

## 2.2 Überblick über die Ortsbestimmungen

Der **Ort für sonstige Leistungen** bestimmt sich nach **§§ 3a, 3b und 3e UStG**. Für die Bestimmung der einschlägigen Ortsvorschrift ist dabei entscheidend, ob es sich um eine sonstige Leistung an einen anderen Unternehmer (sog. **B2B-Umsatz**; „business to business“) oder an einen Nichtunternehmer (sog. **B2C-Umsatz**; „business to consumer“) handelt und welche Art von Leistung vorliegt (Beförderungs-, Vermittlungs-, Vermietungsleistung etc.).

**§ 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG** enthalten dabei **allgemeine Grundsätze**, wonach:

- Sonstige Leistungen **an Nichtunternehmer** (B2C-Umsätze) grundsätzlich am **Sitz des leistenden Unternehmers** ausgeführt werden (Abs. 1),
- Sonstige Leistungen **an andere Unternehmer** (B2B-Umsätze) grundsätzlich am **Sitz des Leistungsempfängers** ausgeführt werden (Abs. 2).

**§§ 3a Abs. 3-8, 3b und 3e UStG** enthalten für **bestimmte sonstige Leistungen** Ausnahmen, die den Ort abweichend von den Grundsätzen nach § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG bestimmen. Dabei ist auch hier auf den Status des Empfängers zu achten, da diese Ausnahmen überwiegend nur für Leistungen an Nichtunternehmer gelten.

**Prüfungsreihenfolge zur Ermittlung des Ortes einer sonstigen Leistung:**

<b>1. Schritt:</b>	<b>Wird die Leistung an Unternehmer oder Nichtunternehmer ausgeführt?</b>
<b>2. Schritt:</b>	<b>Prüfung einer Ausnahme nach §§ 3a Abs. 3-8, 3b, 3e UStG</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Liegt eine dort genannte sonstige Leistung vor?</li> <li>• Gilt die Ausnahme unabhängig vom Status des Empfängers oder nur für Leistungen an Unternehmer oder Nichtunternehmer?</li> </ul>
<b>3. Schritt:</b>	<b>Anwendung der Grundsätze, wenn keine Ausnahme eingreift:</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>• § 3a Abs. 1 UStG für Leistungen an Nichtunternehmer</li> <li>• § 3a Abs. 2 UStG für Leistungen an Unternehmer</li> </ul>

<b>Ort der sonstigen Leistungen nach §§ 3a, 3b, 3e UStG</b>		
	<b>Leistungen an Unternehmer</b>	<b>Leistungen an Nichtunternehmer</b>
<b>Grundsätze nach § 3a Abs. 1 und 2 UStG</b>	<b>Sitz/Betriebsstätte Leistungsempfänger (§ 3a Abs. 2 UStG)</b>	<b>Sitz/Betriebsstätte leistender Unternehmer (§ 3a Abs. 1 UStG)</b>
<b>Ausnahmen</b>		
<b>Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken</b>	<b>Belegenheitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)</b>	<b>Belegenheitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)</b>
<b>Kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels</b>	<b>Empfangsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 1 und 2 UStG)</b>	<b>Empfangsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 1 und 2 UStG)</b>
<b>Längerfristige Vermietung eines Beförderungsmittels</b>		<b>Sitz Leistungsempfänger (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG)</b>
<b>Kulturelle, unterhaltende und ähnliche Leistungen</b>		<b>Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG)</b>

	Leistungen an Unternehmer	Leistungen an Nichtunternehmer
Restaurationsleistungen	Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3b UStG) (Sonderregelung § 3e UStG)	Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3b UStG) (Sonderregelung § 3e UStG)
Arbeiten an beweglichen Sachen und deren Begutachtung		Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3c UStG)
Vermittlungsleistungen		Ort der vermittelten Leistung (§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG)
Eintrittsberechtigung für kulturelle, unterhaltende u.ä. Veranstaltungen	Veranstaltungsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG)	
Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 4 S. 2 UStG an Empfänger mit Sitz im Drittland		Sitz Leistungsempfänger (§ 3a Abs. 4 S. 1 UStG)
Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen		Sitz Leistungsempfänger (§ 3a Abs. 5 UStG)
Personenbeförderungen	Beförderungsstrecke (§ 3b Abs. 1 S. 1 UStG)	Beförderungsstrecke (§ 3b Abs. 1 S. 1 UStG)
Güterbeförderungen		Beförderungsstrecke (§ 3b Abs. 1 S. 1 und 3 UStG) Beförderungsbeginn (§ 3b Abs. 3 UStG)
Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Güterbeförderungen		Tätigkeitsort (§ 3b Abs. 2 UStG)
Sonderregelungen für bestimmte Leistungen mit Drittlandsbezug	(§ 3a Abs. 6–8 UStG)	(§ 3a Abs. 6–8 UStG)

## 2.3 Grundsatz bei Leistungen an andere Unternehmer (§ 3a Abs. 2 UStG)

### 2.3.1 Besteuerung am Sitzort des Leistungsempfängers

Nach § 3a Abs. 2 S. 1 UStG werden sonstige Leistungen **an andere Unternehmer** grundsätzlich am **Sitzort des Leistungsempfängers** ausgeführt. Das ist der Ort, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt, also wo die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung seines Unternehmens getroffen werden (vgl. im Einzelnen Abschn. 3a.2 Abs. 3 i.V.m. Abschn. 3a.1 Abs. 1 S. 3 ff. UStAE). Grenzüberschreitende sonstige Leistungen an Unternehmer mit Sitz im Ausland unterliegen damit grundsätzlich nicht am Sitz des leistenden Unternehmens in Deutschland, sondern im Sitzstaat des Leistungsempfängers der Umsatzsteuer.

Anstelle des Sitzortes des Leistungsempfängers ist nach § 3a Abs. 2 S. 2 UStG jedoch der **Ort seiner Betriebsstätte** maßgeblich, wenn die Leistung nicht an den Unternehmenssitz, sondern an eine Betriebsstätte des Leistungsempfängers ausgeführt wird (vgl. hierzu Abschn. 3a.2 Abs. 4–6 UStAE). Eine Betriebs-

stätte ist dabei jede feste Niederlassung, die über eigene Personal- und Sachmittel verfügt, die für die Erbringung der Leistungen erforderlich sind (vgl. Abschn. 3a.1 Abs. 3 UStAE).

Zu beachten ist weiterhin, dass §§ 3b, 3e UStG und insbesondere § 3a **Abs. 3 bis 8 UStG für bestimmte sonstige Leistungen an andere Unternehmer Sonderortsvorschriften** enthalten, die den Leistungsort abweichend von dem Grundsatz nach § 3a Abs. 2 UStG bestimmen.

#### Beispiele:

1. Unternehmer U1 mit Sitz in Frankreich mietet in Freiburg Räumlichkeiten für eine Tagung an.
2. Unternehmer U2 mit Sitz in Prag beauftragt einen Frachtführer aus Hamburg mit dem Transport einer Maschine von Hamburg nach Prag.
3. Wie 2., nur ist die Maschine für die Betriebsstätte des U2 in München bestimmt und wird von Hamburg nach München transportiert. Dabei verwendet U2 bei der Beauftragung des Frachtführers seine deutsche USt-IdNr.

#### Lösung:

1. Mit der Vermietung an U1 erbringt der Vermieter eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück an den Unternehmer U1, die abweichend von § 3a Abs. 2 UStG nicht am Sitzort des Leistungsempfängers U1 in Frankreich, sondern nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1 und S. 2 Buchst. a UStG am Belegenheitsort des Grundstücks in Freiburg ausgeführt wird und damit in Deutschland steuerbar ist.
2. Mit dem Transport der Maschine erbringt der Frachtführer an U2 eine sonstige Leistung. Für solche Güterbeförderungsleistungen enthält § 3b Abs. 1 UStG eine Sonderortsvorschrift, jedoch nur bei Beförderungen für Nichtunternehmer. Bei Güterbeförderungen für Unternehmer richtet sich der Ort dagegen nach § 3a Abs. 2 S. 1 UStG. Die Leistung gilt also am Sitzort des Leistungsempfängers U2 in Prag als ausgeführt und ist damit in Deutschland nicht steuerbar.
3. Hier gilt die Güterbeförderungsleistung nach § 3a Abs. 2 S. 2 UStG am Ort der Betriebsstätte des U2 in München als ausgeführt, da sie für diese Betriebsstätte bestimmt ist (vgl. hierzu Abschn. 3a.2 Abs. 4 und Abs. 6 UStAE). Sie ist damit in Deutschland steuerbar und der Frachtführer muss dem Unternehmer U2 deutsche USt in Rechnung stellen.

### 2.3.2 Leistungen an Unternehmer und gleichgestellte juristische Personen mit USt-IdNr.

§ 3a Abs. 2 UStG gilt grundsätzlich nur für Leistungen **an andere Unternehmer**. Leistungen an Nichtunternehmer werden dagegen nicht am Sitz des Empfängers der Leistung, sondern nach § 3a Abs. 1 UStG grundsätzlich am Sitz des leistenden Unternehmers besteuert (vorbehaltlich der Sonderregelungen in Abs. 3-8 und §§ 3b, 3e).

**Unternehmern gleichgestellt** werden nach § 3a Abs. 2 S. 3 UStG **nicht unternehmerisch tätige juristische Personen**, denen für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe eine **USt-IdNr. erteilt** wurde. Hierunter fallen insbesondere juristische Personen des öffentlichen Rechts, die ausschließlich hoheitlich tätig sind, aber auch nicht unternehmerisch tätige juristische Personen des Privatrechts, z.B. ein Idealverein oder eine Holding (vgl. Abschn. 3a.1 Abs. 7 UStAE).

### 2.3.3 Leistungen für das Unternehmen

Zur Besteuerung am Sitz des Empfängers kommt es nach § 3a Abs. 2 S. 1 UStG bei sonstigen Leistungen an andere Unternehmer grundsätzlich nur dann, wenn diese die Leistung **für ihren unternehmerischen Bereich** beziehen. Leistungen, die ein Unternehmer privat bezieht, werden dagegen nach § 3a Abs. 1 UStG grundsätzlich am Sitz des leistenden Unternehmers besteuert (vorbehaltlich der Sonderregelungen in Abs. 3-8 und §§ 3b, 3e).

Dies gilt nach **§ 3a Abs. 2 S. 3 UStG** jedoch nicht bei Leistungen an **juristische Personen**.

Sind juristische Personen sowohl **unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch** tätig, richtet sich der Leistungsort auch dann gemäß § 3a Abs. 2 UStG nach dem **Empfängerort, wenn sie die Leistung für ihren nicht unternehmerischen Bereich beziehen**. Dies gilt nur für sonstige Leistungen nicht, die ausschließlich für den **privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters** bestimmt sind. Bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die neben ihrer hoheitlichen Tätigkeit auch einen Betrieb gewerblicher Art unterhalten, richtet sich daher auch der Leistungsbezug für ihren hoheitlichen Bereich nach § 3a Abs. 2 UStG; gleiches gilt für juristische Personen des Privatrechts, z.B. einen Verein, der neben seiner ideellen, nicht unternehmerischen Tätigkeit, auch eine gewerbliche unternehmerische Tätigkeit ausübt (z.B. ein Sportverein mit Vereinsgaststätte).

Bei überhaupt **nicht unternehmerisch tätigen juristischen Personen**, denen aber eine **USt-IdNr. erteilt** wurde und die damit einem Unternehmer gleichgestellt werden, richtet sich der Leistungsort ebenfalls für alle Leistungsbezüge immer nach § 3a Abs. 2 UStG.

#### Anmerkung:

Soweit in den folgenden Ausführungen zu §§ 3a Abs. 1, Abs. 3–8, 3b und 3e UStG der Begriff Unternehmer verwendet wird, sind damit alle Leistungsempfänger gemeint, die in den Anwendungsbereich des § 3a Abs. 2 UStG fallen. Als Nichtunternehmer werden dagegen all diejenigen bezeichnet, die nicht unter § 3a Abs. 2 UStG fallen.

#### 2.3.4 Nachweis der Voraussetzungen des § 3a Abs. 2 UStG

Erbringt ein Unternehmer sonstige Leistungen, muss er für die Bestimmung des Leistungsortes seiner Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG wissen, ob sein Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die sonstige Leistung für den unternehmerischen Bereich bezieht bzw. bei nicht unternehmerisch tätigen juristischen Personen, ob diesen eine USt-IdNr erteilt wurde.

Im **Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer** bzw. gleichgestellte juristischen Personen mit USt-IdNr. signalisieren dies dem leistenden Unternehmer grundsätzlich durch **Verwendung ihrer USt-IdNr.**, im Drittlandsgebiet ansässige Empfänger durch Bescheinigung einer Behörde des Sitzstaates (vgl. im Einzelnen zu den Nachweisen Abschn. 3a.2 Abs. 9–14 UStAE).

#### Beispiel:

1. Unternehmer U mit Sitz in Paris beauftragt Frachtführer F aus Köln mit dem Transport eines Pkw von Köln nach Paris. U verwendet dabei seine französische USt-IdNr.
2. Wie 1., aber U verwendet keine USt-IdNr.

#### Lösung:

1. Die sonstige Leistung (Güterbeförderung) von F an U gilt nach § 3a Abs. 2 S. 1 UStG am Sitz des Leistungsempfängers U in Paris (Frankreich) als ausgeführt und ist damit nicht in Deutschland steuerbar. F kann wegen der Verwendung der USt-IdNr. beim Leistungsbezug berechtigterweise davon ausgehen, dass U Unternehmer ist und den Pkw für sein Unternehmen bezieht.
2. Da U keine USt-IdNr. verwendet, muss F davon ausgehen, dass U den Pkw privat erwirbt und sich der Leistungsort daher nicht nach § 3a Abs. 2 UStG bestimmt, sondern gemäß § 3b Abs. 3 UStG nach dem Beginn der Beförderung in Köln und die Leistung damit in Deutschland steuerbar ist (vgl. zu Güterbeförderungen für Nichtunternehmer Kap. 2.15.2).

c) Für Wellness-Anwendungen gilt der Regelsteuersatz.

Der Physiotherapeut wird auf die Kleinunternehmergrenze nach § 19 UStG achten.

2. a) Aus dem Schwimmbadticket werden gem. §§ 10 Abs. 1, 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG 7 % USt herausgerechnet; der Nettobetrag beträgt 9,35 € und die USt hierauf 0,65 €. Der Saunabesuch wird mit 19% besteuert; der Nettobetrag lautet 8,40 €, die USt 1,60 €. Das Entgelt für die Kombileistung unterliegt je zur Hälfte (9,00 €) dem ermäßigten und dem Regelsteuersatz. Daraus ergeben sich bezogen auf das Schwimmen: 8,41 € zzgl. 0,59 € USt und für die Sauna: 7,56 € zzgl. 1,44 € USt.
- b) Mangels eines sachgerechten Aufteilungsmaßstabs unterwirft die Finanzverwaltung die Gesamtleistung, die nicht vom Wortlaut des § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG erfasst wird, dem Regelsteuersatz: 16,80 € netto zzgl. 19 % USt = 3,20 €.

• **§ 12 Abs. 2 Nr. 10b UStG**

Ermäßigt besteuert werden bestimmte Personenbeförderungen. Im Vordergrund steht ein flächendeckendes Angebot im öffentlichen Personennahverkehr zu vorgegebenen Tarifen. Dies rechtfertigt die Steuerprivilegierung. Im Rahmen des § 12 Abs. 2 Nr. 10b UStG kommt es bei einem **Ticket für die Hin- und Rückfahrt** auf die einfache Entfernung an. Unterschreitet sie 50 km, gilt der ermäßigte Steuersatz.

• **§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG**

Die Steuerermäßigung ist gem. Satz 2 begrenzt auf die **Übernachtungsleistung** mit ihren typischen Begleitleistungen (einschließlich Fernsehgerät, nicht: Parkplatz, Verköstigung, Wellness, Sauna usw.; die Nutzung des hoteleigenen Schwimmbades ist dagegen gem. § 12 Nr. 9 UStG ermäßigt besteuert). Ein Gesamtentgelt ist – notfalls geschätzt – aufzuteilen. Dabei wird ein pauschaler Ansatz von 20 % des Pauschalpreises für ein sog. Service-Paket zugelassen (Abschn. 12.16 Abs. 12 UStAE). Ob dieses sog. Aufteilungsgebot der MwStSystRL entspricht, ist fraglich (vgl. BFH vom 06.03.2022, XI B 2/21).

• **§ 12 Abs. 2 Nr. 12 und Nr. 13 UStG**

Umsätze, die sich auf Kunstgegenstände und Sammlungsstücke beziehen, werden nur noch unter bestimmten Umständen ermäßigt besteuert.

• **§ 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG**

Steuerermäßigt werden hiernach auch E-Books.

### 3.6 0 %-Steuersatz gem. § 12 Abs. 3 UStG

Mit der Einführung des Steuersatzes von 0 % nimmt der deutsche Gesetzgeber eine Änderung der MwStSystRL vom 05.04.2022 auf und erleichtert hierdurch die politisch erwünschte Anschaffung einer „Fotovoltaikanlage für den Hausgebrauch“. Zumeist ist eine Privatperson betroffen, die den Strom überwiegend selbst verbraucht und nur in einem kleinen Umfang ins Netz einspeist und insoweit steuerpflichtige Lieferungen erbringt. Sie bleibt hierbei regelmäßig Kleinunternehmerin nach § 19 UStG, sodass zum einen die Umsatzsteuer aus den Stromlieferungen nicht erhoben wird, auf der anderen Seite aber auch kein Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Anlage erlaubt ist. Um den Vorsteuerabzug dennoch zu erhalten, war es also erforderlich, sowohl gem. § 19 Abs. 2 UStG zur Regelbesteuerung zu optieren als auch nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG die Anlage dem Unternehmen zuzuordnen, was in der Praxis immer wieder nicht gelang (vgl. BFH vom 04.05.2022, XI R 29/21 im Anschluss an EuGH vom 14.10.2021, C 46/20). Nachdem nun Lieferung und/oder Montage mit 0 % hinsichtlich der Umsatzsteuer zu keiner wirtschaftlichen Belastung mehr führen, kommen dem Betreiber der Anlage die Vorteile der Kleinunternehmerregelung zugute, er muss nicht mehr optieren; der Empfänger seiner Stromlieferungen wird in der Folge keine Umsatzsteuer (mehr) in den von ihm erstellten Gutschriften ausweisen.

Da Lieferung und/oder Montage der Fotovoltaikanlage nicht steuerfrei gestellt wurden, sondern weiterhin steuerpflichtig sind, wenn auch mit 0 %, bleibt der Vorsteuerabzug des Lieferers/Monteurs aus Ein-

gangsleistungen auf seiner Stufe abziehbar und auch abzugsfähig, da § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG gerade nicht entgegensteht.

### 3.7 Ausweis eines falschen Steuersatzes

Weist der leistende Unternehmer den ermäßigten statt des Regelsteuersatzes aus, schuldet er doch die Umsatzsteuer, die sich durch Herausrechnen mit dem korrekten Steuersatz ergibt. § 14c UStG ist bei zu nieder ausgewiesener Steuer nicht anzuwenden.

#### Beispiel 1:

U berechnet für seine dem Regelsteuersatz gemäß § 12 Abs. 1 UStG unterliegende Leistung 1.000 € zuzüglich 7 % Umsatzsteuer = 70 €, insgesamt 1.070 €.

#### Lösung:

Die Umsatzsteuer beträgt  $1.070,00 \text{ €} \times \frac{19}{119} = 170,84 \text{ €}$ .  
Der Leistungsempfänger darf i.R.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG allerdings nur die ausgewiesene Umsatzsteuer von 70 € als Vorsteuer abziehen. Die Rechnung ist eigentlich nicht ordnungsgemäß. Allerdings ist die ausgewiesene Steuer in der geschuldeten Steuer enthalten.

Weist der leistende Unternehmer statt des ermäßigten Steuersatzes **zu Unrecht den Regelsteuersatz aus**, schuldet er zur gesetzlichen Umsatzsteuer (herausgerechnet mit 7 %) auch die überhöht ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG. Er nimmt schließlich auch den Gesamtbetrag ein. Nachteilig ist der Fehler für den Leistungsempfänger. Er zahlt den Gesamtbetrag, kann i.R.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG aber nur die anteilige Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, die auf die steuerpflichtige Leistung entfällt. Dieser Anteil ist aus dem Bruttoentgelt herauszurechnen. Die Rechnung kann allerdings nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt werden.

#### Beispiel 2:

U berechnet für seine richtigerweise dem ermäßigten Regelsteuersatz gemäß § 12 Abs. 2 UStG unterliegende Leistung 1.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer = 190 €, insgesamt 1.190 €.

#### Lösung:

U schuldet die gesamte Umsatzsteuer wie ausgewiesen, also 190 €.  
Der Leistungsempfänger darf i.R.d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG allerdings nur eine geringere Vorsteuer abziehen. Sie beträgt:  $1.190 \text{ €} \times \frac{7}{107} = 77,85 \text{ €}$ . Trotz der fehlerhaften Rechnung (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG) entfällt der Vorsteuerabzug also nicht gänzlich.

## 4. Fälle

#### Fälle:

1. Unternehmer P veranstaltet sog. Dinner-Shows. Den Gästen wird in einem Zelt ein gehobenes Essen geboten, während zeitgleich Künstler ihr Können zeigen. Jeder Gast muss 100 € zahlen.
2. Das Damentrio D (GbR) aus Österreich erhält ein Honorar von 500 € dafür, dass sie Walzermusik spielt:
  - a) anlässlich einer Hochzeit in München, engagiert vom Bräutigam (Beamter),
  - b) bei einem Konzert in Venedig; für diesen Zweck wurde D von der Konzertagentur H aus Stuttgart engagiert.

3. Die im Inland studierende norwegische Kunststudentin N kauft am 12.06.21 beim selbstständigen Kunstmaler M mit Sitz in München ein originales Ölgemälde für 5.000 €. Sie vereinbaren, dass M das Bild zunächst noch für eine zweiwöchige Kunstausstellung in München verleihen darf, wie M es einem Ausstellungsveranstalter versprochen hatte. Anschließend soll M das Bild nach Norwegen verschicken (Transportpauschale 100 €). M stellt auf Wunsch der N eine Rechnung aus, auszugsweise wie folgt:

a) mit Hinweis auf die Steuerfreiheit des Verkaufes	5.000 €
b) Bildverkauf: 4.672,90 € zuzüglich 7 % = 327,10 € =	5.000 €
Transport	100 €
<b>Gesamt</b>	<b>5.100 €</b>
c) Bildverkauf: 4.672,90 € zuzüglich 7 % = 327,10 € =	5.000 €
Transport: 100 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer = 19 €	119 €
<b>Gesamt</b>	<b>5.119 €</b>

## XX. Umsatzsteuer im internationalen Warenverkehr

In der Praxis und in der Klausur sind Sachverhalte häufig international angelegt. Dabei kann der Umsatz vom Inland ins Ausland führen (**Export**) oder umgekehrt vom Ausland ins Inland (**Import**). Im Vordergrund steht das **Bestimmungslandprinzip**. Mit ihm verbunden sind verschiedene Vorteile: Die Steuer fällt in dem Staat an, in dem die Ware weitergenutzt wird (**Territorialitätsprinzip**). Der Empfänger ist in der Regel dem Steuersystem an seinem Sitz ausgesetzt (**Steuersatzneutralität**) gerade so, wie wenn er den Liefergegenstand im Inland gekauft hätte. Lieferungen werden nicht mehrfach besteuert, der **Wettbewerb** wird **nicht verzerrt**. Die rechtliche Behandlung solcher Fälle kann sich auf den Lieferort, die Steuerpflicht und auf die **Rechnungstellung auswirken**.



### Tipp!

In der Praxis sollte deshalb vor der Buchung des Geschäftsvorfalles überprüft werden, ob auf der Rechnung zu Recht eine inländische oder ausländische Umsatzsteuer bzw. keine Umsatzsteuer ausgewiesen ist. Gegebenenfalls muss eine neue (berichtigte) Rechnung angefordert werden. Ein falscher Steuerausweis ist auch ein beliebter Klausurbaustein.

Zu unterscheiden sind nachfolgende Gestaltungen:

Warenbewegung	Leistungsort	Steuerbefreiung	Darstellung unter
Vom Drittland ins Inland	§ 3 Abs. 6 UStG, eventuell § 3 Abs. 8 UStG		s. Kap. 2
Vom Inland ins Drittland		Eventuell §§ 4 Nr. 1a, 6 UStG	s. Kap. 3
Vom Inland ins EU-Ausland zwischen Unternehmern		Eventuell §§ 4 Nr. 1b, 6a UStG	s. Kap. 4.1
Vom EU-Ausland ins Inland zwischen Unternehmern	Eventuell §§ 1a, 3d UStG (Erwerb)		s. Kap. 4.2
Neufahrzeuge	Verkäufer: § 3 Abs. 6 UStG	§§ 4 Nr. 1b, 6a UStG	s. Kap. 5
	Erwerber: §§ 1b, 3d	eventuell § 4b UStG	
Fiktiver innergemeinschaftlicher Warenverkehr	<b>Fiktiver Lieferort am Beginn der Lieferung und fiktiver Erwerbort am Ende der Warenbewegung</b>	§ 4 Nr. 1b, 6a UStG	s. Kap. 6
Konsignationslager	<b>a)</b> Bei Warenentnahme aus dem Lager innerhalb von 12 Monaten: innergemeinschaftliche Lieferung, <b>b)</b> bei späterer Entnahme: innergemeinschaftliches Verbringen.	§ 6b UStG	s. Kap. 7



Warenbewegung	Leistungsort	Steuerbefreiung	Darstellung unter
<b>Kommission innerhalb zweier EU-Staaten</b>	§ 3 Abs. 3 UStG, Fiktion	Vereinfachungsregel	s. Kap. 8
<b>Internationales Reihengeschäft</b>	§§ 3 Abs. 6a, 3 Abs. 7 Satz 2 UStG	Für die bewegte Lieferung: §§ 4 Nr. 1a bzw. 1b, §§ 6, 6a UStG	s. Kap. 9
<b>Inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft</b>	§ 25b UStG	Inneregemeinschaftlicher Erwerb gilt evtl. als besteuert	s. Kap. 10
<b>Vom EU-Ausland an bestimmte Abnehmer im Inland und umgekehrt</b>	ggf. § 3c UStG (inneregemeinschaftlicher Fernverkehr)		s. Kap. 11
<b>Fiktive Lieferung von und an Betreiber elektronischer Schnittstellen</b>	ggf. § 3 Abs. 3a UStG	evtl. inneregemeinschaftlicher Fernverkauf: ggf. § 3c UStG	s. Kap. 12

## 1. Anknüpfung an bewegte Lieferungen

Gemäß § 3 Abs. 5a UStG kann sich der Lieferort je nach Einzelfall aus § 3 Abs. 6, Abs. 7 oder Abs. 8 UStG ergeben. **Bewegte** Lieferungen nach § 3 Abs. 6 und Abs. 8 sind von **ruhenden** Lieferungen nach § 3 Abs. 7 UStG abzugrenzen.



### Tipp!

Es empfiehlt sich, der Lösung solcher Sachverhalte in Klausur und Praxis eine Grobskizze über die Beteiligungsverhältnisse und über die Warenbewegung voranzustellen.

Da die Lieferungen (evtl. auch Werklieferungen) vom Ausland aus oder ins Ausland erfolgen, ist gemeinsames Merkmal der hier zu behandelnden Sachverhaltsgestaltungen, dass der Liefergegenstand **befördert** oder **versendet** (bewegt) wird (vgl. § 3 Abs. 6 Sätze 1–4 UStG). Ergibt sich der Lieferort aus § 3 Abs. 7 UStG, handelt es sich um eine ruhende Lieferung. Die in diesem Kapitel schwerpunktmäßig behandelte Frage einer Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 UStG stellt sich dann nicht.

## 2. Lieferung vom Drittland ins Inland

Die Abgrenzung zwischen Drittland und den Mitgliedstaaten ergibt sich aus Abschn. 1.10 UStAE. Bei Warenlieferungen aus dem Drittland kommt die Anwendung des **§ 3 Abs. 8 UStG** in Betracht. Eine **Verlagerung des Lieferorts** ist davon abhängig, wer zollrechtlich Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Schuldner ist, wer die Ware in eigenem Namen in den freien Verkehr anmeldet oder der, in dessen Namen und für dessen Rechnung angemeldet wird. Führt der Lieferer die Ware im Inland ein, schuldet er mithin die Einfuhrumsatzsteuer, gehört der Liefergegenstand im Zeitpunkt der Einfuhr noch zu seinem Unternehmensvermögen. Der Gegenstand geht demnach erst im Inland im Zuge der Lieferung in die Sphäre des Abnehmers über, der Ort wird daher ins Inland (Bestimmungsland) verlagert und die Lieferung ist daher im Inland steuerbar. Daneben ist der Besteuerungstatbestand aus § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG erfüllt. Es fällt also zweimal Umsatzsteuer – für zwei unterschiedliche Vorgänge (einerseits Lieferung, andererseits Einfuhr) – an, denen spiegelbildlich ein Vorsteuerabzug gegenübersteht.

**Beispiel:**

Unternehmer U mit Sitz in Zürich (Schweiz) liefert eine Ware an den Abnehmer F mit Sitz in Frankfurt. U liefert **verzollt und versteuert**.

**Lösung:**

Der Ort der Beförderungslieferung würde sich gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG am Ausgangsort Zürich befinden, die Lieferung wäre demnach in der Schweiz, also nicht im Inland steuerbar. Weil sich hierbei ein Ort im Drittland ergibt, hängt die endgültige Bestimmung des Lieferorts gemäß § 3 Abs. 8 UStG davon ab, wer die Einfuhrumsatzsteuer schuldet. Ist dies – wie hier – der Lieferer, verlagert sich der Lieferort gemäß § 3 Abs. 8 UStG ins Inland (nicht an einen bestimmten inländischen Ort!).

**Hinweis!** Im Geschäftsleben und in der Klausur findet man hierfür auch folgende Formulierungen: U verkauft nach seinen Lieferbedingungen „verzollt und versteuert“ bzw. „U führt die Ware ein“ oder „U meldet die Ware zum freien Verkehr an“ oder „U überführt den Gegenstand nach Deutschland“ (vgl. Abschn. 3.13 Abs. 2 UStAE).

Die gegenseitigen Interessen der Vertragspartner sind Gegenstand der Lieferbedingungen (sog. incoterms im Sinne des Handelsrechts). Verspricht der Lieferer, die Ware verzollt und versteuert anzuliefern (in der Regel auch „Lieferung frei Haus“), führt er regelmäßig den Liefergegenstand im Inland ein; er ist Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Dadurch verwirklicht der leistende Unternehmer **zwei selbstständige Umsatzsteuer-Tatbestände**:

1. U tätigt sowohl eine **Einfuhr** im Inland gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG i.V.m. § 21 UStG, ist insofern Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Spiegelbildlich steht ihm der Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG zu.
2. Zugleich wird die **Lieferung** an F i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gemäß § 3 Abs. 8 UStG ins Inland verlagert, ist daher im Inland steuerbar und regelmäßig steuerpflichtig; die Vorsteuer hieraus gebührt dem Leistungsempfänger unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

**Einfuhr im Inland**

**U:** Einfuhrumsatzsteuer nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 4, 21 UStG  
**U:** Vorsteuer gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG (wird in Klausuren regelmäßig nicht weiterverfolgt)

**Lieferung im Inland**

**U:** Umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG  
**U:** i.d.R. Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG

**Abwandlung des vorstehenden Beispiels:**

U liefert an F gemäß seinen Lieferbedingungen „**ab Werk**“.

**Lösung:**

Abnehmer F holt die Ware in Zürich ab und bringt sie nach Deutschland. Grundsätzlich liegt der Lieferort gemäß § 3 Abs. 6 UStG in der Schweiz. Unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 8 UStG würde sich der Lieferort ins Inland verlagern. Weil hier aber F die Ware im Inland einführt (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG), F aber gerade nicht der Lieferer, sondern Abnehmer ist, sind die Voraussetzungen des § 3 Abs. 8 UStG nicht erfüllt. Die Lieferung von U an F ist nicht im Inland steuerbar. F schuldet die Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 13a Abs. 2 UStG und ist regelmäßig nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt.

**2.1 Rechnungstellung**

Abhängig davon, ob eine **Verlagerung nach § 3 Abs. 8 UStG** stattfindet, wird in der Rechnung die inländische oder eventuell die ausländische Umsatzsteuer angesetzt.

- a) Kommt es zu keiner Verlagerung, darf der Lieferunternehmer jedenfalls nicht die inländische Umsatzsteuer ausweisen. Ob dagegen die Mehrwertsteuer im Verkaufsland anfällt, hängt davon ab, ob die Lieferung nach dem dortigen Recht steuerfrei ist. Berechnet der ausländische Lieferer fälschlich die deutsche Umsatzsteuer (§ 14c Abs. 1 UStG, vgl. Kap. XI. 2.2), muss der Empfänger eine berichtigte Rechnung anfordern, da die zu Unrecht ausgewiesene Mehrwertsteuer nicht vorsteuerabzugstauglich ist.
- b) Im Falle einer Verlagerung nach § 3 Abs. 8 UStG muss in einer an den inländischen Abnehmer gestellten Rechnung die deutsche Umsatzsteuer ausgewiesen werden. Unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist dieser zum Abzug der Vorsteuer berechtigt.

**2.2 Lieferzeitpunkt**

So, wie aus § 3 Abs. 6 UStG Ort und Zeitpunkt abgeleitet werden (Voll- oder Doppelfiktion), führt die nach § 3 Abs. 8 UStG erfasste Lieferung sowohl zu einer Ortsverlagerung in den Einfuhrstaat, als auch dazu, dass die Lieferung erst im Zeitpunkt der Einfuhr stattfindet.

**Beispiel:**

Der vom Lieferer U (Zürich) beauftragte Beförderungsunternehmer fährt am Abend des 30.4. mit dem Beförderungsgut in Zürich ab. Wegen des Feiertags am 1.5. in Deutschland kann er die Ware erst am 2.5. im Namen des U in Deutschland einführen.

**Lösung:**

Angesichts der Verlagerung nach § 3 Abs. 8 UStG entsteht die Umsatzsteuer (auch) für die Lieferung erst im Voranmeldungszeitraum Mai (vgl. § 18 Abs. 1 UStG). Die sonst aus § 3 Abs. 6 UStG abgeleiteten Fiktionen werden nun durch § 3 Abs. 8 UStG bzw. dem dort maßgeblichen Kriterium der Einfuhr bestimmt.

**3. Steuerbefreiung internationaler Lieferungen**

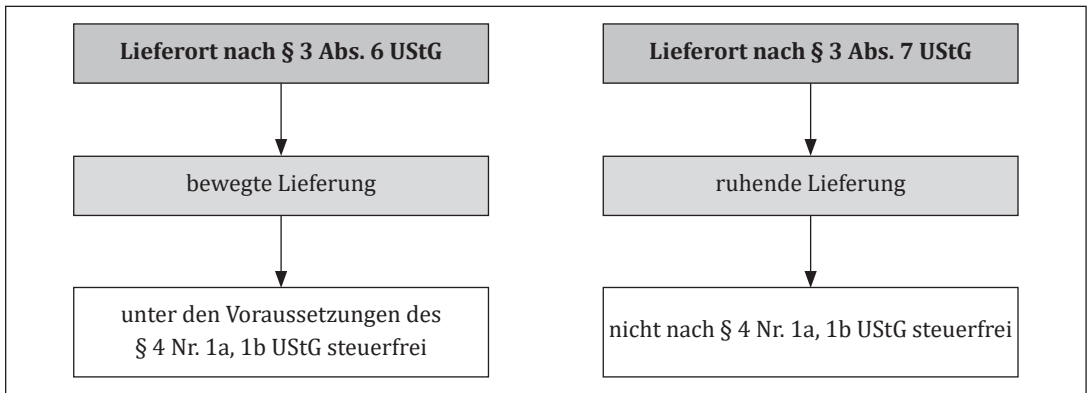
Entsprechend der grundlegenden Einteilung des Auslands in Drittland und in andere Mitgliedstaaten müssen Exportlieferungen ins Drittland (= **Ausfuhr**) und Lieferungen innerhalb der EU (**innergemeinschaftliche Lieferung**) voneinander unterschieden werden. Beide Arten von Lieferungen sind unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 1a, 1b UStG **steuerfrei**.

Die Stellung am Beginn der Steuerbefreiungstatbestände (§ 4 Nr. 1 UStG) verdeutlicht deren große Bedeutung gerade in Deutschland als bedeutendem Exportland. **Grundmodell** ist die **Ausfuhr** ins Drittland (Nr. 1a). Sie reicht historisch zurück in Zeiten, bevor der EU-Binnenmarkt eingeführt wurde. Mit der Ent-

stehung der Europäischen Gemeinschaft wurde ein passendes „Ersatzmodell“ – innergemeinschaftliche Lieferung mit innergemeinschaftlichem Erwerb – eingeführt (Nr. 1b).

Lieferung aus dem Inland	Lieferungen innerhalb der EU	
ins Drittland = <b>Ausfuhr</b>	vom Inland ins EU-Ausland: eventuell <b>innergemeinschaftliche Lieferung</b>	vom EU-Ausland ins Inland: eventuell <b>innergemeinschaftlicher Erwerb</b>
Steuerfrei unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 1a UStG	Steuerfrei unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 1b UStG	Regelmäßig steuerpflichtig mit Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG

§ 4 Nr. 1a und Nr. 1b UStG sind im Wesentlichen Blankettvorschriften. Sie verweisen auf die Detailregelungen der §§ 6 und 6a UStG, ergänzend hierzu wird (nun) im Rahmen des § 4 Nr. 1b UStG zusätzlich vorausgesetzt, dass der Lieferer eine ordnungsgemäße Zusammenfassende Meldung nach § 18a UStG abgibt. Beiden Befreiungstatbeständen liegt dieselbe Idee zugrunde: Eine Ware gelangt im Zuge einer Lieferung vom Inland ins Ausland. Demzufolge kommt eine solche Steuerbefreiung nur für **bewegte Lieferungen** (Beförderung oder Versendung) in Frage (§ 3 Abs. 6 Sätze 1 bis 4 UStG). **Ruhende Lieferungen** gemäß § 3 Abs. 7 Satz 1 und Satz 2 UStG sind nie nach § 4 Nr. 1a oder 1b UStG steuerfrei! Das bedeutet z.B. für ein **Reihengeschäft**, dass – unabhängig von der Anzahl der eingebundenen Lieferungen – immer nur eine Lieferung, nämlich die Beförderungs- oder Versendungslieferung gemäß § 4 Nr. 1a, Nr. 1b UStG, steuerfrei sein kann.



### 3.1 Steuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen ins Drittland

Eine in Deutschland steuerbare Lieferung ist unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 1a i.V.m. § 6 UStG steuerfrei. In § 6 UStG werden verknüpft:

Materielle Voraussetzungen	Formelle Anforderungen
§ 6 Abs. 1–3a UStG	§ 6 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 8 ff. UStDV

Die Ausfuhr muss zeitnah erfolgen (evtl. innerhalb von drei Monaten, vgl. § 6 Abs. 3a UStG) und wird elektronisch gemeldet (Abschn. 6.2 UStAE). Unschädlich ist, wenn der Liefergegenstand anschließend ins Gemeinschaftsgebiet zurückgelangt. Für die Ausfuhr von Fahrzeugen gelten teilweise spezifische Regelungen, vgl. Abschn. 6.6 Abs. 4a UStAE.

Dass daneben auch **Lohnveredelungen** gemäß § 4 Nr. 1a i.V.m. § 7 UStG steuerfrei sind, hat angesichts § 3a Abs. 2 UStG weitgehend an Bedeutung verloren.

## 8. Fälle

### Fall 1:

Der Einzelunternehmer E in Essen hatte die E-GmbH mit Sitz in Stuttgart errichtet. E hält 70 % der GmbH-Anteile; die restlichen Anteile hat er je zur Hälfte Sohn und Tochter übertragen. E ist auch Geschäftsführer der E-GmbH. Die E-GmbH veräußert Maschinen, die sie etwa zur Hälfte von E bezieht, teils von Dritten ankauft. Die E-GmbH beliefert überwiegend Abnehmer in Italien.

Am 11.12.01 liefert E eine Maschine an die Firma V in Valencia (Spanien) und auch eine Maschine an die E-GmbH. E beauftragt die spanische Spedition S damit, die Maschine nach Valencia zu bringen. Vereinbarungsgemäß lässt die E-GmbH die von ihr gekaufte Maschine vom Fuhrunternehmer F mit Sitz in Frankfurt in Essen abholen und nach Stuttgart befördern. Die Versendung findet jeweils am 11.12.01 statt.

(Die Unternehmer verwenden die USt-Identifikationsnummer ihres Heimatstaates und geben ordnungsgemäße Zusammenfassende Meldungen ab. Eventuell erforderliche Belege und Unterlagen liegen vor.)

### Fall 2 (Fortführung von Fall 1):

1. Am 12.06.02 überträgt E der E-GmbH das Eigentum an 100 Maschinen. E führt in einem Begleitpapier auf, dass jede der Maschinen mit einem Betrag von 2.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer angesetzt wird.
2. Im Juli 02 ereignen sich folgende Vorfälle:
  - a) Die E-GmbH verkauft 20 der Maschinen an das italienische Unternehmen U1 und
  - b) 10 Maschinen an den Schweizer Unternehmer U2.
  - c) Eine Maschine muss sie dem italienischen Unternehmer U3 in dessen französischer Niederlassung betriebsbereit aufstellen; mit der Maschine soll in der Fabrikhalle vor Ort eine Fertigungsstraße erweitert, die Maschine dazu mit den dortigen Maschinen/-teilen fest verbunden werden.
  - d) U1 bestellt nochmals eine Maschine, die er dringend für sein Unternehmen in Italien benötigt. Die E-GmbH ordert diese Maschine ihrerseits bei E, der diese vereinbarungsgemäß direkt an U1 sendet.
  - e) Eine weitere Maschine verkauft sie an einen italienischen Privatkunden P, dem sie die Maschine bringen lässt. Die E-GmbH beliefert seit Jahren von Deutschland aus Privatkunden in verschiedenen Mitgliedstaaten mit einem jährlichen Volumen von ungefähr 20.000 €.
  - f) 10 Maschinen verlagert die E-GmbH in ein eigenes Lager in die Schweiz.

## XXII. Lösungen zu den Fällen

### 1. Lösungen zu Kapitel X.

#### Fall 1:

Die Verköstigung der Gäste unterliegt unfraglich dem Regelsteuersatz. Die künstlerische Leistung könnte dagegen ermäßigt besteuert sein. Das legt nahe, das einheitliche Eintrittsgeld angemessen aufzuteilen. Rspr. und Verwaltung gehen stattdessen von einer einheitlichen (nicht aufteilbaren) Leistung aus, die nicht dem Katalog des § 12 Abs. 2 UStG unterliegt, dann folglich insgesamt mit 19 % besteuert wird. (Auf § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG wird hierbei nicht eingegangen.)

#### Fall 2:

D erbringt eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG. Der Ort ergibt sich:

- a)** aus § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG (Tätigkeitsort) und befindet sich – steuerbar – in München. Steuerschuldnerin ist D gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG. Gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 7a UStG gilt der ermäßigte Steuersatz von 7 %. Die Umsatzsteuer beträgt  $500 \text{ €} \times \frac{7}{107} = 32,71 \text{ €}$ .
- b)** Auch dieser Umsatz ist in Deutschland steuerbar. Es handelt sich um einen (B2B-)Umsatz, dessen Ort sich gemäß § 3a Abs. 2 UStG nach dem Sitz des Leistungsempfängers richtet und daher in Stuttgart am Sitz der H erbracht wird. Weil der Umsatz unternehmerisch genutzt wird, kehrt sich die Steuerschuld gemäß § 13b Abs. 1, Abs. 5 UStG auf H um, die zugleich nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Weil sich die Steuerschuld umkehrt, ist das Honorar als Netto-Betrag zu verstehen und die Umsatzsteuer draufzurechnen. Umsatzsteuer und Vorsteuer betragen jeweils  $500 \text{ €} \times 7 \% = 35 \text{ €}$ .

H erbringt seine Veranstaltungsleistung an die Zuhörer gemäß § 3a Abs. 3 Nr. 3a (Privatzuhörer) und Nr. 5 UStG (Unternehmenszuhörer) am Tätigkeitsort, also nicht steuerbar im Inland.

In beiden Varianten wurde unterstellt, dass D nicht gemäß § 4 Nr. 20 UStG steuerbefreit und nicht Kleinunternehmerin i.S.v. § 19 UStG ist.

#### Fall 3:

M stellt in allen Fällen eine falsche Rechnung aus.

M liefert steuerbar und steuerpflichtig. Obwohl das Gemälde letztlich ins Drittland gelangt, fehlen die Voraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhr gemäß §§ 4 Nr. 1a, 6 UStG. Die Lieferung wird nämlich in München ausgeführt. Es handelt sich um eine sog. „ruhende“ Lieferung gemäß § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG: Sie erfolgt bereits am 12.06.21. Vereinbart wird ein Besitz-Konstitut: M behält das Bild bis zur Auslieferung als Fremdbesitzer für N; Eigentum bzw. Verfügungsmacht i.S.v. § 3 Abs. 1 UStG gingen sofort über vgl. Kap. III. 1.2.1.3. Hierbei fand keine Bewegung i.S.v. § 3 Abs. 6 UStG statt, also liegt auch keine Ausfuhr vor.

- a)** Der Hinweis auf die Steuerbefreiung geht fehl.
- b)** Der Transport ist Nebenleistung zur steuerpflichtigen Lieferung. Die Abrechnung des Transports als durchlaufender Posten gemäß § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG ist falsch, weil M das anteilige Entgelt in eigenem Namen und für eigene Rechnung vereinnahmt. Daher entsteht auch Umsatzsteuer in Bezug auf die Nebenleistung. M schuldet Umsatzsteuer i.H.v.  $5.100 \text{ €} \times \frac{7}{107} = 333,65 \text{ €}$ .
- c)** Richtigerweise unterwirft M die Transport-Nebenleistung zwar der Umsatzsteuer. Weil die Hauptleistung aber gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 13a) i.V.m. Anlage 2 laufende Nr. 53 UStG steuerermäßigt ist, gilt dies auch für den Transport als Nebenleistung.