

Beförderungsleistungen

Beförderungsleistungen auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 3a, § 3b und § 4 Nr. 3 UStG

§ 2 bis § 7 UStDV

Abschn. 3a.14, Abschn. 3b.1 bis Abschn. 3b.4 und Abschn. 4.3.1 bis Abschn. 4.3.6 UStAE

2. Bedeutung

Beförderungsleistungen sind sonstige Leistungen, bei denen der Beförderungsunternehmer Gegenstände oder Personen befördert. In Abhängigkeit der Art der Beförderungsleistung bestimmt sich der Ort dieser Leistung. Für bestimmte Güterbeförderungsleistungen sind Steuerbefreiungen vorhanden. Insbesondere bei Güterbeförderungen gegenüber Unternehmern für dessen Unternehmen muss beachtet werden, dass sich der Ort der Beförderungsleistung regelmäßig unabhängig der Beförderungsstrecke bestimmt.

3. Weitere Stichworte

→ Sonstige Leistung/Ort, → Steuerschuldnerschaft

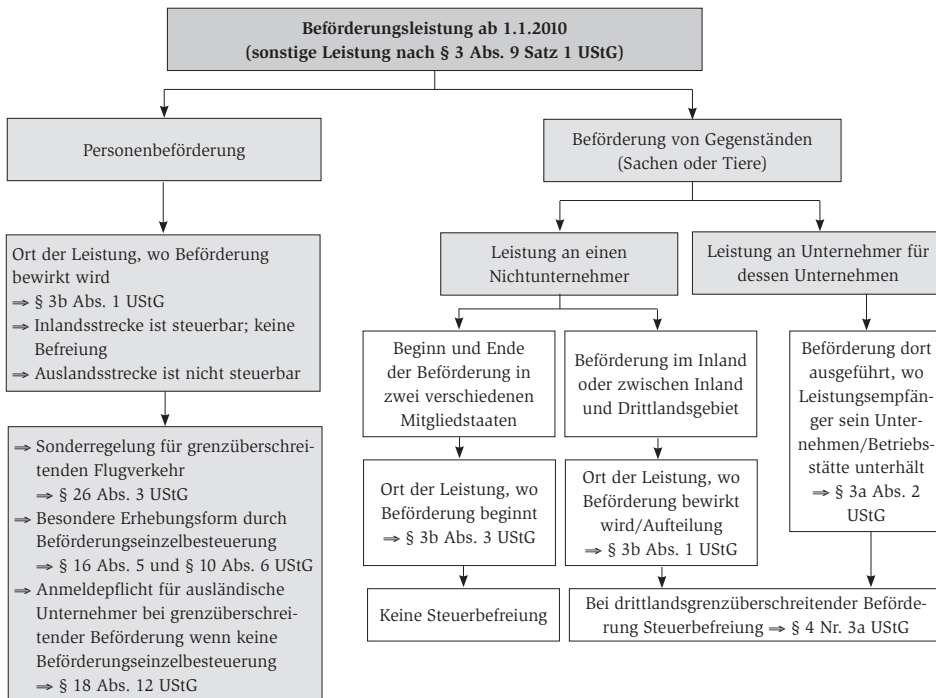
4. Besonderheiten

Bei der drittlandsgrenzüberschreitenden Güterbeförderung (im Exportfall) ist die Steuerbefreiung auf die Leistungen eines sog. Hauptfrachtführers beschränkt.

1. Überblick über die verschiedenen Beförderungsleistungen

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Beförderungsleistung ist abhängig davon, was befördert wird und wohin die Beförderung erfolgt.

Übersicht über die Beförderungsleistungen



2. Beförderung von Personen

2.1 Grundsätzliche Regelungen bei Personenbeförderungen

Die Beförderung von Personen ist grundsätzlich dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird, § 3b Abs. 1 UStG. Dies ist immer die jeweilige Beförderungsstrecke. Damit unterliegt die im Inland gefahrene Strecke bei einer Personenbeförderung der Besteuerung im Inland. Eine Steuerbefreiung ist nicht gegeben.

Wichtig! Bei einer Personenbeförderung unterliegt jeder im Inland gefahrene Kilometer der inländischen Besteuerung.

Die **Aufteilung der Bemessungsgrundlage** erfolgt dabei grundsätzlich im Verhältnis der im Inland und im Ausland gefahrenen Kilometer. Andere – streckenunabhängige – Aufteilungskriterien, wie z.B. Kostenkriterien, Stand- oder Wartezeiten sind nicht zu berücksichtigen¹.

Beispiel 1: Busunternehmer B fährt mit Reisegästen von Berlin nach Prag und zurück. Insgesamt fährt er dabei 540 Kilometer im Inland und 190 Kilometer im Ausland.

Lösung: Von dem vereinnahmten Beförderungsentgelt unterliegt ein Anteil von 540/730 der Besteuerung im Inland.

Die Aufteilung kann sowohl nach dem vereinbarten oder vereinnahmten Nettobeförderungspreis vorgenommen werden. Dabei sind die in dem Gesamtbeförderungsentgelt enthaltenen inländischen und ausländischen Umsatzsteueranteile herauszurechnen und der Nettobetrag für die Beförderungsleistung nach der folgenden Formel aufzuteilen²:

$$\text{Entgelt für den inländischen Streckenanteil} = \frac{\text{Nettobeförderungspreis für die Gesamtstrecke} \times \text{Anzahl der km des inländischen Streckenanteils}}{\text{Anzahl der km der Gesamtstrecke}}$$

Die Aufteilung bei der Beförderung von Personen kann aber auch anhand des Bruttoentgelts (gesamte Gegenleistung inklusive der inländischen und ausländischen Umsatzsteuer) aufgeteilt werden. In diesem Fall ergibt sich die folgende Berechnung:

$$\text{Bruttoentgelt (Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer) für den inländischen Streckenanteil} = \frac{\text{Bruttobeförderungspreis für die Gesamtstrecke} \times \text{Anzahl der km des inländischen Streckenanteils}}{\text{Anzahl der km der Gesamtstrecke}}$$

Achtung! Bei der Ermittlung der inländischen und ausländischen Streckenanteile sind die Positionierungsfahrten (Hin- und Rückfahrten zu Betriebshöfen etc.) nicht mit in die Aufteilung einzubeziehen. Leerkilometer, die während der Beförderungsleistung ohne zu befördernde Personen zurückgelegt werden (z.B. werden Reisegäste an einer Bahnstation abgesetzt und an einem anderen Ankunftsbahnhof von dem Busunternehmen nach einer Panoramafahrt wieder aufgenommen), sind aber in die Aufteilung mit einzubeziehen³.

Beförderungsleistung im **Schienenbahnverkehr** unterliegen seit dem 1.1.2020 grundsätzlich dem ermäßigten Steuersatz (7 %)⁴. Bis 31.12.2019 unterlagen die Personenbeförderungsleistungen im Schienenbahnverkehr nur innerhalb einer Gemeinde bzw. bis 50 Kilometer dem ermäßigten Steuersatz.

¹ EuGH, Urteil v. 6.11.1997, C-116/96 – Reisebüro Binder GmbH, IStR 1997, 687 sowie nachfolgend BFH, Urteil v. 12.3.1998, V R 17/93, BStBl II 1998, 523.

² Abschn. 3b.1 Abs. 6 UStAE.

³ Abschn. 3b.1 Abs. 6 UStAE.

⁴ § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. a UStG.

E-Rechnung ab 2025

E-Rechnung auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 14 UStG und § 27 Abs. 38 UStG (seit dem 1.1.2025)

2. Bedeutung

Seit dem 1.1.2025 ist – mit Übergangsregelungen – die verpflichtende E-Rechnung für Umsätze zwischen inländischen Unternehmern eingeführt worden. Eine elektronische Rechnung ist eine in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellte, übermittelte und empfangene Rechnung, die auch medienbruchfrei elektronisch verarbeitbar ist. Die bisher als „elektronische Rechnung“ angesehene Übermittlung einer PDF-Datei oder einer JPEG-Datei stellt seit 2025 eine „sonstige Rechnung“ dar.

3. Weitere Stichworte

→ elektronische Rechnung bis 31.12.2024, → Rechnung

4. Besonderheiten

Die Einführung der neuen E-Rechnung zum 1.1.2025 ist ein erster Schritt zur weiteren Digitalisierung und betrifft seit dem 1.1.2025 nur erst einmal B2B-Umsätze zwischen im Inland ansässigen Unternehmern. Es werden aber weitere Schritte folgen. So soll es bei EU-grenzüberschreitenden Lieferungen später auch elektronische Rechnungen geben, die mit einem sofort-Reporting an die Finanzverwaltung verbunden sein wird. Und irgendwann wird auch national die E-Rechnung zu einer automatisierten Meldung an die Finanzverwaltung führen.

1. Die neuen gesetzlichen Regelungen seit dem 1.1.2025

1.1 Neue Grundregelungen

Durch das **Wachstumschancengesetz**¹ ist national zum 1.1.2025 die Verpflichtung eingeführt worden, bei Umsätzen zwischen im Inland ansässigen Unternehmern mit einer strukturierten elektronischen Rechnung abzurechnen (E-Rechnung). Für die Ausstellung und Übermittlung einer E-Rechnung ergeben sich aber nach § 27 Abs. 38 UStG verschiedene Übergangsregelungen.

Obwohl sich wichtige Dinge ab dem 1.1.2025 bei der Rechnungsausstellung geändert haben, sind **viele Regelungen unverändert**. Dies sind insbesondere:

- Unternehmer sind – wie bisher – grundsätzlich berechtigt, mit einer Rechnung abzurechnen, wenn sie eine Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ausführen².
- Unternehmer sind – wie bisher – in bestimmten Fällen dazu verpflichtet, mit einer Rechnung abzurechnen, wenn der Umsatz nicht nach § 4 Nr. 8 bis Nr. 29 UStG steuerfrei ist. Dies liegt vor, wenn die Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird³, die Leistung an eine juristische Person ausgeführt wird, die nicht Unternehmer ist⁴ oder wenn eine steuerpflichtige Werklieferung oder sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an einen Nichtunternehmer ausgeführt wird⁵.
- Ist der Unternehmer verpflichtet, mit einer Rechnung abzurechnen, muss dies – wie bisher auch schon – innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung erfolgen⁶.

¹ Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz) v. 27.3.2024, BGBl 2024 I Nr. 108.

² § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG; bis 31.12.2024 § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG.

³ § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UStG.

⁴ § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UStG.

⁵ § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UStG.

⁶ § 14 Abs. 2 Satz 2 UStG.

- Die Hinweise zur Echtheit der Herkunft der Rechnung, der Unversehrtheit ihres Inhalts und der Lesbarkeit bleiben inhaltlich unverändert¹.
- Die Vorgaben, wann bei einer elektronischen Rechnung die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts als gewährleistet gelten, bleiben inhaltlich ebenfalls unverändert².
- Die inhaltlichen Vorgaben für die Rechnungsangaben bleiben unverändert³.
- Weiterhin besteht unter bestimmten (unveränderten) Voraussetzungen die Möglichkeit, mit einer Gutschrift⁴ über eine erhaltene Leistung abzurechnen.

Tipp! Insbesondere sind die Anforderungen an die Inhalte der Rechnungen – unabhängig der Art der ausgestellten Rechnung – zum 1.1.2025 unverändert geblieben. Damit müssen – damit eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt, die für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers in den in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG genannten Fällen weiterhin notwendige Voraussetzung bleibt – alle inhaltlichen Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 UStG in der Rechnung enthalten sein.

Zum 1.1.2028 wird aber eine weitere Pflichtangabe in § 14 Abs. 4 Nr. 6a UStG mit aufgenommen: Soweit der leistende Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) besteuert, muss er auf die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten hinweisen. Dies ist vor dem Hintergrund der ebenfalls zu diesem Zeitpunkt erfolgten Änderung des § 15 UStG notwendig, da Leistungsempfänger in diesen Fällen (Istbesteuerung des leistenden Unternehmers) den Vorsteuerabzug erst dann erhalten, wenn die Zahlung auch tatsächlich geleistet worden ist.

In § 14 Abs. 1 UStG erfolgt eine neue **Definition der Rechnung**:

- **Elektronische Rechnung:** Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Die Rechnung muss der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2014/55/EU vom 16.4.2014 entsprechen. Eine E-Rechnung kann neben der europäischen Norm auch in einem zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbarten elektronischen Format erstellt werden, wenn das Format die richtige und vollständige Extraktion der nach dem UStG erforderlichen Angaben aus der elektronischen Rechnung in ein Format ermöglicht, das der europäischen Norm entspricht oder mit dieser interoperabel ist⁵.
- **Sonstige Rechnung:** Rechnung, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt wird. Dies sind seit dem 1.1.2025 auch Rechnungen, die im PDF-Format oder als JPEG-Datei übertragen werden.

Wichtig! Eine per E-Mail übermittelte PDF-Datei stellt seit 2025 keine „elektronische Rechnung“ mehr dar. Die E-Rechnung muss in einem „strukturierten elektronischen Format“ ausgestellt, übermittelt und empfangen werden. Die Finanzverwaltung⁶ hatte schon früher klargestellt, dass die bisherigen elektronischen Formate, die insbesondere für die Abrechnung gegenüber öffentlichen Auftraggebern bisher verwendet werden (XRechnung oder ZUGFeRD) diesem Format entsprechen.

Eine elektronische Rechnung oder elektronisch übermittelte Rechnung, die nicht den Anforderungen nach den unionsrechtlichen Vorgaben (CEN-Format EN 16931) entspricht, ist dann als „sonstige Rechnung“ einzuordnen.

¹ § 14 Abs. 3 Satz 1 bis Satz 5 UStG, bis 31.12.2024 § 14 Abs. 1 Satz 2 bis Satz 6 UStG.

² § 14 Abs. 3 Satz 6 UStG, bis 31.12.2024 § 14 Abs. 3 UStG.

³ § 14 Abs. 4 UStG.

⁴ § 14 Abs. 2 Satz 5 und Satz 6 UStG, bis 31.12.2024 § 14 Abs. 2 Satz 2 und Satz 3 UStG.

⁵ Diese vom Finanzausschuss hinzugefügte Möglichkeit der elektronischen Rechnung soll die geforderte „Technologieoffenheit“ gewährleisten.

⁶ BMF, Schreiben v. 2.10.2023, III C 2 – S 7287 – a/23/10001 :007; nicht allgemein veröffentlichtes Schreiben an Verbände.

Bis zum 31.12.2024 war die Ausstellung der Rechnung auf Papier vorrangig – dieser Vorrang für die papiergebundene Rechnung ist zum 1.1.2025 gestrichen worden. Allerdings bleibt weiterhin die **Zustimmung des Leistungsempfängers** (Rechnungsempfängers) für die Abrechnung mittels einer elektronischen Rechnung notwendige Voraussetzung. Dies wird allerdings **eingeschränkt** für die Fälle, in denen seit dem 1.1.2025 (bzw. nach Ablauf der Übergangsregelungen) die Ausstellung der **elektronischen Rechnung** zwingend vorgeschrieben ist.

Wichtig! Zu unterscheiden sind die Fälle, in denen die Erstellung einer Rechnung zwingend gesetzlich vorgeschrieben ist und die Fälle, in denen verpflichtend mit einer elektronischen Rechnung abzurechnen ist. Nicht in allen Fällen, in denen eine Rechnung ausgestellt werden muss, muss dies auch eine E-Rechnung sein! Eine E-Rechnung in dem neuen „strukturierten“ Format ist nur auszustellen, wenn eine Verpflichtung zur Rechnungsausstellung besteht, der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die Leistung für Zwecke seines Unternehmens bezieht und sowohl der leistende Unternehmer als auch der Leistungsempfänger im Inland oder in einem in § 1 Abs. 3 UStG¹ genannten Gebiet ansässig ist. Dies kann auch Fälle betreffen, in denen die Leistung im Inland ausgeführt wird, aber steuerfrei nach § 4 Nr. 1 bis Nr. 7 UStG ist.

In § 14 Abs. 2 UStG ist definiert, wann der **leistende Unternehmer** und der **Leistungsempfänger im Inland ansässig** sind: Ein im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete ansässiger Unternehmer ist ein Unternehmer, der in einem dieser Gebiete seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte, die an dem Umsatz beteiligt ist, oder in Ermangelung eines Sitzes seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Allein eine Registrierung im Inland macht einen Unternehmer noch nicht zu einem im Inland ansässigen Unternehmer.

Tipp! Sind der leistende Unternehmer und/oder der Leistungsempfänger nicht im Inland ansässig, kann die Rechnung auch als sonstige Rechnung (auf Papier oder bei Zustimmung des Rechnungsempfängers in einem anderen elektronischen Format) ausgestellt werden.

In einem neu angefügten **§ 14 Abs. 6 Satz 2 UStG** ist eine **Verordnungsermächtigung** aufgenommen worden, um mögliche Änderungen der MwStSystRL hinsichtlich der Anforderungen an eine elektronische Rechnung und Anpassungen des CEN-Formats EN 16931 auch im Hinblick auf das zukünftige Meldesystem kurzfristig umsetzen zu können.

Achtung! Sowohl Kleinbetragsrechnungen² als auch Fahrausweise (als Rechnungen) nach § 33 und § 34 UStDV können immer als sonstige Rechnungen erstellt werden – dies gilt aus Praxisgründen notwendigerweise auch bei B2B-Umsätzen. Klargestellt wird dies durch Aufnahme einer Ausnahme sowohl in § 33 Satz 4 UStDV zur Kleinbetragsrechnung als auch in § 34 Abs. 1 Satz 2 UStDV für die Fahrausweise als Rechnung. Kleinunternehmer sind nach § 34a UStDV nicht verpflichtet, E-Rechnungen zu erstellen.

1.2 Übergangsregelungen

Die verpflichtende Einführung der E-Rechnung wird durch **Übergangsregelungen** begleitet:

- Grundsätzlich kann für Umsätze, die **zwischen dem 1.1.2025 und dem 31.12.2026** ausgeführt werden, weiterhin mit einer „sonstigen Rechnung“ abgerechnet werden, selbst wenn eigentlich verpflichtend eine E-Rechnung erstellt werden müsste³. Dies aber nur, wenn die Rechnung dann auch bis zum 31.12.2026 übermittelt wird. Wenn mit einer anderen elektronischen Rechnung abgerechnet

¹ In § 1 Abs. 3 UStG sind die (verbliebenen) Freihäfen – Bremerhaven und Cuxhaven – sowie die Gewässer und Watten zwischen der jeweiligen Strandlinie und der Hoheitsgrenze genannt. Der Freihafen Cuxhaven wird zum 1.1.2027 aufgehoben.

² Bis zu einem Gesamtbetrag von 250 €.

³ § 27 Abs. 38 Satz 1 Nr. 1 UStG.

3. Gutscheine für Preiserstattungen und Preisnachlässe

Wichtig! Bei diesen „Gutscheinen“ handelt es sich nicht um Gutscheine i.S.d. § 3 Abs. 13 bis Abs. 15 UStG.

Schon im Jahr 1996 hatte der EuGH¹ festgestellt, dass bei der **Ausgabe von Warengutscheinen** die Bemessungsgrundlage des Herstellers für die Lieferung an den Großhändler sich um diesen Nachlass mindert, selbst wenn die Gutscheine nicht in der Leistungskette über alle Stationen durchgereicht werden. Erst nach wiederholter Entscheidung durch den EuGH² wurde mit Wirkung zum 16.12.2004 die Regelung des § 17 UStG dieser Rechtsprechung angepasst. Ein ausgegebener Warengutschein mindert danach im Ergebnis die Bemessungsgrundlage beim Hersteller.

Nach Auffassung des BFH³ sollte es sich dabei um ein Grundprinzip des Steuerrechts handeln, wenn der leistende Unternehmer im Zusammenhang mit der von ihm ausgeführten Leistung einem anderen eine Rückvergütung gewährt, sodass dann die Bemessungsgrundlage gemindert wurde. Der EuGH⁴ hat sich dieser weiten Sicht nicht angeschlossen, sondern festgestellt, dass sich die Bemessungsgrundlage dann nicht mindert, wenn ein Vermittler dem Endverbraucher aus eigenem Antrieb und auf eigene Kosten einen Nachlass auf den Preis der vermittelten Leistung gewährt, die von einem anderen erbracht wird.

Beispiel 13:

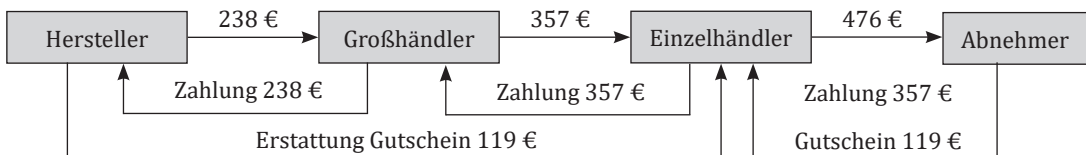
- a) Der Inhaber des Reisebüros R erhält von Reiseveranstaltern Vermittlungsprovisionen. Von diesen Vermittlungsprovisionen gewährt er seinen Reisekunden anteilig Rückvergütungen.
- b) Der Vermittler von Handyverträgen gewährt seinen Kunden Teile der von ihm verdienten Vermittlungsprovision zurück.

Lösung: Während der BFH früher noch davon ausgegangen war, dass die dem Kunden gewährte Rückvergütung die Vermittlungsprovision des Reisebüros oder des Handyvertragsvermittlers mindert, ging der EuGH nicht von einer Minderung der Bemessungsgrundlage aus.

Wichtig! Der BFH⁵ und die Finanzverwaltung⁶ haben sich dieser Sichtweise anschließen müssen, sodass die Rückvergütung eines Vermittlers an den vermittelten Kunden nicht mehr die Bemessungsgrundlage des Vermittlers mindert. Diese Sichtweise ist zwingend ab der Veröffentlichung des BFH-Urteils im BStBl anzuwenden⁷. Diese Grundsätze gelten auch bei der Einschaltung von Zentralregulierern, vgl. ausführlich Stichwort Änderung der Bemessungsgrundlage.

3.1 Preisnachlassgutschein

Bei einem **Preisnachlassgutschein** kann der Endverbraucher einen Gutschein bei dem Einzelhändler einlösen und damit einen geringeren Barbetrag aufwenden. Der Einzelhändler reicht den Preisnachlassgutschein direkt bei dem Hersteller ein. Der Einlösungsbetrag mindert die Bemessungsgrundlage bei dem Hersteller.



¹ EuGH, Urteil v. 24.10.1996, C-317/94 – Elida Gibbs, BStBl II 2004, 324.

² EuGH, Urteil v. 15.10.2002, C-427/98 – Bundesrepublik Deutschland, BStBl II 2004, 328.

³ BFH, Urteil v. 12.1.2006, V R 3/04, BStBl II 2006, 479, BFH, Urteil v. 13.7.2006, V R 46/05, BStBl II 2007, 176.

⁴ EuGH, Urteil v. 16.1.2014, C-300/12 – Ibero Tours, BStBl II 2015, 317.

⁵ BFH, Urteil v. 27.2.2014, V R 18/11, BStBl II 2015, 306.

⁶ BMF, Schreiben v. 27.2.2015, BStBl I 2015, 232.

⁷ Das Urteil des BFH wurde im BStBl am 27.3.2015 veröffentlicht.

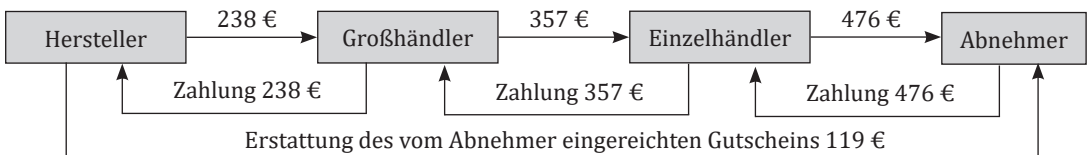
Beispiel 14: Hersteller H gibt an seine Abnehmer Preisnachlassgutscheine aus, die vom Abnehmer neben einem Barkaufpreis beim Einzelhändler in Zahlung gegeben werden. Der Einzelhändler rechnet den Einkaufsgutschein direkt (unter Umgehung des Großhändlers) mit dem Hersteller ab.

Lösung: Für den Einzelhändler ergibt sich ein Bruttoentgelt i.H.v. 476 € (bei einem Regelsteuersatz von 19 %), da er von seinem Kunden 357 € und die Erstattung i.H.v. 119 € aufgrund des Preisnachlassgutscheins vom Hersteller erhält. Damit muss der Einzelhändler 76 € Umsatzsteuer abführen. Bei dem Hersteller hat sich im Voranmeldungszeitraum der Erstattung an den Einzelhändler die Bemessungsgrundlage um (brutto) die an den Einzelhändler erstatteten 119 € gemindert. Damit entsteht bei dem Hersteller insgesamt eine Umsatzsteuer i.H.v. 19 €. Der Großhändler hat dennoch einen Vorsteuerabzugsanspruch aus der Rechnung des Herstellers i.H.v. 38 €, da er von der Änderung der Bemessungsgrundlage nicht wirtschaftlich begünstigt ist; § 17 Abs. 1 UStG. Eine Notwendigkeit zur Rechnungsberichtigung ergibt sich nicht.

Wichtig! Handelt es sich bei dem Abnehmer um einen Unternehmer, der aus der an ihn ausgeführten Lieferung den Vorsteuerabzug geltend machen kann, muss er seinen Vorsteuerabzug entsprechend der ihm gewährten Rückvergütung berichtigen; § 17 Abs. 1 UStG¹.

3.2 Preiserstattungsgutschein

Bei einem **Preiserstattungsgutschein** erhält der Endverbraucher einen Gutschein mit der Ware, den der Verbraucher direkt bei dem Hersteller einlösen kann (sog. „Cash-Back-Prämie“). Auch in diesem Fall ergibt sich eine Minderung der Bemessungsgrundlage beim Hersteller.



Beispiel 15: Hersteller H erstattet außerhalb der Leistungskette an seine Abnehmer, die ihm eine Einkaufsrechnung von einem Einzelhändler vorlegen jeweils 119 € (Preiserstattungsgutschein) im Mai 2026.

Lösung: Für den Einzelhändler ergibt sich ein Bruttoentgelt i.H.v. 476 €, da er von seinem Kunden 476 € erhält. Damit muss er 76 € Umsatzsteuer abführen. Bei dem Hersteller hat sich im Voranmeldungszeitraum der Erstattung aufgrund des Preiserstattungsgutscheins an den Abnehmer die Bemessungsgrundlage um (brutto) die erstatteten 119 € gemindert. Damit entsteht bei dem Hersteller insgesamt eine Umsatzsteuer i.H.v. $(38 \text{ €} \cdot 19 \text{ \%}) = 19 \text{ €}$. Der Großhändler hat dennoch einen Vorsteuerabzugsanspruch aus der Rechnung des Herstellers i.H.v. 38 €, da er von der Änderung der Bemessungsgrundlage nicht wirtschaftlich begünstigt ist; § 17 Abs. 1 UStG. Eine Notwendigkeit zur Rechnungsberichtigung ergibt sich nicht. Handelt es sich bei dem Abnehmer um einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer, muss dieser seinen Vorsteuerabzug entsprechend um 19 € kürzen.

Keine Vorsteuerkorrektur ergibt sich aber nach der Rechtsprechung des BFH² **beim letzten inländischen Unternehmer** einer Lieferkette bei Rabattgewährung durch **ausländischen Hersteller**. Gewährt der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige erste Unternehmer einer Lieferkette, der eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an einen im Inland ansässigen Unternehmer erbringt, dem letzten Unternehmer der Lieferkette einen Rabatt, so ändert sich dadurch weder die Bemessungsgrundlage für die innergemeinschaftliche Lieferung des ersten Unternehmers noch für den damit korrespondierenden

¹ Im Ergebnis hat der Abnehmer dann einen Vorsteuerabzug i.H.v. 57 €.

² BFH, Urteil v. 5.6.2014, XI R 25/12, BStBl I 2017, 806

Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft

Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 25b UStG
Abschn. 25b.1 UStAE

2. Bedeutung

Das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft stellt einen Sonderfall des Reihengeschäfts dar, an dem drei Unternehmer aus verschiedenen Mitgliedstaaten beteiligt sind. Der letzte Unternehmer wird zum Steuerschuldner für die an ihn ausgeführte Lieferung. Jeder Unternehmer in der Reihe hat nur Besteuerungs- und Meldepflichten in seinem jeweiligen Heimatland (Mitgliedstaat aus dem die von ihm verwendete USt-IdNr. stammt) zu übernehmen.

3. Weitere Stichworte

→ Innergemeinschaftlicher Erwerb, → Reihengeschäft, → Zusammenfassende Meldung

4. Besonderheiten

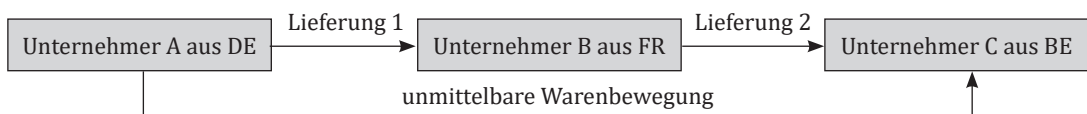
Die Lieferung des mittleren Unternehmers (ersten Abnehmers) im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts ist in der Umsatzsteuer-Voranmeldung 2026 in der Zeile 33 und in der Zeile 59 der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2025 bzw. in der Zeile 65 der Jahressteuererklärung 2026 anzugeben sowie in der Zusammenfassenden Meldung besonders zu kennzeichnen (Kennzeichen „2“ oder durch Ankreuzen). Der letzte Abnehmer hat die von ihm geschuldete Steuer in der Zeile 47 der Umsatzsteuer-Voranmeldung 2026 und in den Zeilen 60 bis 63 der Umsatzsteuer-Jahressteuererklärung 2025 bzw. den Zeilen 66 bis 69 der Jahressteuererklärung 2026 anzugeben.

Der Hinweis auf das Dreiecksgeschäft in der Rechnung des zweiten Unternehmers ist Voraussetzung für die Wirkungen des § 25b UStG.

Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft kann sich auch auf drei Unternehmer bei mehr als drei Beteiligten erstrecken.

1. Allgemeines

Bei einem **innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft** schließen drei Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und der Gegenstand gelangt bei der Warenbewegung unmittelbar vom ersten Unternehmer in der Reihe aus einem Mitgliedstaat an den letzten Unternehmer in der Reihe in einen anderen Mitgliedstaat. Die Unternehmer handeln mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummern aus verschiedenen Mitgliedstaaten.



Die **Bestimmung des Orts der Lieferung** erfolgt wie bei einem normalen Reihengeschäft, vgl. dazu Stichwort Reihengeschäft. Unter den Voraussetzungen des § 25b Abs. 1 und Abs. 2 UStG ergeben sich jedoch für den mittleren Unternehmer in der Reihe Vereinfachungen, die ihn aus der Steuerveranlagung in einem anderen Mitgliedstaat heraushalten, für den letzten Abnehmer ergeben sich in seinem Heimatland bestimmte zusätzliche Verpflichtungen.

2. Voraussetzungen

§ 25b Abs. 1 und Abs. 2 UStG enthalten eine **Vielzahl von Voraussetzungen**, die für die Anwendung der Vereinfachungsvorschrift des § 25b UStG notwendig sind. Anhand der folgenden Checkliste kann das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts geprüft werden:

Checkliste Voraussetzungen für innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft	Ja	Nein
Drei Unternehmer handeln mit USt-IdNrn. aus verschiedenen Mitgliedstaaten.		
Derselbe Gegenstand gelangt unmittelbar vom ersten Unternehmer aus einem Mitgliedstaat an den letzten Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat.		
Der Gegenstand wird vom ersten oder vom zweiten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet (der letzte Unternehmer darf den Gegenstand nicht befördern oder versenden).		
Der mittlere Unternehmer ist in dem Mitgliedstaat, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befindet, nicht ansässig.		
Der mittlere Unternehmer verwendet gegenüber dem ersten und dem letzten Unternehmer dieselbe USt-IdNr.		
Die USt-IdNr. des mittleren Unternehmers darf nicht aus dem Mitgliedstaat stammen, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands begonnen oder geendet hat.		
Der mittlere Unternehmer hat dem letzten Abnehmer eine besondere Rechnung erteilt, in der keine Umsatzsteuer ausgewiesen ist und in der auf ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft und die Steuerschuld des letzten Abnehmers hingewiesen worden ist, in der Rechnung sind die USt-IdNrn. des mittleren und des letzten Unternehmers aufgenommen.		
Der letzte Unternehmer in der Reihe hat eine USt-IdNr. aus dem Mitgliedstaat verwendet, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet.		
Ergebnis: Nur wenn alle Punkte mit ja angegeben sind, liegt ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor.		

Achtung! Nach der Rechtsprechung des EuGH¹ kann der erste Abnehmer (der in der Mitte befindliche Unternehmer) in dem Mitgliedstaat ansässig und dort für umsatzsteuerliche Zwecke registriert sein, in dem die Warenbewegung beginnt. Es ist ausreichend für die Anwendung der Regelungen zum Dreiecksgeschäft, wenn er in dem konkreten Rechtsgeschäft die USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaats verwendet.

Wichtig! Soweit der letzte Abnehmer kein Unternehmer ist, treten die Rechtsfolgen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts auch dann ein, wenn es sich bei dem Abnehmer um eine juristische Person handelt, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt und in dem Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet, § 25b Abs. 1 Satz 2 UStG².

Der EuGH³ hat in einer Entscheidung festgestellt, dass die Steuerschuldnerschaft des Dritten auf der **Rechnung** vermerkt sein muss, ansonsten ist der letzter Unternehmer nicht wirksam Schuldner der USt geworden. In diesem Fall kann dann kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vorliegen. Es liegen dann die Rechtsfolgen eines „normalen Reihengeschäfts“ vor, sodass der mittlere Unternehmer im Bestimmungsstaat eine ruhende Lieferung nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG hat, für die die Steuerschuld nicht auf den Käufer übergeht. Der mittlere Unternehmer muss sich dann in diesem Mitgliedstaat veranlassen lassen und hat neben dem dort steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz auch noch einen innergemeinschaftlichen

¹ EuGH, Urteil v. 19.4.2018, C-580/16 – Firma Hans Bühler KG, DStR 2018, 865.

² Dies ist durch eine zutreffende USt-IdNr. des letzten Abnehmers nachzuweisen.

³ EuGH, Urteil v. 8.12.2022, C-247/21 – Luxury Trust Automobil GmbH, BFH/NV 2023, 365.

Kleinunternehmer seit dem 1.1.2025

Kleinunternehmer seit dem 1.1.2025 auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 19 und § 19a UStG, § 34a UStDV (jeweils seit dem 1.1.2025)

Abschn. 19.1 bis Abschn. 19.7 UStAE sowie Abschn. 19a.1 bis Abschn. 19a.4 UStAE (in der seit dem 1.1.2025 geltenden Fassung)

2. Bedeutung

Die Besteuerung von Kleinunternehmern ist zum 1.1.2025 umfassend geändert worden. Kleinunternehmer führen seit dem 1.1.2025 unter den allgemeinen Voraussetzungen steuerfreie Umsätze aus und haben aufgrund der Steuerfreiheit der Umsätze keinen Vorsteuerabzug für eigene Eingangsleistungen. Kleinunternehmereigenschaft liegt vor, soweit der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 25.000 € nicht überschritten hat. Wenn dann im laufenden Kalenderjahr ein Gesamtumsatz von 100.000 € überschritten wird, ist ab diesem Zeitpunkt die Kleinunternehmerbesteuerung nicht mehr anzuwenden. Der Unternehmer hat die Möglichkeit, auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung zu verzichten. Erstmals seit 2025 können auch deutsche Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen die Kleinunternehmerbesteuerung in anderen Mitgliedstaaten anwenden; dies gilt umgekehrt auch für Unternehmer aus anderen Mitgliedstaaten in Deutschland.

3. Weitere Stichworte

→ Hilfsgeschäft, → Innergemeinschaftlicher Erwerb, → Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft, → Kleinunternehmer bis 31.12.2024, → Photovoltaikanlagen, → Steuerschuldnerverfahren, → Unrichtiger Steuerausweis, → Unternehmenseinheit, → Unternehmer

4. Besonderheiten

Die Kleinunternehmerbesteuerung ist aus unionsrechtlichen Gründen zum 1.1.2025 massiv verändert worden, erstmals ist dann auch eine EU-grenzüberschreitende Kleinunternehmerbesteuerung möglich. Dies ist verbunden mit einer neuen nationalen Meldeverpflichtung, einer neuen Kleinunternehmer-Identifikationsnummer und besonderen Verpflichtungen zur Erstellung von Rechnungen.

1. Anwendungsbereich

Achtung! Die Ausführungen gelten nur für die Beurteilung von Kleinunternehmern seit dem 1.1.2025. Für die Besteuerung von Kleinunternehmern bis zum 31.12.2024 gelten die alten Regelungen; vgl. dazu Stichwort Kleinunternehmer bis 31.12.2024.

Unternehmereigenschaft hat jede Person inne, die selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig wird. Damit würden auch Personen mit nur sehr geringen Umsätzen in vollem Umfang in die Umsatzbesteuerung eingebunden werden und müssten alle Vorgaben des Umsatzsteuergesetzes befolgen. Da dies sowohl für die betroffenen Personen als auch für die Finanzverwaltung zu einem nicht vertretbaren Aufwand führen würde, sieht das Umsatzsteuergesetz für Unternehmer, die nur Umsätze in geringem Umfang ausführen, **Erleichterungen** vor, die sie im Ergebnis weitestgehend aus der Besteuerung der Umsätze heraushalten.

Beispiel 1: Die Pensionärin R baut in ihrem Garten seit Jahren Petersilie an. In den Sommermonaten verkauft sie kleine Töpfchen mit frischer Petersilie an Nachbarn zu einem kostendeckenden Preis von 0,50 € pro Töpfchen. Im Jahr verkauft R ca. 100 Töpfchen, sodass sie jährlich 50 € einnimmt, die sie wieder für neue Samen und Töpfchen investiert.

Lösung: Die R ist Unternehmerin nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 UStG, da sie selbstständig tätig ist und nachhaltig mit Einnahmeerzielungsabsicht¹ Leistungen erbringt. Die R müsste sich deshalb in vollem Umfang der Umsatzbesteuerung stellen. Allein schon die Frage, ob sie mit dieser Tätigkeit die Sonderregelung für land- und forstwirtschaftliche Erzeuger nach § 24 UStG anwenden kann und ob dies ggf. für sie sinnvoll sein kann, würde für die R ohne fachlichen Rat kaum zu bewerkstelligen sein. Die R ist aber Kleinunternehmerin, führt steuerfreie Umsätze aus und hat für Vorbezüge keinen Vorsteuerabzug. Ab dem Veranlagungszeitraum 2024 sind Kleinunternehmer auch nicht mehr verpflichtet, Jahressteuererklärungen abzugeben.

Seit dem 1.1.2025 führen Kleinunternehmer – soweit sie die Regelung in Anspruch nehmen – steuerfreie Umsätze aus und sind aufgrund der Steuerfreiheit der Umsätze vom Vorsteuerabzug für eigene Leistungsbezüge ausgeschlossen. Wegen der Steuerfreiheit der Umsätze dürfen Kleinunternehmer in Rechnungen auch keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen.

Achtung! Ab dem Veranlagungszeitraum 2024 sind Kleinunternehmer auch nicht mehr grundsätzlich verpflichtet, Jahressteuererklärungen abzugeben. In Einzelfällen kann die Finanzverwaltung aber Kleinunternehmer zur Abgabe einer Jahressteuererklärung auffordern. In Sonderfällen kann auch die Abgabe einer Voranmeldung notwendig sein.

2. Voraussetzungen

2.1 Unternehmereigenschaft

Kleinunternehmereigenschaft setzt grundsätzlich Unternehmereigenschaft voraus. Nur wer die Tatbestandsvoraussetzungen der Unternehmereigenschaft (vgl. Stichwort Unternehmer) erfüllt, kann auch Kleinunternehmer nach § 19 UStG sein.

2.2 Prüfung der Umsatzgrenzen (Gesamtumsatz)

Um die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen zu können, darf der **Gesamtumsatz des Unternehmers** im vorangegangenen Jahr nicht mehr als 25.000 €² betragen haben. Hat der Gesamtumsatz des Unternehmers im **vorangegangenen Kalenderjahr** die Grenze von **25.000 €** nicht überschritten, liegt im dann folgenden Kalenderjahr die Kleinunternehmereigenschaft vor. Eine bis 2024 notwendige sachgerechte Schätzung des Gesamtumsatzes des laufenden Jahres ergibt sich ab 2025 nicht mehr.

Wichtig! Überschreitet der Kleinunternehmer im dann folgenden Kalenderjahr aber mit seinem Gesamtumsatz die Grenze von 100.000 €, entfällt ab diesem Umsatz die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung. Es kann damit in Ausnahmefällen auch zu einer Änderung der Besteuerungsform innerhalb eines Kalenderjahrs kommen.

Beispiel 2: Unternehmer U hat im Kalenderjahr 2025 einen Gesamtumsatz i.H.v. 23.000 € erzielt. Im Kalenderjahr 2026 wird er einen Gesamtumsatz von 27.000 € erzielen.

Lösung: U ist im Kalenderjahr 2026 Kleinunternehmer, da er im vorangegangenen Kalenderjahr (2025) einen Gesamtumsatz von nicht mehr 25.000 € erzielt hat. Da er im Jahr 2026 auch nicht die Gesamtumsatzgrenze von 100.000 € tatsächlich überschritten hat, kommt es im Jahr 2026 nicht zu einem Wechsel der Besteuerungsform. Ab dem Kalenderjahr 2027 kann U die Kleinunternehmerbesteuerung nicht mehr in Anspruch nehmen, da er im vorangegangenen Kalenderjahr (2026) einen Umsatz von mehr als 25.000 € erzielt hat.

¹ Gewinnerzielungsabsicht ist in der Umsatzsteuer grundsätzlich nicht notwendig.

² Bis 31.12.2024 galt hier ein Gesamtumsatz in Höhe von 22.000 €.

Mitgliederbeiträge

Mitgliederbeiträge auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 1 Abs. 1 und § 2 Abs. 1 UStG
Abschn. 1.4 und Abschn. 2.10 UStAE

2. Bedeutung

Mitgliederbeiträge werden in Deutschland dann als nicht steuerbarer Umsatz angesehen, wenn keine konkrete Gegenleistung gegenüber dem Mitglied ausgeführt wird. Nach der Rechtsprechung von EuGH und BFH kann aber auch bei Mitgliederbeiträgen ein Leistungsaustausch gegeben sein.

3. Weitere Stichworte

→ Unternehmer, → Vereine und Vereinigungen

4. Besonderheiten

Die Rechtsprechung des EuGH ist noch nicht vollständig in nationales Recht umgesetzt worden, wird aber vom BFH in Einzelfällen angewendet. Eine unmittelbare Berufungsmöglichkeit auf die unionsrechtliche Steuerbefreiung bei Sportleistungen auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL ist aber nach der Rechtsprechung des EuGH und BFH nicht gegeben. Eine unionsrechtliche Anpassung der Vorschriften war im Jahressteuergesetz 2024 geplant gewesen, wurde im Gesetzgebungsverfahren aber wieder fallen gelassen, sodass der unionsrechtswidrige Zustand weiterhin besteht. Der BFH hat in seiner jüngsten Rechtsprechung mit deutlichen Worten die nicht unionsgerechte Umsetzung kritisiert.

Nach nationalem Recht können Vereinigungen gegenüber ihren Mitgliedern im Rahmen nicht steuerbarer echter Mitgliederbeiträge oder im Rahmen sog. unechter Mitgliederbeiträge tätig werden. **Nicht steuerbare echte Mitgliederbeiträge** liegen danach nach Abschn. 1.4 Abs. 1 und Abschn. 2.10 Abs. 1 UStAE dann vor, wenn die Vereinigung in Wahrnehmung der allgemeinen satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecke gegenüber den Mitgliedern tätig wird. Der EuGH hatte dagegen 2002¹ entschieden, dass auch die Zahlung von Mitgliederbeiträgen ohne direkte, individuelle Gegenleistung zu einer steuerbaren Leistung des Vereins führt, wenn ein allgemeines (verbrauchbares) Angebot für das Mitglied besteht. Unerheblich für die Annahme des Leistungsaustauschs sei es, dass das einzelne Mitglied des Vereins unabhängig der individuellen Nutzung der von der Vereinigung angebotenen Leistungen verpflichtet ist, den Jahresbeitrag des Vereins zu bezahlen. Damit liegt ein direkter Zusammenhang zwischen der Leistung der Vereinigung und der Gegenleistung des Mitglieds vor – zumindest dann, wenn das Mitglied ein **Leistungsangebot** erhält. Auch in den Fällen, in denen passiven Mitgliedern zwar Nutzungsmöglichkeiten eingeräumt werden, aber das Mitglied die Leistungen tatsächlich nicht oder nur in sehr geringem Umfang in Anspruch nimmt, liegt noch ein solcher direkter Leistungszusammenhang vor (sog. **Leistungsbereitschaft**).

Achtung! Nur in den Fällen, in denen das Mitglied keine Leistung erhält, ergibt sich danach ein nicht steuerbarer Umsatz, der die Unternehmereigenschaft der Vereinigung insoweit ausschließt (z.B. ein Förderverein einer Schule erbringt gegenüber den Mitgliedern keine Leistungen). Der Verein ist insoweit nicht wirtschaftlich tätig. Auch Verbände können sowohl entgeltliche (unternehmerische) Leistungen an die Mitglieder erbringen, aber auch im Rahmen der Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder nicht wirtschaftlich (nichtunternehmerisch) tätig sein – im Einzelfall können auch Mitgliederbeiträge im Rahmen einer sachgerechten Schätzung diesen unterschiedlichen Bereichen zuzuordnen sein².

¹ EuGH, Urteil v. 21.3.2002, C-174/00 – Kennemer Golf & Country-Club, BFH/NV Beilage 2002, 95.

² Vgl. dazu BFH, Urteil v. 13.12.2018, V R 45/17, BFH/NV 2019, 508.

Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL sind aber bestimmte, in engem Zusammenhang mit **Sport und Körperertüchtigung** stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben, steuerfrei¹. Allerdings kann diese Steuerbefreiung nach dem Unionsrecht für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, von der Erfüllung einzelner Bedingungen abhängig gemacht werden. Solche Bedingungen können unter anderem sein, dass keine systematische Gewinnerzielung angestrebt wird und etwaige Gewinne nicht an die Mitglieder verteilt werden dürfen, dass die Leitung und Verwaltung im Wesentlichen ehrenamtlich tätig ist und kein unmittelbares Interesse an den Ergebnissen der Tätigkeit besteht oder dass die Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung zulasten der der Umsatzsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmer führt.

Achtung! Zur Frage der Berufung auf die unionsrechtliche Regelung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL sowie der Auslegung der Frage des Gewinnstrebens hatte der BFH² den EuGH angerufen. Nach der Entscheidung des EuGH³ ist Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL nicht so hinreichend genau und unbedingt, sodass er keine unmittelbare Wirkung hat. Unternehmer können sich vor nationalen Gerichten nicht unmittelbar auf ihn berufen. Der BFH⁴ hat dies mittlerweile – als Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung – so umgesetzt.

Zur Frage der Voraussetzung „ohne Gewinnstreben“ hat der EuGH ergänzend festgestellt, dass es sich um einen autonom auszulegenden Begriff handelt und grundsätzlich die verfahrensrechtliche nationale Umsetzung unbeachtlich ist. Die Voraussetzung liegt nur dann vor, wenn die Einrichtung über ihre gesamte Existenz einschließlich der Liquidation keine Gewinne an die Gesellschafter, Teilhaber, Mitglieder der o.ä. verteilt.

In seinem Urteil zum Kennemer Golf & Country-Club hat der EuGH festgestellt, dass für die Beurteilung des Gewinnstrebens einer Einrichtung sämtliche Tätigkeiten einzubeziehen sind, die diese Einrichtung ausführt. Eine Beschränkung auf bestimmte Teilbereiche der Einrichtung – hier der Leistungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL – hat somit nicht zu erfolgen.

Der BFH hat sich nach dem EuGH-Urteil aus 2002 mehrfach mit dieser Thematik auseinandersetzen müssen, da eine Anpassung des nationalen Rechts an das Unionsrecht bisher noch nicht erfolgt ist. Es ergaben sich aus der **Rechtsprechung des BFH** die folgenden Eckpunkte, die aber teilweise durch die neuere Rechtsprechung des EuGH und des BFH überholt sind, da ein unmittelbares Berufungsrecht auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL nicht mehr in Frage kommen kann:

- Ein Luftsportverein, der seinen Mitgliedern vereinseigene Flugzeuge zur Nutzung überlässt, führt damit keine „sportliche Veranstaltung“ i.S.d. § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG durch. Dass ein Luftsportverein seinen Mitgliedern die Nutzung von Einrichtungen auf dem Flughafengelände ermöglicht, hat keinen unmittelbaren Einfluss auf die von den Mitgliedern durchgeführten Sportflüge und ist insofern nicht Teil einer organisatorischen Maßnahme des Vereins. Mitgliedsbeiträge können Entgelt für die Leistungen eines Sportvereins an seine Mitglieder sein⁵.
- Ein Golfklub, der seinen Mitgliedern die vereinseigenen Golfanlagen zur Nutzung überlässt, führt damit keine „sportliche Veranstaltung“ i.S.d. § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG durch. Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren können Entgelt für die Leistungen eines Sportvereins an seine Mitglieder sein⁶.

¹ Dies setzt aber voraus, dass eine „sportliche“ Leistung ausgeführt wird. Nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteil v. 26.10.2017, C-90/16 – The English Bridge Union Limited, UR 2018, 197) ist dazu erforderlich, dass ein Mindestmaß an körperlicher Betätigung notwendig ist.

² BFH, Beschluss v. 21.6.2018, V R 20/17, BStBl II 2018, 558.

³ EuGH, Urteil v. 10.12.2020, C-488/18 – Golfclub Schloss Igling e.V., BFH/NV 2021, 430.

⁴ BFH, Urteil v. 21.4.2022, V R 48/20, BFH/NV 2022, 792.

⁵ BFH, Urteil v. 9.8.2007, V R 27/04, BFH/NV 2007, 2213.

⁶ BFH, Urteil v. 11.10.2007, V R 69/06, BFH/NV 2008, 322.

- **Mahlzeitendienst** („Essen auf Rädern“): Bei einem Mahlzeitendienst kommt es darauf an, ob er neben der Lieferung der Speisen noch weitere Dienstleistungen ausführt. Der Transport der Speisen ist dabei nicht zu berücksichtigen. Überlässt der Unternehmer dem Kunden Geschirr, das im Wesentlichen nur Transportfunktion erfüllt, prägt das die Leistung ebenfalls nicht als sonstige Leistung. Regelmäßig ist nach Auffassung der Finanzverwaltung¹ eine Lieferung anzunehmen, wenn der Mahlzeitendienst verzehrfertige Speisen in Warmhaltevorrichtungen auf vom Mahlzeitendienst zur Verfügung gestelltem Geschirr, auf dem die Speisen nach dem Abheben der Warmhaltehaube als Einzelportionen verzehrfertig angerichtet sind, dem Kunden überlässt und hinterher das Geschirr zurückgenommen und gereinigt wird.
- **Schulkantinen**: Gibt ein Unternehmer in einer Schulkantine warme Speisen an die Schüler portioniert ab, räumt ab und reinigt anschließend die Räume und das Geschirr, liegt insgesamt eine sonstige Leistung vor². Dies gilt auch dann, wenn die Speisen in Schulräumen eingenommen werden und das Geschirr und Besteck im Eigentum der Schule steht. Übernimmt aber z.B. ein Schulverein die Verteilung der Speisen sowie das Reinigen der Räume und des Geschirrs und beschränkt sich die Leistung des Unternehmers nur auf die Zubereitung der Speisen und den Transport der Speisen an den Verbrauchsort, liegt für den Unternehmer nur eine dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Lieferung vor; die Leistungen des Schulvereins sind dem Unternehmer nicht zuzurechnen. Werden die Speisen als Tiefkühlgerichte bereitgestellt und stellt der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger Auftaugeräte (Regeneriertechnik) zur Verfügung, liegt eine begünstigte Lieferung vor, da die Überlassung der Auftaughtechnik kein relevantes Dienstleistungselement darstellt.

4. Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen vom 1.7.2020 bis 31.12.2023 sowie seit dem 1.1.2026

Zum 1.7.2020 ist der Steuersatz bei der Umsatzsteuer für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen auf den ermäßigten Steuersatz von 5 % (1.7. bis 31.12.2020) bzw. 7 % (1.1.2021 bis 31.12.2023³) abgesenkt worden. Diese Absenkung war aber ausdrücklich nur temporär für alle Umsätze nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2024 umgesetzt worden. Die Regelung ist – jetzt zeitlich unbefristet – seit dem 1.1.2026 wieder in § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG aufgenommen worden. Ausdrücklich von der Absenkung ausgenommen ist die Abgabe von Getränken, diese unterliegen weiterhin dem Regelsteuersatz.

4.1 Unterscheidung der einzelnen Leistungen

4.1.1 Lieferung oder sonstige Leistung

Bis 30.6.2020 war es nur notwendig, bei der Abgabe von Speisen und Getränken in Lieferungen und sonstigen Leistungen zu unterscheiden. Werden (auch verzehrfertige) Speisen und Getränke zusammen mit weiteren Dienstleistungen (z.B. Stellung von Verzehrinfrastruktur, Servieren, Reinigen etc.) abgegeben, liegt eine sonstige Leistung vor, die zur Anwendung des Regelsteuersatzes führt. Werden nur Speisen und Getränke (einschließlich des Transports zum Verbrauchsort) ohne weitere Dienstleistungen abgegeben, liegt eine Lieferung vor, die für die in der Anlage 2 zum UStG aufgeführten Lebensmittel zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes führt. Eine Lieferung ist typischerweise dann gegeben, wenn Speisen an Imbissständen (ohne Sitzgelegenheit) abgegeben werden oder wenn Speisen in Restaurants außer Haus („to go“) verkauft werden.

4.1.2 Abgrenzung zur Lieferung verzehrfertiger Speisen

Mit **Wirkung zum 1.7.2020**⁴ befristet bis zum 31.12.2023 und unbefristet wieder seit dem 1.1.2026 sind die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz unterworfen,

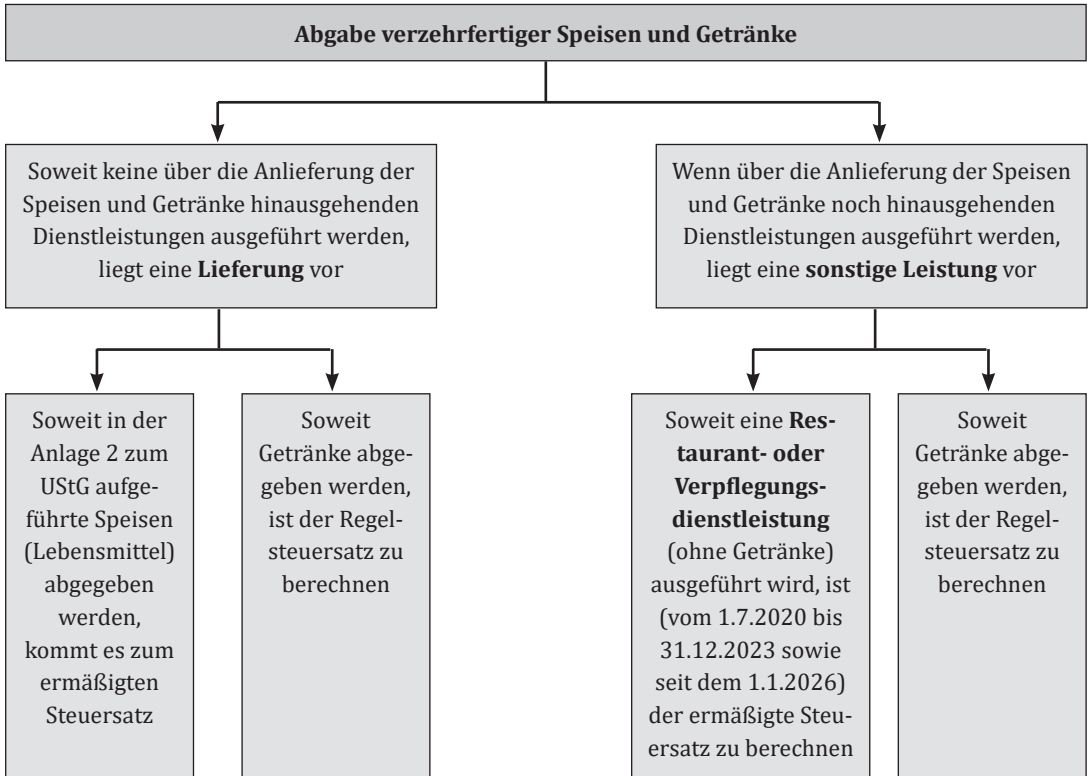
¹ Abschn. 3.6 UStAE.

² BFH, Urteil v. 10.8.2006, V R 38/05, BStBl II 2007, 482.

³ Ursprünglich war die die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bis zum 30.6.2021 befristet, ist aber zweimal verlängert worden.

⁴ Umgesetzt wurde dies durch Einführung eines neuen § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG durch das 1. Corona-Steuerhilfegesetz.

ausdrücklich von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausgeschlossen ist aber die Abgabe von Getränken. Die Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen stellen dabei eine Unterform der Dienstleistungen dar und sind somit von der Lieferung verzehrfertiger Speisen systematisch abzugrenzen.



Achtung! In Einzelfällen kann es zur Anwendung von umsatzsteuerrechtlichen Besonderheiten kommen. So kann die Lieferung von Milchgetränken (z.B. „latte macchiato“ mit einem (Kuh)Milchanteil von mindestens 75 %) dem ermäßigten Steuersatz unterliegen; die Lieferung von Hummer, Langusten oder Austern ist hingegen ausdrücklich von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausgenommen.

4.1.3 Anwendungsbereich der Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen

Eine abschließende nationale Definition von Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistungen liegt nicht vor. Aber nach der auch zwingend national anwendbaren Regelung des Art. 6 MwStVO, gilt als Restaurant- oder Verpflegungsdienstleistung die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder Getränke zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen. Allerdings ist nach der deutschen gesetzlichen Regelung die Abgabe von Getränken ausdrücklich von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausgeschlossen¹.

Wichtig! Die Unterscheidung zwischen Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen hängt vom Ort der Ausführung der Leistung ab. Bei Restaurantdienstleistungen wird die Leistung in den Räumlichkeiten des leistenden Unternehmers ausgeführt; bei Verpflegungsdienstleistungen wird die Leistung an einem anderen Ort als in den Räumlichkeiten des Dienstleistungserbringers ausgeführt.

¹ Der Ausschluss der Abgabe von alkoholischen und/oder alkoholfreien Getränken ist unionsrechtlich zulässig gem. Anlage III Nr. 12a zur MwStSystRL.