

Bunjes
Umsatzsteuergesetz

Umsatzsteuergesetz

Kommentar

Begründet von

Dr. Johann Bunjes †
Vors. Richter am Finanzgericht

Reinhold Geist †
Steuerberater

Erläutert von

Dr. Harald Brandl
Ministerialrat

Dr. Hans-Hermann Heidner
Richter am Bundesfinanzhof i. R.

Dr. Christian Korn, LL.M.
Steuerberater

Dr. Martin Robisch
Steuerberater

22., neubearbeitete Auflage 2023



C.H. BECK

Zitierweise:
Bunjes/Autor UStG § ... Rn. ...

www.beck.de

ISBN 978 3 406 79984 6

© 2023 Verlag C.H.Beck oHG
Wilhelmstraße 9, 80801 München
Druck und Bindung: Druckerei C.H.Beck
(Adresse wie Verlag)

Satz: Meta Systems Publishing & Printservices GmbH, Wustermark
Umschlaggestaltung: Druckerei C.H.Beck Nördlingen



chbeck.de/nachhaltig

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

Vorwort zur 22. Auflage

Wie üblich haben Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung seit Erscheinen der Voraufgabe für eine hinreichende Auslastung des Autorenteam's Sorge getragen.

Aus der Gesetzgebung ist gerade in Zeiten der Diskussion über die Energieversorgung die Einfügung des § 12 Abs. 3 hervorzuheben, wonach auf die Lieferung, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie die Installation von Photovoltaikanlagen ein Nullsteuersatz anzuwenden ist. Bemerkenswert ist die Neuregelung auch deshalb, weil die Gesetzgebungstechnik im deutschen Umsatzsteuerrecht neu ist und die Frage aufwirft, was die Motive des Gesetzgebers für diesen ungewöhnlichen Weg waren. Interessante gesetzgeberische Aktivitäten sind auch die Neuregelung in § 22g zu den besonderen Pflichten der Zahlungsdienstleister und die Neugestaltungen der in § 22f und § 25e geregelten besonderen Pflichten für Betreiber elektronischer Schnittstellen und deren Haftung. Nicht unerwähnt bleiben sollte insoweit auch die Ausdehnung der Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 20 auf alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

In der Rechtsprechung nimmt, wie es in den vergangenen Jahren schon geradezu Tradition geworden ist, die Organschaft einen breiten Raum ein. Erwähnenswert sind insoweit die EuGH-Urteile Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie und S/FA T, die Nachfolgeentscheidungen des BFH und die Änderung der Rechtsprechung des V. Senats zur Eingliederung von kapitalistisch strukturierten Personengesellschaften. Ähnlich der Organschaft sind auch die Heildienstleistungen ein jährlich wiederkehrendes Dauerthema. Diesmal durch das BFH-Urteil V R 10/20 zur isolierten Einlagerung eingefrorener Eizellen, das den Vorgaben des UStAE widerspricht, und das EuGH-Urteil C-228/20 zur Besteuerung von Heilbehandlungen durch private Krankenhäuser. Durch das EuGH-Urteil C-373/19 – Dubrovin & Tröger – Aquatics und das Nachfolgeurteil des BFH V R 31/21 (V R 32/18) ist nun – wenn auch im Ergebnis nicht wirklich überzeugend – geklärt, dass der unionsrechtliche Begriff des „Schul- und Hochschulunterrichts“ nicht den von einer Schwimmschule erteilten Schwimmunterricht umfasst. Das wird auch Auswirkungen auf die Beurteilung von Tennis- und Segelunterricht sowie auch auf Sportunterricht im Allgemeinen haben. Die Gemüter im wahren Sinne des Wortes erhitzt hat das EuGH-Urteil Finanzamt A, das zu der bemerkenswerten Erkenntnis gelangt ist, dass der Begriff „Brennholz“ jegliches Holz bezeichnet, das nach seinen objektiven Eigenschaften ausschließlich zum Verbrennen bestimmt ist. Für den Vorsteuerabzug von großer Bedeutung ist die in der Folge des EuGH-Urteils Finanzamt N ergangene Präzisierung der Rechtsprechung des BFH (XI BR 28/21 und XI R 29/21) zu den zeitlichen Anforderungen an die Zuordnungsentscheidung. Ebenfalls der Vorsteuerproblematik zuzurechnen ist das BFH-Urteil V R 32/20 zum überwiegenden Unternehmensinteresse bei der Beratung von Mitarbeitern im Rahmen ihrer seitens des Unternehmens geplanten Freisetzung, neudeutsch etwas freundlicher formuliert „Outplacementberatung“. Interessant sind auch das EuGH-Urteil C-637/20 – DSAB Destination Stockholm zu Mehrzweckgutscheinen bzgl. einer Citycard und die BFH-Urteile V R 25/21 zum täuschähnlichen Umsatz bei Dienstwagenüberlassung und V R 37/21 (V R 16/19) zur Steuerentstehung bei Vermittlungsleistungen. Hinzuweisen ist schließlich auf die neue Rechtsprechung zu § 25b und das Spannungsverhältnis zwischen formalen Vorgaben und materiellen Voraussetzungen bei innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften sowie auf die Rechtsprechung zur Reichweite von Zollvorschriften für die EUST.

Vorwort zur 22. Auflage

Seitens der Verwaltung hervorzuheben sind die BMF-Schreiben vom 12.4.2022 zum Direktanspruch auf Erstattung einer § 14c-Steuer und vom 14.12.2022 zur Steuerentstehung bei Teilleistungen sowie die mit Schreiben vom 25.4.2023 erfolgte Neufassung des UStAE 3.14 zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Reihengeschäfte.

Dieser kursorische Überblick ist wie immer zufällig und willkürlich und kann nur beispielhaft die Bereiche ansprechen, in denen sich im Besprechungszeitraum Kommentierungsbedarf ergeben hat. Wir waren erneut bestrebt, auch die hier nicht erwähnten Entscheidungen, Erlasse und Schriftumsäußerungen umfassend in die Neuauflage einzuarbeiten.

In eigener Sache erwähnenswert ist, dass neben den Autoren aus dem „Bunjesteam“ Frau Juliane Schmalfuß nicht mehr wegzudenken ist, die auch die 22. Auflage nicht nur gewissenhaft lektoriert und uns Autoren jederzeit mit Rat und Tat zur Seite gestanden, sondern auch, dort, wo es notwendig war, dezent, aber nachdrücklich auf etwaigen Korrekturbedarf hingewiesen hat. Dafür und für die nach wie vor in jeder Hinsicht überaus angenehme Zusammenarbeit gilt ihr unser Dank.

Unser besonderer Dank gilt aber wie immer unserer Leserschaft, die uns über die Jahre die Treue gehalten hat und deren Zufriedenheit unser höchstes Ziel ist. Wir haben uns bemüht, mit der 22. Auflage erneut all jenen, die mit dem Umsatzsteuerrecht befasst sind, ein verlässliches Navigationsgerät an die Hand zu geben, das ihnen den Weg nicht nur durch den Dschungel der zahlreichen Neuerungen seit der Voraufgabe, sondern durch das Umsatzsteuerrecht insgesamt weist.

Im April 2023

Die Verfasser

Bearbeiterverzeichnis

<i>Dr. Harald Brandl</i>	§§ 3, 13–13c, 18–18h, 22g, 24–25a, 25d, 26–26c, 27b
<i>Dr. Hans-Hermann Heidner</i>	§§ 4, 4a, 4c, 8, 9, 12, 15, 15a, 18i–18k, 22, 22f–23a, 25e, 25f
<i>Dr. Christian Korn</i>	§§ 2–2b, 3a–g, 10, 14–14c, 16, 17, 19, 20, 22a–e
<i>Dr. Martin Robisch</i>	Vor § 1, §§ 1–1c, 4b, 5–7, 11, 21, 21a, 25b, 25c, 27, 27a, 28, 29

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 22. Auflage	V
Bearbeiterverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	XV

Übersicht über die Gesetzesänderungen

1. Umsatzsteuergesetz (UStG)	XXV
2. Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV)	XXIX
3. Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung (EUStBV)	XXX
4. Fahrzeuglieferungs-Meldepflichtverordnung (FzgLiefgMeldV)	XXX
5. Umsatzsteuer-Anwendungserrlass (UStAE)	XXXI
6. Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL)	XXXI
7. Verordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStVO)	XXXV

Umsatzsteuergesetz (UStG)

Erster Abschnitt. Steuergegenstand und Geltungsbereich

Vor § 1 Einleitende Hinweise zum Umsatzsteuerrecht	1
§ 1 Steuerbare Umsätze	16
§ 1a Innergemeinschaftlicher Erwerb	120
§ 1b Innergemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge	146
§ 1c Innergemeinschaftlicher Erwerb durch diplomatische Missionen, zwischenstaatliche Einrichtungen und Streitkräfte der Vertragsparteien des Nordatlantikvertrags	152
§ 2 Unternehmer, Unternehmen	155
§ 2a Fahrzeuglieferer	265
§ 2b Juristische Personen des öffentlichen Rechts	268
§ 3 Lieferung, sonstige Leistung	295
§ 3a Ort der sonstigen Leistung	403
§ 3b Ort der Beförderungsleistungen und der damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen	464
§ 3c Ort der Lieferung beim Fernverkauf	471
§ 3d Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs	487
§ 3e Ort der Lieferungen und Restaurationsleistungen während einer Beförderung an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn	491
§ 3f Ort der unentgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen	494
§ 3g Ort der Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte	494

Zweiter Abschnitt. Steuerbefreiungen und Steuervergütungen

§ 4 Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen	497
§ 4 Nr. 1 (Ausfuhrlieferungen und Lohnveredelungen; ig. Lieferungen) ..	513
§ 4 Nr. 2 (Versorgung der Seeschifffahrt und der Luftfahrt)	522
§ 4 Nr. 3 (Grenzüberschreitende Beförderungen)	523

Inhaltsverzeichnis

§ 4 Nr. 4	(Lieferung von Gold an Zentralbanken)	527
§ 4 Nr. 4a	(Umsatzsteuerlagerregelung)	528
§ 4 Nr. 4b	(Lieferungen vor der Einfuhr)	532
§ 4 Nr. 4c	(Lieferung mittels elektronischer Schnittstelle)	533
§ 4 Nr. 5	(Vermittlung steuerfreier Umsätze)	534
§ 4 Nr. 6	(Leistungen der Bundesbahn im Grenzbereich, Lieferungen an Drittlandsabnehmer, Personenbeförderungen zwischen inländi- schen Seehäfen und der Insel Helgoland, Restaurationsumsätze auf Seeschiffen)	537
§ 4 Nr. 7	(Leistungen an NATO-Mitglieder)	540
§ 4 Nr. 8	(Geld- und Kapitalverkehr)	543
§ 4 Nr. 9	(Verkehrsteuerpflichtige Vorgänge)	566
§ 4 Nr. 10	(Versicherungsumsätze)	574
§ 4 Nr. 11	(Bausparkassen- und Versicherungsvertreter)	576
§ 4 Nr. 11a	(Deutsche Bundespost TELEKOM)	578
§ 4 Nr. 11b	(Deutsche Post AG)	579
§ 4 Nr. 12	(Nutzungsüberlassung von Grundstücken und Grundstückstei- len)	582
§ 4 Nr. 13	(Leistungen der Wohnungseigentümergeinschaften)	596
§ 4 Nr. 14	(Heilberufe)	598
§ 4 Nr. 15	(Gesetzliche soziale Einrichtungen)	634
§ 4 Nr. 15a	(Medizinische Dienste)	636
§ 4 Nr. 15b	(Eingliederungsleistungen)	637
§ 4 Nr. 15c	(Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben)	638
§ 4 Nr. 16	(Krankenhäuser, Alten- und Pflegeheime)	640
§ 4 Nr. 17	(Lieferung von menschlichen Organen, Blut, Frauenmilch; Krankentransport)	654
§ 4 Nr. 18	(Wohlfahrtsverbände)	655
§ 4 Nr. 18a	(Parteigliederungen)	662
§ 4 Nr. 19	(Blinde, Blindenwerkstätten)	663
§ 4 Nr. 20	(Kulturelle Einrichtungen)	666
§ 4 Nr. 21	(Privatschulen)	672
§ 4 Nr. 21a	(weggefallen)	682
§ 4 Nr. 22	(Erwachsenenbildung)	682
§ 4 Nr. 23	(Versorgung von Jugendlichen zu Erziehungs- und Ausbildungs- zwecken)	688
§ 4 Nr. 24	(Jugendherbergswerk)	695
§ 4 Nr. 25	(Einrichtungen der Jugendhilfe)	696
§ 4 Nr. 26	(Ehrenamtliche Tätigkeit)	700
§ 4 Nr. 27	(Personalgestellung durch geistliche Vereinigungen bzw. für Land- und Forstwirtschaft)	702
§ 4 Nr. 28	(Lieferung oder Verwendung von Gegenständen, die steuer- freien Tätigkeiten dienen)	704
§ 4 Nr. 29	(Dem Gemeinwohl dienende Zusammenschlüsse von Perso- nen)	706
§ 4a	Steuervergütung für Leistungsbezüge zur Verwendung zu humanitä- ren, karitativen oder erzieherischen Zwecken im Drittlandsgebiet	709
§ 4b	Steuerbefreiung beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenstän- den	712
§ 4c	Steuervergütung für Leistungsbezüge europäischer Einrichtungen	717

Inhaltsverzeichnis

§ 5	Steuerbefreiungen bei der Einfuhr	720
§ 6	Ausfuhrlieferung	736
§ 6a	Inneregemeinschaftliche Lieferung	764
§ 6b	Konsignationslagerregelung	827
§ 7	Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr	845
§ 8	Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt	850
§ 9	Verzicht auf Steuerbefreiungen	855

Dritter Abschnitt. Bemessungsgrundlagen

§ 10	Bemessungsgrundlage für Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe	871
§ 11	Bemessungsgrundlage für die Einfuhr	925

Vierter Abschnitt. Steuer und Vorsteuer

§ 12	Steuersätze	932
§ 13	Entstehung der Steuer	1003
§ 13a	Steuerschuldner	1026
§ 13b	Leistungsempfänger als Steuerschuldner	1032
§ 13c	Haftung bei Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen	1076
§ 13d	[aufgehoben]	1090
§ 14	Ausstellung von Rechnungen	1091
§ 14a	Zusätzliche Pflichten bei der Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen	1142
§ 14b	Aufbewahrung von Rechnungen	1153
§ 14c	Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis	1159
§ 15	Vorsteuerabzug	1185
§ 15a	Berichtigung des Vorsteuerabzugs	1280

Fünfter Abschnitt. Besteuerung

§ 16	Steuerberechnung, Besteuerungszeitraum und Einzelbesteuerung ...	1305
§ 17	Änderung der Bemessungsgrundlage	1320
§ 18	Besteuerungsverfahren	1361
§ 18a	Zusammenfassende Meldung	1413
§ 18b	Gesonderte Erklärung innergemeinschaftlicher Lieferungen und bestimmter sonstiger Leistungen im Besteuerungsverfahren	1426
§ 18c	Meldepflicht bei der Lieferung neuer Fahrzeuge	1430
§ 18d	Vorlage von Urkunden	1432
§ 18e	Bestätigungsverfahren	1436
§ 18f	Sicherheitsleistung	1441
§ 18g	Abgabe des Antrags auf Vergütung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen Mitgliedstaat	1445
§ 18h	Verfahren der Abgabe der Umsatzsteuererklärung für einen anderen Mitgliedstaat	1448
§ 18i	Besonderes Besteuerungsverfahren für von nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern erbrachte sonstige Leistungen	1456
§ 18j	Besonderes Besteuerungsverfahren für den innergemeinschaftlichen Fernverkauf, für Lieferungen innerhalb eines Mitgliedstaates über eine elektronische Schnittstelle und für von im Gemeinschaftsgebiet,	

Inhaltsverzeichnis

	nicht aber im Mitgliedstaat des Verbrauchs ansässigen Unternehmern erbrachte sonstige Leistungen	1466
§ 18k	Besonderes Besteuerungsverfahren für Fernverkäufe von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro	1478
§ 19	Besteuerung der Kleinunternehmer	1488
§ 20	Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten	1502
§ 21	Besondere Vorschriften für die Einfuhrumsatzsteuer	1515
§ 21a	Sonderregelungen bei der Einfuhr von Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro	1525
§ 22	Aufzeichnungspflichten	1533
§ 22a	Fiskalvertretung	1559
§ 22b	Rechte und Pflichten des Fiskalvertreters	1562
§ 22c	Ausstellung von Rechnungen im Fall der Fiskalvertretung	1565
§ 22d	Steuernummer und zuständiges Finanzamt	1566
§ 22e	Untersagung der Fiskalvertretung	1568
§ 22f	Besondere Pflichten für Betreiber einer elektronischen Schnittstelle ..	1570
§ 22g	Besondere Pflichten für Zahlungsdienstleister, Verordnungsermächtigung	1584

Sechster Abschnitt. Sonderregelungen

§ 23	<i>Allgemeine Durchschnittssätze</i>	1598
§ 23a	Durchschnittssatz für Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes	1609
§ 24	Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe	1612
§ 25	Besteuerung von Reiseleistungen	1639
§ 25a	Differenzbesteuerung	1656
§ 25b	Inneregemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte	1670
§ 25c	Besteuerung von Umsätzen mit Anlagegold	1692
§ 25d	<i>Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Steuer</i>	1697
§ 25e	Haftung beim Handel über eine elektronische Schnittstelle	1706
§ 25f	Versagung des Vorsteuerabzugs und der Steuerbefreiung bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung	1721

Siebenter Abschnitt. Durchführung, Bußgeld-, Straf-, Verfahrens-, Übergangs- und Schlussvorschriften

§ 26	Durchführung, Erstattung in Sonderfällen	1724
§ 26a	Bußgeldvorschriften	1732
§ 26b	<i>Schädigung des Umsatzsteueraufkommens</i>	1739
§ 26c	Strafvorschriften	1742
§ 27	Allgemeine Übergangsvorschriften	1747
§ 27a	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	1768
§ 27b	Umsatzsteuer-Nachschau	1775
§ 28	Zeitlich begrenzte Fassungen einzelner Gesetzesvorschriften	1784
§ 29	Umstellung langfristiger Verträge	1788

Anhang

1.	Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem	1793
----	---	------

Inhaltsverzeichnis

2. Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem	1977
Sachregister	2027