wenn sie als sog. Mischanbieter[2] auch Internet-Inhalte, sog. Teledienstleistungen anbieten, wie die großen Provider T-Online oder AOL, erbringen sie auch E-commerce-Leistungen.[3] Mit ihren Telekommunikationsdienstleistungen unterfallen sie den Ortsbestimmungen gem. § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG und § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStDV. 305

frei 306–310

d) Einortprinzip

Die neue Ortsbestimmung in § 3a Abs. 3a UStG verlagert als Neuerung im Bereich der E-commerce-Umsätze den Leistungsort elektronisch erbrachter Dienstleistungen durch drittländische Unternehmer an **im Inland ansässige Privatkunden** in das Inland. Der drittländische Unternehmer führt damit im Inland steuerbare und steuerpflichtige Leistungen aus, er ist der Steuerpflichtige. Ein Übergang der Steuerschuldnerschaft scheidet mangels Unternehmereigenschaft der Leistungsempfänger aus. Hieraus ergibt sich für den drittländischen leistenden Unternehmer die Pflicht, sich grundsätzlich in jedem EU-Mitgliedsland **registrieren** zu lassen, in dem er an private Endverbraucher leistet. Diese grundsätzliche Pflicht zwingt ihn, seine jeweiligen Umsätze in jedem EU-Mitgliedsland, in dem er tätig wird, zu erklären und seine dortigen Vorsteuerbeträge abzusetzen. 311

Zur **Vereinfachung** gewährt § 18 Abs. 4c UStG in Umsetzung von Art. 26c Teil B der 6. EG-Richtlinie dem Drittlandsunternehmer für seine innerhalb der EU ausgeführten steuerbaren und steuerpflichtigen Dienstleistungen, die er auf elektronischem Weg erbringt, ein Wahlrecht. Statt sich in jedem einzelnen EU-Mitgliedsland registrieren lassen zu müssen, kann er statt dessen wahlweise seine Umsätze für sämtliche innerhalb der EU ausgeführten steuerbaren und steuerpflichtigen elektronischen Dienstleistungen in einem EU-Land seiner Wahl versteuern. Voraussetzung für dieses Wahlrecht ist: 312

- ein nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer,
- der ausschließlich Umsätze nach § 3a Abs. 3a UStG im Gemeinschaftsgebiet erbringt,

---

1 Vgl. hierzu RegE StVergAbG, Begr. Zu Art. 7, Zu Nr. 1 Buchst. d, BT-Drucks. 15/287, 15/317 = BR-Drucks. 866/02. Es bleibt darauf hinzuweisen, daß die zur Ausführung der E-commerce-Leistungen erforderlichen Leistungen der Provider als Telekommunikationsdienstleistungen zu bewerten sind; ebenso *Achatz*, Änderung der Umsatzbesteuerung durch die E-commerce-Richtlinie in Achatz/Tumpel, Umsatzsteuer im elektronischen Zeitalter, Wien 2002, S. 47 ff. (47); *Lange*, Umsatzsteuerliche Aspekte des E-Commerce, UR 2000, 409 (411); *Vellen*, Richtlinie im Hinblick auf das für Telekommunikationsdienstleistungen anwendbare Mehrwertsteuersystem, UR 1999, 349 (355).

2 Zum Begriff *Lange*, Umsatzsteuerliche Aspekte des E-Commerce, UR 2000, 409 (411).

3 Siehe hierzu BMF, Schr. v. 18.11.1997 – IV C 4 - S 7117 f - 88/97, UR 1999, 179 (180) = StEK UStG 1980 § 3a Abs. 3, 4 Nr. 53.

- so er hierfür als Steuerschuldner anzusehen ist und in keinem anderen Mitgliedsland für Zwecke der Umsatzsteuer registriert ist und
- beim Bundesamt für Finanzen eine auf elektronischem Weg zu übermittelnde Steuererklärung für sämtliche innerhalb der EU erbrachten elektronischen Dienstleistungen abgibt.

313 Zuständig für diese Drittlandsunternehmer ist durch eine Änderung der Umsatzsteuerzuständigkeits-Verordnung[1] allein das **Bundesamt für Finanzen**.

314 Macht ein Drittlandsunternehmer von dem Wahlrecht nach § 18 Abs. 4c UStG dergestalt Gebrauch, daß er sich für **sämtliche** – also auch in Deutschland – erbrachten Umsätze innerhalb der EU in einem anderen EU-Mitgliedsland registrieren läßt, muß konsequenterweise seine Pflicht zur Erklärung der inländischen Umsätze nach § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG entfallen. § 18 Abs. 4d UStG befreit daher diese Unternehmer von der inländischen Erklärungspflicht in Voranmeldung und Steuererklärung für die im Inland im entsprechenden Besteuerungszeitraum erbrachten elektronischen Dienstleistungen.[2]

315 Im Zusammenhang mit dem Einort-Prinzip gelten weitere Besonderheiten vor allem im Bereich der Steuerberechnung, dem Besteuerungszeitraum und des Vorsteuerabzugs:

Beispiel

Softwarehersteller S aus Seattle, USA, erbringt in der Zeit vom 1.10. bis 31.12.2003 elektronische Dienstleistungen iS von § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG und zwar ausschließlich an Privatpersonen

- in Großbritannien für 50000 brit. Pfund
- in Dänemark für 10000 dänische Kronen
- in den Niederlanden für 20000 € und
- in Deutschland für 30000 €

An Vorsteuern aus Eingangsleistungen sind in Deutschland 4600 € und in den Niederlanden 1800 € angefallen.

Der Ort der von S erbrachten Leistungen liegt gem. § 3a Abs. 3a UStG in Großbritannien, Dänemark, den Niederlanden und Deutschland. Die jeweiligen nationalen Steuersätze kommen zur Anwendung und führen zur Umsatzsteuer in Höhe von:

- in Großbritannien 17,5 % = 8750 brit. Pfund USt
- in Dänemark 25 % = 2500 dänische Kronen USt
- in den Niederlanden 19 % = 3800 € USt
- in Deutschland 16 % = 4800 € USt.

---

1 Vgl. § 1 Abs. 2a der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung in der Fassung von Art. 8 StVergAbG.

2 RegE StVergAbG, Begründung Zu Art. 7, Zu Nr. 7 Buchst. a, BT-Drucks. 15/287, 15/317 = BR-Drucks. 866/02.

Nach den in Deutschland und den Niederlanden geltenden umsatzsteuerrechtlichen Regelungen kann S den Vorsteuerabzug in Höhe 4 600 € und 1 800 € geltend machen.

▶ § 18 Abs. 4c UStG 316

S kann wählen, ob er sich für seine Umsätze in jedem Mitgliedsland einzeln registrieren lassen will oder sich des Einortprinzips bedient. So könnte sich S für alle Umsätze in der Gemeinschaft, für die § 3a Abs. 3a UStG gilt, in Deutschland registrieren lassen. Er hat dieses **Wahlrecht** zu Beginn des Besteuerungszeitraums dem Bundesamt für Finanzen anzuzeigen. Hierzu muß er sich eines amtlich vorgeschriebenen, elektronisch zu übermittelnden Dokumentes bedienen. Die Steuererklärung ist bis zum 20. Tage nach Ablauf des Besteuerungszeitraums elektronisch beim Bundesamt für Finanzen abzugeben. Die Steuer ist am 20. Tag nach Ablauf des Besteuerungszeitraums fällig.

Soweit S sein Wahlrecht zugunsten eines anderen EU-Mitgliedslandes ausübt, entbindet ihn § 18 Abs. 4d UStG von der Verpflichtung, seine im Inland für Dienstleistungen gem. § 3a Abs. 4 Nr. 14 iVm. § 3a Abs. 3a UStG geschuldete Steuer in einer deutschen Umsatzsteuererklärung anmelden und im Inland abführen zu müssen.

▶ § 16 Abs. 1a UStG 317

Besteuerungszeitraum ist für S das **Kalendervierteljahr**. In seiner Steuererklärung hat er die Summe der Umsätze nach § 3a Abs. 3a UStG anzugeben, die im Gemeinschaftsgebiet steuerbar sind. Die Umsatzsteuer ist unter Berücksichtigung des Steuersatzes zu berechnen, der in dem jeweiligen Mitgliedsland für die dort ausgeführten Umsätze gem. § 3a Abs. 4 Nr. 14 iVm. § 3a Abs. 3a UStG zur Anwendung kommt.[1]

▶ § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d UStG 318

Die Steuer entsteht für alle im Gemeinschaftsgebiet nach § 3a Abs. 3a UStG ausgeführten elektronischen Dienstleistungen mit Ablauf des Besteuerungszeitraums, in dem die **Leistungen ausgeführt** worden sind.

▶ § 16 Abs. 6 Satz 4 und 5 UStG 319

In der Steuererklärung hat S die zu berechnende Steuer in Euro anzugeben. Werte in fremder Währung sind umzurechnen. Maßgeblich ist der Kurs, der für den letzten Tag des Besteuerungszeitraums von der Europäischen Zentralbank (EZB) festgesetzt wird.

▶ § 18 Abs. 9 Satz 8 UStG; § 59 UStDV 320

Die Ergänzung des § 59 UStDV um eine neue Nummer 4 stellt klar, daß das Prinzip der Einort-Registrierung nur für die Umsatzsteuer der Umsätze iS des

1 Zum insoweit mißverständlichen Wortlaut des § 16 Abs. 1a UStG vgl. unten II. 1. f) bb).

§ 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG gilt.[1] Die Geltendmachung der **Vorsteuern** aus Vorleistungen erfolgt weiterhin nach den allgemeinen Grundsätzen. Hieraus folgt zweierlei:

- Im Inland geltend gemacht werden können nur deutsche Vorsteuern;
- die Geltendmachung der inländischen Vorsteuern muß – mangels anderweitiger Registrierung und Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen gem. § 16 Abs. 1, § 18 Abs. 1 und 2 UStG – im Wege des Vorsteuervergütungsverfahrens gem. § 59 UStDV erfolgen. Die Ergänzung in § 18 Abs. 9 UStG stellt sicher, daß die in § 18 Abs. 9 Sätze 6 und 7 UStG geltenden Einschränkungen insoweit nicht gelten.

321 Für das vorstehende Beispiel folgt hieraus für S, so er von seinem Wahlrecht nach § 18 Abs. 4c UStG zugunsten einer deutschen Steuererklärung für seine E-commerce-Umsätze nach § 3a Abs. 4 Nr. 14 iVm. § 3a Abs. 3a UStG Gebrauch macht:

- Besteuerungszeitraum ist das vierte Kalendervierteljahr 2003;
- bis zum 20.1.2004 hat er die Erklärung elektronisch dem Bundesamt für Finanzen zu übermitteln;
- am 20.1.2004 ist die Steuer fällig;
- die Erklärung hat Entgelt und Steuer getrennt nach Mitgliedstaaten zu enthalten[2];
- die Vorsteuerbeträge für Deutschland muß S im Vorsteuervergütungsverfahren nach §§ 59 ff. UStDV begehren; die niederländischen Vorsteuern muß S in den Niederlanden im dortigen Verfahren nach der 13. EG-Richtlinie[3] beantragen.
- Die Werte für Großbritannien und Dänemark sind als Werte in fremder Währung in Euro umzurechnen. Maßgeblich ist der von der EZB festgestellte Kurs am 31.12.2003;
- Auf Anfrage des Bundesamtes für Finanzen hat S die erforderlichen Aufzeichnungen auf elektronischem Wege zur Verfügung zu stellen (§ 22 Abs. 1 UStG). Bei wiederholter Verletzung dieser Pflicht kann das Bundesamt für Finanzen ihn gem. § 18 Abs. 4c Satz 6 UStG von dem Verfahren nach § 18 Abs. 4c UStG ausschließen.

322–325 frei

1 Ebenso *Widmann*, E-Commerce, Überraschungseier, Hunde- und Katzenfutter, Überflieger und andere umsatzsteuerliche Probleme, UR 2003, 9 (12); *Vellen*, Neue EU-Rechtsakte zur Umsatzbesteuerung des elektronischen Geschäftsverkehrs, UR 2003, 53 (63).

2 Vgl. in diesem Sinne auch *Widmann*, E-Commerce, Überraschungseier, Hunde- und Katzenfutter, Überflieger und andere umsatzsteuerliche Probleme, UR 2003, 9 (12); vgl. auch II. 1. f) bb).

3 RL 85/560/EWG v. 17.11.1986 – Verfahren der Erstattung der Mehrwertsteuer an nicht im Gebiet der Gemeinschaft ansässige Steuerpflichtige, ABl. EG Nr. L 326/1986, 40.

4. Regelungslücken

Anders als § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG ist eine Steuerschuldentstehung für vereinnahmte Entgelte oder Teilentgelte **vor Leistungsausführung** ausgeschlossen. 326

Wie bereits an anderer Stelle deutlich gemacht[1], hat § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d UStG zu Recht auf die Erfassung der Istbesteuerung auf Anzahlungen verzichtet. Zum einen werden Anzahlungsfälle im reinen Privatkundenverkehr eher selten, wenn nicht ganz ausgeschlossen sein. Zum anderen verlangen die Grundsätze der **Praktikabilität und Überprüfbarkeit** ein Erfassen nur solcher Umsätze in der nach § 18 Abs. 4c UStG abzugebenden Erklärung, die ausgeführt worden sind. Im übrigen entspricht dies auch dem erkennbaren Willen des EU-Richtliniengebers, der in Art. 26c Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie auf den Gesamtwert der elektronischen Dienstleistungen für den Erklärungszeitraum abstellt, also die ausgeführte E-commerce-Leistung voraussetzt. 327

Ebenso fehlt in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d UStG ein Hinweis auf **Teilleistungen**. Zwar sind gerade im Bereich des Web-hostings wie der Bereitstellung und Aktualisierung von Software[2] auch im **Privatkundenbereich** Teilleistungen vorstellbar. Dennoch hat der Gesetzgeber zu Recht auf die Erfassung der Teilleistungen zur Regelung der Steuerschuldentstehung in den Fällen des § 18 Abs. 4 Buchst. c UStG verzichtet. Ausschlaggebend für diese Sichtweise ist die Besonderheit der nach § 18 Abs. 4 Buchst. c UStG zu erfassenden Umsätze. Diese erfassen nämlich alle in der EU ausgeführten Umsätze, steuerbar nach § 3a Abs. 3a UStG jeweils in dem EU-Land, in dem der Nichtunternehmer seinen Sitz hat. 328

Für diese Umsätze ist aber stets das Umsatzsteuerrecht des EU-Landes anwendbar, in dem die Leistung nach § 3a Abs. 3a UStG ausgeführt worden ist.

Zwar geht aus den neuen deutschen Regelungen nicht hervor, **welches Recht** für die nach § 18 Abs. 4c UStG in einer deutschen Steuerklärung erklärten E-commerce-Umsätze, steuerbar in einem anderen EU-Mitgliedsland zur Anwendung kommt. 329

Richtigerweise ist aber stets das Umsatzsteuerrecht des Landes anzuwenden, in dem der E-commerce-Umsatz gem. § 3a Abs. 3a UStG steuerbar ausgeführt worden ist. Nicht nur der Steuersatz dieses EU-Landes bleibt für den Umsatz maßgebend, sondern auch das übrige Umsatzsteuerrecht. § 18 Abs. 4c UStG ersetzt nicht die Besteuerungshoheit, sondern dient allein der **Verfahrenserleichterung**. Die Richtigkeit dieses Ansatzes erhellt sich aus der Verfahrensweise bei einem möglichen Vorsteuerabzug. Dieser kann schon gar nicht in der Erklärung nach § 18 Abs. 4c UStG geltend gemacht werden. Nur soweit er aus einer inlän- 330

1 *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 13 UStG Anm. 25.

2 Vgl. zu diesen Anwendungsfällen von E-commerce-Umsätzen BMF, Schr. v. 12.6.2003 – IV D 1 - S 7117f - 15/03, UR 2003, 360.

dischen Eingangsleistung resultiert, bleibt im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens deutsches Recht anwendbar. Nur eine funktionierende Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten untereinander[1] wird aber in der Lage sein, die sich hieraus ergebenden Vollzugsdefizite zu minimieren.[2]

331 Bleibt aber das Recht des jeweiligen anderen EU-Landes entscheidend, in dem der E-commerce-Umsatz ausgeführt worden ist, gewinnt die Regelung in **Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 1 Satz 3 der 6. EG-Richtlinie** Bedeutung, wonach es den Mitgliedstaaten freigestellt ist, bei bestimmten Teilleistungen das Kalenderjahr als Besteuerungszeitraum annehmen zu können. Zur Vermeidung sich hieraus ergebender Friktionen erscheint der Verzicht auf die Erfassung von Teilleistungen der praktikabelste Weg.

332 Schließlich enthalten die bundesdeutschen Vorschriften keinerlei Angabe darüber, **was** der Drittländer konkret in seiner Umsatzsteuererklärung nach § 18 Abs. 4c UStG erklären muß.

333 Mißverständlich ist zunächst die Formulierung in § 16 Abs. 1a Satz 2 UStG, wonach der Drittlandsunternehmer bei der Berechnung der Steuer „von der Summe der Umsätze nach § 3a Abs. 3a UStG auszugehen" hat, „die im Gemeinschaftsgebiet steuerbar sind".

334 Allenfalls aus dem Sinnzusammenhang läßt sich entnehmen, daß die in anderen EU-Mitgliedstaaten steuerbar und steuerpflichtig ausgeführten E-commerce-Umsätze mit dem dort jeweils geltenden Steuersatz in der deutschen Erklärung anzugeben sind und die Steuer auf dieser Basis zu berechnen ist. Keinesfalls folgt aus § 16 Abs. 1a iVm. § 18 Abs. 4c UStG eine Besteuerung sämtlicher EU-weiter E-commerce-Umsätze auf der Basis des deutschen Steuersatzes von 16 vH.[3] Die Leistungsortsbestimmung gem. § 3a Abs. 3a UStG legt verbindlich das EU-Land und damit die Höhe des Umsatzsteuersatzes fest. **Wünschenswert**, da klarstellend, wäre von daher auch eine Ergänzung in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. d UStG gewesen, wonach es sich in den Fällen des § 18 Abs. 4c UStG (auch) um **ausländische** entstandene Umsatzsteuer handelt.

335 Ob diese gesetzgeberischen Unklarheiten alleine unter Hinweis auf den in § 18 Abs. 4c UStG angesprochenen amtlichen Erklärungsvordruck beseitigungsfähig sind[4], kann dahingestellt bleiben. Die verbindliche Vorgabe in Art. 26c Teil B

1 Vgl. hierzu VO Nr. 792/2002/EG zur vorübergehenden Änderung der VO Nr. 218/92/EWG über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden auf dem Gebiet der indirekten Besteuerung (Mwst.) im Hinblick auf zusätzliche Maßnahmen betreffend den elektronischen Geschäftsverkehr v. 7.5.2002, ABl. EG Nr. L 128/2002, 1.

2 Vgl. hierzu *Vellen*, Neue EU-Rechtsakte zur Umsatzbesteuerung des Elektronischen Geschäftsverkehrs, UR 2003, 53 (63).

3 In diesem Sinne auch *Widmann*, E-Commerce, Überraschungseier, Hunde- und Katzenfutter, Überflieger und andere umsatzsteuerliche Probleme, UR 2003, 9 (12).

4 So wohl *Widmann*, E-Commerce, Überraschungseier, Hunde- und Katzenfutter, Überflieger und andere umsatzsteuerliche Probleme, UR 2003, 9 (12).

Abs. 5 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie enthält jedenfalls eine sehr viel deutlichere Regelung als die deutsche Umsetzung:

„In der Steuererklärung anzugeben sind die Identifikationsnummer und in Bezug auf jeden Verbrauchsmitgliedstaat, in dem die Steuer zu entrichten ist, der Gesamtwert – ohne Umsatzsteuer – der elektronischen Dienstleistung für den Erklärungszeitraum sowie der Gesamtbetrag der entsprechenden Steuer. Ferner sind die geltenden Steuersätze und die Gesamtsteuerschuld anzugeben."

Mit der Unterscheidung zwischen Verbrauchsstaat und Identifizierungsstaat stellt die 6. EG-Richtlinie sehr viel deutlicher als die deutsche Umsetzung klar, daß die nach § 3a Abs. 3a UStG steuerbar in einem anderen EU-Mitgliedstaat erbrachte E-commerce-Leistung nach dem Recht dieses Landes – dem Verbrauchsstaat – besteuert wird. Der Drittlandsunternehmer muß folglich nach EU-Ländern getrennt: 336

- die jeweiligen Entgelte,
- die Umsatzsteuer,
- die anzuwendenden Steuersätze
- und die Gesamtsteuerschuld

angeben.

frei 337–341

VI. Leistungen gem. § 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG)

1. Historische Entwicklung

Bis zum UStG 1967[1] kannte das Umsatzsteuerrecht **keine eigene Bestimmung** über die Entstehung des Steueranspruchs in den Fällen des vormaligen Eigenverbrauchs und der heutigen Tatbestände, die gem. § 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG einer Leistung gegen Entgelt gleichgestellt sind. Noch das UStG 1951[2] erfaßte als Eigenverbrauchstatbestand lediglich die Entnahme eines Unternehmensgegenstandes für außerunternehmerische Zwecke und regelte in § 11 UStG sowohl für den Tatbestand der entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen als auch für den Eigenverbrauch den Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung nach dem Zeitpunkt der Vereinnahmung. Eine eigene Bestimmung über die Entstehung des Steueranspruchs in den Fällen des Eigenverbrauchs enthielt das UStG 1951 nicht. Seit dem UStG 1967 befindet sich im § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG eine eigene Bestimmung über die Steuerschuldentstehung in den Fällen des Eigenverbrauchs. **Mit dem UStG 1980**[3] wurde der Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs in den Fällen des Eigenverbrauchs in der **bis 31.3.1999 gültigen Fassung** geregelt. Danach entstand die Steuer für den Eigenverbrauch gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG mit Ablauf des Voranmel- 342

1 UStG 1967 v. 29.5.1967, BGBl. I 1967, 545 = BStBl. I 1967, 224.
2 UStG 1951 v. 1.9.1951, BGBl. I 1951, 203 = BStBl. I 1951, 477.
3 UStG 1980 v. 26.11.1979, BGBl. I 1979, 1953 = BStBl. I 1979, 654 (664, 665).

dungszeitraums, in dem der Unternehmer die Gegenstände für außerunternehmerische Zwecke entnommen hatte, in den Fällen des Eigenverbrauchs gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die sonstigen Leistungen für außerunternehmerische Zwecke ausgeführt wurden und in den Fällen des § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die den Eigenverbrauch auslösenden Aufwendungen gemacht worden sind.

343 Durch das **Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002**[1] ist § 13 Abs. 2 Nr. 2 UStG dahingehend neu gefaßt worden, daß die Steuer für Leistungen iS des § 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entsteht, in dem diese Leistungen ausgeführt worden sind. Damit regelt sich die Frage der Steuerschuldentstehung seit 1.4.1999 erstmals sowohl für die vormaligen Entnahme- und Leistungseigenverbrauchstatbestände als auch für die unentgeltlichen Zuwendungen des Arbeitgebers/Unternehmers an sein Personal und alle anderen unentgeltlichen Gegenstandszuwendungen einheitlich nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG. Da auch § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG auf den Zeitpunkt der Leistungsausführung abstellt, hat der Gesetzgeber insofern die fiktiven Leistungen auch im Rahmen der Steuerschuldentstehung den Leistungen im Leistungsaustausch dem Grundsatz nach gleichgestellt.

Allerdings offenbart sich auch hier die **systematische Unsicherheit** des Gesetzgebers im Rahmen der Neuregelungen im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002. Wenn nämlich die Tatbestände des neuen § 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG einer Lieferung bzw. sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt sind, dann ergibt sich der in § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG ausgedrückte Gesetzesbefehl bereits aus § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a UStG. Eine Einschränkung hätte lediglich – wie bisher für die Fälle des vormaligen Arbeitnehmereigenverbrauchs auch – in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG erfolgen müssen. Verfehlt ist es jedenfalls, hieraus ableiten zu wollen, die Steuerbarkeit der vormaligen Eigenverbrauchsbesteuerung nicht aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, sondern direkt aus § 3 Abs. 1b UStG bzw. § 3 Abs. 9a UStG zu begründen. Eine solche Betrachtung widerspricht im übrigen einer Reihe anderer Anpassungen durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, wie zB in § 12 Abs. 2 Nr. 1, § 16 Abs. 1 Satz 3, § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG etc.

344–345 frei

2. Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellte Umsätze

346 Der Steueranspruch in den Fällen des **vormaligen Entnahmeeigenverbrauchs** nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG aF entstand mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der bisher zum Unternehmen gehörende Gegenstand im Rahmen einer willentlichen Wertabgabe für außerunternehmerische Zwecke das Unternehmens vermögen verließ. Ungeachtet der Frage, ob der Gegenstand auf einen Dritten übertragen wurde oder in den nichtunternehmerischen Bereich des

1 BGBl. I 1999, 402 = BStBl. I 1999, 304.

Unternehmers selbst überführt wurde, stets war der Zeitpunkt der willentlichen Wertabgabe maßgebend.

Der wortgleich nunmehr in § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG geregelte vormalige Eigenverbrauch, jetzt als Umsatz bezeichnet, der einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt ist, läßt die **Steuerschuld nach den gleichen Grundsätzen** entstehen. Auch unter Ansatz einer **fiktiven Lieferung** kann diese erst dann als ausgeführt angesehen werden, wenn die willentliche Wertabgabe erfolgt ist. Die neue Ortsbestimmung des § 3f UStG hat auf dieses Ergebnis keinen Einfluß.

Wenn also beispielsweise ein Unternehmer einen zu seinem Unternehmensvermögen gehörenden Gegenstand seinem Sohn schenken will und ihn mit dem eigenen Fahrzeug aus dem Betrieb zu seinem Sohn transportiert, liegt die **willentliche Wertabgabe**, die auch den Transport als unselbständigen Bestandteil der Entnahmehandlung mit umfaßt, im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung vor. Gleiches gilt, wenn der Unternehmer den Gegenstand des Unternehmensvermögens seinem Sohn schenkweise dergestalt überlassen will, daß er mittels der Deutschen Bahn AG den **Transport** vornehmen läßt. Auch in diesem Falle liegt mit der Übergabe des Gegenstandes an die Deutsche Bahn AG die willentliche Wertabgabe vor. Faßt der Unternehmer den Schenkungsentschluß dagegen erst während einer Urlaubsfahrt im Ausland, so erfolgt die Besteuerung dieser fiktiven Lieferung zwar gem. § 3f UStG am Ort seines Unternehmens, also im Inland. Die fiktive Leistung ist jedoch erst ausgeführt im Zeitpunkt des Entschlusses.

347 **Wird ein Gegenstand mit Material und Arbeitskräften des Unternehmens hergestellt** und der fertige Gegenstand vom Unternehmer endgültig außerunternehmerisch verwendet, ist Gegenstand des Umsatzes nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG nicht etwa das verwendete Material und nach § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 2 UStG nicht zusätzlich die eingesetzten Arbeitskräfte. Vielmehr umfaßt der Tatbestand einer Lieferung gegen Entgelt gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG das fertige Werk, das im Rahmen einer einheitlichen Entnahmehandlung für außerunternehmerische Zwecke entnommen wird. Läge gegenüber einem zahlenden Dritten eine steuerpflichtige Werklieferung vor, so ist im Rahmen des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG das fertige Werk Gegenstand der Entnahme.[1] Damit bestimmt sich der **Zeitpunkt der Entnahme** in diesen Fällen **nach dem Zeitpunkt der Fertigstellung**. Konsequenterweise steht dem Unternehmer hinsichtlich der für die Herstellung des Gegenstandes verwendeten Materialien wegen einer insoweit anzunehmenden unternehmerischen Zuordnung der Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 UStG zu.

348 Nach den gleichen Grundsätzen sind auch die **Gegenstandszuwendungen des Unternehmers an sein Personal** und die anderen unentgeltlichen Gegenstands-

1 EuGH, Urt. v. 6.5.1992 – Rs. C-20/91 – de Jong, StRK 6. USt-RL Art. 5 R. 5 = UR 1994, 309; aA *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 154 Rz. 63; vgl. auch *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 48 – der allerdings in den Fällen, in denen der Unternehmer die Materialien erst speziell für die Werkerstellung anschafft, einen Eigenverbrauch sowohl bezüglich der Verwendung der Werkzeuge und des Einsatzes des Personals bei gleichzeitig zu versagendem Vorsteuerabzug für das angeschaffte Material annimmt.

zuwendungen des Unternehmers zu besteuern, also mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die willentlichen Wertabgabe erfolgte. In den Fällen des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG tritt lediglich an die Stelle der willentlichen Wertabgabe für außerunternehmerische Zwecke die Abgabe aus unternehmerischen Gründen, in den Fällen des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG die willentliche Wertabgabe an das Personal.

Zu der besonderen Problematik der unentgeltlichen Zuwendung des Unternehmers an sein Personal vgl. § 3 UStG Anm. 1205 ff.

349–350 frei

3. Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellte Umsätze

351 In den Fällen des **vormaligen Leistungseigenverbrauchs** nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStG aF entstand der Steueranspruch mit der Wertabgabe der sonstigen Leistung für außerunternehmerische Zwecke, ungeachtet der Frage, ob die sonstige Leistung in der Verwendung eines Unternehmensgegenstandes oder in der unentgeltlichen Erbringung einer sonstigen Leistung bestand. Der Zeitpunkt der Wertgabe deckte sich bereits bei der bisherigen Rechtslage prinzipiell mit dem Zeitpunkt der Ausführung der sonstigen Leistung im Rahmen der Sollbesteuerung.[1] Diese Grundsätze gelten unter Beachtung der neuen Regelung in § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1, 2 UStG weiter fort. Der Malermeister, der sein Einfamilienhaus durch seine Arbeitskräfte mit den zum Unternehmensvermögen gehörenden Materialien renovieren läßt, führt folglich seinen Umsatz gem. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 2 UStG in dem Zeitpunkt aus, in dem das Werk fertiggestellt ist. Es gelten letztlich die gleichen Grundsätze wie für die Ausführung einer Werkleistung als sonstiger Leistung im Rahmen der Sollbesteuerung.

352 Wird eine **sonstige Leistung in Form einer dauernden Verwendung/Nutzung** von Gegenständen des Unternehmens für außerunternehmerische Zwecke ausgeführt, ist aus Gründen der Praktikabilität der Steueranspruch mit Ablauf eines jeden einzelnen Voranmeldungszeitraums entstanden, in dem diese den Duldungsleistungen entsprechende Verwendung/Nutzung der Unternehmensgegenstände für außerunternehmerische Zwecke fällt. Richtigerweise liegt jedoch mit jeder konkreten Verwendung oder Nutzung ein einzelner Umsatz gem. § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG vor, so daß – anders als in den Fällen einer entgeltlichen Duldungsleistung – nicht eine einheitliche, in Teilleistungen zu erbringende Entnahme vorliegt, sondern vielmehr eine Vielzahl von Leistungsentnahmen.[2] Wegen der besonderen Problematik unentgeltlicher Zuwendungen des Unternehmers an sein Personal, insbesondere der unentgeltlichen Überlassung eines Firmen-Pkw an den Arbeitnehmer zu dessen auch privater Verwendung vgl. § 3 UStG Anm. 1205 ff.

353–355 frei

---

1 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 49.

2 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 49; vgl. auch *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 830 – „Teilleistungen vergleichbare Vorgänge".

4. Vormaliger Aufwendungseigenverbrauch

Der Steueranspruch in den Fällen des vormaligen Eigenverbrauchs gem. § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG aF entstand **mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums**, in dem die Aufwendungen gemacht worden waren. Entscheidend war, ob nach den ertragsteuerlichen Grundsätzen ein **berücksichtigungsfähiger Aufwand** vorlag. Unbeachtlich war, ob bereits auch tatsächliche Aufwendungen gemacht worden waren, da nicht das Abflußprinzip, sondern das Prinzip der wirtschaftlichen Zuordnung anzuwenden war. 356

Mit der **Neuregelung** der vormaligen Eigenverbrauchstatbestände in dem neuen § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG, ist der vormalige Aufwendungseigenverbrauch ersatzlos weggefallen. Eine entsprechende umsatzsteuerliche Berücksichtigung findet sich nunmehr im Vorsteuerausschlußtatbestand des § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG für die dort aufgelisteten Fälle. 357

frei 358–385

VII. Rechnungsmäßig zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer (§ 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG)

Erstmals durch das UStG 1980[1] ist die Entstehung des Steueranspruchs in den Fällen des § 14c Abs. 1 UStG durch einen neuen § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG geregelt worden. Nach dem bis 31.12.2003 geltenden Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG sollte in den Fällen des zu hoch ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrages nach § 14c Abs. 1 UStG der Steueranspruch uneingeschränkt in dem Zeitpunkt entstehen, in dem die Steuer für die Lieferung oder sonstige Leistung entsteht. Im Falle der **Sollversteuerung** wäre dies mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist, im Falle der **Istversteuerung** mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder Teilentgelt vereinnahmt worden ist. Die Anwendungsfälle des § 14c Abs. 1 UStG betreffen 386

- den Grundfall des überhöhten Steuerausweises: der nach dem Gesetz für den jeweiligen Umsatz geschuldete Steuerbetrag wird in der Rechnung zu hoch ausgewiesen.
- aber auch die Fälle des Steuerausweises bei einer steuerfreien oder nicht steuerbaren Leistung: In diesem Falle liegt ebenfalls ein „höherer Steuerbetrag" vor, da die nach dem Gesetz geschuldete Steuer in beiden Fällen 0 € beträgt.[2]

Wenig verständlich ist, daß der Gesetzgeber trotz der **Neufassung der Rechnungslegungsvorschriften** zum 1.1.2004 nach wie vor an der vormaligen Unterscheidung zwischen § 14 Abs. 2 und 3 UStG aF festhält. War die Differenzierung im alten Recht noch maßgeblich dadurch geprägt, daß nur in den Fällen des 386.1

1 UStG 1980 v. 26.11.1979, BGBl. I 1979, 1953 = BStBl. I 1979, 654 (654 f.).

2 BFH, Urt. v. 10.12.1992 – V R 73/90, BStBl. II 1993, 383 = StRK UStG 1980 § 14 R. 20; *Weiß*, UR 1981, 154; ablehnend *Reiß*, BB 1981, 1632 (1636); ausführlich hierzu *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 UStG Anm. 356 ff.; zu den neuen Rechnungslegungsvorschriften vgl. BMF, Schr. v. 29.1.2004 – IV B 7 - S 7280 - 19/04, UR 2004, 167.

unrichtigen Steuerausweises gem. § 14 Abs. 2 UStG aF (jetzt § 14c Abs. 1 UStG) eine Rechnungsberichtigung möglich war, nicht dagegen in den Fällen des § 14 Abs. 3 UStG aF (jetzt § 14c Abs. 2 UStG), so hätte unter Beachtung der EuGH-Rechtsprechung zur Rechnungsberichtigung[1] die **Differenzierung** zwischen unberechtigtem und unrichtigem Steuerausweis eigentlich **obsolet** sein müssen. Denn gerade der BFH[2] hat ausdrücklich festgestellt, dass unter Bezugnahme auf die Regelungen der 6. EG-Richtlinie eine Differenzierung zwischen unrichtigem und unberechtigtem Steuerausweis für die Berichtigungsmöglichkeiten nicht zulässig sei. In beiden Fällen setze eine Berichtigungsmöglichkeit stets die Beseitigung der **Gefährdung des Steueraufkommens** voraus. Richtigerweise hätte daher der Gesetzgeber die in § 14c Abs. 2 Sätze 3 und 4 UStG normierten Berichtigungsvoraussetzungen auch für den Fall des § 14c Abs. 1 UStG anwenden müssen. Eine nach wie vor streitanfällige Unterscheidung zwischen unrichtigem und unberechtigtem Steuerausweis wäre dann obsolet geworden.[3] Ein Vergleich zwischen § 14c Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Sätze 3 und 4 UStG zeigt, daß § 14c Abs. 2 UStG die wesentlich **strengeren Berichtigungsvoraussetzungen** beinhaltet. Nur für den Fall eines unberechtigten Steuerausweises bei Vorliegen einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) und in den Fällen der Rückgängigmachung eines Verzichts auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG soll auch in den Fällen des unrichtigen Steuerausweises die Berichtigungsvoraussetzung für den unberechtigten Steuerausweis zur Anwendung kommen. Nur in diesen beiden Fällen hängt die Berichtigung von der Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens ab.

386.2 Zu Recht hat der Bundesrat anläßlich der Beratungen zum Steueränderungsgesetz 2003[4] in seiner Stellungnahme[5] darauf hingewiesen, daß diese Sicht des uneingeschränkten **Abstellens auf den Zeitpunkt der Steuerschuldentstehung** nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG in den Fällen des Steuerausweises bei steuerfreien und nicht steuerbaren Leistungen **unzutreffend** ist. Da in diesen Fallkonstellationen überhaupt keine Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG entstehen kann, verbietet sich die Anknüpfung an den Tatbestand der Leistungsausführung oder Vereinnahmung des Entgelts. Zu Recht stellt die durch das Steueränderungsgesetz vorgenommene **Ergänzung** des § 13 Abs. 1

1 EuGH, Urt. v. 19.9.2000 – Rs. C-454/98 – Schmeink & Cofreth und Manfred Strobel, EuGHE 2000, I-6973 = UR 2000, 470.

2 BFH, Urt. v. 22.3.2001 – V R 11/98, UR 2001, 355 (356).

3 Ebenso *Wagner*, Ist die Abgrenzung von „unrichtigem" und „unberechtigtem" Steuerausweis erforderlich?, UR 2003, 483 (485 f.); ebenso *Wagner*, Anforderungen an die Rechnungsangaben für Vorsteuerabzug und „Ausstellerhaftung" sowie unterschiedliche Verfahren der Rechnungsberichtigung nach dem StÄndG 2003, DStR 2004, 477 (480 ff.).

4 Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) v. 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2645 (2654).

5 Stellungnahme des Bundesrates und Gegenäußerung der Bundesregierung v. 22.10.2003, BT-Drucks. 15/1798 – zu BT-Drucks. 15/1621, Nr. 21, zu Nr. 4 Nr. 11a.

Nr. 3 UStG[1] darauf ab, daß die Steuerschuld in den Fällen des § 14c Abs. 1 UStG (spätestens) im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung entsteht.[2]

Der Gesetzgeber hat damit der bisherigen **Auffassung der Verwaltung**[3] eine **Absage** erteilt, wonach die Rechnungserteilung ein Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit sei, so daß § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO anwendbar sei. Gerade die den Tatbestand des § 14c Abs. 1 UStG auslösenden Fälle des offenen Steuerausweises bei nicht steuerbaren oder steuerfreien Leistung belegen, daß die Steuer in diesen Fällen nicht mit Ausführung der Leistung oder Vereinnahmung des Entgelts entstehen kann. 386.3

Durch die **Formulierung „spätestens"** hat der Gesetzgeber aber deutlich gemacht, daß in diesen Fällen allein die Ausgabe der Rechnung für den **Entstehungszeitpunkt** von Bedeutung ist. Wird die Rechnung vor Ausführung der Leistung begeben, begründet dies allein bereits den Steuerentstehungszeitpunkt.[4] Entsteht die Steuer damit in diesen Fällen im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung, so hat der Unternehmer sie dennoch erst in seiner entsprechenden Voranmeldung zu deklarieren. Die Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG kann damit nicht vor Ablauf des Voranmeldungszeitraums entstehen, in dem die Rechnung ausgegeben worden ist, wohl aber vor Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt oder das Entgelt vereinnahmt worden ist. 386.4

Indes ist die Regelung des § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG aber in den Fällen verfehlt, in denen bei einem überhöhten Steuerausweis für eine steuerpflichtige Leistung allein auf den **Zeitpunkt der Leistungsausführung oder der Entgeltsvereinnahmung** abzustellen ist. Nach dem allgemeinen Grundsatz des § 38 AO kann der Steueranspruch erst mit Verwirklichung des gesetzlichen Tatbestandes entstehen. In den Fällen des § 14c Abs. 1 UStG wird der die Mehrsteuer auslösende Tatbestand aber erst in dem Moment verwirklicht, in dem der Unternehmer in einer Rechnung überhöht Umsatzsteuer ausgewiesen hat. Dies entspricht auch den Vorgaben des Art. 10 Abs. 1 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie. Soweit Art. 10 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie den Entstehungszeitpunkt bei Leistungen an die Bewirkung des Umsatzes anknüpft, betrifft dies allein die Entstehung der gesetzlichen Umsatzsteuerschuld.[5] Die aus § 14c Abs. 1 UStG resultierende Steuer 387

1 Art. 5 Nr. 11 Buchst. a StÄndG 2003.
2 So auch schon zum alten Recht durch analoge Anwendung des § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 UStG Anm. 393; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 52; FG Münster, Urt. v. 16.10.1990 – XV - V 4364/84 U, EFG 1991, 423.
3 BMF, Schr. v. 2.1.1989 – IV A 2 - S 7280 - 37/88, StEK UStG 1980 § 14 Nr. 60 = UR 1989, 71.
4 AA noch zum alten Recht *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 52.
5 Zutreffend *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 85.

kann folglich auch erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums entstehen, in dem der Mehrbetrag in einer Rechnung ausgewiesen wird.[1]

388 frei

389 Für den zu **hohen Steuerausweis** bei einer ansonsten steuerpflichtigen Leistung ist § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG daher richtigerweise dahin zu interpretieren, daß die Steuer in *dem* Zeitpunkt entsteht, in dem die Steuer für die Lieferung oder sonstige Leistung nach Nr. 1 Buchstabe a oder b Satz 1 entsteht, aber nicht vor Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Rechnung erteilt, dh. ausgestellt worden ist.

390 Es bleibt darauf hinzuweisen, daß die **Korrektur des unzutreffend zu hohen Steuerausweises** durch eine Rechnung nach § 14c Abs. 1 Satz 2 iVm. § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG **keine Rückwirkung** entfaltet. Der Steuermehrbetrag gem. § 14c Abs. 1 UStG entfällt nicht rückwirkend, sondern führt zu einer Korrektur sowohl des Steuermehrbetrages als auch des daraus abgeleiteten Vorsteuerabzugsbetrages erst in dem Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum, in dem die Rechnung berichtigt worden ist. Bis zur Rechnungsberichtigung bleibt damit § 233a AO anwendbar.[2]

391–395 frei

VIII. Unberechtigter Steuerausweis (§ 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG)

396 Weist ein Unternehmer in einer Rechnung einen Steuerbetrag gesondert aus, obwohl er hierzu nicht berechtigt ist, rechnet ein Unternehmer in einer Urkunde unter gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer ab, obwohl er die Leistung nicht ausführt, oder erfolgt der gesonderte Steuerausweis in einer Urkunde durch einen Nichtunternehmer, so entsteht die Steuer iS des § 14c Abs. 2 UStG gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG im **Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung**.

1 Ebenso *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 UStG Anm. 393; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 51; *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 154 Rz. 76; aA *Bülow* in Vogel/Schwarz, UStG, § 13 UStG Anm. 99.

2 BFH, Beschl. v. 6.8.1996 – V B 51/95, StRK AO 1977 § 233a R. 13 = UR 1997, 392; zur Frage von Billigkeitsmaßnahmen vgl. BMF, Schr. v. 1.4.1996 – IV A 4 - S 0460a - 20/96, StEK UStG 1980 § 14 Nr. 88 = UR 1996, 277; zu den Zweifeln des BFH zur Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung bei in Anspruch genommener Vorsteuer aus einer ursprünglich fehlerhaften Rechnung/Gutschrift vgl. BFH, Beschl. v. 21.3.2002 – V R 33/01, UR 2002, 336.

§ 14c Abs. 2 UStG verfolgt den **Zweck**, der **Gefahr eines unberechtigten Vorsteuerabzuges** aufgrund des gesonderten Steuerausweises entgegen zu wirken.[1] Konsequenterweise entsteht der Steueranspruch nicht erst mit Ablauf des betreffenden Voranmeldungszeitraums, sondern bereits im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung. Unter **Ausgabe der Rechnung** ist die Aushändigung oder Absendung an den Rechnungsempfänger zu verstehen.[2] Unbeachtlich ist das Datum der Rechnung. Damit begründet der vor Insolvenzeröffnung verwirklichte Tatbestand des § 14c Abs. 2 UStG eine Insolvenzforderung.[3] 397

§ 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG regelt den **Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs**, § 18 iVm. § 16 UStG das Verfahren. Unbeachtlich ist, ob die Rechtsfolge des § 14c Abs. 2 UStG durch einen Unternehmer oder Nichtunternehmer ausgelöst wird. Auch ein Unternehmer, der unberechtigt Umsatzsteuer in einer Rechnung ausweist, schuldet die durch § 14c Abs. 2 UStG ausgelöste Steuer nicht erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus § 16 Abs. 1 Satz 4 UStG. § 16 UStG betrifft lediglich das Verfahren, wie die entstandene Steuer zu berechnen ist. Der den § 14c Abs. 2 UStG auslösende Unternehmer muß gem. § 16 Abs. 1 Satz 4 UStG die mit Ausstellung der Rechnung entstandene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG verfahrensmäßig in der Voranmeldungserklärung berechnen, in der er seine sonstigen Umsätze für diesen Monat erklärt. Gem. § 18 Abs. 4 Buchst. b UStG hat aber auch der Nichtunternehmer, der den Tatbestand des § 14c Abs. 2 UStG verwirklicht, seine mit Ausgabe des Abrechnungspapiers entstandene Steuer in einer Voranmeldung zu erklären.[4] 398

Rechnet der Unternehmer vor Leistungsausführung in einer **Voraus- oder Anzahlungsrechnung** ab und kennzeichnet er sein Abrechnungspapier als Voraus- oder Anzahlungsrechnung, so wird der Tatbestand des § 14c Abs. 2 UStG nicht erfüllt und damit die Steuerschuld nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG nicht ausgelöst. 399

---

1 Vgl. hierzu ausführlich *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 UStG Anm. 432. Zur Frage der Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung bei rechtzeitiger und vollständiger Beseitigung der Gefährdungslage für das Steueraufkommen vgl. EuGH, Urt. v. 19.9.2000 – Rs. C-454/98 – Schmeink & Cofreth und Manfred Strobel, StRK 6. USt-RL Art. 21 R. 3; BFH, Urt. v. 8.3.2001 – V R 61/97, UR 2001, 312 = StRK UStG 1993 § 14 R. 8; BFH, Urt. v. 22.2.2001 – V R 5/99, UR 2001, 255 = StRK UStG 1980 § 14 R. 67; BFH, Urt. v. 22.3.2001 – V R 11/98, UR 2001, 355 = StRK UStG 1993 § 14 R. 9; BFH, Urt. v. 11.4.2002 – V R 26/01, UR 2002, 338; vgl. hierzu jetzt § 14c Abs. 2 Sätze 3 und 4 UStG idF von Art. 5 Nr. 18 StÄndG 2003, BGBl. I 2003, 2645, der die EuGH-Grundsätze in einem neuen § 14d UStG darstellt.

2 Vgl. zum Konkursrecht BFH, Urt. v. 10.12.1981 – V R 3/75, BStBl. II 1982, 229 = StRK UStG 1967 § 14 R. 18.

3 BFH, Urt. v. 10.12.1981 – V R 3/75, BStBl. I 1982, 229 = StRK UStG 1967 § 14 R. 18; bestätigt durch BVerfG v. 7.1.1983 – 1 BvR 301/82, StRK UStG 1967 § 14 R. 24 = UR 1983, 51.

4 *Rothenberger* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 13 UStG Tz. 74; zu den neuen Rechnungslegungsvorschriften insgesamt vgl. BMF, Schr. v. 29.1.2004 – IV B 7 - S 7280 - 19/04, UR 2004, 167.

400 Wird dagegen eine **Vorausrechnung ohne entsprechende Kennzeichnung** oder eine **Gefälligkeitsrechnung** erteilt, ist streitig, ob bereits mit Wirkung vom Tage der Aushändigung der Rechnung an der Tatbestand des § 14c Abs. 2 UStG verwirklicht und damit eine Steuerschuld zur Entstehung gebracht worden ist.[1] Wenn jedoch die Gefälligkeitsrechnung oder die nicht gekennzeichnete Vorausrechnung den Tatbestand des § 14c Abs. 2 UStG erfüllen soll, so muß gem. dem Wortlaut des § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG die Steuer mit Hingabe des Rechnungspapieres entstehen. Bereits mit der Rechnungserteilung vor Leistungsausführung, aber ohne ausdrückliche Kennzeichnung wird bereits der Gefährdungstatbestand des § 14c Abs. 2 UStG erfüllt. Leistet der Unternehmer später dennoch, entfällt die Steuerschuld rückwirkend.[2]

401–405 frei

IX. Fälle des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG (§ 13 Abs. 1 Nr. 5 UStG)

406 Im Rahmen der Umsatzsteuernovellierung durch das **UStG 1980** v. 26.11.1979[3] hat der Gesetzgeber in einem neuen § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG bestimmt, daß die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Entgeltsminderungen unterbleiben kann, soweit der auf die Entgeltsminderung entfallende Steuerbetrag durch einen dritten Unternehmer an das Finanzamt entrichtet wird. Aufgrund dieser Gesetzesän-

[Anschluß S. 119]

1 Zum Meinungsstand vgl. *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 14 UStG Anm. 483.

2 Ebenso *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 154 Rz. 82; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 54; aA *Rothenberger* in Hartmann/Metzenmacher, UStG, § 13 UStG Tz. 74 – der § 14c Abs. 2 UStG bei einer Rechnung vor Leistungsausführung anwenden will, wenn das Entgelt bereits vereinnahmt worden ist.

3 BGBl. I 1979, 654 (664 f.).

derung erfolgte – ebenfalls durch das UStG 1980 – die Neuregelung zur Entstehung des Steueranspruchs in den Fällen des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG durch einen neuen § 13 Abs. 1 Nr. 5 UStG. Die **Steuer entsteht** danach in den Fällen des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG **mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist**.

Der Regelungsbereich des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG betrifft in der **Hauptsache** sogen. **Zentralregulierungsunternehmen**, die häufig **als Zusammenschluß von Einkäufern** die Aufgabe haben, den Zahlungs- und Abrechnungsverkehr mit den jeweiligen Lieferanten zentral abzuwickeln. IdR leistet der Zentralregulierer die Zahlungen an die Lieferanten für seine Mitglieder unter Inanspruchnahme von Zahlungsabzügen, wie zB Skonti, Rabatten oder ähnlichem. Die Abnehmer der Warenlieferungen zahlen an den Zentralregulierer in aller Regel den vollen Entgeltspreis, so daß in Höhe der von dem Zentralregulierer gegenüber dem Lieferanten geltend gemachten Entgeltsminderung das Entgelt für die Leistung des Lieferanten gegenüber dem Abnehmer bzw. Mitglied zu sehen ist. 407

Grundsätzlich ist der **Abnehmer** auf der Grundlage der von dem Zentralregulierer vorgenommenen Entgeltsminderung verpflichtet, seine Vorsteuerabzugsbeträge nach § 17 Abs. 1 Nr. 2 UStG zu berichtigen. § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG läßt statt dessen aus Gründen der Vereinfachung zu, daß diese **Berichtigung unterbleiben kann, wenn der Zentralregulierer** seinerseits den **Berichtigungsbetrag an das Finanzamt entrichtet**. Der Zentralregulierer entrichtet dann die auf die Minderung entfallenden Vorsteuerbeträge, wenn er sie in einer Steuererklärung gegenüber dem Finanzamt erklärt. Die Steuerschuldnerschaft des Zentralregulierers wird hierdurch erst begründet. Gleichwohl entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 5 UStG der hieraus abzuleitende Steueranspruch rückwirkend mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage, also die Minderung, eingetreten ist.[1] 408

Zur Entstehung des Steueranspruchs in den Fällen der **Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage** nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG unter Beachtung des § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG vgl. Kommentierung *Stadie*, § 17 UStG Anm. 32 bis 39. 409

frei 410–414

1 S. hierzu ausführlich *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 17 UStG Anm. 112 ff.; s. auch das Beispiel zum Zentralregulierer in Abschn. 223 Abs. 4 UStR.

X. Innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 und 7 UStG)

1. Innergemeinschaftlicher Erwerb durch die in § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personen

a) Grundsätzliches

415 § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG bestimmt, daß die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb gem. § 1a UStG durch die in § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personen mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Kalendermonats entsteht.

416 Ausweislich der amtlichen Begründung zum Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz v. 25.8.1992[1] beruht die Änderung des § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG auf Art. 28d Abs. 2 und Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie. Abweichend von § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG ist jedoch nach Art. 28d Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie in den Fällen ohne rechtzeitige Rechnungserteilung für die Entstehung des Steueranspruchs **nicht der Ablauf eines Zeitraums, sondern der Eintritt eines Zeitpunktes**, nämlich der 15. Tag des nächsten Monats, entscheidend. Wegen Art. 22 Abs. 4 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie und hiermit im Einklang stehend § 18 Abs. 1 und Abs. 4 Buchst. a UStG ist diese Divergenz aber ohne praktische Auswirkung. Die Deklarierung der für den innergemeinschaftlichen Erwerb entstandenen Steuer erfolgt nach Art. 22 Abs. 4 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie nach Ablauf eines Zeitraums, der von den einzelnen Mitgliedstaaten festzulegen ist. In § 18 Abs. 1 und 4 Buchst. a UStG ist dieser Zeitraum, der sog. Voranmeldungszeitraum, als das Kalendervierteljahr bzw. bei einer Steuer von mehr als 6136 € für das vorangegangene Kalenderjahr als der Kalendermonat bestimmt worden.

417 Aus den gleichen Gründen ist auch der **systematisch** von den ansonsten grundsätzlich zeitraumbezogenen Steuerschuldentstehungszeitpunkten **verschiedene Ansatz** in § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG für den Fall einer erteilten Rechnung vor Ablauf des dem Erwerb folgenden Kalendermonats **ohne Rechtsfolgenkonsequenz**. Im Bereich des Besteuerungsverfahrens ist der innergemeinschaftliche Erwerb und die darauf entfallende Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums zu deklarieren. Auswirkungen auf die Begründetheit von Umsatzsteueransprüchen zum **Zeitpunkt einer Insolvenzeröffnung** ergeben sich nicht. Entscheidend für die Frage, ob zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung ein Umsatzsteueranspruch bereits begründet war, ist allein, ob und inwieweit die Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG vor oder nach Insolvenzeröffnung erfüllt worden sind. Unbeachtlich ist, ob durch § 13 UStG die Entstehung des Steueranspruchs zeitlich auf das Ende eines Voranmeldungszeitraums verlagert wird, auch wenn dieser nach Insolvenzeröffnung endet.[2]

418–420 frei

---

1 BGBl. I 1992, 1548 = BStBl. I 1992, 552; Begr. zu § 13 RegE USt-Binnenmarktgesetz, BT-Drucks. 12/2463, 32.

2 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 70 ff., 70.1.

b) Ausstellung der Rechnung

Im Wege einer einschränkenden, am System orientierten **Auslegung des Begriffs „Ausstellung der Rechnung"** in § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG kann hierunter nur die Aushändigung, die Begebung an den Erwerber verstanden werden.[1] Wollte man, wie die OFD Saarbrücken[2], das Ausstellungsdatum, also das Rechnungsdatum, entscheiden lassen, wäre damit der Leistende in der Lage, den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs unkontrolliert manipulieren zu können[3] 421

Die Richtigkeit dieser Aussage folgt zum anderen daraus, daß der Steueranspruch aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb nicht vor Vollendung des Steuertatbestandes eintreten kann. Nach Art. 28a Abs. 1 iVm. Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie muß hierzu der innergemeinschaftliche Erwerb bewirkt worden sein. Eine dem § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG vergleichbare Regelung einer Anzahlungsbesteuerung vor Erwerb gibt es nicht.[4]

Beispiel

U1 aus Frankfurt erwirbt von U2 aus Spanien Waren am 10.2.02. Beide treten mit der UStIdNr. ihres Landes auf. U1 ist voll zum Vorsteuerabzug berechtigt.

a) U2 erteilt am 28.1.02 eine Vorausrechnung;

b) U2 erteilt am 12.2.02 die Rechnung;

c) U2 erteilt überhaupt keine Rechnung;

d) U2 erteilt am 1.4.02 die Rechnung.

Entsprechend § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG entsteht die Steuer wie folgt:

a) Die Steuer entsteht nicht vor Bewirkung des innergemeinschaftlichen Erwerbs, also nicht vor dem 10.2.02. Die Ausgabe der Rechnung vor Bewirken des Umsatzes ist unbeachtlich. Die Steuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der innergemeinschaftliche Erwerb bewirkt ist und die Rechnung vorliegt. U1 hat die aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb resultierende Erwerbsteuer in der Voranmeldung Februar 02 zu erfassen, unterstellt, für U1 greift der Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum gem. § 18 Abs. 1 UStG; hieraus folgt der Vorsteuerabzug für U1 gem. § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG aus dem Erwerbsvorgang ebenfalls erst für den Voranmeldungsmonat Februar 02.

   Soweit auf die Vorausrechnung bereits gezahlt worden sein sollte, begründet die insoweit geleistete und abgerechnete Anzahlung über einen innergemeinschaftlichen Erwerb keinen Steueranspruch.

b) Die Steuer entsteht mit Ausgabe der Rechnung am 12.2.02 und ist in der Voranmeldung Februar 02 zu erfassen; ebenfalls für Februar 02 kann U1 gem. § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG den Vorsteuerabzug aus dem Erwerbsvorgang geltend machen.

c) Mangels Rechnung entsteht die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb mit Ablauf des Kalendermonats März 02 und ist in der Voranmeldung März 02 zu erfassen;

---

1 Ebenso *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 154 Rz. 108; *Wagner* in Sölch/Ringleb, UStG, § 13 UStG Rz. 90; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 58.

2 OFD Saarbrücken, Vfg. v. 15.3.1994 – S 7277 - 1 - St 241, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 24 = UR 1994, 411; ebenso *Rondorf*, Das Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz, Rz. 90.

3 *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 154 Rz. 106.

4 *Nieskens*, BB 1993, 623 (626); ebenso *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 154 Rz. 111; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 58.

obwohl U1 keine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis erhält, steht ihm für den Voranmeldungszeitraum März 02 der Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG in Höhe der Erwerbsteuer zu.

d) Zwar erteilt U2 hier eine Rechnung. Da diese jedoch zeitlich nach Ablauf des dem innergemeinschaftlichen Erwerb folgenden Kalendermonats März 02 erteilt wird, verbleibt es bei der Steuerentstehung mit Ablauf des Monats März 02. Die Steuer ist in der Voranmeldung März 02 zu erklären. Der Vorsteuerabzug bleibt ihm für den Voranmeldungszeitraum März 02 erhalten, da gem. § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis keine Vorsteuerabzugsvoraussetzung ist.

422–426 frei

c) Zeitpunkt des Erwerbs

427 Der innergemeinschaftliche Erwerb erfordert gern. § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG eine Lieferung an den Erwerber, den Abnehmer. Ausfluß einer Lieferung ist die Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag in bezug auf den Gegenstand, dh. der Lieferer muß seinen Abnehmer befähigen, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand verfügen zu können. Zwischen der im Ursprungsmitgliedsland erfolgten steuerfreien Lieferung und dem im Bestimmungsmitgliedsland steuerpflichtigen Erwerb besteht folglich eine materiellrechtliche[1] und tatsächliche Korrespondenz, oder anders ausgedrückt: **in dem Zeitpunkt, in dem steuerfrei innergemeinschaftlich geliefert wird, wird auch innergemeinschaftlich steuerpflichtig erworben**.[2] Folgt man der Auffassung, wonach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in der ab 1997 geltenden Fassung neben der Orts- auch eine **Zeitfiktion** für alle Fälle der Lieferung beinhaltet (vgl. hierzu Anm. 70 „Versendungs- und Beförderungslieferungen"), so wird in allen Fällen der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes die Lieferung in dem Zeitpunkt ausgeführt, in dem mit der Beförderung oder Versendung begonnen wird. Korrespondierend hierzu muß folglich der innergemeinschaftliche Erwerb ebenfalls im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung als bewirkt angesehen werden.[3]

428 Soweit man dagegen § 3 Abs. 6 UStG als **reine Ortsbestimmung** deutet und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht aus § 3 Abs. 1 UStG unter maßgeblicher Beachtung der Gefahrtragungsregeln der §§ 446, 447 BGB beantworten will (vgl. hierzu Anm. 70 „Versendungs- und Beförderungslieferungen"), wird man in der Regel, zumindest soweit das Gefahrtragungsrisiko mit Beginn der Beförderung oder Versendung bereits auf den Abnehmer übergegangen ist, zum gleichen Ergebnis gelangen.[4]

429 Bedeutsam wird die Frage des Zeitpunktes des Erwerbes in den Fällen, in denen die **Ware auf dem Transportwege untergeht**. Da gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG

1 *Tehler* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 1a UStG Rz. 8.
2 OFD Saarbrücken, Vfg. v. 15.3.1994 – S 7277 - 1 - St 241, StEK UStG 1980 § 13 Nr. 24 = UR 1994, 410 – Tz. 1.2.
3 AA *Tehler* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 1a UStG Rz. 20.2.
4 Vgl. *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 1a UStG Anm. 50.

der innergemeinschaftliche Erwerb nur dann steuerbar ist, wenn er im Inland gegen Entgelt erfolgt, liegt ein bewirkter steuerbarer und steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb nach der hier vertretenen Auffassung stets dann vor, wenn die Ware nach dem Grenzübertritt untergeht und der Abnehmer wegen übergegangener Preisgefahr das Entgelt zahlen muß. Geht die Ware vor dem Grenzübertritt unter, liegt tatbestandlich kein innergemeinschaftlicher Erwerb im Inland vor. Aus steuersystematischen Gründen ist mit Stadie[1] jedoch davon auszugehen, daß auch in diesen Fällen der Leistende im Ursprungsmitgliedsland steuerfrei innergemeinschaftlich leistet und der Abnehmer – bei Übergang der Preisgefahr – steuerpflichtig innergemeinschaftlich gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung im Bestimmungsmitgliedsland erwirbt.

frei 430–434

d) Innergemeinschaftliches Verbringen (§ 1a Abs. 2 UStG)

Gem. § 1a Abs. 2 UStG gilt als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt auch das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmers aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung. Zu Recht weist *Reiß*[2] darauf hin, daß bei einem solchermaßen unternehmensinternen Vorgang die Erteilung einer Rechnung nach § 14 Abs. 4 und § 14a UStG ausscheiden muß. Abgerechnet werden kann nur gegenüber einem Leistungsempfänger. Hieraus folgt zwangsläufig, daß der **Steueranspruch** in den Fällen eines innergemeinschaftlichen Verbringens nach § 1a Abs. 2 UStG **mit Ablauf des dem innergemeinschaftlichen Verbringen folgenden Monates** entsteht. 435

Werden sog. **Pro-forma-Rechnungen** ausgestellt, so wird zwar hierdurch nicht der Steueranspruch zur Entstehung gebracht. Aus der Formulierung des Gesetzes in § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG „die Steuer entsteht ... spätestens jedoch mit ..." ist aber zu folgern, daß der Erwerber berechtigt ist, die Erwerbsteuer bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums zu deklarieren, in dem er den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens bewirkt und sich eine Pro-forma-Rechnung erteilt hat.[3] 436

Wird im Rahmen einer **Verkaufskommisson** Kommissionsware vom Kommittenten über eine EU-Grenze zum Kommissionär befördert oder versendet, so bewirkt der Kommittent im Ausgangsmitgliedstaat eine befreite innergmeinschaftliche Lieferung durch Verbringen und im Bestimmungsmitgliedstaat einen steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb. Die Auffassung der Finanzverwaltung, die in Fällen der Verkaufskommission einen innergemeinschaftlichen 437

1 *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 1a UStG Anm. 51.
2 *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 59; ebenso *Nieskens*, BB 1992, Beil. 17, 19; aA *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 154 Rz. 109 – Pro-forma-Rechnung als das in § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG erwähnte Abrechnungspapier.
3 *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 154 Rz. 110.

Erwerb beim im Bestimmungsmitgliedstaat ansässigen Kommissionär erfassen will[1], ist abzulehnen (wegen weiterer Ausführungen vgl. Anm. 70 „Verkaufskommission im Binnemarkt").

438 Wegen weiterer Einzelheiten zum Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens vgl. Kommentierungen *Stadie*, § 1a UStG Anm. 175 ff.; *Nieskens*, § 3 UStG Anm. 970 ff.

439–443 frei

2. Erwerb neuer Fahrzeuge

444 Der Erwerb eines neuen Fahrzeugs führt bei einer Lieferung aus dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates in das Inland stets beim Erwerber im Inland zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb. Der **Status des Erwerbers** – sei es als regelversteuernder vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer, sei es als Erwerber iS des § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG, sei es als Privatmann – ist **unbeachtlich**. Die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs durch einen regelversteuernden vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer erfolgt gem. § 1a Abs. 1 UStG, die der im § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannten Erwerber gem. § 1a Abs. 1 und Abs. 5 UStG, die der Privatpersonen (und denen gleichgestellt der Unternehmer im Rahmen ihrer nichtunternehmerischen Sphäre) gem. § 1b UStG. Lediglich **im Bereich des Verfahrens bestehen Unterschiede** in dem rechtlich unterschiedlichen Ansatz der Erfassung der innergemeinschaftlichen Erwerbe, einmal nach § 1a UStG zum anderen nach § 1b UStG.

445 Erfolgt die Besteuerung **über § 1a UStG**, so wird **im normalen Voranmeldungsverfahren** besteuert, wobei für die in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannten Erwerber die Verfahrens Vorschrift des § 18 Abs. 4 Buchst. a UStG zu beachten ist.

Ist dagegen der innergemeinschaftliche Erwerb gem. **§ 1b UStG** zu erfassen, so erfolgt die Besteuerung im Wege der **Fahrzeugeinzelbesteuerung** gem. § 16 Abs. 5a iVm. § 18 Abs. 5a UStG. Der Erwerber hat danach abweichend von den ansonsten geltenden Besteuerungsverfahrensvorschriften spätestens bis zum 10. Tage nach Ablauf des Tages, an dem die Steuer entstanden ist, eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben, in der er die zu entrichtende Steuer selbst zu berechnen hat.

446 Die **Steuer entsteht** für den innergemeinschaftlichen Erwerb von neuen Fahrzeugen iS des § 1b UStG abweichend von der für die innergemeinschaftlichen Erwerbe iS des § 1a UStG geltenden Vorschrift zur Entstehung des Steueranspruchs in § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG **am Tage des Erwerbs** (§ 13 Abs. 1 Nr. 7 UStG).

---

1 Abschn. 15b Abs. 7 UStR.

Die wegen der gem. § 16 Abs. 5a UStG durchzuführenden Fahrzeugeinzelbesteuerung notwendige abweichende Regelung zur Entstehung des Steueranspruchs im § 13 Abs. 1 Nr. 7 UStG **weicht von den EU-rechtlichen Vorgaben** von Art. 28d Abs. 2 und Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie **ab**. Nach den Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts tritt nämlich beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen der Steueranspruch am 15. Tage des Monats ein, der auf den Monat folgt, in dem der Steuertatbestand verwirklicht worden ist. Der Gesetzgeber hat diese Abweichung mit der Notwendigkeit der Sicherung des Steueraufkommens begründet und unter den Vorbehalt einer EU-rechtlichen Absicherung gestellt.[1] Die **EU-rechtliche Absicherung** ergibt sich aus Art. 22 Abs. 8 der 6. EG-Richtlinie, wonach die Mitgliedstaaten unter Beachtung der Gleichbehandlung der von Steuerpflichtigen im Inland und zwischen Mitgliedstaaten bewirkten Umsätze weitere Pflichten vorsehen können, die sie als erforderlich erachten, um eine genaue Erhebung der Steuer sicherzustellen und Steuerhinterziehungen zu vermeiden, soweit diese Pflichten im Handelsverkehr zwischen den Mitgliedstaaten nicht zu Förmlichkeiten beim Grenzübertritt führen. Das Festmachen des Steuerentstehungsanspruchs an den Tag des Erwerbs kann als eine solche Maßnahme betrachtet werden. Im übrigen ist die zum Gemeinschaftsrecht abweichende Regelung in § 18 Abs. 5a iVm. § 16 Abs. 5a UStG durch Art. 22 Abs. 11 der 6. EG-Richtlinie gedeckt.[2] 447

Neben der zu § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG abweichenden Regelung für den Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs in § 13 Abs. 1 Nr. 7 UStG hat der Gesetzgeber in § 18 Abs. 10 UStG ein **umfassendes Kontrollverfahren** zur Sicherung des Steueranspruchs in den Fällen des innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 1b UStG eingeführt. 448

Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu vgl. *Schuhmann* in diesem Komm., § 18 UStG Anm. 460 bis 465.

frei 449–453

XI. Fälle des § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG (§ 13 Abs. 1 Nr. 8 UStG)

Gem. § 13 Abs. 1 Nr. 8 UStG entsteht in den Fällen des § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG der Steueranspruch in dem **Zeitpunkt, in dem die Lieferung ausgeführt wird**. Nach § 6a Abs. 4 UStG kann der Unternehmer im Rahmen einer Vertrauensschutzregelung die Steuerbefreiung seiner EU-grenzüberschreitend durchgeführten Warenlieferung trotz fehlender Voraussetzungen (§ 6a Abs. 1 und Abs. 3 UStG) in Anspruch nehmen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmrs beruht und er bei Beachtung der **einem ordentlichen Kaufmann obliegenden Sorgfalt** die unrichtigen Angaben des Abnehmers nicht erkennen konnte. Nach Auffassung des Gesetzgebers soll sich der Umfang der hiernach erforderlichen Sorgfalt auf der Grundlage der Vor- 454

1 Begr. zu § 13 RegE UStBG v. 27.4.1992, BT-Drucks. 12/2463, 32.

2 Ebenso *Birkenfeld*, Umsatzsteuer-Handbuch, § 154 Rz. 116; *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 60.

schrift des § 347 HGB unter Beachtung der besonderen Verhältnisse der einzelnen Berufs- und Gewerbezweige beurteilen. Der Nachweis der USt-IdNr. des Abnehmers soll für die Beachtung der zum Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers erforderlichen Sorgfaltspflicht des leistenden Unternehmers genügen.[1]

455 § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG begründet in den Fällen, in denen der leistende Unternehmer die Steuerbefreiung nach § 6a UStG wegen der beachteten Sorgfaltspflicht bei ansonsten nicht vorliegenden Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 UStG in Anspruch genommenen hat, eine **eigene Steuerschuld des Abnehmers**. Da der Umsatz des Leistenden infolge der Vertrauensschutzregelung im Zeitpunkt der Leistungsausführung als steuerfrei zu behandeln ist, muß konsequenterweise der Steueranspruch in der Person des Abnehmers nach § 6a Abs. 4 Satz 2 UStG in dem Zeitpunkt entstehen, in dem die Lieferung ausgeführt wird. Unbeachtlich ist, zu welchem Zeitpunkt die unrichtigen Angaben des Leistungsempfängers entdeckt worden sind, oder wann eine Rechnung ausgestellt worden ist.

456 Weder für § 6a Abs. 4 UStG noch für § 13 Abs. 1 Nr. 8 UStG beinhaltet die 6. EG-Richtlinie eine ausdrückliche Rechtsgrundlage.[2]

XII. Steuerpflichtige Auslagerung gem. § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG (§ 13 Abs. 1 Nr. 9 UStG)

1. Regelungsinhalt

457 § 13 Abs. 1 Nr. 9 UStG regelt die **Steuerschuldentstehung** ausschließlich für solche Umsätze, die infolge der Auslagerung aus einem Umsatzsteuerlager gem. § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG steuerpflichtig sind. Der Verweis in § 13 Abs. 1 Nr. 9 UStG auf § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG macht deutlich, daß ein Gegenstand betroffen sein muß:

- der in der Anlage 1 UStG bezeichnet ist und der nicht für die Lieferung auf der Einzelhandelsstufe aufgemacht sein darf,
- der in ein Umsatzsteuerlager oder innerhalb eines Umsatzsteuerlagers geliefert worden ist
- an einen Unternehmer, der den erworbenen Gegenstand zur Ausführung von Umsätzen verwendet, für die die Steuer nicht nach den Durchschnittssätzen des § 24 UStG festgesetzt ist, und der den Gegenstand nicht für private Zwecke verwendet
- und der schließlich ausgelagert wird.

457.1 **Infolge der Auslagerung** ordnet § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG die **Steuerpflicht** des der Auslagerung vorangegangenen Umsatzes an. Die Steuer-

1 Begr. zu § 6a Abs. 4 RegE UStBG v. 27.4.1992, BT-Drucks. 12/2463, 31; vgl. zum Regelungsinhalt des § 6a Abs. 4 UStG *Husmann* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 6a UStG Anm. 100 ff.

2 Ebenso *Reiß* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 13 UStG Rz. 61.

schuld für diesen, der Auslagerung vorangegangenen Umsatz entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 9 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Gegenstand aus dem Umsatzsteuerlager ausgelagert wird.

2. Umsatzsteuerlagerregelung

Durch das Steueränderungsgesetz 2003[1] (Art. 5 Nr. 4 Buchst. a, Nr. 6, Nr. 8 Buchst. a, Nr. 10 Buchst. a, Nr. 11 Buchst. b, Nr. 12 Buchst. c, Nr. 19 Buchst. a Doppelbuchst. bb, Nr. 24, Nr. 27 Buchst. b Doppelbuchst. cc und Buchst. c, Nr. 35 StÄndG 2003) hat der Gesetzgeber das sog. **Umsatzsteuerlager** eingeführt. Die Neuregelungen zum sog. Umsatzsteuerlager gehen zurück auf Art. 16 der 6. EG-Richtlinie[2], der die Möglichkeit der Einrichtung eines sog. Umsatzsteuerlagers zur Gleichbehandlung bestimmter Gemeinschaftswaren mit Drittlandswaren in Zolllagern vorsieht. 458

Bisher sah der Gesetzgeber in Deutschland keinerlei **Notwendigkeit zur Umsetzung** der optionalen Möglichkeit, ein solches Umsatzsteuerlager auch im Inland einzurichten. Wie der Regierungsentwurf[3] zum Steueränderungsgesetz 2003 jedoch ausführt, soll sich in letzter Zeit herausgestellt haben, daß die Abwicklung von Umsätzen, bei denen die Ware nicht bewegt wird, bei bestimmten Fallkonstellationen in der Praxis zu erheblichen Schwierigkeiten führe. Das Gesetz setzt die unter Beteiligung von Unternehmensverbänden erarbeitete Regelung um, nach der Umsätze im Zusammenhang mit Gegenständen, die in ein Umsatzsteuerlager eingelagert werden bzw. die sich in einem Zolllager befinden, zunächst steuerfrei gestellt werden.[4] 458.1

a) Grundsätze der Umsatzsteuerlagerregelung

Durch eine **neue Befreiungsvorschrift** in § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 1 UStG wird steuerfrei gestellt: 459

- die Lieferung der in der Anlage 1 UStG bezeichneten Gegenstände an einen Unternehmer für sein Unternehmen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Zusammenhang mit der Lieferung *in ein* Umsatzsteuerlager eingelagert wird;
- die Lieferung der in der Anlage 1 UStG bezeichneten Gegenstände an einen Unternehmer für sein Unternehmen, die sich *in einem* Umsatzsteuerlager befinden;
- die Lieferung der in der Anlage 1 UStG bezeichneten Gegenstände an einen Unternehmer für sein Unternehmen, wenn der Gegenstand der Lieferung vom liefernden Unternehmer oder seinem Abnehmer von einem in ein anderes Umsatzsteuerlager befördert oder versendet wird.

---

1 Zweites Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz 2003 – StÄndG 2003) v. 15.12.2003, BGBl. I 2003, 2645 (2654).
2 EG-Richtlinie 95/7/EWG v.10.4.1995, ABl. EG Nr. L 102/1995, 18.
3 RegE StÄndG 2003, BT-Drucks. 15/1562, Zu Art. 4 Nr. 1.
4 BMF, Schr. v. 9.4.2002 – IV D 1 - S 7130 - 12/02, nv.

459.1 Vereinfacht ausgedrückt, führt die neu geschaffene Umsatzsteuerlagerregelung dazu, Umsätze innerhalb der Unternehmerkette – unter gewissen Voraussetzungen – steuerfrei zu stellen. Einem **ausländischen Leistenden** wird damit die Möglichkeit eingeräumt, Lieferungen im Inland ausführen zu können, ohne sich hierfür zwingend selbst registrieren lassen zu müssen. Voraussetzung ist allerdings, daß er sich wegen seiner grundsätzlich anzumeldenden steuerfreien Leistungen eines Fiskalvertreters gem. § 22a UStG bedient.

459.2 **Ausgeschlossen** ist die **Steuerbefreiung** dagegen für diejenige Lieferung,

- die an einen Unternehmer erfolgt, der den erworbenen Gegenstand zur Ausführung von Umsätzen verwendet, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des § 24 UStG festgesetzt ist (§ 4 Nr. 4a Satz 2 UStG);
- bei der die gelieferten Gegenstände von dem Unternehmer für private Zwecke verwendet werden (§ 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 1 UStG);
- bei der die gelieferten Gegenstände für die Lieferung auf der Einzelhandelsstufe zB durch handelsübliche Verpackung aufgemacht sind (letzter Satz der Anlage 1 UStG).[1]

Durch § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. b UStG werden diejenigen Leistungen, die mit der Lagerung, der Erhaltung, der Verbesserung der Aufmachung und Handelsgüte oder der Vorbereitung des Vertriebs oder Weiterverkaufs der eingelagerten Gegenstände **unmittelbar zusammen hängen**, ebenfalls steuerfrei gestellt. Allerdings dürfen diese Leistungen die Gegenstände nicht so aufbereiten, daß sie zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeignet sind.

459.3 § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG ordnet an, daß erst mit der **Auslagerung** des betroffenen Gegenstandes aus einem Umsatzsteuerlager die Steuerbefreiung entfällt. Ausweislich der amtlichen Begründung[2] stellt die Auslagerung einen tatsächlichen Vorgang der **endgültigen Herausnahme** eines Gegenstandes aus einem Umsatzsteuerlager dar. Auslagerung kann auch die nicht begünstigte Verwendung oder Aufbereitung eines Gegenstandes sein, wie zB die Lieferung an einen Nichtunternehmer oder die Entnahme für nichtunternehmerische Zwecke. Der Vorgang der Auslagerung setzt keine Leistung zwischen zwei Leistungspartnern voraus.

459.4 Wird der Gegenstand ausgelagert, so soll die Steuerbefreiung für die der Auslagerung vorangegangene Lieferung (oder den der Auslagerung vorangegangenen innergemeinschaftlichen Erwerb oder die der Auslagerung vorangegangene Einfuhr) steuerpflichtig gestellt werden. Die hiermit nachträglich begründete Steuerpflicht trifft den **Auslagerer**.

§ 13 Abs. 1 Nr. 9 UStG ergänzt die bisherigen Anwendungsfälle des § 13 Abs. 1 UStG um die Steuerschuldentstehung im Falle der Auslagerung. Da der Auslagerer erst durch die Auslagerung die Steuerpflicht des vorangegangenen Umsatzes

1 Ausführlich hierzu BMF, Schr. v. 28.1.2004 – IV D 1 - S 7157 - 1/04, IV D 1 - S 7157a - 1/04, BStBl. I 2004, 242 = UR 2004, 153.

2 RegE StÄndG 2003, BT-Drucks. 15/1562, Zu Art. 4 Nr. 2, Zu Nummer 4 Buchst. a.

begründet, kann erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Gegenstand ausgelagert wird, die Steuerschuld des Auslagerers entstehen.

b) Umsatzsteuerlager-Gegenstände

460 In einer **neuen Anlage 1 UStG** hat der Gesetzgeber diejenigen Gegenstände bezeichnet, für die allein die Umsatzsteuerlagerregelung in Anspruch genommen werden kann. Im Unterschied zu der Aufzählung in Anhang J der 6. EG-Richtlinie beinhaltet die neue Anlage 1 UStG jedoch wesentlich **mehr Gegenstände**, die in ein Umsatzsteuerlager eingelagert werden können. Die Rechtfertigung für dieses Übermaß ergibt sich nicht aus den Bestimmungen der 6. EG-Richtlinie selbst. Vielmehr findet sich allein in einer Protokollerklärung[1] zur Änderung des Art. 16 Abs. 1 und Abs. 1a der 6. EG-Richtlinie durch die sog. 2. Vereinfachungsrichtlinie[2] die Aussage, daß die EU-Mitgliedstaaten auch weitere als die im Anhang J der 6. EG-Richtlinie aufgelisteten Gegenstände für die vereinfachende Steuerlagerregelung vorsehen können.[3]

460.1 Auffallend an der Auflistung der Gegenstände in der neuen Anlage 1 UStG ist ferner, daß der deutsche Gesetzgeber die einzelnen **Gegenstände einengender beschreibt**, als der EU-Richtliniengeber dies in Anhang J der 6. EG-Richtlinie getan hat. So findet sich beispielsweise unter der Anlage 1 Nr. 4 UStG „Kaffee, nicht geröstet, nicht entkoffeiniert, entkoffeiniert", während der EU-Richtliniengeber im Anhang J der 6. EG-Richtlinie beschreibt: „Kaffee, nicht geröstet". In Anlage 1 Nr. 16 UStG regelt der deutsche Gesetzgeber „Wolle, weder gekrempelt noch gekämmt", in Anhang J der 6. EG-Richtlinie findet sich lediglich „Wolle" wieder. Durch die insoweit aber identischen Verweisungen auf die entsprechenden Kapitel, Positionen und Unterpositionen des Zolltarifs sowohl in der Aufzählung in Anlage 1 UStG als auch in Anhang J der 6. EG-Richtlinie ergeben sich keine Interpretationsdifferenzen. Entscheidend bleibt allein die maßgebliche Regelung des entsprechenden Zolltarifs.[4]

---

1 Abgedruckt bei *Langer* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Art. 16 6. EG-RL.

2 Richtlinie 95/7/EG des Rates v. 10.4.1995 zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG und zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer – Geltungsbereich bestimmter Steuerbefreiungen und praktische Einzelheiten ihrer Durchführung, ABl. EG Nr. L 1995/102, 18; vgl. hierzu *Huschens,* EG-Richtlinie zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer, UR 1995, 241 (245, 251).

3 Vgl. hierzu auch *Langer* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, Art. 16 6. EG-RL Rz. 16 aE; *Huschens,* EG-Richtlinie zur Einführung weiterer Vereinfachungsmaßnahmen im Bereich der Mehrwertsteuer, UR 1995, 241 (252).

4 Vgl. hierzu Anlage 1 zum BMF, Schr. v. 28.1.2004 – IV D 1 - S 7157 - 1/04, IV D 1 - S 7157a - 1/04, BStBl. I 2004, 242 = UR 2004, 153 – Erläuterungen zu den in Anlage 1 UStG genannten Gegenständen.

c) Anwendungsbeispiel

461 *Beispiel*

Unternehmer U1 aus den Niederlanden liefert einen Gegenstand (Schalenfrüchte, Position 0801 Zolltarif) an den im Inland ansässigen Unternehmer U2. Der Liefergegenstand wird unmittelbar in das Umsatzsteuerlager des L aus Bonn eingelagert. U2 liefert den Gegenstand im Umsatzsteuerlager an den niederländischen Unternehmer U3. Die Lieferung von U1 an U2 erfolgt am 1.2.2004, U2 liefert an U3 am 15.2.2004. U3 entnimmt den Gegenstand aus dem Umsatzsteuerlager des L am 18.2.2004, um ihn für sein Unternehmen zu verwenden. Der Gegenstand ist in Anlage 1 UStG aufgelistet.

Von der Umsatzsteuerlagerregelung nicht betroffen ist zunächst die Lieferbeziehung U1 an U2 aus Sicht des U1.

U1 liefert steuerbar gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in den Niederlanden. Die Lieferung ist als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei gem. Art. 28c Teil A Abs. 1 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie (vgl. für das deutsche Recht § 4 Nr. 1b iVm. § 6a Abs. 1 UStG).

Der von U2 in Bonn bewirkte innergemeinschaftliche Erwerb (Ort gem. § 3d Satz 1 UStG Bonn) ist steuerfrei gem. § 4b Nr. 2 UStG idF des Steueränderungsgesetzes 2003. Der Liefergegenstand ist in Anlage 1 UStG bezeichnet, Leistungsempfänger ist ein Unternehmer, der die Leistung für sein Unternehmen in Empfang genommen hat, und der Gegenstand der Lieferung wurde im Zusammenhang mit der Lieferung in das Umsatzsteuerlager des L aus Bonn eingelagert.

Die Lieferung von U2 an U3 stellt eine nicht warenbewegte Lieferung dar, deren Ort sich nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG bestimmt. Der Ort liegt dort, wo die Verfügungsmacht an dem Gegenstand zurzeit der Verschaffung der Verfügungsmacht am 15.2.2004 verschafft wird, also in Bonn. Die steuerbare Lieferung des U2 ist steuerbefreit gem. § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 1 UStG. U2 liefert einen Gegenstand, der in Anlage 1 UStG bezeichnet ist. Leistungsempfänger ist ein Unternehmer, der die Leistung für sein Unternehmen in Empfang genommen hat, und der Gegenstand der Lieferung befindet sich in einem Umsatzsteuerlager.

Mit der Auslagerung des Gegenstandes aus dem Umsatzsteuerlager durch U3 wird gem. § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG die der Auslagerung vorangegangene Lieferung, also die Lieferung von U2 an U3, steuerpflichtig. Steuerschuldner dieser durch die Auslagerung nachträglich entstandenen Umsatzsteuerschuld wird der Auslagerer, also U3 (§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG idF des Steueränderungsgesetzes 2003). Unerheblich ist, daß der Auslagerung als solcher kein steuerbarer Umsatz zugrunde liegt.

Als Auslagerung ist der tatbestandliche Vorgang der endgültigen Herausnahme eines Gegenstandes aus einem Umsatzsteuerlager zu verstehen. Eine Auslagerung kann auch durch die **nichtbegünstigte Verwendung oder Aufbereitung** eines Gegenstandes wie zB durch die Lieferung an einen Nichtunternehmer oder die Entnahme für nichtunternehmerische Zwecke bewirkt werden. Der Vorgang der Auslagerung setzt keine Leistung zwischen zwei Leistungspartnern voraus. Der Unternehmer, der im Zeitpunkt der Auslagerung die Verfügungsmacht über den Gegenstand hat, soll als Auslagerer in Betracht kommen.[1]

Die Steuerschuld des U3 aus der Lieferung des U2 an ihn entsteht danach gem. § 13 Abs. 1 Nr. 9 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Februar 2004.

Da der Auslagerer die Leistung des U2 für sein Unternehmen empfangen hat und kein Ausschlußtatbestand des § 15 Abs. 2 UStG ersichtlich ist, steht U3 gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG idF des Steueränderungsgesetzes 2003 der Vorsteuerabzug im selben Voran-

1 RegE StÄndG 2003, BT-Drucks. 15/1562, Zu Art. 4 Nr. 2, Zu Nummer 4a.

meldungszeitraum und in der Höhe der vom Auslagerer geschuldeten Umsatzsteuer zu. Ausweislich der amtlichen Begründung ist der Vorsteuerabzug auch ohne gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung möglich. Entsprechend der Handhabung zu § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG[1] und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG[2] dürfen diese Aussagen dahingehend verstanden werden, daß der Vorsteuerabzug keine Rechnung – und nicht nur keinen gesonderten Umsatzsteuerausweis bei Vorliegen einer Rechnung – verlangt. Diese Wirkung steht jedoch unter dem Vorbehalt, daß der EuGH auf eine Vorlage des BFH[3] nicht die Zweifel des BFH teilt, wonach für den Vorsteuerabzug auch in den Spezialfällen des § 15 Abs. 1 Nr. 3, 4 UStG und dann auch des § 15 Abs. 1 Nr. 5 UStG stets eine Rechnung erforderlich ist.

461.1 Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 1 UStG ist stets, daß das **Umsatzsteuerlager des Lagerhalters** gem. § 4 Nr. 4a Satz 6 UStG vom Finanzamt, das für den Lagerhalter zuständig ist, **bewilligt** worden ist.

Ausweislich der amtlichen Begründung[4] kommt als Umsatzsteuerlager jeder Ort im Inland in Betracht, der zur Lagerung der in der Anlage 1 UStG bezeichneten Gegenstände geeignet ist. Umsatzsteuerlager können auch in den Räumen oder an jedem anderen Ort, der als Zolllager zugelassen wurde, errichtet werden.

461.2 Als Lagerhalter kommt jeder Unternehmer in Betracht, der die begünstigten Gegenstände in seinem Unternehmen lagern kann. Die Einrichtung und der Betrieb eines Umsatzsteuerlagers müssen vom zuständigen Finanzamt bewilligt worden sein. Der Lagerhalter soll hierzu in einem **schriftlichen Antrag** insbesondere folgende Angaben machen:

- Ort und Anschrift des Umsatzsteuerlagers sowie der dazu gehörenden Lagerstätten,
- Zeitpunkt der beabsichtigten Inbetriebnahme,
- Beschreibung der Gegenstände gem. Anlage 1 UStG, die gelagert werden sollen.

Außerdem ist das **wirtschaftliche Bedürfnis** für den Betrieb des Umsatzsteuerlagers darzulegen. Dieses kann regelmäßig angenommen werden, wenn die zu lagernden Gegenstände mehrfach ohne Warenbewegung umgesetzt werden sollen, wie bei Warentermingeschäften, die an Warenterminbörsen gehandelt werden.

461.3 Der Lagerhalter muß die **besonderen Aufzeichnungspflichten** nach § 22 Abs. 4c UStG erfüllen, insbesondere die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Auslagerers, vorliegend also des U3, aufzeichnen. Es muß sich hierbei um die inländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Auslagerers oder dessen Fiskalvertreters handeln. Kommt der Lagerhalter dieser Verpflichtung nicht nach, wird er gem. § 13 Abs. 1 Nr. 6 Halbs. 2 UStG neben dem Auslagerer U3

1 Vgl. Abschn. 192a Abs. 2 UStR; *Forgách* in Reiß/Kraeusel/Langer, UStG, § 15 UStG Rz. 358.
2 Vgl. BMF, Schr. v. 5.12.2001 – IV D 1 - S 7279 - 5/01, UR 2002, 103 – Tz. 18; *Nieskens,* Steueränderungsgesetz 2001 und Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz, UR 2002, 53 (61).
3 BFH, Beschl. v. 22.11.2001 – V R 61/00, UR 2002, 226.
4 RegE StÄndG 2003, BT-Drucks. 15/1562, Zu Art. 4 Nr. 2, Zu Nummer 4a.

Gesamtschuldner der infolge der Auslagerung entstandenen Umsatzsteuer aus der Lieferung U2 an U3.

d) Folgeänderungen

461.4 Im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung für Lieferungen in ein Umsatzsteuerlager und innerhalb eines Umsatzsteuerlagers gem. § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 1 UStG und der eingreifenden Steuerpflicht bei Vornahme der Auslagerung gem. § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG stehen folgende weitere Änderungen:

▶ § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. b UStG

Wie die Lieferung in ein Lager und innerhalb eines Lagers selbst sind auch Leistungen, die mit der Lagerung, der Erhaltung, der Verbesserung der Aufmachung und Handelsgüte oder der Vorbereitung des Vertriebs oder Weiterverkaufs der eingelagerten Gegenstände unmittelbar zusammenhängen, steuerfrei.

▶ § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a UStG

Die Steuerfreiheit der Vermittlungsleistung wird ausgedehnt auf die **Vermittlung** derjenigen Umsätze, die unter § 4 Nr. 2 bis 4b UStG fallen, so daß auch die Vermittlung einer steuerfreien Umsatzsteuerlagerlieferung unter den Anwendungsfall des § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a UStG fällt.

▶ § 4 Nr. 19 Buchst. a Satz 4 UStG

Da grundsätzlich die Umsätze der **Blinden** steuerfrei nach § 4 Nr. 19 Buchst. a UStG sind, mußte durch eine Ergänzung in § 4 Nr. 19 Buchst. a Satz 4 UStG eine Regelung getroffen werden, die verhindert, daß auch die Auslagerung von Gegenständen aus einem Steuerlager durch Blinde steuerbefreit sein kann. Die Ergänzung in § 4 Nr. 19 Buchst. a Satz 4 UStG ordnet die Steuerpflicht der Auslagerung von Gegenständen aus einem Steuerlager durch Blinde an.

▶ § 4b Nr. 2 UStG

Durch eine Ergänzung in § 4b Nr. 2 UStG um die neue Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 4a UStG (und § 4 Nr. 4b UStG) wird erreicht, daß bei einer **Lieferung aus einem anderen EU-Mitgliedstaat** in ein Umsatzsteuerlager der Abnehmer des gelieferten Gegenstandes einen zwar steuerbaren, aber steuerfreien innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt.

▶ § 5 Abs. 1 Nr. 4 UStG

Durch einen neuen § 5 Abs. 1 Nr. 4 UStG wird sichergestellt, daß die **Einfuhr** von Gegenständen, die in ein Umsatzsteuerlager eingelagert werden sollen, **steuerfrei** ist. Durch die Formulierung „die im Anschluss an die Einfuhr zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchstabe a Satz 1 verwendet werden sollen“ wird sicher gestellt, daß die Absicht des Einführers, die Gegenstände einlagern zu wollen, ausreicht.

▶ **§ 10 Abs. 1 Satz 5 UStG**

Durch einen neu eingefügten § 10 Abs. 1 Satz 5 UStG in wird klargestellt, daß die **Bemessungsgrundlage** für steuerpflichtige Umsätze infolge einer Auslagerung nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG um die **Kosten** für die Leistungen iS des § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. b UStG und die vom Auslagerer geschuldeten oder entrichteten Verbrauchsteuern mit in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind. Damit wird den Vorgaben des Art. 16 Abs. 1 der 6. EG-Richtlinie Rechnung getragen, wonach die bei einer Auslagerung zu erhebende Umsatzsteuer der Höhe der Abgaben entsprechen muß, die bei der Besteuerung der Umsätze im Inland geschuldet worden wäre. Die Regelung hilft, einen möglichen **unversteuerten Letztverbrauch** bei nicht oder nicht voll vorsteuerabzugsberechtigten **Auslagerern** zu verhindern.

▶ **§ 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 iVm. § 4 Nr. 4a und Anlage 1 UStG**

Die neue Umsatzsteuerlagerregelung in § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a UStG greift nur für diejenigen Gegenstände ein, die in Anlage 1 UStG aufgelistet sind. Die bisherige Anlage wird zur neuen Anlage 2 UStG. Folglich mußte die Bezeichnung „Anlage" in § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG jeweils durch „Anlage 2" ersetzt werden. In Anlage 1 UStG hat der Gesetzgeber zum einen die Vorgaben aus Anhang J der 6. EG-Richtlinie (zu Art. 16 Teil D der 6. EG-Richtlinie) umgesetzt. Zum anderen weist Anlage 1 UStG weitere Gegenstände auf, die Gegenstand einer steuerfreien Lieferung gem. § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 1 UStG sein können.

▶ **§ 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG**

Da die Auslagerung eines steuerfrei nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 1 UStG gelieferten Gegenstandes die Umsatzsteuerpflicht des Auslagerers begründet, bestimmt § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG, daß Steuerschuldner in den Fällen der Auslagerung nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG der Unternehmer ist, dem die Auslagerung zuzurechnen ist. Darüber hinaus bestimmt § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG auch den Lagerhalter zum Gesamtschuldner der durch die Auslagerung verursachten Umsatzsteuer, wenn er entgegen der neuen Verpflichtung nach § 22 Abs. 4c Satz 2 UStG die **inländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Auslagerers** oder dessen Fiskalvertreters nicht oder nicht zutreffend aufgezeichnet hat.

▶ **§ 15 Abs. 1 Nr. 5 UStG**

Da der Auslagerer Schuldner der durch die Auslagerung verursachten Umsatzsteuer ist, muß ihm auch der korrespondierende **Vorsteuerabzug** zustehen.

▶ **§ 18e UStG**

§ 18e UStG, also die Regelungen zum **Bestätigungsverfahren,** wird ergänzt um die Möglichkeit, daß der Lagerhalter sich vom Bundesamt für Finanzen die Gültigkeit der inländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Auslagerers oder dessen Fiskalvertreters sowie deren Namen und Anschrift bestätigen lassen kann. Zu diesem Zweck ist der bisherige § 18e UStG in einen neuen § 18e Nr. 1

UStG eingeflossen, die Neuregelung zugunsten des Lagerhalters ist in § 18e Nr. 2 UStG aufgenommen worden.

▶ § 19 Abs. 1 Satz 3 UStG

Durch eine Ergänzung des bisherigen § 19 Abs. 1 Satz 3 UStG durch § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG wird nunmehr klargestellt, daß die vom Auslagerer oder Lagerhalter geschuldete Steuer nicht unter die **Kleinunternehmerregelung** fällt.

▶ § 22 Abs. 2 Nr. 9 UStG

Ein neuer § 22 Abs. 2 Nr. 9 UStG bestimmt, daß der Auslagerer die Bemessungsgrundlage einschließlich etwaiger **Zurechnungen** nach dem neuen § 10 Abs. 1 Satz 5 UStG und den hierauf entfallenden Steuerbetrag für den der Auslagerung vorangehenden Umsatz **aufzeichnen** muß.

▶ § 22 Abs. 4c UStG

Durch einen neuen § 22 Abs. 4c UStG hat der Lagerhalter nunmehr **Aufzeichnungen** zu führen über

- die in das Umsatzsteuerlager eingelagerten Gegenstände;
- die im Zusammenhang mit den eingelagerten Gegenständen erbrachten Leistungen,
- die ausgelagerten Gegenstände und die Identität des Auslagerers oder dessen Fiskalvertreters sowie deren inländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.

▶ § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG und § 25a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG

Durch Neustrukturierung der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1, 2 UStG werden die Hinweise auf die Anlage ersetzt durch „Anlage 2".

3. Konkurrenzen

461.5 Im Falle einer Konkurrenz zwischen der **Steuerschuldentstehung** nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG und § 13 Abs. 1 Nr. 9 UStG geht § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG vor.

Eine solche Konkurrenz kann sich insbesondere dann ergeben, wenn der liefernde Unternehmer gleichzeitig den Gegenstand im Rahmen seiner Lieferung auslagert. Angesprochen sind die **Versendungs- oder Beförderungslieferungen** des Leistenden. In diesen Fällen soll der der Auslagerung vorangegangene, dann über § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG steuerpflichtige Umsatz der Lieferumsatz selbst sein. Auslagerer und Liefernder sollen identisch sein.

Beispiel

Unternehmer A aus Köln liefert am 2.1.2004 einen Gegenstand (Tee, Position 0902 Zolltarif) an den im Inland ansässigen Unternehmer B. Der Liefergegenstand wird unmittelbar in das Umsatzsteuerlager des U in Bonn eingelagert. B liefert den Gegenstand im Umsatzsteuerlager am 10.1.2004 an den niederländischen Unternehmer C aus Venlo (NL), der ihn am 15.2.2004 weiter an den Unternehmer D aus Koblenz liefert. C versendet den Gegenstand aus dem Umsatzsteuerlager an D.

Sowohl die Lieferung von A an B als auch die von B an C ist im Inland steuerbar. Der Ort der Lieferung von A an B liegt gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Köln; der Ort der Lieferung von B an C liegt gem. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG in Bonn. Beide Umsätze sind steuerfrei gem. § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 1 UStG. Die Lieferung von A an B betrifft einen Gegenstand, der in das Umsatzsteuerlager geliefert wird, bei der Lieferung B an C ist ein Gegenstand betroffen, der im Umsatzsteuerlager geliefert wird.

Die Lieferung C an D ist als warenbewegte Lieferung gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Bonn steuerbar.

Vom **wirtschaftlichen Ergebnis** her ist es richtig und sinnvoll, allein die Lieferung von C an D steuerpflichtig zu stellen und den C als alleinigen Steuerschuldner zu behandeln. Allein die **systematische Ausgestaltung** dieses Ergebnisses erweist sich als recht kompliziert:

Will man den C als Auslagerer behandeln, da er durch die Versendung des Liefergegenstandes an D am 15.2.2004 tatsächlich die Entfernung des Gegenstandes aus dem Umsatzsteuerlager veranlaßt hat[1], so ist fraglich, welche Lieferung nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG als nunmehr steuerpflichtig behandelt werden soll. Der Gesetzgeber spricht davon, daß „mit der Auslagerung eines Gegenstandes aus einem Umsatzsteuerlager ... die Steuerbefreiung für die der Auslagerung vorangegangene[n] Lieferung" entfalle. Fraglich bleibt, welche Lieferung die der Auslagerung durch C vorangegangene Lieferung darstellt. Sowohl die Arbeitsgruppe „Umsatzsteuerlager"[2] als auch die amtliche Begründung zu § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG" und der BMF in seinem Schreiben vom 28.1.2004[3] gehen davon aus, daß die der Auslagerung vorangegangene Lieferung die Lieferung von C an D sei. Die Steuerschuld des C ergäbe sich dann bereits aus § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG[4], die Steuerschuld entstünde gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Lieferung ausgeführt worden ist. Der Zeitpunkt der Auslagerung wäre unbeachtlich.

Zu diesem Ergebnis kann man allerdings rechtssystematisch nur dann kommen, wenn man die **Ortsbestimmung** des § 33 Abs. 6 Satz 1 UStG auch als **Zeitbestimmung und Lieferbestimmung** als solche versteht.[5] Dies würde bedeuten, daß C bereits am 15.2.2004 mit Beginn der Warenbewegung die Lieferung an D ausgeführt hätte, und zwar dort, wo mit der Warenbewegung begonnen wurde. Es bleibt darauf hinzuweisen, daß mit dieser Rechtsauffassung der Gesetzgeber sich in Widerspruch zu seiner Begründung im Rahmen des Jahressteuergesetzes 1997 begibt, wo er § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG allein als Ortsbestimmung, nicht aber als Zeitbestimmung und schon gar nicht als Lieferbestimmung verstan-

1 So auch *Langer,* Die Umsatzsteuerlagerregelung und weitere Vereinfachungen durch das Steueränderungsgesetz 2003, BB 2004, 17 (22). BMF, Schr. v. 9.4.2002 – IV D 1 - S 7130 - 12/02, nv – S. 6 Beispiel 2.

2 RegE StÄndG 2003, BT-Drucks. 15/1562, Zu Art. 4 Nr. 2, Zu Nummer 12 Buchst. c: „Ist der Auslagerer der leistende Unternehmer, ergibt sich dessen Steuerschuldnerschaft bereits aus § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG."

3 Anlage 2 zu BMF, Schr. v. 28.1.2004 – IV D 1 - S 7157 - 1/04, IV D 1 - S 7157a - 1/04, BStBl. I 2004, 242 = UR 2004, 153 – Beispiel 11.

4 Anlage 2 zu BMF, Schr. v. 28.1.2004 – IV D 1 - S 7157 - 1/04, IV D 1 - S 7157a - 1/04, BStBl. I 2004, 242 = UR 2004, 153 – Beispiel 11 spricht im Gegensatz zur amtlichen Begründung und dem Bericht der Arbeitsgruppe Umsatzsteuerlager von der Steuerschuldnerschaft gem. § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG.

5 In diesem Sinne bereits *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 3222 ff. – mit zahlreichen Nachweisen auch zu den Gegenmeinungen.

den wissen wollte.[1] Die Richtigkeit der These unterstellt, wonach C an D bereits mit Transportbeginn an D geliefert hat, bleibt aber fraglich, wie C dann als Auslagerer behandelt werden kann. Ausweislich der amtlichen Begründung zu § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 1 UStG[2] ist Auslagerer derjenige Unternehmer, der im Zeitpunkt der Auslagerung die Verfügungsmacht über den Gegenstand hat. Wenn aber C mit Beginn der Warenbewegung geliefert haben soll, kann er im Zeitpunkt der tatsächlichen räumlichen Entfernung des Gegenstandes aus dem Umsatzsteuerlager – und sei dies auch nur eine juristische Sekunde später – nicht mehr die **Verfügungsmacht** über den Gegenstand haben. Diese Verfügungsmacht muß zwangsläufig bei D liegen. Aus dieser steuersystematischen Klemme kann nur dann herausgefunden werden, wenn man zwischen tatsächlicher und rechtlicher Verfügungsmacht unterscheidet, eine Unterscheidung, die allerdings dem Gesetz fremd ist. Tatsächlich hat allein C im Zeitpunkt der Auslagerung noch die Verfügungsmacht über den Gegenstand, rechtlich hat er sie mit Beginn der Warenbewegung verloren.

Die zuvor beschriebenen Probleme ergeben sich nicht, wenn nicht C den Gegenstand zu D versendet, sondern D den Gegenstand bei C abgeholt hätte. In diesem Fall wäre D unzweifelhaft der Auslagerer, die zunächst steuerfreie Leistung von C an D (§ 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 1 UStG) wird durch die Auslagerung steuerpflichtig. Steuerschuldner ist – nunmehr gem. § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG – der D. Er hat die Steuerschuld des C als eigene zu erklären, ihm stünde dann allerdings der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG zu.

Letztendlich wird durch die **Konkurrenz** zugunsten des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG in den Fällen der Versendungs- oder Beförderungslieferung durch den liefernden und gleichzeitig auslagernden Unternehmer die durch die Neufassung des § 3 Abs. 6 und 7 UStG durch das Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997[3] abgeschaffte Differenzierung zwischen Beförderungs-/Versendungslieferungen und Abhollieferungen wieder relevant. Nur in den Fällen der Abhollieferung wird der Auslagerer zum Steuerschuldner gem. § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG und entsteht die Steuer gem. § 13 Abs. 1 Nr. 9 UStG.

Folglich führt auch nur das Verlassen des Gegenstandes aus dem Umsatzsteuerlager in ein Drittland oder ein anderes EU-Mitgliedsland zu einer **steuerfreien Ausfuhr- oder steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung,** wenn der Leistende im Rahmen seiner Lieferung die Auslagerung Richtung Drittland bzw. anderes EU-Mitgliedsland bewirkt. Ist der Leistungsempfänger für die Auslagerung im Rahmen des Lieferumsatzes verantwortlich, holt er mit anderen Worten ab (oder läßt er abholen), bleibt der der Auslagerung vorangegangene Umsatz gem. § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2 UStG für den Auslagerer steuerpflichtig. Der Transport in ein anderes EU-Mitgliedsland begründet bei dem Auslagerer den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens, im Inland steuerfrei gem. § 6a Abs. 2 UStG, in dem anderen EU-Mitgliedsland steuerpflichtig als innergemeinschaftlicher Erwerb (vgl. für das deutsche Recht § 1a Abs. 2 UStG).[4]

---

1 RegE JStG 1997, BT-Drucks. 13/4839, 83 – Begr. zu Art. 16 § 3; vgl. hierzu bereits ausführlich *Nieskens* in Dziadkowski/Reiß (Hrsg.), Umsatzsteuer-Kongreß-Bericht 1997/1998, Köln 1998, S. 177 f., 200 f.

2 RegE StÄndG 2003, BT-Drucks. 15/1562, Zu Art. 4 Nr. 2, Zu Nummer 4 Buchst. a.

3 Vom 12.12.1996, BGBl. I 1996, 1851 = BStBl. I 1996, 1560.

4 Vgl. BMF, Schr. v. 28.1.2004 – IV D 1 - S 7157 - 1/04, IV D 1 - S 7157a - 1/04, BStBl. I 2004, 242 = UR 2004, 153 – Beispiele 24 und 25; insoweit mißverständlich, da ohne Differenzierung RegE StÄndG 2003, BT-Drucks. 15/1562, Zu Art. 4 Nr. 2, Zu Nummer 4 Buchst. a.

XIII. Entstehung der Steuer und Konkursverfahren/Insolvenzverfahren

Zu Fragen betreffend die Umsatzsteuer im Konkurs siehe Kommentierung bei *Schuhmann* in diesem Komm., § 18 UStG Anm. 1170 ff. 462

Zu den Neuerungen anläßlich der am 1.1.1999 in Kraft getretenen Insolvenzordnung siehe Anm. 70 Stichwort „Sicherungsübereignung im Konkurs und nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens".

frei 463–550

XIV. Einfuhrumsatzsteuer (§ 13 Abs. 2 UStG)

1. Anwendbares Zollrecht

Die Entstehung und die Schuldnerschaft der Einfuhrumsatzsteuer sind im Umsatzsteuerrecht nicht selbständig geregelt. § 13 Abs. 3 UStG verweist auf § 21 Abs. 2 UStG, der wiederum die sinngemäße Anwendung der Vorschriften für Zölle vorsieht. Die Einfuhrumsatzsteuer entsteht damit zu dem **Zeitpunkt, zu dem die Zollschuld entsteht oder entstehen würde**.[1] Damit kommen für die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer die Vorschriften über die Entstehung der Zollschuld für einfuhrabgabenpflichtige Waren nach Art. 201 ff. des Zollkodex (ZK) zur Anwendung. Der gemeinsame Zollkodex v. 12.10.1992[2] hat ab 1.1.1994 das materielle Zollrecht der Mitgliedstaaten außer Kraft gesetzt, (Art. 253 ZK). Lediglich die Fragen der Organisation und des Einsatzes der nationalen Zollverwaltung werden durch nationales Recht, durch das Zollverwaltungsgesetz v. 21.12.1992[3], geregelt. 551

§ 13 Abs. 3 iVm. § 21 Abs. 2 UStG iVm. den Vorschriften für Zölle entspricht der Regelung in Art. 10 Abs. 3 der 6. EG-Richtlinie. Danach tritt der Steuertatbestand und der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt ein, zu dem die Einfuhr des Gegenstandes erfolgt. Unterliegen die eingeführten Gegenstände **Zöllen, landwirtschaftlichen Abschöpfungen** oder im Rahmen einer gemeinsamen Politik eingeführten **Abgaben gleicher Wirkung**, so entsteht der Steueranspruch zu dem Zeitpunkt, zu dem der Tatbestand und der Anspruch dieser gemeinschaftlichen Abgaben entstehen. In den Fällen, in denen die eingeführten Gegenstände keiner dieser gemeinschaftlichen Abgaben unterliegen, sind die für Zölle geltenden Vorschriften über den Steuertatbestand und den Steueranspruch anzuwenden. 552

frei 553–557

---

1 BFH, Urt. v. 26.4.1972 – VII R 109/69, StRK AbsichG § 1 R. 1 = HFR 1972, 461.

2 Verordnung Nr. 2913/92/EWG des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften, ABl. EG Nr. L 302/1992, 1; ABl. EG Nr. L 79/1992, 84.

3 BGBl. I 1992, 2125; BGBl. I 1993, 2378 (2412).

2. Steuerentstehung

558 Die Einfuhrumsatzsteuer entsteht bei einem ordnungsgemäß durchgeführten Verfahren für einfuhrabgabenpflichtige Waren in dem Zeitpunkt, in dem die betreffende **Zollanmeldung** bei Überführung einfuhrabgabenpflichtiger Ware in den zollrechtlich freien Verkehr oder aber ins Verfahren der vorübergehenden Verwendung unter teilweiser Befreiung von den Einfuhrabgaben angenommen wird, Art. 201 Abs. 1, 2 ZK. Gem. Art. 203 ZK-DVO[1] ist das der Zeitpunkt, der auf der Zollanmeldung beurkundet wird. Die Zollanmeldung ist gem. Art. 62 ZK iVm. Art. 205 ZK-DVO auf einem amtlichen Vordruck, dem sog. Einheitspapier, vorzunehmen.

559 Bei einem **nicht ordnungsgemäßen Verfahren** entsteht die Einfuhrumsatzsteuer in dem Zeitpunkt, in dem die Ware vorschriftswidrig in das Zollgebiet verbracht wird, Art. 202 Abs. 2 ZK. Sind die Waren keine solchen des Zollrechtes und kann folglich für sie auch keine Zollschuld entstehen, sind gem. § 21 Abs. 5 UStG gleichwohl für die Zwecke der Einfuhrumsatzsteuer die Zollrechtsvorschriften der Art. 201 ff. ZK sinngemäß anzuwenden.

560 Auch wenn die **Einfuhrumsatzsteuer falsch festgesetzt** wird, entsteht sie stets in der gesetzlichen Höhe.[2]

561–580 frei

1 Verordnung Nr. 2454/93/EWG der Kommission mit Durchführungsvorschriften zu der Verordnung Nr. 2913/92/EWG des Rates zur Festlegung des Zollkodex der Gemeinschaften v. 2.7.1993, ABl. EG Nr. L 253/1993, 1; ABl. EG Nr. L 335/1993, 1.

2 Zur illegalen Einfuhr von Betäubungsmitteln vgl. EuGH, Urt. v. 26.10.1982 – Rs. 240/81, EuGHE 1982, 3699; zur Einfuhr von Falschgeld vgl. EuGH, Urt. v. 6.12.1990 – Rs. C-343/89, EuGHE 1990, I-4477 = UR 1991, 148.

XV. Anhang
Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld und Person des Steuerschuldners

581

Tatbestand	Gesetzl. Bestimmung	Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld	Steuerschuldner
		Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem nachfolgendes Ereignis eingetreten ist:	
I. Lieferungen und sonstige Leistungen			
A. Sollversteuerung			
1. Lieferung und sonst. Leistung	§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG	Ausführung der Lieferung oder sonst. Leistung	
2. Teilleistungen	§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Sätze 1, 2 und 3 UStG	Ausführung der Teilleistung	
3. Anzahlungen ohne betragsmäßige Einschränkung	§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG	Entgelts- oder Teilentgeltsvereinnahmung	In den Fällen 1–4 der leistenden Unternehmer
4. Überhöhter Steuerausweis iS des § 14c Abs. 1 UStG	§ 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG	Ausführung der Lieferung oder sonst. Leistung, aber nicht vor Erteilung der Rechnung	§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG
B. Istversteuerung (§ 20 UStG)			
1. Lieferung und Leistung	§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG	Entgeltsvereinnahmung	
2. Teillieferung und Leistung	§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG	Teilentgeltsvereinnahmung	In den Fällen 1–4 der leistenden Unternehmer
3. Anzahlungen ohne Einschränkung	§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG	Entgelts- oder Teilentgeltsvereinnahmung	§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG

Tatbestand	Gesetzl. Bestimmung	Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld	Steuerschuldner
		Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem nachfolgendes Ereignis eingetreten ist:	
4. Überhöhter Steuerausweis iS des § 14c Abs. 1 UStG bei steuerpflichtigen Leistungen	§ 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG	Vereinnahmung des Entgelts oder Teilentgelts, aber nicht vor Erteilung der Rechnung	
C. Unabhängig von der Besteuerungsart			
1. Versteuerung durch Dritte (§ 17 Abs. 1 Satz 2 UStG)	§ 13 Abs. 1 Nr. 5 UStG	Änderung der Bemessungsgrundlage	Der dritte Unternehmer § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG
2. Innergemeinschaftliche Erwerbe iS des § 1a UStG	§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG	Ausstellung der Rechnung, spätestens aber mit Ablauf des dem Erwerbs folgenden Kalendermonats	Der Erwerber iS des § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG
3. Auslagerung	§ 13 Abs. 1 Nr. 9 UStG	Auslagerung des Gegenstands aus dem Umsatzsteuerlager	Der Auslagerer § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG
II. Leistungen gem. § 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG			
1. Entnahme von Gegenständen	§ 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG	Ausführung der Leistung = willentliche Wertabgabe	
2. Unentgeltliche Gegenstandszuwendungen an das Personal für dessen privaten Bedarf	§ 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG	Ausführung der Leistung = willentliche Wertabgabe	In den Fällen 1–5 der Unternehmer § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG
3. Nicht abziehbare andere unentgeltliche Zuwendungen	§ 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG	Ausführung der Leistung = willentliche Wertabgabe	

Tatbestand	Gesetzl. Bestimmung	Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld	Steuerschuldner
		Ablauf des Voranmeldungszeitraumes, in dem nachfolgendes Ereignis eingetreten ist:	
4. Verwendung eines Unternehmensgegenstandes für außerunternehmerische Zwecke oder den privaten Bedarf des Personals		Ausführung der Leistung = willentliche Wertabgabe	
5. Andere unentgeltliche sonstige Leistungen für außerunternehmerische Zwecke oder den privaten Bedarf des Personals			
		Unabhängig vom Ablauf des Voranmeldungszeitraumes der Zeitpunkt, in dem das nachfolgende Ereignis eintritt:	
III. Sonstige Tatbestände			
1. Personenbeförderung im Gelegenheitsverkehr mit nicht im Inland zugelassenen Omnibussen (§ 16 Abs. 5 UStG)	§ 13 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c UStG	Grenzübertritt des Omnibusses	Der Unternehmer § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG
2. Überhöhter Steuerausweis iS des § 14c Abs. 1 UStG bei steuerfreien oder nicht steuerbaren Leistungen	§ 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG	Ausgabe der Rechnung	Der Rechnungsaussteller § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG
3. Unberechtigte Rechnung (§ 14c Abs. 2 UStG)	§ 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG	Ausgabe der Rechnung	Der Rechnungsaussteller § 13a Abs. 1 Nr. 4 UStG

Tatbestand	Gesetzl. Bestimmung	Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld	Steuerschuldner
4. Innergemeinschaftliche Erwerbe neuer Fahrzeuge iS des § 1b UStG	§ 13 Abs. 1 Nr. 7 UStG	Tag des Erwerbs	Der private Erwerber (Nichtunternehmer und nicht juristische Person) § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG
4. Unrichtige Angaben eines Abnehmers iS des § 6a Abs. 4 UStG	§ 13 Abs. 1 Nr. 8 UStG	Ausführung der Lieferung	Der Abnehmer der Lieferung § 13a Abs. 1 Nr. 3 UStG