

## Urteil vom 19. Mai 2010, XI R 6/09

### Sortenwechsel als sonstige Leistung - Anforderungen an den Nachweis der Kundenansässigkeit im Ausland gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG 1993/1999

BFH XI. Senat

UStG § 3 Abs 9, UStG § 3a Abs 3 S 3, UStG § 3a Abs 4 Nr 6 Buchst a, UStG § 4 Nr 8 Buchst b, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 2, UStG § 15 Abs 3 Nr 2 Buchst b, UStG § 3 Abs 1, UStG § 3a Abs 3 S 3, UStG § 3a Abs 4 Nr 6 Buchst a, UStG § 4 Nr 8 Buchst b, UStG § 15 Abs 2 S 1 Nr 2, UStG § 15 Abs 3 Nr 2 Buchst b, EWGRL 388/77 Art 5, EWGRL 388/77 Art 6, UStDV § 8, UStDV § 17, UStDV § 8, UStDV § 17, UStG § 1 Abs 1 Nr 1, UStG § 1 Abs 1 Nr 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 24. November 2008, Az: 6 K 1627/03

### Leitsätze

1. Ein Unternehmer, der in- und ausländische Banknoten und Münzen im Rahmen von Sortengeschäften an- und verkauft, führt keine Lieferungen, sondern sonstige Leistungen aus .
2. Die Bestimmungen über Buch- und Belegnachweise bei Ausfuhrlieferungen (§§ 8 und 17 UStDV 1993/1999) sind auf den Nachweis des Wohnsitzes des Empfängers einer sonstigen Leistung i.S. des § 3a Abs. 3 Satz 3 UStG 1993/1999 nicht analog anwendbar .

### Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) unterhält Wechselstuben in gemieteten Geschäftsräumen auf einem deutschen Flughafen. Darin betreibt sie u.a. den An- und Verkauf von in- und ausländischen Banknoten und Münzen als Sortengeschäft i.S. des § 1 Abs. 1a Satz 2 Nr. 7 des Gesetzes über das Kreditwesen. In der Regel erwirbt sie bei der Einreise natürlicher Personen in das Inland ausländische Geldsorten gegen Überlassung inländischer Zahlungsmittel, während die Reisenden bei der Ausreise regelmäßig inländische Zahlungsmittel gegen ausländische Geldsorten wechseln. In den Umsatzsteuererklärungen 1994 bis 1999 machte die Klägerin diejenigen Vorsteuerbeträge geltend, die auf Leistungen entfielen, die zur Ausführung von Sortengeschäften mit im Drittlandsgebiet ansässigen Kunden verwendet wurden.
- 2 Den Anteil des Geschäftes mit Kunden aus dem Drittlandsgebiet ermittelte die Klägerin über ihre "residency-sampling-reports". Diese "reports" beruhten auf den mündlichen Angaben der Kunden zu ihrer Ansässigkeit, die die Angestellten der Klägerin bei jeder Transaktion abfragten. Die Angaben wurden elektronisch gespeichert und für jeden Voranmeldungszeitraum wurde ein "report" über das mit diesen im Drittlandsgebiet ansässigen Kunden erzielte Umsatzvolumen erstellt.
- 3 Aufgrund der Feststellungen einer in den Jahren 2000 und 2001 durchgeführten steuerlichen Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, bei den Sortengeschäften der Klägerin handele es sich umsatzsteuerrechtlich nicht um sonstige Leistungen, sondern um Lieferungen. Diese seien steuerbar, da sich der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 6 bzw. Abs. 7 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes 1993/1999 (UStG) am Wechselschalter im Flughafen befinde. Sie seien nach § 4 Nr. 8 Buchst. b UStG steuerfrei; der Vorsteuerabzug sei deshalb nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen. Der Ausnahmefall des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b UStG komme im Streitfall nicht in Betracht, da die Ausfuhr der Sorten in das Drittlandsgebiet entweder nicht gegeben sei oder ein Ausfuhrnachweis nicht geführt werden könne.
- 4 Das FA änderte daraufhin die bisherigen Umsatzsteuerfestsetzungen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung und kürzte den Vorsteuerabzug.
- 5 Gegen die geänderten Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1994 bis 1999 vom 12. Februar 2002 erhob die Klägerin Einspruch und beantragte nunmehr folgende Vorsteuerbeträge zu berücksichtigen:

- |          |                             |   |   |
|----------|-----------------------------|---|---|
| <b>6</b> | für 1994 ... DM<br>DM<br>DM | entspricht ... €, für 1995 ... DM<br>entspricht ... €, für 1997 ... DM<br>entspricht ... €, für 1999 ... DM | entspricht ... €, für 1996 ...<br>entspricht ... €, für 1998 ...<br>entspricht ... €. |
|----------|-----------------------------|---|---|
- 7** Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass diese Beträge auf einer zutreffenden --im Rahmen der Betriebsprüfung korrigierten-- Neuberechnung beruhen.
- 8** Der Einspruch hatte keinen Erfolg.
- 9** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Es war der Ansicht, dass die Klägerin insoweit einen Vorsteuerabzug geltend machen könne, als dieser mit Leistungen im Zusammenhang stehe, die sie an im Drittlandsgebiet ansässige Kunden erbracht habe. Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug trete nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG nicht ein, da es sich um Umsätze im Ausland handele, die als Umsätze mit gesetzlichen Zahlungsmitteln gemäß § 4 Nr. 8 Buchst. b Satz 1 UStG steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden und der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig sei. Diese Leistungen habe die Klägerin gemäß § 3a Abs. 3 Satz 1, Abs. 4 Nr. 6 Buchst. a UStG an dem Ort erbracht, an dem der Kunde ansässig sei. Der Ort der Leistungen bestimme sich nach § 3a UStG, da die Klägerin im Rahmen des Sortengeschäftes keine Lieferungen, sondern sonstige Leistungen ausgeführt habe. Die Klägerin habe durch die Befragung der Kunden und die Erstellung ihrer "reports" den Anteil ihrer Leistungen an im Drittlandsgebiet ansässige Kunden ausreichend ermittelt und hinreichend dargelegt. Das Urteil ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1066.
- 10** Das FA trägt zur Begründung seiner Revision im Wesentlichen vor, bei den Sortengeschäften handele es sich um Lieferungen. Im Geldsortengeschäft komme es gerade auf die Beschaffung des Geldes an. Es werde die Übereignung des Bargeldes als konkrete Sache geschuldet. Das Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union (EuGH) vom 14. Juli 1998 Rs. C-172/96 --First National Bank of Chicago-- (Slg. 1998, I-4387) sei zu Devisengeschäften ergangen und nicht auf Sortengeschäfte übertragbar.
- 11** Entgegen der Auffassung des FG habe die Klägerin auch nicht ihren Darlegungspflichten genügt. Die Ausführungen des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 18. März 1999 im Merkblatt zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr (BStBl I 1999, 289 ff.) zu "Wer ist Drittlandskunde?" könnten entsprechend angewendet werden. Hiernach solle sich der Unternehmer als Abnehmernachweis durch die Vorlage des Passes oder eines sonstigen Grenzübertrittspapiers des Käufers von dessen Eigenschaft als Drittlandskunde überzeugen. Neben dem Belegnachweis sei zusätzlich ein Buchnachweis zu führen. Der Buchnachweis setze in jedem Fall die Angabe des Namens und der Anschrift des Drittlandskunden voraus. Die Klägerin könne demgegenüber weder einen Empfängerachweis noch einen Buchnachweis erbringen.
- 12** Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 13** Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 14** II. Die Revision des FA ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15** Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin Vorsteuerbeträge, die auf Leistungen entfallen, die von ihr zur Ausführung von Sortengeschäften mit im Drittlandsgebiet ansässigen Kunden verwendet wurden, abziehen kann. Zwar hat die Klägerin die insoweit bezogenen Eingangsleistungen zur Ausführung von Umsätzen im Ausland verwendet, die steuerfrei gewesen wären, wenn sie im Inland ausgeführt worden wären, so dass der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG ausgeschlossen ist. Jedoch tritt dieser Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG nicht ein, da die fraglichen Umsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. b UStG im Inland steuerfrei wären und die Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig waren.
- 16** 1. Die Klägerin hat die Leistungen, auf die die streitigen Vorsteuerbeträge entfallen, von anderen Unternehmern für ihr Unternehmen bezogen. Da auch die übrigen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 (Satz 1) Nr. 1 UStG vorliegen, ist die Klägerin grundsätzlich zum Vorsteuerabzug berechtigt. Darüber besteht zu Recht kein Streit.
- 17** 2. Der Vorsteuerabzug für diese Leistungen ist nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG nicht gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG ausgeschlossen.

- 18** a) Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer für Umsätze im Ausland verwendet, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden. Dieser Ausschluss tritt nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG nicht ein, wenn die Umsätze u.a. nach § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g UStG steuerfrei wären und der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig ist.
- 19** b) Die Klägerin hat die Leistungen, auf die die streitigen Vorsteuerbeträge entfallen, i.S. von § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG zur Ausführung von Umsätzen im Ausland verwendet.
- 20** aa) Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass sich der Leistungsort der Sortengeschäfte nach § 3a UStG bestimmt. Denn es handelt sich bei den Sortengeschäften gemäß § 3 Abs. 9 UStG um sonstige Leistungen.
- 21** (1) Sonstige Leistungen sind nach § 3 Abs. 9 UStG Leistungen, die keine Lieferungen sind. Eine Lieferung ist nach § 3 Abs. 1 UStG gegeben, wenn der Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter einen Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).
- 22** Bargeld wird nicht dadurch zum Gegenstand einer Lieferung des Zahlenden, dass es das Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG für eine Lieferung oder Leistung ist. Vielmehr bleibt es in der Regel --entsprechend seiner finanzpolitischen Bedeutung-- lediglich der "im Verkehr anerkannte Wertmesser und Wertträger" und dementsprechend umsatzsteuerrechtlich lediglich Entgelt für die Leistung und Bemessungsgrundlage für den Umsatz. Dies entspricht auch dem Grundsatz, dass das Umsatzsteuerrecht Leistungen im wirtschaftlichen Sinne erfasst (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 31. Juli 1969 V 94/65, BStBl II 1969, 637). Das unentgeltliche Wechseln einer Banknote in Kleingeld ist daher keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne (vgl. Klenk in Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, § 1 Rz 6).
- 23** Anders ist es dagegen, wenn --wie im Streitfall-- ein Unternehmer gegen Entgelt in- und ausländische Banknoten und Münzen an- und verkauft. Dann erbringt der Unternehmer eine wirtschaftliche Leistung, und zwar in Form einer sonstigen Leistung. Entscheidend für die Abgrenzung einer Lieferung von einer sonstigen Leistung ist der Charakter des Umsatzes aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers. Maßgebend ist dabei, welche Elemente überwiegen (vgl. BFH-Urteil vom 3. Juni 2009 XI R 34/08, BFHE 226, 369, unter II.1.b der Gründe, m.w.N.). Es kommt darauf an, welche Bestandteile der Leistung unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung bedingen. Dient die Übertragung eines Gegenstands dazu, die Übertragung eines Rechts oder eine bestimmte Nutzung zu ermöglichen, steht regelmäßig die Dienstleistung im Vordergrund (vgl. BFH-Urteil in BFHE 226, 369, unter II.1.b der Gründe).
- 24** Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei Sortengeschäften um sonstige Leistungen. Denn der wirtschaftliche Gehalt der Leistung besteht, wie das FG zu Recht ausgeführt hat, darin, den Kunden zu ermöglichen, die in ihrem Bargeld verkörperte Kaufkraft in einem bestimmten Staat zu nutzen. Die zusätzliche Verschaffung eines körperlichen Trägermediums ist demgegenüber unerheblich (vgl. Wäger, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2004, 602, 605).
- 25** (2) Auch aus der Rechtsprechung des EuGH und des Europäischen Gerichts (EuG) ergibt sich, dass es sich bei Sortengeschäften um Dienstleistungen (sonstige Leistungen) handelt.
- 26** So führt das EuG in seinen Urteilen vom 14. Oktober 2004 Rs. T-56/02 --Bayerische Hypo- und Vereinsbank/Kommission-- (Slg. 2004, II-3495, Randnr. 18) und vom 27. September 2006 Rs. T-44/02 --Dresdner Bank/Kommission-- (Slg. 2006, II-3567, Randnr. 2) im Zusammenhang mit der Beurteilung von Wechselgeschäften im Rahmen der Einführung des Euro aus, bei den "Dienstleistungen" des Währungsumtauschs sei zu unterscheiden zwischen der Umrechnung von Buchgeld und dem Umtausch von Münzen und Banknoten oder "Barumtausch". Die Barumtauschdienste ließen sich weiter in zwei Kategorien unterteilen, nämlich den Sortengroßhandel, in dem die Banken erhebliche Mengen von Banknoten umtauschen könnten, und den Sorteneinzelhandel, der sich an Privatpersonen richte und geringe Banknotenmengen betreffe. Dass das EuG Sortengeschäfte als "Dienstleistung" bezeichnet spricht dafür, dass es sich bei Sortengeschäften auch umsatzsteuerrechtlich um eine Dienstleistung (sonstige Leistung) handelt.
- 27** Außerdem lässt sich dem EuGH-Urteil --First National Bank of Chicago-- in Slg. 1998, I-4387 entnehmen, dass Sortengeschäfte Dienstleistungen (sonstige Leistungen) sind. Nach dieser Entscheidung sind Devisengeschäfte Dienstleistungen i.S. des Art. 6 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17. Mai 1977 zur

Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG). Der EuGH begründet dies damit, dass Devisen nicht als "körperliche Gegenstände" i.S. des Art. 5 der Richtlinie 77/388/EWG angesehen werden könnten, da es sich um Geld handle, das gesetzliche Zahlungsmittel sei. Danach sind auch Geldsorten keine körperlichen Gegenstände i.S. des Art. 5 der Richtlinie 77/388/EWG. Denn bei Sortengeschäften räumt der Leistende dem Leistungsempfänger ebenso wie bei Devisengeschäften die Verfügungsmacht über Geld einer bestimmten Währung ein. Devisen- und Sortengeschäfte beziehen sich gleichermaßen auf Geld als gesetzliche Zahlungsmittel. Die Geld zukommende Eigenschaft, Wertmaßstab für Güter aller Art zu sein, wird in beiden Fällen von einer Währung in eine andere transferiert. In beiden Fällen kommt es dem Leistungsempfänger darauf an, Kaufkraft einer bestimmten Währung zu erhalten (vgl. Wäger, UR 2004, 602, 604).

- 28** bb) Der Leistungsort der von der Klägerin in der Wechselstube auf einem deutschen Flughafen ausgeführten Sortengeschäfte befindet sich nach § 3a Abs. 3 Satz 3 UStG i.V.m. Abs. 4 Nr. 6 Buchst. a UStG im Ausland.
- 29** Ist der Empfänger einer der in § 3a Abs. 4 UStG bezeichneten sonstigen Leistungen ein Unternehmer, so wird gemäß § 3a Abs. 3 Satz 1 UStG die sonstige Leistung abweichend von § 3a Abs. 1 UStG dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Ist der Empfänger einer in § 3a Abs. 4 UStG bezeichneten sonstigen Leistung kein Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet, wird die sonstige Leistung nach § 3a Abs. 3 Satz 3 UStG an seinem Wohnsitz oder Sitz ausgeführt.
- 30** (1) Die Umsätze der Klägerin sind sonstige Leistungen i.S. des § 3a Abs. 4 Nr. 6 Buchst. a UStG i.V.m. § 4 Nr. 8 Buchst. b Satz 1 UStG. Denn es handelt sich dabei um Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln.
- 31** (2) Nach den revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Feststellungen und tatsächlichen Würdigungen des FG hatten die Kunden der Klägerin in den hier streitigen Fällen ihren Wohnsitz bzw. den Sitz ihres Unternehmens im Drittlandsgebiet. Im Rahmen einer revisionsrechtlichen Prüfung des FG-Urteils bestehen keine Bedenken dagegen, dass das FG anhand der von der Klägerin vorgelegten "reports" die Ansässigkeit der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet als hinreichend dargelegt beurteilt hat.
- 32** Es bestehen weder im UStG noch in einer Rechtsverordnung Regelungen, nach denen der Unternehmer den Nachweis der Ansässigkeit des Leistungsempfängers einer sonstigen Leistung im Drittlandsgebiet in einer bestimmten Art und Weise zu führen hat.
- 33** Die Bestimmungen der §§ 8 und 17 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung 1993/1999 (UStDV) über zu erbringende Buch- und Belegnachweise bei Ausfuhrlieferungen (vgl. dazu auch das BMF-Schreiben vom 18. März 1999 IV D 2 -S 7133- 4/99, BStBl I 1999, 289 mit dem als Anlage beigefügten Merkblatt zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr) sind vorliegend weder unmittelbar noch analog anwendbar. Die unmittelbare Anwendbarkeit scheitert daran, dass § 8 und § 17 UStDV bestimmte Nachweispflichten für den Fall einer Lieferung aufstellen. Die Klägerin hat jedoch sonstige Leistungen ausgeführt. Ebenso wenig sind § 8 und § 17 UStDV analog auf den Nachweis des Wohnsitzes des Leistungsempfängers i.S. des § 3a Abs. 3 Satz 3 UStG anwendbar. Denn einer analogen Anwendung stünden das verfassungsrechtliche Rechtsstaatsgebot (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 14. August 1996 2 BvR 2088/93, Neue Juristische Wochenschrift 1996, 3146, m.w.N.) und der gemeinschaftsrechtliche Grundsatz der Rechtssicherheit (vgl. EuGH-Urteil vom 16. September 2008 Rs. C-288/07 --Isle of Wight Council--, Slg. 2008, I-7203, UR 2008, 816, Randnr. 47, m.w.N.) entgegen.
- 34** Mangels gesetzlicher oder durch eine Rechtsverordnung vorgeschriebener Nachweispflichten konnte das FG nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1, 1. Halbsatz FGO) würdigen, ob die Empfänger der streitigen Leistung im Drittlandsgebiet ansässig waren. Aufgrund der seiner Meinung nach plausiblen Angaben in den "reports", aus denen sich nicht nur die Zahl der Leistungsempfänger und deren Wohnort, sondern auch der Umfang der von diesen bezogenen Sorten ergibt, hat es die Ansässigkeit der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet als nachgewiesen beurteilt. Insoweit ist weder vorgetragen noch ersichtlich, aus welchen Gründen die Angaben in den "reports" nicht plausibel sein sollten. Insbesondere erscheint es ausgeschlossen, dass die "reports" aufgrund falscher Angaben der Leistungsempfänger fehlerhaft sind. Denn einerseits dürften diese, worauf das FG zu Recht hinweist, keinerlei Interesse an einer falschen Auskunft haben. Andererseits ist die Frage nach dem Wohnort nicht sonderlich schwer zu beantworten, so dass Missverständnisse aufgrund sprachlicher Barrieren ausgeschlossen erscheinen.
- 35** c) Die Umsätze der Klägerin wären zwar i.S. von § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG steuerfrei, wenn sie im Inland

ausgeführt worden wären. Denn es handelt sich dabei --wie dargelegt-- um gemäß § 4 Nr. 8 Buchst. b Satz 1 UStG steuerfreie Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln.

- 36** Daraus folgt aber zugleich, dass der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG vorliegend gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b UStG nicht eintritt, da --wie bereits ausgeführt-- die Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig waren.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)