



Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Tel. +49 30 18 682-0

poststelle@bmf.bund.de

www.bundesfinanzministerium.de

12. März 2025

- E-Mail-Verteiler U1 -

- E-Mail-Verteiler U2 -

**Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung bei Lieferungen von Gegenständen zur Ausrüstung oder
Versorgung eines Beförderungsmittels an private Abnehmer**

GZ: III C 3 - S 7133/00043/001/076

DOK: COO.7005.100.3.11386078

Seite 1

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsverzeichnis

I. Allgemeines	2
A. Begriff des Beförderungsmittels	2
B. Begriff der Gegenstände zur Ausrüstung und Versorgung	2
1. Gegenstände der Ausrüstung.....	2
1.1. Ersatzteile.....	3
1.2. Zubehörteile	3
2. Gegenstände der Versorgung.....	3
C. Vorliegen einer Werklieferung durch Montage von Zubehörteilen	3
II. Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass	4
Anwendungsregelung	7
Schlussbestimmungen	7

Wird in den Fällen des § 6 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Nummer 3 UStG der Gegenstand der
Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und durch den Abnehmer im



Seite 2 von 8

persönlichen Reisegepäck ausgeführt, liegt unter den Voraussetzungen des § 6 Absatz 3a UStG eine nach § 4 Nummer 1 Buchstabe a UStG steuerfreie Ausfuhrlieferung vor (Ausfuhrlieferung im nichtkommerziellen Reiseverkehr).

Ist in den Fällen des § 6 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 und Nummer 3 UStG der Gegenstand der Lieferung zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt, liegt eine nach § 4 Nummer 1 Buchstabe a UStG steuerfreie Ausfuhrlieferung nur vor, wenn der Abnehmer ein ausländischer Unternehmer ist und das Beförderungsmittel den Zwecken des Unternehmens des Abnehmers dient, § 6 Absatz 3 UStG.

Daher kommt bei der Lieferung eines Gegenstands, der zur Ausrüstung oder Versorgung von nichtunternehmerischen Beförderungsmitteln bestimmt ist, die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr (§ 6 Absatz 3a UStG) nicht in Betracht.

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Bestimmung von Gegenständen, die zur Ausrüstung oder Versorgung eines nichtunternehmerisch genutzten Beförderungsmittels bestimmt sind, Folgendes:

I. Allgemeines

A. Begriff des Beförderungsmittels

- 1 Als Beförderungsmittel im Sinne des § 6 Absatz 3 UStG sind Gegenstände anzusehen, deren Hauptzweck auf die Beförderung von Personen und Gütern zu Lande, zu Wasser oder in der Luft gerichtet ist und die auch tatsächlich zur Fortbewegung geeignet sind (vgl. Abschnitt 3a.5 Absatz 2 Sätze 1 bis 3 UStAE). Hierunter fallen neben Kraftfahrzeugen, Eisenbahnen, Schiffen, Booten und Luftfahrzeugen somit u. a. auch Motorräder, Fahrräder oder E-Bikes. Einzig Fahrzeuge, die dauerhaft stillgelegt sind, und Container gelten nicht als Beförderungsmittel (vgl. Artikel 38 Absatz 3 MwStVO).

B. Begriff der Gegenstände zur Ausrüstung und Versorgung

1. Gegenstände der Ausrüstung
- 2 Zu den Gegenständen der Ausrüstung eines Beförderungsmittels gehören alle Teile des Beförderungsmittels, somit auch Ersatz- und Zubehörteile. Hierbei ist es unerheblich, ob es sich um
 - a) zum Gebrauch mitgeführte bewegliche Gegenstände, wie z. B. Schlösser, Beleuchtungsset mit Batterie oder Akku, Fahrradtaschen, Fahrradkörbe, Werkzeuge, Abschleppseile, Warndreiecke, Verbandskästen, Warnlampen, Planen, Ersatzreifen bzw. Reserveräder, Reservekanister oder Schonbezüge, Feuerlöscher, Automatten, Warnblinkleuchten, externe Navigationssysteme oder Fahrradcomputer,



Seite 3 von 8

- b) nicht fest eingebaute Gegenstände/Anbauvorrichtungen wie z. B. Dachgepäckträger, Skiträger, Fahrradträger, abnehmbare Außenspiegel oder
- c) zum festen Einbau bestimmte Gegenstände, wie z. B. Fahrradreifen, Schläuche, Ketten, Bremsscheiben, Pedale, Schalthebel, Ständer, Akkus, Autoradios, Lautsprecher, Batterien, Austauschmotore, Spoiler, Schalldämpfer, Federn, Stoßdämpfer, Zusatzscheinwerfer, Nebelleuchten und sonstige Ersatzteile (z. B. Stoßstangen, Kotflügel) handelt.

1.1. Ersatzteile

- 3 Als Ersatzteile sind Ausrüstungsgegenstände anzusehen, die defekte oder verschlissene Bauteile des Beförderungsmittels ersetzen.

1.2. Zubehörteile

- 4 Zubehör des Beförderungsmittels sind Ausrüstungsgegenstände, die, in Anlehnung an die zivilrechtliche Definition nach § 97 BGB als bewegliche Sachen, ohne Bestandteile der Hauptsache zu sein, dem wirtschaftlichen Zweck der Hauptsache zu dienen bestimmt sind und zu ihr in einem dieser Bestimmung entsprechenden räumlichen Verhältnis stehen. Bei der Beurteilung eines Gegenstandes als „Zubehör“ können auch weitere Informationsquellen, wie die zolltarifliche Einordnung, die Verkehrsauffassung, die lexikalische Beurteilung oder die Branchenüblichkeit sachdienlich herangezogen werden.
- 5 Eine vom objektiven Hauptzweck abweichende subjektive Verwendungsabsicht, eine abweichende tatsächliche Verwendung oder eine abweichende vertragliche Vereinbarung ist grundsätzlich bei der Beurteilung nicht ausschlaggebend.

2. Gegenstände der Versorgung

- 6 Gegenstände der Versorgung eines Beförderungsmittels sind die technischen Verbrauchsgegenstände, die zum Verbrauch in dem bzw. durch das Beförderungsmittel bestimmt sind. Hierzu zählen unter anderem Treibstoffe, Zusätze, Schmiermittel, Öle, Bremsflüssigkeit, Putzmittel, Pflege- und Frostschutzmittel sowie auch Farben/Lacke.

C. Vorliegen einer Werklieferung durch Montage von Zubehörteilen

- 7 Auch wenn Ersatz- und Zubehörteile im unmittelbaren Zusammenhang mit ihrem Verkauf vom Verkäufer am bzw. in das Beförderungsmittel montiert werden, kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass es sich weiterhin um eine Lieferung und nicht um eine Werklieferung handelt, da insoweit keine Be- oder Verarbeitung des Beförderungsmittels im Sinne des § 3 Absatz 4 UStG vorliegt, sondern eine Nebenleistung zur Lieferung (vgl. BFH-Urteil vom 30.09.1999 – V R 77/98, BStBl II 2000 S. 14).. Daher müssen in diesen Fällen für die Steuerbefreiung (auch) die Vorgaben von § 6 Absatz 3 UStG erfüllt werden.
- 8 Liegt hingegen hinsichtlich der Lieferung samt Montage von Ersatz- und Zubehörteilen durch den Verkäufer eine Werklieferung vor, weil in diesem Zusammenhang eine Be- oder Verarbeitung im



Seite 4 von 8

Sinne des § 3 Absatz 4 UStG vorgenommen wird, kommt eine Steuerbefreiung nach § 6 Absatz 1 UStG in Betracht. Denn für Gegenstände zur Ausrüstung eines privaten Beförderungsmittels, die im Rahmen einer Werklieferung geliefert werden, ist die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nicht nach § 6 Absatz 3 UStG ausgeschlossen. Die Vorgaben für die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr (§ 6 Absatz 3a UStG) sind in diesen Fällen jedoch nicht anzuwenden, da es sich bei dem Beförderungsmittel und den Ausrüstungsgegenständen bzw. Ersatz- und Zubehörteilen nicht um Reisegepäck handelt.

II. Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass

9 Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 1. Oktober 2010, BStBl I S. 846, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 21. Januar 2025 - III C 2 - S 7116/00010/005/168 (COO.7005.100.3.11070893), BStBl I S. xxx, geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. In der Inhaltsübersicht werden in der Angabe „6.4. Ausschluss der Steuerbefreiung bei der Ausrüstung und Versorgung bestimmter Beförderungsmittel“ die Wörter „bestimmter Beförderungsmittel“ durch die Wörter „**von Beförderungsmitteln**“ ersetzt.

2. Abschnitt 3a.5 wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 1 wird folgende Zwischenüberschrift eingefügt:

„**Definition eines Beförderungsmittels**“.

b) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 1 wird wie folgt gefasst:

„¹Als Beförderungsmittel sind Gegenstände anzusehen, deren Hauptzweck auf die Beförderung von Personen und Gütern zu Lande, zu Wasser oder in der Luft gerichtet ist und die auch tatsächlich **zur Fortbewegung geeignet sind** (vgl. Artikel 38 Abs. 1 MwStVO).“

bb) Satz 2 wird wie folgt gefasst:

„²Zu den Beförderungsmitteln gehören **neben z. B. Personenkraftwagen, Motorrädern, Fahrrädern, E-Bikes und Dreirädern** auch Auflieger, Sattelanhänger, Fahrzeuganhänger, Eisenbahnwaggons, Elektro-Caddywagen, Transportbetonmischer, Segelboote, Ruderboote, Paddelboote, Motorboote, Sportflugzeuge, Segelflugzeuge, Wohnmobile, Wohnwagen (vgl. jedoch Abschnitt 3a.3 Abs. 5) sowie landwirtschaftliche Zugmaschinen und andere landwirtschaftliche Fahrzeuge, Fahrzeuge, die speziell für den Transport von kranken oder verletzten Menschen konzipiert sind, und Rollstühle und ähnliche



Fahrzeuge für kranke und körperbehinderte Menschen, mit mechanischen oder elektronischen Vorrichtungen zur Fortbewegung (vgl. Artikel 38 Abs. 2 MwStVO).“

3. Abschnitt 6.4 wird wie folgt gefasst:

„6.4. Ausschluss der Steuerbefreiung bei der Ausrüstung und Versorgung von Beförderungsmitteln

Allgemeines

(1) Die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen ist bei der Lieferung eines Gegenstands, der zur Ausrüstung oder Versorgung nichtunternehmerischer Beförderungsmittel bestimmt ist, insbesondere in den Fällen ausgeschlossen, in denen der ausländische Abnehmer – und nicht der Lieferer – den Liefergegenstand in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat (§ 6 Abs. 3 UStG).

Beispiel:

¹Der Unternehmer U verkauft zwei Fahrradreifen an den ausländischen Abnehmer K. ²K befördert oder versendet diese in ein Drittland. ³Die Fahrradreifen sind zur Nutzung am privaten Fahrrad des K bestimmt.

⁴Es liegt keine Ausfuhrlieferung im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG vor, da die Fahrradreifen als Ausrüstungsgegenstände für ein Beförderungsmittel erworben werden, das nicht den unternehmerischen Zwecken des ausländischen Abnehmers dient (§ 6 Abs. 3 Nr. 2 UStG). ⁵Eine Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 3a UStG kommt ebenfalls nicht in Betracht, da Beförderungsmittel, deren Bestandteile sowie Gegenstände zu deren Ausrüstung und Versorgung kein persönliches Reisegepäck sind (vgl. Abschnitt 6.11 Abs. 1 Satz 6). ⁶Diese Lieferung ist somit steuerpflichtig.

(2) ¹Unter § 6 Abs. 3 UStG fallen auch die Lieferungen, bei denen der Unternehmer den Gegenstand, der zur Ausrüstung oder Versorgung eines nichtunternehmerischen Beförderungsmittels, z. B. eines Sportbootes, bestimmt ist, in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete befördert oder versendet hat (Fall des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b UStG). ²In diesem Fall ist die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen stets ausgeschlossen.

(3) ¹Werden hingegen Gegenstände zur Ausrüstung eines privaten Beförderungsmittels im Rahmen einer Werklieferung geliefert, ist die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nicht nach § 6 Abs. 3 UStG ausgeschlossen. ²Für diese Werklieferungen kommt die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nach § 6 Abs. 1 UStG in Betracht.

Beispiel:

¹Der ausländische Abnehmer K bringt seinen Oldtimer in die Werkstatt des Unternehmers U im Inland zur Restauration. ²Unternehmer U demontiert den Pkw, überarbeitet diesen in seiner Gesamtheit und verbaut u. a. die von ihm beschafften neuen Karosserieteile, einen neuen Motor, neue Sitze und versieht den Pkw mit neuer Elektrik. ³Der Entgeltanteil des Materials beträgt mehr als 50 % des Gesamtentgelts für die Restauration. ⁴Nach Abschluss der Restauration holt K den Oldtimer bei U im Inland ab und befördert ihn in ein Drittland.

⁵Die Leistung des U stellt eine Werklieferung an einem Beförderungsmittel dar. ⁶Da K den Oldtimer in ein Drittland befördert, ist die Lieferung als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG steuerfrei; der Ausschluss nach § 6 Abs. 3 UStG findet keine Anwendung.

(4) In den Fällen des § 6 Abs. 3 UStG, in denen das Beförderungsmittel den Zwecken des Unternehmens des ausländischen Abnehmers dient und deshalb die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nicht ausgeschlossen ist, hat der Lieferer den Gewerbebezug oder Beruf



des Abnehmers und den Verwendungszweck des Beförderungsmittels zusätzlich aufzuzeichnen (vgl. Abschnitt 6.10 Abs. 7).

Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels

(5) ¹Zum Begriff des Beförderungsmittels vgl. Abschnitt 3a.5 Abs. 2. ²Zu den Gegenständen zur Ausrüstung eines privaten Beförderungsmittels gehören – unabhängig von der Art ihrer Befestigung – alle Teile einschließlich Ersatz- und Zubehörteile. ³Als Zubehörteile sind bewegliche Gegenstände anzusehen, die, ohne direkter Bestandteil des Beförderungsmittels zu sein, dem Zweck der Verwendung des Beförderungsmittels zu dienen bestimmt sein können und zu diesem in einem dieser Bestimmung entsprechenden räumlichen Verhältnis stehen (vgl. § 97 Abs. 1 BGB). ⁴Bei der Beurteilung, ob es sich um ein Zubehörteil handelt, kommt es allerdings hauptsächlich auf die objektive Verkehrsanschauung an, welchem – ggf. ihr innenwohnenden – Hauptzweck die Sache zu dienen bestimmt ist. ⁵Dabei können auch weitere Informationsquellen wie die zolltarifliche Einordnung sachdienlich sein. ⁶Eine vom objektiven Hauptzweck abweichende subjektive Verwendungsabsicht, eine abweichende tatsächliche Verwendung oder eine abweichende vertragliche Vereinbarung ist bei der Zuordnungsbeurteilung im Grundsatz nicht ausschlaggebend. ⁷Daher sind u. a. Schlösser, Beleuchtungssets mit Batterie oder Akku, Fahrradtaschen, Fahrradkörbe, Werkzeuge und Reservekanister als Zubehörteile anzusehen, auch wenn diese nicht am Beförderungsmittel befestigt sind oder mit diesem verwendet werden. ⁸Als Ersatzteile sind Gegenstände anzusehen, die defekte oder verschlissene Bauteile des Beförderungsmittels ersetzen. ⁹Zu den Gegenständen zur Versorgung eines privaten Beförderungsmittels gehören Gegenstände, die zum Verbrauch in dem bzw. durch das Beförderungsmittel bestimmt sind, z. B. Treibstoff, Motoröl, Bremsflüssigkeit, Autowaschmittel und Autopflegemittel, Farben/Lackstifte, Frostschutzmittel und Öl für Fahrradketten.

Beispiel 1:

¹Der Unternehmer U verkauft zwei Fahrradreifen an den ausländischen Abnehmer K. ²K lässt die Fahrradreifen von U direkt auf sein Fahrrad aufziehen. ³Die Fahrradreifen sind zur Nutzung des privaten Fahrrads des K bestimmt, welches er anschließend in ein Drittland befördert.

⁴Es liegt keine Ausfuhrlieferung im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG vor, da die Fahrradreifen als Ausrüstungsgegenstände für ein Beförderungsmittel erworben werden, das nicht den unternehmerischen Zwecken des ausländischen Abnehmers dient (§ 6 Abs. 3 Nr. 2 UStG). ⁵Diese Lieferung ist steuerpflichtig. ⁶Die Montage des Fahrradzubehörs durch U stellt mangels Be- oder Verarbeitung keine Werklieferung im Sinne des § 3 Abs. 4 UStG dar (vgl. BFH-Urteil vom 30.09.1999 – V R 77/98, BStBl II 2000 S. 14).

Beispiel 2:

¹Der Unternehmer U verkauft einen Kindersitz an den ausländischen Abnehmer K. ²K holt den Kindersitz von U im Inland ab und transportiert ihn mit seinem privaten Pkw in ein Drittland.

³Es liegt keine Ausfuhrlieferung im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG vor, da das Beförderungsmittel (hier: Pkw) nicht den unternehmerischen Zwecken des ausländischen Abnehmers dient (§ 6 Abs. 3 Nr. 2 UStG). ⁴Dabei ist es unerheblich, ob der Ausrüstungsgegenstand (hier: Kindersitz) in das Beförderungsmittel fest verbaut wird oder nicht. ⁵Die Lieferung des Kindersitzes ist somit steuerpflichtig. ⁶Auch die eventuelle Montage des Kindersitzes durch U stellt keine Werklieferung im Sinne des § 3 Abs. 4 UStG dar (vgl. vgl. BFH-Urteil vom 30.09.1999 – V R 77/98, a. a. O.).

Lieferungen von Ausrüstungs- und Versorgungsgegenständen zur Weiterlieferung

(6) ¹Die Ausnahmeregelung des § 6 Abs. 3 UStG findet nach ihrem Sinn und Zweck nur auf diejenigen Lieferungen Anwendung, bei denen die Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung des eigenen Beförderungsmittels des Abnehmers oder des von ihm mitgeführten



Seite 7 von 8

fremden Beförderungsmittels bestimmt sind. ²Die Regelung gilt jedoch nicht für Lieferungen von Ausrüstungsgegenständen und Versorgungsgegenständen, die ein Unternehmer zur Weiterlieferung oder zur Verwendung in seinem Unternehmen, z. B. für Reparaturen, erworben hat.

Beispiel 1:

¹Der Unternehmer U verkauft 100 Pkw-Reifen an den ausländischen Abnehmer K, der einen Kraftfahrzeughandel und eine Kraftfahrzeugwerkstatt betreibt. ²K holt die Reifen mit eigenem Lastkraftwagen im Inland ab. ³Die Reifen sind zur Weiterveräußerung oder zur Verwendung bei Kraftfahrzeugreparaturen bestimmt.

⁴Es liegt eine Lieferung im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG vor. ⁵Gleichwohl findet § 6 Abs. 3 UStG keine Anwendung. ⁶Die Lieferung ist deshalb steuerfrei, wenn U den Ausfuhrnachweis und den buchmäßigen Nachweis geführt hat.

Beispiel 2:

¹Sachverhalt wie im Beispiel 1. ²U versendet jedoch die Reifen zur Verfügung des K in einen Freihafen.

³Es liegt eine Lieferung im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a UStG vor. ⁴Für sie gilt die rechtliche Beurteilung wie im Beispiel 1.“

3. Abschnitt 6.11 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Satz 6 wird wie folgt gefasst:

„Ein **Beförderungsmittel nach Abschnitt 3a.5 Abs. 2**, seine Bestandteile **sowie die Gegenstände zur Ausrüstung und Versorgung** sind kein persönliches Reisegepäck (vgl. **Abschnitt 6.4**).“

b) Absatz 17 wird wie folgt gefasst:

„(17) Weitere Hinweise enthält das Merkblatt zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr, Stand **März 2025** (Anlage 1 zum BMF-Schreiben vom **12.03.2025**, BStBl I S. **xxx**).“

Anwendungsregelung

10 Die Grundsätze dieses Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Schlussbestimmungen

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht

Mit freundlichen Grüßen

Im Auftrag



Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.