

Umsatzsteuergesetz: UStG

Bunjes

24. Auflage 2025
ISBN 978-3-406-82856-0
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung 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 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 für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

2. Geltungszeit

Die mWv 1.1.1993 auf Grund des BinnenmarktG neu in das UStG eingefügte 2
 Vorschrift beruht auf Art. 28a 6. EG-RL (Art. 20 f. MwStSystRL). Gegenüber dem
 UStG 1993 ist § 1a wie folgt geändert: Abs. 1 Nr. 1 wurde redaktionell an den § 1
 Abs. 2 angepasst (G v. 21.12.1993, BGBl. 1993 I 2310). Durch Gesetz vom
 11.10.1995 (BGBl. 1995 I 1250, JStG 1996) wurde die Fiktion eines innergemein-
 schaftlichen Erwerbs bei der Inanspruchnahme funktionsändernder Be- oder Verar-
 beitungsleistungen in anderen Mitgliedstaaten entsprechend Art. 1 Nr. 6 der RL
 95/7/EG vom 10.4.1995, ABl. 1995 L 102, 18 (Zweite Vereinfachungs-Richtlinie)
 mWa 1.1.1996 aufgehoben. Die Vorschrift zur Bestimmung des Erwerbers bei inner-
 gemeinschaftlichen Reihengeschäften in Abs. 1 Nr. 1 S. 2 wurde durch Gesetz vom
 12.12.1996, BGBl. 1996 I 1851 (UStÄndG 1997) als Folge der Neuregelung für
 Reihengeschäfte in § 3 Abs. 6 gestrichen. Durch Art. 14 Nr. 1 StEUG ist die
 Angabe „25.000 Deutsche Mark“ geändert worden. Durch das JStG 2010 wurde
 § 1a Abs. 4 dahingehend ergänzt, dass die Verwendung der USt-IdNr. durch den
 Erwerber gegenüber dem Lieferer als Verzicht des Erwerbers auf Anwendung der
 Erwerbsschwelle iSd § 1a Abs. 3 gilt (vgl. Meurer UStB 2011, 23; so seit 1.7.2011
 auch Art. 5 der MwStVO). Das ursprünglich als „Übergangsregelung“ geschaffene
 System von innergemeinschaftlicher Lieferung und korrespondierendem innergemein-
 schaftlichen Erwerb (s. Art. 402 MwStSystRL sowie Erwägungsgründe Nr. 9–
 11 der MwStSystRL) wurde bis heute zur Dauerlösung. Gemäß dem **Aktionsplan**
der Europäischen Kommission vom 25.5.2018 sollte dieses System zum 1.1.2022
 von einem endgültigen System abgelöst werden (COM 2017, 569 final; vgl. Becker
 MwStR 2018, 681; Körner MwStR 2018, 693). Das ist nicht umgesetzt worden.
 Die im Jahr 1993 eingeführte Übergangslösung dürfte vielmehr noch lange die
 Dauerlösung bleiben (vgl. Widmann UR 2023, 19). Im Rahmen der **Quick Fixes**
 wurde zum 1.1.2020 der neue Abs. 2a geschaffen (Pendant zur Konsignationslagerre-
 gelung gem. § 6b – eingeführt durch „JStG 2019“, BGBl. 2019 I 2451), mit dem
 Art. 17a MwStSystRL umgesetzt wurde. Zum 1.1.2025 erfolgte durch das JStG
 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) eine redaktionelle Anpassung an die neu strukturierte
 Kleinunternehmerregelung. § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b konnte gestrichen werden,
 weil seither die Kleinunternehmer bereits unter Buchst. a fallen.

II. Innergemeinschaftlicher Erwerb bei Lieferungen

1. Lieferung eines Gegenstandes

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb iSv § 1a Abs. 1 Nr. 1 setzt voraus, **dass an 3**
den Erwerber eine Lieferung eines Gegenstandes ausgeführt wird. Ob ein inner-
 gemeinschaftlicher Erwerb vorliegt oder nicht, ist ausschließlich nach innerstaatlichem
 Recht zu beurteilen. Dem Wortlaut nach besteht kein „Junktim“ derart, dass
 ein innergemeinschaftlicher Erwerb eine steuerfreie innergemeinschaftliche Liefe-
 rung im Ursprungsland voraussetzt, vgl. Rau/Dürrwächter/Stadie § 1a Rn. 15 ff.
 mwN. Dennoch setzt der innergemeinschaftliche Erwerb natürlich denklogisch eine
 steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung voraus (so auch EuGH C-409/04,
 DStRE 2008, 109 – Teleos, Rn. 24). Damit dürfte meines Erachtens aber nicht
 der Grundsatz einhergehen, dass ein innergemeinschaftlicher Erwerb nur besteuert
 werden darf, wenn im Ursprungsland eine innergemeinschaftliche Lieferung erklärt
 wurde. Vielmehr muss der Fiskus autonom in der Lage sein, die zutreffenden Besteue-
 rungsfolgen in seinem Hoheitsgebiet eintreten zu lassen (Vorrang des Bestimmungs-
 landes, Art. 16 S. 1 MwStVO). Im Falle einer Doppelbelastung durch ausländische
 USt und inländische Erwerbsteuer, die natürlich steuersystematisch ungerechtfertigt
 ist, ergeben sich daraus für den Betroffenen entsprechende praktische Schwierigkei-

ten, diese zu beseitigen. Er kann einerseits gegen die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs vorgehen oder andererseits gegen den USt-Ausweis seines Lieferanten im Ursprungsland. Im letzteren Fall (Durchsetzung eines zivilrechtlichen Erstattungsanspruches gegenüber dem Lieferanten) muss zudem der Lieferant von seinem Heimatfiskus die Steuer zurückverlangen, um den Vorgang steuerneutral zu bereinigen (vgl. auch Rau/Dürrwächter/Stadie § 1a Rn. 53 ff.). Soweit die Doppelbelastung aus einer (ggf. zu Unrecht) ausgewiesenen deutschen USt und einer gleichzeitigen Besteuerung eines deutschen innergemeinschaftlichen Erwerbs resultiert, kann sie in der Praxis einfacher beseitigt werden als im Fall von Besteuerungskonflikten zwischen unterschiedlichen Staaten (zu Letzteren → Vor § 1 Rn. 34). Zum Begriff der Lieferung vgl. → § 3 Rn. 33 ff., zum Begriff des Gegenstands der Lieferung → § 3 Rn. 35 f. und zur Abgrenzung Lieferung/sonstige Leistung → § 3 Rn. 18 f.

- 4 Auch eine **Werklieferung** ist eine Lieferung (§ 3 Abs. 4, zur Abgrenzung Werklieferung/Werkleistung → § 3 Rn. 181 mwN). Der Bezug einer Werklieferung fällt jedoch nur dann unter § 1a, wenn die Lieferung nicht als an dem Ort ausgeführt anzusehen ist, an dem die Beförderung oder Versendung endet bzw. wo die Werklieferung fertig gestellt wird (also keine ruhende Lieferung iSd § 3 Abs. 6 S. 1 bzw. keine „Montagelieferung“ iSd Art. 36 MwStSystRL). Dies ist regelmäßig der Fall, wenn das fertige Werk versendet oder befördert wird.
- 4a Keine innergemeinschaftliche Lieferung und korrespondierend kein innergemeinschaftlicher Erwerb liegen daher vor, wenn der Gegenstand der Lieferung nach dem Beginn der Beförderung oder nach der Übergabe des Gegenstandes an den Beauftragten vom Lieferer noch einer Behandlung unterzogen wird, die seine Marktängigkeit ändert (→ § 3 Rn. 181 ff.). Hier von ist zB auszugehen, wenn noch umfangreiche Montagearbeiten beim Abnehmer vor Ort vorzunehmen sind. In diesen Fällen wird die Verschaffung der Verfügungsmacht an dem fertigen Werk (Gegenstand der Lieferung) regelmäßig erst mit der Abnahme des Werks erfolgen. Die Besteuerung dieser Fälle ist in den EU-Staaten uneinheitlich geregelt. In Deutschland gilt für Werklieferungen (→ § 3 Rn. 186) seit 1.1.2002 bei Ausführung durch ausländische Lieferer § 13b, der im Ergebnis – nur auf steuertechnisch andere Art – ebenfalls zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers führt (vgl. → Rn. 5). Der Werklieferant muss hierzu auch kein innergemeinschaftliches Verbringen eigener Gegenstände deklarieren, nachdem von einem der Art nach vorübergehenden Verbringen ausgegangen wird (UStAE 1a.2 Abs. 1 Nr. 1).
- 4b Ein innergemeinschaftlicher Erwerb des Abnehmers kommt demnach nur in Betracht, wenn eine warenbewegte Lieferung gegeben ist, deren Ort als im EU-Ausland belegen zu betrachten ist. Nicht jede Aktivität des Lieferanten in Deutschland führt dazu, dass bereits eine ortsgebundene Werklieferung vorliegt (vgl. UStAE 3.12 Abs. 4). Nachdem aber im Endeffekt in Deutschland entweder ein innergemeinschaftlicher Erwerb (im Falle einer warenbewegten Lieferung) oder die Übernahme der Steuerschuld zu deklarieren ist (im Falle einer in Deutschland steuerbaren Werklieferung eines im Ausland ansässigen Lieferanten), hat diese Abgrenzung häufig keine Auswirkung auf die Steuerbelastung. Es sollte aber aus Abstimmungsgründen sichergestellt sein, dass die deklaratorische Behandlung beim Lieferanten mit der beim Empfänger in Deutschland korrespondiert. Außerdem kann die Abgrenzung relevant werden, wenn der Lieferant iSd § 13b als in Deutschland ansässig gilt und deshalb im Falle einer ortsgebundenen Werklieferung die Übertragung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b nicht greift.
- 4c Eine Übertragung der Steuerschuldnerschaft gem. § 13b findet auch dann nicht statt, wenn ein ausländischer Leistender eine **Montagelieferung** mit Besteuerungs-ort in Deutschland durchführt, diese aber mangels Bereitstellung von Hauptstoffen durch den Leistungsempfänger nicht als Werklieferung qualifiziert (beachte aber Übergangsregelung bis 30.6.2021 gem. BMF 11.3.2021, BStBl. I 2021, 380, wonach

die bereits bis 31.12.2020 bestehende Übergangsregelung aus BMF 1.10.2020, BStBl. I 2020, 983, verlängert wurde). Es ist in diesen Fällen geboten, dass der ausländische Lieferant sich umsatzsteuerlich im Inland erfassen lässt und Rechnungen mit USt-Ausweis stellt. Auch in diesem Fall liegt gem. Art. 17 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL kein innergemeinschaftliches Verbringen vor und auch kein innergemeinschaftlicher Erwerb des Abnehmers. In der Praxis werden vom ausländischen Lieferanten häufig gleichwohl innergemeinschaftliche Erwerbe in Deutschland gemeldet, zumindest wenn sie nach den Regelungen in ihrem Heimatstaat ein innergemeinschaftliches Verbringen erklären müssen. Aus deutscher Sicht besteht aufgrund eines überhöht angemeldeten innergemeinschaftlichen Erwerbs kein umsatzsteuerliches Risiko. Es müsste ggf. im selben Besteuerungszeitraum sowohl die Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb als auch die gleichlautend abgezogene Vorsteuer berichtigt werden, womit eine etwaige Korrektur ein Nullsummenspiel bleibt.

Werkleistungen in Gestalt von Reparaturen o.Ä. werden von § 1a nicht erfasst, auch wenn in deren Rahmen die Verfügungsmacht an Gegenständen (Nebenleistungen) verschafft wird (→ § 3 Rn. 181 f. mwN; zur allgemeinen Abgrenzung Lieferung/Leistung → § 3 Rn. 18 f. und 22 f.). Nach Auffassung der FVerw können bei **Reparaturen** aus Vereinfachungsgründen Werklieferungen angenommen werden, wenn der Anteil am Entgelt für das bei der Reparatur verwendete, vom Werkunternehmer selbst beschaffte Material mehr als 50 % des für die Reparatur berechneten Gesamtentgelts beträgt (BdF v. 12.10.1993, BStBl. I 1993, 913 Abschn. IV; UStAE 7.4 Abs. 2). In der **Praxis ist die Abgrenzung Werklieferung/Werkleistung häufig unbedeutend**, weil in beiden Fällen über die Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (§ 13b Abs. 1 Nr. 1) im Ergebnis dieselbe Wirkung eintritt wie bei der Erwerbsbesteuerung. Dies gilt zumindest dann, wenn der Lieferant ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist (→ Rn. 4).

Die Fiktion von Lieferungen bei **Kommissionsgeschäften** gem. § 3 Abs. 3 gilt auch bei § 1a. Wer bei Kommissionsgeschäften als Erwerber anzusehen ist, hängt davon ab, welcher der nach § 3 Abs. 3 anzunehmenden Lieferung die Warenbewegung zuzurechnen ist (→ Rn. 12 zu Reihengeschäften).

Beim **Kauf auf Probe** erfolgt die Lieferung erst am Erprobungsort (BFH V R 24/05, BStBl. II 09, 490). Damit ist bei einer solchen Lieferung aus dem EU-Ausland an einen Unternehmer im Inland von Letzterem kein innergemeinschaftlicher Erwerb anzumelden. Vielmehr muss der Lieferant ein innergemeinschaftliches Verbringen ins Inland und eine darauffolgende Inlandslieferung deklarieren. Alternativ könnte die Anwendung der Sonderregelung für Konsignationslagerlieferungen in Betracht kommen (in Deutschland umgesetzt in § 6b), bei der gem. § 1a Abs. 2a kein Verbringen, sondern eine direkte innergemeinschaftliche Lieferung zu erklären ist (→ Rn. 60a ff.). Angesichts der zahlreichen Aufzeichnungs- und Meldepflichten bei Anwendung der Sonderregelung für Konsignationslager, dürfte diese Lösung für den Lieferanten aber praktisch schwieriger umsetzbar sein als eine umsatzsteuerliche Erfassung im Inland.

2. Warenbewegung von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat

Der Gegenstand der Lieferung muss aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete gelangen.

a) Hoheitsgebiete der Mitgliedstaaten, Anschlüsse, Ausschlüsse, Drittlandsgebiet. Das Gebiet der jeweiligen Mitgliedstaaten umfasst dabei grundsätzlich das jeweilige Hoheitsgebiet, wobei jedoch bestimmte Regionen oder Inseln ausge-

nommen sein können, so zB Dänemark ohne Grönland und die Färöer, Finnland ohne die Åland-Inseln, Frankreich ohne die überseeischen Departements Guadeloupe, Guyana, Martinique und Réunion zzgl. des Fürstentums Monaco etc. (s. die abschließende Aufstellung in UStAE 1.10 Abs. 1 und → § 1 Rn. 145 ff.). Zum **Drittlandsgebiet** gehören alle Gebiete, die nicht als Gebiet eines Mitgliedstaates anzusehen sind, ua auch Andorra, Gibraltar, der Vatikan und Teile der Insel Zypern (s. UStAE 1.10 Abs. 2). Lieferungen aus **Großbritannien** gelten **seit 1.1.2021** als **Einführen**. Lieferungen aus **Nordirland** werden hingegen trotz Wirksamwerden des Brexits zum 1.1.2021 weiterhin als **inneregemeinschaftliche Erwerbe** behandelt (s. BMF 10.12.2020, BStBl. I 2020, 1370; mit dem JStG 2024, BGBl. 2024 I Nr. 387, wurde der Sonderstatus von Nordirland in § 30 geregelt).

8 **b) Warenbewegungen in die in § 1 Abs. 2 genannten Gebiete.** Zum Drittland gehören auch die in § 1 Abs. 2 vom Inland ausdrücklich ausgenommenen Gebiete (vgl. → § 1 Rn. 149). Dennoch kann der Tatbestand des § 1a Abs. 1 Nr. 1 verwirklicht sein, wenn der Gegenstand der Lieferung vom übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete gelangt. Hierbei handelt es sich um die Freihäfen und die Gewässer und Wätere zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie. Diese unterliegen jedoch nur dann der Besteuerung, wenn auch die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder 7 erfüllt sind. Nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 unterliegt der inneregemeinschaftliche Erwerb in den bezeichneten Gebieten dann der Besteuerung, wenn die Gegenstände zum Gebrauch oder Verbrauch in den bezeichneten Gebieten oder zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt sind (erste Bedingung) und wenn sie nicht für das Unternehmen des Empfängers bestimmt sind oder steuerfreien Umsätzen nach § 4 Nr. 8–27 und 29 dienen (zweite Bedingung). Gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 7 unterliegt auch der inneregemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge in den bezeichneten Gebieten der Besteuerung, wenn der Erwerber zu den in § 1a Abs. 3 (→ Rn. 27 ff.) oder in § 1b Abs. 1 (→ § 1b Rn. 3) genannten Personen gehört. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, ist der Erwerb nicht steuerbar, weil er nicht im Inland erfolgt (Rau/Dürnwächter/Stadie § 1a Rn. 123 f.; RKL § 1a Rn. 67). Sofern der Erwerber gegenüber dem EU-Lieferanten gleichwohl seine deutsche USt-IdNr. verwendet und der Erwerber einen entsprechenden inneregemeinschaftlichen Erwerb anmeldet und angesichts der Verwendung der Gegenstände für Nichtausschlussumsätze die Erwerbsteuer als Vorsteuer geltend macht, drohen ihm hieraus keine Nachteile. Bei Aufdeckung des Vorgangs würde bei ihm sowohl die USt auf den inneregemeinschaftlichen Erwerb als auch die korrespondierende VorSt entfallen und mangels eines inneregemeinschaftlichen Erwerbs auch keine USt gem. § 3d S. 2 entstehen.

9 **c) Warenbewegung bei der Lieferung, Warenbewegung von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat.** Der Gegenstand der Lieferung muss **bei der Lieferung** aus dem EU-Ausland in das Inland gelangen. Es muss feststehen, dass der Gegenstand aufgrund des Versands oder der Beförderung den **Liefermitgliedstaat physisch verlassen und tatsächlich in dem anderen Mitgliedstaat angekommen** ist (EuGH C-409/04, BStBl. II 2009, 70 – Teleos; vgl. → § 6a Rn. 9 mwN). Der Gegenstand muss **bei der Lieferung** in einen anderen Mitgliedstaat gelangen. Zur Zuordnung der Warenbewegung bei Reihengeschäften → § 3 Rn. 206 ff. Um das Kriterium „bei der Lieferung“ zu erfüllen, muss die Warenbewegung in sachlichem Zusammenhang mit der Lieferung erfolgen, wobei keine besondere Frist gilt, binnen derer die Gegenstände nach dem Kauf aus dem EU-Ausland ins Inland gelangen müssten (→ § 6a Rn. 24).

Es kommt nicht darauf an, ob der Gegenstand durch den Lieferer befördert oder versendet wird oder der Abnehmer den Gegenstand abholt oder abholen lässt. Wie sich aus § 6a Abs. 1 S. 2 ergibt, ist für die Annahme eines inneregemeinschaftlichen Erwerbs auch nicht von Bedeutung, ob der Gegenstand im Ursprungsland noch be-

oder verarbeitet wird und erst danach zum Abnehmer oder zu dessen Abnehmer befördert oder versendet wird. Nicht erforderlich ist, dass der Gegenstand unverzüglich nach dem Erwerb in das Bestimmungsland befördert wird. Es ist deshalb auch unschädlich, wenn Abnehmer den Gegenstand vor dem endgültigen Verbringen in den Bestimmungsstaat noch vorübergehend nutzen (s. EuGH C-84/09, IStR 2010, 910 – X/Skatteverket; Rau/Dürrewächter/Stadie § 1a Rn. 88).

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb iSv § 1a liegt auch dann vor, wenn der Gegenstand auf dem Weg von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat **durch Drittlandsgebiet bewegt** wird. Beginnt dagegen die Beförderung oder Versendung im Drittlandsgebiet, liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb nur dann vor, wenn der Gegenstand in einem anderen Mitgliedstaat zuvor zum freien Warenverkehr abgefertigt wurde (UStAE 1a.1 Abs. 1 S. 4). Kein Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbs liegt dagegen vor, wenn die Ware aus dem Drittland im Wege der Durchfuhr durch das Gebiet des anderen Mitgliedstaates in das Inland gelangt und erst hier zum freien Verkehr abgefertigt wird (UStAE 1a.1 Abs. 1 S. 5).

Kein innergemeinschaftlicher Erwerb findet bei einer bloßen logistischen Durchfuhr durch das Inland statt. Das gilt auch bei einer Durchfuhr von Ware aus dem EU-Land eines Lieferanten über ein im Inland gelegenes Lager oder eine sonstige Übergabestelle im Inland, von wo aus ein Anschlusstransport im Auftrag des Kunden zu seinem Bestimmungsort in einem anderen EU-Land erfolgt. Würde der Kunde in einem solchen Fall aber selbst Umsätze mit der Ware ab dem Lager-/Übergabeort im Inland tätigen (dh die Ware nicht lediglich zum Ort der Endverwendung transportieren, sondern sie ab dem Inland veräußern), müsste er einen innergemeinschaftlichen Erwerb gem. § 1a erklären sowie die ab dem Inland getätigten Umsätze.

Bei Lieferungen aus einem im EU-Ausland belegenen Zolllager ins Inland wäre ebenfalls ein innergemeinschaftlicher Erwerb anzumelden. Im Zuge mit einer gleichzeitig stattfindenden Einfuhr im Inland kann es dadurch zu einer Doppelbelastung mit USt kommen. Für zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmen ist das angesichts der Entlastung durch Vorsteuerabzug kein praktisches Problem.

Kein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt vor, wenn im Zeitpunkt der Beförderung oder Versendung der Erwerber noch nicht feststeht. Wird bei einer **Verkaufskommission** die Ware zum Kommissionär befördert, bevor dieser die Ware verkauft hat, liegt noch keine Lieferung vor, denn die Lieferung an den Kommissionär gilt erst als in dem Zeitpunkt erbracht, in dem die Lieferung des Kommissionsguts an den Abnehmer erfolgt (vgl. BFH V R 102/78, BStBl. II 1987, 278; → § 3 Rn. 171 f.). Bei der Verkaufskommission liegt daher für den Kommittenten ein – der Lieferung gleichgestelltes – **innergemeinschaftliches Verbringen** vor. Der Kommittent hat somit an sich im Abgangsstaat ein steuerfreies innergemeinschaftliches Verbringen zu erklären und im Ankunftsstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb (analog § 1a Abs. 2; → Rn. 60). Im Zeitpunkt des Verkaufs der Ware durch den Kommissionär hat der Kommittent zudem einen steuerpflichtigen Umsatz im Ankunftsstaat zu erklären, wobei die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb als Vorsteuer abzugsfähig ist (analog § 15 Abs. 1 Nr. 3). Hier lässt jedoch die **FVerw** bereits seit Einführung der Binnenmarktregelung aus **Vereinfachungsgründen** zu, dass bereits die grenzüberschreitende Übergabe der Ware an den Kommissionär als innergemeinschaftliche Lieferung behandelt wird und der **Kommissionär als Erwerber** (UStAE 3.1 Abs. 3 S. 8; UStAE 1a.2 Abs. 7; **OFD Frankfurt a. M.** 4.4.2014, DStR 2014, 1340; vgl. auch Rau/Dürrewächter/Stadie § 1a Rn. 302). Wegen der Formulierung „kann“ ist von der Einräumung eines Wahlrechts auszugehen. Der ausländische Kommittent wird aber in aller Regel dieses Wahlrecht in Anspruch nehmen, weil er dadurch von der Verpflichtung zur uestlichen Registrierung in Deutschland zwecks Erklärung des innergemeinschaftlichen Erwerbs und der folgenden lokalen Lieferung entbunden wird. Die innergemeinschaftliche Lieferung und der innergemeinschaftliche Erwerb müssen bei Inanspruchnahme des

10

Wahlrechts im Zeitpunkt der Ankunft der Ware im Inland und nicht erst beim späteren Verkauf angemeldet werden. Dies wird in der Praxis oft übersehen. Allein aus der nicht zeitgerechten Deklaration des innergemeinschaftlichen Erwerbs sollten allerdings keine signifikanten ustlichen Risiken drohen, nachdem bei einem Kommissionär mit dem innergemeinschaftlichen Erwerb immer gleichzeitig das Recht auf VorSt-Abzug gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 entsteht. Die deutsche Vereinfachungsregelung für Lager eines Kommissionärs ist formell trotz der inzwischen via Quick Fixes eingeführten Neuregelung (→ Rn. 11, → Rn. 60a) noch nicht aufgehoben worden (USTaE 1a.2 Abs. 7). Mit dem Einführungsschreiben des BMF zu § 6b vom 10.12.2021, BStBl. 2021 I 2492, wird im UStAE 1a.2 Abs. 7 S. 4 nunmehr geregelt, dass bei Anwendung der Konsignationslagerregelung (§ 6b) die Spezialregelung für Kommissionärlager nicht anwendbar ist. Das ist sinnvoll, nachdem in diesem Fall kein Bedürfnis mehr für die Sonderregelung für Kommissionäre besteht. Bei der Konsignationslagerregelung gem. § 6b kann zudem der innergemeinschaftliche Erwerb zeitlich erst dann erklärt werden, wenn der Kommissionär selbst die Ware verkauft hat. Das dürfte in der Praxis leichter umzusetzen sein, als innergemeinschaftliche Erwerbe anzumelden, obwohl man buchhalterisch noch keinen Eingangs- und Ausgangsumsatz zu erfassen hat.

- 11 Anders als bei Kommissionärlagern sah die FVerw lange Zeit **keine** derartige **Vereinfachungsregelung für Konsignationslager** vor. Demnach müssten sich ausländische Unternehmer, die Waren aus dem EU-Ausland in ein inländisches Konsignationslager verbringen, um von dort aus Kunden zu beliefern, für ustliche Zwecke in Deutschland registrieren lassen. Denn sie bewirken mit der Bestückung des Lagers einen innergemeinschaftlichen Erwerb gem. § 1a Abs. 2 und mit den Lieferungen an ihre Kunden in Deutschland steuerpflichtige Lieferungen. Die Ignorierung dieser Pflichten hätte vor allem aufgrund der zu deklarierenden steuerpflichtigen Inlandslieferung erhebliche Nachversteuerungsrisiken zur Folge und könnte darüber hinaus als leichtfertige Steuerverkürzung oder Steuerhinterziehung eingestuft werden. Vor dem Hintergrund, dass in einigen anderen EU-Mitgliedstaaten Konsignationslagerfälle ohne ustliche Registrierung des ausländischen Lieferanten abgewickelt werden konnten (→ § 6a Rn. 11, 46) – insb. auch schon vor Einführung der Konsignationslagerregelung durch die Quick Fixes (→ Rn. 60f.) –, war das Risiko hoch, dass ein Lieferant aus einem solchen Land zu Unrecht davon ausging, dass auch in Deutschland eine solche Vereinfachungsregelung bestünde.

Inzwischen ist auf die Fälle des Verbringens von Waren aus dem Ausland in ein inländisches Konsignationslager ein differenzierterer Blick zu werfen. Die FVerw hat mit BMF 10.10.2017, BStBl. I 2017, 1673, die Rechtsprechung des BFH zu Konsignationslagern umgesetzt. Steht danach der Abnehmer bei der im übrigen Gemeinschaftsgebiet beginnenden Beförderung oder Versendung bereits fest, liegt kein innergemeinschaftliches Verbringen, sondern eine Beförderungs- oder Versendungslieferung vor, die grundsätzlich mit Beginn der Beförderung oder Versendung im übrigen Gemeinschaftsgebiet als ausgeführt gilt (§ 3 Abs. 6 S. 1). Hiervon ist auszugehen, wenn der Abnehmer die Ware bei Beginn der Beförderung oder Versendung bereits verbindlich bestellt oder bezahlt hat (vgl. BFH V R 1/16, BStBl. II 2017, 1079). Die FVerw geht in diesen Fällen davon aus, dass der Erwerber folglich einen „normalen“ innergemeinschaftlichen Erwerb nach der zeitlichen Entstehungsregelung des § 13 Abs. 1 Nr. 6 bei Rechnungstellung oder im Folgemonat der Ankunft der Ware versteuern muss (so auch BMF in einem an den BDI gerichteten Schreiben vom 29.3.2018, welches auf eine entsprechende Verbandseingabe ergangen ist). Das ist für den Betroffenen praktisch nicht ohne Weiteres umsetzbar, da zu diesem Zeitpunkt oft noch kein Abrechnungsbeleg erzeugt wird.

Meines Erachtens kann aber auch die BFH-Rechtsprechung durchaus so verstanden werden, dass sie insoweit den Ort der Besteuerung regelt, nicht aber den Zeitpunkt des Umsatzes. Damit wäre die Lieferung im Zeitpunkt der Entnahme der

Ware als am Ort der ursprünglichen Versendung ausgeführt zu betrachten und es gäbe erst in diesem Zeitpunkt den korrespondierenden inneregemeinschaftlichen Erwerb. Die für die Praxis wünschenswerte Besteuerung des inneregemeinschaftlichen Erwerbs im Zeitpunkt der Abrechnung, welche typischerweise unmittelbar nach Entnahme der Ware stattfindet, wäre gewährleistet. Dieses Prinzip wird auch mit der **Konsignationslagerregelung** verfolgt, die ab 1.1.2020 EU-einheitlich durch die sog. **Quick Fixes** einzuführen war (Art. 17a MwStSystRL; → Rn. 60 f.). Das dürfte im Übrigen unabhängig von der Sichtweise der FVerw die tatsächlich weitgehend praktisch angewendete Verfahrensweise sein. Nachdem mit dem inneregemeinschaftlichen Erwerb auch das Recht auf VorSt-Abzug entsteht, macht es wenig Sinn über diesen Zeitpunkt zu streiten, und selbst bei einer zeitlichen Verschiebung ergäbe sich kein Mehraufkommen bzw. kein Risiko für den vorsteuerabzugsberechtigten Betroffenen.

Durch die Einführung der sog. **Umsatzsteuerlagerregelung** mWa dem 1.1.2004 (§ 4 Nr. 4a) soll eine Gleichbehandlung von Gemeinschaftswaren mit Drittlandswaren in Zolllagern erreicht werden (RegE zum StÄndG 2003, BT-Drs. 15/1562 – Art. 4 Nr. 1). Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 4a umfasst die mit der Einlagerung zusammenhängenden Lieferungen der Waren, die sich bereits im Lager befinden, aber auch vorausgehende inneregemeinschaftliche Erwerbe und Einführen (§ 4b Nr. 2, § 5 Nr. 2). Die USt entsteht erst mit der Auslagerung; Schuldner ist der Auslagerer. Durch die Regelung soll insb. ermöglicht werden, dass **nicht im Inland ansässige Unternehmer**, die hier nur Umsätze im Zusammenhang mit Gegenständen erbringen, die sich in einem USt-Lager befinden, sich **nicht im Inland für ustliche Zwecke erfassen lassen müssen**. Die Regelung ist aber nur für einen sehr eingeschränkten Warenkreis anwendbar (Anlage 1 zum UStG). Aufgrund dieser geringen wirtschaftlichen Bedeutung wird § 4 Nr. 4a zum 1.1.2026 abgeschafft (JStG 2024, BGBl. 2024 I Nr. 387; vgl. Sterzinger UR 2024, 887).

Bei **Reihengeschäften** hängt die Bestimmung, welcher Abnehmer einen inneregemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern hat, davon ab, welchem der Liefergeschäfte die Warenbewegung zuzuordnen ist. Den inneregemeinschaftlichen Erwerb hat derjenige Steuerpflichtige zu versteuern, der die warenbewegte Lieferung erhält. Nach § 3 Abs. 6a (bzw. bis 31.12.2019: § 3 Abs. 6) ist die Warenbewegung grundsätzlich der Lieferung zuzuordnen, bei der der Lieferer oder der Abnehmer die Ware befördert oder versendet (vgl. iE → § 3 Rn. 206 ff.). Die anderen Lieferungen können nicht als inneregemeinschaftliche Lieferung angesehen werden, weil bei ihnen keine Warenbewegung von einem Mitgliedstaat in einen anderen erfolgt; diese unterliegen als nationale Lieferung entweder dort der Besteuerung, wo die Beförderung beginnt, oder dort, wo sie endet, je nachdem, ob sie der Beförderungslieferung vorangehen (§ 3 Abs. 7 Nr. 1) oder dieser folgen (§ 3 Abs. 7 Nr. 2; UStAE 3.14; zur Zuordnung der Warenbewegung in der Rechtsprechung s. BFH V R 3/10, BStBl. II 2023, 507; XI R 11/09, BStBl. II 2023, 537; XI R 15/14, BStBl. II 2023, 514; vgl. Huschens SteuK 2016, 333; Streit BB 2015, 1819; Maunz DStR 2015, 1025). Seit 1.1.2020 ist die Zuordnungsregelung des Art. 36a MwStSystRL bzw. § 3 Abs. 6a zu beachten, die mit den sog. Quick Fixes eingeführt wurde. Sie gleicht aber im Wesentlichen den in Deutschland schon zuvor angewandten Grundsätzen. Eine Sonderregelung für die Besteuerung des Erwerbers bei einem inneregemeinschaftlichen Reihengeschäft mit lediglich drei Beteiligten (**inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft**) enthalten § 3d S. 2 und § 25b. Der inneregemeinschaftliche Erwerb durch den mittleren Unternehmer des Reihengeschäfts muss in diesen Fällen nicht angemeldet werden, da er gem. § 25b Abs. 3 als besteuert gilt (→ § 25b Rn. 26). Ein versehentlich dennoch im Inland angemeldeter inneregemeinschaftlicher Erwerb des mittleren Unternehmers in einem ansonsten korrekt fakturierten Dreiecksgeschäft hat ggf. keine nachteilige Wirkung, da bei Aufdeckung des Fehlers sowohl die USt auf den

innergemeinschaftlichen Erwerb als auch der entsprechende VorSt-Abzug entfallen würden.

- 12a Sofern die gelieferten Gegenstände auf dem Weg zum Unternehmer untergehen, ist die Beantwortung der Frage, ob gleichwohl ein innergemeinschaftlicher Erwerb verwirklicht wird, vom konkreten Sachverhalt abhängig. Beim **Untergang der Ware im Inland** und Gefährtragung des Kunden verwirklicht der Letztgenannte trotz des Untergangs der Ware den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs (dh sein trotz Untergangs zu entrichtendes Entgelt ist die Bemessungsgrundlage des innergemeinschaftlichen Erwerbs). Trägt hingegen der Lieferant die Gefahr des zufälligen Untergangs, entfällt auf die gescheiterte Lieferung kein Entgelt, so dass ein innergemeinschaftlicher Erwerb durch den Kunden nicht zu deklarieren ist. In diesem Fall muss mE der Lieferant auch kein innergemeinschaftliches Verbringen deklarieren, da zum Zeitpunkt des Untergangs der Ware, welcher einen entsprechenden Besteuerungszeitpunkt markieren könnte, keine Bemessungsgrundlage erkennbar ist (untergegangene Ware hat keinen Wert iSd § 10 Abs. 4).
- 12b Beim Untergang der Ware **im Ausland**, dh bevor sie das Inland erreicht, scheidet schon aus diesem Grund ein innergemeinschaftlicher Erwerb aus. Wenn in einem solchen Fall der Kunde das Risiko des zufälligen Untergangs trägt und ein Entgelt entrichten muss, würde nach dieser Logik kein innergemeinschaftlicher Erwerb bewirkt (so zB auch Hartmann/Metzenmacher/Grünwald § 1a Rn. 57 ff. mit Verweis auf EuGH 27.9.2007 C-409/04 – Teleos, Rn. 42, BStBl. II 2009, 70; aA Rau/Dürrwächter/Stadie § 1a Rn. 128 ff., 135).
- 12c § 1a enthält **keine** dem § 6a Abs. 1 S. 2 nachgebildete **Bearbeitungsklausel**. Zumindest aus deutscher Sicht sollten aber für den innergemeinschaftlichen Erwerb dieselben Grundsätze angewendet werden wie für innergemeinschaftliche Lieferungen, wenngleich sich dabei unionsrechtliche Zweifelsfragen stellen (→ § 6a Rn. 37 f.). Eine Vielzahl von Beispielen mit unterschiedlichen Bearbeitungsszenarien erläutert Hartmann/Metzenmacher/Grünwald § 1a Rn. 49 ff.

3. Lieferung durch einen Unternehmer

- 13 Der Lieferer muss ein Unternehmer sein, der die Lieferung gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt und nicht auf Grund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerbefreit ist. Maßgebend ist grundsätzlich der Unternehmerbegriff des § 2. Dieser entspricht auch weitgehend dem Begriff des Steuerpflichtigen nach Art. 9 MwStSystRL (Art. 4 6. EG-RL) und damit idR dem Recht der anderen EU-Mitgliedstaaten. In Streitfällen ist eine **richtlinienkonforme Auslegung des Unternehmerbegriffs** vorzunehmen. Denn die Korrespondenz von Erwerbsbesteuerung und steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferung kann EU-weit nur bei gleicher Auslegung des Unternehmerbegriffs funktionieren (vgl. Rau/Dürrwächter/Stadie § 1a Rn. 220 ff.). Unerheblich ist, wo der Lieferer ansässig ist. Entscheidend ist nur, dass er als Unternehmer Lieferungen ausführt, die im EU-Ausland, aus dem die Ware ins Inland gelangt, zu deklarieren sind (also deren Lieferort gem. § 3 Abs. 6 im EU-Ausland gelegen ist).

Unentgeltliche Lieferungen, die nicht den Tatbestand einer unentgeltlichen Wertabgabe iSd § 3 Abs. 1b (Art. 16 MwStSystRL) erfüllen, führen zu keinem innergemeinschaftlichen Erwerb (zB Nachlieferungen aufgrund von Gewährleistung, Warenproben, Schadensersatzlieferungen als Naturalrestitution). Unentgeltliche Wertabgaben iSd Art. 16 MwStSystRL aus einem anderen Mitgliedstaat mit Warenfluss ins Inland an einen Unternehmer könnten hingegen als innergemeinschaftliche Erwerbe steuerbar sein. Zumindest würde dadurch das Bestimmungslandprinzip konsequent angewendet (Steuerbefreiung der unentgeltlichen Wertabgabe im Ursprungsland und Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland; s. Birkenfeld/Wäger USt-HdB/Sterzinger § 1a Rn. 222 f.). Alternativ