

§ 3e

**Ort der Lieferungen und Restaurationsleistungen
während einer Beförderung an Bord eines Schiffs,
in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn**

idF des Ges. v. 19.12.2008

(1) Wird ein Gegenstand an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets geliefert oder dort eine sonstige Leistung ausgeführt, die in der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsleistung) besteht, gilt der Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet als Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung.

(2) Als Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets im Sinne des Absatzes 1 gilt die Beförderung oder der Teil der Beförderung zwischen dem Abgangsort und dem Ankunftsort des Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet ohne Zwischenaufenthalt außerhalb des Gemeinschaftsgebiets. Abgangsort im Sinne des Satzes 1 ist der erste Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können. Ankunftsort im Sinne des Satzes 1 ist der letzte Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, an dem Reisende das Beförderungsmittel verlassen können. Hin- und Rückfahrt gelten als gesonderte Beförderungen.

Materialien

Gesetzesentwurf der CDU/CSU und F.D.P. v. 7.9.1993 zum Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz (StMBG), BT-Drucks. 12/5630, und Reg. Entwurf (übereinstimmend), BT-Drucks. 12/5764;

Entwurf Jahressteuergesetz 2009 v. 2.9.2008, BT-Drucks. 16/10189.

EU-Vorschriften

Richtlinie 2006/112/EG v. 28.11.2006 (MwStSystRL) v. 1.1.2007 (abgedruckt in Band VI „EG-Richtlinien“)

– Art. 57 MwStSystRL idF der Änderungsrichtlinie 2008/8/EG v. 12.2.2008.

Verfasser der nachstehenden Erläuterungen:
Prof. Dr. Wolfram Reiß, Darmstadt

Inhaltsübersicht

	Anm.		Anm.
I. Entstehung und		III. Regelung im Einzelnen	
Entwicklung	1	1. Nicht zum Verzehr an Ort und	
II. Inhalt und Bedeutung	2	Stelle bestimmter Gegenstand . . .	5

§ 3e
(ReiB)

Ort der Lieferung an Bord

	Anm.		Anm.
2. Bestimmte Beförderungsmittel zur Personenbeförderung . . .	9	c) Beförderung über Drittlandsgebiet	18
3. Lieferung an Bord, Lieferzeitpunkt	11	d) Teil der Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes	19
4. Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes		e) Hin- und Rückfahrt	22
a) Gemeinschaftsgebiet	13	5. Befreiungen, Übergangsregelungen für Ausflugschiffahrt .	24
b) Gesamte Beförderung im Gemeinschaftsgebiet	15		

Literatur

Kraeusel, Stand der Steuerharmonisierung bei den indirekten Steuern, UVR 1993, 321; *Langer*, Neue Änderungen bei der befristeten umsatzsteuerlichen Übergangsregelung, DB 1993, 602; *Nieskens*, Die Richtlinie 92/111 vom 14.12.92 (sog. Vereinfachungsrichtlinie), BB 1993, 623; *Schlienkamp*, Änderungen des Umsatzsteuergesetzes durch das Mißbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetz, UR 1994, 93; *Schlienkamp*, EG-Binnenmarktrichtlinie vom 16.12.1991, UR 1992, 157.

Aktuelle Gesetzesänderungen

1. Grundregel des Orts einer Restaurationsleistung

Art. 7 Nr. 3 JStG 2009 (Jahressteuergesetz 2009¹) regelt als Ausnahme zum neuen Ort für sog. Restaurationsleistungen (§ 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. b UStG) den Ort für **Restaurationsleistungen während einer Beförderung** an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn. A 1

Die sog. Restaurantleistungen (Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle) gem. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG werden ab 1.1.2010 **dort besteuert**, wo diese Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden. A 2

Die Regelung wurde bisher durch § 3a Abs. 1 UStG erfasst. Besteuert werden diese Leistungen **bislang** dort, wo der leistende Unternehmer seinen Sitz hat. **Zukünftig** kommt es nicht mehr auf den Sitz des Leistenden, sondern auf den Ort der Tätigkeit an, sowohl für zwischenunternehmerische (C2B-Umsätze) als auch für Umsätze an private Endabnehmer (B2C-Umsätze).

2. Begriff des Restaurationsumsatzes

Obwohl der Gesetzgeber nunmehr für die Ortsbestimmung die sog. Restaurationsumsätze wieder ausdrücklich erwähnt², hat er keine Definition vorgegeben, was im konkreten Einzelfall unter einer Leistung zu verstehen ist, bei der Speisen und Getränke zum Verzehr an Ort und Stelle abgegeben werden. Es bleibt insoweit bei den durch die EuGH-Urteile in Sachen Faaborg-Gelting Linien³ und Herrmann⁴ ausgelösten Abgrenzungen. Entscheidend für die **Abgrenzung** zwischen **steuersatzbegünstigter Lieferung eines Nahrungsmittels** und der **regulär besteuerten Restaurationsleistung** ist allein, ob typischerweise ein Umsatz ausgeführt wird, der wie bei einem Restaurationsumsatz dem Leistungsempfänger ein Bündel von dominanten Dienstleistungselementen – von der Beratung bis hin zur Auswahl und Bedienung – anbietet. Die Abgrenzungsschwierigkeiten bei sog. Mischfällen, wie Cateringleistungen, Leistungen eines Partyservices oder der Abgabe von Nahrungsmitteln in einem Kino, einem Theater oder in einem Stadion hängen von der jeweiligen Sichtweise im Beurteilungsgrundfall ab: entweder man bewertet grundsätzlich jede Essensabgabe zunächst als Dienstleistung, es sei denn, es liegen besondere Umstände vor, die die Leistung zu einer Lieferung umqualifizieren⁵, oder der Bewertungsansatz geht – wie es richtigerweise A 3

1 JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794 = BStBl. I 2009, 74.

2 Zum Wegfall der bisherigen Regelung § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG durch das JStG 2008 (v. 20.12.2007, BGBl. I 2007, 3150) vgl. *Nieskens* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 3681 ff.

3 EuGH, Urt. v. 2.5.1996 – Rs. C-231/94 – Faaborg-Gelting Linien A/S, UR 1996, 220.

4 EuGH, Urt. v. 10.5.2005 – Rs. C-491/03 – Hermann, BFH/NV Beilage 2005, 210.

5 Vgl. hierzu BMF, Schr. v. 16.10.2008 – IV B 8 - S 7100/07/10050 – DOK 2008/0541679, UR 2008, 831; verschärfend *Flückiger*, Kein Umsatzsteuersatz für Bratwurst, Pizza-Bringdienst & Co., UR 2008, 799.

sein sollte¹ – grundsätzlich von einer Lieferung aus, es sei denn, es treten so gewichtige Dienstleistungselemente hinzu, die die Leistung zu einer Restaurationsleistung umqualifiziert. Der BFH scheint nunmehr wohl von einer sehr einengenden Sichtweise auszugehen, wonach bereits die „verzehrfertige Zubereitung im Sinne eines Kochens, Bratens, Backens o.Ä.“ im Sinne der Zubereitung einer Speise als dominantes Dienstleistungselement im Sinne eines Restaurationsumsatzes zu bewerten ist.²

Deutsches Recht	EU-Recht bisher	EU-Recht neu	Deutsches Recht neu
§ 3a Abs. 1 (Ort des Leistenden)	= Art. 43 MwStSyst-RL	= Art. 55 MwStSyst-RL (= Ort der Tätigkeit)	= § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b

3. Ausnahme § 3e UStG – Inhalt der Regelung

- A 4 Im Unterschied zur bisherigen Sonderregelung in § 3e UStG wird ab 1.1.2010 der Ort der Leistung während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn stets dort ausgeführt, wo der **Abgangsort des Beförderungsmittels** im Gemeinschaftsgebiet liegt, unabhängig davon, ob die Leistung in einer Lieferung oder in einem Restaurationsumsatz besteht.

Zwar ist die Ergänzung in § 3e UStG um die sog. Restaurationsleistungen zu begrüßen, allein um die schwierigen Abgrenzungsfragen zwischen Lieferung und Dienstleistung zu vermeiden. Eine nähere Begründung finden sich in den Gesetzesmaterialien jedoch nicht.³

4. Zeitpunkt des Inkrafttretens

- A 5 Gem. Art. 39 Abs. 9 JStG 2009 tritt die Änderung in § 3e UStG zum **1.1.2010** in Kraft, betrifft also Umsätze, die nach dem 31.12.2009 ausgeführt werden (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UStG).

1 Nieskens in Rau/Dürrwächter, UStG, § 3 UStG Anm. 3781 ff.; vgl. in diesem Sinne Dorau/Heidler, Anwendung des Umsatzsteuersatzes von 7 % im Rahmen der Speisenversorgung, UR 2008, 793.

2 BFH, Urt. v. 18.12.2008 – V R 55/06, UR 2009, 243; in diesem Sinne auch Heidler, Speisezubereitung im Umsatzsteuerrecht, UR 2009, 217.

3 Vgl. Begründung zum Änderungsantrag der Regierungsfractionen zum JStG 2009, BT-Drucks. 16/11055.

Erläuterungen zu § 3 e

I. Entstehung und Entwicklung

§ 3 e UStG beruht auf Art. 8 Abs. 1 Buchst. c der 6. Richtlinie in der durch Art. 1 Nr. 4 der Richtlinie 92/111/EWG v. 14. 12. 92¹ geänderten Fassung. Die Vorschrift des § 3 e UStG ist durch das StMBG v. 21. 12. 93² in das Umsatzsteuergesetz eingefügt worden. Sie ist mit dem 1. 1. 94 in Kraft getreten. Einen Vorläufer im deutschen Umsatzsteuerrecht hatte sie nicht. Vielmehr galten bis zum 31. 12. 93 auch für Lieferungen während der Beförderung an Bord bestimmter Beförderungsmittel die allgemeinen Regeln über den Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 6, Abs. 7 UStG. Allerdings war die Vorschrift des Art. 8 Abs. 1 c in der durch die Richtlinie v. 14. 12. 92 geänderten Fassung³ bereits bis zum 1. 1. 93 in nationales Recht umzusetzen. Der deutsche Gesetzgeber ist dem Umsetzungsauftrag verspätet nachgekommen, weil er die rechtliche Tragweite der mit der Binnenmarktrichtlinie 91/680/EWG eingefügten Bestimmung des Art. 8 Abs. 1 Buchst. c⁴ für rechtlich ungeklärt hielt.⁵ Gleichwohl wird angesichts der nicht fristgerechten Umsetzung davon auszugehen sein, daß die Regelung des Art. 8 Abs. 1 Buchst. c zugunsten des Unternehmers bereits ab 1. 1. 93 unmittelbare Wirkung entfaltet.

II. Inhalt und Bedeutung

§ 3 e UStG trifft eine spezielle Regelung über den Ort der Lieferung von Gegenständen, wenn diese an Bord eines Schiffes, Luftfahrzeuges oder einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes geliefert werden. Als **Lieferort** gilt dann der **Abgangsort** des Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet. Die Regelung des § 3 e UStG geht insoweit den allgemeinen Regeln über den Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 6–Abs. 8 a UStG vor, § 3 Abs. 5 a UStG.

§ 3 e UStG wie auch Art. 8 Abs. 1 Buchst. c 6. RL lassen sich in das herkömmliche Schema einer Zuweisung des Besteuerungsrechtes an den Bestimmungsstaat oder den Ursprungsstaat nicht einordnen. Gleichwohl ist die Bestimmung deshalb nicht etwa rechtssystematisch nicht einordnungsfähig.⁶ Es handelt sich um eine Kompromißlösung innerhalb der Gemeinschaft. Ihr Zweck liegt darin, durch eine leichte Nachprüfbarkeit des Ortes der Lieferung eine Besteuerung in einem Mitgliedstaat jedenfalls zu sichern.

1 ABl. EG Nr. L 384, 47.

2 BGBl. I 2310; dazu BT-Drucks. 12/5630 und BT-Drucks. 12/6078.

3 Zur ursprünglichen Fassung vgl. *Schlienkamp*, UR 1992, 157.

4 ABl. EG 1991 Nr. L 376, 1.

5 Dazu *Schlienkamp*, UR 1992, 157; *Langer*, DB 1993, 602; *Schlienkamp*, UR 1994, 93, 100.

6 So aber *Picht*, in *Schwarze/Reiß/Kraeusel*, UStG, § 3 e Rn. 3.

Die deutsche Literatur betont einhellig die Schwierigkeiten der praktischen Handhabung.¹ Dies ist jedoch nur bedingt richtig. Gegenüber dem bisherigen Rechtszustand, wonach es gemäß § 3 Abs. 6 UStG darauf ankam, in welchem Mitgliedstaat der Gegenstand sich bei der Lieferung an Bord eines Beförderungsmittels befand, ergibt sich eindeutig eine viel klarere Nachprüfbarkeit. Richtig ist allerdings, daß § 3 e UStG nicht etwa das Ursprungslandprinzip in dem Sinne verwirklicht, daß es auf den Unternehmenssitz des Lieferanten ankäme. Der Lieferant wird daher nach wie vor gegebenenfalls gezwungen sein, seinen steuerlichen Erklärungs- und Zahlungspflichten in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Heimatstaat nachzukommen. Dies kann nur bedauern, wer der z. Zt. unrealistischen Vorstellung huldigt, daß es innerhalb der Gemeinschaft zu einem Übergang zum Ursprungslandprinzip kommen wird.

- 4 § 3 e UStG trifft lediglich eine spezielle Regelung zum Ort der Lieferung, wenn diese während einer Beförderung im Gemeinschaftsgebiet erfolgt. Unberührt bleiben die im jeweiligen Mitgliedstaat der Lieferung geltenden Befreiungsvorschriften, insbesondere über die innergemeinschaftliche Lieferung gemäß § 4 Nr. 1 b iVm. § 6 a UStG. Unberührt bleibt auch die für den Lieferungsempfänger ggf. bestehende Steuerbarkeit des Erwerbs entsprechend §§ 1 Abs. 1 Nr. 5, 1 a, 3 d UStG.

III. Regelung im einzelnen

1. Nicht zum Verzehr an Ort und Stelle bestimmter Gegenstand

- 5 § 3 e UStG betrifft nur die Lieferung von nicht zum Verzehr an Ort und Stelle bestimmten Gegenständen. Für deren Lieferung an Bord eines Beförderungsmittels ist des § 3 e UStG sollte die Kommission gemäß Art. 8 Abs. 1 c Abs. 2 6. RL einen Vorschlag unterbreiten, über den der Rat bis zum 31. 12. 93 entscheiden sollte. Diese Frist ist nicht eingehalten worden. Nach wie vor ist daher innerhalb der Staaten der Gemeinschaft strittig, wie der Ort der Lieferung von zum Verzehr an Bord bestimmter Gegenstände zu bestimmen ist. Nach bisheriger deutscher Auffassung handelt es sich insoweit um Lieferungen, auf die § 3 Abs. 6 UStG bzw. Art. 8 Abs. 1 b 6. RL anwendbar ist. Danach ist der Ort der Übergabe maßgebend. Demgegenüber sehen viele Mitgliedsstaaten und der Mehrwertsteuerausschuß die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle als Dienstleistung an,² so daß nach Art. 9 Abs. 1 6. RL bzw. § 3 a Abs. 1 UStG die „Lieferung“ am Sitzort des Unternehmens erbracht würde. Wegen der Gefahr einer Doppelbesteuerung in einem Mitgliedstaat und in Deutschland

1 Picht, in Schwarze/Reiß/Kraeusel, UStG, § 3 e Rn. 3; Langer, DB 1993, 604; Niekens, BB 1993, 627; Schlienkamp, UR 1994, 93.

2 S. Schlienkamp, UR 1992, 157, 162.

hat der BFH inzwischen den EuGH im Wege des Vorlageverfahrens angerufen.¹

Angesichts des Wortlautes des Art. 8 Abs. 1 Buchst. c 6. RL ist durchaus zweifelhaft, ob § 3 e UStG bezüglich der Herausnahme der Lieferung von Gegenständen, die zum Verzehr an Ort und Stelle bestimmt ist, eine richtlinienkonforme Umsetzung darstellt. Art. 8 Abs. 1 Buchst. c 6. RL erfaßt nämlich nach seinem Wortlaut zunächst die Lieferung sämtlicher Gegenstände an Bord. Er kündigt lediglich in Abs. 2 und Abs. 3 an, daß bis zum 31. 12. 93 für die Lieferung von zum Verbrauch bestimmten Gegenständen und von Dienstleistungen einschließlich der Bewirtung noch eine Entscheidung des Rates getroffen wird. Nachdem dies nicht geschehen ist, liegt es daher nahe, daß nunmehr auch für die Lieferung dieser Gegenstände Art. 8 Abs. 1 Buchst. c uneingeschränkt anwendbar ist. Auch wenn insoweit Art. 8 Abs. 1 Buchst. c 6. RL nicht zutreffend umgesetzt sein sollte, kann sich der Anwendungsvorrang allerdings nur zugunsten eines Steuerpflichtigen auswirken. Angesichts des eindeutigen Wortlautes des § 3 e UStG kommt eine richtlinienkonforme Auslegung dahingehend, daß auch die Lieferung von zum Verzehr an Ort und Stelle bestimmten Gegenständen erfaßt wird, nicht in Betracht.

§ 3 e UStG erfaßt daher gegenständlich alle Lieferungen an Bord bis auf die zum Verzehr an Ort und Stelle bestimmten Gegenstände. Dies sind die während der Beförderung abgegebenen Speisegegenstände und Getränke, die nach den Umständen der Abgabe noch an Bord verzehrt werden sollen. Un erheblich ist es, ob der Verzehr dann auch tatsächlich an Bord stattfindet. Bezüglich der zum Verzehr an Ort und Stelle abgegebenen Speisen und Getränke ist nach bisheriger deutscher Auffassung wie folgt zu differenzieren: Handelt es sich um eine unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderung (zB Verpflegung während eines Fluges durch die Fluggesellschaft), so teilt die Nebenleistung das Schicksal der Beförderung. Es ist also § 3 b Abs. 1 UStG mit Aufteilung und ggf. § 26 Abs. 3 UStG anzuwenden. Handelt es sich dagegen um selbständige Lieferungen durch andere Unternehmer als den Beförderungsunternehmer oder ist wegen der Berechnung eines gesonderten Entgeltes erkennbar, daß trotz Lieferung durch den Beförderungsunternehmer keine unselbständige Nebenleistung vorliegt, so ist gemäß § 3 Abs. 6 UStG der Ort maßgebend, an dem sich das Beförderungsmittel bei der Abgabe des Gegenstandes befindet.

§ 3 e UStG erfaßt grundsätzlich auch zum Verbrauch an Bord bestimmte Gegenstände, soweit der Verbrauch nicht gerade im Verzehr an Ort und Stelle besteht. Im übrigen erfaßt er auch die Lieferungen von Lebensmitteln und Getränken, wenn diese nicht zum Verzehr an Ort und Stelle bestimmt sind. Erfaßt werden daher zB auch die Lieferungen von Kaffee, Alkoholika

1 BFH v. 10.8. 93 – V B 198/91, BFHE 172, 187 = StRK UStG 1980 § 12 Abs. 2 Nr. 1 R. 27 = UVR 1994, 48; v. 30.5. 94 – V R 120/93, BFHE 175, 151 = StRK 6. USt-RL (EWG) Art. 9 R. 6 = UR 1994, 476.

und Zigaretten oder Butter, wenn sich aus der Art der Abgabe ergibt (Menge, Verpackung, Zubereitung), daß kein Verzehr an Ort und Stelle stattfinden wird. Typische Liefergegenstände, aber darauf nicht beschränkt, sind auch Parfums und Kosmetika.

2. Bestimmte Beförderungsmittel zur Personenbeförderung

- 9 Die Lieferung muß „an Bord“ eines bestimmten Beförderungsmittels stattfinden. § 3 e UStG nennt insoweit abschließend Schiffe, Luftfahrzeuge und die Eisenbahn. Nicht erfaßt wird zB die Lieferung in einem Taxi, einem Omnibus oder einer Pferdekutsche. Auf der anderen Seite werden nach dem Wortlaut des § 3 e UStG alle Arten von Schiffen, Luftfahrzeugen und Eisenbahnen erfaßt. Unerheblich ist danach, ob das Schiff etc. primär zur Beförderung von Personen oder Gütern bestimmt ist.
- 10 Demgegenüber ist in Art. 8 Abs. 1 Buchst. c 6. RL zwar einerseits ebenfalls von den in § 3 e UStG genannten Beförderungsmitteln die Rede. Auf der anderen Seite wird aber als Lieferort ausdrücklich der **Abgangsort des „Personenbeförderungsmittels“** genannt. Es erscheint daher durchaus fraglich, ob § 3 e UStG nicht viel zu weit gefaßt ist. Er erfaßt nämlich nach Abs. 1 auch die Lieferung von Gegenständen jeder Art, die sich „an Bord“ von Schiffen, Luftfahrzeugen, Eisenbahnen befinden, wenn diese nicht zur Personenbeförderung, sondern zur Frachtbeförderung eingesetzt sind. Es liegt der Verdacht nahe, daß mit Art. 8 Abs. 1 Buchst. c 6. RL lediglich Lieferungen an Reisende während der Beförderung erfaßt werden sollten, dies aber bereits in Art. 8 Abs. 1 Buchst. c 6. RL nur höchst unvollkommen ausgedrückt wurde und in § 3 e Abs. 1 UStG überhaupt nicht mehr zum Ausdruck kommt. Auch aus der Begründung zu § 3 e UStG folgt keinerlei Einschränkung hinsichtlich der Liefergegenstände oder der Qualität der Beförderungsmittel als Personenbeförderungsmittel.¹ Immerhin bestimmt § 3 e Abs. 2 UStG als Abgangsort den Ort, an dem „Reisende“ in das Beförderungsmittel einsteigen können. Es muß dann auch für § 3 e Abs. 1 UStG davon ausgegangen werden, daß nur solche Lieferungen erfaßt werden, die „an Bord“ der in § 3 e genannten Beförderungsmittel erfolgen, wenn diese Beförderungsmittel bestimmungsgemäß auch von Reisenden benutzt werden können, dh. zur Personenbeförderung eingesetzt werden. Dabei kommt es auf die konkrete Zweckbestimmung und nicht auf die abstrakte Eignung an. Es muß daher das Beförderungsmittel bei der konkreten Beförderung zumindest auch zur Personenbeförderung von „Reisenden“ eingesetzt werden und nicht zur bloßen Güterbeförderung.

3. Lieferung an Bord, Lieferzeitpunkt

- 11 Ob die Lieferung „an Bord“ stattfindet, bestimmt sich danach, ob der Liefergegenstand sich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht gemäß § 3 Abs. 1 UStG auf bzw. in dem Beförderungsmittel befindet. Regel-

¹ BT-Drucks. 12/5630, 85 wiederholt praktisch den Gesetzestext des § 3 e UStG.

mäßig wird es sich darum handeln, daß der Liefergegenstand dem Lieferungsempfänger „an Bord“ übergeben wird. Theoretisch auch möglich ist, daß die Lieferung eines sich bereits im Besitz des Leistungsempfängers befindlichen Gegenstandes dadurch erfolgt, daß ihm während der Beförderung das Eigentum durch Übereignung kurzer Hand gemäß § 929 Satz 2 BGB verschafft wird, oder daß gemäß §§ 925, 930, 931 BGB „an Bord“ befindliche Sachen übereignet werden.

Fraglich ist dagegen, ob auch § 3 Abs. 7 UStG im Rahmen des § 3 e UStG 12 zur Bestimmung des Zeitpunktes der Lieferung herangezogen werden darf. Dies ist mE nicht der Fall. Dabei kann dahinstehen, ob dem BFH hinsichtlich der Interpretation des § 3 Abs. 7 UStG a. F. zu folgen ist, wonach dieser keine Orts-, sondern lediglich eine Zeitbestimmung für die Lieferung enthalte.¹ Für das UStG 1993 bestimmt nunmehr § 3 Abs. 5 a UStG eindeutig, daß § 3 Abs. 7 UStG lediglich eine Ortsbestimmung enthält und erklärt diesen auch ausdrücklich für unanwendbar, wenn § 3 e UStG Anwendung findet. Dies entspricht auch der Regelung in der 6. Richtlinie. Art. 8 Abs. 1 Buchst. c stellt danach gerade eine abweichende Ortsbestimmung für die Lieferung an Bord eines Schiffes etc. gegenüber der allgemeinen Ortsbestimmung bei Lieferung im Wege des Beförderns/Versendens nach Art. 8 Abs. 1 Buchst. a dar. Daher ist § 3 Abs. 7 UStG bzw. Art. 8 Abs. 1 Buchst. a 6. RL anzuwenden, wenn ein Gegenstand während einer Beförderung von Bord des Beförderungsmittels an einen Lieferungsempfänger „befördert oder versendet“ wird und ihm der Gegenstand erst am Ende der Beförderung/Versendung nicht mehr an Bord ausgehändigt wird, weil ihm erst dann die Verfügungsmacht iS des § 3 Abs. 1 UStG verschafft wird.

Beispiel:

Handelsvertreter H befindet sich mit einer Musterkollektion auf der Fahrt von Paris nach Berlin in einem Personenzug. In Brüssel erreicht ihn ein Anruf des F aus Frankfurt, der die Musterkollektion erwerben will. H verspricht, die Musterkollektion an F nach Frankfurt zu versenden, indem er sie bis Köln mitnimmt und von dort per Bahn nach Frankfurt versenden läßt. Der Ort der Lieferung ist gemäß § 3 Abs. 7, Abs. 6 UStG Brüssel und nicht gemäß § 3 e UStG Paris, denn F erhält zeitlich erst mit der Übergabe in Frankfurt und nicht „an Bord“ in Brüssel die Verfügungsmacht verschafft, ungeachtet der Fiktion des § 3 Abs. 7 UStG, wonach die Lieferung bereits mit dem Beginn der Beförderung als ausgeführt gilt.

4. Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes

a) Gemeinschaftsgebiet

Die Lieferung des „an Bord“ befindlichen Gegenstandes muß während einer 13 Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes erfolgen. Der Lieferzeitpunkt, der sich ausschließlich nach § 3 Abs. 1 UStG und nicht nach § 3 Abs. 7 UStG bestimmt (dazu Anm. 11, 12), muß also innerhalb der Zeit-

¹ BFH v. 21. 4. 93 – IX R 102/90, BStBl. II 1993, 731 = StRK UStG 1967 § 3 Abs. 7 R. 4

spanne liegen, während der sich der Gegenstand an Bord des „Personenbeförderungsmittels“ (dazu Anm. 10) befindet und während einer Beförderung innerhalb der Gemeinschaft.

- 14 Der Umfang des Gemeinschaftsgebietes ergibt sich aus § 1 Abs. 2 a UStG. Es umfaßt neben dem Gebiet der übrigen Mitgliedstaaten auch das Inland. Nach § 1 Abs. 2 a iVm. § 1 Abs. 2 UStG gehören allerdings, abweichend von Art. 3 Abs. 1 und Abs. 3 6. RL, die Freihäfen und die Gewässer und Watten nicht zum Inland und damit auch nicht zum Gemeinschaftsgebiet iS des § 1 Abs. 2 a UStG. Auch nach innerstaatlichem Recht müssen in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Lieferfällen diese Gebiete aber als Inland und damit als Gemeinschaftsgebiet behandelt werden. Problematisch bleibt aber die Abweichung für andere Lieferungen an Bord der Personenbeförderungsmittel, wenn Abgangs- oder Ankunftsort der Beförderung ein solches Gebiet ist, so daß gemeinschaftsrechtlich ein Fall des Art. 8 Abs. 1 c 6. RL, gemäß § 3 e iVm. § 1 Abs. 2 a, Abs. 2 UStG aber keine Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes vorliegt.

Beispiel:

Ein auch zur Personenbeförderung bestimmtes Schiff verkehrt zwischen Antwerpen und einem deutschen Freihafen. Als es sich in den in § 1 Abs. 2 bezeichneten Gewässern befindet, erfolgt eine Lieferung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen eines an Bord befindlichen Gegenstandes. Nach Art. 8 Abs. 1 c 6. RL liegt der Lieferort in Antwerpen. Wegen Nichtanwendbarkeit des § 3 e UStG liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 6 UStG aus deutscher Sicht aber weder in Antwerpen noch im Inland, sondern außerhalb des Gemeinschaftsgebietes. Zwar liegt nach § 1 a Nr. 1 UStG ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor, aber kein innergemeinschaftlicher Erwerb im Inland gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 iVm. § 3 d UStG. Dies wiederum müßte die Befreiung als innergemeinschaftliche Lieferung in Belgien gefährden, wenn dort entsprechend § 6 a Abs. 1 Nr. 3 UStG eine Erwerbsbesteuerung in Deutschland verlangt würde. Tatsächlich würde aber die Befreiung gemäß Art. 28 c A Buchst. a 6. RL zu gewähren sein.

Praktisch werden Sachverhalte dieser Art wohl nicht vorkommen. Immerhin zeigen sie auf, daß die durch § 1 Abs. 2, Abs. 3 UStG getroffene Sonderregelung für Freihäfen und Gewässer und Watten die Rechtsanwendung unnötig komplizieren.

b) Gesamte Beförderung im Gemeinschaftsgebiet

- 15 Nach § 3 e Abs. 2 Satz 1 UStG liegt eine Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes vor, wenn **Abgangsort und Ankunftsort im Gemeinschaftsgebiet** liegen und zwischen diesen die Beförderung erfolgt. **Abgangsort** ist dabei der erste Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebietes, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können, § 3 e Abs. 2 Satz 2 UStG. Der Abgangsort muß bestimmungsgemäß für die konkrete Beförderung zum Einsteigen von Reisenden vorgesehen sein. Nicht erforderlich ist, daß tatsächlich Reisende einsteigen. **Ankunftsort** ist der letzte Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebietes, an dem Reisende bestimmungsgemäß das Beförderungsmittel verlassen können.

Eine Beförderung innerhalb der Gemeinschaft iS des § 3 e UStG liegt daher immer vor, wenn das Beförderungsmittel zwischen einem im Gemeinschaftsgebiet liegenden Abgangsort und einem dort liegenden Ankunftsort verkehrt und die dazwischen liegende Strecke ausschließlich über Gemeinschaftsgebiet führt. Umgekehrt liegt keine innergemeinschaftliche Beförderung vor, wenn entweder der Abgangsort oder der Ankunftsort nicht innerhalb des Gemeinschaftsgebietes liegen, mag auch der überwiegende Streckenanteil in der Gemeinschaft liegen. Bei einer insgesamt im Gemeinschaftsgebiet liegenden Beförderungstrecke ist immer der Abgangsort als erster Ort der Lieferort, mögen auch bis zum Ankunftsort noch so viele Zwischenhalteorte vorliegen.

16

Einstweilen frei.

17

Beispiel:

Abgangsort Madrid, Ankunftsort Berlin mit Halteorten Paris, Brüssel, Köln. Lieferort ist Madrid.

c) Beförderung über Drittlandsgebiet

Eine Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes iS des § 3 e Abs. 1 UStG liegt auch dann vor, wenn Ankunfts- und Abgangsort innerhalb der Gemeinschaft liegen, die Strecke aber auch über Nichtgemeinschaftsgebiet führt, falls kein Zwischenhalt im Nichtgemeinschaftsgebiet erfolgt. Unerheblich ist, ob das Nichtgemeinschaftsgebiet als Drittlandsgebiet zu einem Staatsgebiet gehört oder nicht.

18

Beispiel:

Beförderung von Rotterdam nach Dublin per Schiff oder Luftfahrzeug; Beförderung von München nach Mailand ohne Zwischenhalt über die Schweiz. Lieferort ist Rotterdam bzw. München gemäß § 3 e Abs. 1 UStG.

d) Teil der Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes

Als Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes gilt auch der Teil der Gesamtbeförderung zwischen Abgangs- und Ankunftsort innerhalb der Gemeinschaft. Dies ist von Bedeutung, wenn die eigentliche Beförderungstrecke, auf der das Beförderungsmittel verkehrt, außerhalb des Gemeinschaftsgebietes beginnt oder endet, aber über Gemeinschaftsgebiet führt und dort Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen und dieses verlassen können. Innerhalb des Gemeinschaftsgebietes müssen dann zumindest zwei verschiedene Haltestationen liegen. Lieferort ist dann jeweils der **erste Ort als Abgangsort** im Gemeinschaftsgebiet.

19

Beispiel:

Eisenbahnstrecke Moskau–Paris mit Zusteigemöglichkeit in Berlin und Brüssel. Lieferort ist Berlin, wenn irgendwo zwischen Berlin und Paris die Lieferung „an Bord“ erfolgt. Umgekehrt ist Paris der Lieferort bei Beförderung von Paris nach Moskau.

- 20 Bei einem **Zwischenaufenthalt** außerhalb des Gemeinschaftsgebietes kommt es zu **zwei Beförderungen** innerhalb der Gemeinschaft, wenn vor und nach dem Zwischenaufenthalt jeweils für die sich im Gemeinschaftsgebiet befindliche Beförderungsstrecke ein Abgangs- und ein Ankunftsort im Gemeinschaftsgebiet existieren. Abgangsort ist dann für die jeweilige Teilstrecke der erste Ort, an dem Reisende zusteigen können. Dagegen fehlt es an einer Beförderung innerhalb der Gemeinschaft, wenn nicht sowohl ein Abgangs- und Ankunftsort auf der jeweiligen Teilstrecke im Gemeinschaftsgebiet gegeben sind.

Beispiel:

Beförderung von Köln über Stuttgart (letzter Ort in Deutschland) über Zürich (Zwischenaufenthalt) über Mailand (erster Ort Italien) nach Rom. Lieferorte Köln für ersten Teil der Gesamtstrecke und Mailand für zweiten Teil der Gesamtstrecke. Aber: Beförderung von Köln mit erstem Zwischenstop in Zürich über Mailand nach Rom. Nur zwischen Mailand und Rom liegt eine Beförderung innerhalb der Gemeinschaft vor.

- 21 Ein **Zwischenaufenthalt** außerhalb des Gemeinschaftsgebietes liegt nur dann vor, wenn das Beförderungsmittel planmäßig dort anhält, um Reisenden den Einstieg und/oder Ausstieg zu ermöglichen. Ob davon Gebrauch gemacht wird, ist unerheblich. Soweit ein Halt nicht zum Zwecke des Ein- und Ausstiegs von Reisenden erfolgt, liegt kein Zwischenaufenthalt vor, zB bei technischen Stopps zum Auftanken oder wegen Kontrolle oder zur Aufnahme von Speisen und Getränken oder zur Frachtbeladung.

e) Hin- und Rückfahrt

- 22 Die Hin- und Rückfahrt stellen je eine gesonderte Beförderung dar. Dies gilt auch dann, wenn das Beförderungsmittel nur sehr kurz hält. Allerdings muß am Endpunkt zumindest die Möglichkeit zum Aussteigen/Einsteigen für die Passagiere bestehen. Hin- und Rückreise sind auch dann **zwei Beförderungen**, wenn im Einzelfall der Lieferant als Passagier das Beförderungsmittel nicht am Zielort verläßt, sondern mit demselben Beförderungsmittel zurückkehrt.

Beispiel:

U liefert Getränke auf der Fahrt von Köln (Abgangsort) nach Paris (Ankunftsort) und auf der Rückfahrt von Paris (Abgangsort) nach Köln (Ankunftsort). Die Getränke hat er insgesamt bereits aus Köln mitgenommen. Der Lieferort für die Rückfahrt ist gleichwohl Paris.

- 23 Keine Hin- und Rückfahrt liegt vor, wenn ohne Zwischenstop eine Beförderung an einem Ort beginnt, an dem Reisende einsteigen können und wieder zu diesem zurückführt, wie zB bei **Ausflugsfahrten**. Dann ist der Abgangsort zugleich der Ankunftsort. Liegt dieser Ort im Gemeinschaftsgebiet, liegt insgesamt eine Beförderung im Gemeinschaftsgebiet vor, auch wenn tatsächlich die Beförderung über Drittlandsstrecken führt. Daher ist auch dann § 3 e UStG anwendbar. Dies betrifft zB die sog. **Butterfahrten** auf der Ost- und Nordsee.

5. Befreiungen, Übergangsregelungen für Ausflugschiffahrt

Die Regelung des § 3 e UStG trifft lediglich eine Bestimmung über den Lieferort. Befreiungsvorschriften bleiben unberührt. Insbesondere können Lieferungen nach § 3 e UStG als innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 4 Nr. 1 b UStG befreit sein. Auch eine Befreiung als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 a iVm. § 6 UStG ist denkbar. 24

Bis zum 31.12. 93 erfolgten Lieferungen an Bord von Ausflugschiffen auf der Nord- und Ostsee außerhalb des Hoheitsgebietes nicht im Inland. Allerdings unterlag dann die Einfuhr der Besteuerung, sofern nicht eine Befreiung der Einfuhr nach § 5 Abs. 2 UStG iVm. der Einreise-Freimengenverordnung in Betracht kam.¹ Nunmehr befreit § 4 Nr. 6 b UStG bis zum 30.6. 99 Lieferungen an Bord von Schiffen und Luftfahrzeugen in dem Umfang, in dem die Einfuhr von Gegenständen aus Drittlandsgebiet nach § 5 UStG iVm. der EUSt-BefreiungsVO befreit ist. Voraussetzung ist aber, daß die Beförderung im Inland beginnt und in einem anderen Mitgliedstaat endet. Die Befreiungsvorschrift stützt sich auf Art. 28 k 6. RL. 25

Die Befreiung greift aber nicht ein, wenn überhaupt kein Hafen in einem anderen Mitgliedstaat angelaufen wird. Aus Gründen des Vertrauensschutzes wird nach einem Erlaß der FinMin. Schleswig-Holstein auch in diesen Fällen Steuerfreiheit bis zum 30.6. 99 gewährt, allerdings nur in dem Umfang, in dem bis zum 31.12. 93 Einfuhrumsatzsteuerfreiheit gewährt wurde.² Die Rechtsgrundlage für diesen Erlaß liegt im Dunkeln, ebenso die Übereinstimmung mit der 6. Richtlinie. Auf Art. 28 k 6. RL kann er sich gerade nicht stützen, denn dieser setzt voraus, daß sich die Reisenden in einen anderen Mitgliedstaat begeben. Tatsächlich wird hier im Wege einer Ersatzgesetzgebung durch die Finanzverwaltung nachgebessert, was eigentlich bereits bei der Zustimmung zur Binnenmarkt-Richtlinie hätte ausgehandelt werden müssen und zumindest in das deutsche UStG gehört. Das aber hätte den Richtlinienverstoß offenbar werden lassen. 26

1 BGBl. I 1974, 3377 idF v. 3.8. 93, BGBl. I 1993, 1461.

2 V. 21. 4. 94 – VI 360 a – S 7056 – 211, StEK UStG 1980 § 4 Ziff. 6 Nr. 1 = UR 1994, 447.

§ 3 e
(Reiß)

Ort der Lieferung an Bord