

GRUNE · RADEISEN

Umsatzsteuer 2025

mit kommentiertem
Umsatzsteuer-Anwendungserlass

Umsatzsteuer 2025

Band 1

- Umsatzsteuergesetz (UStG)
- Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)
- Verwaltungsregelung zur Anwendung des Umsatzsteuergesetzes (UStAE), Stand 1. 1. 2025, mit aktuellen Anmerkungen
- Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)
- Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15. März 2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStVO)

Dr. Jörg Grune

Rechtsanwalt/Steuerberater, Hamburg und Münster

Prof. Dipl.-Kfm. Rolf-Rüdiger Radeisen

Steuerberater, Berlin

herausgegeben vom

Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.

Rechtsstand: 1. 1. 2025

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek | Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über www.dnb.de abrufbar.

ISBN 978-3-415-07694-5

© 2025 Richard Boorberg Verlag

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlages. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Die Nutzung sämtlicher Inhalte für das Text- und Data Mining ist ausschließlich dem Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG vorbehalten. Der Verlag untersagt eine Vervielfältigung gemäß § 44b Abs. 2 UrhG ausdrücklich.

Anfragen gemäß EU-Verordnung über die allgemeine Produktsicherheit (EU) 2023/988 (General Product Safety Regulation – GPSR) richten Sie bitte an:

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG, Produktsicherheit, Scharrstraße 2, 70563 Stuttgart;

E-Mail: produktsicherheit@boorberg.de

Titelfoto: © RBV/agsandrew – Fotolia | Satz: Reemers Publishing GmbH, Luisenstraße 62, 47799 Krefeld |

Druck und Bindung: C. Maurer GmbH & Co. KG, Schubartstraße 21, 73312 Geislingen/Steige

Richard Boorberg Verlag GmbH & Co KG | Scharrstraße 2 | 70563 Stuttgart

Stuttgart | München | Hannover | Berlin | Weimar | Dresden

www.boorberg.de

Umsatzsteuergesetz (UStG)

in der Fassung der Bekanntmachung vom 21. Februar 2005 (BGBl. I S. 386), geändert durch Gesetze vom 22. September 2005 (BGBl. I S. 2809), vom 26. April 2006 (BGBl. I S. 1091), vom 28. April 2006 (BGBl. I S. 1095), vom 29. Juni 2006 (BGBl. I S. 1402), vom 22. August 2006 (BGBl. I S. 1970), vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878), vom 7. September 2007 (BGBl. I S. 2246), vom 10. Oktober 2007 (BGBl. I S. 2332), vom 20. Dezember 2007 (BGBl. I S. 3150), vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794), vom 20. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2850), vom 16. Juli 2009 (BGBl. I S. 1959), vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I S. 3950), vom 8. April 2010 (BGBl. I S. 386), vom 3. August 2010 (BGBl. I S. 1112), vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I S. 1768), vom 24. März 2011 (BGBl. I S. 453), vom 5. April 2011 (BGBl. I S. 554), vom 16. Juni 2011 (BGBl. I S. 1090), vom 21. Juli 2011 (BGBl. I S. 1475), vom 1. November 2011 (BGBl. I S. 2131), vom 6. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2562), vom 7. Dezember 2011 (BGBl. I S. 2592), vom 8. Mai 2012 (BGBl. I S. 1030), vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809), vom 18. Dezember 2013 (BGBl. I S. 4318), vom 25. Juli 2014 (BGBl. I S. 1266), vom 22. Dezember 2014 (BGBl. I S. 2417), vom 2. November 2015 (BGBl. I S. 1834), vom 18. Juli 2016 (BGBl. I S. 1679), vom 19. Juli 2016 (BGBl. I S. 1730), vom 23. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3191), vom 23. Dezember 2016 (BGBl. I S. 3234), vom 10. März 2017 (BGBl. I S. 420), vom 23. Juni 2017 (BGBl. I S. 1822), vom 30. Juni 2017 (BGBl. I S. 2143), vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2730), vom 18. Juli 2017 (BGBl. I S. 2745), vom 11. Dezember 2018 (BGBl. I S. 2338), vom 20. November 2019 (BGBl. I S. 1626), vom 22. November 2019 (BGBl. I S. 1746), vom 26. November 2019 (BGBl. I S. 1794), vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2451), vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2652), vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875), vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2886), vom 19. Juni 2020 (BGBl. I S. 1385), vom 29. Juni 2020 (BGBl. I S. 1512), vom 21. Dezember 2020 (BGBl. I S. 3096), vom 10. März 2021 (BGBl. I S. 330), vom 4. Mai 2021 (BGBl. I S. 882), vom 2. Juni 2021 (BGBl. I S. 1259), vom 3. Juni 2021 (BGBl. I S. 1309), vom 3. Juni 2021 (BGBl. I S. 1498), vom 20. August 2021 (BGBl. I S. 3932), vom 21. Dezember 2021 (BGBl. I S. 5250), vom 19. Oktober 2022 (BGBl. I S. 1743), vom 24. Oktober 2022 (BGBl. I S. 1838), vom 16. Dezember 2022 (BGBl. I S. 2294), vom 19. Juli 2023 (BGBl. I Nr. 194), vom 11. Dezember 2023 (BGBl. I Nr. 354), **vom 27. März 2024 (BGBl. I Nr. 108), vom 15. Juli 2024 (BGBl. I Nr. 236), vom 23. Oktober 2024 (BGBl. I Nr. 323), vom 2. Dezember 2024 (BGBl. I Nr. 387)**

Zu § 1 UStG

ERSTER ABSCHNITT

Steuergegenstand und Geltungsbereich

UStG § 1 Steuerbare Umsätze

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

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

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

(2) ¹Inland im Sinne dieses Gesetzes ist das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland mit Ausnahme des Gebiets von Büsingen, der Insel Helgoland, der Freizonen im Sinne des Artikels 243 des Zollkodex der Union (Freihäfen), der Gewässer und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie sowie der deutschen

Schiffe und der deutschen Luftfahrzeuge in Gebieten, die zu keinem Zollgebiet gehören. ²Ausland im Sinne dieses Gesetzes ist das Gebiet, das danach nicht Inland ist. ³Wird ein Umsatz im Inland ausgeführt, so kommt es für die Besteuerung nicht darauf an, ob der Unternehmer deutscher Staatsangehöriger ist, seinen Wohnsitz oder Sitz im Inland hat, im Inland eine Betriebsstätte unterhält, die Rechnung erteilt oder die Zahlung empfängt. ⁴Zollkodex der Union bezeichnet die Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union (ABl. L 269 vom 10. 10. 2013, S. 1; L 287 vom 20. 10. 2013, S. 90) in der jeweils geltenden Fassung.

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

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

1. die Lieferungen und die innergemeinschaftlichen Erwerbe von Gegenständen, die zum Gebrauch oder Verbrauch in den bezeichneten Gebieten oder zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt sind, wenn die Gegenstände
 - a) nicht für das Unternehmen des Abnehmers erworben werden, oder
 - b) vom Abnehmer ausschließlich oder zum Teil für eine nach § 4 Nummer 8 bis 27 und 29 steuerfreie Tätigkeit verwendet werden;
2. die sonstigen Leistungen, die
 - a) nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt werden, oder
 - b) vom Leistungsempfänger ausschließlich oder zum Teil für eine nach § 4 Nummer 8 bis 27 und 29 steuerfreie Tätigkeit verwendet werden;
3. die Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1 b und die sonstigen Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 a;
4. die Lieferungen von Gegenständen, die sich im Zeitpunkt der Lieferung
 - a) in einem zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelungsverkehr oder in einer zollamtlich besonders zugelassenen Freihafenlagerung oder
 - b) einfuhrumsatzsteuerrechtlich im freien Verkehr befinden;
5. die sonstigen Leistungen, die im Rahmen eines Veredelungsverkehrs oder einer Lagerung im Sinne der Nummer 4 Buchstabe a ausgeführt werden;
6. *weggefallen*
7. der innergemeinschaftliche Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch die in § 1 a Abs. 3 und § 1 b Abs. 1 genannten Erwerber.

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

UStAE 1.1. Leistungsaustausch

Allgemeines

(1) ¹Ein Leistungsaustausch setzt voraus, dass Leistender und Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht. ²Für die Annahme eines Leistungsaustauschs müssen Leistung und Gegenleistung in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen. ³§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG setzt für den Leistungsaustausch einen unmittelbaren, nicht aber einen inneren (synallagmatischen) Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt voraus (BFH-Urteil vom 15. 4. 2010, V R 10/08, BStBl II S. 879). ⁴Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor (BFH-Urteil vom 8. 11. 2007, V R 20/05, BStBl 2009 II S. 483). ⁵Auch wenn die Gegenleistung für die Leistung des Unternehmers nur im nichtunternehmerischen Bereich verwendbar ist (z.B. eine zugewendete Reise), kann sie Entgelt sein. ⁶Der Annahme eines Leistungsaustauschs steht nicht entgegen, dass sich die Entgelterwartung

nicht erfüllt, dass das Entgelt uneinbringlich wird oder dass es sich nachträglich mindert (vgl. BFH-Urteil vom 22. 6. 1989, V R 37/84, BStBl II S. 913). ⁷Dies gilt regelmäßig auch bei – vorübergehenden – Liquiditätsschwierigkeiten des Entgeltschuldners (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1993, XI R 52/90, BStBl II S. 562). ⁸Auch wenn eine Gegenleistung freiwillig erbracht wird, kann ein Leistungsaustausch vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 17. 2. 1972, V R 118/71, BStBl II S. 405). ⁹Leistung und Gegenleistung brauchen sich nicht gleichwertig gegenüberzustehen (vgl. BFH-Urteil vom 22. 6. 1989, V R 37/84, a. a. O.). ¹⁰An einem Leistungsaustausch fehlt es in der Regel, wenn eine Gesellschaft Geldmittel nur erhält, damit sie in die Lage versetzt wird, sich in Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks zu betätigen (vgl. BFH-Urteil vom 20. 4. 1988, X R 3/82, BStBl II S. 792; vgl. auch Abschnitt 1.6).

(2) ¹Zur Prüfung der Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, wenn der Leistungsempfänger die Leistung für Umsätze in Anspruch nimmt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, vgl. BFH-Urteil vom 15. 3. 1993, V R 109/89, BStBl II S. 728. ²Zur rechtsmissbräuchlichen Gestaltung nach § 42 AO bei „Vorschaltung“ von Minderjährigen in den Erwerb und die Vermietung von Gegenständen vgl. BFH-Urteile vom 21. 11. 1991, V R 20/87, BStBl 1992 II S. 446, und vom 4. 5. 1994, XI R 67/93, BStBl II S. 829. ³Ist der Leistungsempfänger ganz oder teilweise nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist der Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten sowohl bei der „Vorschaltung“ von Ehegatten als auch bei der „Vorschaltung“ von Gesellschaften nach den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 22. 10. 1992, V R 33/90, BStBl 1993 II S. 210, vom 4. 5. 1994, XI R 67/93, a. a. O., und vom 18. 12. 1996, XI R 12/96, BStBl 1997 II S. 374, zu prüfen.

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

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

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

(5 a) Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Bitcoin und anderen sog. virtuellen Währungen vgl. BMF-Schreiben vom 27. 2. 2018, BStBl I S. 316.

(5 b) Zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung des Verlegeranteils an den Einnahmen aus gesetzlichen Vergütungsansprüchen nach § 27 sowie §§ 54, 54 a und 54 c UrhG sowie aus urheberrechtlichen Nutzungsrechten vgl. BMF-Schreiben vom 14. 10. 2021, BStBl I S. 2133.

Beistellungen

(6) ¹Bei der Abgrenzung zwischen steuerbarer Leistung und nicht steuerbarer Beistellung von Personal des Auftraggebers ist unter entsprechender Anwendung der Grundsätze der sog. Materialbeistellung (vgl. Abschnitt 3.8 Abs. 2 bis 4) darauf abzustellen, ob der Auftraggeber an den Auftragnehmer selbst eine Leistung (als Gegenleistung) bewirken oder nur zur Erbringung der Leistung durch den Auftragnehmer beitragen will. ²Soweit der Auftraggeber mit der Beistellung seines Personals an der Erbringung der bestellten Leistung mitwirkt, wird dadurch zugleich auch der Inhalt der gewollten Leistung näher be-

stimmt. ³Ohne entsprechende Beistellung ist es Aufgabe des Auftragnehmers, sämtliche Mittel für die Leistungserbringung selbst zu beschaffen. ⁴Daher sind Beistellungen nicht Bestandteil des Leistungsaustauschs, wenn sie nicht im Austausch für die gewollte Leistung aufgewendet werden (vgl. BFH-Urteil vom 15. 4. 2010, V R 10/08, BStBl II S. 879).

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

Beispiele für einen Leistungsaustausch

(8) ¹Die Übernahme einer Baulast gegen ein Darlehen zu marktunüblich niedrigen Zinsen kann einen steuerbaren Umsatz darstellen (vgl. BFH-Beschluss vom 12. 11. 1987, V B 52/86, BStBl 1988 II S. 156). ²Vereinbart der Bauherr einer Tiefgarage mit einer Gemeinde den Bau und die Zurverfügungstellung von Stellplätzen für die Allgemeinheit und erhält er dafür einen Geldbetrag, ist in der Durchführung dieses Vertrags ein Leistungsaustausch mit der Gemeinde zu sehen (vgl. BFH-Urteil vom 13. 11. 1997, V R 11/97, BStBl 1998 II S. 169).

(8a) Die Zustimmung zur vorzeitigen Auflösung eines Beratervertrages gegen „Schadensersatz“ kann eine sonstige Leistung sein (BFH-Urteil vom 7. 7. 2005, V R 34/03, BStBl 2007 II S. 66).

(9) ¹Die geschäftsmäßige Ausgabe nicht börsengängiger sog. Optionen (Privatoptionen) auf Warenterminkontrakte gegen Zahlung einer Prämie ist eine steuerbare Leistung (BFH-Urteil vom 28. 11. 1985, V R 169/82, BStBl 1986 II S. 160). ²Die entgeltliche Anlage und Verwaltung von Vermögenswerten ist grundsätzlich steuerbar. ³Dies gilt auch dann, wenn sich der Unternehmer im Auftrag der Geldgeber treuhänderisch an einer Anlagegesellschaft beteiligt und deren Geschäfte führt (BFH-Urteil vom 29. 1. 1998, V R 67/96, BStBl II S. 413).

(10) Zahlt ein Apotheker einem Hauseigentümer dafür etwas, dass dieser Praxisräume einem Arzt (mietweise oder unentgeltlich) überlässt, kann zwischen dem Apotheker und dem Hauseigentümer ein eigener Leistungsaustausch vorliegen (BFH-Urteile vom 20. 2. 1992, V R 107/87, BStBl II S. 705, und vom 15. 10. 2009, XI R 82/07, BStBl 2010 II S. 247).

(11) ¹Die Freigabe eines Fußballvertragsspielers oder Lizenzspielers gegen Zahlung einer Ablöseentschädigung vollzieht sich im Rahmen eines Leistungsaustauschs zwischen abgebendem und aufnehmendem Verein (vgl. BFH-Urteil vom 31. 8. 1955, V 108/55 U, BStBl III S. 333). ²Das gilt auch, wenn die Ablöseentschädigung für die Abwanderung eines Fußballspielers in das Ausland von dem ausländischen Verein gezahlt wird; zum Ort der Leistung in derartigen Fällen vgl. Abschnitt 3 a.9 Abs. 2 Satz 4.

(12) ¹Für die Frage, ob im Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter entgeltliche Leistungen vorliegen, gelten keine Besonderheiten, so dass es nur darauf ankommt, ob zwischen Leistenden und Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert begründet (vgl. BFH-Urteile vom 6. 6. 2002, V R 43/01, BStBl 2003 II S. 36, und vom 5. 12. 2007, V R 60/05, BStBl 2009 II S. 486, und Abschnitt 1.6). ²Entgeltliche Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen sind unabhängig von der Rechtsform des Leistungsempfängers auch dann steuerbar, wenn es sich beim Leistenden um ein Organ des Leistungsempfängers handelt. ³Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen, die ein Mitglied des Vereinsvorstands gegenüber dem Verein gegen Gewährung von Aufwendungsersatz erbringt, sind deshalb ebenso steuerbar wie die entgeltliche Tätigkeit eines Kassenarztes als Vorstandsmitglied einer kassenärztlichen Vereinigung (vgl. BFH-Urteil vom 14. 5. 2008, XI R 70/07, BStBl II S. 912).

(13) ¹Werden auf Grund des BauGB Betriebsverlagerungen vorgenommen, handelt es sich dabei um umsatzsteuerbare Leistungen des betreffenden Unternehmers an die Gemeinde oder den Sanierungssträ-

ger; das Entgelt für diese Leistungen besteht in den Entschädigungsleistungen.² Reichen die normalen Entschädigungsleistungen nach dem BauGB nicht aus und werden zur anderweitigen Unterbringung eines von der städtebaulichen Sanierungsmaßnahme betroffenen gewerblichen Betriebs zusätzliche Sanierungsfördermittel in Form von Zuschüssen eingesetzt, sind sie als Teil des Entgelts für die oben bezeichnete Leistung des Unternehmers anzusehen.

(13 a) Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Staatsdrittels bei Maßnahmen nach §§ 3, 13 des EStG vgl. BMF-Schreiben vom 1. 2. 2013, BStBl I S. 182.

(13 b) Ein Unternehmer, der die Verpflichtung eines kommunalen Zweckverbands zur Versorgung der Bevölkerung mit Trinkwasser übernimmt und dafür einen vertraglichen Anspruch gegen den Zweckverband auf Weiterleitung von Fördermitteln erlangt, die dieser erhält, erbringt grundsätzlich eine steuerbare Leistung gegen Entgelt (vgl. BFH-Urteil vom 10. 8. 2016, XI R 41/14, BStBl 2017 II S. 590).

Kein Leistungsaustausch

(14) Die Unterhaltung von Giro-, Bauspar- und Sparkonten stellt für sich allein keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne dar (vgl. BFH-Urteil vom 1. 2. 1973, V R 2/70, BStBl II S. 172).

(15) ¹Eine Personengesellschaft erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bar- oder Sacheinlage an diesen keinen steuerbaren Umsatz (vgl. BFH-Urteil vom 1. 7. 2004, V R 32/00, BStBl II S. 1022). ²Nicht steuerbar sind auch die Ausgabe von neuen Aktien zur Aufbringung von Kapital, die Aufnahme von atypisch stillen Gesellschaftern und die Ausgabe von nichtverbrieften Genussrechten, die ein Recht am Gewinn eines Unternehmens begründen.

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

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

Freistellung

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

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

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

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

1. für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 177 BauGB;
2. für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB, zu deren Durchführung sich der Eigentümer gegenüber der Gemeinde vertraglich verpflichtet hat;
3. für andere der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung dienende Maßnahmen an einem Gebäude, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, zu deren Durchführung sich der Eigentümer gegenüber der Gemeinde vertraglich verpflichtet hat;
4. ¹für die Durchführung einer Ordnungsmaßnahme nach § 146 Abs. 3 BauGB, soweit der Zuschuss dem Grundstückseigentümer als Gebäude-Restwertentschädigung gezahlt wird. ²Werden im Rahmen der Maßnahme die beim Grundstückseigentümer anfallenden Abbruchkosten gesondert vergütet, sind diese Beträge Entgelt für eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung des Grundstückseigentümers an die Gemeinde.

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

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

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

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

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

(23) ¹Weist der Empfänger von Zuwendungen aus einem Sponsoringvertrag auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seiner Internetseite oder in anderer Weise auf die Unter-

stützung durch den Sponsor lediglich hin, erbringt er insoweit keine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches. ²Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung oder Verlinkung zu dessen Internetseiten, erfolgen. ³Dies gilt auch, wenn der Sponsor auf seine Unterstützung in gleicher Art und Weise lediglich hinweist. ⁴Dagegen ist von einer Leistung des Zuwendungsempfängers an den Sponsor auszugehen, wenn dem Sponsor das ausdrückliche Recht eingeräumt wird, die Sponsoringmaßnahme im Rahmen eigener Werbung zu vermarkten.

(24) ¹Die Teilnahme an einem Wettbewerb (Pferderennen, Pokerturnieren, sportlichen Wettbewerben, Schönheitskonkurrenzen, Ausscheidungsspielen und Ähnlichem) stellt nur dann eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung dar, wenn der Veranstalter für sie eine von der Platzierung unabhängige Vergütung zahlt (z.B. Antrittsgelder oder platzierungsunabhängige Preisgelder). ²Eine Staffelung der Vergütung ist insoweit unschädlich. ³Platzierungsabhängige Preisgelder des Veranstalters stellen kein Entgelt für die Teilnahme an einem Wettbewerb dar, da sie nicht für die Teilnahme gezahlt werden, sondern für die Erzielung eines bestimmten Wettbewerbsergebnisses (vgl. EuGH-Urteil vom 10. 11. 2016, C-432/15, Baštová, sowie BFH-Urteile vom 30. 8. 2017, XI R 37/14, BStBl 2019 II S. 336, und vom 2. 8. 2018, V R 21/16, BStBl 2019 II S. 339).

(25) Die sonstige Leistung der Veranstalter von Glücksspielen (Automatenaufsteller, Spielbankbetreiber etc.) besteht in der Zulassung zum Spiel gegen Gewinnchance; der Einsatz der Spieler steht im unmittelbaren Zusammenhang mit der Durchführung des Spiels und ist daher entgeltliche Gegenleistung für die Teilnahme.

(26) ¹Sogenannte Marktgebühren, die eine Erzeugerorganisation beim Ankauf von Lebensmitteln von ihren Mitgliedern für die Vermarktung der Lebensmittel erhebt, stellen kein Entgelt für eine sonstige Leistung der Erzeugerorganisation dar, sondern mindern die Bemessungsgrundlage der Lieferungen der Mitglieder an die Erzeugerorganisation, wenn die diesen Kosten zugrundeliegenden Aufwendungen im eigenen Interesse der Erzeugerorganisation liegen (vgl. BFH-Beschluss vom 13. 09. 2022 – XI R 8/20, BStBl II 2023 S. 728). ²Ein Schlachthof, der beim Erwerb von zur Schlachtung bestimmten Tieren die im Rahmen der Schlachtung anfallenden Kosten (sog. Vorkosten, z.B. die Kosten für das Qualitätsmanagement einschließlich Kosten für den Veterinär, für die Prüfung der Betriebe der Kunden, für die Einhaltung der erhöhten Hygienevorschriften und die Kosten zur Gewährleistung der Rückverfolgbarkeit der Tiere) vom Kaufpreis für das jeweilige Tier abzieht, erbringt ebenfalls keine sonstigen Leistungen an die Lieferanten der Tiere, wenn die diesen Kosten zugrundeliegenden Vorgänge auch im eigenen Interesse des Schlachthofs liegen. ³Auch in diesem Fall liegt eine Minderung des Entgelts für die Lieferung der Tiere vor.

Anmerkung

1. Allgemeines zum Leistungsaustausch

Der Begriff des „Leistungsaustauschs“ ist so in § 1 Abs. 1 UStG nicht enthalten, sondern durch die Aussage „Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt“ beschrieben.

Der Unternehmer muss danach eine Leistung gegen Entgelt ausführen. Dazu muss ein **Leistungsaustausch** zwischen dem leistenden Unternehmer und einem Leistungsempfänger vorliegen; der Leistende muss erkennbar um einer Gegenleistung willen seine Leistung ausführen. Dabei ist es nicht entscheidend, ob die Gegenleistung in „Geld“ besteht oder der Unternehmer (im Rahmen eines Tauschs oder eines tauschähnlichen Umsatzes) eine Lieferung oder eine sonstige Leistung als Gegenleistung erhält, die Gegenleistung muss lediglich in Geld bewertbar sein. Es muss sich dabei auch um eine wirtschaftliche Tätigkeit handeln, bei der der Leistende ein gewisses wirtschaftliches Risiko trägt (vgl. dazu auch EuGH, Urt. v. 13.6.2019 – C-420/18, IO, BFH/NV 2019, 1053 zur Frage der unternehmerischen Betätigung eines Aufsichtsratsmitglieds; nachfolgend BFH, Urt. v. 27.11.2019 – V R 23/19, BFH/NV 2020, 480). Auch ist es ausreichend, dass der Unternehmer in Erwartung einer Gegenleistung tätig wird. Fällt die Gegenleistung geringer als erwartet aus oder entfällt sie vollständig, kann es sich trotzdem noch um einen steuerbaren Umsatz handeln – es kann dann eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG vorliegen. Gibt ein Unternehmer einen Gutschein in Umlauf,

der dessen Besitzer berechtigt, eine Leistung des Unternehmers kostenlos in Anspruch zu nehmen, liegt i. d. R. kein entgeltlicher Leistungsaustausch vor (BFH, Urt. v. 19.11.2014 – V R 55/13, BStBl II 2015, 944). Da die Voraussetzung des Leistungsaustauschs nicht weiter gesetzlich definiert ist, muss das Vorliegen **unmittelbar aus der Norm heraus begründet** werden. Insbesondere kann keine unmittelbare Bezugnahme auf § 10 UStG genommen werden, da in dieser Rechtsnorm nur eine Bestimmung der Besteuerungsgrundlage der Höhe nach vorgenommen wird. Da die Voraussetzung des Leistungsaustauschs nicht anderweitig definiert ist, ist die Abgrenzung, ob ein solcher Leistungsaustausch vorliegt oder nicht, eine der wesentlichen Rechtsfragen, die unmittelbar aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG abgeleitet werden muss.

2. Leistungsaustausch bei platzierungsabhängigen Preisgeldern

Ein Unternehmer realisiert einen steuerbaren Umsatz u. a. dann, wenn er eine Leistung in erkennbarer Absicht eine Gegenleistung zu erhalten ausführt. Umstritten war, ob die Teilnahme an Turnieren oder Wettbewerben, bei denen der Teilnehmende nur die Möglichkeit hatte, ein **platzierungsabhängiges Entgelt** zu erhalten, einen Leistungsaustausch begründen kann und damit zu einem steuerbaren Umsatz führt. Der BFH (Urt. v. 9.3.1972 – V R 32/69, BStBl II 1972, 556) war früher davon ausgegangen, dass die als Belohnung i. S. d. § 657 BGB für das erfolgreiche Teilnehmen an Pferderennen empfangenen Rennpreise Entgelte für eine von dem Rennstallbesitzer erbrachte sonstige Leistung sind.

Entgegen der früher national vertretenen Rechtsauffassung hatte allerdings der **EuGH** (Urt. v. 10.11.2016 – C-432/15, Baštová, UR 2016, 913) entschieden, dass die Überlassung eines Pferds durch einen Unternehmer an den Veranstalter eines Pferderennens zwecks Teilnahme des Pferds an diesem Rennen keine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung darstellt, wenn für sie weder ein Antrittsgeld noch eine andere unmittelbare Vergütung gezahlt wird und nur die Eigentümer der Pferde mit einer erfolgreichen Platzierung in dem Rennen ein Preisgeld erhalten. Die Überlassung eines Pferds stellt aber dann eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung dar, wenn der Veranstalter für sie eine von der Platzierung des Pferds in dem Rennen unabhängige Vergütung zahlt. Der BFH (Urt. v. 30.8.2017 – XI R 37/14, BFH/NV 2017, 1689 – zum Berufspokerspieler; Urt. v. 2.8.2018 – V R 21/16, BFH/NV 2019, 174) hatte sich in der Folge der Rechtsauffassung des EuGH angeschlossen.

Hinweis: Rechtsprechung gilt auch für Reiter, allerdings vom Einzelfall abhängig

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urt. v. 10.6.2020 – XI R 25/18, BFH/NV 2020, 1388) sind auch Preisgelder, die ein Reiter im Falle einer erfolgreichen Teilnahme an einem Turnier (vom Veranstalter oder vom Eigentümer des Pferdes) erhält, kein Entgelt für eine steuerbare Leistung des Reiters.

Zur weiteren Abgrenzung hatte der BFH (Beschl. v. 27.7.2021 – V R 40/20, BFH/NV 2022, 22) erneut den EuGH angerufen. In dem Sachverhalt ging es um den Inhaber eines Ausbildungsstalls für Turnierpferde, der gegenüber den Pferdeeigentümern eine Leistung ausführte, die aus Unterbringung, Training und Turnierteilnahme besteht. Der Inhaber des Ausbildungsstalls, der auch Reiter war, erhielt als „Gegenleistung“ nur einen Anspruch auf die Hälfte des bei Turnieren erhaltenen Preisgelds. Der BFH fragte den EuGH, ob insoweit eine Leistung gegen Entgelt vorliegt. Der EuGH (Urt. v. 9.2.2023 – C 713/21, A, UR 2023, 187) hat dazu entschieden, dass die einheitliche Leistung des Inhabers eines Ausbildungsstalls für Turnierpferde, die aus Unterbringung, Training und Turnierteilnahme von Pferden besteht, eine sonstige Leistung gegen Entgelt darstellt, wenn der Eigentümer der Pferde diese Leistung durch hälftige Abtretung des ihm bei einer erfolgreichen Turnierteilnahme seiner Pferde zustehenden Anspruchs auf die gewonnenen Preisgelder vergütet.

Die **Finanzverwaltung** (BMF, Schreiben v. 27.5.2019) hat die Vorgaben aus der europäischen und nationalen Rechtsprechung umgesetzt und den UStAE in Abschn. 1.1 Abs. 24 und Abs. 25 UStAE angepasst. Eine Teilnahme an einem Wettbewerb, für die nur eine von der Platzierung abhängige Vergütung erzielt werden kann, wird nicht im Leistungsaustausch ausgeführt und führt damit nicht zu einem steuerbaren Umsatz.

Hinweis: Weiterer Anwendungsbereich

Die Regelung gilt für alle Arten von Wettbewerben, wie z. B. Pferderennen, Pokerturniere, sportliche Wettbewerbe, Schönheitskonkurrenzen oder Ausscheidungsspiele. Die Grundsätze gelten auch für die Teilnahme an Tierleistungsprüfungen.

Bei der Teilnahme an solchen Wettbewerben muss abgegrenzt werden, ob der Teilnehmende eine Gegenleistung für die Teilnahme an dem Wettbewerb als solchem erhält oder ob er nur eine Zahlung erhält, wenn er eine bestimmte Platzierung erreicht.

Die Teilnahme an einem Wettbewerb ist dann **eine gegen Entgelt ausgeführte sonstige Leistung** (und führt dann unter den weiteren Bedingungen zu einem steuerbaren Umsatz), wenn der Veranstalter für sie eine von der Platzierung unabhängige Vergütung zahlt. Dies können z. B. Antrittsgelder oder von der erreichten Platzierung unabhängige „Preisgelder“ sein. Unerheblich ist in diesen Fällen, ob die „Preisgelder“ gestaffelt ausgelobt werden, insoweit wäre nicht die Zahlung als solche, sondern nur die Höhe ungewiss.

Erhält der Teilnehmende nur eine Zahlung, wenn er eine **bestimmte Platzierung erreicht**, bekommt er diese Zahlung nicht für die Teilnahme an dem Wettbewerb, sondern für die Erreichung eines bestimmten Wettbewerbsergebnisses. Damit ist in diesen Fällen grundsätzlich ungewiss, ob der Teilnehmende überhaupt eine Zahlung erhält. Es liegt dann kein Leistungsaustausch vor.

Hinweis: Keine Anwendung bei Glücksspielen

Veranstalter von Glücksspielen (z. B. Automatenaufsteller oder Spielbankbetreiber) fallen nicht unter diese Regelungen. In diesem Fall erbringen sie gegenüber dem Spieler eine steuerbare sonstige Leistung, die in dem Angebot des Glücksspiels besteht.

Allgemein ausgedrückt führt die Teilnahme an Wettbewerben aller Art dann zu einer steuerbaren und steuerpflichtigen Leistung, wenn **allein schon die Teilnahme eine Gegenleistung auslöst**. Dass eventuell die Höhe der Gegenleistung – wie es bei **gestaffelten Preisgeldern** möglich ist – ungewiss ist, ist dann für die Einordnung als steuerbarer Leistungsaustausch unerheblich. Wenn aber grundsätzlich ungewiss ist, ob der Teilnehmende überhaupt eine Zahlung erhält, ist keine Verknüpfung zwischen einer ausgeführten Leistung und einer erwartbaren Gegenleistung vorhanden, sodass kein Leistungsaustausch vorliegt.

Hinweis: Weiterreichende Konsequenzen

Die Unterscheidung in nicht steuerbare platzierungsabhängige Preisgelder und im Rahmen eines Leistungsaustauschs erbrachte unternehmerische Teilnahme an Wettbewerben hat nicht nur einen Einfluss auf die Besteuerung (oder Nichtbesteuerung) von Ausgangsleistungen. Auch für den Vorsteuerabzug aus damit im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen hat dies entscheidende Bedeutung. Soweit der Teilnehmende nur die Möglichkeit hat, ein platzierungsabhängiges Preisgeld zu erhalten, ist er insoweit auch für die damit zusammenhängenden Eingangsleistungen vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Nach der Rechtsprechung des BFH (Urt. v. 10.6.2020 – XI R 25/18, BFH/NV 2020, 1388) stehen aber Aufwendungen für die Vorbereitung und Teilnahme von Pferden an Turnieren bei einem Unternehmer, der einen Turnier- und Ausbildungsstall betreibt, in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit seiner gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit, wenn die Pferde tatsächlich für den Verkauf bestimmt sind oder die Teilnahme an Turnieren objektiv ein Mittel zur Förderung der wirtschaftlichen Tätigkeit seines Unternehmens ist. Soweit es sich aber um Repräsentationsaufwendungen handelt, ist der Vorsteuerabzug aber nach § 15 Abs. 1a UStG ausgeschlossen; vgl. dazu auch BFH, Beschl. v. 15.12.2021 – XI R 19/18, BFH/NV 2022, 777.

Die Finanzverwaltung beanstandete es nicht, wenn die Beteiligten bei der Zahlung platzierungsabhängiger Preisgelder an einer **vor dem 1.7.2019 stattfindenden Veranstaltung** einvernehmlich noch von einem Leistungsaustausch ausgingen.

3. Erschließungsmaßnahmen

Zu Erschließungsmaßnahmen verweist die Finanzverwaltung in Abschn. 1.1 Abs. 5 UStAE auf das Schreiben v. 7.6.2012. Werden **Erschließungsmaßnahmen** an Grundstücken ausgeführt, ist dies grundsätzlich eine Aufgabe der Gemeinden. Durch die Erschließung werden die Grundstücke an die öffentlichen Versorgungsnetze angeschlossen und die Infrastruktur entwickelt. Zu den Erschließungsmaßnahmen der Gemeinden gehört nicht die Herstellung von Einzelanschlüssen, da die Aufgaben der Gemeinde an der Grundstücksgrenze enden.

Grundsätzlich ist zu unterscheiden:

- Erschließungsmaßnahmen, die **von der Gemeinde selbst** gegenüber den Grundstückseigentümern ausgeführt werden, sind nicht steuerbare – im hoheitlichen Bereich ausgeführte – Leistungen. Für ihr damit im Zusammenhang gegenüber ausgeführte Leistungen ist die Gemeinde nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.
- Werden Erschließungsmaßnahmen durch einen Betrieb gewerblicher Art gegenüber den Grundstückseigentümern erbracht (z. B. Verschaffung der Möglichkeit zum Anschluss an Versorgungsnetz), unterliegen die Leistungen der Umsatzsteuer, der Betrieb gewerblicher Art ist für damit im Zusammenhang anfallende Aufwendungen zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Besonderheiten ergeben sich bei der Übertragung der Erschließungsaufgaben an einen Erschließungsträger. Es sind dabei nach der von der **Finanzverwaltung 2012 veröffentlichten Rechtsauffassung** zwei verschiedene Möglichkeiten denkbar:

- Der **Erschließungsträger** erschließt **ihm gehörende Grundstücke** in eigenem Namen und für eigene Rechnung. Die öffentlichen Flächen werden nach der Erschließung an die Gemeinde übertragen oder – soweit die Grundstücke vorher von der Gemeinde auf den Erschließungsträger übertragen wurden – wieder zurückübertragen. In diesen Fällen liegen Grundstückslieferungen vor, die nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei sind – eine Option kommt mangels Unternehmereigenschaft des Empfängers nicht in Betracht.
- Der **Erschließungsträger** verpflichtet sich gegenüber der Gemeinde zur Herstellung und Übertragung der Erschließungsanlagen auf den, **der Gemeinde gehörenden Grundstücken**. Verwendet der Erschließungsträger bei der Leistung selbstbeschaffte Hauptstoffe, erbringt der Erschließungsträger steuerbare Werklieferungen gegenüber der Gemeinde.

Besonders beachtet werden muss nach der 2012 veröffentlichten Auffassung der Finanzverwaltung die **Vorsteuerabzugsberechtigung** für den Erschließungsträger. Dabei sind danach die folgenden Fälle zu unterscheiden:

- Der Erschließungsträger erbringt seine Erschließungsleistungen gegenüber der Gemeinde **entgeltlich**. Der Vorsteuerabzug ist dem Grunde nach zulässig, aber insoweit ausgeschlossen, wie die Erschließungsmaßnahmen als Grundstücksbestandteile zusammen mit Grundstücken steuerfrei nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG übertragen werden. Werden Betriebsvorrichtungen errichtet und entgeltlich übertragen (z. B. Leitungen für Trinkwasser, Strom, Wärme, Gas oder Abwasser), handelt es sich um steuerpflichtige Leistungen, die insoweit den Vorsteuerabzug zulassen. Soweit Erschließungsmaßnahmen auf fremden Grundstücken ausgeführt werden, führt dies zu steuerpflichtigen Ausgangsleistungen, die den Vorsteuerabzug ausschließen.
- Der Erschließungsträger erbringt seine Erschließungsleistungen **unentgeltlich**. Werden die Erschließungsmaßnahmen zusammen mit einem Grundstück an die Gemeinde unentgeltlich übertragen, würde es sich dem Grunde nach um eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG handeln. Soweit der Erschließungsträger Leistungen unmittelbar dafür bezieht, diese für die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG zu verwenden, ist insoweit der Vorsteuerabzug ausgeschlossen (Hinweis auf BFH, Urt. v. 13.1.2011 – V R 12/08, BStBl II 2012, 61). Handelt es sich bei der unentgeltlichen Wertabgabe um eine Werkleistung, kann eine Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG nicht vorliegen, da die Wertabgabe aus unternehmerischen Gründen erfolgt. Der Vorsteuerabzug beurteilt sich dann nach der Gesamttätigkeit des Erschließungsträgers in diesem Erschließungsgebiet.

Diese Grundsätze sind aber **nicht mehr uneingeschränkt anwendbar**. Eine wichtige Entscheidung hat der EuGH (Urt. v. 26.9.2020 – C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein Industrie, DStR 2020, 2067) zur Frage des **Vorsteuerabzugs bei Erschließungsmaßnahmen** gefällt. In dem Sachverhalt wollte ein Unternehmer einen Steinbruch betreiben, erhielt die Genehmigung zum Gesteinsabbau aber nur, wenn er auf eigene Kosten eine öffentliche Straße für die Gemeinde errichtete und der Gemeinde unentgeltlich überließ. Strittig war der Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Straße (BFH, Beschl. v. 13.3.2019 – XI R 28/17, BFH/NV 2019, 1034).

Der **EuGH** hat dem Unternehmer den Vorsteuerabzug gewährt und keine unentgeltliche Wertabgabe gesehen. Im Einzelnen hat der EuGH Folgendes festgestellt:

- Der **Vorsteuerabzug** steht dem Unternehmer aus den Kosten zur Errichtung der Straße zu. Ohne die Errichtung der Straße wäre der Gesteinsabbau tatsächlich nicht möglich gewesen, sodass es sich um der unternehmerischen Betätigung zuzurechnende Kosten handelt. Diese Kosten sind auch in den Preisen für die der Umsatzsteuer zu unterwerfenden Ausgangsleistungen enthalten. Zum Vorsteuerabzug sind aber nur die zwingend mit dem Betrieb des Gesteinsbruchs zusammenhängenden Kosten zugelassen.
- Bei der Errichtung der Straße handelt es sich nicht um eine **unentgeltliche Wertabgabe** (als Lieferung i. S. d. § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 3 UStG), da der Ausbau der Straße der Klägerin zugutekommt und einen unmittelbaren und direkten Zusammenhang mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit aufweist. Wesentlich sei hier, dass keine Gefahr eines un versteuerten Letztverbrauchs vorliegen würde.
- Auch wurde ein **tauschähnlicher Umsatz** verneint. Die Genehmigung zum Gesteinsabbau kann nicht die Gegenleistung für die Errichtung der Straße darstellen, da es sich bei der Genehmigung um einen einseitigen Hoheitsakt handelt, der grundsätzlich kein Rechtsverhältnis begründen kann, der einen Leistungsaustausch im umsatzsteuerrechtlichen Sinne begründen kann.

Der **BFH** (Urt. v. 16.12.2020 – XI R 26/20 (vormals XI R 28/17), BFH/NV 2021, 896) hat in seiner Folgeentscheidung dem betroffenen Unternehmer folgerichtig den Vorsteuerabzug zugesprochen. Die Eingangsleistung ist für das Unternehmen **erforderlich** und geht darüber nicht hinaus. Die Kosten der Eingangsleistung sind Elemente der getätigten Ausgangsumsätze enthalten und insoweit kalkulatorisch in den Kosten der Ausgangsleistungen mit enthalten. Der Vorteil des Dritten – hier der Gemeinde – ist allenfalls nebensächlich; der Nutzen der Eingangsleistung (Bezug bzw. Bau der Straße) liegt vor allem Dingen bei dem Steuerpflichtigen – ohne den Bau der Straße könnte der Steinbruch nicht betrieben werden.

Hinweis: Besteuerung einer Wertabgabe nur bei unversteuertem Letztverbrauch

Der BFH hat ausdrücklich festgestellt, dass es der Annahme einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1 b UStG entgegensteht, wenn der Nutzen der Eingangsleistung vor allem bei dem Unternehmer liegt. § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 3 UStG ist unionsrechtskonform dahingehend einschränkend auszulegen, dass eine Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nicht erfolgt, wenn kein unversteueter Endverbrauch droht.

Zumindest bezüglich der Übernahme von Erschließungsmaßnahmen muss in Zukunft die bisherige Sichtweise des BMF überdacht werden. Bei den unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 3 UStG (unentgeltliche Lieferungen aus unternehmerischen Gründen) muss auch eine zumindest abstrakte Gefahr eines un versteuerten Letztverbrauchs vorliegen. Wie weit diese Aussage des BFH allerdings belastbar ist, wird erst die Zukunft zeigen, da in aller Regel unentgeltlich aus unternehmerischen Gründen abgegebene Gegenstände (z. B. im Rahmen von Preisausschreiben) auch in der Gesamtkalkulation eines Unternehmens berücksichtigt werden und insoweit auch mittelbar Kosten der (allgemeinen) Ausgangsleistungen darstellen. Derzeit scheint es aber noch zu früh zu sein, hier von einem grundsätzlichen Umdenken der Rechtsprechung auszugehen.

Die Finanzverwaltung hat sich zu dem Urteil des EuGH und dem Folgeurteil des BFH zu den **Erschließungsmaßnahmen** sehr **restriktiv geäußert**. Insbesondere sollen sich **keine Änderungen** an den bisher von der Finanzverwaltung veröffentlichten umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen für Erschließungs-

maßnahmen (BMF, Schreiben v. 7.6.2012, BStBl I 2012, 621; weiterhin anwendbar gem. BMF, Schreiben v. 15.3.2024, BStBl I 2024, 450, lfd. Nr. 1852) ergeben; vgl. auch Abschn. 3.2 und Abschn. 15.2b UStAE sowie die Kommentierung zu Abschn. 3.3 UStAE.

4. Kein Leistungsaustausch bei Vermarktungsgebühren

Der BFH hatte sich in zwei Verfahren mit der Frage beschäftigen müssen, ob der **Abzug von Vermarktungskosten** durch einen Unternehmer gegenüber einem Vorlieferanten (sog. „Vorkosten“) Entgelt für eine eigenständige Leistung des Unternehmers gegenüber dem Vorlieferanten darstellt oder ob es sich um eine Minderung des Leistungsentgelts für die an den Unternehmer ausgeführte Leistung handelt. Der BFH war in beiden Fällen zu dem Ergebnis gekommen, dass der Unternehmer keine Leistung gegenüber seinem Vorlieferanten ausführt und damit der Abzug der Vorkosten nur eine Minderung der Bemessungsgrundlage für die an den Unternehmer ausgeführte Leistung darstellen könne. Konkret ging es um die beiden folgenden Fälle:

- Ein **Schlachthof**, der beim Erwerb von zur Schlachtung bestimmten Tieren die im Rahmen der Schlachtung anfallenden Kosten (sog. „Vorkosten“) vom Kaufpreis für das jeweilige Tier abzieht, erbringt damit keine sonstigen Leistungen an die Lieferanten der Tiere, wenn die diesen Kosten zugrundeliegenden Vorgänge im eigenen Interesse des Schlachthofs liegen, BFH, Beschl. v. 11.10.2022 – XI R 12/20, BFH/NV 2023, 274.
- Kauft eine **Erzeugergenossenschaft** Lebensmittel von ihren Mitgliedern in ihrer Eigenschaft als Erzeuger an und liefert diese Lebensmittel in eigenem Namen und auf eigene Rechnung an Abnehmer weiter, sind „Marktgebühren“, die die Erzeugergenossenschaft von dem an die Erzeuger zu zahlenden Kaufpreis abzieht, kein Entgelt für eine Vermarktungsleistung, BFH, Beschl. v. 13.9.2022 – XI R 8/20, BStBl II 2023, 728.

Die **Weiterbelastung von Kosten** stellt grundsätzlich keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne dar. So hat der BFH zutreffend entschieden, dass Vermarktungskosten, die ein Unternehmer einem Zulieferer weiterbelastet kein Entgelt für eine gegenüber dem Zulieferer ausgeführte sonstige Leistung darstellen können. Vielmehr mindert es das Entgelt für die Leistung, die der Vorlieferant gegenüber dem Unternehmer ausführt.

Hinweis: Korrekte Abrechnung notwendig

In diesen Fällen ist insbesondere auch auf eine korrekte Abrechnung für die Leistung des Vorlieferanten zu achten. Wird in einer Rechnung eine Bemessungsgrundlage und eine darauf entfallende Umsatzsteuer ohne Abzug der „Vorkosten“ angegeben, handelt es sich insoweit um einen unrichtigen Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG – der leistende Unternehmer schuldet die unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer, der Leistungsempfänger hat insoweit keinen Vorsteuerabzug.

5. Transporthilfsmittel

Zur Frage des Leistungsaustauschs bei der Überlassung von Warenumschließungen und Transporthilfsmitteln vgl. Anmerkung zu Abschn. 3.10 UStAE.

UStAE 1.2. Verwertung von Sachen

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