



Kurz-Ratgeber

Steuerfrei Umsätze für die Seeschifffahrt

(§ 4 Nr. 2 i.V.m § 8 Abs. 1 UStG)¹

§ 4 Nr. 2 UStG i.V.m § 8 UStG befreit bestimmte Umsätze für die Seeschifffahrt.

§ 8 lautet wie folgt:

(1) *Umsätze für die Seeschifffahrt (§ 4 Nr. 2) sind:*

- 1. die Lieferungen, Umbauten, Instandsetzungen, Wartungen, Vercharterungen und Vermietungen von Wasserfahrzeugen für die Seeschifffahrt, die dem Erwerb durch die Seeschifffahrt oder der Rettung Schiffbrüchiger zu dienen bestimmt sind (aus Positionen 8901 und 8902 00, aus Unterposition 8903 92 10, aus Position 8904 00 und aus Unterposition 8906 90 10 des Zolltarifs);*
- 2. die Lieferungen, Instandsetzungen, Wartungen und Vermietungen von Gegenständen, die zur Ausrüstung der in Nummer 1 bezeichneten Wasserfahrzeuge bestimmt sind;*
- 3. die Lieferungen von Gegenständen, die zur Versorgung der in Nummer 1 bezeichneten Wasserfahrzeuge bestimmt sind. Nicht befreit sind die Lieferungen von Bordproviant zur Versorgung von Wasserfahrzeugen der Küstenfischerei;*
- 4. die Lieferungen von Gegenständen, die zur Versorgung von Kriegsschiffen (Unterposition 8906 10 00 des Zolltarifs) auf Fahrten bestimmt sind, bei denen ein Hafen oder ein Ankerplatz im Ausland und außerhalb des Küstengebiets im Sinne des Zollrechts angelaufen werden soll;*
- 5. andere als die in den Nummern 1 und 2 bezeichneten sonstigen Leistungen, die für den unmittelbaren Bedarf der in Nummer 1*

¹ Dies ist eine allgemeine Information und keine auf eine konkrete Situation ausgerichtete Beratung. Eine auf den Einzelfall ausgerichtete Beratung kommt nur durch ausdrückliche vertragliche Vereinbarung zustande.

Die Inhalte dieser Information wurden mit größter Sorgfalt erstellt. Für die Richtigkeit, Vollständigkeit und Aktualität der Inhalte kann jedoch keine Gewähr übernommen werden. Insbesondere ist zu bedenken, dass das Steuerrecht und dessen Auslegung permanenten Änderungen unterliegt und sich Gerichtsentscheidungen, Verwaltungsanweisungen und Gesetzesinterpretationen zum Teil widersprechen, so dass empfohlen wird, professionelle Hilfe zur Lösung einer konkreten Situation hinzuzuziehen. Alle Rechte vorbehalten. Stand: Mai 2023 - www.sturbahns.de



bezeichneten Wasserfahrzeuge, einschließlich ihrer Ausrüstungsgegenstände und ihrer Ladungen, bestimmt sind.

Insbesondere für kleinere Dienstleistungsunternehmen und solche die nur gelegentlich für den Schifffahrtsbereich tätig werden, kann eine Einordnung ihrer Umsätze nach § 4 Nr. 2 UStG i.v.m. § 8 Abs. 1 Nr. 5 UStG Schwierigkeiten bereiten, zumal diese Vorschrift ein „Exotendasein“ führt. Dies insbesondere deswegen, weil der Leistende bei angenommener steuerfreier Leistung das Umsatzsteuerrisiko trägt, d.h. er Gefahr läuft, später die Umsatzsteuer aus eigener Tasche zahlen zu müssen, wenn es zu einer Überprüfung durch das Finanzamt kommt.²

Dieser kleine Ratgeber soll hierzu eine erste Hilfestellung zur Einordnung der Umsätze leisten ohne den Anspruch auf Vollständigkeit zu erheben.

Nach § 4 Nr. 2 i.V.m. § 8 Abs. 1 Nr. 5 UStG können Dienstleistungen für die Seeschifffahrt steuerfrei sein, wenn folgende Voraussetzungen gegeben sind:

1. Es muss sich um eine **sonstige Leistung** also keine Lieferung von Gegenständen handeln (siehe dann aber § 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG) => die Umsatzsteuerrichtlinien nennen als Beispiel etwa den Schiffsbesichtigter, Güterbesichtigter, Dispatcheur, Lasten, Personalgestellung etc.³

2. **Leistungsempfänger als (unmittelbarer) Betreiber eines Seeschiffs:** Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 2, § 8 Abs. 1 UStG ist grundsätzlich davon abhängig, dass die Umsätze an Betreiber eines Seeschiffes bewirkt werden.⁴

Unter den Begriff „Betreiber“ fallen unter Berücksichtigung des unionsrechtlichen Umfangs der Befreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt sowohl Reeder als auch Bereederer von Seeschiffen, sofern die Leistungen unmittelbar dem Erwerb durch die Seeschifffahrt dienen. Die Eigentumsverhältnisse sind für die Steuerbefreiung insoweit unerheblich. Zur Problematik von Kreuzfahrtschiffen, auf denen selbständige Unternehmen tätig werden, vgl. FG Hamburg.⁵

Voraussetzung der Steuerbefreiung für die sonstigen Leistungen ist ein **unmittelbarer Zusammenhang mit der Erwerbseeschifffahrt** oder der Rettung Schiffbrüchiger. Die Leistungen müssen für den unmittelbaren Bedarf der in § 8 Abs. 1 Nr. 1 bezeichnete Wasserfahrzeuge, einschließlich ihrer Ausrüstungsgegenstände bestimmt sein. Hierunter fällt u. a. die Gestellung von Personal im

² Zwar kann die USt noch später in Rechnung gestellt werden, aber der leistende Unternehmer trägt dann das Ausfallrisiko.

³ Vgl. Beispiele Abschn. 8.1. Abs. 7 UStAE, die Liste ist nicht abschließend.

⁴ Die Unmittelbarkeit und damit die Befreiung von Vorstufenumsätzen ist höchst umstritten, betrifft aber zumeist Lieferungen und nicht Leistungen, vgl. etwa die Darstellung von Raudszus/ Wagner, UStB 2012, S. 319 und zuletzt EUGH Urteil v 3.9.2015, C-526/13

⁵ FG Hamburg v 13.02.2013, 5 K 20/11, Revision BFH XI R 20/13 > Lieferungen für den Betrieb der von einem selbständigen Arzt auf Kreuzfahrtschiffen unterhaltenen Dialysestationen sind weder steuerbefreite Lieferungen für die Seeschifffahrt i. S. von § 8 Abs. 1 Nr. 3 UStG noch steuerbefreite Ausfuhrlieferungen i. S. von § 6 UStG.

Rahmen der sog. Crew-Management-Verträgen (Gesetllung von Kapitänen und Offizieren). Demgegenüber sollen Personalbewirtschaftungskosten nach Verwaltungsauffassung nicht steuerfrei sein.⁶

Diese Voraussetzung sollte sie der leistende Unternehmer durch den Leistungsempfänger (=Rechnungsempfänger) schriftlich für das jeweilige Schiff bestätigt werden und von Zeit zu Zeit überprüft bzw. aktualisiert werden.

Beispiel:

Ein selbständiger Begleitschützer mit Sitz in Berlin wird für einen Reeder in Hamburg auf bestimmten Seeschiffen und Routen zur Seeräuberabwehr tätig. Unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 2 UStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Nr. 5 UStG kann die Leistung umsatzsteuerfrei sein.

Zur Thematik der Unmittelbarkeit hat jüngst der EUGH in der Rechtsache C-33/16 mit Urteil vom 4.5.2017 entscheiden und auch bestimmte **mittelbare Leistungen (sog. Vorstufenumsätze) von der Umsatzsteuer freigestellt**. Dieser Rechtsauffassung hat sich das Bundesfinanzministerium nunmehr mit Schreiben vom 06.10.2017 bzw. vom 05.09.2018 angeschlossen. Danach kann auch für einen Vorstufenumsatz die Steuerbefreiung in Anspruch genommen werden, wenn im Zeitpunkt der Leistung dem Wesen der Leistung nach feststeht, dass diese Leistung dem Bedarf eines Seeschiffes dient.⁷ Die Änderungen lauten wie folgt:

Abschnitt 8.1 UStAE wie folgt neu gefasst (Änderungen in hervorgehoben):

*„(1) Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 2, § 8 Abs. 1 UStG ist **grundsätzlich** davon abhängig, dass die Umsätze unmittelbar an Betreiber eines Seeschiffes oder an die Gesellschaft zur Rettung Schiffbrüchiger bewirkt werden. Die Lieferung eines Wasserfahrzeuges im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist auch dann umsatzsteuerfrei, wenn die Lieferung an einen Unternehmer erfolgt, der das Wasserfahrzeug zum Zweck der Überlassung an einen Betreiber eines Seeschiffes oder die Gesellschaft zur Rettung Schiffbrüchiger zu deren ausschließlicher Nutzung erwirbt und diese Zweckbestimmung im Zeitpunkt der Lieferung endgültig feststeht und vom liefernden Unternehmer nachgewiesen wird (vgl. EuGH-Urteil vom 19. 7. 2012, C-33/11, A). Die Steuerbefreiung kann sich nicht auf Umsätze auf den vorhergehenden Stufen erstrecken, wenn im Zeitpunkt dieser Leistungen deren endgültige Verwendung für den Bedarf eines **konkreten, eindeutig identifizierbaren** Seeschiffes **ihrem Wesen nach** nicht feststeht; steht **jedoch** im Zeitpunkt der Leistung deren endgültige Verwendung für den Bedarf eines **solchen** Seeschiffes fest und ist die endgültige Zweckbestimmung der Leistung **bereits aufgrund der Befolgung der steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten (Beleg- und Buchnachweis) sowie der Befolgung der Aufbewahrungspflichten und nicht erst durch besondere Kontroll- und Überwachungsmechanismen nachvollziehbar**, kann sich die Steuerbefreiung*

⁶ Vgl. FG Hamburg, Urteil vom 10.02.2009 – 2 K 268/06, EFG 2009, 1067

⁷ Diese Regelung ist zwingend ab dem 1.1.2018 anzuwenden. Für Umsätze bis zum 31.12.2017 kann die ursprüngliche Regelung angewendet werden, was dann auch für einen entsprechenden Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers gilt.

auch auf vorhergehende Stufen erstrecken (vgl. EuGH-Urteile vom 14. 9. 2006, C-181/04 bis C-183/04, Elmeka, und vom 19. 7. 2012, C-33/11, A) ⁸**Auch Dienstleistungen im Bereich des Beladens und Entladens eines Seeschiffes können steuerfrei sein, wenn sie nicht unmittelbar an den Betreiber eines Seeschiffes, sondern auf einer vorhergehenden Stufe erbracht werden, wie etwa eine von einem Unterauftragnehmer an einen Auftraggeber erbrachte Be- oder Entladeleistung, die dieser dann einem Speditions- oder Transportunternehmen weiterberechnet. 5Auch können Be- und Entladedienstleistungen steuerfrei sein, die an den Verfügungsberechtigten der Schiffsladung, etwa deren Ausführer oder Einführer, erbracht werden (vgl. EuGH-Urteil vom 4. 5. 2017, C-33/16, A).** Unter den Begriff „Betreiber“ fallen unter Berücksichtigung des unionsrechtlichen Umfangs der Befreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt sowohl Reeder als auch Bereederer von Seeschiffen, sofern die Leistungen unmittelbar dem Erwerb durch die Seeschifffahrt dienen. Die Eigentumsverhältnisse sind für die Steuerbefreiung insoweit unerheblich. Eine Zwischenlagerung von Lieferungsgegenständen im Sinne des § 8 Abs. 1 UStG ist ebenfalls unschädlich. Chartervergütungen, die von Linienreedereien geleistet werden, die wiederum Bereedeschiffen, sofern die Leistungen unmittelbar dem Erwerb durch die Seeschifffahrt dienen. Die Eigentumsverhältnisse sind für die Steuerbefreiung insoweit unerheblich. Eine Zwischenlagerung von Lieferungsgegenständen im Sinne des § 8 Abs. 1 UStG ist ebenfalls unschädlich. Chartervergütungen, die von Linienreedereien geleistet werden, die wiederum Bereederungsverträge mit Reedereien abschließen, sind als Gegenleistung für steuerbefreite Umsätze für die Seeschifffahrt anzusehen.“

Diese Regelung sieht zwar kein Wahlrecht vor jedoch arbeitet es mit einer Regel-Ausnahmevermutung: Grundsätzlich sind nur die unmittelbaren Leistungen steuerfrei, wenn die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind; Ausnahmsweise kann aber auch die mittelbare Leistung auf einer Vorstufe begünstigt sein, wenn die Leistung für die Seeschifffahrt bereits feststeht (Bestellung für ein bestimmtes Seeschiff, Reihengeschäft). Folglich kann die ungewisse Leistung (zum Zeitpunkt der Leistungserbringung steht die Leistung für die Seeschifffahrt nicht fest) nicht steuerfrei sein (unspezifische Bestellung).

Beispiel:

Ein selbständiger Begleitschützer mit Sitz in Berlin wird für einen Sicherheitsdienst in Berlin tätig, der Sicherheitsleistungen ausschließlich an unterschiedliche Reeder von Seeschiffen in Deutschland anbietet. Die Leistung des Begleitschützers an den Sicherheitsdienst ist auch als Vorstufenumsatz steuerfrei, weil sie unmittelbar an den Betreiber eines Seeschiffes erfolgt.

⁸ Lautete bisher in der Version vom 06.10.2017: „Die Steuerbefreiung kann sich nicht auf Umsätze auf den vorhergehenden Stufen erstrecken, wenn im Zeitpunkt dieser Leistungen deren endgültige Verwendung für den Bedarf eines Seeschiffes ihrem Wesen nach nicht feststeht; steht im Zeitpunkt der Leistung deren endgültige Verwendung für den Bedarf eines Seeschiffes fest und ist die endgültige Zweckbestimmung der Leistung nicht erst durch besondere Kontroll- und Überwachungsmechanismen nachvollziehbar, kann sich die Steuerbefreiung auch auf vorhergehende Stufen erstrecken (vgl. EuGH-Urteile vom 14. 9. 2006, C-181/04 bis C-183/04, Elmeka, und vom 19. 7. 2012, C-33/11, A).“ Geändert durch BMF Schreiben vom 05.09.2018.

Variante: Ein selbständiger Begleitschützer mit Sitz in Berlin wird für einen Sicherheitsdienst in Berlin tätig, der Sicherheitsleistungen an unterschiedliche Unternehmen unter anderem Reeder von Seeschiffen in Deutschland anbietet. Die Leistung des Begleitschützers an den Sicherheitsdienst ist als Vorstufenumsatz nicht steuerfrei, weil sie nicht unmittelbar an den Betreiber eines Seeschiffes erfolgt und nicht feststeht, dass die Leistungen als Vorstufenumsatz ausschließlich dem Bedarf von Seeschiffen dienen.⁹

Hinweis: Denkbar wäre es vertraglich festzulegen, dass eine Tätigkeit des Begleitschützers ausschließlich dem Bedarf von Seeschiffen dient, dann wäre eine Steuerbefreiung wiederum denkbar. Zu empfehlen wäre, ggf. zu dokumentieren wo und wie die Dienstleistungen erbracht werden. Idealerweise wird das Schiff genannt auf dem der Einsatz erfolgen soll.

3. Bestimmte Wasserfahrzeuge = Seeschiffe (einschließlich ihrer Ausrüstungsgegenstände und Ladungen): Bei den begünstigten Schiffen (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG) muss es sich um Wasserfahrzeuge handeln, die nach ihrer Bauart (seetüchtige Wasserfahrzeuge mit mindestens 12m Rumpflänge) dem Erwerb durch die Seeschiffahrt oder der Rettung Schiffbrüchiger zu dienen bestimmt sind. Dem Erwerb durch die Seeschiffahrt dienen alle Schiffe, die der Eigner, Charterer oder Mieter auf See einsetzt, um Einnahmen daraus zu erzielen. Ein Schiff dient danach insbesondere der Seeschiffahrt, wenn mit dem Seeschiff Personen und Güter gegen Entgelt über See befördert werden. Maßgebend ist die zolltarifliche Einordnung. Zu den vorbezeichneten Schiffen gehören insbesondere Seeschiffe der Handelsschiffahrt (Kauffahrteischiffe), seegehende Fahrgast- und Fährschiffe (Kreuzfahrtschiffe), Fischereifahrzeuge und Schiffe des Seeschiffahrtshilfsgewerbes, z. B. Seeschlepper und Bugsierschiffe. Nicht dazu gehören **Wassersportfahrzeuge** die nicht gegen Entgelt gewerblich sondern nur „privat“ betrieben werden (vgl. BFH-Urteil vom 13. 2. 1992, V R 141/90, BStBl II S. 576: Yachten, Segelyachten und Sportboote)¹⁰ Kriegsschiffe, Behördenfahrzeuge (Zollboote, Feuerlöschboote), Hotelschiffe und die Binnenschiffahrt. Das Seeschiff muss bereits vorhanden sein (ab Stapellauf). Begünstigt ist also nicht die Leistung an im Bau befindliche Seeschiffe.

Weitere Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die nach ihrer Bauart begünstigten Wasserfahrzeuge auch tatsächlich ausschließlich oder überwiegend in der Erwerbsschiffahrt oder zur Rettung Schiffbrüchiger eingesetzt werden sollen.¹¹ Der Begriff der Seeschiffahrt ist nach den Vorschriften des Seerechts zu beurteilen.

⁹ Vgl. auch FG Niedersachsen, Urteil vom 02.02.2023 – 5 K 168/19: Die Vermietung von Maschinen an einen Unternehmer, der damit steuerfrei Seeschiffe löscht, ist nicht nach § 4 Nr. 2, § 8 Abs. 1 Nr. 5 UStG steuerfrei, wenn mit den Maschinen auch andere Arbeiten ausgeführt werden können. Das FG Niedersachsen hat im Grunde sehr stark darauf abgestellt, ob die Nutzung einer Leistung „dem Wesen nach“ für ein Seeschiff feststeht.

¹⁰ Seegängige Kreuzfahrtschiffe erfüllen aber grundsätzlich das Merkmal „zum Erwerb durch die Seeschiffahrt“, vgl. FG Hamburg v 13.02.2013, 5 K 20/11

¹¹ Diese Voraussetzung wird durch das EU VAT Committee im Working Paper No. 840, 2015/630069 vom 10.02.2015 problematisiert, „ausschließlich und überwiegend“ soll danach entschieden werden, ob das Schiff als Seeschiff zugelassen ist. Die „tatsächliche“ Nutzung als Seeschiff auf hoher See soll durch eine Bestätigung des Betreibers bestätigt werden. Ein Forschungsschiff im Besitz der öffentlichen Hand soll auch nicht hierunter fallen, vgl. FM Schleswig-Holstein v 12.10.2015, DStR 2015, S. 2669

Als Seeschifffahrt ist danach die Schifffahrt seewärts der in § 1 der Flaggenrechtsverordnung festgelegten Grenzen der Seefahrt anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 2. 9. 1971, V R 8/67, BStBl 1972 II S. 45).

Diese Voraussetzung sollte durch den Leistungsempfänger (=Rechnungsempfänger) schriftlich für das jeweilige Schiff bestätigt werden und von Zeit zu Zeit überprüft bzw. aktualisiert werden.

Hilfsweise sollte zur Abgrenzung die sog. IMO Nummer herangezogen werden, die für gewerbliche Seeschiffe ab einer bestimmten Größe individuell verliehen werden. Über die IMO Nummer lassen sich etwa aktueller Schiffsname, Flagge, Betreiber und Schiffseigner recherchieren und damit regelmäßig eine erste Einordnung zur Begünstigung nach § 8 UStG vornehmen.¹²

Beispiel:

Ein selbständiger Koch wird auf einer privaten Luxusyacht tätig, die nicht kommerziell genutzt wird. Da es sich nicht um ein Seeschiff handelt, das dem Erwerb durch die Seeschifffahrt dient, scheidet die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 2 UStG i.V.m. § 8 Abs. 1 Nr. 5 UStG aus.¹³

4. Nachweis der Voraussetzungen

Der leistende Unternehmer hat die Voraussetzungen der Steuerbefreiung buchmäßig nachzuweisen. Der Unternehmer soll nach § 18 UStDV neben den in § 13 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 UStDV bezeichneten Angaben auch aufzeichnen, für welchen Zweck der Gegenstand der Lieferung oder die sonstige Leistung bestimmt ist. Es genügt der Hinweis auf Urkunden, z. B. auf ein Schiffszertifikat, oder auf Belege, wenn sich aus diesen Unterlagen der Zweck eindeutig und leicht nachprüfbar ergibt. In Zweifelsfällen kann der begünstigte Zweck durch eine Bestätigung desjenigen, bei dem er verwirklicht werden soll, nachgewiesen werden.

Zu empfehlen dürfte es sein regelmäßig in Verträgen oder Bestellungen entsprechende Formulierungen aufzunehmen, um vorzeitig für eine Klärung der Behandlung zu sorgen, dies sollte als Dokumentation regelmäßig ausreichend sein.

Nicht begünstigt sind im Übrigen im Bau befindliche Seeschiffe (vor dem Aufschwimmen).

Beispiele (Bestell- oder Vertragsklauseln):

Dem Wesen oder Art nach steht die Leistung für ein Seeschiff fest, etwa bei bestimmten Be- und Entladeleistungen oder individuellen Maschinen oder Schiffersatzteilen etc.:

¹² Etwa unter www.equasis.org

¹³ Zumeist werden solche Schiffe durch ausländische Gesellschaften betrieben, zumeist in den klassischen Flaggenländern im Drittland. Dann wäre die Leistung entweder nach § 3a Abs. 1 steuerpflichtig oder nach § 3a Abs. 2 steuerbefreit.

„Die Leistung ist zweckbestimmt zur Verwendung auf einem Seeschiff/ auf Seeschiffen (unserer Kunden) im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG und entsprechend als steuerfrei zu behandeln.“

Dem Wesen oder der Art nach steht die Leistung nicht fest:

„Die Leistung ist zweckbestimmt zur Verwendung auf dem/für das Seeschiff (Name oder IMO Nummer) (unseres Kunden). Es handelt sich daher um eine Leistung im Sinne des § 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG und ist entsprechend steuerfrei.“

Bei diesen bisher schon erforderlichen Nachweisen dürfte es sich nicht um besondere Kontroll- und Überwachungsmechanismen handeln; werden sie erfüllt, können auch Vorstufenumsätze unter die Steuerbefreiungsvorschrift fallen.¹⁴

§18 UStDV

Bei Umsätzen für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt (§ 8 des Gesetzes) ist § 13 Abs. 1 und 2 Nr. 1 bis 4 entsprechend anzuwenden.²Zusätzlich soll der Unternehmer aufzeichnen, für welchen Zweck der Gegenstand der Lieferung oder die sonstige Leistung bestimmt ist.

§ 13 UStDV

1) Bei Ausfuhrlieferungen und Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§§ 6 und 7 des Gesetzes) hat der Unternehmer im Geltungsbereich des Gesetzes die Voraussetzungen der Steuerbefreiung buchmäßig nachzuweisen. Die Voraussetzungen müssen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein.

(2) Der Unternehmer hat regelmäßig Folgendes aufzuzeichnen:

- 1. die Menge des Gegenstands der Lieferung oder die Art und den Umfang der Lohnveredelung sowie die handelsübliche Bezeichnung einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer bei Fahrzeugen im Sinne des § 1b Absatz 2 des Gesetzes,*
- 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers oder Auftraggebers,*
- 3. den Tag der Lieferung oder der Lohnveredelung,*
- 4. das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung,*

Ergo: Die meisten Nachweise werden überwiegend durch eine entsprechende Rechnung bereits erfüllt werden können. Schwieriger ist der Nachweis, dass das Schiff die entsprechenden Eigenschaften hat, hierzu sollte im Zweifel eine Kundenbestätigung angefordert werden oder entsprechende Seiten des Empfängers (Homepage) archiviert werden.

¹⁴ So auch Huschens in Steuerbefreiung der Vorumsätze in der Seeschifffahrt und Luftfahrt, UVR 2018, S. 154



Hinweis zum Vorsteuerabzug:

Liegen diese Voraussetzungen vor und wird die Leistung daher zu Recht als Umsatzsteuerfrei nach § 8 UStG behandelt, so wird ein Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen insoweit nicht ausgeschlossen (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m Abs. 3 Nr. 1a UStG).

Hinweis:

Sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in das Drittlandsgebiet verbracht werden, oder die sich auf Gegenstände der Einfuhr in das Gebiet eines Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft beziehen, aber keine Leistungen für den unmittelbaren Bedarf der in § 8 Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStG bezeichneten Wasserfahrzeuge darstellen, können ggf. auch nach § 4 Nr. 3 UStG unter den dort genannten Voraussetzungen steuerfrei sein.

5. Beispiel Kunden-Bestätigung

Sehr geehrter . . . ,

um überprüfen zu können, ob für die durch uns erbrachten Leistungen (. . .) die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 2 UStG i.V.m. § 8 Abs. 1 UStG in Anspruch genommen werden kann, bitten wir sie, uns für die folgenden Schiffe (Name ggf. IMO Nummer)

•

das nachfolgende zu bestätigen. Wir sind hierzu auch nach § 8 Abs. 3 UStG i.V.m. § 18 UStDV verpflichtet.

Bitte bestätigen sie uns daher, das

a. sie als Leistungsempfänger der unmittelbare Betreiber der oben genannten Schiffe im Sinne des Abschnitts 8.1 Abs. 1 USt-Anwendungserlasses sind; oder

b. die Leistungen ausschließlich für den Bedarf (ihrer Kunden) für die unter c genannten Seeschiffe bestimmt sind.

c. es sich bei den oben genannten Schiffen und damit deren Ladungen um hochseetaugliche Seeschiffe der Handelsschiffahrt handelt, für die sie (ihre Kunden) beabsichtigen sie fast ausschließlich im internationalen Verkehr einzusetzen.

Wir bitten um Verständnis, dass andernfalls alle unserer Leistungen mit entsprechenden Umsatzsteuerausweis erfolgen müssen, sofern nicht andere Steuerbefreiungen zur Anwendung kommen.

Bitte informieren sie uns umgehend, wenn es zu einer Änderung der Voraussetzungen kommen sollte.

6. Vorschlag Muster Bestätigung:



Wir (Firma Leistungsempfänger) bestätigen (Firma Leistender) hiermit für Zwecke der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 2 UStG i.V.m. § 8 Abs. 1 UStG das folgende Schiffe durch uns unmittelbar im Sinne des Abschnitts 8.1 Abs. 1 des USt-Anwendungserlasses betrieben werden (oder durch unsere Kunden betrieben werden) und es sich bei den oben genannten Schiffen um hochseetaugliche Seeschiffe der Handelsschiffahrt handelt, für die wir (bzw. unsere Kunden) beabsichtigen sie fast ausschließlich im internationalen Verkehr einzusetzen. Die Leistungen sind ausschließlich für diese Seeschiffe bestimmt.

Auftragsnummer/ Ordernummer:

Schiffsname/ IMO Nummer:

Datum, Unterschrift/ Stempel

oder alternativ:

Wir (Firma Leistungsempfänger) bestätigen (Firma Leistender) hiermit für Zwecke der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 2 UStG i.V.m. § 8 Abs. 1 UStG das das Schiff mit (Name, IMO Nummer) ein nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG begünstigtes Schiff (unseres Kunden) ist, für das die Leistung bestimmt ist.

Auftragsnummer/ Ordernummer:

Schiffsname/ IMO Nummer:

Datum, Unterschrift/ Stempel

Exkurs B2B Umsätze (sonstige Leistungen) an/ von Schiffen

§ 3a Abs. 2 UStG lautet wie folgt:

Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, wird vorbehaltlich der Absätze 3 bis 8 und der §§ 3b, 3e und 3f an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist stattdessen der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

Die Steuerbefreiung für Umsätze in der Seeschiffahrt wird regelmäßig dann zu prüfen sein, wenn es sich um eine Leistung zwischen zwei deutschen Unternehmen handelt, weil andernfalls zumindest für sog. Business-to-Business Umsätze häufig nach § 3a Abs. 2 UStG bereits kein Umsatzsteuerausweis erfolgen wird – die Leistung wird dann am Ort des Leistungsempfängers im Ausland ausgeführt. Im Revers Charge Verfahren (Umkehr der Steuerschuldnerschaft) hätte der Leistungsempfänger zu prüfen, ob die Leistung steuerfrei ist, analog zu § 13b Abs. 1 UStG. Dies dürfte unproblematisch sein, wenn der Leistungsempfänger sein Unternehmen von/ an Land betreibt.

Beispiel:

Ein selbständiger Begleitschützer mit Sitz in Berlin wird für ein Sicherheitsdienstunternehmen mit Sitz in Amsterdam tätig, das Sicherheitsleistungen an unterschiedliche Reeder zur Bewachung von Seeschiffen weltweit anbietet. Die Leistung des Begleitschützers an den Sicherheitsdienst ist nicht steuerbar in Deutschland, der Leistungsempfänger hat die Umsatzsteuer im Revers Charge Verfahren zu erheben. In Zweifelsfällen ist auf die verwendete UST-ID-Nr. des Leistungsempfängers bzw. den Unternehmenssitz abzustellen.¹⁵

Verkompliziert wird diese Regelung jedoch insbesondere im Bereich der Kreuzschifffahrt, denn anders als im Ertragssteuerrecht¹⁶, kann ein Unternehmer auf solch einem Schiff wohl eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte begründen.¹⁷

Das Problem: Da das Schiff ständig in Bewegung ist, ist der Ort der Leistung nicht fixiert und theoretisch erbringt ein Unternehmer in diversen Ländern (oder gar keinen Ländern, wenn auf hoher See, soweit nicht der Flaggenstaat in Betracht kommt) Umsätze, die entsprechend versteuert werden müssten – eine kaum zu praktizierende Lösung, die von den Mitgliedstaaten der EU auch völlig unterschiedlich gehandhabt wird.¹⁸

Beispiel:

Ein selbständiger Begleitschützer mit Sitz in Berlin wird für ein Sicherheitsdienstunternehmen mit Sitz in Amsterdam tätig, das Sicherheitsleistungen zur Bewachung von Seeschiffen weltweit anbietet. Der Begleitschützer als auch das Sicherheitsunternehmen werden für drei Monate an Bord des Seeschiffes tätig und könnten an Bord über entsprechende Einrichtungen verfügen um ihre Leistungen von dort zu erbringen.

Fraglich ist, ob die Leistungen von/an einer Betriebsstätte an Bord erbracht werden und die Umsätze jeweils dort erbracht werden, wo sich das Schiff bei der Ausführung der Umsätze aufhält und wie dies praktisch in den jeweiligen Ländern abgewickelt werden soll.¹⁹ Soweit sich das Schiff jedoch nicht in deutschen Hoheitsgewässern aufgehalten hat, handelt es sich in Deutschland um nicht umsatzsteuerbare Umsätze.

Schließlich gilt zu bedenken das etwa für Leistungen an Nichtunternehmer zahlreiche Sonderregelung gelten.²⁰ Etwa auch für bestimmte Restaurationsleistungen gilt nach

¹⁵ Vgl. Abschnitt 3a.2 Abs. 4 i.V.m. 3a.1. Abs. 4 und Absatz 6 UStAE bzw. Bunjes/Geist, UST Kommentar, § 3a UStG, Rz. 11, 15 (13. Auflage); in EU Fällen wäre auch noch eine Zusammenfassende Meldung zu erstellen

¹⁶ Vgl. Tz 8 meines Ratgebers zur Besteuerung von Bordpersonal 2015

¹⁷ Vgl. Abschnitt 3a.2 Abs. 4 i.V.m. 3a.1. Abs. 3 Satz 6 UStAE; im Detail ist die Frage aber umstritten vgl. mit weiteren Ausführungen etwa Meyering, Hintzen, Sabirowsky, Zur Umsatzbesteuerung in der Kreuzschifffahrt, DStR 2021, 1402

¹⁸ Vgl. Europäische Kommission v 22.10.2012, COM(2012) 605 final und den zugehörigen PWC Report

¹⁹ Vgl. Urteil FG Düsseldorf v. 22.03.2002, 1 K 6122/98 U und FG Niedersachsen v. 12.06.2006, 16 K 4/06

²⁰ Abschnitt 3a.1. Abs. 3 Satz 7 UStAE nennt etwa Leistungen der selbständigen Friseure, Kosmetiker, Masseure und bestimmte Reiseleistungen.



§ 3e UStG der Abgangsort des Beförderungsmittels unter bestimmten Umständen als Leistungsort.

Exkurs Lieferungen an Seeschiff betreibende Unternehmen

Steuerfrei nach § 8 Abs. 1 Nr. 2 und 3 UStG ist auch die Lieferungen von Gegenständen, die zur Ausrüstung oder Versorgung von Seeschiffen bestimmt sind. Für diese Lieferungen muss zum Zeitpunkt der Lieferung deren endgültige Verwendung für den Bedarf eines Seeschiffes feststehen und kann auch auf vorhergehende Leiterstufen angewendet werden, wenn etwa ihrem Wesen nach klar ist das die Lieferung unmittelbar mit dem Bedarf begünstigter Seeschiffe verknüpft ist. Die Formulierung „ihrem Wesen nach“ meint typische bzw. üblichen Bedarf eines Seeschiffes bei denen ihrer Art nach bereits sichergestellt ist das diese an begünstigte Seeschiffe geliefert werden (zB bestimmte Ersatzteile, die nur uf einem Schiff verwendet werden können), sie kann aber bei anderen Gegenständen auch angewendet werden, soweit deren begünstigte Verwendung zum Lieferzeitpunkt feststeht. Aus dem Nachweis insbesondere für Vorstufenumsätze muss sich somit im Zweifel ergeben für welches konkrete, eindeutig identifizierbare Seeschiff (IMO Nummer und Name) die Lieferung (mittelbar) erbracht wird.

Steht die Verwendung nicht fest – weil etwa der Vorunternehmer nicht erfahren soll, für welches konkrete Projekt eine Bestellung dient, so hat dieser Umsatzsteuer auszuweisen. Zwar sind Leistungen nach § 4 UStG von Gesetzes wegen umsatzsteuerbefreit (keine Wahlrecht) aber ohne Nachweis der begünstigten Verwendung ist zwingend Umsatzsteuer zu berechnen, weil die Umsatzsteuerbefreiung eben nicht anwendbar ist.

Eine Ausnahme gilt, soweit neben der Steuerbefreiung für Umsätze der Seeschiffahrt auch eine andere Steuerbefreiungsvorschrift in Betracht kommt. Da die Vorschriften gleichrangig nebeneinander stehen, kann der Unternehmer insoweit entscheiden welche Steuerbefreiungsvorschrift er in Anspruch nimmt.

Für Lieferungen von Gegenständen wäre ggf. auch zu prüfen, ob die Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 1 a UStG (Ausfuhrlieferung (§ 6 UStG) bzw. nach § 4 Nr. 1b UStG als innergemeinschaftliche Lieferung (§ 6a UStG) in Betracht kommt.

Eine Lieferung kann auch nach § 4 Nr. 1a i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 UStG auch umsatzsteuerbefreit sein, wenn durch einen deutschen Lieferanten Ware zu einem Kunden in das Drittland außerhalb der EU transportiert wird (Ausfuhrlieferung).²¹

Der Vorteil: Auf den Status des Kunden (Unternehmer, Sitz, Schiffsbetreiber etc.) kommt es anders etwa als nach § 8 UStG für die Steuerbefreiung nicht an, so dass nur der Ausfuhr- bzw. Exportnachweis (Gelangensbestätigung) geführt werden muss.

²¹ Auch sogenannte unfreie Versendungen nach § 40 UStDV (Lieferant beauftragt den Transport aber die Kosten zahlt der Kunde) gelten noch unter § 6 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallend.

Wenn also eine private Yacht (= kein Seeschiff nach § 8 UStG) in einem nicht EU Hafen beliefert, so ist diese Lieferung ggf. umsatzsteuerfrei als Ausfuhrlieferung, wenn die Lieferung in dieses Gebiet nachgewiesen werden kann.

Bei Export-Lieferungen etwa über einen anderen EU Hafen sollten sich durch den neuen Unions-Zollkodex Erleichterungen ergeben, denn nunmehr wird in den Artikeln 269 Abs. 3 i.V.m. Absatz 2 Buchst. c UZK erstmalig klargestellt, dass diese Belieferung von Seeschiffen einer Form des Exports mit Ausfuhranmeldung entspricht unabhängig vom Zielort des Schiffes, wenn entsprechende Nachweise geführt werden.²²

²² Vgl. für Deutschland: Details Merkblatt über die ausfuhrrechtlichen Anmeldepflichten bei Lieferungen von Waren als Schiffs- und Luftfahrzeugbedarf sowie an Einrichtungen auf hoher See und Offshore-Windenergieanlagen, Generalzolldirektion, Hamburg vom 04.10.2017