

Umsatzsteuergesetz: UStG

Bunjes

23. Auflage 2024
ISBN 978-3-406-81280-4
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://www.beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

Denkbar sind aber auch Fälle der Unzumutbarkeit: Von Unternehmern kann verlangt werden, dass sie die Grundzüge des deutschen USt-Rechts kennen. Es wäre jedoch unzumutbar, zB die Kenntnis der verschiedenen Kleinunternehmerbefreiungen, damit verbundene Optionsmöglichkeiten uÄ in den übrigen Mitgliedstaaten (→ Rn. 15) zu verlangen. Daher kann der Erwerber bei berechtigten Zweifeln an den für einen innergemeinschaftlichen Erwerb notwendigen Kriterien auf der Liefererseite die Deklaration des innergemeinschaftlichen Erwerbs unterlassen (Rau/Dürrwächter/Stadie § 1a Rn. 225). Sofern er vom Lieferanten aber eine Rechnung gem. § 14a Abs. 3 erhält, ist dies ein eindeutiges Indiz für die Verpflichtung zur Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs. Eine Motivation zur Unterlassung der Erwerbsbesteuerung wird wiederum sowieso nur für jene Erwerber bestehen, die nicht voll zum VorSt-Abzug berechtigt sind (zB Banken, Versicherungen, Ärzte, jPdöR). Nur bei diesen Erwerbern besteht im Ergebnis auch das Risiko einer USt-Verkürzung. Für vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer eröffnet sich hingegen **immer** im **Gleichlauf** mit dem innergemeinschaftlichen Erwerb gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 das **Recht auf VorSt-Abzug** in Bezug auf die Erwerbsteuer, weshalb ein versehentlich nicht oder verspätet deklarierter Erwerb faktisch keine Steuer- oder Zinsrisiken auslöst.

4. Erwerb durch Unternehmer oder juristische Personen, die nicht Unternehmer sind

- 17 Des Weiteren muss der Erwerber ein **Unternehmer** sein, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt oder eine **juristische Person**, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, es sei denn, Abs. 3 ist anzuwenden. Nichtunternehmer müssen nur für den Ausnahmefall des Erwerbs neuer Fahrzeuge einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern (vgl. → § 1b Rn. 1 ff.). Ob der Erwerber Unternehmer ist, richtet sich nach § 2 (vgl. in Sölch/Ringleb/Heuermann § 1a Rn. 16; Rau/Dürrwächter/Stadie § 1a Rn. 91; RKL § 1a Rn. 24). Wer Erwerber ist, bestimmt sich nach dem schuldrechtlichen Verhältnis, das der Lieferung zugrunde liegt (BFH V R 10/02, BStBl. II 2004, 627).
- 18 Ob der Erwerber den Gegenstand **für sein Unternehmen** erwirbt, bestimmt sich nach den Abgrenzungskriterien, die sich aus dem entsprechenden Tatbestandsmerkmal des § 15 Abs. 1 ergeben (→ § 15 Rn. 91 ff.). Danach kommt es ausschließlich auf die Zuordnungsentscheidung des Erwerbers im Zeitpunkt des Erwerbs an (EuGH C-291/92, BStBl. II 1996, 390 – Armbrrecht; s. UStAE 15.2 Abs. 14 und 21). Verwendet der Erwerber gegenüber dem Lieferer seine USt-IdNr., bringt er damit zum Ausdruck, dass er den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt. Ebenso wird durch die Verwendung der USt-IdNr. ggf. der Verzicht auf die Erwerbsschwelle iSd § 1a Abs. 3 erklärt (§ 1a Abs. 4 S. 2 idF des JStG 2010; so auch Art. 4 MwStVO). In der Praxis wird dadurch erreicht, dass der Lieferant – ggf. nach Prüfung der Richtigkeit der USt-IdNr. – ohne weitere Prüfung der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung auf Ebene des Erwerbers keine Steuer berechnet. Erfolgt tatsächlich keine unternehmerische Verwendung, so muss zum Ausgleich eine Besteuerung einer außerunternehmerischen Wertabgabe oder die Versagung des VorSt-Abzugs berücksichtigt werden (vgl. auch Rau/Dürrwächter/Stadie § 1a Rn. 203 f.).
- 19 **Juristische Personen** unterliegen auch dann der Erwerbsbesteuerung, wenn sie Nichtunternehmer sind oder zwar (auch) Unternehmer sind, die Gegenstände aber für ihren nichtunternehmerischen Bereich erwerben (zB jPdöR für den hoheitlichen Bereich). Dies gilt sowohl für juristische Personen des privaten Rechts als auch des öffentlichen Rechts. **Juristische Personen des privaten Rechts** sind ua eingetragene Vereine, Stiftungen, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und die Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH, Genossenschaften und die eingetragenen Genossenschaften). **Organgesellschaften** fallen nicht unter diese Vorschrift, obwohl es

sich um Kapitalgesellschaften handelt, die nicht als Unternehmer anzusehen sind; sie sind Teil des Unternehmens des Organträgers, dem auch die innergemeinschaftlichen Erwerbe zuzurechnen sind (vgl. Rau/Dürrwächter/Stadie § 1a Rn. 201). Die innergemeinschaftlichen Erwerbe von Organgesellschaften sind demnach einheitlich zusammen mit den innergemeinschaftlichen Erwerben des Organträgers und weiterer Organgesellschaften in den USt-Voranmeldungen und USt-Erklärungen des Organträgers zu deklarieren. Gleichwohl haben Organgesellschaften jeweils eine eigene USt-IdNr., die sie gegenüber ihren Lieferanten verwenden müssen (§ 27a Abs. 1 S. 3). Zu den **juristischen Personen des öffentlichen Rechts** zählen insb. die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Landkreise, Landschaftsverbände oÄ), Religionsgemeinschaften iSv Art. 140 GG iVm Art. 137 Abs. 5 WRV, Hochschulen, berufsspezifische Kammern und Innungen, die Träger der Sozialversicherung und Anstalten wie Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht, Bundesagentur für Arbeit, Kreditanstalt für Wiederaufbau, Bundesanstalt für einigungsbedingte Sonderaufgaben und die Rundfunkanstalten. Erfasst werden auch ausländische, internationale und supranationale jPdöR (s. aber auch § 1c).

Ob ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorliegt, hängt nicht davon ab, wo der Lieferer und der Erwerber **ansässig** sind (vgl. Birkenfeld DStR 1993, 672, 679; Birkenfeld/Wäger USt-HdB/Sterzinger § 1a Rn. 162). Demnach müssen auch ausländische Unternehmer, die Waren aus dem EU-Ausland nach Deutschland geliefert erhalten, sich in Deutschland zur Deklaration des innergemeinschaftlichen Erwerbs ustlich erfassen lassen. Sind sie zum Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung noch nicht ustlich in Deutschland erfasst, müssen sie gleichwohl den innergemeinschaftlichen Erwerb erklären (ggf. rückwirkend, nachdem die ustliche Registrierung abgeschlossen ist). Aus der zum Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes ggf. noch nicht vorhandenen deutschen USt-IdNr. des Erwerbers resultiert das praktische Problem des Lieferanten, dass er im Lieferland seine Lieferung steuerpflichtig stellen muss. Der innergemeinschaftliche Erwerb in Deutschland ist aber unabhängig davon im korrekten Voranmeldungszeitraum zu erklären (→ § 13 Rn. 31). Ob und wie sich die Belastung mit ausländischer USt in einem solchen Fall beseitigen lässt, erscheint nicht vollends geklärt (vgl. → § 6a Rn. 32e). Deutsche USt-IdNrn. werden ggf. mit Rückwirkung erteilt, so dass die Steuerfreiheit der ausländischen innergemeinschaftlichen Lieferung nachträglich möglich sein müsste. Maßgeblich ist dafür aber das USt-Recht im EU-Lieferland.

Die Bemessungsgrundlage des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist in § 10 Abs. 1 21 S. 1 geregelt; § 10 Abs. 5 (Mindestbemessungsgrundlage) ist mE angesichts des Wortlauts der Vorschrift auf innergemeinschaftliche Erwerbe nicht anwendbar. Für Unternehmen mit vollem Recht auf VorSt-Abzug ist diese Frage praktisch nicht relevant. Sehr wohl bedeutsam ist das aber für Erwerber, die nicht zum vollen VorSt-Abzug in Bezug auf die Erwerbsteuer berechtigt sind. Etwaige Gestaltungen zur Ausnutzung des Vorteils könnten allerdings als missbräuchlich eingestuft und die Steuervorteile dadurch verhindert werden.

Zum **Zeitpunkt des Entstehens der Steuer** auf den innergemeinschaftlichen 22 Erwerb beachte § 13 Abs. 1 Nr. 6. Nach dem EuGH-Urteil Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (C-855/19, BeckRS 2021, 26153) steht die RL einer Bestimmung entgegen, die eine Pflicht zur Vorauszahlung der Mehrwertsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von Kraftstoffen anordnet, bevor dieser Steueranspruch iSv Art. 69 MwStSystRL eintritt.

Nichtunternehmer können nur im Ausnahmefall des § 1b (Erwerb neuer Fahr- 23 zeuge) innergemeinschaftliche Erwerbe tätigen. Sie sind folglich mit der USt des Ursprungslandes belastet, wenn sie die erworbenen Waren dort abholen oder ggf. mit der USt des Bestimmungslandes, wenn sie sich die Waren schicken lassen und die Versandhandelsregelung (§ 3c) greift.

einstweilen frei

24, 25

5. Erwerbsschwelle für bestimmte Erwerber

26 Für bestimmte Erwerber im og. Sinne (→ Rn. 16 ff.) greift die Verpflichtung zur Erwerbsschwellenbesteuerung jedoch nur dann, wenn sie eine sog. Erwerbsschwelle überschreiten. Die genannten Erwerber können auf die Anwendung dieser Vorschrift verzichten. Dies ist betriebswirtschaftlich sinnvoll, wenn die deutsche Erwerbsteuer niedriger ist als die ansonsten zu berechnende ausländische USt und der Empfänger nicht zum VorSt-Abzug berechtigt ist. Letzteres trifft in den betroffenen Fällen (→ Rn. 27 ff.) immer zu, so dass die Betroffenen einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern müssen und die Erwerbsteuer nicht als Vorsteuer abziehen können. Damit werden im Hinblick auf ihre Steuerbelastung die Erwerbe aus dem EU-Ausland den Einkäufen im Inland gleichgestellt. Für den Erwerb der in Abs. 5 genannten Waren gilt diese Ausnahmевorschrift nicht. Mit dem JStG 2010 wurde mWv 1.1.2011 klargestellt, dass die Verwendung einer deutschen USt-IdNr. als Ausübung des Verzichts auf Anwendung der Erwerbsschwelle gilt (§ 1a Abs. 4 S. 2; so ab 1.7.2011 auch Art. 4 MwStVO). Angesichts der ab 1.7.2021 drastisch gesenkten Lieferschwelle, die der Lieferant beachten muss (10.000 EUR gem. § 3c Abs. 4 in der durch JStG 2020, BGBl. 2020 I 3096, geänderten Fassung), dürfte der Erwerbsschwelle im Hinblick auf die Ausnutzung von Steuersatzdifferenzen nur noch sehr geringe praktische Bedeutung zukommen. Gleichwohl muss sie der Erwerber unabhängig vom Lieferschwelienstatus des Lieferanten beachten. Macht er das nicht, droht ihm eine Doppelbelastung aus USt auf den innergemeinschaftlichen Erwerb und vom EU-ausländischen Unternehmer aufgrund Lieferschwelienüberschreitung in Rechnung gestellter deutscher USt.

27 a) **Unternehmer mit den VorSt-Abzug ausschließenden Umsätzen.** Zu den von dieser Vorschrift betroffenen Erwerbern gehören solche Unternehmer, die **nur steuerfreie Umsätze** ausführen, die zum Ausschluss des VorSt-Abzugs führen (Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a). Ob die Umsätze den VorSt-Abzug ausschließen oder nicht, ist nach nationalem Recht zu beurteilen. Voraussetzung ist, dass der Unternehmer ausschließlich vorsteuerabzugsschädliche Umsätze tätigt. Die Ausnahme greift daher nicht, wenn der Vorsteueranspruch ganz oder teilweise nach § 15 Abs. 3 trotz Steuerbefreiung in Anspruch genommen werden kann. Sie greift auch dann nicht, wenn die Umsätze zwar insgesamt steuerbefreit wären, auf die Steuerfreiheit aber nach § 9 ganz oder teilweise verzichtet wurde (vgl. Rau/Dürwächter/Stadie § 1a Rn. 363; RKL § 1a Rn. 46). Da nach § 2 Abs. 1 S. 2 sämtliche Tätigkeiten eines Unternehmers als Teil eines Unternehmens anzusehen sind, schließt jede Tätigkeit, die den VorSt-Abzug ganz oder teilweise ermöglicht, die Anwendung der Erwerbsschwelle insgesamt aus. Unternehmer mit ggf. auch geringfügigen Umsätzen, die den VorSt-Abzug nicht ausschließen, sind somit von den Regelungen zur Erwerbsschwelle nicht betroffen (zB Banken mit wenigen steuerpflichtigen Umsätzen oder § 4 Nr. 8-Umsätzen an drittländische Kunden). Nach den Grundsätzen der Abschnittsbesteuerung wäre für die Frage, ob ein Unternehmer nur den VorSt-Abzug ausschließende Umsätze tätigt, auf das jeweilige Kalenderjahr abzustellen. Zweifel daran könnten sich aber aus dem Grundsatz der Rechtssicherheit ergeben, welcher eher eine Zeitpunkt-Betrachtung nahelegt. Umsätze aus den Vorjahren oder den Folgejahren sind jedenfalls nicht zu berücksichtigen. Ist ein betroffener Unternehmer unsicher, ob er im aktuellen Kalenderjahr die Bedingung erfüllt, sollte er gegenüber dem Lieferanten seine USt-IdNr. verwenden und eine solche ggf. vorher beantragen, anstatt das Risiko einer Doppelbelastung einzugehen.

28 b) **Kleinunternehmer.** Auch bei Kleinunternehmern ist grundsätzlich auf das Überschreiten der Erwerbsschwelle abzustellen (Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b; zu den Voraussetzungen für die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer s. § 19). Hat der Kleinunternehmer jedoch auf die Anwendung der Steuerbefreiung verzichtet (§ 19

Abs. 2), gehört er nicht mehr zu den nach § 19 Abs. 1 befreiten Unternehmern und unterliegt daher auch hinsichtlich der inneregemeinschaftlichen Erwerbe den allgemeinen Regeln. Gegenüber dem EU-Lieferanten muss der Kleinunternehmer folglich mit seiner deutschen USt-IdNr. auftreten, damit dieser seine Lieferung in der ausländischen ZM melden und eine korrekte Rechnung mit Benennung der USt-IdNr. des Abnehmers ausstellen kann. Außerdem gilt die Entbindung von der Besteuerung des inneregemeinschaftlichen Erwerbs nicht für ausländische Kleinunternehmer. Diese müssen immer etwaige in Deutschland getätigte inneregemeinschaftliche Erwerbe deklarieren.

c) Land- und Forstwirte. Zu den nur beschränkt der Erwerbsbesteuerung unterliegenden Unternehmern gehören auch die Land- und Forstwirte, die die Steuer nach Durchschnittssätzen ermitteln (Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c; vgl. § 24). Dies gilt jedoch nur für den Erwerb solcher Gegenstände, die zur Ausführung von Umsätzen erworben werden, für die die Steuer nach Durchschnittssätzen berechnet wird. Tätig der Land- oder Forstwirt auch noch andere, der Regelbesteuerung unterliegende Umsätze und erwirbt er Gegenstände für diese Tätigkeit, unterliegt er insoweit den allgemeinen Vorschriften über die Erwerbsbesteuerung, es sei denn, er kann die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer in Anspruch nehmen. Verzichtet er auf die Besteuerung nach Durchschnittssätzen und unterliegt er auch nicht der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer, findet die Erwerbsbesteuerung nach den allgemeinen Vorschriften statt (BFH V R 17/98, BStBl. II 1999, 39).

d) Juristische Personen, die nicht Unternehmer sind. Schließlich gilt die Erwerbsschwelle für juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder soweit sie Gegenstände für ihren nichtunternehmerischen Bereich erwerben (Abs. 3 Nr. 1 Buchst. d). Ist die juristische Person teilweise Unternehmer und erwirbt sie Gegenstände für den unternehmerischen Bereich (zB jPdÖR im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art), findet die Ausnahmeregelung keine Anwendung.

e) Berechnung der Erwerbsschwelle. Die Erwerbsschwelle beträgt **12.500 EUR**. Dieser Betrag darf weder im vorangegangenen Jahr überschritten worden sein noch voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr überschritten werden. Maßgebend ist der **Gesamtbetrag der Entgelte** für Erwerbe iSv Abs. 1 und Abs. 2 aus allen Mitgliedstaaten in dem betreffenden Kalenderjahr. Bei der Berechnung der Erwerbsschwelle **nicht** zu berücksichtigen sind die Erwerbe **neuer Fahrzeuge** und **verbrauchsteuerpflichtiger Waren** iSv Abs. 5 (UStAE 1a.1 Abs. 2 S. 2; BeckOK UStG/Peltner § 1a Rn. 63 ff. mit Bsp.; Sölch/Ringleb/Heuermann § 1a Rn. 40).

Bei **Land- und Forstwirten** sind bei der Berechnung der Erwerbsschwelle nur die Erwerbe (einschl. der fiktiven Erwerbe nach Abs. 2) zu berücksichtigen, die zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, für die die Steuer nach Durchschnittssätzen ermittelt wird. Denn die anderen Erwerbe unterliegen bereits nach den allgemeinen Vorschriften der Erwerbsbesteuerung. Bei Lieferungen eines EU-ausländischen pauschalierenden Landwirts an einen inländischen pauschalierenden Landwirt, der die Erwerbsschwelle überschreitet, kann es zu einer nicht systemgerechten Doppelbelastung des inländischen Landwirts kommen (Durchschnittssatzbesteuerung des ausländischen Landwirts und Steuer auf den inneregemeinschaftlichen Erwerb des inländischen Landwirts). Deshalb verpflichtet die MwStSystRL die Mitgliedstaaten, dem inländischen Landwirt die ihm von einem pauschalierenden Landwirt eines anderen Mitgliedstaates in Rechnung gestellte USt zu erstatten, wenn der inneregemeinschaftliche Erwerb des inländischen Landwirts wegen Überschreitens der Erwerbsschwelle der Erwerbsbesteuerung unterliegt (Art. 303 MwStSystRL). Dies geschieht in einem besonderen VorSt-Vergütungsverfahren des jeweiligen Mitgliedstaates des Lieferers (BeckOK UStG/Peltner § 1a Rn. 63.4; s. dazu OFD Hannover 15.10.2008, BeckVerw 151048, unter II.).

- 31b** Bei **juristischen Personen**, die einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Bereich haben, sind die Gegenstände, die für den unternehmerischen Bereich erworben wurden, nicht zu berücksichtigen, da auch diese bereits nach den allgemeinen Vorschriften der Erwerbsbesteuerung unterliegen (vgl. → Rn. 30).
- 32** Hinsichtlich des laufenden Kalenderjahrs handelt es sich um eine **Prognoseentscheidung**. Es kommt daher auf die Verhältnisse am Anfang des Kalenderjahrs an. Wird die Schwelle entgegen den ursprünglichen Erwartungen im Laufe des Kalenderjahrs überschritten, kann dennoch die Erwerbsbesteuerung unter den übrigen Voraussetzungen unterbleiben (vgl. UStAE 1a.1 Abs. 2 Satz 5; OFD Frankfurt a. M. 22.6.2010, UR 2011, 39). Dies gilt auch dann, wenn sich die Verhältnisse im Laufe des Kalenderjahrs ändern (vgl. zur entsprechenden Vorschrift des § 19, BFH XI R 51/94, BStBl. II 1995, 562).
- 33** **Entgelt** ist alles, was der Erwerber aufwendet, um die Lieferung zu erhalten. Maßgebend sind die **vereinbarten Entgelte** (RKL § 1a Rn. 52). Die gesetzlich geregelten 12.500 EUR sind ein Nettowert (ohne USt). Auch etwaige ausländische USt ist nicht einzubeziehen (Art. 3 Abs. 2 UAbs. 2 MwStSystRL). Für den fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb nach Abs. 2 bemisst sich das Entgelt nach dem Einkaufspreis zzgl. der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Kaufpreises nach den Selbstkosten zum Zeitpunkt des Umsatzes (§ 10 Abs. 4 Nr. 1).
- 34** **f) Option zur Erwerbsbesteuerung.** Die Personen, die unter die Regelung zur Erwerbsschwelle fallen, können nach Abs. 4 auf die Anwendung dieser Regelung verzichten (Option). Der – an keine Form gebundene – Verzicht kann **gegenüber dem FA** erklärt werden oder kann auch schlichtweg dadurch ausgeübt werden, dass der innergemeinschaftliche Erwerb deklariert wird (vgl. OFD Frankfurt a. M. 22.6.2010, UR 2011, 39). Insbesondere in der **Verwendung einer USt-IdNr.** gegenüber dem Lieferer liegt seit 1.1.2011 ein solcher Verzicht vor (§ 1a Abs. 4 S. 2 nach JStG 2011; so ab 1.7.2011 auch Art. 5 EU-VO 16805/10; per BMF 17.12.2012, BStBl. I 2012, 1260 würde auch UStAE 1a.1 Abs. 2 entsprechend angepasst), während in der Vergangenheit allein durch die Verwendung der USt-IdNr. kein derartiger Verzicht vorlag, da nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift der Verzicht gegenüber dem FA erklärt werden musste (s. auch Rau/Dürrwächter/Stadie § 1a Rn. 383 ff.; OFD Frankfurt a. M. 28.6.2011, BeckVerw 253206). Gleichwohl war einem entsprechenden Erwerber auch schon vor 2011 dringend anzuraten, gegenüber seinem Lieferanten keine USt-IdNr. zu verwenden, wenn er von der Erwerbsschwelle Gebrauch machen wollte (s. a. § 6a Abs. 4 S. 2).
Das Gesetz sieht keine **Frist** für die Erklärung des Verzichts vor. Der Verzicht kann daher bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung für das betreffende Jahr erklärt werden (RKL § 1a Rn. 57 f.; Birkenfeld/Wäger USt-HdB/Sterzinger § 37 Rn. 434 empfiehlt demgegenüber eine Ausübung im Besteuerungszeitraum des ersten innergemeinschaftlichen Erwerbs; a.A. Rau/Dürrwächter/Stadie § 1a Rn. 386 wonach diesbezüglich keine Frist gelten würde). Erklärt der Steuerpflichtige den Verzicht, unterliegen sämtliche Erwerbe ab **Beginn des Kalenderjahrs**, für das der Verzicht erklärt wird, der Erwerbsbesteuerung (RKL § 1a Rn. 56). Bei nachträglichem Verzicht entsteht die Steuer gem. § 13 Abs. 1 Nr. 6 rückwirkend (mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats; a.A. Rau/Dürrwächter/Stadie § 1a Rn. 390).
Der Verzicht bindet den Steuerpflichtigen **für zwei Kalenderjahre**; dies sind das Jahr, für das der Verzicht ausgesprochen wird, und das Folgejahr. Der Verzicht gilt nur für die Versteuerung der Erwerbe. Er hat keine Auswirkungen auf andere Optionsmöglichkeiten.
- 35** Ist auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichtet und entsprechend ein steuerpflichtiger Erwerb unter Verwendung einer USt-IdNr. ausgeführt worden, kann der **Verzicht nicht mehr widerrufen** werden (BeckOK UStG/Peltner

Rn. 68). Denn dann ist davon auszugehen, dass der Lieferer die Lieferung im Ausgangsmitgliedstaat als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt hat. Würde man dennoch einen Widerruf der Option zulassen, bestünde die Gefahr, dass die Besteuerung nicht mehr nachgeholt werden kann. Da für den Verzicht und damit auch den Widerruf nicht die Zustimmung des Lieferers erforderlich ist, bestünde darüber hinaus das Risiko, dass für diesen eine eventuelle definitive Mehrwertsteuerbelastung einträte. Dies wäre jedoch nicht mit dem Charakter der USt als allgemeine Verbrauchsteuer vereinbar (BMF 1.1.1993, DStR 1992, 1432 V 2; RKL § 1a Rn. 58). Ist dagegen noch kein Erwerb erfolgt, kann der Verzicht bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung widerrufen werden. Die FVerw hat für die betroffenen Unternehmer Maßnahmen ergriffen, um die Einhaltung der Erwerbsbesteuerung zu überprüfen (vgl. OFD Frankfurt a. M. 28.6.2011, BeckVerw 253206).

g) Ausnahme für neue Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtige Waren. 36

Die Erwerbsschwelle gilt nicht für neue Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtige Waren iSv Abs. 5 Satz 2. Der Bezug dieser Waren aus anderen Mitgliedstaaten durch die genannten Personen unterliegt immer der Erwerbsbesteuerung. Neue Fahrzeuge sind Fahrzeuge iSv § 1b Abs. 2 und Abs. 3 (vgl. → § 1b Rn. 9ff.). Als verbrauchsteuerpflichtige Waren gelten nach Abs. 5 Satz 2 nur Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren. Andere Waren fallen nicht unter diese Regelung, auch wenn sie verbrauchsteuerpflichtig sind, zB Kaffee.

Die Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Inland setzt voraus, dass

- der Umsatz ein innergemeinschaftlicher Erwerb ist,
- dieser Umsatz verbrauchsteuerpflichtige Waren betrifft, bei denen die Verbrauchsteuern im Inland entstehen, und
- der Umsatz durch einen Erwerber iSv § 1a Abs. 3 Nr. 1 bewirkt wird (s. EuGH C-414/17, MwStR 2019, 147 – ARES CZ).

Die Waren müssen sich verbrauchsteuerlich im Verfahren der Steueraussetzung befinden. Die Regelung stellt dann sicher, dass Verbrauchsteuer und USt im Inland anfallen. Allerdings ist zu beachten, dass bei Vorliegen einer Kette aufeinanderfolgender Umsätze, die zu nur einer innergemeinschaftlichen Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren im Verfahren der Steueraussetzung geführt haben, der Erwerb durch den Erwerber, der im Bestimmungsmitgliedstaat Verbrauchsteuern zu entrichten hat, nicht auch deshalb schon als steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb eingestuft werden kann, wenn diese Beförderung nicht diesem Erwerb zugeordnet werden kann (EuGH C-414/17, MwStR 2019, 147 – ARES CZ – Rn. 63 ff.; BeckOK UStG/Peltner § 1a Rn. 101.1).

Der Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Gegenstände unterliegt unabhängig von einer etwaigen betragslichen Schwelle beim inländischen Steuerpflichtigen der Erwerbsbesteuerung nach § 1a Abs. 1. Das gilt selbst dann, wenn der Leistende deutsche USt berechnet (zB wegen unzutreffender Annahme des Vorliegens einer steuerbaren Lieferung gem. § 3c).

einstweilen frei

III. Innergemeinschaftlicher Erwerb durch Verbringen

Nach § 1a Abs. 2 wird dem innergemeinschaftlichen Erwerb gegen Entgelt das Verbringen eines Gegenstandes des Unternehmens aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland **durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung** gleichgestellt, es sei denn, die Verbringung erfolgt nur zur vorübergehenden Verwendung. Wie beim innergemeinschaftlichen Erwerb nach Abs. 1 liegt ein innergemeinschaftliches Verbringen auch dann vor, wenn der Gegenstand durch den Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat im Sinne der Vorschriften über die EUSt eingeführt

wurde und erst anschließend in das Inland verbracht wird (vgl. → Rn. 8). Wird der Gegenstand nicht durch den Unternehmer selbst, sondern durch einen anderen eingeführt und geliefert, handelt es sich nicht um ein innergemeinschaftliches Verbringen iSv Abs. 2, sondern allenfalls um einen innergemeinschaftlichen Erwerb iSv Abs. 1.

1. Warenbewegung von einem Mitgliedstaat in einen anderen

- 42 Voraussetzung ist, dass der Gegenstand tatsächlich von einem Mitgliedstaat in das Inland befördert oder versendet wird. Unerheblich ist dagegen, ob der Unternehmer den Gegenstand selbst befördert, oder die Beförderung durch einen selbstständigen Beauftragten ausführen oder besorgen lässt (UStAE 1a.2 Abs. 2). Maßgebend ist, wo die Beförderung oder Versendung beginnt und wo sie tatsächlich endet. Endet die Beförderung in einem der in § 1 Abs. 2 vom Inlandsbegriff ausgenommenen Gebiete, liegt der Tatbestand des fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerbs nicht vor. Wird allerdings der Gegenstand später von dort in das Inland gebracht, unterliegt dieser Vorgang der EUSt (RKL § 1a Rn. 87).

2. Unternehmer

- 43 Der Verbringer muss ein Unternehmer sein. Dies ergibt sich eindeutig aus dem Wortlaut der Vorschrift. Darüber hinaus wäre sonst die Sonderregelung des § 1c Abs. 2 überflüssig. Deshalb können **juristische Personen**, die nicht Unternehmer sind oder den Gegenstand nicht für ihren unternehmerischen Bereich verbringen, den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens nicht erfüllen. Dagegen sind **Land- und Forstwirte** und **Kleinunternehmer** Unternehmer auch iSv Abs. 2. Bei ihnen unterliegt das Verbringen jedoch nur dann der Erwerbsbesteuerung, wenn sie die Erwerbsschwelle überschritten oder auf diese verzichtet haben oder es sich um neue Fahrzeuge oder verbrauchsteuerpflichtige Waren handelt. Die fiktiven Erwerbe sind bei der Berechnung der Erwerbsschwelle ebenso wie andere Erwerbe mit zu berücksichtigen (vgl. → Rn. 33).

3. Gegenstand des Unternehmens

- 44 Es muss sich um einen Gegenstand des Unternehmens handeln, dh der Gegenstand muss im Ausgangsmitgliedstaat (bzw. im Zeitpunkt der Einfuhr) bereits dem Unternehmen zuzurechnen sein. Ein gemieteter Gegenstand gehört nicht zum Unternehmen des Mieters (vgl. BFH V R 65/8, BStBl. II 1993, 473). Gehört der Gegenstand nur teilweise zum Unternehmen (vgl. EuGH C-291/92, BStBl. II 1996, 390 – Armbrrecht; s. UStAE 15.2 Abs. 21), kann nur insoweit ein innergemeinschaftliches Verbringen vorliegen.

4. Zur Verfügung des Unternehmers

- 45 a) **Allgemeines.** Der Gegenstand muss **zur Verfügung** des Unternehmers verbracht werden, dh, er muss sich auch bei Beendigung der Beförderung oder Versendung im Inland weiterhin in der Verfügungsmacht des Unternehmers befinden. Diese Voraussetzung ist insb. dann erfüllt, wenn der Gegenstand von einem im Ausgangsmitgliedstaat belegenem Unternehmensteil erworben, hergestellt oder in diesem Mitgliedstaat eingeführt wurde, zur Verfügung des Unternehmers in das Inland verbracht und anschließend in einem dort gelegenen Unternehmensteil auf Dauer verwendet oder verbraucht wird (UStAE 1a.2 Abs. 4). Dass der Unternehmer über einen im Inland belegenem Unternehmensteil verfügt, ist allerdings nicht Voraussetzung.

Da eine **grenzüberschreitende Organschaft** ustlich nicht anerkannt wird, sind Lieferungen eines ausländischen Tochterunternehmens oder des ausländischen Organträgers an eine Gesellschaft des Organkreises im Inland kein innergemeinschaftliches Verbringen iSv § 1a Abs. 2, sondern innergemeinschaftliche Lieferungen und lösen innergemeinschaftliche Erwerbe iSv § 1a Abs. 1 Nr. 1 aus. Denn nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 sind die Wirkungen der Organschaft auf die im Inland gelegenen Unternehmensteile beschränkt. Deshalb sind die nicht im Inland gelegenen Teile der Organschaft als ein anderer Unternehmer anzusehen (vgl. UStAE 1a.2 Abs. 8).

b) Kein Verbringen bei innergemeinschaftlicher Lieferung. Kein Verbringen zur Verfügung des Unternehmers liegt vor, wenn die Beförderung oder Versendung in Erfüllung einer **innergemeinschaftlichen Lieferung** erfolgt, insb., wenn der Gegenstand bereits bei Beginn der Beförderung verkauft war und lediglich zum Abnehmer gebracht wird. In diesem Fall gilt die Lieferung als dort ausgeführt, wo die Beförderung beginnt (vgl. § 3 Abs. 6 S. 1). Das ergibt sich auch aus der BFH-Rechtsprechung zu sog. Ship-to-hold-Fällen (BFH XI R 67/07, BStBl. II 2009, 552) und der weiteren Rechtsprechung des BFH zu Konsignationslagern (BFH V R 31/15, BStBl. II 2017, 1076; V R 1/16, BStBl. II 2017, 1079; s. a. BMF 10.10.2017, BStBl. I 2017, 1442 und → Rn. 11).

Im Rahmen des Mehrwertsteuerausschusses hatten sich die Mitgliedstaaten jedoch darauf verständigt, dass unter bestimmten Umständen der Unternehmer dennoch einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern darf. Zweck dieser Regelung ist, dass der liefernde Unternehmer selbst einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuert und anschließend die Ware mit lokaler USt liefern kann; hierdurch wird vermieden, dass die Abnehmer sich eine USt-IdNr. beschaffen müssen und den besonderen Aufzeichnungspflichten unterliegen. Diese **Vereinfachungsregel** konnte angewandt werden, wenn alle der folgenden Voraussetzungen erfüllt waren. Zum 1.1.2019 wurde die Sonderregelung gänzlich abgeschafft (s. BMF 23.4.2018, BStBl. I 2018, 638, wonach UStAE 1a.12 Abs. 14 gestrichen wurde). Für die Besteuerungszeiträume davor sind nachfolgend gleichwohl die Bedingungen der Altregelung noch einmal aufgeführt:

- (1) Lieferungen werden regelmäßig an eine größere Zahl von Abnehmern im Bestimmungsland ausgeführt.
- (2) Bei entsprechender Lieferung aus dem Drittland wären die Voraussetzungen für eine Verlagerung des Ortes der Lieferung in das Gemeinschaftsgebiet nach § 3 Abs. 8 erfüllt.
- (3) Der liefernde Unternehmer behandelt die Lieferung im Inland als steuerbar. Er wird bei einem FA für USt-Zwecke geführt. Er gibt in den Rechnungen seine inländische USt-IdNr. an.
- (4) Die zuständige Finanzbehörde im Ausgangsmitgliedstaat und das inländische FA erklären sich mit der Anwendung dieses Verfahrens einverstanden.

Beispiel:

Der niederländische Großhändler N in Venlo beliefert im grenznahen deutschen Raum eine Vielzahl von Kleinabnehmern (zB Imbissbuden, Gaststätten und Casinos) mit Pommes Frites. N verpackt und portioniert die Waren bereits in Venlo nach den Bestellungen der Abnehmer und liefert sie an diese mit eigenem Lkw aus.

N kann die gesamte Sendung als innergemeinschaftliches Verbringen (innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 2) behandeln und die Lieferung als Inlandslieferungen bei dem zuständigen inländischen FA versteuern, sofern er in den Rechnungen seine deutsche USt-IdNr. angibt und die für ihn zuständige niederländische Steuerbehörde diesem Verfahren zustimmt.

In der Praxis wurde von dieser Regelung oft auch Gebrauch gemacht, um für den Lieferanten einen **einheitlichen Abrechnungsprozess** sicherzustellen. So kann es

sein, dass er bei gleichzeitiger Belieferung deutscher Kunden ab Deutschland und ab ausländischen Lagern grundsätzlich unterscheiden müsste, ob er innergemeinschaftliche Lieferungen ab Ausland oder steuerpflichtige Inlandslieferungen tätigt. Ein ggf. vorgeschaltetes Verbringen aus dem Ausland in das Inland vermeidet diese Unterscheidung und gewährleistet einen einheitlichen Abrechnungsprozess. Die **FVer** schränkte aber die Anwendung der Vereinfachungsregelung auf **Beförderungsfälle** ein und konkretisierte die weiteren Voraussetzungen (BMF 21.11.2012, BStBl. I 2012, 1229 und **Übergangsregelung** per BMF 20.3.2013, BStBl. I 2013, 335 bis 30.9.2013; vgl. auch Dankl/Robisch UR 2013, 373). Zum 1.1.2019 wurde die Sonderregelung gänzlich **abgeschafft** (s. BMF 23.4.2018, BStBl. I 2018, 638) und UStAE 1a.2 Abs. 14 gestrichen. Unternehmer, dh Leistende und Leistungsempfänger, müssen ihre Prozesse entsprechend anpassen. Um die bisherige auf der Sonderregelung beruhende Behandlung beizubehalten, könnte in Betracht kommen, ein inländisches Lager zu unterhalten. Der Lieferant könnte demzufolge seine Waren aus dem Ausgangsland in das Bestimmungsland nach Deutschland verbringen und aus dem Lager an seine Kunden liefern. Eine reine Zwischenlagerung bei bereits feststehendem Abnehmer würde aber nicht zu einem inländischen Lieferort führen (vgl. Höink BB 2018, 1763).

47 **c) Kein Verbringen bei nur vorübergehender Verwendung.** Weitere Voraussetzung ist, dass der Gegenstand nicht nur zur vorübergehenden Verwendung in das Inland verbracht wird.

aa) Das Erfordernis, dass die Verbringung nicht lediglich zu einer vorübergehenden Verwendung erfolgen darf, entspricht nicht dem Wortlaut des Unionsrechts. Nach Art. 28a Abs. 5 Buchst. b UAbs. 2 6. EG-RL (Art. 17 Abs. 2 MwStSystRL) ist vielmehr das Verbringen zu bestimmten Zwecken von der Besteuerung generell ausgenommen. Diese Ausnahmen sind daher im Wege einer richtlinienkonformen Auslegung des Tatbestandsmerkmals der nur vorübergehenden Verwendung für das nationale Recht zu berücksichtigen. Danach kann ein Verbringen wegen des Verwendungszwecks oder einer Befristung nicht steuerbar sein; entsprechend ist im Wege der Auslegung von einem der Art nach nur vorübergehendem Verbringen und von befristetem und deshalb vorübergehendem Verbringen auszugehen (vgl. UStAE 1a.2 Abs. 9). Laut EuGH (C-242/19 – CHEP Equipment Pooling, DStRE 2020, 1055; hierzu auch Tehler EU-USStB 2020, 73) ist Art. 17 Abs. 2 MwStSystRL eng auszulegen.

48 **bb)** Eine der Art nach vorübergehende Verwendung ist in folgenden Fällen anzunehmen (vgl. UStAE 1a.2 Abs. 10):

49 **aaa)** Der Unternehmer verwendet den Gegenstand bei einer **Werklieferung**, die im Bestimmungsland steuerbar ist. Es ist gleichgültig, ob der Gegenstand Bestandteil der Lieferung wird und im Bestimmungsmitgliedstaat verbleibt oder ob er als Hilfsmittel verwendet wird und später wieder in den Ausgangsmitgliedstaat zurückgelangt. Auch hinsichtlich der Gegenstände, die zum Zweck einer Werklieferung in einem anderen Mitgliedstaat als Hilfsmittel verwendet wurden und anschließend wieder ins Inland zurückgelangen, liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb vor. Eine Werklieferung idS ist auch bei einer **Montagelieferung** oder einer **Installationslieferung** anzunehmen (Art. 17 Abs. 2 Buchst. b bzw. Art. 36 MwStSystRL und UStAE 3.12 Abs. 4; s. a. Langer MwStR 2014, 759 (762f.)).

Beispiel:

Der italienische Bauunternehmer I errichtet in Deutschland ein Hotel. Er verbringt zu diesem Zweck Baumaterial und einen Baukran an die Baustelle. Der Baukran gelangt nach Fertigstellung des Hotels nach Italien zurück.

Das Verbringen des Baumaterials und des Baukrans ist kein innergemeinschaftliches Verbringen iSv § 1a Abs. 2.