Umsatzsteuergesetz: UStG

Bunjes

25. Auflage 2026
ISBN 978-3-406-84181-1
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.

len (von den Niederlanden, s. EuGH C-181/97, DStRE 1999, 189 – van der Kooy) sowie Grönland (von Dänemark), s. Übersicht in UStAE 1.10. Eine instruktive Übersicht zur geschichtlichen Entwicklung gibt Birkenfeld/Wäger USt-HdB/Jansen § 1 Abs. 2, 2a, Tz. 131 ff.

148 Mit Inkrafttreten des Vertrages von Lissabon vom 13.12.2007 (ABl. 2007 C 306, 1) zum 1.12.2009 sind der EG-Vertrag und der EUV aF außer Kraft getreten und wurden durch den Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) und den EUV nF abgelöst. Seit dem 1.12.2009 gibt es damit keine „EG" mehr, sondern nur noch die „EU". Die Verweisung in Art. 5 Abs. 2 MwStSystRL wurde bisher noch nicht geändert. Der AEUV und der EUV nF („die Verträge", Art. 1 Abs. 2 S. 2 AEUV) begreifen sich jedoch als Nachfolgeverträge. Die Definition von „Mitgliedstaat" ergibt sich daher nunmehr aus Art. 5 Abs. 2, Art. 6 MwStSystRL iVm Art. 52 EUV nF und Art. 355 AEUV. An der räumlichen Ausdehnung des Gemeinschaftsgebietes hat sich dadurch nichts geändert.

149 Alles was hiernach nicht Gemeinschaftsgebiet ist, gehört zum **Drittlandsgebiet,** ua Andorra, Gibraltar, der Vatikan und der Teil der Insel Zypern, in dem die Regierung der Republik Zypern keine tatsächliche Kontrolle ausübt (UStAE 1.10). Umsätze im übrigen Gemeinschaftsgebiet und im Drittlandsgebiet unterliegen nicht der deutschen USt. Lieferungen **in das übrige Gemeinschaftsgebiet** sind als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei, wenn sie an andere Unternehmer oder gleichgestellte Steuerpflichtige erbracht werden (s. § 6a). Erwerbe **aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet** unterliegen unter den Voraussetzungen der §§ 1a und 1b der deutschen USt auf den innergemeinschaftlichen Erwerb. Lieferungen **in das Drittland** sind als Ausfuhrlieferungen steuerfrei. Lieferungen **aus dem Drittland** werden im Inland durch die Erhebung der EUSt belastet.

beck-shop.de

3. Umsätze in den Gebieten des § 1 Abs. 3

150 Bestimmte **Umsätze in Freihäfen** und in den Gewässern und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie werden gem. § 1 Abs. 3 **wie Umsätze im Inland behandelt.** Obwohl die genannten Gebiete grundsätzlich gem. § 1 Abs. 2 zum Ausland gehören, soll in den genannten Ausnahmefällen eine Besteuerung von Umsätzen stattfinden. Hierdurch soll ein unversteuerter Endverbrauch durch Umsätze in Freihäfen sowie den Gewässern und Watten zwischen Hoheitsgrenze und Strandlinie vermieden werden.

151 **a) Lieferung gem. § 1 Abs. 3 Nr. 1.** Es handelt sich um Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen, die **zum Gebrauch oder Verbrauch** in den bezeichneten Gebieten oder **zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels** bestimmt sind, wenn der Gegenstand nicht für das Unternehmen des Abnehmers erworben oder von diesem ausschließlich oder zT für eine nach § 4 Nr. 8–27 und Nr. 29 steuerfreie Tätigkeit verwendet wird. Darunter fallen zB der Verkauf von Tabakwaren aus Automaten in den Freihäfen sowie Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe von Schiffsausrüstungsgegenständen, Treibstoff und Proviant an private Schiffseigentümer zur Ausrüstung und Versorgung von Wasserfahrzeugen (UStAE 1.11 Abs. 1). Ab einer unternehmerischen Nutzung von weniger als 10 % (s. § 15 Abs. 1 S. 2) ist von einem nichtunternehmerischen Bezug auszugehen. In den Freihafen gelieferte und in eine Yacht eingebaute Möbel fallen nicht unter die Ausnahmeregelung (nicht steuerbar – s. NdsFG 5 K 470/09, DStRE 2013, 728). Die Steuerbarkeit der erwähnten Umsätze in den gem. § 1 Abs. 3 S. 1 bezeichneten Gebieten hängt nur davon ab, ob sie dort **zum Gebrauch, Verbrauch** usw. **bestimmt** sind. Die Steuerbarkeit entfällt nicht, wenn sich diese Vorgänge (also der Gebrauch bzw. Verbrauch) tatsächlich außerhalb dieser Gebiete abspielen.

152 **b) Sonstige Leistungen gem. § 1 Abs. 3 Nr. 2.** Es handelt sich um **sonstige Leistungen,** die **nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers** ausgeführt werden oder von diesem ausschließlich oder zum Teil für eine nach § 4 Nr. 8–27 und Nr. 29 steuerfreie Tätigkeit verwendet werden (s. BFH XI R 13/15, MwStR 2017, 541 mAnm Korf). Darunter fallen die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsumsätze), Beförderungen für private Zwecke, Reparaturen an Wassersportfahrzeugen und die Durchführung von Wassersportlehrgängen (UStAE 1.11 Abs. 2).

153 **c) Unentgeltliche Wertabgaben, § 1 Abs. 3 Nr. 3.** Die Vorschrift begründet die Steuerbarkeit der unentgeltlichen Wertabgaben iSd § 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a in den genannten Gebieten, die ohne sie nicht steuerbar wären.

154 **d) Freihafenveredelungsverkehre, Freihafenlagerungen und Ware im freien Verkehr, § 1 Abs. 3 Nr. 4, 5.** Die Vorschrift betrifft Fälle, in denen Gemeinschaftswaren in einem zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelungsverkehr bearbeitet oder vorübergehend dort gelagert werden und anschließend aufgrund einer im Freihafen bewirkten Lieferung in das Inland oder in die österreichischen Gebiete Jungholz und Mittelberg eingeführt werden. Bei der Einfuhr wird dabei keine EUSt erhoben. Gemäß der og. Vorschrift gilt die Lieferung im Freihafen als im Inland bewirkt (UStAE 1.12 Abs. 1–3). Durch die Regelung des § 1 Abs. 3 Nr. 4 Buchst. b werden in Abholfällen Schwierigkeiten beim Abzug der EUSt vermieden (UStAE 1.12 Abs. 4).

Als im Inland ausgeführt gelten auch die sonstigen Leistungen, die im Rahmen eines Veredelungsverkehrs oder einer Lagerung im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 4 Buchst. a ausgeführt werden. Der Anwendungsbereich wurde durch die Neuregelung des Dienstleistungsortes im Zuge des MwSt-Pakets zum Teil praktisch erheblich eingeschränkt.

beck-shop.de

155 **e) Innergemeinschaftlicher Erwerb eines neuen Fahrzeugs, § 1 Abs. 3 S. 1 Nr. 7.** Nichtunternehmer, Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ausführen, Kleinunternehmer, Landwirte, die § 24 anwenden, und juristische Personen, die die Erwerbsschwelle von 12.500 EUR nicht überschreiten, unterliegen der Erwerbsteuer, wenn sie im Freihafen ein neues Fahrzeug aus dem EU-Ausland erwerben.

156 *einstweilen frei*

VIII. Einfuhrumsatzsteuer

157 Einen gesonderten **Steuertatbestand** stellt die **Einfuhr** von Gegenständen im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg dar (§ 1 Abs. 1 Nr. 4). Die bis Ende 1992 ebenfalls von der EUSt erfasste Einfuhr aus den Mitgliedstaaten der EG (jetzt: EU) unterliegt ab 1.1.1993 der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs (→ Rn. 111 sowie §§ 1a und 1b). Die EUSt schließt die Lücke, die sonst für die Besteuerung des privaten Endverbrauchs im Inland entstünde, nachdem die Lieferung aus dem Drittland steuerfrei gestellt ist. Die Verwaltung der EUSt obliegt nicht den Finanzämtern, sondern den Zollbehörden (§ 21 Abs. 1 iVm § 13 FVG). Für die EUSt gelten die Vorschriften für Zölle mit geringen Ausnahmen sinngemäß (§ 21 Abs. 2).

157a Einfuhr ist das Verbringen von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet in das Inland oder die österreichischen Gebiete Jungholz und Mittelberg (s. Art. 30 Abs. 1 MwStSystRL). Für den Tatbestand der Einfuhr ist keine Lieferung an einen Abnehmer notwendig. Erfasst wird vielmehr die Bewegung des Gegenstandes aus dem Drittlandsgebiet in das Inland oder die bezeichneten österreichischen Gebiete. Demnach wird auch das rechtsgeschäftslose Verbringen besteuert. Voraussetzung für die

Verwirklichung des ustrechtlichen Einfuhrtatbestandes ist, dass der Vorgang im Inland steuerbar ist. Letzteres ist nicht der Fall, wenn sich die Drittlandsware in einem besonderen Verfahren befindet (s. Witte UZK Art. 210–262). Wann von einer steuerbaren Einfuhr auszugehen ist, folgt aus § 1 Abs. 2 sowie Art. 30, 60 und 61 MwStSystRL.

157b Während noch laut FG BW (11 K 1102/15, BeckRS 2017, 141720) die Frage, ob der Gegenstand in den inländischen Wirtschaftskreislauf eingegangen ist (die eingelegte Revision VII R 4/18 ist nach Rücknahme eingestellt worden, BFH Beschl. 22.3.2018 – VII R 4/18, nv) nicht relevant sein sollte, erscheint die Erhebung von EUSt auf Waren, die nachweislich nicht in den Wirtschaftskreislauf der EU eingegangen sind, angesichts der neueren Rechtsprechung des EuGH abzulehnen (→ § 21 Rn. 5; EuGH C-368/21, MwStR 2022, 768 mAnm Vobbe – R. T.). Insbesondere hat der EuGH in einer Rechtssache, in der es um Waren ging, die im deutschen Hoheitsgebiet, wo sie nur von einem Flugzeug in ein anderes umgeladen worden waren, bevor sie nach Griechenland befördert wurden, Gegenstand eines zollrechtlichen Fehlverhaltens waren, ausgeführt, dass die betreffenden Waren in Griechenland in den Wirtschaftskreislauf der Union gelangt waren und die auf sie entfallende EUSt dort entsteht, da dieser Mitgliedstaat ihren endgültigen Bestimmungsort und den Ort darstellt, an dem sie verbraucht werden (EuGH C-26/18, MwStR 2019, 667 mAnm Schrömbges – Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung, Rn. 53). Der EuGH hat ferner entschieden, dass ein unter Verstoß gegen die Zollvorschriften eingeführter Personenkraftwagen als im Wohnsitzmitgliedstaat des Steuerpflichtigen in den Wirtschaftskreislauf gelangt anzusehen ist, wenn das Fahrzeug in diesem Mitgliedstaat tatsächlich benutzt wird, auch wenn es auf seiner Fahrt von einem Drittland in diesen Mitgliedstaat faktisch über einen anderen Mitgliedstaat in das Zollgebiet der Union gelangt. Folglich entsteht die EUSt im erstgenannten Mitgliedstaat als Wohnsitzmitgliedstaat (EuGH C-7/20, MwStR 2021, 331 – HZA Münster, Rn. 34 und 35). Zur EUSt-Entstehung bei Unterbrechung der zollamtlichen Überwachung, ggf. durch Pflichtenverletzung, vgl. Birkenfeld/Wäger USt-HdB/Sterzinger § 1 Abs. 1 Nr. 4, 5 Tz. 32 ff.; vgl. auch → § 21 Rn. 5.

157c Die Bemessungsgrundlage für die EUSt ist in § 11 geregelt; § 5 enthält Befreiungs- und § 21 Verfahrensvorschriften. Einzelheiten s. dort. EUSt entsteht unabhängig von der Unternehmereigenschaft des Einführers. Folglich können auch Nichtunternehmer Schuldner der EUSt sein. Auch eine verbotswidrige Einfuhr löst EUSt aus (EuGH C- 66/99, BeckRS 2004, 77680 – Wandel).

IX. Innergemeinschaftlicher Erwerb

158 Der innergemeinschaftliche Erwerb gegen Entgelt ist zwar ab 1.1.1993 ein **neuer USt-Tatbestand** (§ 1 Abs. 1 Nr. 5), er soll aber keine neue USt-Belastung zur Folge haben. Es handelt sich materiell vielmehr um den Ersatz der zuvor der EUSt unterliegenden Importe. Diese war wegen des Wegfalls der Steuergrenzen innerhalb der EU erforderlich. Statt der bisher an der Grenze erhobenen EUSt muss nun der Importeur die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallende USt in seinen USt-Voranmeldungen und Jahreserklärungen deklarieren; er kann sie unter den Voraussetzungen des § 15 ggf. wieder als Vorsteuer abziehen. Der Begriff, die Voraussetzungen und die Rechtsfolgen des innergemeinschaftlichen Erwerbs sind in §§ 1a und 1b geregelt. Zu Einzelheiten s. dort.

159 Beim innergemeinschaftlichen Erwerb muss der erwerbende Unternehmer gegenüber dem liefernden Unternehmer eine **USt-IdNr. verwenden.** Sofern er dabei fehlerhaft eine USt-IdNr. aus einem anderen Land verwendet, droht ihm eine Definitivbelastung mit USt, selbst wenn er grundsätzlich zum VorSt-Abzug

berechtigt wäre (→ § 3d Rn. 5 ff.). Insofern erweist sich der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Vergleich zur Erhebung von EUSt mitunter als **risikobehafteter** und formal **fehleranfälliger,** was der grundsätzlich gewollten Erleichterung des EU-Binnenhandels widerspricht.

§ 1a Innergemeinschaftlicher Erwerb

(1) **Ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt liegt vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:**

1. **Ein Gegenstand gelangt bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete, auch wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat,**
2. **der Erwerber ist**
   a) **ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, oder**
   b) **eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt,**

   und
3. **die Lieferung an den Erwerber**
   a) **wird durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt und**
   b) **ist nach dem Recht des Mitgliedstaates, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht auf Grund der Sonderregelung für Kleinunternehmer steuerfrei.**

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

(2) **[1]Als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt gilt das Verbringen eines Gegenstands des Unternehmens aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland durch einen Unternehmer zu seiner Verfügung, ausgenommen zu einer nur vorübergehenden Verwendung, auch wenn der Unternehmer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat. [2]Der Unternehmer gilt als Erwerber.**

(2a) **Ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Sinne des Absatzes 2 liegt nicht vor in den Fällen des § 6b.**

(3) **Ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Sinne der Absätze 1 und 2 liegt nicht vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:**

1. **Der Erwerber ist**
   a) **ein Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen,**
   b) ***(aufgehoben)***
   c) **ein Unternehmer, der den Gegenstand zur Ausführung von Umsätzen verwendet, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des § 24 festgesetzt ist, oder**
   d) **eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt,**

   und
2. **der Gesamtbetrag der Entgelte für Erwerbe im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 und des Absatzes 2 hat den Betrag von 12 500 Euro im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überstiegen und wird diesen Betrag im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen (Erwerbsschwelle).**

(4) **[1]Der Erwerber kann auf die Anwendung des Absatzes 3 verzichten. [2]Als Verzicht gilt die Verwendung einer dem Erwerber erteilten Umsatz-**

steuer-Identifikationsnummer gegenüber dem Lieferer. [3]Der Verzicht bindet den Erwerber mindestens für zwei Kalenderjahre.

(5) **[1]Absatz 3 gilt nicht für den Erwerb neuer Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtiger Waren. [2]Verbrauchsteuerpflichtige Waren im Sinne dieses Gesetzes sind Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren.**

EU-Recht: Art. 2–4, 20 f. MwStSystRL

UStAE: 1a.1, 1a.2

Übersicht

	Rn.
I. Grundsätzliches	1
1. Bedeutung	1
2. Geltungszeit	2
II. Innergemeinschaftlicher Erwerb bei Lieferungen	3
1. Lieferung eines Gegenstandes	3
2. Warenbewegung von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat	7
a) Hoheitsgebiete der Mitgliedstaaten, Anschlüsse, Ausschlüsse, Drittlandsgebiet	7
b) Warenbewegungen in die in § 1 Abs. 2 genannten Gebiete	8
c) Warenbewegung bei der Lieferung, Warenbewegung von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat	9
d) Innergemeinschaftlicher Erwerb und Besteuerung gem. § 3d S. 2 (Art. 41 MwStSystRL)	12d
3. Lieferung durch einen Unternehmer	13
4. Erwerb durch Unternehmer oder juristische Personen, die nicht Unternehmer sind	17
5. Erwerbsschwelle für bestimmte Erwerber	26
a) Unternehmer mit den VorSt-Abzug ausschließenden Umsätzen	27
b) Kleinunternehmer	28
c) Land- und Forstwirte	29
d) Juristische Personen, die nicht Unternehmer sind	30
e) Berechnung der Erwerbsschwelle	31
f) Option zur Erwerbsbesteuerung	34
g) Ausnahme für neue Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtige Waren	36
III. Innergemeinschaftlicher Erwerb durch Verbringen	41
1. Warenbewegung von einem Mitgliedstaat in einen anderen	42
2. Unternehmer	43
3. Gegenstand des Unternehmens	44
4. Zur Verfügung des Unternehmers	45
a) Allgemeines	45
b) Kein Verbringen bei innergemeinschaftlicher Lieferung	46
c) Kein Verbringen bei nur vorübergehender Verwendung	47
5. Kein Verbringen in den Fällen des § 6b	60a
6. Bemessungsgrundlage	61
7. Pro-forma-Rechnung	62
IV. Keine Abhängigkeit des Tatbestands von der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung	63

beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

I. Grundsätzliches

1. Bedeutung

1 § 1a regelt die tatbestandlichen Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Erwerbs, der mit Einführung des Binnenmarktes im Jahr 1993 gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 zusätzlicher Steuertatbestand geworden ist. Er ersetzt hinsichtlich von Einfuhren im EU-Binnenmarkt den bisherigen Steuertatbestand der EUSt (§ 1 Abs. 1 Nr. 4). Die Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb (Erwerbsteuer) schuldet der Abnehmer der Ware (Erwerber). Nach § 1a Abs. 2 ist das innergemeinschaftliche Verbringen einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellt. Hierdurch wird auch für unternehmensinterne Vorgänge die Besteuerung von im Inland ankommenden Gegenständen beibehalten und somit eine USt-Belastung nach dem **Bestimmungslandprinzip** sichergestellt. In Höhe der Erwerbsteuer besteht für den Erwerber gleichzeitig das Recht auf VorSt-Abzug gem. § 15 Abs. 1 Nr. 3 unter den sonstigen in § 15 normierten Voraussetzungen (insb. Verwendung für Nichtausschlussumsätze). Für zum VorSt-Abzug berechtigte Unternehmer löst der innergemeinschaftliche Erwerb demnach keine Belastungswirkung aus. Anders ist dies, wenn kein Recht auf VorSt-Abzug besteht (zB bei Banken, Versicherungen, Ärzten, jPdöR).

Das alternative Modell des **Ursprungslandprinzips** mit **grenzüberschreitendem VorSt-Abzug** ist wohl endgültig gescheitert, weil die EU-Staaten sich offensichtlich nicht auf ein Clearing-System einigen können (vgl. Schlienkamp UR 1996, 326; Hagen/Reiß UR 2000, 106; Widmann UR 2013, 19). Ein solches Clearing-System würde Steueraufkommen in erheblichem Umfang aus Netto-Exportstaaten an Netto-Importstaaten zuweisen, um sie aufkommensmäßig gegenüber einer Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip gleichzustellen. Auch die Pläne der EU-Kommission für ein „endgültiges Mehrwertsteuersystem" halten am Bestimmungslandprinzip fest (→ Rn. 2).

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die wesentlichen unionsrechtlichen Grundlagen bilden Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziffer i MwStSystRL, Art. 20 MwStSystRL (Grundsätzliches), Art. 3 MwStSystRL und Art. 4 Abs. 2 MwStVO (Regelung zu Schwellenerwerbern), Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziff. ii und iii und Abs. 3 MwStSystRL (innergemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtiger Waren durch einen Steuerpflichtigen oder eine nicht steuerpflichtige juristische Person der Mehrwertsteuer) und Art. 21 MwStSystRL (Erwerb aufgrund innergemeinschaftlichen Verbringens). Für den Sonderfall der Konsignationslagerregelung hat Art. 17a MwStSystRL (eingeführt mit RL (EU) 2018/1910 vom 4.12.2018 und gem. Art. 2 dieser RL anzuwenden seit 1.1.2020) entsprechende Bedeutung für den innergemeinschaftlichen Erwerb. Mit dem JStG 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) wurde § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b mWv 1.1.2025 aufgehoben. Es handelt sich um eine redaktionelle Folgeänderung im Zusammenhang mit der Neufassung der Besteuerung der Kleinunternehmen in §§ 19 und 19a. Beim innergemeinschaftlichen Erwerb fällt ein Kleinunternehmer künftig unter § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a, weshalb die Sonderregelung in Buchst. b entfallen kann.

2. Geltungszeit

2 Die mWv 1.1.1993 auf Grund des BinnenmarktG neu in das UStG eingefügte 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 innergemeinschaftlichen Erwerbs bei der Inanspruchnahme funktionsändernder Be- oder Verarbeitungsleistungen 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 innergemeinschaftlichen 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 StEuglG 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 innergemeinschaftlichen 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 Konsignationslagerregelung 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.

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

II. Innergemeinschaftlicher Erwerb bei Lieferungen

1. Lieferung eines Gegenstandes

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb iSv § 1a Abs. 1 Nr. 1 setzt voraus, **dass an den Erwerber eine Lieferung** eines Gegenstandes ausgeführt wird. Ob ein innergemeinschaftlicher 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 Lieferung 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 Rn. 24 – Teleos). 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 Besteuerungsfolgen in seinem Hoheitsgebiet eintreten zu lassen (Vorrang des Bestimmungslandes, 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 Schwierigkeiten, 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 zurückerlangen, 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, 3

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 Marktgängigkeit ändert (→ § 3 Rn. 181 ff.). Hiervon 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 **(ruhende Lieferung).** 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).

beck-shop.de
DIE FACHBUCHHANDLUNG

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 Besteuerungsort 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