



**TAXACADEMY**

Skript zum Online-Training

## **Umsatzsteuer IV**

Internationaler Waren- und Dienstleistungsverkehr

Rechtsstand: Januar 2019

In Kooperation mit



# Inhalt

<b>1 Überblick .....</b>	<b>1</b>
<b>2 Inngemeinschaftliche Leistungen .....</b>	<b>4</b>
2.1 Einführung .....	4
2.2 Inngemeinschaftlicher Erwerb .....	5
2.2.1 Grundfall – Inngemeinschaftlicher Erwerb nach § 1a Abs. 1 UStG.....	5
2.2.2 Inngemeinschaftliches Verbringen nach § 1a Abs. 2 UStG .....	7
2.2.3 Erwerbsschwelle für bestimmte Erwerber .....	8
2.2.4 Inngemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge .....	9
2.3 Ort des inngemeinschaftlichen Erwerbs .....	11
2.4 Inngemeinschaftliche Lieferungen.....	13
2.4.1 Grundfall – Inngemeinschaftliche Lieferung nach § 6a Abs. 1 UStG .....	13
2.4.2 Inngemeinschaftliches Verbringen – Inngemeinschaftliche Lieferung nach § 6a Abs. 2 UStG .....	17
2.5 Inngemeinschaftliche Reihengeschäfte .....	19
2.6 Inngemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte.....	26
<b>3 Drittlandsumsätze .....</b>	<b>29</b>
3.1 Überblick.....	29
3.2 Einfuhr.....	29
3.3 Ausfuhr .....	31
3.3.1 Ausfuhrlieferungen .....	31
3.3.2 Lohnveredelung .....	36
<b>Haftungsausschluss .....</b>	<b>II</b>
<b>Copyright.....</b>	<b>II</b>

# 1 Überblick



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

## 1 praktische Übung

- 1 Bei grenzüberschreitenden Lieferungen und sonstigen Leistungen besteht grundsätzlich die **Gefahr einer Doppelbesteuerung desselben Umsatzes**. In Abhängigkeit der nationalstaatlichen Regelungen sichern sich häufig sowohl der Exportstaat, aus dem die Ware stammt, als auch der Importstaat das Besteuerungsrecht an der umsatzsteuerlichen Leistung. Insbesondere im Verhältnis zu Drittstaaten kann es auch zu einer Nichtbesteuerung der Leistung kommen. Würde aber jeder Staat die Waren und Dienstleistungen stets mit der „eigenen“ Umsatzsteuer belegen, wäre ein volkswirtschaftlich wünschenswerter und heute selbstverständlicher grenzüberschreitender Waren- und Wirtschaftsverkehr kaum möglich – ausländische Leistungen wären aufgrund der höheren Steuerlast weniger konkurrenzfähig. Es entstünden massive Wettbewerbsverzerrungen. Das Umsatzsteuerrecht kennt deshalb verschiedene Mechanismen, um diesen Effekt zu vermeiden.

**Doppelbesteuerung**

**Beispiel:** Würde eine Ware von einem deutschen Unternehmer in ein Drittland geliefert und bestünden keine Regelungen zur Steuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen, würde sowohl die Ausfuhr im Inland (Lieferung eines Unternehmers gegen Entgelt im Rahmen des Unternehmens) als auch die Einfuhr im Ausland besteuert, sofern der Drittstaat einer der Umsatzsteuer vergleichbare Steuer erhebt.



- 2 Entgegen der Vorgehensweise bei der Ertragsbesteuerung, bei der die Doppelbesteuerung grundsätzlich durch gesonderte Abkommen vermieden oder gemildert wird, sind bei der Umsatzsteuer die notwendigen **Korrekturmechanismen** bereits in den unionsrechtlichen Vorschriften der MwStSystRL und im nationalen Umsatzsteuergesetz verankert. Entweder folgen die Normen dem **Bestimmungslandprinzip** – es wird das Besteuerungsniveau hergestellt, das im Importstaat bzw. im Staat des Endverbrauchs gilt – oder dem **Ursprungslandprinzip**, wonach das Besteuerungsrecht beim Exportstaat verbleibt und damit das Besteuerungsniveau des Exportstaats zum Tragen kommt.

**Bestimmungslandprinzip**

**Beispiel:** Unternehmer D aus Deutschland (19 % Umsatzsteuer) liefert eine Ware im Wert von 100 € an Unternehmer G nach Griechenland (23 % Umsatzsteuer). Die Besteuerung erfolgt nach dem Bestimmungslandprinzip, sodass 23 € Umsatzsteuer für den griechischen Staat entstehen. Würde hingegen nach dem Ursprungslandprinzip besteuert, würde die Ware mit 19 € Umsatzsteuer belegt werden.



**Beispiel:** Privatperson F aus Frankreich kauft sich in Freiburg eine neue Jacke, die sie anschließend nach Frankreich mitnimmt. Die Lieferung ist mit deutscher Umsatzsteuer zu belegen. Insoweit kommt das Ursprungslandprinzip zum Tragen.



3 Das europäische Mehrwertsteuersystem sieht als vorherrschendes Prinzip zur Vermeidung der Mehrfachbelastung das Bestimmungslandprinzip vor.<sup>1</sup> Im deutschen Umsatzsteuerrecht gilt demnach grundsätzlich Folgendes:

- ▶ Ausfuhrlieferungen in das Drittland: Es gilt das **Bestimmungslandprinzip**.
- ▶ Innergemeinschaftliche Lieferungen (Leistungsempfänger ist Unternehmer, kommerzieller Warenverkehr) in andere EU-Mitgliedstaaten: Es gilt das **Bestimmungslandprinzip**.
- ▶ Ist der Leistungsempfänger einer innergemeinschaftlichen Lieferung eine **Privatperson** (nichtkommerzieller Warenverkehr in andere EU-Mitgliedstaaten), gilt grundsätzlich das **Ursprungslandprinzip**. Rückausnahmen (Bestimmungslandprinzip) gelten bei innergemeinschaftlichen Versandhandelsgeschäften nach § 3c UStG, wenn der Lieferer die von dem Bestimmungsmitgliedstaat festgesetzte maßgebliche Lieferschwelle überschreitet,<sup>2</sup> und bei der Lieferung neuer Fahrzeuge nach § 1b UStG.
- ▶ Bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen gilt Folgendes: Handelt es sich beim Dienstleistungsempfänger um einen **Unternehmer**, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, gilt das **Bestimmungslandprinzip** nach § 3a Abs. 2 UStG (B2B-Umsätze). Wird die Dienstleistung an einen **Nichtunternehmer** bzw. an einen Unternehmer für dessen nichtunternehmerischen Bereich erbracht, greift das **Ursprungslandprinzip** nach § 3a Abs. 1 UStG (B2C-Umsätze). Für bestimmte Arten von Dienstleistungen gelten jedoch abweichende Ortsregelungen, siehe § 3a Abs. 3 bis 8 UStG, §§ 3b, 3e und 3f UStG.<sup>3</sup>

4 An dieser Stelle sei nochmals kurz auf die Gebietsdefinitionen des § 1 Abs. 2 und 2a UStG hingewiesen:

**Gebietsdefinition**

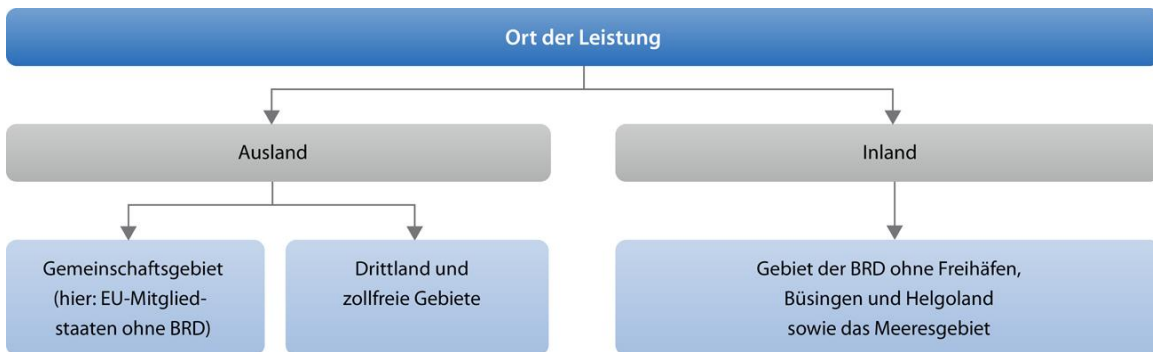
- ▶ **Inland** nach § 1 Abs. 2 S. 1 UStG: Inland ist das Hoheitsgebiet der BRD, ohne die zollfreien Gebiete Büsingen und Helgoland. Des Weiteren sind vom Inland Freihäfen und Meeresgebiete ausgenommen.
- ▶ **Ausland:** Ausland ist gem. § 1 Abs. 2 S. 2 UStG das Gebiet, das nicht zum Inland gehört.
  - **Gemeinschaftsgebiet:** Das Gemeinschaftsgebiet umfasst gem. § 1 Abs. 2a S. 1 UStG das Inland sowie alle Gebiete der übrigen 27 Mitgliedstaaten der Europäischen Union, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Staaten behandelt werden.
  - **Drittland:** Gemäß der Negativabgrenzung des § 1 Abs. 2a S. 3 UStG umfasst das Drittlandsgebiet alle Gebiete von Staaten, die nicht Mitglied der Europäischen Union sind.

---

<sup>1</sup> Das Bestimmungslandprinzip wird durch zwei Methoden umgesetzt: Entweder weist das Unionsrecht den Ort der (Dienst-) Leistung ausschließlich dem Bestimmungsland zu – folglich ist die Leistung nur dort umsatzsteuerbar – oder im Falle einer Lieferung ist diese zwar im Ursprungsland steuerbar, aber zugleich steuerbefreit und das Bestimmungsland erhält das Besteuerungsrecht durch den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs gegen Entgelt.

<sup>2</sup> Die Versandhandelsregelung ist in § 3c UStG normiert. Sie gilt ausschließlich für die Beförderung bzw. Versendung von Gegenständen durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten, d.h. nicht für die sog. Abholfälle. Falls der Gesamtbetrag der Entgelte für die Versandhandelsgeschäfte die Lieferschwelle nicht überschreitet, kann der Lieferer nach § 3c Abs. 4 UStG dennoch zur Besteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat optieren. Gemäß § 3c Abs. 5 UStG findet die Versandhandelsregelung auf die Lieferung neuer Fahrzeuge keine Anwendung.

<sup>3</sup> Siehe auch das Modul „Umsatzsteuer I – Unternehmereigenschaft und Steuerbarkeit“.



## 2 Innergemeinschaftliche Leistungen



Zu diesem Kapitel finden Sie im Online-Training folgende interaktive Elemente:

**14 praktische Übungen**  
**3 Videosequenzen**

### 2.1 Einführung

- 5 Die unionsrechtliche Harmonisierung der indirekten Steuern (vgl. Art. 113 AEUV) führte mit der Umsetzung der sog. Binnenmarktrichtlinie<sup>4</sup> zur Abschaffung der physischen Grenzabfertigung zwischen den europäischen Mitgliedstaaten. Grenzüberschreitende Lieferungen wurden bis dahin besteuert. Um das Bestimmungslandprinzip steuerlich umzusetzen, bedarf es aber einer zumindest „virtuellen Grenzabfertigung“. Als Ersatz für die Grenzkontrollen normierte die Binnenmarktrichtlinie für Lieferbeziehungen zwischen den EU-Mitgliedstaaten die Tatbestände der innergemeinschaftlichen Lieferung und des innergemeinschaftlichen Erwerbs. **Harmonisierung**
- In diesem Zusammenhang kommt der **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt.-IdNr.)**<sup>5</sup> als Kontrollmechanismus für den Binnenmarkt, d.h. für die Sicherstellung der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat korrespondierend zur steuerbefreiten Lieferung im Ursprungsmitgliedstaat besondere Bedeutung zu. Deshalb erhalten sämtliche Unternehmer und juristische Personen, die am innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr teilnehmen, auf Antrag eine USt-IdNr. von ihrem Ansässigkeitsstaat. In Deutschland ist für die Vergabe der USt-IdNr. das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zuständig. Die Kontrollfunktion der USt-IdNr. ergibt sich daraus, dass zwischen den Mitgliedstaaten ein Austausch über die vergebenen USt-IdNr. erfolgt und der Unternehmer diese bei grenzüberschreitenden Lieferungen, Erwerben und sonstigen Leistungen verwenden muss. In diesem Zusammenhang muss der liefernde bzw. leistende Unternehmer gegenüber seinen inländischen Finanzbehörden in der vierteljährlichen zusammenfassenden Meldung die Bemessungsgrundlage und die USt-IdNr. des Abnehmers bzw. Dienstleistungsempfängers mitteilen. Ein Datenaustausch zwischen den Behörden ermöglicht die Kontrolle der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsmitgliedstaat. **USt-IdNr.**
- 6 Vor diesem Hintergrund ist die USt-IdNr. auch von Bedeutung für
- ▶ die Vereinfachungsregelung der sog. innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfte gem. § 25b UStG,
  - ▶ für die Bestimmung des Ortes von innergemeinschaftlichen Erwerben nach § 3d UStG,
  - ▶ hinsichtlich der Ortsbestimmung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen nach § 3a UStG
  - ▶ oder auch als Pflichtangabe in Rechnungen gem. § 14 Abs. 4 Nr. 2 i.V.m. § 14a UStG.

<sup>4</sup> Richtlinie 91/680/EWG des Rates v. 16.12.1991, zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems und zur Änderung der Richtlinie 77/388/EWG im Hinblick auf die Beseitigung der Steuergrenzen, ABl. Nr. L 376, 1.

<sup>5</sup> Die USt-IdNr. bestätigt, dass der Träger ein Unternehmer ist, der in dem Staat, von dem die Nummer vergeben wurde, für Zwecke der Umsatzsteuer registriert ist.

**Beachte:** Der Unternehmer muss nicht zwingend die USt-IdNr. seines Ansässigkeitsstaats verwenden. Er hat vielmehr die Möglichkeit, sich von verschiedenen Mitgliedstaaten eine USt-IdNr. erteilen zu lassen. Voraussetzung für die Erteilung ist neben der Registrierung die Antragstellung beim Bundeszentralamt für Steuern gem. § 27a UStG.



**Hinweis:** Am 04.12.2018 beschloss der ECOFIN die Einführung der Quick Fixes ab dem 01.01.2020. Die USt-ID-Nr. des Erwerbers wird ab voraussichtlich 2020 materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Fehlt diese, ist die Lieferung künftig zwingend steuerpflichtig. Gleiches wird für innergemeinschaftliches Verbringen gelten.



## 2.2 Innergemeinschaftlicher Erwerb

### 2.2.1 Grundfall – Innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1a Abs. 1 UStG

7 Das Bestimmungslandprinzip wird bei zwischenunternehmerischen Lieferungen, bei denen der Gegenstand aus einem EU-Mitgliedstaat nach Deutschland befördert oder versendet wird, durch den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Inland gegen Entgelt verwirklicht, § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG.<sup>6</sup> Wann ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Inland anzunehmen ist, richtet sich nach § 1a UStG und nach § 3d UStG (Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs, vgl. Kapitel 2.3). Eine Erwerbsbesteuerung kommt ausschließlich bei Lieferungen in Betracht. § 1a Abs. 1 UStG definiert den innergemeinschaftlichen Erwerb wie folgt:

**Innergemeinschaftlicher Erwerb**

- ▶ Der Gegenstand gelangt im Rahmen der Lieferung **vom Gebiet eines Mitgliedstaats in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats** oder wird aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in ein Gebiet i.S.d. § 1 Abs. 3 UStG (bspw. Freihäfen<sup>7</sup>) überführt, § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG.
- ▶ Der **Erwerber ist Unternehmer** und erwirbt den Gegenstand für sein Unternehmen, § 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG. Alternativ kann es sich auch um eine juristische Person handeln, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, § 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStG. Bezüglich des Erwerbers sind die Einschränkungen des § 1a Abs. 3 UStG zu beachten, wonach die sog. „Halbunternehmer“<sup>8</sup> bei Unterschreiten der Erwerbsschwelle keinen innergemeinschaftlichen

<sup>6</sup> Korrespondierend zum innergemeinschaftlichen Erwerb des Leistungsempfängers in Deutschland behandelt der EU-Mitgliedstaat aus dem der Gegenstand nach Deutschland gelangt, die Lieferung als steuerbare und zugleich steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung (vgl. Art. 138 f. MwStSystRL).

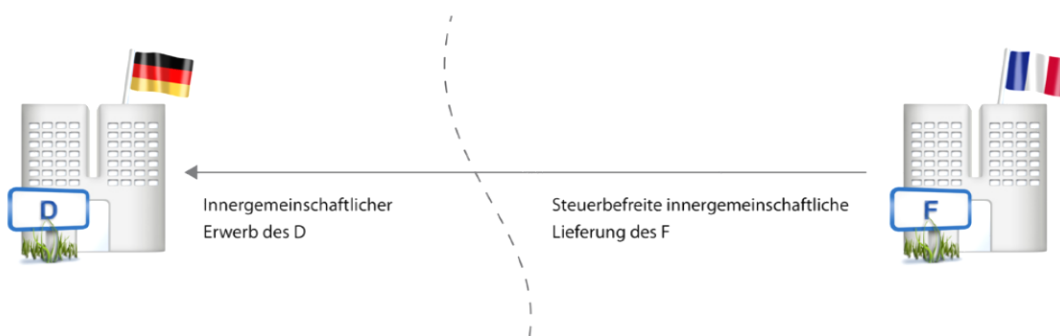
<sup>7</sup> Nach Auflösung des Freihafens Hamburg zum 1.1.2013 bestehen Freihäfen nur noch in Bremerhaven und Cuxhaven.

<sup>8</sup> Als „Halbunternehmer“ bzw. „Schwellenerwerber“ i.S.d. § 1a Abs. 3 UStG gelten Unternehmer, die ausschließlich unechte steuerbefreite Umsätze - ohne Vorsteuerabzugsrecht - ausführen, Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 UStG sowie Unternehmer, die den Liefergegenstand für Umsätze verwenden, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des § 24 UStG festgesetzt wird (pauschalierende Land- und Forstwirte) und letztlich

Erwerb nach § 1a Abs. 1 und Abs. 2 UStG verwirklichen und zur Erwerbsbesteuerung optieren. Allerdings können diese Unternehmer auf die Anwendung der Erwerbsschwelle des § 1a Abs. 3 UStG verzichten, § 1a Abs. 4 UStG.

- ▶ **Der Lieferer ist ein Unternehmer**, der den Liefergegenstand im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt veräußert, § 1a Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a UStG. Der Lieferer darf zudem nicht unter die Kleinunternehmerregelung seines Heimatmitgliedstaats fallen (in Deutschland: § 19 UStG), § 1a Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b UStG.

**Beispiel:** Unternehmer F aus Frankreich liefert an Unternehmer D aus Deutschland gegen Entgelt eine Maschine, die D für sein Unternehmen erwirbt (D ist kein Kleinunternehmer). D hat diese Warenlieferung als innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu versteuern. Soweit der innergemeinschaftliche Erwerb nicht steuerbefreit ist, unterliegt der Vorgang der deutschen Umsatzsteuer bzw. der deutschen Erwerbsteuer.



**Abwandlung 1:** Bei F soll es sich nun um einen französischen Kleinunternehmer nach Art. 282 ff. MwStSystRL (unionsrechtliche Grundlage für die Kleinunternehmerregelung) handeln. Gemäß Art. 139 Abs. 1 MwStSystRL ist die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nicht für Kleinunternehmer anzuwenden. Folglich liegen auch für D die Voraussetzungen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 1a Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b UStG nicht vor. Lieferungen und sonstige Leistungen, die von Kleinunternehmern erbracht werden, können steuerbar und steuerpflichtig sein. Die Umsatzsteuer wird jedoch nicht erhoben und ein Umsatzsteuerausweis in der Rechnung ist dem Kleinunternehmer nicht gestattet.



**Abwandlung 2:** Bei Erwerber D soll es sich um einen Kleinunternehmer nach § 19 UStG handeln, dessen vergangener und voraussichtlicher Gesamtbetrag der Entgelte aus innergemeinschaftlichen Erwerben den Betrag von 12.500 € nicht übersteigt. D verwendet keine USt-IdNr. und verzichtet demnach nicht auf die Anwendung der Erwerbsschwelle nach § 1a Abs. 4 UStG. In diesem Fall liegen die Voraussetzungen für einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 1 UStG nicht vor, § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b UStG und § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG. Analog zu Abwandlung 1 liegt aus Sicht des F keine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung vor, da die Lieferung an einen (Klein-) Unternehmer erfolgt, dessen innergemeinschaftlicher Erwerb nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, Art. 139 Abs. 1 MwStSystRL i.V.m. Art. 3 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL. Die Warenlieferung wird folglich mit französischer Umsatzsteuer, 20 % *taxe sur la valeur ajoutée*, belegt.



---

auch juristische Personen. Dagegen ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb bei einem Unternehmer, der ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, unabhängig von der Erwerbsschwelle umsatzsteuerbar, Abschn. 1a.1 Abs. 2 UStAE.



## Haftungsausschluss

- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

## Copyright

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind urheberrechtlich geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Freiburg School of Business and Law GmbH zu. Jede Art der Weitergabe oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist untersagt.

Tax Academy | Freiburg School of Business and Law GmbH

**[www.tax-academy.de](http://www.tax-academy.de)**