

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)¹, vom 12. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2652), vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2875)², vom 21. Dezember 2019 (BGBl. I S. 2886)**

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 Amtliche Fußnote: Artikel 11 Nummer 7 dieses Gesetzes dient der Umsetzung von Artikel 1 der Richtlinie (EU) 2018/1713 des Rates vom 6. November 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze für Bücher, Zeitungen und Zeitschriften (ABl. L 286 vom 14. 11. 2018, S. 20). Artikel 12 Nummer 3, 4 Buchstabe a, Nummer 8, 14 und 16 dieses Gesetzes dient der Umsetzung von Artikel 17a Absatz 1 der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung von Artikel 1 Nummer 1 der Richtlinie 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (ABl. L 311 vom 7. 12. 2018, S. 3). Artikel 12 Nummer 4 Buchstabe b bis d dieses Gesetzes dient der Umsetzung von Artikel 36a der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung von Artikel 1 Nummer 2 der Richtlinie 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (ABl. L 311 vom 7. 12. 2018, S. 3). Artikel 12 Nummer 5 Buchstabe a und Nummer 7 dieses Gesetzes dient der Umsetzung von Artikel 138 Absatz 1a der Richtlinie 2006/112/EG in der Fassung von Artikel 1 Nummer 3 der Richtlinie 2018/1910 des Rates vom 4. Dezember 2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Harmonisierung und Vereinfachung bestimmter Regelungen des Mehrwertsteuersystems zur Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten (ABl. L 311 vom 7. 12. 2018, S. 3).

² Amtliche Fußnote: Dieses Gesetz dient der Umsetzung der Richtlinie (EU) 2018/822 des Rates vom 25. Mai 2018 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU bezüglich des verpflichtenden automatischen Informationsaustauschs im Bereich der Besteuerung über meldepflichtige grenzüberschreitende Gestaltungen (ABl. L 139 vom 5. 6. 2018, S. 1).

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

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

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

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

1. die Lieferungen und die innergemeinschaftlichen Erwerbe von Gegenständen, die zum Gebrauch oder Verbrauch in den bezeichneten Gebieten oder zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt sind, wenn die Gegenstände
 - a) nicht für das Unternehmen des Abnehmers erworben werden, oder
 - b) vom Abnehmer ausschließlich oder zum Teil für eine nach § 4 **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 § 1a Abs. 3 und § 1b Abs. 1 genannten Erwerber.

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

UStAE 1.1. Leistungsaustausch

Allgemeines

(1) ¹Ein Leistungsaustausch setzt voraus, dass Leistender und Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht. ²Für die Annahme eines Leistungsaustauschs müssen Leistung und Gegenleistung in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen. ³§ 1 Abs. 1 Nr. 1

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

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

(3) ¹Der Leistungsaustausch umfasst alles, was Gegenstand eines Rechtsverkehrs sein kann. ²Leistungen im Rechtssinne unterliegen aber nur insoweit der Umsatzsteuer, als sie auch Leistungen im wirtschaftlichen Sinne sind, d.h. Leistungen, bei denen ein über die reine Entgeltentrichtung hinausgehendes eigenes wirtschaftliches Interesse des Entrichtenden verfolgt wird (vgl. BFH-Urteil vom 31. 7. 1969, V 94/65, BStBl II S. 637). ³Die bloße Entgeltentrichtung, insbesondere die Geldzahlung oder Überweisung, ist keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne. ⁴Das Anbieten von Leistungen (Leistungsbereitschaft) kann eine steuerbare Leistung sein, wenn dafür ein Entgelt gezahlt wird (vgl. BFH-Urteil vom 27. 8. 1970, VR 159/66, BStBl 1971 II S. 6). ⁵Unter welchen Voraussetzungen bei der Schuldübernahme eine Leistung im wirtschaftlichen Sinne anzunehmen ist vgl. die BFH-Urteile vom 18. 4. 1962, V 246/59 S, BStBl III S. 292, und vom 31. 7. 1969, 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, VR 27/94, BStBl II S. 756, und vom 12. 11. 2008, XIR 46/07, BStBl 2009 II S. 558).

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

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

Beistellungen

(6) ¹Bei der Abgrenzung zwischen steuerbarer Leistung und nicht steuerbarer Beistellung von Personal des Auftraggebers ist unter entsprechender Anwendung der Grundsätze der sog. Materialbeistellung

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

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

Beispiele für einen Leistungsaustausch

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

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

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

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

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

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

bar wie die entgeltliche Tätigkeit eines Kassenarztes als Vorstandsmitglied einer kassenärztlichen Vereinigung (vgl. BFH-Urteil vom 14. 5. 2008, XIR 70/07, BStBl II S. 912).

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

(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.

(13b) 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, VR 2/70, BStBl II S. 172).

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

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

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

Freistellung

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

12. von Personal durch den Arbeitgeber an eine Betriebskrankenkasse gegen Personalkostenerstattung nach § 147 Abs. 2a 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 Gewinnngemeinschaft (Gewinnpoolung) beinhaltet für sich allein noch keinen Leistungsaustausch zwischen den Beteiligten (vgl. BFH-Urteil vom 26.7. 1973, VR 42/70, BStBl II S. 766). ²Bei einer Innengesellschaft ist kein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaftern und Innengesellschaft, sondern nur unter den Gesellschaftern denkbar (vgl. BFH-Urteil vom 27. 5. 1982, VR 110 und 111/81, BStBl II S. 678).

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

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

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

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

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

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

(22) ¹Das Rechtsinstitut der „Fautfracht“ (§ 415 Abs. 2 HGB) versteht sich als eine gesetzlich festgelegte, pauschale Kündigungsentschädigung, die weder Leistungsentgelt noch Schadensersatz ist. ²Entspre-

chendes gilt für andere vergleichbare pauschale Kündigungsentschädigungen wie z. B. sog. Bereitstellungsentgelte, die ein Speditionsunternehmen erhält, wenn eine Zwangsäumung kurzfristig von dem Gerichtsvollzieher abgesagt wird (vgl. BFH-Urteil vom 30. 6. 2010, XIR 22/08, BStBl II S. 1084).

(23) ¹Weist der Empfänger von Zuwendungen aus einem Sponsoringvertrag auf Plakaten, in Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf seiner Internetseite oder in anderer Weise auf die Unterstützung durch den Sponsor lediglich hin, erbringt er insoweit keine Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches. ²Dieser Hinweis kann unter Verwendung des Namens, Emblems oder Logos des Sponsors, jedoch ohne besondere Hervorhebung oder Verlinkung zu dessen Internetseiten, erfolgen. 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.

Anmerkung

I. Allgemeines

Abschn. 1.1 enthält eine Vielzahl von Verwaltungsregelungen zum sog. „Leistungsaustausch“, obwohl dieser Begriff sich gar nicht im Gesetz findet. Das UStG kennt nur Leistungen „gegen Entgelt“ (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und Leistungen, die Leistungen gegen Entgelt „gleichgestellt“ sind (§ 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG). Als „Lieferung gegen Entgelt“ gelten darüber hinaus die in § 3a Abs. 1a UStG geregelten Verbringensvorgänge. Gegliedert sind die Anweisungen unter den Überschriften

- Allgemeines (Abs. 1 bis 5a)
- Beistellungen (Abs. 6 und 7)
- Beispiele für einen Leistungsaustausch (Abs. 8 bis 13b)
- Kein Leistungsaustausch (Abs. 14 bis 23).

II. Zu „Allgemeines“ (Abs. 1 bis 5)

1. Den **Begriff der Leistung** definiert die Verwaltung in Abs. 3. Zu ergänzen ist, dass eine Leistung im Sinne der Zuwendung eines wirtschaftlichen Vorteils nur dann vorliegt, wenn sie beim Leistungsempfänger oder am Ende der Leistungskette einen **Verbrauch im Sinne des Mehrwertsteuersystems** ermöglicht (vgl. Abschn. 10.2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4).
2. Abs. 2 verweist auf Gerichtsentscheidungen zur missbräuchlichen Gestaltung im Umsatzsteuerrecht. Umsätze, die im Wesentlichen nur den Zweck haben, Steuervorteile zu erlangen, die den wesentlichen Zielen des Mehrwertsteuersystems zuwiderlaufen, unterliegen dem unionsrechtlichen **Verbot missbräuchlicher Praktiken** (EuGH v. 10. 7. 2019 – C-273/18 SIA, SIA „Kuršuzeme“, MwStR 2019 S. 787 m. Anm. Winter = DStRE 2019 S. 1150). Die Umsätze sind so umzuqualifizieren, dass sie wie Umsätze besteuert werden können, die ohne den Gestaltungsmissbrauch zu besteuern wären (EuGH v. 22. 11. 2017 – C-251/16, Cussens u. a., MwStR 2018 S. 217 m. Anm. Masuch).

3. Die Ausführungen in Abs. 1 betreffen vor allem die Frage, unter welchen Voraussetzungen das Tatbestandsmerkmal „**gegen Entgelt**“ vorliegt.
4. Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von **Erschließungsmaßnahmen** verweist Abs. 5 auf das BMF-Schreiben vom 7. 6. 2012, BStBl. I S. 621. Zur Ergänzung: Verpflichtet sich ein Erschließungsträger gegenüber einer Gemeinde zur Herstellung und Übertragung von Erschließungsanlagen auf eigene Rechnung, ohne dass die Gemeinde dafür eine Gegenleistung aufzuwenden hat und erhält er aufgrund privatrechtlicher Verträge von den Grundstückseigentümern Zahlungen für die Erschließungsanlagen, liegt eine entgeltliche Werklieferung an die Gemeinde vor. Die Zahlungen der Grundstückseigentümer sind Entgelt von dritter Seite i. S. v. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG a.F. (BFH v. 22. 2. 2017 – XI R 17/15, BStBl 2017 II S. 812 = MwStR 2017 S. 469 m. Anm. Dodos; vgl. dazu Szabó/Tausch, UVR 2017 S. 254).
5. Bei **Hin- und Rückgabe von Transportverhältnissen** ist für die Frage, ob Leistungen gegen Entgelte vorliegen, nach Verwaltungsauffassung (BMF-Schreiben vom 20. 10. 2014, BStBl I S. 1372) wie folgt zu unterscheiden:

a) Warenumschielungen

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

Wird für die Warenumschielung (unselbständige Nebenleistung) ein **Pfandgeld** erhoben, ist das Pfandgeld (weiterhin) ein zusätzliches Entgelt für die Warenlieferung. Bei Rücknahme der Warenumschielung und Rückzahlung des Pfandgeldes kommt es (weiterhin) zu einer Entgeltminderung i. S. v. § 17 UStG; maßgebend ist der Steuersatz für den Liefergegenstand (vgl. hierzu auch die Vereinfachungsregel in Abschn. 10.1 Abs. 8). Zu Steuerausfällen kann es kommen, wenn Warenumschielungen im Einzelhandel erworben werden und von dem Kunden im Großhandel gegen ein höheres Pfandgeld zurückgegeben werden (vgl. dazu Rüscher, DStR 2015 S. 2414).

b) Transporthilfsmittel

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

- aa) Werden Transporthilfsmittel gegen **Pfandgeld** hingegeben, wird das Transporthilfsmittel als eigenständiger Liefergegenstand an den Leistungsempfänger geliefert. Bei Rückgabe kommt es – entgegen der noch im BMF-Schreiben v. 5. 11. 2013 vertretenen Auffassung – nicht zu einer (Rück-) Lieferung von dem ursprünglichen Leistungsempfänger an den ursprünglichen leistenden Unternehmer, sondern es erfolgt eine Rückgängigmachung der Lieferung mit den Folgen des § 17 UStG (vgl. auch insoweit die Vereinfachungsregelung in Abschn. 10.1 Abs. 8).

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

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

Für Umsätze, die vor dem **1. 1. 2015** ausgeführt werden, wird es nicht beanstandet, wenn das Pfandgeld als zusätzliches Entgelt für die Warenlieferung (unselbständige Nebenleis-

tung) angesehen und die Rückerstattung als Entgeltminderung für die Warenlieferung nach § 17 UStG behandelt wird (BMF v. 12. 6. 2014, BStBl I S. 909).

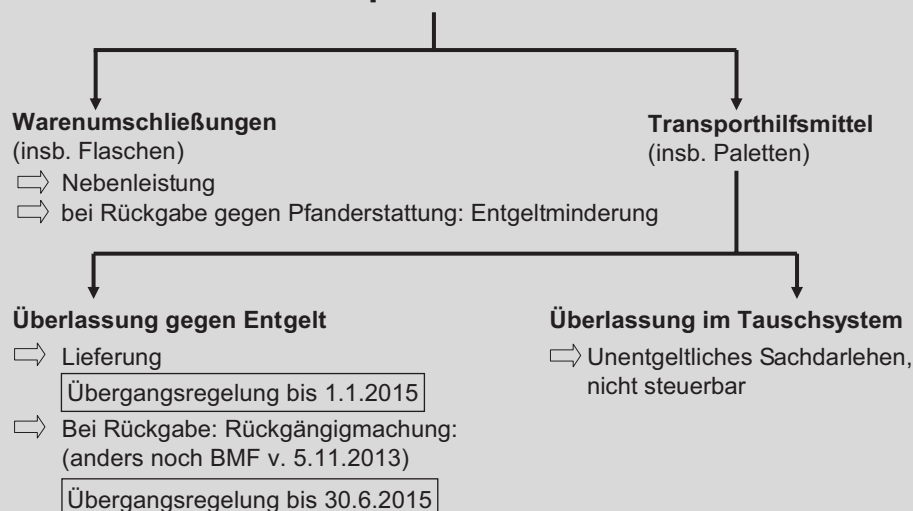
Für Umsätze vor dem **1. 7. 2015** braucht das BMF-Schreiben v. 20. 10. 2014 noch nicht angewendet werden. Das bedeutet: Bis zu diesem Zeitpunkt kann bei der Rückgabe von Transporthilfsmitteln statt einer Rückgängigmachung einer Lieferung eine Rücklieferung angenommen werden.

- bb) Vielfach werden insb. die „Euro-Flachpaletten“ und „Euro-Gitterboxpaletten“ dem Empfänger überlassen, und es werden von diesem andere Paletten gleicher Art und Güte zurückgegeben (**Tauschsystem**). Die Verwaltung sieht hierin ein Sachdarlehen, das nur dann einen steuerbaren Umsatz auslöst, wenn für die Nutzungsüberlassung ein Entgelt vereinbart wird. In anderen Mitgliedstaaten (z. B. in Österreich) wird der Vorgang als Tauschvorgang (Lieferung gegen Lieferung) angesehen, Daraus ergeben sich Probleme bei grenzüberschreitendem Palettentausch (vgl. Scheller/Moser, UR 2016 S. 784).

Verzichtet der Darlehensgeber gegen **Ausgleichszahlung** auf die Rückgabe der Paletten, werden die Paletten entgeltlich geliefert (vgl. hierzu Reimche, UR 2015 S. 613). Hingegen liegt ein nicht steuerbarer Schadensersatz vor, wenn aufgrund von Leistungsstörungen, z. B. bei Diebstahl oder Untergang der Paletten, Ausgleichszahlungen geleistet werden (kritisch: Scheller, UR 2014 S. 885). Für Umsätze, die vor dem 1. 7. 2014 ausgeführt worden sind, kann bei Leistungsstörungen ein steuerbarer Umsatz angenommen werden, wenn der Umsatz vom leistenden Unternehmer in zutreffender Höhe versteuert wird.

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

Transportbehältnisse



Bei **Einwegverpackungen** und **Einwegtransporthilfsmitteln** nimmt die Verwaltung (weiterhin) übliche Nebenleistungen zur Lieferung an (OFD Frankfurt/M. v. 10. 7. 2014 – S 7200 A – 2 – St 111, juris).

III. Zu „Beistellungen“ (Abs. 6 und 7)

Sog. Beistellungen des Leistungsempfängers gehören nicht zum Umfang der vom leistenden Unternehmer erbrachten Leistung und sind auch nicht als Entgelt des Leistungsempfängers bei dem Umsatz zu erfassen. Die Anweisungen betreffen Beistellungen durch Arbeitsleistungen des Leistungsempfängers selbst oder seines Personals und verweisen wegen der Beistellung von Material auf Abschn. 3.8 Abs. 2 bis 4.

IV. Zu „Beispiele für einen Leistungsaustausch“ (Abs. 8 bis 13b)

1. **Übernahme von öffentlichen Aufgaben** (vgl. Abs. 9 Satz 2 und Abs. 13b): Nimmt ein Unternehmer aufgrund eines Vertrags mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts bestimmte öffentliche Aufgaben gegen Ausgleichszahlungen wahr, erbringt der Unternehmer Leistungen gegen Entgelt (EuGH v. 22. 2. 2018 – C-182/17, NTN, UR 2018 S. 276 m. Anm. Widmann = MwStR 2018 S. 348 m. Anm. Sterzinger).
 2. Eine Leistung kann auch dann vorliegen, wenn es nicht zu der vereinbarten Leistungstätigkeit kommt, insbesondere bei **vorzeitiger Auflösung eines Dienstvertrages** gegen „Schadensersatz“ (Abs. 8a). Zur Ergänzung: Ein Unternehmer, der sich verpflichtet, sich gegen eine wöchentliche Vergütung für Beratungsleistungen bereitzuhalten, erbringt mit dieser **Leistungsbereitschaft** eine jeweils mit Ablauf der Woche ausgeführte sonstige Leistung (EuGH v. 3. 9. 2015 – C-463/14, Asparuhovo Lake Investment Company OOD, MwStR 2015 S. 855 m. Anm. Grube). Entsprechendes gilt bei Ausstellung einer Flugkarte, wenn der Erwerber die Flugreise nicht antritt: Die Fluggesellschaft hat mit der Bereitstellung des Sitzplatzes die Beförderungsleistung erbracht (EuGH v. 23. 12. 2015 – C-250/14, Air France-KLM, MwStR 2016 S. 197). Der EuGH hat diese Rechtsprechung mit dem Urteil v. 22. 11. 2018 (C-295/17, MEO, MwStR 2019 S. 26 m. Anm. Grube = EU-UStB 2019 S. 12 m. Anm. Huschens) konsequent fortgesetzt: Auch eine **Ausgleichszahlung des Vertragspartners bei vorzeitiger Vertragsbeendigung**, die dem vereinbarten Entgelt für die Restlaufzeit entspricht, ist bei Dienstleistungsverträgen mit Mindestbindungsfrist Entgelt für die Dienstleistung. Entsprechendes gilt bei vorzeitiger Kündigung von Leasingverträgen (vgl. Anm. 10 zu Abschn. 17.1).
 3. **Abmahnung als Leistung**: Lässt ein am Markt tätiger Unternehmer einen Wettbewerber wegen fehlerhafter AGB durch einen Rechtsanwalt abmahnen (Abmahnung nach dem Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb) und erstattet der Wettbewerber die entstandenen Kosten, erbringt der Unternehmer eine entgeltliche Leistung, weil er dem Wettbewerber einen Weg weist, ihn als Gläubiger ohne Inanspruchnahme der Gerichte klaglos zu stellen und ihm damit einen verbrauchsfähigen wirtschaftlichen Vorteil zuwendet (BFH v. 21. 12. 2016 – XI R 27/14, MwStR 2017 S. 500 m. Anm. Raab; krit.: Hummel, UR 2017 S. 901, der zu Recht ein Vorabentscheidungsverfahren zur unionsrechtlichen Klärung des Problems anregt; vgl. hierzu auch Döring-Pauckert insb. zu Problemen für die Vergangenheit, UR 2017 S. 459; ebenso BFH v. 16. 1. 2003 – V R 92/01, BStBl 2003 II S. 732: Ein Abmahnverein erbringt eine Leistung gegen Entgelt an den Abgemahnten). Entsprechendes gilt, wenn der Inhaber von Urheberrechten an Tonwerken eine Person, die illegal Musikwerke im Internet heruntergeladen hat, abmahnt (Abmahnung nach dem Urheberrechtsgesetz; BFH v. 13. 2. 2019 – XI R 1/17, MwStR 2019 S. 630 m. krit. Anm. Oelmaier = UR 2019 S. 413 = DStRE 2019 S. 703).
4. **Weitere Einzelfälle**
- **Überwacht** ein Unternehmer z. B. für einen Supermarktbetreiber dessen **Parkplatz**, erbringt der Unternehmer an den Supermarktbetreiber eine mit dem Regelsteuersatz steuerpflichtige Dienstleistung. Zur Gegenleistung gehören nach Ansicht von Prätzler (UStB 2017 S. 298) neben der „Grundgebühr“ auch Vertragsstrafen oder überhöhte Parkentgelte, die der Unternehmer von den Parkplatznutzern einbehalten darf.
 - Zu Leistungsbeziehungen beim **Crowdfunding** vgl. Hammerl/Dobner, NWB 2015 S. 3542, und Jansen/Huget, UR 2018 S. 417.
 - Zu Zuwendungen an Handelsvertreter zur Steigerung ihrer Umsätze („**incentives**“) vgl. OFD Frankfurt/M. v. 2. 9. 2015, UR 2015 S. 925.
 - Die gegen Entgelt erfolgende **Rücknahme einer Klage** gegen Beschlüsse einer Hauptversammlung einer AG kann eine Leistung gegen Entgelt sein (FG Köln v. 11. 6. 2015 – 30 K 3023/13, MwStR 2016 S. 39 m. Anm. C. Wagner).
 - Zur Frage, wie die Übertragung von Gesellschaftsanteilen zu beurteilen ist, bei denen der Veräußerer an den Erwerber einen sog. **negativen Kaufpreis** zahlt, vgl. Rapp in BB 2017 S. 2903.

- Zahlungen, die eine **Transfergesellschaft** vom bisherigen Arbeitgeber erhält, um die Gehälter der übernommenen Arbeitnehmer weiterzuzahlen und Weiterbildungsmaßnahmen durchzuführen („**Remanenzkosten**“), sind Entgelt für eine einheitliche steuerpflichtige Leistung der Transfergesellschaft an den bisherigen Arbeitgeber. Hiervon ausgenommen ist das (Transfer-)Kurzarbeitergeld der Bundesagentur für Arbeit, das dem Arbeitnehmer zusteht und daher bei Zahlung über die Transfergesellschaft bei dieser einen durchlaufenden Posten darstellt (LSF Sachsen v. 27. 11. 2017, MwStR 2018 S. 628).
- Leistungsaustausch bei **Realteilungen** vgl. Stenert, DStR 2018 S. 765.
- Bei **Baukostenzuschüssen des Vermieters an den Mieter** stellt sich die Frage, ob der Baukostenzuschuss ein Entgelt für eine Leistung des Mieters an den Vermieter oder eine Mietminderung ist. Erhält der Vermieter die Verfügungsmacht an dem Ausbau, führt der Vermieter eine Lieferung an den Grundstückseigentümer aus. Die Gegenleistung ist der Baukostenzuschuss (vgl. hierzu im Einzelnen BMF v. 23. 7. 1986, BStBl. 1986 I S. 432; a. A. FG Sachsen v. 18. 7. 2017 – 5 K 880/15, Rev. zugelassen, Az. des BFH: V R 5/18, UStB 2018 S. 129 m. Anm. Sterzinger = DStRE 2019 S. 103). Erhält der Grundstückseigentümer keine Verfügungsmacht, weil z. B. eine Rückbauverpflichtung des Mieters besteht, handelt es sich um eine vorweggenommene Mietminderung.
- Eine gemeinnützige Gesellschaft, die **für ihre Gesellschafter (Kirchen) die journalistische Medienarbeit** übernimmt und dafür Aufwendungsersatz erhält, erbringt Leistungen gegen Entgelt an die Kirchen. Nach Ansicht des FG Baden-Württemberg ist für die Wertung entscheidend, dass die Kirchen diese Leistung auch bei einem gewerblichen Unternehmen hätten einkaufen können und dann zweifelsfrei eine steuerbare Leistung vorliegen würde (Urt. v. 13. 9. 2018 – 1 K 1967/17, Rev. eingelegt, Az. BFH: XI R 35/18, EFG 2019 S. 290 m. Anm. Wackerbeck).
- **Einlagensicherungsfonds** erbringen an die angeschlossenen Kreditinstitute steuerbare Leistungen, die jedoch nach § 4 Nr. 8 Buchst. a und g UStG steuerfrei sind (OFD Niedersachsen v. 27. 6. 2016, MwStR 2016 S. 773).
- Zu Zahlungen im Rahmen der **Initiative Tierwohl** vgl. OFD Nieders. v. 7. 12. 2016, UR 2017 S. 209.

V. Zu „Kein Leistungsaustausch“ (Abs. 14 bis 25)

1. Sog. **Folgerecht** (Abs. 21). Der EuGH hat in einem österreichischem Vertragsverletzungsverfahren (im Sinne der deutschen Verwaltungsauffassung) entschieden, dass die Vergütung beim Künstler weder Leistungsentgelt noch nachträgliches Entgelt für die Überlassung des Kunstwerkes ist (EuGH v. 19. 12. 2018 – C-51/18, Kommission/Österreich, MwStR 2019 S. 189 m. Anm. Herbert = EU-UStB 2019 S. 24 m. Anm. Tehler = DStRE 2019 S. 447).
2. **Umtausch**: Wird ein mangelhaft gelieferter Gegenstand zur Nacherfüllung durch einen Gegenstand derselben Art ersetzt, ohne dass eine Zuzahlung erfolgt, liegt ein nicht steuerbarer **Umtausch vor** (BFH v. 14. 4. 2015 – V B 150/14, BFH/NV 2015 S. 1012).
3. **Hingabe an Zahlungs Statt**: Überträgt ein Unternehmer ein Grundstück auf eine Gemeinde zwecks Begleichung von Steuerrückständen, liegt eine Grundstückslieferung vor, die nach Auffassung des EuGH (Urt. v. 11. 5. 2017 – C-36/16, Posnia, UR 2017 S. 461) allerdings nicht entgeltlich erfolgt. Begründung des EuGH: Die Gemeinde bewirke mit der Erhebung der Steuer keine Leistung, dementsprechend könne die Tilgung der Steuerschuld nicht Gegenleistung für die Grundstückslieferung sein. Das Urteil ist u. E. nur schwer nachvollziehbar. Zu größeren Steuerausfällen wird es allerdings deshalb nicht kommen, weil wegen der Unentgeltlichkeit der Lieferung ggf. eine unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern ist (zur Kritik an der Entscheidung vgl. auch Reiß, UVR 2017 S. 205).

U.E. ist das EuGH-Urteil als Einzelfallentscheidung für den Bereich der Steuerschulden zu sehen, wie sich auch einer nachfolgenden Entscheidung des EuGH ergibt: Überträgt eine Aktiengesellschaft ein Grundstück an einen Aktionär und erhält diese hierfür eigene Aktien zurück, tätigt die Aktiengesellschaft eine entgeltliche Lieferung. Die Gegenleistung besteht in den zurückerhaltenen Aktien (EuGH v. 13. 6. 2018 – C-421/17, Polfarmex, MwStR 2018 S. 649 m. Anm. Grube = DStRE 2019 S. 228). Der Aktionär bewirkt mit der Hingabe der Aktien nur deshalb keinen steuerbaren

Umsatz, weil das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt (vgl. hierzu auch Abschn. 2.3 Abs. 2 Sätze 1–3).

4. **Sponsoring** (Abs. 23): Zur Überlassung eines sog. **Werbemobils** vgl. LSF Sachsen v. 15. 5. 2014, MwStR 2014 S. 707; OFD Niedersachsen v. 30. 3. 2015, MwStR 2015 S. 438; BayLfSt v. 2. 6. 2015, UR 2015 S. 609; OFD Karlsruhe v. 29. 2. 2016, a. a. O., Korf, UVR 2013 S. 374 und UR 2014 S. 970.
5. **Preisgelder** (Abs. 24 i. d. F. des BMF-Schreibens v. 27. 5. 2019, BStBl I S. 512): Der EuGH hat mit Urteil vom 10. 11. 2016 (C-432/15, Baštová, UR 2016 S. 913 = EU-UStB 2017 S. 12 m. Anm. Huschens) entschieden, dass die Überlassung eines Pferdes durch seinen Eigentümer an den Veranstalter eines Pferderennens zwecks Teilnahme am Pferderennen nur insoweit eine entgeltliche Dienstleistung darstellt, wie eine von der Platzierung des Pferdes in dem Rennen unabhängige Vergütung, z. B. ein Antrittsgeld, gezahlt wird. Das Preisgeld ist nicht Leistungsentgelt für eine Dienstleistung (ebenso BFH v. 2. 8. 2018 – V R 21/16, BStBl. 2019 II S. 339 = MwStR 2019 S. 110 m. Anm. Widmann; FG Köln v. 18. 4. 2018 – 9 K 2738/15, Rev. eingelegt, Az. des BFH: XI R 19/18, EFG 2018 S. 1405 m. Anm. Engler). Entsprechendes gilt bei **Berufsreitern**, die bei Turnieren auf fremden Pferden reiten und nur im Fall einer erfolgreichen Platzierung ein Preisgeld erhalten (FG Mecklenburg-Vorpommern v. 17. 5. 2018 – 2 K 6/13, Rev. eingelegt, Az. des BFH: XI R 25/18, EFG 2018 S. 1835 m. Anm. Hennigfeld) sowie bei Teilnehmern einer **Fernsehsow**, denen bei einer erfolgreichen Platzierung ein Preisgeld gezahlt wird (BFH v. 25. 7. 2018 – XI B 103/17, DStR 2019 S. 507 m. Anm. Treiber = MwStR 2019 S. 273 m. Anm. Neumann-Tomm).

Der BFH hat die Grundsätze der EuGH-Entscheidung vom 10. 11. 2016 auf Pokerspieler übertragen. Ein **Berufspokerspieler** der an Turnieren teilnimmt und um Preisgelder spielt, erbringt insoweit keine Leistungen gegen Entgelt (BFH v. 30. 8. 2017 – XI R 37/14, BStBl. 2019 II S. 336 = UR 2017 S. 956 m. Anm. Egner/Geißler = MwStR 2017 S. 1001 m. Anm. Widmann; vgl. hierzu auch Tehler, UVR 2017 S. 90).

Die Verwaltung wendet die o. g. Grundsätze in allen offenen Fällen – mit einer **Nichtbeanstandungsregelung** für vor dem 1. 7. 2019 ausgeführte Umsätze – an (vgl. hierzu BMF-Schreibens v. 27. 5. 2019, BStBl I S. 512).

Geldspielautomatenbetreiber können sich nach Ansicht des FG Münster nicht auf das EuGH-Urteil v. 10. 11. 2016, Baštová, berufen, weil das Entgelt für die Spielteilnahme weder freiwillig noch der Höhe nach ungewiss ist (Urt. v. 30. 1. 2018 – 5 K 419/15, Rev. eingelegt, Az. des BFH: XI R 23/18, EFG 2018 S. 872 m. Anm. Wackerbeck; v. 23. 4. 2019 – 5 V 937/19, Beschw. eingelegt, Az. des BFH: XI B 44/19, EFG 2019 S. 1015 m. Anm. Wackerbeck = MwStR 2019 S. 713; ebenso Hessisches FG v. 22. 2. 2018 – 6 K 2400/17, Rev. eingelegt, Az. des BFH: XI R 13/18, EFG 2018 S. 1392 m. Anm. Wackerbeck und FG Köln v. 30. 1. 2018 – 8 K 2620/15, Rev. eingelegt, Az. des BFH: XI R 26/18, EFG 2019 S. 648 m. Anm. Büchter-Hole; ebenso Abschn. 1.1 Abs. 25; vgl. hierzu auch Dziadkowski, MwStR 2019 S. 690; ders. in UR 2019 S. 840).

6. **Vertragsschluss**: Verpflichtet sich ein Mieter gegenüber dem Vermieter, einen Mietvertrag abzuschließen und den Mietzins zu zahlen, bewirkt der Mieter grundsätzlich keine Leistung gegenüber dem Vermieter. Eine Zahlung des Vermieters für den Abschluss des Mietvertrages ist daher regelmäßig als Mietpreisminderung zu sehen. In Sonderfällen können allerdings Zahlungen des Vermieters im Zusammenhang mit der Begründung des Mietverhältnisses einen Leistungsaustausch begründen:
 - Eine sonstige Leistung gegen Entgelt liegt beispielsweise vor, wenn die Anwesenheit des Mieters in dem Gebäude als sog. Prestigemieter andere Mieter anzieht und sich der Mieter die Zuwendung dieses Vorteils (Werbeleistung) vom Vermieter besonders vergüten lässt (EuGH v. 9. 10. 2001 – C-409/98, Mirror Group, UR 2001 S. 91).
 - Eine sonstige Leistung des Mieters in Form einer nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfreien Eingehung einer Geldverbindlichkeit hat der BFH dann angenommen, wenn der Vermieter ein wirtschaftliches Interesse daran hat, das Grundstück in vermietetem Zustand zu veräußern und er deshalb dem Mieter für die Begründung des Mietverhältnisses einen Geldbetrag zahlt

(Urt. v. 30. 11. 2016 – V R 18/16, UR 2017 S. 143 m. Anm. Jacobs/Zitzl = MwStR 2017 S. 200 m. Anm. Herbert).

7. „Kostenlose“ IT-Leistungen: Umstritten ist die Frage, ob in der Bereitstellung „kostenloser“ IT-Dienstleistungen gegen die Einwilligung in die Nutzung von Kundendaten ein Leistungsaustausch vorliegt, vgl. einerseits Melan/Pfeiffer, DStR 2017 S. 1072; Melan/Wecke, DStR 2015 S. 2267 sowie S. 2811; Dietsch, MwStR 2017 S. 868 und andererseits Grambeck, DStR 2016 S. 2026; ders. NWB 2016 S. 3931; Looks/Bergau, MwStR 2016 S. 864; Grebe, UStB 2017 S. 247, Schwarz, UR 2017 S. 782; Englisch, UR 2017 S. 875; Brunckhorst/Sterzinger, DStR 2018 S. 1743. Eine vergleichbare Problematik ergibt sich, wenn Vermieter den Mietern **Smart-Home-Technologie** überlassen und die Mieter im Gegenzug die Verwertung ihrer Daten dulden (vgl. dazu Denk, UR 2018 S. 426).

Inzwischen hat sich auf eine deutsche Anfrage der **Mehrwertsteuer-Ausschuss** in seiner Sitzung vom 30. 11. 2018 mit der Problematik befasst (Mitteilung in UR 2019 S. 575). Er ist zu dem Ergebnis gekommen, dass

- ein Internetnutzer, der seine personenbezogenen Daten einem IT-Dienstleister überlässt, um ohne finanzielle Gegenleistung Zugang zu IT-Dienstleistungen zu erhalten, grundsätzlich keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, und
- IT-Dienstleister, der IT-Nutzern IT-Dienstleistungen im Austausch für die Überlassung personenbezogener Daten ohne finanzielle Gegenleistung gewährt, keine mehrwertsteuerpflichtigen Umsätze ausführt, solange diese Dienstleistungen unter denselben Bedingungen allen Nutzern angeboten werden.

UStAE 1.2. Verwertung von Sachen

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

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