

Ralf Sikorski

Spezialwissen Umsatzsteuer

Umsatzsteuerliche Besonderheiten
anschaulich dargestellt

mit Übersichten und Beispielen

ESV ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Spezialwissen Umsatzsteuer – Binnenmarkt

**Umsatzsteuerliche Besonderheiten des
Binnenmarkts anschaulich dargestellt, mit
Übersichten und Beispielen**

Von

Dipl.-Finanzwirt Ralf Sikorski

ERICH SCHMIDT VERLAG

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<http://ESV.info/978-3-503-20500-4>

Zitiervorschlag:

Sikorski, Spezialwissen Umsatzsteuer – Binnenmarkt

ISBN 978-3-503-20500-4 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-20501-1 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2021

www.ESV.info

Druck: docupoint, Barleben

Vorwort

Solange es Menschen gibt, die glauben, das Steuerrecht sei ein Geschenk des Gesetzgebers an die Wissenschaft, wird der Wunsch nach einem einfachen Steuerrecht unerfüllt bleiben.

Ursprünglich für eine Übergangszeit von vier Jahren gedacht feiern die zum 01.01.1993 eingeführten Übergangsregelungen für den umsatzsteuerlichen Binnenmarkt bald ihr 30-jähriges Jubiläum. Und trotz aller Beteuerungen der verantwortlichen Politiker und der Ministerialbürokratie sind weder eine ernsthafte Systemumstellung noch eine Vereinfachung des Systems in Sicht. Vielmehr hat in den letzten Jahren kaum ein Rechtsgebiet derart an Komplexität und Bedeutung gewonnen wie die Umsatzsteuer, die zu einem komplizierten Gebilde aus nationalem Umsatzsteuerrecht und EU-Recht wurde, flankiert durch eine bisweilen sehr stark pro fiskalische Sichtweise der Finanzverwaltung, eingebettet in eine eigentümliche Begriffswelt von richtlinienkonformer Auslegung und Anwendungsvorrang.

Ein nicht zu unterschätzendes Problem ist die Regelungswut der Deutschen, aber auch der Europäer. Mit ihrem „Aktionsplan Mehrwertsteuer“ stellt die EU-Kommission in der entsprechenden Präambel selbst klar, dass *„das System der Mehrwertsteuer insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen zu schaffen macht“*, weil es *„zu fragmentiert und zu kompliziert ist.“* Wenn die Kosten zur Befolgung der ausgefeilten Mehrwertsteuer-Vorschriften in einigen Unternehmen höher sind als die damit verbundene Abgabe, ist das System in eine schwere Schiefelage geraten. Der von der Kommission vorgelegte Arbeits- und Zeitplan sieht deshalb vor, das aktuelle Mehrwertsteuersystem zu modernisieren und hält einen Neustart für dringend erforderlich. Das Konzept erfordert aber dabei von allen Mitgliedstaaten erhebliche Veränderungen ihres nationalen Steuerrechts, wozu die meisten Mitgliedstaaten in der Vergangenheit eben gerade nicht bereit waren. So geht denn auch die Kommission davon aus, dass es *„politischer Führungskraft bedarf, um die tief verwurzelten Hindernisse zu überwinden, um endlich die notwendigen Reformen zu verabschieden.“* Genau diese Führungskraft sieht der Autor dieser Zeilen bei den Verantwortlichen eher nicht. Und so werden wir wohl auch in den nächsten Jahren mit einem völlig unzureichenden Besteuerungssystem leben müssen, dem insbesondere der Makel anhaftet, dass es die an sich vorhandene Grundsystematik der Umsatzsteuer verändert und sich immer mehr in der Lösung von Einzelproblemen verliert.

Kein Wunder, dass das Umsatzsteuerrecht in seiner Komplexität schon auf dem Weg in einen finanzwirtschaftlichen Beruf eine große Prüfungshürde darstellt, nachzufragen bei Generationen von Prüfungskandidaten.

Das vorliegende Werk „Spezialwissen Umsatzsteuer Binnenmarkt“ behandelt nicht täglich benötigtes Sonderwissen, das man zu seinen grundsätzlich vor-

handenen „BASICS“ auffrischen muss, wenn man in einem Einzelfall einmal mit derartigen Fragen konfrontiert wird. Er eignet sich aufgrund seines konsequenten Aufbaus auch hervorragend für die Wiederholung dieser Themengebiete zur Prüfungsvorbereitung:

- innergemeinschaftlicher Erwerb aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet
- innergemeinschaftliche Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet
- innergemeinschaftliche Reihen- und Dreiecksgeschäfte
- Konsignationslagerregelungen
- innergemeinschaftliche Fernverkäufe
- innergemeinschaftliche Dienstleistungen.

Die ergangene Rechtsprechung und der sehr umfangreiche Umsatzsteuer-Anwendungserlass wurden eingearbeitet und zur besseren Lesbarkeit des laufenden Textes jeweils als Fußnoten dargestellt.

Wer sich noch intensiver mit dem Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt beschäftigen und sich insbesondere einen Überblick über das Umsatzsteuerrecht der übrigen Mitgliedstaaten verschaffen will, dem sei das Werk „Umsatzsteuer im Binnenmarkt“ des NWB-Verlags empfohlen, das sich mit seinen 900 Seiten Umfang und seinem ausführlichen Länderteil zu allen Mitgliedstaaten der Europäischen Union zu einem echten Nachschlagewerk für den Praktiker entwickelt hat.

Dorsten, im Juli 2021

Ralf Sikorski

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	<u>5</u>
A. Die internationalen Besteuerungsprinzipien bei der Umsatzsteuer	<u>11</u>
I. Allgemeiner Überblick	<u>11</u>
II. Warenlieferungen im Binnenmarkt	<u>13</u>
III. Dienstleistungen im Binnenmarkt	<u>17</u>
IV. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	<u>18</u>
1. Sinn und Zweck	<u>18</u>
2. Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Inland	<u>18</u>
3. Bestätigungsverfahren	<u>20</u>
4. Begrenzung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	<u>20</u>
5. Umsatzsteuer-Identifikationsnummern in den übrigen Mitgliedstaaten	<u>21</u>
B. Der innergemeinschaftliche Erwerb aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet	<u>23</u>
I. Allgemeiner Überblick	<u>23</u>
II. Der innergemeinschaftliche Erwerb gegen Entgelt	<u>24</u>
1. Begriff	<u>24</u>
2. Die Warenbewegung	<u>25</u>
3. Der Lieferer	<u>27</u>
4. Der Abnehmer	<u>27</u>
III. Innergemeinschaftliches Verbringen	<u>29</u>
1. Begriff	<u>29</u>
2. Vereinfachungsmaßnahmen	<u>31</u>
3. Ausnahmen	<u>32</u>
4. Formelle Pflichten	<u>34</u>
IV. Ausnahmen von der Erwerbsbesteuerung	<u>34</u>
1. Atypische Unternehmer	<u>34</u>
2. Erwerb durch bestimmte Einrichtungen	<u>39</u>
V. Innergemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge	<u>41</u>
1. Allgemeiner Überblick	<u>41</u>
2. Personenkreis	<u>41</u>
3. Begriffe	<u>42</u>
4. Verfahren	<u>43</u>
5. Vorsteuerabzug für den Fahrzeuglieferer	<u>44</u>
VI. Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs	<u>46</u>
1. Grundfall	<u>46</u>
2. Verwendung einer vom Bestimmungsland abweichenden USt-IdNr. durch den Erwerber	<u>46</u>

VII. Steuerbefreiungen	49
VIII. Bemessungsgrundlage, Steuersatz	51
IX. Entstehung der Steuer	51
X. Vorsteuerabzug	52
XI. Aufzeichnungspflichten	54
C. Innergemeinschaftliche Lieferungen in das übrige Gemein- schaftsgebiet	57
I. Steuerbare Lieferungen	57
1. Grundfall	57
2. Innergemeinschaftliches Verbringen	58
3. Innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge	63
4. Ort der Lieferung	69
II. Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen	72
1. Überblick	72
2. Der Lieferer	74
3. Gelangen des Gegenstandes in das übrige Gemein- schaftsgebiet	74
4. Der Abnehmer einer innergemeinschaftlichen Lieferung	95
5. Erwerbsbesteuerung im übrigen Gemeinschaftsgebiet	99
6. Abgabe einer zutreffenden Zusammenfassenden Meldung	101
7. Vertrauensschutz	103
8. Der Buchnachweis	104
III. Lieferungen an bestimmte Einrichtungen	106
IV. Bemessungsgrundlage	106
V. Entstehung einer Steuer bei fehlender Steuerbefreiung	107
VI. Rechnungserteilung	107
VII. Aufzeichnungspflichten	108
VIII. Zusammenfassende Meldungen	108
1. Sinn und Zweck	108
2. Verpflichteter Personenkreis	109
3. Meldezeitraum	109
4. Inhalt der Zusammenfassenden Meldung	111
D. Innergemeinschaftliche Reihen- und Dreiecksgeschäfte	115
I. Definition des Reihengeschäfts	115
II. Bewegte oder unbewegte Lieferung	115
III. Steuerbefreiung für die bewegte Lieferung	116
IV. Zuordnung der Warenbewegung bei Befördern oder Versenden durch den ersten Lieferer oder den letzten Abnehmer	117
1. Transport der Ware durch den ersten Unternehmer in der Reihe	117
2. Transport der Ware durch den letzten Abnehmer in der Reihe ...	118

V.	Zuordnung der Warenbewegung bei Befördern oder Versenden durch einen Zwischenhändler	119
1.	Allgemeine Zuordnungsregelungen	119
2.	Ergänzende Regelungen für Reihengeschäfte im Zusammenhang mit dem übrigen Gemeinschaftsgebiet	122
VI.	Bedeutung der Transportabsprachen zwischen den Beteiligten	128
VII.	Zusammenspiel von Lieferung und Erwerb bei Reihengeschäften	129
VIII.	Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte	131
1.	Sinn und Zweck der Sonderregelung	131
2.	Voraussetzungen	133
3.	Rechtsfolgen	134
4.	Formvorschriften	135
5.	Regelungslücken	137
IX.	Exkurs: Reihengeschäfte im Zusammenhang mit dem Drittland	140
E.	Konsignationslagerregelungen	143
I.	Begriff	143
II.	Rechtslage im Inland zum innergemeinschaftlichen Verbringen	143
III.	Unionsweite Konsignationslagerregelung	144
IV.	Die inländische Konsignationslagerregelung im Einzelnen	145
1.	Voraussetzungen und Folgen	145
2.	Besonderheiten	148
F.	Innergemeinschaftliche Fernverkäufe	151
I.	Allgemeiner Überblick	151
II.	Neuregelung über die innergemeinschaftlichen Fernverkäufe	151
1.	Allgemeiner Überblick	151
2.	Die grundsätzlichen Regelungen für Fernverkäufe	152
3.	Einbeziehung von elektronischen Schnittstellen	163
4.	Einbeziehung von Fernverkäufen unmittelbar aus dem Drittland	170
III.	Besonderes Besteuerungsverfahren für den innergemeinschaftlichen Fernverkauf	175
1.	Folgen des Bestimmungslandprinzips bei Fernverkäufen	175
2.	Besonderes Besteuerungsverfahren One-Stop-Shop	175
G.	Innergemeinschaftliche Dienstleistungen	183
I.	Überblick über die Besteuerung von Dienstleistungen	183
1.	Begriff der sonstigen Leistung	183
2.	Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen	183
3.	Bedeutung der Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung	187
II.	Grundregeln für die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung	192
1.	Leistungen an einen anderen Unternehmer	192
2.	Leistungen an einen Nichtunternehmer	205

III.	Besteuerung von Dienstleistungen am tatsächlichen Leistungsort	210
1.	Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken	210
2.	Vermietung von Beförderungsmitteln	220
3.	Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche und unterhaltende Tätigkeiten einschließlich der Veranstaltungsleistungen	228
4.	Dienstleistungen im Zusammenhang mit Messen, Ausstellungen und Kongressen	233
5.	Restaurationsleistungen	237
6.	Personenbeförderungen	239
7.	Arbeiten an beweglichen Gegenständen	241
8.	Vermittlungsleistungen	244
9.	Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige	247
10.	Güterbeförderungen	256
IV.	Besonderheiten im Verhältnis zum Drittlandsgebiet	265
1.	Allgemeines	265
2.	Katalogleistungen an Nichtunternehmer aus dem Drittlandsgebiet	265
3.	Im Inland genutzte Leistungen eines Unternehmers aus dem Drittland	270
4.	Kurzfristige Vermietung von Fahrzeugen zur Nutzung im Drittland	272
5.	Ausschließlich im Drittlandsgebiet erbrachte Leistungen	272
V.	Besteuerungsverfahren für grenzüberschreitende Dienstleistungen	273
1.	Allgemeines	273
2.	Übergang der Steuerschuldnerschaft	273
3.	Besonderes Besteuerungsverfahren	285
4.	Registrierungspflicht im übrigen Gemeinschaftsgebiet	293
VI.	Zusammenfassende Meldung	295
	Abbildungsverzeichnis	297

A. Die internationalen Besteuerungsprinzipien bei der Umsatzsteuer

I. Allgemeiner Überblick

Die Europäische Union ist ein wirtschaftlicher und politischer **Zusammenschluss** von zurzeit siebenundzwanzig Staaten (Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn und Zypern). Nach dem sog. Brexit besteht für eine Übergangszeit für den Warenverkehr mit Nordirland eine Sonderregelung.¹ Auch wenn es sich beim Zusammenschluss dieser Staaten in erster Linie um eine Wirtschaftsunion handelt, haben die Mitgliedstaaten der Europäischen Union als solches bereits bestimmte Souveränitätsrechte übertragen. Viele nationale Gesetze, die das tägliche Leben betreffen, beruhen deshalb auf Entscheidungen, die in Brüssel getroffen werden, sei es durch Schaffung einer Norm für Euro-Paletten oder die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs neuer Fahrzeuge durch Privatpersonen.

Mit dem Wegfall der Binnengrenzen wurde nicht nur ein äußerlich sichtbares Zeichen zwischen den Staaten der Gemeinschaft gesetzt, sondern ein wesentlicher Schritt zur wirtschaftlichen Einheit verwirklicht. Mit der Aufhebung der innergemeinschaftlichen Grenzen musste zwangsläufig eine Beseitigung der Steuergrenzen zumindest für die indirekten Steuern erfolgen, denn diese gehören nicht unwesentlich zu den Verursachern der Grenzkontrollen. Daher stand in den letzten Jahren insbesondere die Harmonisierung der Mehrwertsteuern und der Verbrauchsteuern in der Europäischen Gemeinschaft im Vordergrund. Dabei hat sich allerdings die ursprüngliche Hoffnung, dass die Kräfte des Marktes allein eine Harmonisierung der Umsatzsteuersätze nach sich ziehen werden, als Trugschluss erwiesen.

Neben den grds. **Schwierigkeiten** wie unterschiedliche Sprachen und Kulturen bereiten heute die unterschiedlichen Finanzierungsmethoden der Staatshaushalte der einzelnen Mitgliedstaaten der Gemeinschaft die größten Probleme. Die einzelnen Mitgliedstaaten haben eine stark abweichende Gewichtung der staatlichen Aufgaben und entsprechend werden teilweise völlig verschiedene staatliche Abgaben erhoben, die Verteilung der direkten und indirekten Steuern ist uneinheitlich, die gewachsenen Steuersysteme sind anders aufgebaut. Zwar kennen alle Mitgliedstaaten das auch uns bekannte Mehrwertsteuersys-

1 Art. 8 Abs. 1 i. V. m. Anhang 3 des Protokolls zu Irland/Nordirland zum Abkommen über den Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft vom 24. 12. 2020 (ABl. EU vom 31.01.2021 Nr. L 29 Seite 7; BMF-Schreiben vom 10. 12. 2020, BStBl 2020 I Seite 1370).

tem und es wurden auch einheitliche Besteuerungsgrundlagen festgelegt. Allerdings führen unterschiedliche Steuersätze und zahlreiche nationale Ausnahmebestimmungen (z. B. beim Vorsteuerabzug oder beim Übergang der Steuerschuldnerschaft) sowie unterschiedliche Rechtsauslegungen in der Praxis immer noch zu erheblichen Schwierigkeiten. Trotz der Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und der Schaffung des Umsatzsteuer-Binnenmarktes zum 01. 01. 1993 kann daher von einer endgültigen Vereinheitlichung noch nicht die Rede sein.

Bei einer wirklichen Harmonisierung wäre es erforderlich, eigene Interessen zurückzustellen, wozu aber viele Mitgliedstaaten nicht wirklich bereit sind. So wundert es nicht wirklich, dass Harmonisierungen nur sehr mühsam voranschreiten, denn statt einer demokratischen Mehrheitsfindung gilt für Entscheidungen der Gemeinschaft im steuerlichen Bereich ein Einstimmigkeitserfordernis, bei dem somit jedes noch so kleine Land de facto ein Vetorecht hat und wichtige und sinnvolle Regelungen blockieren und die Mehrheit der Reformstaaten unter Druck setzen kann. Die Entscheidungsverfahren müssen dringend vereinfacht werden, wenn sie auch bei der nunmehr bestehenden Vielzahl von Mitgliedstaaten noch funktionieren sollen. Vor jedem weiteren Reformversuch des materiellen Rechts sollten daher erst einmal die demokratischen Grundregeln überdacht werden, um einen Wirtschaftskoloss mit einer derart hohen Zahl von Mitgliedstaaten überhaupt noch steuern zu können.

Zudem ist europäisches Recht kompliziertes Recht. Die verabschiedeten Richtlinien, insbesondere die „Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem“ (kurz: „MwSt-System-Richtlinie“ oder „**MwStSystRL**“),² sind für alle staatlichen Organe der Mitgliedstaaten bindendes Recht. Sie gelten aber im Gegensatz zu Verordnungen der EU nicht unmittelbar mit der Verkündung im Amtsblatt der EU in allen Mitgliedstaaten, sondern verpflichten diese nur, das jeweilige nationale Gesetz an diese Musterregelungen umzusetzen. Die Umsetzung im Inland erfolgt regelmäßig durch die entsprechenden Änderungen im UStG oder der UStDV, wenn diese Rechtsnormen noch nicht der Richtlinie der EU entsprechen. Bei der Umsetzung von Bestimmungen einer Richtlinie ist ein Mitgliedstaat nur an das zu erreichende Ziel, nicht aber an eine bestimmte Form und an besondere Mittel gebunden. Deshalb ist dem Mitgliedstaat auch nicht vorgeschrieben, in welcher gesetzlichen Form (förmliches Gesetz oder Rechtsverordnung) er Unionsrecht in nationales Recht umsetzt. Er muss die Richtlinie nur sinngetreu und ihrem Zweck entsprechend umsetzen. Eine bloße Verwaltungspraxis, die die Verwaltung naturgemäß beliebig ändern kann und die nur unzureichend benannt ist, kann jedoch nicht als rechtswirksame Erfüllung der Verpflichtungen der Mitgliedstaaten aus dem Vertrag angesehen werden. Betroffene Bürger können sich auf die Anwendbarkeit dieses Rechts berufen, wenn es dem nationalen Recht zu ihren Gunsten widerspricht oder auch auf die Umsetzung der Vorgaben der

2 ABl. EU 2006 Nr. L 347 S. 1.

Richtlinie klagen. Weder der Steuerbürger noch die Finanzverwaltung haben aber umsatzsteuerlich ein Vorlage- oder gar ein Klagerecht unmittelbar an den EuGH. Über die Einwirkungsmöglichkeiten der Regelungen der MwStSystRL auf das deutsche nationale Umsatzsteuerrecht entscheiden allein die nationalen Finanzgerichte. Bestehen Zweifel, *kann* ein Finanzgericht dem EuGH die Sache zur sog. Vorabentscheidung vorlegen, der BFH *muss* in diesen Fällen als letztinstanzliches Gericht vorlegen. Ob diese Zweifel aber überhaupt bestehen, entscheidet das nationale Gericht. Urteile im Verfahren zur Vorabentscheidung stellen zudem keine Urteile zur Regelung eines Einzelfalles im uns bekannten Sinne dar, sondern sind verfahrensrechtlich eher einem Rechtsgutachten gleichzusetzen. Hat der EuGH entschieden, wird der ursprüngliche nationale Prozess fortgesetzt, allerdings sind die staatlichen Organe und Gerichte an diese Entscheidung gebunden, was die Entscheidung des EuGHs wiederum zu einem Vorgang von grundsätzlicher Bedeutung macht.

Im Gegensatz zu Richtlinien sind **Verordnungen** unmittelbar geltendes Recht, eine (zusätzliche) Umsetzung in nationales Recht ist daher nicht erforderlich. Verordnungen treten ohne einen entsprechenden Umsetzungsakt in den Mitgliedstaaten in Kraft. Im Gegensatz zu einer Richtlinie hat eine Verordnung damit Gesetzeskraft und gilt unmittelbar in jedem Mitgliedstaat. Im Steuerrecht sind Verordnungen selten, die wichtigste zu beachtende Verordnung ist die Verordnung (EU) Nr. 282/2011 (sog. **MwStVO**),³ die in erster Linie durch Auslegung von Begriffsbestimmungen die MwStSystRL begleiten soll.

Die Angleichung der Mehrwertsteuern allein ist zudem völlig unzureichend, um eine Wettbewerbsgleichheit im gesamten Markt zu erreichen. Eine Harmonisierung der übrigen indirekten Steuern ist ebenso unumgänglich wie langfristig eine Anpassung der direkten Steuern, wie sie zurzeit im Rahmen der sog. Mindeststeuer beraten wird. Gerade direkte Steuern wirken sich im Ergebnis wie andere Kostenfaktoren auf die Preiskalkulation aus und beeinflussen daher ebenfalls die Standortwahl eines Unternehmens. Gerade aber die Steuerharmonisierung bei den direkten Steuern greift in besonders starkem Maße in die Finanzautonomie der Mitgliedstaaten ein. Aber selbst wenn dies alles gelingen sollte, kann von Harmonisierung immer noch keine Rede sein, denn neben der Angleichung der materiellen Vorschriften müsste auf lange Sicht auch eine Anpassung des Verfahrensrechts erfolgen.

II. Warenlieferungen im Binnenmarkt

Die Besteuerung der Warenlieferungen in das Ausland (s. Abb. 1) erfolgt grds. nach dem sog. **Bestimmungslandprinzip**, d. h. das Land, für das die Ware zum Verbrauch bestimmt ist, erhält die Steuereinnahme. Die Exporte gelangen dabei unbelastet über die Grenze und werden im Bestimmungsland regelmäßig von der Einfuhrumsatzsteuer erfasst. Dadurch werden umgekehrt im Inland

3 ABl. EU 2011 Nr. L 77 S. 1.

A. Die internationalen Besteuerungsprinzipien bei der Umsatzsteuer

Warenlieferungen aus dem Ausland wie inländische Warenlieferungen behandelt, die Produkte gelangen mit der gleichen (inländischen) Steuerbelastung auf den Markt. Gerade wegen dieser Wettbewerbsneutralität hat sich dieses Prinzip der Besteuerung bewährt. Da Produkte gleich welcher Herkunft nur mit der jeweils inländischen Umsatzsteuer belastet werden, sind die einzelnen Mitgliedsländer bei der Festsetzung des Umsatzsteuersatzes autonom und können mit ihrer Steuerpolitik uneingeschränkt nationale Interessen berücksichtigen.

Mit der Vollendung des Binnenmarktes zum 01.01.1993 war eine Anwendung des Bestimmungslandprinzips in dieser Form innerhalb der Europäischen Union nicht mehr möglich, da die zur Durchführung dieses Verfahrens erforderlichen Grenzkontrollen entfielen. Da aber die meisten Mitgliedsländer an diesem grundsätzlichen System festhalten wollten und das sog. Ursprungslandprinzip, bei dem sich die Umsatzsteuer in dem Land realisiert, in dem der liefernde Unternehmer seinen Sitz hat, aus haushaltspolitischen Gründen ablehnen, musste eine Übergangslösung gefunden werden. Sie wurde zunächst auf vier Jahre beschränkt, ab dem 01.01.1997 sollte sie durch eine endgültige Neuregelung, in der das Ursprungslandprinzip verwirklicht werden soll, ersetzt werden. Die Übergangsregelung verlängert sich jedoch automatisch, solange der EU-Ministerrat nicht rechtzeitig über die endgültige Neuregelung entscheidet. Mit einer Aufhebung dieser Übergangsregelungen ist auch nach über 20 Jahren in absehbarer Zeit nicht zu rechnen (vgl. Art. 402 MwStSystRL). Im Wesentlichen entspricht diese Übergangsregelung mit ihrem innergemeinschaftlichen Erwerb und ihrer innergemeinschaftlichen Lieferung nach wie vor den Regelungen über die Ausfuhr von Waren an andere Unternehmer, wenngleich insoweit nach dem Wegfall der physischen Grenzen keine Zollbehörde mehr involviert ist.

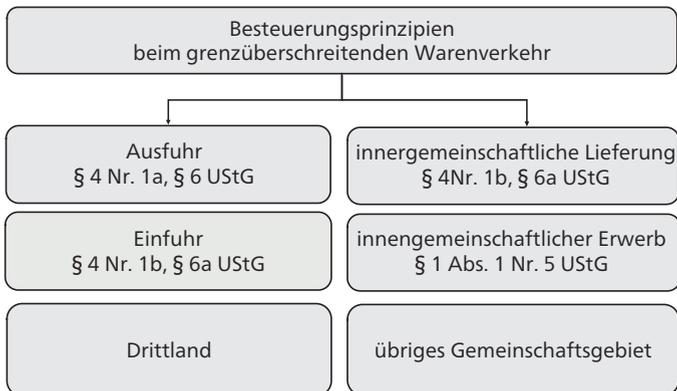


Abb. 1: Besteuerungsprinzipien beim grenzüberschreitenden Warenverkehr

(Quelle: Eigene Darstellung)

Die insoweit allgemeingültigen Anwendungsregelungen für Warenlieferungen im Binnenmarkt ohne Ausnahmeregelungen lassen sich wie folgt kurz zusammenfassen:



Abb. 2: Warenlieferungen im Binnenmarkt
(Quelle: Eigene Darstellung)

Beim **gewerblichen Handel** (Warenverkehr zwischen Unternehmern) wurde das sog. Bestimmungslandprinzip beibehalten, d.h. die Besteuerung erfolgt nach dem Recht des Verbrauchslandes. Daher sind Lieferungen an andere Unternehmer in das übrige Gemeinschaftsgebiet grds. steuerfrei, die Ware gelangt unbelastet über die innergemeinschaftliche Grenze. An die Stelle der bei Drittländern üblichen Einfuhrumsatzsteuer, die der Erwerber beim Zoll anzumelden hat, tritt insoweit die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs durch den Abnehmer im Rahmen seiner USt-Erklärung, da eine physische Steuergrenze nicht mehr besteht und eine Anmeldung beim Zoll nicht erfolgt. Um die Erwerbsbesteuerung durch den Abnehmer in der Praxis überschaubar zu halten, wurden grds. nur Unternehmer in dieses System einbezogen. Die Ausfuhrnachweise wurden neu geregelt, die Grenzformalitäten durch periodische Erklärungen der Unternehmer und die Zusammenarbeit der Mitgliedstaaten der Europäischen Union ersetzt. Wesentlicher Inhalt dieses Kontrollverfahrens ist die **Zusammenfassende Meldung** an das Bundesamt für Finanzen unter der **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** (USt-Identifikationsnummer, USt-IdNr.) der beteiligten Unternehmer. Ziel des Systems ist es, dass Lieferungen in der Unternehmerkette vom Abnehmer zu versteuern sind und somit im Land des Lieferers steuerfrei bleiben. Falls der Erwerber die

Versteuerung in seinem Land nicht vorzunehmen hat, ist die Lieferung vom Lieferer zu versteuern. Das Grundprinzip des Binnenmarktes ist somit im Ergebnis sehr einfach. Leider gibt es dazu eine viel zu große Zahl von Ausnahmeregelungen, die das System kompliziert und unübersichtlich machen.

Private Verbraucher innerhalb der Europäischen Union können grds. ohne wert- und mengenmäßige Beschränkung Waren aus einem anderen Mitgliedstaat in ihr eigenes Heimatland mitbringen. Die Ware bleibt mit der Umsatzsteuer des Ursprungslandes belastet, ein Grenzausgleich findet nicht statt. Die Lieferung wird und bleibt dort besteuert, wo die Ware an den privaten Käufer ausgehändigt wird. Dieses Ursprungslandprinzip gilt insbesondere bei privaten Abnehmern in den Fällen, in denen die Verbraucher die Ware selbst abholen, also beim Einkauf durch Touristen oder Einkäufen in grenznahen Regionen. Zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen wurden Sonderregelungen geschaffen, z. B. für den innergemeinschaftlichen Versandhandel (bis 30.06.2021) bzw. innergemeinschaftliche Fernverkäufe (ab 01.07.2021) an private Endverbraucher sowie für den Erwerb neuer Fahrzeuge durch Privatpersonen.

Bei Warenlieferungen an Privatpersonen wird der Unterschied zwischen Ausfuhrlieferungen in Drittländer und Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet deutlich. Während private Abnehmer aus dem Drittland grds. steuerfrei einkaufen (vgl. § 6 Abs. 3a UStG), ist beim privaten Konsum im Gemeinschaftsgebiet das Ursprungslandprinzip verwirklicht und die Ware bleibt (mit wenigen Ausnahmen) mit der Umsatzsteuer dieses Landes belastet (vgl. § 6a Abs. 1 Nr. 2 UStG). Einen Grenzausgleich wie bei privaten Abnehmern aus dem Drittland gibt es nicht.

Während das Umsatzsteuerrecht im Allgemeinen an die Person des Leistenden anknüpft und die Steuerbarkeit von Umsätzen von der Unternehmereigenschaft abhängig macht, kommt es für die Besteuerungsvorgänge des Binnenmarktes im Wesentlichen auf die **Verhältnisse beim Leistungsempfänger** an. Gerade aber diese verschiedenen Fallgestaltungen in der Person des Abnehmers machen die grds. Regelungen des Binnenmarktes unnötig kompliziert. So ist die Lieferung eines Unternehmers in das übrige Gemeinschaftsgebiet steuerfrei, wenn der Abnehmer ebenfalls Unternehmer ist (§ 6a Abs. 1 Nr. 2 UStG). Ist dieser Abnehmer jedoch ein Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen, ein Kleinunternehmer oder ein Land- und Forstwirt, der nach Durchschnittssätzen versteuert (sog. atypische Unternehmer), so wird der Abnehmer nur dann als Unternehmer behandelt, wenn seine Einkäufe einen gewissen Umfang im Kalenderjahr überschreiten (sog. Erwerbsschwelle) oder er zur Erwerbsbesteuerung und damit zur Behandlung als typischer Unternehmer optiert. Ist der Abnehmer dagegen Privatperson, so ist die Lieferung an ihn steuerpflichtig. Der Lieferer wird in der Praxis kaum erkennen können, ob sein Kunde „normaler“ oder „atypischer“ Unternehmer ist, u. U. ist auch die Privatperson bei der Bestellung nicht als solche auszumachen. Daher kommt der USt-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) als „Unternehmernachweis“ in der Praxis eine erhebliche Bedeutung zu,

zumal auch nichtunternehmerisch tätige juristische Personen des öffentlichen und privaten Rechts als Erwerber i.S. des Binnenmarktes auftreten können. Nimmt man nun noch den Erwerb und die Lieferung neuer Fahrzeuge (an Unternehmer bzw. Privatpersonen bzw. atypische Unternehmer) hinzu, wird der gesamte Umfang dieser Kompliziertheit deutlich.

III. Dienstleistungen im Binnenmarkt

Nach der Richtlinie über die Neuregelung des Orts von Dienstleistungen v. 12.02.2008⁴ werden seit dem 01.01.2010 Dienstleistungen, die ein Unternehmer **für einen anderen Unternehmer** erbringt (sog. B2B-Umsätze⁵), zur Verfahrensvereinfachung grds. dort besteuert, wo der Leistungsempfänger ansässig ist. Liegt der Ort der Dienstleistung nach dieser Grundregelung in einem anderen Mitgliedstaat, geht die Steuerschuldnerschaft *zwingend* auf den Leistungsempfänger über. Diese Umsätze sind als sog. innergemeinschaftliche Dienstleistungen in der Zusammenfassenden Meldung des leistenden Unternehmers anzugeben. Abweichungen von diesem Empfängersitzprinzip gibt es nur, wenn diese ausdrücklich in der MwStSystRL geregelt sind. Im Gegensatz zu Dienstleistungen an private Abnehmer sind diese Ausnahmeregelungen in der Unternehmernetz jedoch sehr übersichtlich ausgefallen.

Bestimmt sich der Ort der Dienstleistung dagegen nach einem *Ausnahmetatbestand*, geht insoweit die Steuerschuldnerschaft nicht zwingend auf den Leistungsempfänger über. Ob sich der leistende Unternehmer dann im Ausland umsatzsteuerlich registrieren lassen muss oder ob die Steuerschuld im Wege des Übergangs der Steuerschuldnerschaft (sog. Reverse-Charge-Verfahren) auf den Empfänger der Dienstleistung übergeht, richtet sich nach den nationalen Vorschriften des Bestimmungslandes, die erheblich von den Regelungen in seinem Heimatland abweichen können.

Dienstleistungen an **Endverbraucher** (sog. B2C-Umsätze⁶) sollen möglichst dort versteuert werden, wo sie verbraucht werden. Dieser Grundgedanke führt jedoch zu sehr unübersichtlichen und manchmal wenig logisch erscheinenden Regelungen bei der Bestimmung des Ortes der Dienstleistung. Nur wenn keine der zahlreichen Ausnahmeregelungen zutrifft, gilt als Ort der Dienstleistung auch der Ort des Sitzes des leistenden Unternehmers. Liegt der Ort der sonstigen Leistung eines Unternehmers im Ausland, ist der Umsatz im Inland nicht steuerbar und die Besteuerung richtet sich folglich nach ausländischen Rechtsvorschriften. Gerade bei privaten Leistungsempfängern geht die Steuerschuldnerschaft aber nicht auf diesen über, so dass der leistende Unternehmer gezwungen ist, sich in diesem anderen Land umsatzsteuerlich registrieren zu lassen. Um eine Registrierung in anderen Mitgliedstaaten zu vermeiden, wurde zum

4 Richtlinie 2008/8/EG vom 12.02.2008, ABl. EU 2008 Nr. L 44 S. 11.

5 Business to Business.

6 Business to Consumer.

01.07.2021 ein besonderes Besteuerungsverfahren geschaffen (One-Stop-Shop).

IV. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

1. Sinn und Zweck

Mit der Einführung des Europäischen Binnenmarktes wurde ein neues **Ordnungsmerkmal** geschaffen, die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.). Sie gibt vorrangig Auskunft über den **Status des Abnehmers** (vgl. § 6a Abs. 1 Nr. 2 UStG i. V. m. § 17d Abs. 1 S. 1 UStDV sowie § 3a Abs. 2 UStG). Die USt-IdNr. dient als Anzeichen dafür, dass ihr Inhaber in seinem Heimatland Unternehmer ist und Leistungen für sein Unternehmen ohne umsatzsteuerliche Belastung im Ursprungsland beziehen möchte. So benötigt ein Lieferant die USt-IdNr. seines Leistungsempfängers aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet, um steuerfrei an ihn liefern zu können. Auch der Erbringer einer Dienstleistung wird durch die USt-IdNr. des Leistungsempfängers darauf aufmerksam gemacht, dass dieser die bezogene sonstige Leistung unversteuert beziehen und in seinem Heimatland im Wege des Übergangs der Steuerschuldnerschaft selbst versteuern will.

Die USt-IdNr. ist darüber hinaus Ordnungsmerkmal im Zusammenhang mit **formellen Pflichten**. So sind unversteuerte Leistungen (steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen und nichtsteuerbare innergemeinschaftliche Dienstleistungen) in einer **Zusammenfassenden Meldung** unter Angabe der USt-IdNr. der Leistungsempfänger an das Bundeszentralamt für Steuern zu melden (§ 18a UStG), welches die Daten wiederum an die Finanzverwaltung im Bestimmungsland weitergibt. Unternehmer, die Fernverkäufe oder Dienstleistungen an Privatpersonen ausführen und dafür an einem besonderen Besteuerungsverfahren teilnehmen wollen (vgl. § 18i bis § 18k UStG), benötigen vorab eine USt-IdNr. ihres Heimatlandes.

Darüber hinaus wird die USt-IdNr. vom leistenden Unternehmer benötigt, um bei der Rechnungsausstellung den Verpflichtungen aus § 14a UStG und seinen Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG nachzukommen. Ein leistender inländischer Unternehmer benötigt die entsprechende USt-IdNr. seines ausländischen Geschäftspartners und hat diese im Rahmen seiner Aufzeichnungspflichten gesondert festzuhalten. Ein deutscher Unternehmer muss folglich seinem ausländischen Geschäftspartner, von dem er Leistungen bezieht, seine deutsche USt-IdNr. mitteilen. Ein inländischer Unternehmer benötigt eine USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates, wenn er in diesem Land Umsätze ausführt, die er anzumelden hat. Dazu zählt bereits das innergemeinschaftliche Verbringen i. S. des § 3 Abs. 1a bzw. § 1a Abs. 2 UStG.

2. Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Inland

Das Bundeszentralamt für Steuern erteilt **Unternehmern** i. S. d. § 2 UStG auf Antrag eine USt-IdNr. (§ 27a S. 1 UStG). Der schriftliche Antrag muss den

Namen, die Anschrift und die reguläre Steuernummer, unter der der Antragsteller umsatzsteuerlich geführt wird, enthalten sowie die Bezeichnung des für die Umsatzbesteuerung zuständigen Finanzamts (§ 27a Abs. 1 S. 5 UStG).

Benötigt wird die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von allen Unternehmern, die sich am innergemeinschaftlichen Handel beteiligen, d. h. die innergemeinschaftliche Erwerbe tätigen oder innergemeinschaftliche Lieferungen ausführen, die unternehmensintern innerhalb der EU verbringen sowie bei der Ausführung bzw. Erteilung von Aufträgen und bei der anschließenden Abrechnung von innergemeinschaftlichen Dienstleistungen. Für Unternehmensteile im Ausland wird eine ausländische USt-IdNr. benötigt. Auch pauschal versteuernde Land- und Forstwirte benötigen eine USt-IdNr., wenn sie innergemeinschaftliche Lieferungen erbringen, denn im Gegensatz zu Kleinunternehmern sind sie nicht von der Verpflichtung zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung befreit. Inländische Unternehmer, unabhängig davon, ob sie der Regelbesteuerung unterliegen oder eine Sonderregelung in Anspruch nehmen, benötigen ggf. bei der Erteilung von Dienstleistungsaufträgen an ausländische Unternehmer eine deutsche USt-IdNr. Im Falle der **Organschaft** wird auf Antrag für jede juristische Person eine eigene USt-IdNr. erteilt (§ 27a S. 4 UStG), obwohl im Inland die einzelnen Organgesellschaften nicht als selbständige Unternehmer angesehen werden (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).⁷ Der Antrag ist vom Organträger zu stellen. Das Bundeszentralamt für Steuern erteilt darüber hinaus auch juristischen Personen, die nicht Unternehmer sind oder die Gegenstände nicht für ihr Unternehmen erwerben, eine USt-IdNr., wenn sie diese für ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe benötigen (§ 27a Abs. 1 S. 2 und 3 UStG).

Voraussetzung für die Erteilung einer USt-IdNr. in Deutschland ist, dass der Antragsteller von der Steuerverwaltung der Länder **umsatzsteuerlich erfasst** ist. Das Bundeszentralamt für Steuern erteilt nur dann eine USt-IdNr., wenn es zuvor von den zuständigen Landesfinanzbehörden über das Vorliegen dieser Voraussetzungen unterrichtet worden ist. Das Bundeszentralamt für Steuern darf die von den Landesfinanzbehörden übermittelten Daten für Kontrollzwecke, z. B. für das Vergütungsverfahren, verwenden und für Zwecke der Amtshilfe im Verkehr mit anderen Staaten verwerten. Umgekehrt hat es die notwendigen Daten an das örtliche Finanzamt zu übermitteln. Der Unternehmer hat sich daher in der Praxis zunächst an sein zuständiges Finanzamt zu wenden und anzuzeigen, dass er am innergemeinschaftlichen Handel teilnimmt. Diese Angaben werden sodann automatisch an das Bundeszentralamt für Steuern weitergeleitet.

Fahrzeuglieferer i. S. d. § 2a UStG erhalten demnach aufgrund dieser Tätigkeit keine USt-IdNr., es sei denn, sie sind bereits den vorstehend genannten Personenkreisen zuzuordnen.

7 Abschn. 27a.1 Abs. 3 UStAE.

3. Bestätigungsverfahren

Das Bundeszentralamt für Steuern bestätigt dem Unternehmer i. S. des § 2 UStG auf Anfrage die Gültigkeit einer USt-IdNr. eines ausländischen Unternehmers (§ 18e UStG). Durch diese Bestätigung soll dem Unternehmer die korrekte Anwendung der umsatzsteuerlichen Regelungen erleichtert werden, soweit diese auf den umsatzsteuerlichen Status des Abnehmers abstellen (z. B. § 6a Abs. 1 Nr. 2 oder § 3a Abs. 2 UStG). Durch diese Regelung hat der Unternehmer die Möglichkeit, die Gültigkeit einer von einem anderen Mitgliedstaat erteilten USt-IdNr. zu erfahren, die ein Abnehmer verwendet. Er hat dazu dem Bundeszentralamt für Steuern die von einem anderen Mitgliedsland erteilte USt-IdNr. seines Geschäftspartners mitzuteilen und erhält eine Bestätigung, ob diese gültig ist. Gibt der anfragende Unternehmer auch Name und Anschrift seines Geschäftspartners an, so werden bei dieser sog. qualifizierten Anfrage auch diese Daten in die Bestätigung mit einbezogen.⁸ Bei der Abfrage hat er auch seine eigene USt-IdNr. oder seine Steuernummer, unter der er im Inland beim zuständigen Finanzamt geführt wird, anzugeben.

Die Bestätigung ist eine bloße Auskunft und kein Verwaltungsakt, allerdings ist zu beachten, dass eine qualifiziert bestätigte USt-IdNr. eines ausländischen Geschäftspartners bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung in aller Regel die Vertrauensschutzregelung des § 6a Abs. 4 UStG auslösen wird. Entsprechendes gilt in Zweifelsfällen für die Frage, ob eine sonstige Leistung für das Unternehmen des Abnehmers bezogen wurde. Die Aussage des Bundeszentralamts für Steuern bezieht sich stets auf den Zeitpunkt der Anfrage.

Die USt-IdNr. ausländischer Unternehmer kann auch im **Internet** überprüft werden.⁹ Das Bundeszentralamt für Steuern bietet unter www.bzst.de eine Reihe von Informationen und Hinweisen, u. a. auch zur Umsatzsteuer.

Darüber hinaus hat auch die Europäische Union im Internet eine Überprüfungsmöglichkeit geschaffen. Insoweit können sogar USt-IdNr. inländischer Unternehmer geprüft werden. Der Link zum MIAS der Europäischen Kommission lautet:

http://ec.europa.eu/taxation_customs

Dort sollte man unter „Datenbanken“ MIAS auswählen.

4. Begrenzung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Nach § 27a Abs. 1a UStG kann eine bereits erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer begrenzt werden, wenn ernsthafte Anzeichen vorliegen oder nachgewiesen ist, dass diese für Zwecke der Gefährdung des Umsatzsteueraufkommens verwendet wird. Dies gilt auch, soweit das Umsatzsteueraufkommen anderer Mitgliedstaaten gefährdet wird.

8 Abschn. 18e.1 Abs. 4 UStAE.

9 Abschn. 18e.2 UStAE.

5. Umsatzsteuer-Identifikationsnummern in den übrigen Mitgliedstaaten

Der Aufbau der USt-Identifikationsnummer ist leider nicht einheitlich (vgl. auch Art. 214 MwStSystRL). Die Nummern haben zwar alle ein Präfix, aus dem sich der diese Nummer erteilende EU-Mitgliedstaat ergibt (Art. 215 MwStSystRL). Die dann folgende Nummern- und/oder Buchstabenkombination ist jedoch in den einzelnen Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich ausgestaltet, sowohl in der Länge als auch im Aufbau. Die Ziffernfolge selbst ist aus Datenschutzgründen willkürlich, obwohl eine Einteilung nach Unternehmensformen und Betriebsarten sicherlich zur schlüssigen Überprüfung wünschenswert gewesen wäre.

B. Der innergemeinschaftliche Erwerb aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet

I. Allgemeiner Überblick

Der Tatbestand des „**innergemeinschaftlichen Erwerbs gegen Entgelt**“ wird in § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG geregelt (s. Abb. 3), die Voraussetzungen dazu regeln die §§ 1a bis 1c UStG. Ziel des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist die Besteuerung der Ware durch den Erwerber im Bestimmungsland und die Steuerbefreiung der Lieferung an diesen Erwerber beim Lieferanten. Die Erfassung des innergemeinschaftlichen Erwerbs bei Warenimporten aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet entspricht im Wesentlichen wirtschaftlich der Erfassung der Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG). Neben dem Grundfall des Erwerbs von Gegenständen aus einem anderen Mitgliedstaat (§ 1a Abs. 1 UStG) werden daher in bestimmten Fällen Erwerbsvorgänge unterstellt (§ 1a Abs. 2 UStG), die bei vergleichbaren Warenbewegungen von der Einfuhrumsatzsteuer erfasst werden (sog. Verbringensfälle).

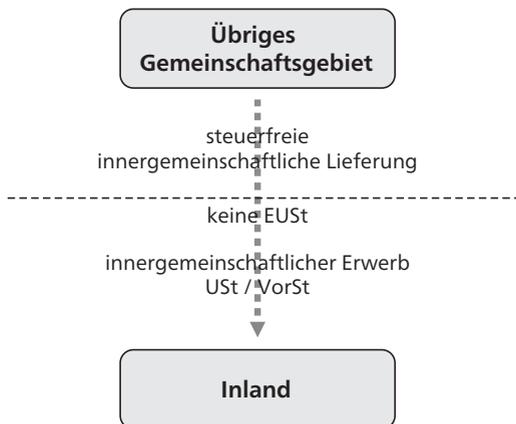


Abb. 3: Erwerb von Gegenständen im übrigen Gemeinschaftsgebiet

(Quelle: Eigene Darstellung)

Die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Umsatzsteuer kann der regelbesteuerte Unternehmer andererseits grds. als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG), so dass – wie bei der Einfuhrumsatzsteuer – für den Unternehmer regelmäßig keine steuerliche Belastung eintritt. Die Beachtung der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs hat daher insbesondere Bedeutung bei Unternehmern, die nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug

B. Der innergemeinschaftliche Erwerb aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet

berechtigt sind (§ 15 Abs.2 sowie § 15 Abs.4 UStG). Insoweit wird die nichtabziehbare Vorsteuer zum Kostenfaktor für das Unternehmen.

Wird bei einem bestimmten Personenkreis die sog. **Erwerbsschwelle** nicht erreicht (§ 1a Abs. 3 UStG), so liegt trotz Vorliegens der übrigen Voraussetzungen kein Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbs vor. Für den innergemeinschaftlichen **Erwerb neuer Fahrzeuge** gilt zudem eine ergänzende Sonderregelung, wonach sogar Privatpersonen ggf. einen Erwerb zu versteuern haben (§ 1b UStG). Unternehmer fallen dagegen mit all ihren Erwerben bereits unter § 1a UStG.

II. Der innergemeinschaftliche Erwerb gegen Entgelt

1. Begriff

Als innergemeinschaftlicher Erwerb eines Gegenstandes gilt die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen Gegenstand zu verfügen, der durch den Verkäufer oder den Erwerber nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versandt oder befördert wird (Art. 20 MwStSystRL).

Bei der Lieferung eines Gegenstands durch einen Unternehmer von einem Mitgliedstaat der Europäischen Union in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union hat grds. der Erwerber die Besteuerung vorzunehmen, wenn der Erwerber ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt oder wenn es sich um eine juristische Person handelt, auch wenn diese nicht Unternehmer ist (§ 1a Abs. 1 UStG):

- Lieferung eines Gegenstands,
- aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates,
- in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates,
- durch einen Unternehmer,
- an bestimmte Abnehmer:
 - Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt **oder**
 - juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder nicht für ihr Unternehmen erwirbt.

Hinweis:

Die Versteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs durch den Erwerber ist nicht auf das Heimatland des Erwerbers beschränkt. Da der innergemeinschaftliche Erwerb de facto die Einfuhr des Gegenstandes in einem anderen Mitgliedstaat erfassen soll, muss ein inländischer Unternehmer beim Wareneinkauf im übrigen Gemeinschaftsgebiet ggf. einen innergemeinschaftlichen Erwerb in einem anderen Mitgliedstaat erklären, wenn

die Ware vom Ursprungsland nicht in das Inland, sondern in ein anderes Mitgliedsland der EU gelangt, z. B. in ein Warenlager im übrigen Gemeinschaftsgebiet oder zu einer dortigen Baustelle.

2. Die Warenbewegung

Die **Beförderung oder Versendung** durch den Lieferer oder Abnehmer muss beim innergemeinschaftlichen Erwerb in einem Mitgliedstaat beginnen und in einem anderen Mitgliedstaat enden. Dies gilt auch dann, wenn die Beförderung oder Versendung in einem Drittland beginnt, aber der Gegenstand in einem **Mitgliedstaat der Einfuhrumsatzsteuer** unterworfen wurde.¹⁰ Kein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt dagegen vor, wenn die Ware aus dem Drittland im Wege der **Durchfuhr** durch das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates in das Inland gelangt und hier zollrechtlich und einfuhrumsatzsteuerlich zur Überlassung zum freien Verkehr abgefertigt wird.¹¹ Die Ware bleibt dann vom Zeitpunkt des Verbringens in das Gemeinschaftsgebiet bis zur Ankunft im Bestimmungsland unter zollamtlicher Überwachung. In diesem Zollverfahren verbleibt die Ware, bis sie im Bestimmungsland zum freien Verkehr abgefertigt und die entsprechende Einfuhrumsatzsteuer entrichtet wird (gemeinsames Versandverfahren). Die Abfertigung im eigentlichen Bestimmungsland dürfte in der Praxis i. d. R. für den Unternehmer vorteilhafter sein, insbesondere weil er Verwaltungsaufwand im anderen Mitgliedstaat vermeiden kann.

Beispiel:

Eine Ware aus den USA wird in den Niederlanden einfuhrumsatzsteuerlich zum freien Verkehr abgefertigt; anschließend wird sie von einem Transportunternehmer zum deutschen Abnehmer gebracht.

Die Versendung beginnt zwar in den USA und nicht in einem EU-Staat. Durch die Erhebung der EUSt in den Niederlanden ist allerdings die Warenbewegung aus den USA zollrechtlich beendet. Es liegt somit im Inland ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor, da der (anschließende) freie Verkehr in einem EU-Staat begann und in Deutschland endete. Der deutsche Abnehmer kann sich die niederländische EUSt in den Niederlanden als Vorsteuer anrechnen lassen. An diesem Beispiel wird deutlich, dass die Grenzzollstellen an den sog. Außengrenzen der Europäischen Union (Grenze eines Mitgliedstaates zu einem Drittland) auch für Mitgliedsländer gelten, die keine unmittelbare Grenzen zum Drittlandsgebiet haben. Dies gilt auch für die Zollämter im Inland, die Einfuhrumsatzsteuer aus Einfuhren aus Drittländern erheben, insbesondere in Häfen und Flughäfen.

Fertigt der Einführer die Ware in dem EU-Mitgliedsland zum zoll- und steuerrechtlichen Verkehr ab, in dem die Drittlandsware in das Gemeinschaftsgebiet gelangt, so hat er die Einfuhrumsatzsteuer dieses Landes bei der Einfuhr zu entrichten. Wird die Ware anschließend vom Einführenden weiterverkauft, hat er sich in diesem Mitgliedstaat für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu

¹⁰ Abschn. 1a.1 Abs. 1 S. 4 UStAE.

¹¹ Abschn. 1a.1 Abs. 1 S. 5 UStAE.

lassen und Steuererklärungen abzugeben, denn der Ort dieser Lieferung liegt dort, wo die Warenbewegung an den Abnehmer beginnt, mithin im Einfuhrland (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG). Wird die eingeführte Ware an einen Erwerber in einem anderen EU-Mitgliedstaat geliefert, der seine Erwerbe im Bestimmungsland der Umsatzsteuer zu unterwerfen hat, so ist diese Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung unter den allgemeinen Voraussetzungen im Einfuhrmitgliedstaat steuerfrei (Art. 138 MwStSystRL), falls nicht bereits die Einfuhr des Gegenstandes steuerfrei ist.¹² Entsprechendes gilt für den Weiterverkauf der Ware durch den Einführenden an Abnehmer aus Drittländern. Dieser Vorgang stellt für den einführenden Unternehmer im Mitgliedstaat der Einfuhr eine steuerfreie Ausfuhrlieferung dar. Wird die Ware vom Einführenden nach Anmeldung der Einfuhr zu seiner eigenen Verfügung in einen anderen Mitgliedstaat gebracht (insbesondere in sein Heimatland), so liegt hierin ein im Mitgliedstaat der erklärten Einfuhr ein einer Lieferung gleichgestelltes Verbringen, das sich an die Einfuhr anschließt, vor.¹³ Dieses Verbringen ist im Mitgliedstaat der Einfuhr als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu erklären.¹⁴ Im Mitgliedsland des Endes des Verbringens hat der Einführende einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Umsatzsteuer zu unterwerfen (§ 1a Abs. 2 UStG). Im Rahmen seiner Steuererklärung kann der einführende Unternehmer regelmäßig die gezahlte Einfuhrumsatzsteuer in diesem Mitgliedsland als Vorsteuer berücksichtigen. Wird der Gegenstand von einem Mitgliedstaat über das Drittlandsgebiet in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet (z. B. von Italien nach Deutschland über die Schweiz), liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Bestimmungsland vor.

Voraussetzung für einen innergemeinschaftlichen Erwerb ist, dass der Erwerber über den erworbenen Gegenstand verfügen kann, d. h., dass ihm Verfügungsmacht an diesem Gegenstand verschafft worden ist. Nicht unter die Erwerbsbesteuerung fallen daher die sog. **Montagelieferungen**. In den Fällen der Werklieferungen, bei denen das fertige Werk vom Auftraggeber abzunehmen ist, liegt der Ort der Lieferung dort, wo das fertige Werk montiert und abgenommen wird (§ 3 Abs. 7 S. 1 UStG). Um in derartigen Fällen eine Registrierung des ausländischen Unternehmers in Deutschland weitgehend zu vermeiden, geht bei bestimmten Auftraggebern regelmäßig die Umsatzsteuer im Wege des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger über (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 S. 1 UStG).¹⁵ Ist dagegen bereits das fertige Werk Gegenstand der Warenbewegung vom übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland, greift gleichwohl die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs.¹⁶

12 Art. 143 MwStSystRL, vgl. nach deutschem Recht § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG.

13 Art. 17 Abs. 1 MwStSystRL, vgl. nach deutschem Recht § 3 Abs. 1a UStG.

14 Art. 138 Abs. 1 und 2 Buchst. c MwStSystRL, vgl. nach deutschem Recht § 6a Abs. 2 UStG.

15 Unionsrechtliche Grundlage für diese Regelung ist Art. 199 MwStSystRL, wonach die Mitgliedstaaten bei Werklieferungen den Übergang der Steuerschuldnerschaft einführen können, aber nicht müssen.

16 Vgl. Abschn. 3.12 Abs. 4 S. 7 UStAE.

Bei der Lieferung von **Gas** über das Erdgasnetz und von **Elektrizität** liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb und kein innergemeinschaftliches Verbringen vor.¹⁷ **Unentgeltliche Warenbewegungen**, wie z. B. Lieferungen von Warenproben oder Gebrauchsmustern, sind nichtsteuerbare Vorgänge und folglich auch nicht als innergemeinschaftlicher Erwerb zu behandeln.

3. Der Lieferer

Der Lieferer muss **Unternehmer** sein, wobei Lieferungen eines Kleinunternehmers nicht unter die genannte Regelung fallen (§ 1a Abs. 1 Nr. 3 UStG). Der Erwerber kann davon ausgehen, dass der Lieferer diese vorgenannten Bedingungen erfüllt, wenn in der Rechnung des Lieferers die USt-IdNr. des Lieferers angegeben und unter Hinweis auf die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung keine ausländische Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wird.

Beispiel:

Ein deutscher Unternehmer erwirbt in Frankreich eine Maschine und holt diese mit eigenem Lkw aus Frankreich ab. Der Franzose erteilt eine Rechnung unter Angabe seiner USt-IdNr. Außerdem enthält die Rechnung einen Vermerk „umsatzsteuerfrei“.

Der französische Unternehmer erbringt eine Lieferung, die in Frankreich steuerbar und steuerfrei ist. Der deutsche Abnehmer hat den Erwerbsvorgang im Inland zu versteuern (§ 1a Abs. 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG), denn der Ort des Erwerbs liegt dort, wo die Beförderung endet (§ 3d S. 1 UStG). An diesem Beispiel wird deutlich, dass im Ergebnis die Einfuhr aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet der inländischen Besteuerung unterliegt. Die Umsatzsteuer auf den Erwerb kann U als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG). Im Ergebnis ergibt sich daher für ihn keine Belastung.

Hat der deutsche Unternehmer Zweifel an der umsatzsteuerlichen Behandlung im Inland, z. B. weil auf der Eingangsrechnung Angaben über die Steuerbefreiung oder zur USt-IdNr. fehlen, muss er beim Lieferanten nachfragen, um eine unnötige Erfassung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Deutschland zu verhindern. Dies ist besonders wichtig bei Unternehmern, die nicht oder nicht uneingeschränkt zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, denn wenn die Lieferung bereits zutreffend im Ausland der Umsatzsteuer unterlag, muss eine Erfassung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs im Inland regelmäßig nicht mehr erfolgen.

4. Der Abnehmer

Der Erwerber muss einem bestimmten Personenkreis angehören (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG), unter den grds. alle **Unternehmer** fallen, die den Gegenstand **für ihr Unternehmen** erwerben, sowie juristische Personen, auch soweit sie nicht Unternehmer sind bzw. nicht für ihr Unternehmen erwerben. Diese Regelung

¹⁷ Abschn. 1a.1 Abs. 1 S. 7 UStAE.

B. Der innergemeinschaftliche Erwerb aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet

betrifft in erster Linie die öffentliche Hand, aber auch Universitäten, eingetragene Vereine und viele andere. Alle Gegenstände, die regelbesteuerter Unternehmer für ihren unternehmerischen Bereich erwerben, unterliegen in jedem Falle der Erwerbsbesteuerung auch ohne Prüfung der sog. Erwerbsschwelle (siehe dazu weiter hinten).¹⁸ Auch die Sonderregelung für neue Fahrzeuge (§ 1b UStG) oder Verbrauchsteuerpflichtige Wirtschaftsgüter ist nur subsidiär, d. h. auch der Einkauf dieser Gegenstände durch einen regelbesteuerten Unternehmer unterliegt stets der Erwerbsbesteuerung nach § 1a UStG. Nur für Personen, die nicht bereits unter § 1a UStG fallen, wurde ergänzend § 1b UStG beim Erwerb neuer Fahrzeuge geschaffen. Dies sind in erster Linie private Verbraucher.

Ob ein Unternehmer einen Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, entscheidet er innerhalb gewisser Grenzen der Zuordnungsfreiheit i. d. R. selbst. Eine Zuordnung zum Unternehmen scheidet danach nur aus, wenn der Erwerb von vornherein für den nichtunternehmerischen Bereich vorgesehen war. Dies gibt der Erwerber grds. durch die Angabe seiner USt-IdNr. bei der Auftragserteilung zu erkennen.

Beispiel:

Der deutsche Unternehmer U erwirbt in Frankreich ein Notebook für seinen Betrieb und ein Notebook für seinen Sohn.

U bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb hinsichtlich des Computers, den er in seinem Betrieb verwenden will. Er hat gegenüber dem französischen Lieferer seine deutsche USt-IdNr. zu verwenden und zeigt dadurch an, dass er den Gegenstand für sein Unternehmen erwerben möchte. Folglich hat F eine steuerfreie Lieferung in Frankreich, da U die Besteuerung des Erwerbs in Deutschland selbst vornimmt.

Hinsichtlich des für den Sohn bestimmten Computers hat U keinen innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt, denn die Lieferung an ihn ist nicht für sein Unternehmen erfolgt. Folglich hat F insoweit eine steuerpflichtige Lieferung bewirkt und muss den Computer unter Berechnung der französischen Umsatzsteuer verkaufen. Im Regelfall sind daher in derartigen Fällen zwei Rechnungen zu erteilen.

Der Erwerb von Gegenständen i. S. d. § 1a UStG für den nichtunternehmerischen Bereich hat nur für **juristische Personen** Bedeutung (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStG). Die Vorschrift ist in erster Linie aus haushaltsrechtlichen Gründen für die Gebietskörperschaften geschaffen worden, da diese verpflichtet sind, dem günstigeren Anbieter den Zuschlag zu erteilen.

Beispiel:

Die Stadt Aachen erwirbt in Belgien 200 neue Bürostühle für das Rathaus für umgerechnet 32.000 €.

¹⁸ Abschn. 1a.1 Abs. 2 S. 1 UStAE.

Die Stadt Aachen hat einen innergemeinschaftlichen Erwerb bewirkt, denn sie ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die für den nichtunternehmerischen Bereich erwirbt. Daher hat die Stadt Aachen eine USt-IdNr. zu beantragen und eine Umsatzsteuer-Voranmeldung beim Finanzamt abzugeben. Da der Steuersatz in Belgien aber zurzeit 21 % beträgt und die Lieferung des belgischen Unternehmers wegen des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Deutschland steuerfrei erfolgt, ist der Vorgang für die Stadt Aachen aus haushaltspolitischer Sicht interessant. In Deutschland hat die Stadt Aachen 19 % von 32.000 € = 6.080 € Umsatzsteuer anzumelden und abzuführen, hat aber in Belgien Umsatzsteuer i. H. von 6.720 € gespart. Auch unter der Berücksichtigung, dass die Stadt Aachen keinen Vorsteueranspruch hat, da sie nicht für ihr Unternehmen, sondern hoheitlich erwirbt, verbleibt eine Ersparnis von 6.720 € – 6.080 € = 640 €.

III. Innergemeinschaftliches Verbringen

1. Begriff

Als innergemeinschaftlicher Erwerb gilt auch das Verbringen eines zum Unternehmen gehörenden Gegenstands aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland zur nicht nur vorübergehenden Verwendung im Inland (§ 1a Abs. 2 UStG). Derartige innergemeinschaftliche Verbringensfälle werden wie Lieferungen behandelt und unterliegen daher ggf. im Bestimmungsland der Erwerbsbesteuerung. Der Unternehmer selbst gilt dabei im Ausgangsmitgliedstaat als Lieferer und im Bestimmungsmitgliedstaat als Erwerber.

Beispiel:

Ein deutscher Unternehmer lässt durch Angestellte seiner niederländischen Zweigstelle eine Maschine in seine deutsche Niederlassung bringen, wo sie nunmehr auf Dauer für die Produktion eingesetzt werden soll.

Grds. stellt die Überführung von der niederländischen in die deutsche Niederlassung einen sog. nichtsteuerbaren Innenumsatz dar, der umsatzsteuerlich unbeachtlich ist, da der Gegenstand das Unternehmen nicht verlassen hat. Der Vorgang unterliegt im Zusammenhang mit Drittländern der Einfuhrumsatzsteuer, folglich stellt rechtssystematisch das Verbringen aus der niederländischen Zweigstelle einen (fiktiven) Erwerb in Deutschland dar, der vom deutschen Unternehmer im Inland zu versteuern ist (§ 1a Abs. 2 i. V. m. § 3d S. 1 UStG). In gleicher Höhe steht ihm jedoch ein Vorsteueranspruch zu, sofern er regelbesteuerter Unternehmer ist (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG) und die Maschine für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Ein Verbringen ist innergemeinschaftlich, wenn der Gegenstand auf Veranlassung des Unternehmers vom Ausgangsmitgliedstaat in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt. Dabei muss er bereits im Ausgangsmitgliedstaat dem Unternehmen zugeordnet sein.¹⁹ Es ist unerheblich, ob der Unternehmer den Gegenstand selbst befördert oder ob er die Beförderung durch einen selbständigen

¹⁹ Abschn. 1a.2 Abs. 4 UStAE.