

Masterarbeit
im Masterstudiengang
Advanced Management
an der Hochschule für angewandte Wissenschaften Neu-Ulm

Die umsatzsteuerliche Behandlung grenzüberschreitender Lieferbeziehungen

Erstkorrektor/-in: Prof. Dr. Stefan Weber

Verfasser/-in: Katharina Schmiedl (Matrikel-Nr.: 312765)

Thema erhalten: 15.04.2024

Arbeit abgegeben: 15.10.2024

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	VI
1. Einleitung	1
2. Grundlagen der Umsatzsteuer	2
2.1. Die Umsatzsteuer als harmonisierte Steuer innerhalb der EU.....	2
2.2. Rechtsquellen im Steuerrecht	2
2.3. Wirkungsweise der Umsatzsteuer.....	3
2.4. Grundlagen der Umsatzbesteuerung bei grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten: Ursprungsland- vs. Bestimmungslandprinzip	5
3. Das System der Umsatzsteuer.....	7
3.1. Steuerbare Umsätze im Inland gemäß § 1 Abs. 1 UStG.....	7
3.1.1. Prüfung der Tatbestandsmerkmale	8
3.1.1.1. Lieferungen und sonstige Leistungen.....	8
3.1.1.1.1. Innergemeinschaftlicher Erwerb.....	9
3.1.1.1.2. Einfuhr von Waren.....	9
3.1.1.2. Entgeltlichkeit	10
3.1.1.3. Durch einen Unternehmer.....	10
3.1.1.4. Im Rahmen seines Unternehmens	11
3.1.1.5. Im Inland	12
3.2. Steuerbare aber steuerbefreite Umsätze	12
3.2.1. Steuerbefreiung bei Lieferungen	12
3.2.1.1. Steuerbefreiung bei Lieferungen in das Drittlandgebiet.....	13
3.2.1.2. Steuerbefreiung bei der Einfuhr	13
3.2.1.3. Steuerbefreiung bei Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet	13
3.3. Schuldner der Umsatzsteuer	14
3.4. Berechnung der Umsatzsteuer und Entrichtung an das Finanzamt	15
3.4.1. Vorsteuerabzug.....	16
3.4.2. Kleinunternehmerregelung.....	17
4. Anwendungsfälle und Fallstricke bei grenzüberschreitenden Lieferbeziehungen	18

4.1. Lieferbeziehungen innerhalb der EU mit 2 Beteiligten	18
4.1.1. Innergemeinschaftliche Lieferungen.....	19
4.1.1.2. Materiell-rechtliche Befreiungstatbestände für innergemeinschaftliche Lieferungen	19
4.1.1.2.1. Definition des Lieferers.....	20
4.1.1.2.2. Definition des Abnehmers	20
4.1.1.2.2.1. Unternehmer als Abnehmer	20
4.1.1.2.2.2. juristische Person als Abnehmer.....	21
4.1.1.2.2.3. Erwerber eines neuen Fahrzeuges als Abnehmer	22
4.1.1.2.3. Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet	22
4.1.1.2.4. Umsatzbesteuerung/ Erwerbsbesteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs.....	22
4.1.1.3. Buch- und Belegnachweise.....	23
4.1.1.3.1. Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet	25
4.1.1.3.1.1. Gelangenheitsvermutung	25
4.1.1.3.1.2. Nachweis des Gelangens in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch Belege	26
4.1.1.3.2. Übrige Voraussetzungen.....	27
4.1.1.4. Weitere Praktische Auswirkungen	28
4.1.1.4.1. Rechnungen.....	28
4.1.1.4.2. Deklarationsverpflichtungen.....	28
4.1.1.4.3. Praktische Herausforderungen	29
4.1.2. Innergemeinschaftliche Fernverkäufe	31
4.1.2.1. Allgemeines	31
4.1.2.2. Voraussetzungen für die Fernverkaufsregelung	32
4.1.2.2.1. Art der Warenbewegung	32
4.1.2.2.2. Abnehmer der Lieferung.....	32
4.1.2.3. Ausnahmeregelung: Umsatzschwelle des Lieferanten	33
4.1.2.4. Besonderes Besteuerungsverfahren: One-Stop-Shop-EU Regelung nach 18j UStG.....	33
4.1.2.5. Weitere Praktische Auswirkungen	34
4.1.2.5.1. Rechnungen.....	34
4.1.2.5.2. Aufzeichnungs- und Deklarationsverpflichtungen	34
4.1.2.5.3. Praktische Herausforderungen	35
4.2. Lieferbeziehungen mit Drittländern	35
4.2.1. Einfuhr von Waren aus Drittländern	35

4.2.1.1. Begriff und Funktionsweise	36
4.2.1.2. Schuldner, Zeitpunkt und Entstehungsort der Einfuhrumsatzsteuer ..	36
4.2.1.3. Steuerbefreiung bei der Einfuhr	36
4.2.1.3.1. Steuerbefreiung bei der Einfuhr von Transitware	37
4.2.1.4. Aufzeichnungs- und Deklarationsverpflichtung	37
4.2.2. Ausfuhr von Waren in Drittländer	37
4.2.2.1. Voraussetzungen für die Steuerfreiheit	38
4.2.2.2. Weitere Praktische Auswirkungen	39
4.2.2.2.1. Buch- und Belegnachweise	39
4.2.2.2.1.1. Ausfuhrnachweis in Beförderungsfällen	39
4.2.2.2.1.1. Ausfuhrnachweis in Versandungsfällen	39
4.2.2.3. Rechnungen	40
4.2.2.4. Deklarationsverpflichtungen	40
4.3. Reihengeschäfte	41
4.3.1. Umsatzsteuerliche Risiken bei der Abwicklung von Reihengeschäften	41
4.3.2. Begriff und Funktionsweise	41
4.3.3. Die Zentrale Problematik bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Reihengeschäften	41
4.3.3.1. Bisheriger rechtlicher Rahmen für die Ermittlung der Steuerfreien Lieferung bei Reihengeschäften	42
4.3.3.2. Einheitliche Regeln für Reihengeschäfte seit dem 1.1.2020 und Umsetzung im Umsatzsteuergesetz	45
4.3.3.2.1. Zuordnung der bewegten Lieferung	45
4.3.3.2.2. Ort der Lieferungen	46
4.3.4. Mögliche Konstellationen bei Reihengeschäften	46
4.3.4.1. Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte	47
4.3.4.2. Dreiecksgeschäfte	47
4.3.4.3. Reihengeschäfte mit einer Einfuhrlieferung	49
4.3.4.4. Reihengeschäft mit einer Ausfuhrlieferung	49
4.3.5. Buch- und Belegnachweise	50
4.3.6. Weitere Praktische Auswirkungen	52
4.3.6.1. Rechnungen	52
4.3.6.2. Deklarationsverpflichtungen	52
5. Fazit	53

Literaturverzeichnis.....	V
Rechtsprechungsverzeichnis	VIII
Verzeichnis der zitierten Verlautbarungen der Finanzverwaltung.....	IX

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AWG	Außenwirtschaftsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
Buchst.	Buchstabe
bzw.	beziehungsweise
Doppelbuchst.	Doppelbuchstabe
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EStG	Einkommenssteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
HGB	Handelsgesetzbuch
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
Nr.	Nummer
sog.	sogenannte
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UZK	Unionszollkodex
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

1. Einleitung

Die einheitliche umsatzsteuerliche Behandlung grenzüberschreitender Lieferbeziehungen ist ein zentraler Aspekt des europäischen Binnenmarkts. Durch die fortschreitende Globalisierung und die enge wirtschaftliche Verflechtung der Staaten, insbesondere innerhalb der Europäischen Union, sind rechtliche Regelungen notwendig, um einen reibungslosen Waren- und Dienstleistungsverkehr zu ermöglichen und dabei steuerliche Ungleichgewichte zu verhindern. In diesem Kontext spielt die Harmonisierung der Umsatzsteuer auf europäischer Ebene eine wichtige Rolle.

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit den umsatzsteuerlichen Rahmenbedingungen für grenzüberschreitende Lieferbeziehungen und untersucht deren rechtliche Grundlagen, systematische Struktur sowie konkrete Anwendungsfälle.

Der erste Teil widmet sich den Grundlagen der Umsatzsteuer, insbesondere der Harmonisierung, den relevanten Rechtsquellen und der Funktionsweise im europäischen Kontext. Dabei wird auch auf die grundlegenden Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Lieferbeziehungen eingegangen.

Im zweiten Teil wird das System der Umsatzsteuer detailliert erläutert. Hierbei werden steuerbare Umsätze, Steuerbefreiungen, der Steuerschuldner und die Entrichtung der Umsatzsteuer an das Finanzamt, einschließlich des Vorsteuerabzugs, behandelt.

Der letzte Teil der Arbeit konzentriert sich auf praktische Anwendungsfälle grenzüberschreitender Lieferbeziehungen, wie innergemeinschaftliche Lieferungen, innergemeinschaftliche Fernverkäufe, Einfuhr- und Ausfuhrlieferungen sowie den Sonderfall der Reihengeschäfte. Für diese Anwendungsfälle werden jeweils die umsatzsteuerlichen Voraussetzungen, Buch- und Belegnachweise, Deklarationsverpflichtungen und die praktischen Auswirkungen analysiert.

Ziel dieser Arbeit ist es, ein umfassendes Verständnis der umsatzsteuerlichen Regelungen bei grenzüberschreitenden Lieferbeziehungen zu entwickeln und praktische Lösungsansätze für Unternehmen aufzuzeigen, die in diesem Bereich tätig sind.

2. Grundlagen der Umsatzsteuer

2.1. Die Umsatzsteuer als harmonisierte Steuer innerhalb der EU

Die Umsatzsteuer ist eine EU-weit vereinheitlichte Steuer, deren Harmonisierung durch verbindliche Richtlinien für die Mitgliedsstaaten geregelt wird¹. Die rechtliche Grundlage hierfür bildet Artikel 93 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV), der dem Rat die Ermächtigung erteilt, einstimmig Maßnahmen zur Angleichung der Umsatzsteuervorschriften zu erlassen.

Die grundlegende Regelung gemäß Artikel 115 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) zur Angleichung nationaler Rechtsvorschriften zielt darauf ab, das reibungslose Funktionieren des Binnenmarktes zu gewährleisten. Gemäß Artikel 3 Abs. 1 Buchst. c sollen dabei Barrieren im freien Verkehr von Waren, Personen, Dienstleistungen und Kapital zwischen den Mitgliedstaaten abgebaut werden.

Auch wenn eine übergreifende Steuerharmonisierung kein selbstständiges Ziel darstellt, sollen steuerrechtlich Vorschriften die Einhaltung der Grundfreiheiten sowie die Sicherung eines freien Wettbewerbs innerhalb der EU garantieren. In diesem Zusammenhang spielt das Verbot der steuerlichen Diskriminierung bei der Einfuhr von Waren aus anderen Mitgliedsstaaten (Artikel 110 AEUV) eine wichtige Rolle und bildet den Auftrag für die Harmonisierung für indirekte Steuern, der insbesondere die Umsatzsteuer betrifft.²

2.2. Rechtsquellen im Steuerrecht

Die Regelungen des Europäischen Rates zur Vereinheitlichung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten hinsichtlich der Umsatzsteuer sind in der Richtlinie 2006/112/EG, auch als Mehrwertsteuersystemrichtlinie bekannt, festgelegt. Wie in Artikel 1 Abs. 1 MwStSystRL festgelegt, regelt sie das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der Mitgliedsstaaten.

Die Verpflichtung der Mitgliedstaaten, die Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) in nationales Recht zu überführen, wird in Artikel 288 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) festgesetzt, welcher besagt, dass Richtlinien für jeden Mitgliedstaat verbindlich sind hinsichtlich des zu erreichenden Ziels, jedoch die Wahl der Form und Mittel den nationalen Behörden überlassen wird.

¹ Bornhofen/Bornhofen 2023: C. Umsatzsteuer, S. 131

² Vgl. Spengel 2023: 1. Kapitel. Rechtsgrundlagen, S. 98

In der Mehrwertsteuersystemrichtlinie selbst verweist Artikel 411 auf die Ausführung der Bestimmungen durch die Mitgliedstaaten, allerdings ist die grundsätzliche Verpflichtung zur Umsetzung auf europäischer Ebene im AEUV festgelegt.

In Deutschland gilt das Umsatzsteuergesetz (UStG) sowie die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) als maßgebliche Rechtsgrundlage der Umsatzsteuer.³ Darin werden unter anderem auch die Bestimmungen der MwStSystRL in deutsches Recht umgesetzt. Das Umsatzsteuergesetz wird durch den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) ergänzt. Dabei handelt es sich um eine Verwaltungsvorschrift, die von der deutschen Finanzverwaltung herausgegeben wird und dazu dient, die Anwendung und Auslegung des Umsatzsteuergesetzes zu erläutern und zu präzisieren. Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass wurde erstmalig am 1. Oktober 2010 herausgegeben und wird laufend durch Schreiben des BMF angepasst. Die konsolidierte Fassung gibt den aktuellen Stand des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses wieder.⁴

2.3. Wirkungsweise der Umsatzsteuer

In diesem Abschnitt der Arbeit soll die Wirkungsweise der Umsatzsteuer als Verbrauchssteuer und das gemeinsame Umsatzsteuersystem der Europäischen Union beschrieben werden.

Ziel des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems der Europäischen Union ist es gemäß Artikel 1 Abs. 2 MwStSystRL, eine allgemeine Verbrauchssteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen zu erheben, die sich proportional nach deren Preis richtet und unabhängig von der Anzahl der Umsätze auf den vorherigen Produktions- und Vertriebsstufen erhoben wird. Damit unterliegen der Umsatzsteuer als Verkehrssteuer bestimmte, wirtschaftliche Verkehrsvorgänge.⁵ Für Deutschland sind diese Vorgänge in § 1 Abs 1 UStG geregelt und umfassen neben der Lieferung von Gegenständen und sonstige Leistungen, die von einem Unternehmer im Inland gegen Entgelt ausgeführt werden, die Einfuhr von Waren aus Drittländern sowie den innergemeinschaftlichen Erwerb im Inland gegen Entgelt.

Die Umsatzsteuer gilt als indirekte Steuer, da Schuldner der Umsatzsteuer und Steuerdestinar, also der wirtschaftlicher Träger nicht identisch sind.⁶ Obwohl sie als Verbrauchssteuer den Endverbraucher belasten will, wird sie aus Praktikabilitätsgründen beim Unternehmen erhoben.⁷ Das verkaufende Unternehmen entrichtet also die Umsatzsteuer für den Endverbraucher an das Finanzamt, überträgt aber die wirtschaftliche Steuerlast an den Endverbraucher.

³ Bornhofen/Bornhofen 2023: C. Umsatzsteuer, S. 131

⁴ Vgl. O.V. 2024: Umsatzsteuer-Anwendungserlass - Bundesfinanzministerium - Themen

⁵ Bornhofen/Bornhofen 2023: C. Umsatzsteuer, S. 131

⁶ Bornhofen/Bornhofen 2023: C. Umsatzsteuer, S. 131

⁷ Besch/Starck 2016: § 33. Tax Compliance, op. 39

Das Umsatzsteuersystem der EU kann als „Allphasensteuersystem mit Vorsteuerabzug“⁸, oder auch als „Allphasen-Nettoumsatzsteuer-System“⁹ bezeichnet werden. Der Vorsteuerabzug ist ein zentrales Konzept im Umsatzsteuerrecht, das Unternehmen von der Umsatzsteuer belastungsneutral halten¹⁰ und sicherstellen soll, dass der Endverbrauch, unabhängig davon, wie viele Wertschöpfungsstufen das Produkt oder die Dienstleistung durchlaufen hat, insgesamt nur einmalig besteuert wird. Es beruht damit auf zwei zentralen Komponenten: Der Ausgangsumsatzsteuer und der Vorsteuer.¹¹ Die Entstehung der Ausgangsumsatzsteuer ergibt sich aus Artikel 1 Abs. 2 S. 2f MwStSystRL. Darin wird festgelegt, dass die Umsatzsteuer auf jeder Stufe der Wertschöpfung, inklusive des Einzelhandels, auf den Wertzuwachs erhoben wird, der durch den Verkauf des Gegenstands oder der Dienstleistung entsteht. Unternehmen, die steuerpflichtige Leistungen beziehen und selbst steuerpflichtige Ausgangsleistungen erbringen, haben gemäß § 15 UStG das Recht, die von ihnen entrichtete Umsatzsteuer auf Vorumsätze als Vorsteuer geltend zu machen.

Zu den Vorumsätzen, deren zu entrichtenden Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer abziehbar sind, zählen nicht nur steuerpflichtige Leistungen, die andere, im Inland ansässigen Unternehmen, an den Unternehmer erbracht haben (§ 15 Abs.1 Nr. 1 Satz 1 UStG) und die vom leistungserbringenden Unternehmer an das Finanzamt abzuführen sind. Auch die auf Einfuhren aus Drittländern zu entrichtende Einfuhrumsatzsteuer (§ 15 Abs.1 Nr. 2 UStG) und diejenigen Umsatzsteuerbeträge, für die der Unternehmer aufgrund von der Umkehr der Steuerschuld Steuerschuldner ist sind unter anderem regelmäßig als Vorsteuer abziehbar. Dies betrifft insbesondere Leistungen für den Unternehmer, die von Unternehmen erbracht werden, die mehrwertsteuerlich in einem anderen EU-Mitgliedstaat erfasst sind.

Unter bestimmten Bedingungen bleiben Lieferungen eines in einem anderen EU-Land ansässigen Unternehmers als sogenannte innergemeinschaftliche Lieferung im Ursprungsland steuerfrei. Auf den Erwerb im Bestimmungsland fällt hierfür jedoch die sogenannte Erwerbsumsatzsteuer (§ 1a UStG) an, die gemäß § 15 Abs. 1 Satz 3 UStG in der Regel als Vorsteuer abziehbar ist. Ein ähnliches Prinzip gilt auch für sonstige von ausländischen Unternehmen erbrachte Leistungen, bei denen im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht.¹²

⁸ Klenk 2023: § 1 Wesen der Umsatzsteuer, Verhältnis von nationalem Recht zum Unionsrecht, op. 9

⁹ Kußmaul 2023: Steuern, S. 203

¹⁰ Burbaum 2023: Rechnungseingangskontrolle und Rechnungsberichtigung, op. 1

¹¹ Kurz et al. 2022: Teil A Einführung in das Umsatzsteuerrecht, S. 1

¹² Vgl. Kurz et al. 2022: Teil A Einführung in das Umsatzsteuerrecht, S. 2

2.4. Grundlagen der Umsatzbesteuerung bei grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeiten: Ursprungsland- vs. Bestimmungslandprinzip

Bei grenzüberschreitendem Waren- und Leistungsaustausch stellt sich die Frage, welchem Staat das Recht zur Besteuerung zusteht. Bei der Besteuerung von Umsätzen aus grenzüberschreitenden Lieferbeziehungen ist je nach dem, auf welches Gebiet sich die grenzüberschreitende Geschäftstätigkeit erstreckt, zwischen dem Ursprungslandprinzip und dem Bestimmungslandprinzip zu unterscheiden.

Das Ursprungslandprinzip basiert auf der Vorstellung, dass die Steuer demjenigen Land zusteht, in welchem der Mehrwert entstanden ist. Bei Anwendung des Ursprungslandprinzips orientiert sich die Besteuerung des Umsatzes damit auch an den Bedingungen des Landes, aus welchem die grenzüberschreitende Transaktion erfolgt. Dem Empfänger im Bestimmungsland wird dabei die Befreiung von der Umsatzsteuer gewährt. Die Anwendung des Bestimmungslandprinzips führt hingegen dazu, dass die Besteuerung in dem Land stattfindet, indem auch der Verbrauch stattfinden soll. Damit wird der Verbrauchssteuercharakter der Umsatzsteuer betont.¹³

Wer Schuldner der Umsatzsteuer, und welches Land damit das Besteuerungsrecht innehat, ist in § 13a UStG geregelt. Für Geschäftstätigkeiten innerhalb des Gemeinschaftsgebiets kann sowohl das Bestimmungsland- als auch das Ursprungslandprinzip zur Anwendung kommen: Beim innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a UStG, bei dem eine Lieferung von Waren in das Inland stattfindet, und dem eine innergemeinschaftlichen Lieferung vorausgeht, schuldet nach § 13a Abs. 1 Nr. 2 f. UStG grundsätzlich der Erwerber (Abnehmer) des Gegenstandes die Umsatzsteuer. Auch bei der Konsignationslagerung nach § 6b Abs. 1 UStG, bei der ein Gegenstand im Gebiet eines dritten Mitgliedsstaates zwischengelagert wird, schuldet nach § 6b Abs. 2 UStG der Erwerber des Gegenstandes die Umsatzsteuer in seinem Mitgliedsstaat. Eine Ausnahme vom Bestimmungslandprinzip bei Lieferbeziehungen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets stellt die Lieferung an einen Erwerber dar, der aus den in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG aufgeführten Gründen keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug hat und der die Schwelle für innergemeinschaftliche Erwerbe gemäß § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG von 12.500€ im vorangegangenen Kalenderjahr und wahrscheinlich nicht im aktuellen Kalenderjahr erreicht. Diese sogenannten Schwellenerwerber werden wie private Endverbraucher behandelt, was heißt, dass sie keinen Erwerb in ihrem Mitgliedstaat versteuern müssen, dafür die Lieferung aber der Besteuerung im Ursprungsland unterliegen.¹⁴

¹³ Vgl. Kußmaul 2023: Steuern, S. 202

¹⁴ Vgl. Heuermann 2023: UStG § 1a Innergemeinschaftlicher Erwerb, op.. 39

Ursprünglich war gemäß § 402 MwStSystRL das Bestimmungslandprinzip für die Besteuerung von Umsätzen zwischen Unternehmen in verschiedenen Mitgliedsstaaten nur als Übergangsregelung nach der Abschaffung der innergemeinschaftlichen Grenzkontrollen geplant, die von einer endgültigen, auf dem Ursprungslandprinzip beruhenden Regelung, abgelöst werden sollte. Aktuelle Überlegungen streben jedoch vielmehr eine Vereinheitlichung und Vereinfachung des bestehenden Bestimmungslandprinzips an.¹⁵

Für die Besteuerung von Umsätzen aus Geschäftstätigkeiten, bei denen die Grenzen des Gemeinschaftsgebiets überschritten werden, gilt das Bestimmungslandprinzip. Die Einfuhr von Waren aus Drittländern unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG der sogenannten Einfuhrumsatzsteuer, die die Zollbehörden in Rechnung stellen und für die nach § 21 Abs. 2 UStG die entsprechenden Zollvorschriften gelten. Andererseits werden Gegenstände und Leistungen bei der Ausfuhr nach § 4 Abs. 1a UStG von der Umsatzsteuer befreit.¹⁶

¹⁵ Vgl. Europäische Union 2011: KOM 815, S. 5f

¹⁶ Vgl. Kußmaul 2023: Steuern, S. 202

3. Das System der Umsatzsteuer

Bei der Prüfung der umsatzsteuerlichen Folgen von Sachverhalten, ist es wichtig, einem strukturierten Prüfschema zu folgen, das auf den Vorgaben des Umsatzsteuergesetzes basiert.¹⁷ In diesem Kapitel soll ein solches Prüfschema beschrieben werden, wobei ein besonderer Schwerpunkt auf der umsatzsteuerlichen Einordnung grenzüberschreitender Lieferungen liegt.

3.1. Steuerbare Umsätze im Inland gemäß § 1 Abs. 1 UStG

Wirtschaftliche Vorgänge, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 UStG der Umsatzsteuer unterliegen, werden dort als steuerbare Umsätze bezeichnet. Steuerbare Umsätze umfassen

- Lieferungen von Gegenständen und sonstige Leistungen, die von einem Unternehmer im Inland gegen Entgelt ausgeführt werden,
- Einfuhren von Waren aus Drittländern in das Inland
- innergemeinschaftliche Erwerbe im Inland

Die drei Umsatzarten Lieferungen, Einfuhren und innergemeinschaftlicher Erwerb schließen sich allerdings keinesfalls gegenseitig aus und können zeitgleich bei einem einzelnen wirtschaftlichen Vorgang auftreten.¹⁸ So liegt bei der Einfuhr von Waren ins Inland, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind, ebenfalls eine Lieferung vor, die allerdings nicht im Inland ausgeführt wird und daher separat in § 1 Abs. 1 UStG aufgeführt wird. Dasselbe gilt auch für den innergemeinschaftlichen Erwerb, der eine Lieferung mit Beförderung oder Versendung des Liefergegenstandes (innergemeinschaftliche Lieferung) voraussetzt, die als dort ausgeführt gilt, wo die Beförderung oder Versendung endet (§ 3 Abs. 6 UStG).

Bei der Prüfung, ob ein steuerbarer Umsatz gemäß § 1 Abs. 1 UStG vorliegt, ist also zunächst das kumulative Vorhandensein folgender 5 Tatbestandsmerkmale zu prüfen:

1. Handelt es sich bei dem Geschäftsvorfall um eine **Lieferung oder sonstige Leistung**?
2. Wird die Lieferung oder sonstige Leistung **gegen Entgelt** ausgeführt?
3. Wird die Lieferung oder sonstige Leistung **durch einen Unternehmer** ausgeführt?
4. Wird die Lieferung oder sonstige Leistung durch einen Unternehmer **für sein Unternehmen ausgeführt**?
5. Gilt die Lieferung oder sonstige Leistung als **im Inland** ausgeführt? ¹⁹

Fehlt einer dieser Merkmale, liegt kein steuerbarer Umsatz gemäß § 1 Abs.1 UStG vor. Allerdings kann ein Umsatz trotz Unentgeltlichkeit nach § 3 Abs. 1b oder Abs. 9a UStG einer Lieferung oder sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt werden.

¹⁷ Bornhofen/Bornhofen 2023: C. Umsatzsteuer, S. 131

¹⁸ Kurz et al. 2022: Teil A Einführung in das Umsatzsteuerrecht, S. 5f

¹⁹ Vgl. Kurz et al. 2022: Teil A Einführung in das Umsatzsteuerrecht, S. 5 f

3.1.1. Prüfung der Tatbestandsmerkmale

3.1.1.1. Lieferungen und sonstige Leistungen

Das erste Tatbestandsmerkmal eines steuerbaren Umsatzes ist, dass es sich bei dem Geschäftsvorfall um eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt.

Das Umsatzsteuergesetz definiert eine Lieferung in § 3 Abs. 1 als den Übergang der Verfügungsmacht über einen Gegenstand. Nach Abschnitt 3.1 Abs. 2 Satz 1 UStAE beinhaltet dies den endgültigen Übergang der wirtschaftlichen Substanz, des Wertes und des Ertrags eines Gegenstands an den neuen Eigentümer. Ein bürgerlich-rechtlicher Eigentumsübergang ist nach Abschnitt 3.1 Abs. 2 Satz 5 UStAE dabei zwar die Regel, aber nicht zwingend erforderlich: Es ist weder notwendig, dass Einigung über den Eigentumsübergang herrscht²⁰, noch dass der Empfänger den Gegenstand tatsächlich physisch erhält und damit unmittelbare Zugriffsmöglichkeit auf den Liefergegenstand erlangt²¹. Allerdings muss nach Abschnitt 3.1 Abs. 2 Satz 2 UStAE der Empfänger faktisch dazu in der Lage sein, den Gegenstand nach eigenem Ermessen zu nutzen und veräußern zu können.

Daraus folgend wird im Umsatzsteuergesetz unterschieden zwischen Lieferungen, bei denen keine Warenbewegung des Liefergegenstandes stattfindet und sogenannten Beförderungs- oder Versandungslieferungen, bei denen der Gegenstand der Lieferung wie in § 3 Abs. 6 UStG beschrieben, durch den Lieferer, den Abnehmer oder einem beauftragten Dritten tatsächlich zum Abnehmer gelangt. Von einer Beförderung wird in diesem Zusammenhang gemäß Abschnitt 3.12 Abs. 2 Satz 1 UStAE gesprochen, wenn der Gegenstand durch die an dem Liefergeschäft beteiligten Parteien selbst oder durch einen „unselbstständigen Erfüllungsgehilfen“ zum Abnehmer transportiert wird. Eine Versandung liegt gemäß Abschnitt 3.12 Abs. 3 Satz 1 UStAE vor, wenn der Transport des Gegenstands an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten durch einen „selbstständigen Beauftragten“ erfolgt.

Sonstige Leistungen umfassen gemäß § 3 Abs. 9 UStG alle Leistungen, die nicht als Lieferungen gelten. Dazu zählen nach Abschnitt 3.1 Abs. 1 Satz 6 und Abs. 4 Satz 1 f. UStAE insbesondere Dienstleistungen sowie die Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen wie Vermietung und Verpachtung, ebenso wie die Übertragung von Rechten.

²⁰ 2008: BFH, Urteil v. 16.04.2008 - XI R 56/06

²¹ 2015: BFH, Urteil v. 09.09.2015 - XI R 21/13

3.1.1.1.1. Innergemeinschaftlicher Erwerb

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen gemäß Artikel 20 Satz 1 MwStSystRL liegt vor, wenn ein Gegenstand im Rahmen einer Lieferung aus einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen gelangt. Im deutschen Umsatzsteuergesetz regelt § 1a die Voraussetzungen für einen innergemeinschaftlichen Erwerb. Nach § 1a Abs. 1 UStG findet ein innergemeinschaftlicher Erwerb im deutschen Inland statt, wenn ein Gegenstand aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet im Rahmen einer Lieferung an einen inländischen Erwerber ins Inland oder an Orte, die nach § 1 Abs. 3 UStG dem Inland gleichgestellt sind, gelangt. Nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 f. UStG muss der Erwerber hierfür die Unternehmereigenschaft besitzen oder eine andere juristische Person sein, während der Lieferant ein Unternehmen sein muss, dessen Lieferungen nicht aufgrund erleichterter Vorschriften zur Umsatzbesteuerung für kleine Unternehmen in seinem Mitgliedsstaat steuerfrei sind.

Das Gelangen eines Liefergegenstandes in einen anderen Mitgliedsstaat setzt eine Beförderungs- oder Versandungslieferung voraus (vgl. 1.a.1. UStAE). Zwar liegt der Ort einer Beförderungs- oder Versandungslieferung wie in Kapitel 3.1.1.5. beschrieben dort, wo die Beförderung oder Versandung beginnt- der innergemeinschaftlicher Erwerb unterliegt jedoch gemäß § 3d Satz 1 UStG ausdrücklich der Steuerbarkeit in dem Mitgliedsstaat, in dem die Beförderung oder Versandung endet. Damit würde sich für einen einzigen wirtschaftlichen Vorgang eine doppelte Steuerbarkeit in verschiedenen Mitgliedstaaten ergeben. Um dem Bestimmungslandprinzip gerecht zu werden und um eine Doppelbesteuerung von innergemeinschaftlichem Leistungsaustausch zu vermeiden ist das Pendant des innergemeinschaftlichen Erwerbs, die innergemeinschaftliche Lieferung, im Mitgliedsstaat des Beginns der Beförderung oder Versandung von der Umsatzsteuer zu befreien.

3.1.1.1.2. Einfuhr von Waren

Der Begriff der Einfuhr beruht auf § 2 Abs. 11 AWG und bezeichnet die Lieferung von Waren aus Drittländern in das Inland. Das Drittlandsgebiet umfasst nach Absatz 1.10 Abs. 1 Satz 1 UStAE sämtliche Gebiete, die nicht zum europäischen Gemeinschaftsgebiet gehören und sich damit gemäß § 2 Abs. 8 AWG außerhalb des europäischen Zollgebiets befinden.

Die Einfuhr von Gegenständen gilt gemäß § 3 Abs. 8 UStG als im Inland ausgeführt und unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 der deutschen Umsatzsteuer (Einfuhrumsatzsteuer). Steuerschuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist gemäß § 13a Abs. 2 UStG i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG und Artikel 77 Abs. 3 UZK der Anmelder des Zolls.

3.1.1.2. Entgeltlichkeit

Das zweite Tatbestandsmerkmal eines steuerbaren Umsatzes ist die Entgeltlichkeit der Lieferung oder sonstigen Leistung. Liegt ein Umsatz in Form einer Lieferung oder sonstigen Leistung vor, so kann die Steuerbarkeit daran scheitern, dass diese nicht gegen Entgelt ausgeführt wird, d.h. dass kein Leistungsaustausch stattfindet.

Auch wenn Leistung und Gegenleistung hierfür nach Abschnitt 1.1 Abs 1 Satz 9 UStAE, nicht zwingend gleichwertig sein müssen, sollen sie nach Abschnitt 1.1 Abs 1 Satz 1f. UStAE, um die Voraussetzung der Entgeltlichkeit zu erfüllen, in direkter Beziehung zueinanderstehen. Auf beiden Seiten kann zum Leistungsaustausch dabei alles herangezogen werden, über was auch ein Rechtsgeschäft abgeschlossen werden kann, der Umsatzsteuer unterliegen aber nur „Leistungen im wirtschaftlichen Sinne“, die sich dadurch auszeichnen, dass der Entrichtende ein wirtschaftliches Interesse an der Leistung hat, die er erbringt (vgl. Abschnitt 1.1 Abs 3 Satz 1f. UStAE). Das bedeutet, dass eine Leistung nicht allein dadurch umsatzsteuerpflichtig ist, dass beispielsweise eine Zahlung erfolgt, sondern erst, wenn die Zahlung einem wirtschaftlichen Zweck dient und ein wirtschaftliches Interesse des Zahlenden dahintersteht. In den meisten Fällen handelt es sich nur bei einer Leistung des Leistungsaustausches um eine Leistung im wirtschaftlichen Sinne, während die andere, bei der es sich meist um Geldzahlungen handelt, eine Leistung im rechtlichen Sinne darstellt und damit nicht der Umsatzsteuer unterliegt.²²

Eine Ausnahme von der Voraussetzung der Entgeltlichkeit für die Steuerbarkeit bilden nach § 3 Abs. 1b UStG unter Umständen unentgeltliche Entnahmen und Zuwendungen von Gegenständen aus dem Unternehmen für den privaten Bedarf oder andere nicht-unternehmerische Zwecke, wenn der Gegenstand den Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt. Diese werden steuerrechtlich wie entgeltliche Lieferungen behandelt, unterliegen also der Umsatzsteuer.

3.1.1.3. Durch einen Unternehmer

Das dritte Tatbestandsmerkmal eines steuerbaren Umsatzes ist, dass die Lieferung oder sonstige Leistung von einem Unternehmer durchgeführt wird.

Im Umsatzsteuerrecht spielt die Definition des Begriffs "Unternehmer" eine entscheidende Rolle, da Unternehmen steuerbare, also umsatzsteuerpflichtige Transaktionen durchführen können und das Recht haben, die Vorsteuer gemäß § 15 des Umsatzsteuergesetzes geltend zu machen.²³

²² Vgl. KG 1969: BFH, Urteil v. 31.07.1969 - V 94/65

²³ Eckert 2024: Unternehmer

Es ist entscheidend, zwischen der Definition von Unternehmern und der Definition von Kaufleuten zu unterscheiden. Während insbesondere Freiberufler nicht unter die Definition von Kaufleuten gemäß den §§ 1, 2, 3, 5 des Handelsgesetzbuchs (HGB) fallen, werden sie dennoch gemäß § 2 UStG als Unternehmer betrachtet.²⁴ Als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG gilt jede natürliche oder juristische Person, die eine Tätigkeit selbstständig, nachhaltig und zur Generierung von Einkünften, jedoch unabhängig von der Gewinnerzielungsabsicht, ausführt. Unternehmer und Kaufleute teilen sich also Merkmale wie die Selbstständigkeit, die in ihren Definitionen eine wichtige Rolle spielen und die sie von weisungsgebundenen Arbeitnehmern abgrenzen. Ein zentrales Kriterium für Unternehmer ist die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit. Nach § 2 Abs 1 Satz 2 UStG sind dies sämtliche Tätigkeiten, die nachhaltig und mit dem Ziel ausgeübt werden, Einnahmen zu generieren. Anders als für gewerblichen Tätigkeiten, die für die Definition von Ist-Kaufleuten eine wichtige Rolle spielt, kommt es für eine berufliche Tätigkeit nicht auf eine Gewinnerzielungsabsicht an.²⁵

3.1.1.4. Im Rahmen seines Unternehmens

Das vierte Tatbestandsmerkmal eines steuerbaren Umsatzes ist, dass die Lieferung oder sonstige Leistung im Rahmen des Unternehmens des Unternehmers durchgeführt wird (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG). Ein Unternehmen umfasst nach Abschnitt 2.9 Abs. 1 Satz 1 UStAE die Betriebe und beruflichen Tätigkeiten des jeweiligen Unternehmers.

Im Rahmen des Unternehmens erbracht werden sämtliche Grundgeschäfte, welche die Haupttätigkeit der geschäftlichen Betätigung darstellen, und Hilfsgeschäfte, die zwar nicht zur Haupttätigkeit des Unternehmens gehören, aber im Zusammenhang mit dessen Grundgeschäften stehen (Artikel 2.7 Abs. 2 Satz 1f. UStAE). Das bedeutet, dass auch gelegentliche Tätigkeiten, die sich aus der Haupttätigkeit des Unternehmens ergeben, wie beispielsweise den Verkauf von Vermögensgegenständen aus dem unternehmerischen Bereich, Hilfsgeschäfte darstellen. Für die Feststellung, ob ein Hilfsgeschäft unter die geschäftliche Betätigung des Unternehmens fällt, kommt es also nicht auf die Nachhaltigkeit an (Artikel 2.7 Abs. 2 Satz 3 UStAE).

²⁴ Zwecker/Zwecker 2022: Wirtschaftsrecht an Hochschulen, op. 497

²⁵ Vgl. Zwecker/Zwecker 2022: Wirtschaftsrecht an Hochschulen, op. 502

3.1.1.5. Im Inland

Das fünfte Tatbestandsmerkmal eines steuerbaren Umsatzes ist, dass die Lieferung oder sonstige Leistung im Inland durchgeführt wird. Bei der Bestimmung des Ortes einer Lieferung muss zwischen Lieferungen mit und ohne Warenbewegung unterschieden werden.

Der Ort, an dem die Lieferung erbracht wird, und der damit verbundene Ort der Steuerbarkeit von Beförderungs- oder Versandungslieferungen ist gemäß § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG der Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung. Bei Lieferungen, bei denen keine Beförderung oder Versendung des Gegenstandes stattfindet, befindet sich der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG grundsätzlich an dem Ort, an dem die Verfügungsmacht über den Gegenstand an den Abnehmer übergeht.

Werden neben einer Lieferung mit Beförderung oder Versendung jedoch noch weitere Lieferungen über einen Gegenstand abgeschlossen, bei denen jedoch keine Warenbewegung stattfindet (sog. Reihengeschäfte), regelt § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 und 2 den Ort der Lieferung. Demnach befindet sich der Ort bei Lieferungen, die vor der Lieferung mit Warenbewegung ausgeführt werden, dort, wo die Warenbewegung beginnt, und der Ort der Lieferungen, die nach der Lieferung mit Warenbewegung ausgeführt werden, dort, wo die Warenbewegung endet.

Liegt der Ort einer Lieferung innerhalb der in § 1 Abs. 2 UStG Gebiete, so gilt diese als im Inland ausgeführt.

3.2. Steuerbare aber steuerbefreite Umsätze

Aus sozial- und wirtschaftspolitischen Gründen werden bestimmte steuerbare wirtschaftliche Vorgänge, die nach § 1 Abs. 1 UStG grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig wären, ausdrücklich von der Umsatzbesteuerung ausgenommen.²⁶ Die Befreiung von steuerbaren Umsätzen von der Umsatzsteuer ist im zweiten Abschnitt des Umsatzsteuergesetzes geregelt. Zu den bedeutendsten Befreiungsregelungen im Rahmen grenzüberschreitender Lieferbeziehungen zählen die Steuerbefreiung für Ausfuhren gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG sowie die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG. Bei der Prüfung von umsatzsteuerlichen Folgen von Wirtschaftsvorgängen ist also im zweiten Schritt zu überprüfen, ob der vorliegende steuerbare Umsatz steuerbefreit ist.²⁷

3.2.1. Steuerbefreiung bei Lieferungen

²⁶ Bornhofen/Bornhofen 2023: C. Umsatzsteuer, S. 132

²⁷ Vgl. Kurz et al. 2022: Teil A Einführung in das Umsatzsteuerrecht, S. 3

Lieferungen, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zwar steuerbar sind und daher der Umsatzsteuer unterliegen würden, aber die von der Umsatzbesteuerung ausgenommen sind, werden in § 4 UStG definiert. Zu diesen steuerbefreiten Lieferungen zählen unter bestimmten Voraussetzungen auch Lieferungen in das Drittlandgebiet und in das übrige Gemeinschaftsgebiet.

3.2.1.1. Steuerbefreiung bei Lieferungen in das Drittlandgebiet

Lieferungen in das Drittlandgebiet sind nach § 4 Nr. 1 a) von der Umsatzbesteuerung ausgenommen, wenn es sich dabei um eine Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 UStG handelt. Das Vorliegen einer Ausfuhrlieferung unterliegt demnach strengen Voraussetzungen, die im Rahmen dieser Arbeit in Kapitel 4.2.2. erläutert werden.

3.2.1.2. Steuerbefreiung bei der Einfuhr

§ 5 UStG regelt, welche Einfuhrtatbestände nicht mit der Umsatzbesteuerung belastet werden sollen. Neben Einfuhrlieferungen bestimmter Gegenstände, deren Lieferungen auch im Inland steuerfrei ausgeführt werden können, und der Einfuhr der in der Anlage 1 zum Umsatzsteuergesetz genannten Waren in ein Umsatzsteuerlager, sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG auch Einfuhrlieferungen von Gegenständen, die zur Ausübung einer innergemeinschaftlichen Lieferung eingeführt werden (Transitware), von der Umsatzsteuer befreit.²⁸ Die Steuerbefreiung bei der Einfuhr von Transitware wird im Rahmen dieser Arbeit in Kapitel 4.2.1 behandelt.

3.2.1.3. Steuerbefreiung bei Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet

Die innergemeinschaftliche Lieferung ist in § 6a UStG geregelt und stellt das Pendant zum innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a UStG dar: Bei der innergemeinschaftlichen Lieferung gelangt gemäß § 6a Abs. 1 Nr. 1 UStG ein Gegenstand in einen anderen Mitgliedsstaat. Grundsätzlich würden innergemeinschaftliche Lieferungen, genauso wie Lieferungen innerhalb des Inlandes gemäß § 1 Abs.1 Nr. 1 UStG der Umsatzbesteuerung unterliegen, werden aber durch § 4 Nr. 1 b unter bestimmten Umständen von der Umsatzbesteuerung befreit, wenn der ausführende Unternehmer der Abgabepflicht für die Zusammenfassende Meldung nach § 18a nachkommt.

Voraussetzend für eine innergemeinschaftliche Lieferung ist nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 UStG, dass der Abnehmer, sei er ein Unternehmer, der den Gegenstand für unternehmerische Zwecke erwirbt, oder eine andere juristische Person, in einem anderen Mitgliedsstaat als Deutschland

²⁸ Wenning 2020: Einfuhrumsatzsteuer, Kap. III

umsatzsteuerlich registriert ist und gegenüber dem beliefernden Unternehmen seine gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) eines anderen Mitgliedstaates verwendet.

Zusätzlich ist gemäß § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG eine innergemeinschaftliche Lieferung nur dann gegeben, wenn der Erwerb des gelieferten Gegenstands beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den dort geltenden Erwerbsbesteuerungsregelungen unterliegt. Bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges in einen anderen Mitgliedsstaat liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung nach § 1a Abs. 5 UStG im Übrigen auch bei jedem anderen Erwerber vor.

Das Konzept der Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen in Verbindung mit der Besteuerung von innergemeinschaftlichen Erwerben im Bestimmungsland ist gemäß Artikel 138 Abs. 1 Satz 1 MwStSystRL von allen Mitgliedsstaaten in nationales Recht umzusetzen. Den Mitgliedsstaaten ist es dabei selbst überlassen, geeignete nationale Bestimmungen und Nachweispflichten auszuarbeiten.²⁹

Die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen wird im Rahmen dieser Arbeit ausführlich in Kapitel 4.1.1. behandelt.

3.3. Schuldner der Umsatzsteuer

Wie bereits erörtert, ist in § 13a UStG geregelt, wer Schuldner der Umsatzsteuer ist. Grundsätzlich schuldet nach 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG bei Umsätzen, die als im Inland ausgeführt gelten (vgl. Kapitel 3.1.1.5.), der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer. Allerdings können bei grenzüberschreitenden Lieferungen als Steuerschuldner hingegen auch andere Beteiligte infrage kommen:

Beim innergemeinschaftlichen Erwerb im Inland und im Inland ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen wird die Umsatzsteuer gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 2f. UStG vom Erwerber/Abnehmer geschuldet.

Nach Artikel 138 Abs 1 MwStSystRL sind von den einzelnen Mitgliedstaaten Lieferungen von Gegenständen, die in einen anderen Mitgliedsstaat der EU versandt oder befördert werden von der Umsatzbesteuerung zu befreien, wenn Verkäufer und Erwerber in verschiedenen EU-Mitgliedsstaaten als solche handeln und für Umsatzsteuerzwecke registriert sind. Die Steuerbefreiung im Ursprungsland führt jedoch dazu, dass der Erwerb durch den Abnehmer im Bestimmungsland zu versteuern ist. So sind Umsätze aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen nach Artikel 2 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL der Mehrwertsteuer in den Mitgliedstaaten zu unterwerfen. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb, bei dem Waren in das

²⁹ Scholz/Nattkämper 2016: Innergemeinschaftliche Lieferung, op. 7

deutsche Inland gelangen unterliegt damit gemäß § 1a Abs. 1 UStG i.V.m. § 1 Absatz 1 Satz 5 UStG der deutschen Umsatzsteuer. Steuerschuldner ist gemäß § 13a Abs. 1 Nummer 2 UStG der Erwerber.

Für die Steuerschuldnerschaft bei Einfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften gemäß § 25b UStG siehe Kapitel 4.2.1.2. und 4.3.4.2.

3.4. Berechnung der Umsatzsteuer und Entrichtung an das Finanzamt

Als sogenannte „Anmeldesteuer“³⁰ wird die geschuldete Umsatzsteuer nach § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG durch den Steuerpflichtigen selbst berechnet und angemeldet. Nach § 16 Abs. 1 Satz 1f. UStG sind dabei sämtliche steuerbare Umsätze aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 (Lieferungen und sonstige Leistungen) und 5 (innergemeinschaftlicher Erwerb), für welche die Steuer im jeweiligen Besteuerungszeitraum entstanden ist und für die die Steuer vom Steuerpflichtigen geschuldet wird, zu berücksichtigen. Darüber hinaus sind nach § 16 Abs. 1 Satz 3 UStG die Umsatzsteuerbeträge aus innergemeinschaftlichen Transaktionen, für die der Unternehmer aufgrund von falschen Angaben seinerseits Steuerschuldner ist (§ 6a Abs. 4 UStG) und vom Unternehmer unberechtigt oder zu hoch ausgewiesene Steuern (§ 14c UStG), sowie die Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 1 Satz 6 anzumelden.

Grundsätzlich hat die Berechnung der Umsatzsteuerschuld nach § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG „nach vereinbarten Entgelten“ zu erfolgen. Die Steuer entsteht nach § 13 Nr. 1 Buchst. a dabei am Ende des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistungen erbracht wurden. Berechnet ein Unternehmer seine Umsatzsteuerschuld auf Gestattung des Finanzamts aufgrund der in § 20 Nr. 1-4 UStG aufgeführten Fälle „nach vereinnahmten Entgelten“, so entsteht nach § 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b UStG die Steuer erst am Ende des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt tatsächlich vereinnahmt wurde.

Obwohl die Umsatzsteuer nach § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG eine Jahressteuer darstellt, ist zusätzlich zur jährlichen Umsatzsteuererklärung nach § 18 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 f. UStG monatlich oder quartalsweise eine Umsatzsteuer-Voranmeldung abzugeben. In dieser ist die berechnete Umsatzsteuer für diesen Zeitraum spätestens zehn Tage nach Ende des Voranmeldungszeitraums der zuständigen Finanzbehörde zu erklären und zu entrichten.

Nach § 18a Abs. 1 UStG ist zusätzlich zu der Umsatzsteuer-Voranmeldung an die zuständige Finanzbehörde eine Zusammenfassende Meldung beim Bundeszentralamt für Steuern einzureichen, wenn innerhalb des Meldezeitraums vom Unternehmer eine

³⁰ Jäger 2023: § 370 Steuerhinterziehung, op. 370

innergemeinschaftliche Lieferung oder ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft ausgeführt worden ist. In dieser sind zu den aufgeführten Umsätzen Angaben nach § 18 Abs. 7 UStG zu machen.

3.4.1. Vorsteuerabzug

Nach § 15 Abs. 1 UStG können Unternehmer im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit selbst geschuldete Umsatzsteuerbeträge, die für bezogene steuerpflichtige Leistungen angefallen sind, vom eigenen, an das Finanzamt zu entrichtenden Umsatzsteuerbetrag abziehen. Zu den als Vorsteuer abziehbaren Beträgen gehören neben der vom Unternehmen geschuldeten Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) auch die Steuer für innergemeinschaftliche Erwerbe (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG), die vom Unternehmen geschuldete Einfuhrumsatzsteuer (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG), die Steuer für Auslagerungen, die dem Unternehmen zuzurechnen ist (§ 15 Abs. 1 Nr. 5 UStG), sowie die Steuer für im Inland steuerbare sonstige Leistungen die von einem Unternehmer mit Sitz in einem anderen Mitgliedsstaat erbracht werden und für welches das Unternehmen als Leistungsempfänger Steuerschuldner ist (§ 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG).

Eine Übersicht über die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer von Umsätzen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen gibt Artikel 15.2 Abs. 2 UStAE. Für die Abzugsfähigkeit müssen demnach sowohl der Leistungsempfänger als auch der Rechnungssteller über die Unternehmereigenschaft verfügen. Darüber hinaus muss der Leistungsempfänger eine den §§ 14, 14a UStG genügenden Rechnung besitzen, in der die Steuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 in Verbindung mit § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG gesondert ausgewiesen ist.

Nicht Vorsteuerabzugsfähig sind nach § 15 Abs. 1a Satz 1 UStG vom Unternehmen geschuldete Umsatzsteuerbeträge, die auf Aufwände betreffen, welche nach den § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder des § 12 Nr. 1 des EStG auch von der allgemeinen steuerlichen Abzugsfähigkeit ausgeschlossen sind. Daneben sind nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG auch diejenigen Umsatzsteuerbeträge, die auf Aufwände anfallen, die vom Unternehmen wiederum für die Erbringung steuerfreier Leistungen oder für Leistungen im Ausland, die auch im Inland steuerfrei wären, verwendet werden, nicht abzugsfähig. Nach Artikel 15.2 Abs. 1 Satz 2 UStAE können auch jene Umsatzsteuerbeträge nicht abgezogen werden, bei denen der Unternehmer gemäß § 14c UStG aufgrund eigener fehlerhafter Angaben zum Steuerschuldner wird, sei es durch unberechtigt oder überhöht ausgewiesene Steuerbeträge.

Der Rechtsprechung nach trägt die Beweislast für die den Vorsteuerabzug begründenden Tatsachen der Unternehmer, der den Vorsteuerabzug geltend macht.³¹ Dieser muss dabei nach Abschnitt 15.2.Abs.2 Satz 6 UStAE innerhalb des Besteuerungszeitraums geltend gemacht werden, indem die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entstanden ist, das heißt, im Besteuerungszeitraum, indem die Leistung bereits empfangen wurde und eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

3.4.2. Kleinunternehmerregelung

Die Kleinunternehmerregelung bietet Unternehmen, welche die dafür gegebenen Voraussetzungen erfüllen, die Möglichkeit, eine Befreiung von bestimmten umsatzsteuerlichen Pflichten zu erhalten. Um diese Regelung nach § 19 UStG in Anspruch nehmen zu können, muss nach Abs. 1 Satz 1f, die Voraussetzung erfüllt sein, dass die vom Unternehmen erzielten Bruttoumsätze, ohne diejenigen Umsätze, die auf Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens entfallen im Vorjahr unter 22 000 Euro und im laufenden Jahr voraussichtlich unter 50.000 Euro liegen.

Wird von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht, so werden nach § 19 Abs. 1 UStG die Umsätze des Unternehmers aus Lieferungen und sonstigen Leistungen im Inland (§ 1 Abs. 1 Nr. 1) von der Umsatzbesteuerung befreit. Diese Steuerbefreiung gilt nach Artikel 19.1 Abs. 1 Satz 4 UStAE allerdings nicht für andere Vorgängen als im Inland erbrachte Lieferungen und Leistungen, wie etwa die Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG), den innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) oder innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte (§ 25b Abs. 2 UStG).

³¹ 2016: BFH, Urteil v. 06.04.2016 - V R 6/14, op. 37

4. Anwendungsfälle und Fallstricke bei grenzüberschreitenden Lieferbeziehungen

4.1. Lieferbeziehungen innerhalb der EU mit 2 Beteiligten

Wie in Kapitel 2.3. beschrieben, kann für Geschäftstätigkeiten innerhalb des Gemeinschaftsgebiets sowohl das Bestimmungsland- als auch das Ursprungslandprinzip zur Anwendung kommen. Welchem Staat das Besteuerungsrecht eines Umsatzes zusteht, hängt dabei insbesondere vom Ort der Steuerbarkeit des Umsatzes ab. Der Ort einer Lieferung von Gegenständen innerhalb des Gemeinschaftsgebietes ergibt sich im Unionsrecht aus den Artikeln 31 bis 42 MWSTSystemRL.

Da im Unionsrecht unter einer Lieferung von Gegenständen nach Artikel 14 Abs. 1 MwStSystemRL lediglich die Übertragung der Verfügungsmacht über den Gegenstand verstanden wird, unabhängig davon, ob der Abnehmer tatsächlichen Besitz über den Gegenstand erlangt, kommen als Lieferung auch Umsätze ohne Warenbewegung infrage. Bei der Ortsbestimmung einer Lieferung ist insbesondere zwischen Lieferungen mit und ohne Beförderung zu unterscheiden.

Wird ein Gegenstand im Rahmen einer Lieferung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes nicht versandt oder befördert, so gilt nach Artikel 31 MwStSystemRL derjenige Ort als Ort der Lieferung, an dem sich der Gegenstand zu Beginn des Transports befindet. Das Besteuerungsrecht steht folglich dem Mitgliedstaat zu, in dem sich der Gegenstand befindet, unabhängig davon, ob es sich dabei um den Mitgliedstaat des Lieferers, des Abnehmers oder einen dritten Mitgliedstaat handelt. Die Besteuerung der Lieferung am Ort, wo sich der Gegenstand befindet, entspricht dem Bestimmungslandprinzip, nach dem das Land, für das die Ware zum Endverbrauch bestimmt ist, die Steuereinnahme erhält.³²

Wird ein Gegenstand im Rahmen einer Lieferung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes hingegen durch den Lieferer, den Erwerber oder eine dritte Person versandt oder befördert, so gilt nach Artikel 32 MWSTSystemRL die Lieferung, als am Ort des Beginns des Transportes an den Abnehmer ausgeführt. Das Besteuerungsrecht steht folglich auch grundsätzlich demjenigen Mitgliedstaat zu, in dem der Transport beginnt, unabhängig davon, ob es sich dabei um den Mitgliedstaat des Lieferers, des Abnehmers oder einen dritten Mitgliedstaat handelt. Diese Regelung widerspricht dem Bestimmungslandprinzip bei der Besteuerung von Umsätzen.

³² Vgl. Naumann 2024: § 6a - Innergemeinschaftliche Lieferung, op. 5

Erfüllt eine Lieferung allerdings bestimmte Voraussetzungen so ist die Lieferung im Mitgliedsstaat, in dem der Transport beginnt, gemäß Artikel 138 Abs. 1 i.V.m. Artikel 2 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL von der Umsatzsteuer zu befreien, der Erwerb dafür im Mitgliedsstaat, in dem der Transport endet, zu versteuern. Im Umsatzsteuergesetz sind diese Voraussetzungen in § 6a unter dem Begriff der innergemeinschaftlichen Lieferung zusammengefasst, das Unionsrecht verwendet diesen Begriff nicht. Mit dieser Regelung, der Steuerbefreiung der Lieferung im Mitgliedsstaat, in dem der Transport beginnt, bei gleichzeitiger Besteuerung des Erwerbs im Mitgliedsstaat des Erwerbers wird das Bestimmungslandprinzip bei der Besteuerung von innergemeinschaftlichen Lieferungen wiederhergestellt.

Für Beförderungs- oder Versandungslieferungen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets an einen Abnehmer, der grundsätzlich nicht zur Erwerbsbesteuerung in seinem Mitgliedsstaat verpflichtet ist („innergemeinschaftlicher Fernverkauf“ gemäß Artikel 14 Abs. 4 Nr. 1 MwStSystRL), gelten wiederum andere Regelungen. Zu dieser Abnehmergruppe gehören nach Artikel 14 Abs. 4 Nr. 1 Bst. a MwStSystRL nichtsteuerpflichtige Personen, z.B. private Verbraucher, und nach Artikel 14 Abs. 4 Nr. 1 i.v.m. Artikel 3 Abs. 1 Bst b MwStSystRL Steuerpflichtige, die von der Pauschalbesteuerung Gebrauch machen, die ausschließlich steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze ausführen oder nichtsteuerpflichtige juristische Personen. Für die Ortsbestimmung von innergemeinschaftlichen Fernverkaufslieferungen gilt das Bestimmungslandprinzip: Sie gelten nach Artikel 33 Bst. a MwStSystRL dort ausgeführt, wo sich die Gegenstände am Ende des Transports an den Abnehmer befinden.

4.1.1. Innergemeinschaftliche Lieferungen

4.1.1.2. Materiell-rechtliche Befreiungstatbestände für innergemeinschaftliche Lieferungen

Die Bedingungen für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung und damit zur Steuerbefreiung im Inland nach § 6a Abs. 1 UStG beziehungsweise Art 138 MwStSystRL, die kumulativ zu erfüllen sind, sind dass

- der Liefergegenstand durch Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer oder den Abnehmer in einen anderen Mitgliedstaat gelangt,
- der Abnehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet umsatzsteuerlich erfasst ist und entweder die Unternehmereigenschaft besitzt und den Gegenstand für unternehmerische Zwecke erwirbt oder eine andere juristische Person ist, und dem Unternehmer gegenüber eine gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaates verwendet,

- der Erwerb des Liefergegenstands durch den Abnehmer im Mitgliedsstaat des Erwerbs den Regeln der Erwerbsbesteuerung unterliegt.

Weiterhin hat der Unternehmer für die Befreiung der Lieferung von der Umsatzsteuer nach Artikel 138 Abs. 1a MWST/SystRL der verpflichtenden Abgabe einer zusammenfassenden Meldung nachzukommen. Die Erfüllung dieser Voraussetzungen sind nach § 6a Abs. 3 Satz 1 UStG durch den Unternehmer nachzuweisen. Seit 1.1.2020 besitzen diese Voraussetzungen materiellrechtlichen Charakter³³, was bedeutet, dass bei Nicht-Erfüllung eine Steuerbefreiung grundsätzlich ausgeschlossen ist.³⁴

4.1.1.2.1. Definition des Lieferers

Nicht explizit in einem der Befreiungstatbestände in § 6a UStG aufgeführt, aber für die Steuerbefreiung von Lieferungen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erforderlich ist gemäß Abschnitt 6a1 Abs. 3 UStAE, dass der Lieferant ein Unternehmen sein muss, der seine Umsätze nach den allgemeinen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes versteuert (Regelbesteuerung). Unternehmer, welche die Kleinunternehmerregelung nach § 19 Abs. 2 UStG in Anspruch nehmen, und für deren im Inland ausgeführte Lieferungen und sonstigen Leistungen daher ohnehin keine Umsatzsteuer erhoben wird, sowie Land- und Forstwirte, die von der Sonderregelung des § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG für die Besteuerung nach Durchschnittssätzen Gebrauch machen, sind nicht in der Lage, nach § 4 Nr.1 Buchst. b steuerfrei innergemeinschaftlich zu liefern. Außerdem gilt nach Artikel 6a1 Abs. 2a UStAE die Steuerbefreiung zudem nicht für Lieferungen, bei der vom Wiederkäufer die Differenzbesteuerung des 25a Abs. 1 angewendet wurde oder wenn eine andere Form der Steuerbefreiung greift, wie beispielsweise nach § 4 Nr. 17, 19 oder nach § 25c Abs. 1 und 2 UStG.

4.1.1.2.2. Definition des Abnehmers

Aus dem zweiten Befreiungstatbestand für innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG ergibt sich, dass der Abnehmer entweder

- ein umsatzsteuerlich in einem anderen Mitgliedstaat registrierter Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt,
- eine umsatzsteuerlich in einem anderen Mitgliedstaat registrierte juristische Person
- oder bei der Lieferung eines neuen Fahrzeuges auch jeder andere Erwerber sein kann.

4.1.1.2.2.1. Unternehmer als Abnehmer

Verwendet der Abnehmer gegenüber dem liefernden Unternehmen eine zum Zeitpunkt der Lieferung gültige USt-IdNr. eines anderen Mitgliedsstaates, so ist dies gemäß Artikel 6a1 Abs.12

³³ Sterzinger 2024: Risiken bei der Abwicklung innergemeinschaftlicher Lieferungen

³⁴ Naumann 2024: § 6a - Innergemeinschaftliche Lieferung, op. 45

Satz 1 UStAE regelmäßig Beweis genug für seine Unternehmereigenschaft. Der abnehmende Unternehmer muss nach Abschnitt 6a1 Abs. 11 Satz 2 UStAE hierfür nicht zwingend im Ausland ansässig sein. Es ist nach Abschnitt 6a1 Abs. 19 Satz 4 auch nicht erforderlich, dass die verwendete USt-IdNr. durch denjenigen Mitgliedstaat erteilt wurde, in den der Gegenstand im Rahmen der Lieferung gelangt.

Nach Artikel 214 Abs. 1 MwStSystRL haben die Mitgliedstaaten unabhängig von der Ansässigkeit im jeweiligen Mitgliedsstaat unter anderem folgendem Personenkreis eine ihres Mitgliedstaats zu erteilen:

- Steuerpflichtige, die auf dem Gebiet des Mitgliedsstaates Lieferungen oder Dienstleistungen erbringen, für die sie Steuerschuldner sind und für die die Steuer als Vorsteuer abziehbar ist
- Allen Steuerpflichtigen oder nicht steuerpflichtigen juristischen Personen, die auf dem Gebiet des Mitgliedsstaates innergemeinschaftliche Erwerbe von Gegenständen tätigen

Im Gegensatz zum Lieferer einer innergemeinschaftlichen Lieferung, kommen als Abnehmer dieser nach Abschnitt 6a1 Abs. 11 Satz 4 UStAE auch Unternehmen in Frage, die von einer Sonderregelung für Kleinunternehmer ihres Mitgliedsstaates Gebrauch machen, oder welche ausschließlich steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze ausführen, sowie pauschalversteuernde land- und forstwirtschaftliche Unternehmen.

Als Nachweis für den Erwerb für sein Unternehmen genügt nach Abschnitt 6a1 Abs. 13 UStAE ebenfalls die Tatsache, dass der Abnehmer gegenüber dem Unternehmer seine von einem anderen Mitgliedsstaat erteilten USt-IdNr. verwendet und dass die Art und Menge der erworbenen Gegenstände zusätzlich keine Zweifel an der Verwendung für unternehmerische Zwecke aufkommen lassen.

Grundsätzlich hat die Verwendung einer USt-IdNr. gegenüber dem Unternehmer gemäß Abschnitt 3a.2 Abs. 10 Satz 1 UStAE schon vor Ausführung der jeweiligen Leistung zu erfolgen und festgehalten zu werden. Eine nachträgliche Verwendung einer USt-IdNr. von einem anderen Mitgliedsstaat erfüllt jedoch nach Abschnitt 6a.1 Abs. 19 Satz 3 UStAE auch rückwirkend die Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung.

4.1.1.2.2.2. juristische Person als Abnehmer

Juristische Personen des privaten oder öffentlichen Rechts, die nicht Unternehmer sind, kommen nach Abschnitt 6a1 Abs. 14 UStAE als Abnehmer einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung ebenfalls infrage, wenn sie gegenüber dem Lieferer eine zum Zeitpunkt der Lieferung gültige USt-IdNr. eines anderen Mitgliedsstaates verwenden. Auch bei juristischen Personen als

Abnehmer einer innergemeinschaftlichen Lieferung kommt es nach Abschnitt 6a.1 Abs. 14 Satz 3 UStAE nicht auf eine Ansässigkeit im Ausland an. Anders als bei Unternehmern als Abnehmer stellt der Erwerbsgrund bei juristischen Personen als Abnehmer keine Voraussetzung für eine Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung dar.

4.1.1.2.2.3. Erwerber eines neuen Fahrzeuges als Abnehmer

Wird ein neues Fahrzeug innergemeinschaftlich geliefert, so kommen nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG sämtliche Abnehmer, unabhängig von ihren Eigenschaften, als Abnehmer der innergemeinschaftlichen Lieferung infrage. Auch eine Lieferung eines neuen Fahrzeuges an Privatpersonen kann demnach eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung sein (vgl. Abschnitt 1b.1 Satz 1 UStAE).

Der Begriff eines „neuen Fahrzeuges“ ist in § 1b Abs. 2f UStG geregelt und umfasst bestimmte motorbetriebene Land-, Wasser- und Luftfahrzeuge insofern sie eine gewisse Leistungsgrenze nicht überschritten haben und ihre erste Inbetriebnahme nicht länger als 3 Monate, bei Landfahrzeugen 6 Monate, zurückliegt.

4.1.1.2.3. Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet

Der erste Befreiungstatbestand für innergemeinschaftliche Lieferungen verlangt nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG eine Versendung oder Beförderung des Liefergegenstandes durch den Unternehmer oder den Abnehmer in das übrige Gemeinschaftsgebiet. Nach Abschnitt 6a.1 Abs. 6 Satz 1 UStAE kann der Transport dabei auch durch einen von einem der beiden Parteien beauftragten Dritten durchgeführt werden.

Welche Orte das übrige Gemeinschaftsgebiet umfasst regelt Abschnitt 6a.1 Abs. 7 UStAE. Damit werden die Inlandsgebiete der EU-Mitgliedstaaten bezeichnet, mit Ausnahme des deutschen Inlands gemäß § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG.

Die Beförderung oder die Versendung hat nach Artikel 6a.1 Abs. 8 Satz 1ff. UStAE hierfür im Inland zu beginnen und im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats zu enden. Dies bedeutet, dass der Gegenstand der Lieferung das Inland physisch verlassen und in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangen muss. Unter den Voraussetzungen, dass der Abnehmer des Liefergegenstandes bei Transportbeginn feststeht, ein Zusammenhang zwischen Lieferung und Transport besteht, sowie dass keine „nennenswerte Unterbrechung“ entsteht, kann die Beförderung oder Versendung dabei auch durch mehrere Beteiligte erfolgen.

4.1.1.2.4. Umsatzbesteuerung/ Erwerbsbesteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Der dritte Befreiungstatbestand für innergemeinschaftliche Lieferungen gemäß § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG ist, dass der innergemeinschaftliche Erwerb des Gegenstandes beim Abnehmer in

einem anderen Mitgliedstaat den Regeln der Umsatzbesteuerung/Erwerbsbesteuerung unterliegen muss.

Ob ein innergemeinschaftlicher Erwerb den Regeln der Umsatzbesteuerung/Erwerbsbesteuerung unterliegt, kann dabei sowohl von den Eigenschaften des Erwerbers selbst als auch von der Art des Liefergegenstandes abhängen. So kommen mit Ausnahme von Lieferungen an Verbraucher (vgl. Kapitel 4.1.2.2.4. Versandhandelsregelung) und der Lieferung von neuen Fahrzeugen (vgl. Kapitel 4.1.2.2.3.) nach Abschnitt 6a1 Abs. 16 UStAE vor allem Lieferungen an regelversteuernde Unternehmer als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung infrage.

Grundlegend gilt die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen somit nicht für Unternehmen, deren innergemeinschaftlichen Erwerbe nach § 1a Abs. 3 UStG nicht grundsätzlich der Erwerbssteuer unterliegen. Dies umfasst Unternehmen, die der von der Kleinunternehmerregelung nach § 19 UStG Gebrauch machen, ausschließlich steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze ausführen, oder land- und forstwirtschaftliche Unternehmen, die zur Pauschalbesteuerung ihrer Umsätze optiert haben und die den Schwellenwert für innergemeinschaftliche Erwerbe, der nach Artikel 3 Abs. 2 MWSTSystemRL von den einzelnen Mitgliedsstaaten individuell festzulegen ist, nicht überschreiten.

Durch Verwendung einer gültigen, von einem anderen Mitgliedsstaat erteilten USt-IdNr. gegenüber dem Lieferanten kann jedoch auch ein nicht regelversteuernder Empfänger nach § 1a Abs. 4 UStG allerdings zur Erwerbsbesteuerung optieren, wodurch nach Abschnitt 6a.1 Abs. 18 Satz 1f. UStAE die innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei ausgeführt werden kann. Gleichzeitig verzichtet der Erwerber hierdurch aber auf die Befreiung seiner innergemeinschaftlichen Erwerbe von den Regeln der Umsatzbesteuerung. Ein solcher Verzicht ist nach § 1a Abs 4 Satz 2 UStG für mindestens zwei Kalenderjahre bindend.

4.1.1.3. Buch- und Belegnachweise

Nach § 6a Abs. 3 UStG liegt die Beweislast für die Erfüllung der materiellen Voraussetzungen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung beim ausführenden Unternehmer. Dieser muss die Tatbestandsmerkmale des § 6a Abs. 1 Nr. 1-4 UStG nachweisen. Die allgemeinen Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UStG, welche Unternehmen zur Erstellung von Aufzeichnungen zur Feststellung der Steuer und der Berechnungsgrundlagen verpflichten, gelten gemäß Abschnitt 22.3 Abs. 1 Satz 1 UStAE auch für innergemeinschaftliche Lieferungen. Nähere Vorgaben zur Nachweisführung können nach § 22 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 UStG durch das BMF mittels einer Rechtsverordnung, die der Zustimmung des Bundesrats bedarf, festgelegt werden.

Von dieser Möglichkeit hat das BMF Gebrauch gemacht und die erforderlichen Nachweispflichten in den §§ 17a bis 17d der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) festgelegt.³⁵ Um die Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung nachzuweisen, muss der liefernde Unternehmer gemäß Abschnitt 6a.2 UStAE die Regelungen der §§ 17a bis 17d UStDV berücksichtigen. Diese umfassen Vorschriften zur Verwendung von Buch- oder Belegnachweisen zum Nachweis der in Kapitel 4.1.1.2. beschriebenen materiellen Voraussetzungen zur Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen.

Ein buchmäßiger Nachweis bezeichnet nach Abschnitt 6a.2. Abs. 1 Satz 2 bis 4 UStAE einen Nachweis durch die Buchführung in Verbindung mit Belegen, wobei die Belege Bestandteil der Buchführung werden. Er zeichnet sich dadurch aus, dass entsprechende Voraussetzungen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu identifizieren sind. Der Belegnachweis hingegen bezieht sich darauf, dass bestimmte Informationen klar und nachvollziehbar direkt aus den Belegen ersichtlich sind. Er ergänzt den Buchnachweis durch Untermauerung der in den Aufzeichnungen dokumentierten Informationen. Durch entsprechende Verweise in den Aufzeichnungen werden die Belege Teil der Buchführung, sodass sie mit dieser eine Einheit bilden.

Während bis zum Jahr 2007 die in den §§ 17a-17c UStDV geforderten Buch- und Belegnachweise des leistenden Unternehmens als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen galten, hat sich die Situation mit der Neuauslegung durch den EuGH und den nachfolgenden Urteilen des BFH verändert. Das Fehlen dieser Nachweise führt nicht mehr automatisch zur Aberkennung der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Stattdessen haben diese nun die Funktion eines Anscheinsbeweises. Das bedeutet, dass der Steuerpflichtige trotz fehlerhaften oder unvollständigen Buch- und Belegnachweisen die Steuerfreiheit weiterhin in Anspruch nehmen kann, wenn er die Erfüllung der materiellen Tatbestandsvoraussetzungen auf andere Weise objektiv darlegen kann.³⁶ Erbringt der liefernde Unternehmer den in § 17d Abs. 1 geforderten buchmäßigen Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht oder nicht vollständig, steht die Erfüllung der Voraussetzungen aber aufgrund vorliegender Belege jedoch objektiv fest, so wird nach Abschnitt 6a.2. Abs. 3 Satz 5 ff. UStAE weiterhin davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt sind.

Die Finanzverwaltung hat also weiterhin das Recht, Buch- und Belegnachweise des Steuerpflichtigen anzufordern. Die Steuerfreiheit ist jedoch nur im Falle berechtigter Zweifel am

³⁵ Scholz/Nattkämper 2016: Innergemeinschaftliche Lieferung, op. 71

³⁶ Scholz/Nattkämper 2016: Innergemeinschaftliche Lieferung, op. 45

Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung, die sich durch die Fehler oder Unvollständigkeiten der Buch- und Belegnachweise ergeben, zu versagen.³⁷

4.1.1.3.1. Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet

Nach Abschnitt 6a.2. Abs. 2 Satz 2f. UStAE wird bei Beförderungs- oder Versandungslieferungen widerlegbar von einem tatsächlichen Gelangen des Liefergegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebiet ausgegangen, wenn eine der in § 17a UStDV geregelten Voraussetzungen erfüllt sind. Erfolgt diese Erfüllung nicht, kann nach § 17b Abs. 1 UStDV die Lieferung oder Beförderung des Liefergegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch Belege nachgewiesen werden, aus denen sich die Beförderung oder die Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet eindeutig und leicht nachprüfbar ergibt.

4.1.1.3.1.1. Gelangenheitsvermutung

Zur widerlegbaren Gelangenheitsvermutung führt nach § 17a Abs. 1 Nr. 1 UStDV zum einen die Tatsache, dass der liefernde Unternehmer angibt, dass der Gegenstand durch ihn oder einen von ihm beauftragten Dritten in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurde und er im Besitz mindestens zweier Beförderungs- oder Versendungsbelege oder eines Beförderungs- oder Versendungsbeleg sowie einem Beleg, der den Transport in das übrige Gemeinschaftsgebiet bestätigt, ist. Beförderungsbelege können nach § 17a Abs 1 Nr. 1 Buchst. a) i.V.m. § 17a Abs. 2 Nr. 1 UStDV dabei sämtliche in den § 17b Absatz 3 Nummer 3 bis 5 UStDV aufgeführte Belege, Versendungsbelege sämtliche in den § 17b Absatz 3 Nummer 1 bis 2 aufgeführte Belege, sein. Ein Beleg, der den Transport in das übrige Gemeinschaftsgebiet bestätigt, kann nach § 17a Abs 1 Nr. 1 Buchst. b) i.V.m. § 17a Abs. 2 Nr. 2 Bst. a) bis c) UStDV entsprechende Versicherungspolicen oder Bankunterlagen sein, die in Verbindung mit der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebiet stehen, eine von öffentlicher Stelle ausgestellte offizielle Bestätigung über die Ankunft des Gegenstands der Lieferung im übrigen Gemeinschaftsgebiet, oder eine Bestätigung über die Lagerung des Gegenstands eines Lagerinhabers im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Zum anderen kann nach § 17a Abs. 1 Nr. 2 UStDV die Tatsache, dass der liefernde Unternehmer im Besitz einer Gelangensbestätigung nach § 17b Absatz 2 Satz 1 Nummer 2 UStDV ist, die ihm der Abnehmer spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des Monats der Lieferung zur Verfügung stellt sowie zweier Beförderungs- oder Versendungsbelege oder einem Beförderungs- oder Versendungsbeleg und einem Beleg, der den Transport in das übrige Gemeinschaftsgebiet bestätigt, eine widerlegbare Gelangensvermutung begründen.

³⁷ Scholz/Nattkämper 2016: Innergemeinschaftliche Lieferung, op. 45

Eine widerlegbare Gelangensvermutung kommt demnach dadurch zustande, dass der liefernde Unternehmer entweder einen Transport des Gegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch ihn oder einen von ihm beauftragten Dritten angibt, oder im Besitz einer Gelangensbestätigung des Abnehmers ist. Zusätzlich hat er über eine Auswahl an Beförderungs- oder Versendungsbelegen und/oder einem Beleg, der den Transport in das übrige Gemeinschaftsgebiet bestätigt, zu verfügen. Die nach § 17a Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und § 17a Abs. 1 Nr. 2 Bst. b UStDV vorgelegten Beförderungs- oder Versendungsbelege und der Beleg, mit dem der Transport in das übrige Gemeinschaftsgebiet bestätigt wird, dürfen sich nicht widersprechen und müssen von voneinander unabhängigen Dritten ausgestellt werden, die weder mit dem liefernden Unternehmer noch mit dem Abnehmer in Verbindung stehen.

Nach § 17a Abs. 3 UStDV kann das Finanzamt auch bei Vorliegen aller Voraussetzungen die Gelangensvermutung widerlegen. Dies ist nach Abschnitt 6a.3a Abs. 3 Satz 2f. UStAE insbesondere dann der Fall, wenn eine Feststellung darüber erfolgt, dass der Liefergegenstand in Wahrheit nicht in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist, oder Belege fehlerhafte oder gefälschte Angaben enthalten. Im zweiten Fall kann der Unternehmer nach Satz 3 das Gelangen des Liefergegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebiet wie auch im folgenden Kapitel beschrieben, immer noch durch andere Beförderungs- oder Versendungsbelege und Belege, die die den Transport in das übrige Gemeinschaftsgebiet bestätigen, nachweisen.

4.1.1.3.1.2. Nachweis des Gelangens in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch Belege

Liegen die Voraussetzungen für die widerlegbare Gelangensvermutung nicht vor, so hat der Unternehmer nach § 17b Abs. 1 UStDV den Transport des Liefergegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch Belege nachzuweisen, aus denen sich die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet eindeutig und leicht nachprüfbar ergibt.

Hierzu kann der Nachweis nach § 17b Abs. 2 Nr. 1 UStDV durch das Doppel der Rechnung, also einer Kopie der Handelsrechnung für den Erwerber³⁸, und einer Gelangensbestätigung erbracht werden, die nach § 17b Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStDV auch als Sammelbestätigung, die Umsätze eines Zeitraums bis zu einem Quartal zusammenfasst, ausgestellt werden kann und für die keine bestimmte Form vorgeschrieben ist. Sie muss durch den Abnehmer ausgestellt worden sein und hat die in § 17b Abs. 2 Nr. 2 Bst. a) bis e) UStDV aufgeführten Angaben zu enthalten, darunter den Namen und die Anschrift des Abnehmers, die Bezeichnung und die Menge der gelieferten Gegenstände den Monat sowie den Ort des Erhalts oder des Endes der Beförderung im übrigen Gemeinschaftsgebiet. Aus dem Ort des Erhalts oder des Endes der Beförderung im übrigen Gemeinschaftsgebiet muss sich nach Abschnitt 6a.3. Abs. 2 Satz 1 UStAE insbesondere der

³⁸ Scholz/Nattkämper 2016: Innergemeinschaftliche Lieferung, op. 91

jeweilige EU-Mitgliedstaat, in den der gelieferte Gegenstand gelangt sowie der Bestimmungsort, z. B. die Stadt, ergeben.

Während der erste Bestandteil des Belegnachweises zwingend aus dem Doppel der Rechnung bestehen muss, enthalten § 17b Abs. 3 Nr. 1 bis 5 UStDV fallbezogene Alternativen zur Gelangensbestätigung, um das Gelangen des Liefergegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebiet belegmäßig nachzuweisen.

An dieser Stelle ist zu erwähnen, dass der liefernde Unternehmer nach Abschnitt 6a.2 Abs. 6 Satz 7ff. UStAE den zweiten Teil des Belegnachweises nicht zwingend mit der Gelangensbestätigung gemäß § 17b Abs. 2 Nr. 2 UStDV oder den in § 17b Abs. 3 Nr. 1 bis 5 UStDV beschriebenen Alternativen zu führen hat. Das Gelangen des Liefergegenstandes an den umsatzsteuerrechtlichen Abnehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet kann demnach auch mit sämtlichen anderen Belegen, aus denen dies eindeutig und leicht nachprüfbar hervorgeht, erbracht werden. Nach Abschnitt 6a.2. Abs. 8 Satz 4 UStAE werden derartige Belege auch dann als Nachweis akzeptiert, wenn erst durch ihre Gesamtheit das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung eindeutig und leicht nachvollziehbar nachgewiesen wird. Zudem müssen die buchmäßigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen gemäß § 17d UStDV dabei klar und überprüfbar aus der Buchführung ersichtlich sein.

4.1.1.3.2. Übrige Voraussetzungen

Neben dem Gelangen des Liefergegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebiet, welche der liefernde Unternehmer gemäß § 17a und § 17b UStDV belegmäßig nachzuweisen hat, gehören die Unternehmereigenschaft des Abnehmers, dessen Verwendung einer von einem anderen Mitgliedsstaat erteilten USt-IdNr., sowie das Unterliegen des Erwerbs des Gegenstands in einem anderen Mitgliedstaat den Regeln der Erwerbsbesteuerung zu den weiteren Voraussetzungen für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Hinsichtlich des Nachweises dieser Voraussetzungen enthält die UStDV allerdings keine besonderen Vorschriften (vgl. Abschnitt 6a.2. Abs. 2 Satz 5 UStAE)

§ 17d Abs. 1 Satz 1 UStDV verlangt jedoch, dass der liefernde Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung buchmäßig nachweist. Neben der ausländischen USt-IdNr. des Erwerbers hat der Unternehmer hierfür die in § 17d Abs. 2 UStDV aufgeführten Angaben, darunter den Namen, die Anschrift und den Gewerbezweig des Erwerbers, die Menge und Bezeichnung des Liefergegenstands, das Entgelt, die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet, den Tag der Lieferung sowie den Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet buchmäßig aufzuzeichnen. Für die Lieferung neuer Fahrzeuge an

Abnehmer ohne USt-IdNr. und in einer Lieferung gleichgestellten Verbringungsfällen gelten abgeänderte, erleichterte Vorschriften für die buchmäßige Aufzeichnung (vgl. § 17d Abs. 3 bis 4 UStDV).

4.1.1.4. Weitere Praktische Auswirkungen

4.1.1.4.1. Rechnungen

Bei der Ausstellung von Rechnungen haben Unternehmer, die eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführen möchten, § 14a Abs. 3 UStG zu beachten. Demnach gilt nicht nur eine verkürzte Frist von 15 Tagen nach Ablauf des Monats der Leistungserbringung für die Rechnungsausstellung, es werden auch zusätzliche inhaltliche Anforderungen an die Abrechnung gestellt.

Neben den Pflichtangaben nach § 14 Abs. 4 UStG für Rechnungen, die eine Lieferung oder sonstige Leistung an einen inländischen Empfänger abrechnen, ist nach § 14a Abs. 3 UStG die Angabe der USt-IdNr. des Unternehmers und des Abnehmers, die gemäß ... von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde, zwingend erforderlich.

Außerdem ergibt sich aus § 14 Abs. 4 Nr. 8 UStG die Notwendigkeit eines Hinweises auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung innerhalb der Rechnung. Dieser Hinweis ist deshalb entscheidend, weil eine Rechnung, auf der nicht auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung hingewiesen wird, dem BFH-Urteil vom 12.5.2011 zufolge kein Belegnachweis über das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung geführt werden kann.³⁹

Des Weiteren darf kein Umsatzsteuerausweis auf der Rechnung enthalten sein. Ein fälschlicherweise erfolgter Umsatzsteuerausweis auf der Rechnung über eine innergemeinschaftliche Lieferung führt nämlich zu einem erhöhten Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG, den nach Abschnitt 14.c Abs. 1 Satz 7 das liefernde Unternehmen abzuführen hat, für den dem Erwerber hierfür aber der Vorsteuerabzug versagt werden kann.

4.1.1.4.2. Deklarationsverpflichtungen

Die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen geht auch mit einer Reihe an Deklarationsverpflichtungen des leistenden und des empfangenden Unternehmens einher.

Nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist der Vorsteuerabzug auf bezogene Leistungen (Vorumsätze) ausgeschlossen, wenn diese für steuerfreie Umsätze verwendet werden. Eine Ausnahme bildet jedoch gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG, ebenso wie Ausfuhrlieferungen, die Ausführung

³⁹ Vgl. Robisch 2024: UStG § 6a Innergemeinschaftliche Lieferung, op. 59

von innergemeinschaftlichen Lieferungen. Auch wenn für eine innergemeinschaftliche Lieferungen keine Umsatzsteuer durch den leistenden Unternehmer abgeführt werden muss, berechtigen sie dennoch zum Vorsteuerabzug.

Die Umsätze aus innergemeinschaftlichen Lieferungen sind nach § 18b Satz 1 Nr. 1 UStG im selben oder im darauffolgenden Besteuerungszeitraum der Ausstellung der Rechnung gesondert in der Umsatzsteuervoranmeldung zu deklarieren.⁴⁰ Hierfür ist das Feld 41 im Mustervordruck der Umsatzsteuer-Voranmeldung 2024 vorgesehen. Innergemeinschaftliche Erwerbe im deutschen Inland sind in den Feldern 91 bis 96 zu deklarieren.⁴¹

Auch in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung ist sind die Umsätze aus steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen zu deklarieren. Im Muster der Umsatzsteuererklärung 2024 sind diese in Feld 38 bis 40 auszuweisen. Innergemeinschaftliche Erwerbe im deutschen Inland sind in den Feldern 50 bis 55 zu deklarieren.⁴²

Wie in Kapitel 3.4. beschrieben, ist neben der Umsatzsteuer-Voranmeldung an die zuständige Finanzbehörde nach § 18a Abs. 1 Satz 1 UStG binnen 25 Tagen eine Zusammenfassende Meldung an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln, wenn innerhalb des Meldezeitraums vom Unternehmer eine innergemeinschaftliche Lieferung, ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft oder ein anderer, in Abs. 1 Satz 1 aufgeführter Umsatz ausgeführt worden ist. Nach § 4 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Halbsatz 2 UStG ist die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht möglich, wenn der liefernde Unternehmer der verpflichtenden Abgabe der Zusammenfassenden Meldung nach § 18a nicht nachkommt oder diese nur unvollständige oder fehlerhafte Informationen bezüglich der Lieferung enthält. Im Gegensatz zu der Umsatzsteuervoranmeldung und der Umsatzsteuer-Jahreserklärung, in der die Entgelte aus den Umsätzen aus innergemeinschaftlichen Lieferungen an alle Abnehmer gesammelt zu erfolgen hat, ist in der zusammenfassenden Meldung die Summe der Umsätze aus innergemeinschaftlichen Lieferungen an den jeweiligen Abnehmer unter Angabe von dessen USt-IdNr. anzugeben.⁴³

4.1.1.4.3. Praktische Herausforderungen

Der Begriff der innergemeinschaftlichen Lieferung ist eng gefasst und es müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllt und gegebenenfalls anhand sogenannter Buch- und Belegnachweise nachgewiesen werden, damit die Steuerbefreiung für Lieferungen innerhalb zweier EU-

⁴⁰ Scholz/Nattkämper 2016: Innergemeinschaftliche Lieferung, op. 65

⁴¹ 2023: BMF v. 01.11.2023 - III C 3 - S 7344/19/10001

⁴² 2023: BMF v. 01.11.2023 - III C 3 - S 7344/19/10001

⁴³ O.V.: ZM Formular Vordruckmuster

Mitgliedsstaaten greift. Sowohl für den Lieferanten als auch für den Erwerber kann die Ausübung von innergemeinschaftlichen Lieferungen damit erhebliche umsatzsteuerliche Risiken mit sich bringen.⁴⁴

Bei der Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen können verschiedene praktische Probleme auftreten. Sowohl der EuGH als auch die nationalen Finanzgerichte befassen sich regelmäßig mit der Frage der Steuerfreiheit solcher Lieferungen. Dabei spielt häufig der Nachweis des tatsächlichen Warentransfers in einen anderen EU-Mitgliedstaat sowie der Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers eine zentrale Rolle. Das Fehlen dieser Nachweise führt daher oftmals zum Versagen der Steuerbefreiung durch die Finanzverwaltung.⁴⁵

Bei der Führung des Belegnachweises sollte besondere Aufmerksamkeit daher den möglichen Fallstricken gewidmet werden, die in der Praxis auftreten können. Insbesondere beim Nachweis der Beförderung oder Versendung des Liefergegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebiet können verschiedene Probleme auftreten.

In Fällen, in denen der Versand der Ware durch den Unternehmer oder den Abnehmer erfolgt, wird der Belegnachweis häufig durch eine Spediteurbescheinigung gemäß § 17b Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b UStDV erbracht. Diese dient als Nachweis dafür, dass der beauftragte Spediteur die Ware in einem anderen EU-Mitgliedstaat beim Abnehmer zugestellt hat. Spediteurbescheinigungen als Belegnachweis sollten allerdings nur bei der Beauftragung von Speditoren verwendet werden, die in der EU ansässig sind, da diese ihre Geschäftsunterlagen, aufgrund derer die Angaben im Beleg gemacht wurden in der Regel im Gemeinschaftsgebiet aufbewahren. Dies wird auch durch § 17b Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. ff UStDV gefordert, wonach der beauftragte Spediteur die Aufbewahrung der relevanten Unterlagen im Gemeinschaftsgebiet auf der Spediteurbescheinigung bestätigen muss. In diesem Zusammenhang ist außerdem wichtig zu beachten, dass die Spediteurbescheinigung direkt vom Spediteur selbst ausgestellt werden muss. Von Speditionen bereitgestellte IT-Tools, die es dem Versender ermöglichen, solche Bescheinigungen eigenständig zu erstellen haben jedoch nur einen geringen Beweiswert und sollten daher mit Vorsicht verwendet werden.⁴⁶ Um rechtlich auf der sicheren Seite zu sein, ist daher es ratsam, darauf zu achten, dass die Bescheinigung tatsächlich vom Spediteur stammt und ordnungsgemäß ausgestellt wurde.

⁴⁴ Sterzinger 2024: Risiken bei der Abwicklung innergemeinschaftlicher Lieferungen

⁴⁵ Vgl. Scholz/Nattkämper 2016: Innergemeinschaftliche Lieferung, op. 6

⁴⁶ Vgl. Scholz/Nattkämper 2016: Innergemeinschaftliche Lieferung, op. 119

Als Belegnachweis kann nach § 17b Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c UStDV auch ein Beförderungsprotokoll, das den Transport bis zum Empfänger nachweist, in Verbindung mit einer Auftragserteilung herangezogen werden. Hierbei ist dringend zu beachten, dass ausdrücklich ein detailliertes Protokoll, das den gesamten Transportverlauf lückenlos dokumentiert, und vom Beförderer selbst erstellt wird, gefordert wird. Manche Beförderer überlassen dem Auftraggeber jedoch nur den Abliefernachweis oder bieten die Möglichkeit, das Protokoll eigenständig abzurufen. Dies erfüllt jedoch nicht den in § 17b Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c UStDV definierten Anforderungen. Auch wenn der Nutzen auf den ersten Blick geringfügig erscheint, sollten Unternehmer aufgrund potenzieller Risiken sicherstellen, dass das vollständige Protokoll direkt vom Beförderer bezogen wird. Falls das Beförderungsprotokoll vom Beförderer online bereitgestellt wird, ist zu beachten, dass diese Informationen oft nur kurzfristig verfügbar sind. Da ein nachträglicher Zugriff während einer Betriebsprüfung schwierig und mit hohen Kosten verbunden sein kann, sollten diese Protokolle regelmäßig heruntergeladen und archiviert werden.⁴⁷

Die praktischen Herausforderungen bei der Nachweisführung für die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen ergeben sich allerdings oft nicht aus einem Mangel an Wissen über die gesetzlichen Vorgaben der UStDV. Häufig liegen die Probleme in der Umsetzung und Einhaltung dieser Vorschriften innerhalb des Unternehmens. Daher ist es unerlässlich, dass für jede innergemeinschaftliche Lieferung die notwendigen Belege vorliegen, vollständig ausgefüllt sind und eine ordnungsgemäße Archivierung durchgeführt wird, sodass sie leicht auffindbar sind. Darüber hinaus sollten die Verfahrensweisen innerhalb des Unternehmens natürlich regelmäßig auf gesetzlichen Anforderungen und Änderungen hin untersucht werden und Mitarbeiter über die hohe betriebswirtschaftliche Bedeutung ordnungsgemäßer Nachweise zur Gewährung der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen sensibilisiert werden.⁴⁸

4.1.2. Innergemeinschaftliche Fernverkäufe

Dieses Kapitel behandelt das besondere Besteuerungsverfahren von innergemeinschaftlichen Fernverkäufen. Fernverkäufe mit Drittlandsbezug werden in dieser Arbeit nicht behandelt. Für die Lieferung an private Abnehmer bei Reihengeschäften siehe Kapitel 4.3.4.1.

4.1.2.1. Allgemeines

Keine innergemeinschaftliche Lieferung in Sinne des § 6a UStG sind Beförderungs- oder Versandungslieferungen, außer Lieferungen neuer Fahrzeuge, an einen Erwerber in einem

⁴⁷ Vgl. Scholz/Nattkämper 2016: Innergemeinschaftliche Lieferung, op. 121

⁴⁸ Vgl. Scholz/Nattkämper 2016: Innergemeinschaftliche Lieferung, op. 124

anderen Mitgliedsstaat, der zu der Gruppe von Abnehmern gehört, die nicht der Verpflichtung zur Erwerbsbesteuerung unterliegt.

Für Lieferungen innerhalb des Gemeinschaftsgebietes an diese Abnehmergruppe gilt die sogenannte Fernverkaufsregelung. Diese ist im nationalen Steuerrecht in § 3c UStG geregelt, welcher besondere Bestimmungen zum Ort bei Fernverkaufslieferungen enthält. Für die Bestimmung des Ortes bei einem innergemeinschaftlichen Fernverkauf gilt das Bestimmungslandprinzip: Eine bewegte Lieferung an einen Abnehmer, der keine Verpflichtung hat, eine Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland durchzuführen gilt nach § 3c Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG als dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand am Ende des Transports an den Erwerber befindet.

4.1.2.2. Voraussetzungen für die Fernverkaufsregelung

4.1.2.2.1. Art der Warenbewegung

Die Fernverkaufsregelung kommt nach § 3c Abs. 1 Satz 2 UStG nur für grenzüberschreitende Beförderungs- oder Versandungslieferungen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets infrage. Hierbei muss der Lieferer den Transport veranlassen. Im Falle einer Abholung oder der Veranlassung des Transports durch den Abnehmer ist die Fernverkaufsregelung nicht anwendbar und die Besteuerung erfolgt im Ursprungsland.⁴⁹

4.1.2.2.2. Abnehmer der Lieferung

Während eine Voraussetzung für eine innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG ist, dass der innergemeinschaftliche Erwerb des Liefergegenstandes in einem anderen Mitgliedsstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt, kommen innergemeinschaftliche Fernverkäufe nur für Lieferungen an einen Abnehmer infrage, dessen innergemeinschaftlichen Erwerbe im Bestimmungsland nicht der Erwerbsbesteuerung unterliegen.⁵⁰

Nach § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG kommen als Abnehmer eines innergemeinschaftlichen Fernverkaufs entweder die in § 3a Absatz 5 Satz 1 UStG definierte Personengruppen, z.B.

- Nichtunternehmer und Privatpersonen
- Unternehmen oder juristische Personen, die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben,

⁴⁹ Vgl. Eckert 2024: Fernverkäufe (Umsatzsteuer), Kap. 3.2.2

⁵⁰ Eckert 2024: Fernverkäufe (Umsatzsteuer), Kap. 3.2.3

oder die in § 1a Absatz 3 Nummer 1 UStG definierte Personengruppen infrage, wenn sie den Schwellenwert für innergemeinschaftliche Erwerbe, der nach Artikel 3 Abs. 2 MWSTSystemRL von den einzelnen Mitgliedsstaaten individuell festzulegen ist, nicht überschreiten, z.B.

- Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ausführen, die nicht zum Vorsteuerabzug geeignet sind
- Unternehmer, die von der Regelung für Kleinunternehmer nach § 19 UStG Gebrauch machen und nicht zur Erwerbsbesteuerung optiert haben
- Unternehmer, die von der Pauschalbesteuerung für Land- und Forstwirte nach § 14 UStG Gebrauch machen

Da es für den liefernden Unternehmer eine Schwierigkeit darstellen kann, zu beurteilen, ob der Abnehmer zu oben genannter Personengruppe gehört, wird für die Beurteilung, ob die Fernverkaufsregelung anzuwenden ist, in der Praxis auf die Verwendung des Abnehmers einer USt-IdNr. abgestellt: Nur wenn vom Abnehmer keine USt-IdNr. verwendet wird, kommt eine Ortsbestimmung nach § 3c UStG in Betracht.⁵¹

4.1.2.3. Ausnahmeregelung: Umsatzschwelle des Lieferanten

Unter den Voraussetzungen der Ansässigkeit des Unternehmers in nur einem einzigen Mitgliedstaat und der Unterschreitung der maßgebenden Umsatzschwelle für Fernverkäufe und sonstige Leistungen gemäß § 3a Absatz 5 Satz 3 UStG, findet die Fernverkaufsregelung nach § 3c Abs. 4 UStG auf die Lieferungen des Unternehmers ausnahmsweise keine Anwendung. Demnach gilt weiterhin die Regelung des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG, d.h. der Ort der Lieferung verbleibt dort, wo sich der Gegenstand zu Beginn des Transports an den Abnehmer befindet.⁵²

Durch eine Erklärung an das zuständige Finanzamt kann der leistende Unternehmer nach § 3c Abs. 4 Satz 2 UStG allerdings auf diese Ausnahmeregelung verzichten und zur Besteuerung des Erwerbs seiner Fernverkäufe bei gleichzeitiger Besteuerung der Fernverkaufslieferung im Ursprungsland optieren. Ist dieser Verzicht erfolgt, so ist dieser nach § 3c Abs 4 Satz 3 UStG für mindestens zwei Kalenderjahre bindend.⁵³

4.1.2.4. Besonderes Besteuerungsverfahren: One-Stop-Shop-EU Regelung nach 18j UStG

Führt ein Unternehmen einen innergemeinschaftlichen Fernverkauf aus und macht nicht von der Ausnahmeregelung nach § 3c Abs. 4 UStG Gebrauch, so entsteht durch den Ort seiner ausgeführten Lieferung in einem anderen Mitgliedsstaat auch eine dortige

⁵¹ Eckert 2024: Fernverkäufe (Umsatzsteuer), Kap. 3.2.3

⁵² Vgl. Eckert 2024: Fernverkäufe (Umsatzsteuer), Kap. 3.2.4

⁵³ Vgl. Eckert 2024: Fernverkäufe (Umsatzsteuer), Kap. 3.2.5

Umsatzsteuererklärungs- und Zahlungspflicht (vgl. Abschnitt 18j.1 Abs.1 Satz 1 UStAE). Das besondere Besteuerungsverfahren für den innergemeinschaftlichen Fernverkauf nach § 18j UStG ermöglicht die Erklärung und Entrichtung der aus den Fernverkäufen entstehenden Umsatzsteuer, ohne dass eine umsatzsteuerliche Registrierung und gesonderte Umsatzsteuererklärungen in den verschiedenen Mitgliedsstaaten der Ausführung notwendig sind⁵⁴. Statt dem allgemeinen Besteuerungsverfahren nach § 18 Abs. 1 bis 4 UStG gilt nach § 18j Abs. 2 Satz 1-6 UStG für Fernverkaufsumsätze des teilnehmenden Unternehmers, dass diese vierteljährlich in einer Umsatzsteuererklärung an das BZSt getrennt nach Mitgliedsstaaten aufgeführt und den dortigen Umsatzsteuersätzen unterworfen werden. Die selbst berechnete Steuer wird daraufhin direkt an das BZSt entrichtet.

Die Ausübung des Wahlrechts für das besondere Besteuerungsverfahren ist nach § 18j Abs. 1 Satz 1f UStG für im deutschen Inland ansässige Unternehmen dem Bundeszentralamt für Steuern anzuzeigen. Entscheidet sich ein Unternehmer für die Teilnahme, so ist das besondere Besteuerungsverfahren nach Abschnitt 18j.1 Abs. 1 Satz 4 UStAE auf seine gesamten Fernverkäufe anzuwenden, unabhängig davon, in welchem Mitgliedsstaat sie erbracht werden.

4.1.2.5. Weitere Praktische Auswirkungen

4.1.2.5.1. Rechnungen

Für ein Unternehmen, das einen innergemeinschaftlichen Fernverkauf ausführt, gilt nach Artikel 220 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. Artikel 33 Buchst. a MwStSystRL eine Rechnungsausstellungspflicht, wenn dieses nicht am besonderen Besteuerungsverfahren nach Titel XII Kapitel 6 Abschnitt 3 MwStSystRL teilnimmt. Für Unternehmen, die im deutschen Inland einen innergemeinschaftlichen Fernverkauf ausführen, regelt § 14a Abs. 2 UStG die Rechnungsausstellungspflicht. Dies beinhaltet nach Abschnitt 14a.1 Abs. 7 UStAE auch den gesonderten Umsatzsteuerausweis.⁵⁵

4.1.2.5.2. Aufzeichnungs- und Deklarationsverpflichtungen

§ 22 UStG enthält zwar keine besonderen Vorgaben für Aufzeichnungspflichten bei der Ausführung von Fernverkäufen, diese ergibt sich allerdings unter Anderem aus Artikel 369k Abs. 1 MWSTsystRL aufgrund der Notwendigkeit einer Überprüfbarkeit der Mehrwertsteuererklärung bei der Ausführung von Fernverkäufen. Nach Artikel 369 Abs. 2 MWSTsystRL müssen diese beiden Mitgliedsstaaten auf Verlangen zugänglich gemacht werden.

⁵⁴ Eckert 2024: Fernverkäufe (Umsatzsteuer), Kap. 3.2.7

⁵⁵ Eckert 2024: Fernverkäufe (Umsatzsteuer), Kap. 3.5

Sowohl in der Umsatzsteuervoranmeldung als auch in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung sind die Umsätze aus innergemeinschaftlichen Fernverkäufen zu deklarieren.⁵⁶

Im Muster der Umsatzsteuervoranmeldung 2024 sind innergemeinschaftliche Fernverkäufe bei Besteuerung im Inland durch Unterschreitung der Umsatzschwelle des Lieferers unter den steuerpflichtigen Lieferungen, sonstigen Leistungen und unentgeltlichen Wertabgaben in den Feldern 12-15 zu deklarieren. Bei Besteuerung in einem anderen Mitgliedstaat durch Überschreitung der Umsatzschwelle des Lieferers oder durch Nichtgebrauch machen von der Ausnahmeregelung nach § 3c Abs. 4 UStG sind diese unter den übrigen im Inland nicht steuerbaren Umsätzen in Feld 35 zu deklarieren.⁵⁷

Im Muster der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2024 sind innergemeinschaftliche Fernverkäufe in Feld 213 (bei Unterschreitung der Umsatzschwelle des Lieferers) bzw. 214 (bei Überschreitung der Umsatzschwelle des Lieferers) zu deklarieren.⁵⁸

4.1.2.5.3. Praktische Herausforderungen

Bei Beförderungs- oder Versandungslieferungen an einen Abnehmer in einem anderen Mitgliedsstaat hängt von seiner Verwendung der Umsatzsteueridentifikationsnummer ab, ob die Fernverkaufsregelung angewendet werden kann, oder ob gegebenenfalls eine Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung zutrifft. Um Missverständnisse zu vermeiden, sollte das liefernde Unternehmen daher schon vor der Bestellabwicklung nach der USt-IdNr. des Abnehmers fragen.⁵⁹

Kommt es zur Ausführung von Beförderungs- oder Versandungslieferungen an Nicht-Steuerpflichtige Abnehmer in anderen Mitgliedsstaaten, sollten Unternehmer die entsprechenden Umsätze auf verschiedenen Erlöskonten pro Mitgliedsstaat, erfassen, um die Prüfung der Überschreitung der Umsatzschwelle der daraus folgenden Umsatzsteuererklärungspflicht in einem anderen Mitgliedsstaat zu erleichtern. Kann oder möchte das Unternehmen nicht von der Ausnahmeregelung nach § 3c Abs. 4 UStG Gebrauch machen, und erfolgt die Besteuerung demzufolge in anderen EU-Mitgliedsstaaten, so empfiehlt sich die Einrichtung spezieller Umsatzsteuerschlüsseln für die jeweiligen Mitgliedsstaaten.⁶⁰

4.2. Lieferbeziehungen mit Drittländern

4.2.1. Einfuhr von Waren aus Drittländern

⁵⁶ Eckert 2024: Fernverkäufe (Umsatzsteuer), Kap. 3.6

⁵⁷ 2023: Schreiben v. 6. November 2023 – III C 3 - S 7344/19/10002 :006 (2023/1043559)

⁵⁸ 2023: Schreiben v. 6. November 2023 – III C 3 - S 7344/19/10002 :006 (2023/1043559)

⁵⁹ Vgl. Eckert 2024: Fernverkäufe (Umsatzsteuer), Kap. 3.2.3

⁶⁰ Vgl. Eckert 2024: Fernverkäufe (Umsatzsteuer), Kap. 3.6.

4.2.1.1. Begriff und Funktionsweise

Die Einfuhr von Waren aus Drittländern unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG der deutschen Einfuhrumsatzsteuer. Der Begriff "Einfuhr" wird in § 2 Abs. 11 AWG definiert und bezieht sich auf den Vorgang, bei dem Waren aus einem Drittland in das Inland geliefert werden. Als Drittland werden gemäß § 2 Abs. 8 AWG sämtliche Gebiete bezeichnet, die nicht zum Zollgebiet der EU gehören. Dazu gehört nach Abschnitt 1.10 Abs. 2 Satz 1 UStAE jedes Gebiet, das nicht zum Gemeinschaftsgebiet der EU zählt.

Allerdings gilt ein Vorgang nach § 2 Abs. 11 Satz 2 AWG nur dann als Einfuhr, wenn die eingeführten Gegenstände zum Verbrauch oder zur Verarbeitung im Inland verbleiben oder dort in den zollrechtlich freien Verkehr eingehen. Darunter wird das endgültige Verbleiben der Ware im Zollgebiet der Europäischen Union und der Eingang in den dortigen Wirtschaftskreislauf verstanden.⁶¹ Allein die Durchfuhr von Waren nach § 2 Abs. 9 AWG unterliegt demnach nicht dem Einfuhrtatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG.⁶²

4.2.1.2. Schuldner, Zeitpunkt und Entstehungsort der Einfuhrumsatzsteuer

Die Einfuhrumsatzsteuer, für die nach Artikel 201 Abs. 3 UZK der Anmelder oder die Person, in deren Auftrag die Zollanmeldung erfolgt, Steuerschuldner ist, entsteht bei Annahme der Zollanmeldung und dem damit einhergehenden Gelangen in den zollrechtlich freien Verkehr. Bei besonderen Zollverfahren nach Artikel 4 Nr. 16 UZK z.B. der vorübergehenden Verwendung oder dem Versandverfahren, entspricht dies nicht dem Zeitpunkt des Verbringens der Ware in das Inland.⁶³

Der Ort einer Einfuhrlieferung lässt sich aus den Vorschriften der Ortsbestimmung von Beförderungs- und Versandungslieferungen bestimmen, welche grundsätzlich als am Ort des Beginns des Transports ausgeführt gelten. Schuldet allerdings der Lieferant, beziehungsweise sein Vertreter die angefallene Einfuhrumsatzsteuer, so liegt gemäß § 3 Abs. 8 UStG der Ort der Einfuhrlieferung im Inland.

4.2.1.3. Steuerbefreiung bei der Einfuhr

§ 5 UStG regelt, welche Einfuhrtatbestände nicht mit der Umsatzsteuer belastet werden sollen. Neben der Einfuhr von Waren, die auch im Inland nicht mit der Umsatzsteuer belastet werden, der Einfuhr bestimmter Gegenstände zum Verbleib in einem Umsatzsteuerlager und anderen

⁶¹ Zoll: Grundlagen

⁶² Vgl. Eckert 2024: Einfuhrumsatzsteuer, Kap. 3.1

⁶³ Wenning 2020: Einfuhrumsatzsteuer, Kap. VI

Einfuhrtatbeständen ist unter anderem nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG auch die Einfuhr von Gegenständen, die zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung eingeführt werden (Transitware) von der Umsatzsteuer befreit.⁶⁴

4.2.1.3.1. Steuerbefreiung bei der Einfuhr von Transitware

Die Lieferung von Waren ins Inland, die anschließend innergemeinschaftlich geliefert werden sollen, stellt einen Einfuhrtatbestand gemäß § 2 Abs. 11 Satz 2 AWG dar, da diese von dort aus innerhalb des Gemeinschaftsgebiets geliefert werden und damit zum zollrechtlich freien Verkehr überlassen werden. Dadurch würden sie nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG der deutschen Umsatzbesteuerung unterliegen. Führt der Steuerschuldner der Einfuhrlieferung eine innergemeinschaftliche Lieferung gemäß § 6a UStG direkt nach der Einfuhr aus, so unterliegt die Einfuhr der Waren nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a bis c UStG allerdings nicht der Umsatzbesteuerung, wenn der Steuerpflichtige die Bestimmung zu einer innergemeinschaftlichen Anschlusslieferung, einschließlich seiner inländischen USt-IdNr., und die ausländische USt-IdNr. des Abnehmers, nachweist.

4.2.1.4. Aufzeichnungs- und Deklarationsverpflichtung

Die Aufzeichnungspflicht für Einfuhrlieferungen ergibt sich aus § 22 Abs. 2 Satz 6 UStG, nach dem der Unternehmer über Lieferungen, bei denen ein Gegenstand für das Unternehmen ins Inland eingeführt wird, Aufzeichnungen über die Bemessungsgrundlage und die angefallene Einfuhrumsatzsteuer zu machen hat.

Um vom Vorsteuerabzug Gebrauch zu machen hat der Unternehmer die entstandene Einfuhrumsatzsteuer, für die er Steuerschuldner ist, sowohl in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung als auch in der Umsatzsteuervoranmeldung zu deklarieren. Im Muster der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2024 ist hierfür das Feld 762⁶⁵, im Muster der Umsatzsteuervoranmeldung 2024 das Feld 62 vorgesehen⁶⁶.

4.2.2. Ausfuhr von Waren in Drittländer

Die Ausfuhr von Waren in Drittländer ist zwar nicht explizit in § 1 Abs.1 UStG aufgeführt, erfüllt aber dennoch die Anforderungen eines im Inland steuerbaren Umsatzes. Eine bewegte Warenlieferung an einen Abnehmer in einem Drittland kann einer im Inland ausgeführten Lieferung gegen Entgelt nach § 1 Abs.1 UStG entsprechen und unterliegt daher den Regeln der Umsatzbesteuerung.

⁶⁴ Vgl. Wenning 2020: Einfuhrumsatzsteuer, Kap. III

⁶⁵ BMF 2023: Schreiben v. 6. November 2023

⁶⁶ BMF 2023: Schreiben v. 2. Oktober 2023

4.2.2.1. Voraussetzungen für die Steuerfreiheit

Eine Lieferung, bei der der Liefergegenstand in das Drittlandsgebiet gelangt, erfüllt nach § 6 Abs. 1 UStG die Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung, wenn einer der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist.

- Der Liefergegenstand wird durch oder auf Veranlassung des Unternehmers in das Drittlandsgebiet ohne die in § 1 Abs. 3 UStG aufgeführten Gebiete transportiert (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 UStG)
- Der Liefergegenstand wird durch oder auf Veranlassung eines ausländischen Abnehmers gemäß § 6 Abs. 2 UStG in das Drittlandsgebiet, ohne die in § 1 Abs. 3 UStG aufgeführten Gebiete transportiert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG)
- Der Liefergegenstand wird durch oder auf Veranlassung des Unternehmers oder eines ausländischen Abnehmers gemäß § 6 Abs. 2 UStG in die Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG, also in Freihäfen oder andere Gewässer innerhalb des Hoheitsgebietes aber außerhalb der Strandlinie eines Staates transportiert, gelangt daraufhin aber ins übrige Drittland (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b UStG)
- Der Liefergegenstand wird durch oder auf Veranlassung des Unternehmers oder eines als Unternehmer tätiger Abnehmer in die Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG transportiert und wird für unternehmerische Zwecke, nicht aber ausschließlich für steuerfreie Tätigkeiten nach § 4 Nummer 8 bis 27 und 29 UStG verwendet. (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a UStG)

Gelangt der Liefergegenstand in das Drittlandsgebiet ohne die Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG und transportiert der Unternehmer den Liefergegenstand, so ist die erste Voraussetzung in jedem Fall erfüllt und handelt es sich bei einer Lieferung um eine Ausfuhrlieferung, unabhängig von den Eigenschaften des Abnehmers.

Bei der Erfüllung der anderen Voraussetzungen rückt die Eigenschaft des Abnehmers in den Vordergrund. Gelangt wie in § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG der Liefergegenstand in Drittlandsgebiet, ohne die Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG und transportiert der Abnehmer den Liefergegenstand, so liegt eine Ausfuhrlieferung nur vor, wenn es sich um einen ausländischen Abnehmer handelt. Ein ausländischer Abnehmer kann nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG eine im Ausland ohne die Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG ansässige natürliche oder juristische Person (z.B. Unternehmen) sein. Handelt es sich dabei lediglich um eine ausländische Zweigniederlassung eines Unternehmens, so muss diese das Umsatzgeschäft nach § 6 Abs. 2 Satz 2 UStG selbst abschließen.

Gelangt wie in § 6 Abs. 1 Nr. 3 UStG der Liefergegenstand zum Beispiel in einen Freihafen so kommt es für die Erfüllung der Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung unabhängig davon, wer den Transport veranlasst darauf an, dass es sich bei dem Abnehmer um einen Unternehmer

handelt, welcher den Gegenstand für sein Unternehmen und nicht für eine nach § 4 Nummer 8 bis 27 und 29 UStG steuerfreie Tätigkeit erwirbt, oder aber, dass es sich bei dem Abnehmer um einen ausländischen Abnehmer handelt, wie ihn § 6 Abs. 2 UStG definiert.

4.2.2.2. Weitere Praktische Auswirkungen

4.2.2.2.1. Buch- und Belegnachweise

Nach § 6 Abs. 4 UStG trägt der leistende Unternehmer die Beweislast für die Erfüllung der Voraussetzungen einer steuerfreien Ausfuhrlieferung. Neben den buchmäßig nachzuweisenden Informationen, die in § 13 UStDV definiert sind, muss der Unternehmer die Tatbestandsmerkmale des § 6 Abs. 1 Nr. 1-3 UStG gemäß Abschnitt 6.5 Abs. 1 Satz 1 UStAE anhand von Belegen nachweisen. Die erforderlichen Nachweispflichten sind in den §§ 9 bis 11 UStDV festgelegt.

Ähnlich wie bei innergemeinschaftlichen Lieferungen führt ein fehlerhafter oder unvollständiger Buch- oder Belegnachweis nicht automatisch zur Aberkennung der Steuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung. So kommt die Steuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung nach Abschnitt 6.10 Abs. 3a UStAE auch dann in Betracht, wenn das liefernde Unternehmen die Erfüllung der Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung auf andere Art und Weise belegen kann.

Für die Anforderungen an die Art des Belegnachweises kommt es erstens darauf an, ob der Gegenstand der Ausfuhr durch Eigenleistung der an der Lieferung beteiligten Parteien oder durch einen von ihnen Beauftragten Dritten transportiert wird, und zweitens darauf, ob die Ausfuhr durch das elektronische Ausfuhrverfahren nach Artikel 326 der Durchführungsverordnung zum Zollkodex der Union erfolgt ist.

4.2.2.2.1.1. Ausfuhrnachweis in Beförderungsfällen

Gelangt der Liefergegenstand durch einen Transport durch den Unternehmer oder den Abnehmer selbst in das Drittlandsgebiet, so regelt § 9 UStDV die Anforderungen an den belegmäßigen Ausfuhrnachweis. Im Falle einer Ausfuhranmeldung im elektronischen Ausfuhrverfahren hat der Ausfuhrnachweis nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 2 UStDV durch einen von der Ausfuhrzollstelle erstellten Ausgangsvermerk oder Alternativ-Ausgangsvermerk zu erfolgen. Ansonsten ist hierzu ein Beleg zu verwenden der die Angaben des § 9 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a bis d UStDV zum Unternehmer, den Empfänger sowie zur Ausfuhr und den Gegenstand selbst enthält.

4.2.2.2.1.1. Ausfuhrnachweis in Versandungsfällen

Gelangt der Liefergegenstand durch einen beauftragten Dritten in das Drittlandsgebiet, so regelt § 10 UStDV die Anforderungen an den belegmäßigen Ausfuhrnachweis. Wie auch bei der Beförderung durch den Unternehmer oder dem Abnehmer hat der Ausfuhrnachweis bei

Versendung des Gegenstandes bei einer Ausfuhranmeldung im elektronischen Ausfuhrverfahren nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStDV durch einen von der Ausfuhrzollstelle erstellten Ausgangsvermerk oder Alternativ-Ausgangsvermerk zu erfolgen.

Bei Teilnahme an anderen Ausfuhrverfahren unterscheiden sich zwischen Beförderungs- und Versendungsfällen die Anforderungen der Finanzverwaltung an den Beleg, der die Ausfuhr nachweisen soll. § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStDV enthält Beispiele für gängige Belege, die als Ausfuhrnachweis geeignet sind. Wird ein sonstiger Beleg als Nachweis herangezogen, so muss dieser die in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b UStDV aufgeführten Informationen enthalten, um als Ausfuhrnachweis geeignet zu sein. Ein solcher Beleg nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 UStDV kommt nach § 10 Abs. 3 UStDV als Nachweis auch dann in Betracht, wenn zwar das elektronische Ausfuhrverfahren angewendet wurde, eine Nachweisführung nach § 10 Abs. 1 Nr. 1 UStDV jedoch nicht umsetzbar ist. Allerdings hat der Beleg in diesem Fall zusätzlich die Versendungsbezugsnummer der Ausfuhranmeldung zu enthalten. Ist auch eine derartige Nachweisführung nicht umsetzbar, so kann sie nach § 10 Abs. 4 UStDV ebenfalls wie in Beförderungsfällen gemäß § 9 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 UStG geführt werden.

4.2.2.3. Rechnungen

Eine Rechnung, die eine steuerfreie Ausfuhrlieferungen abrechnet, sollte nach Abschnitt 6.10 UStAE i.V.m. Abschnitt 14c.1 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UStAE keinen gesonderten Umsatzsteuerausweis enthalten, da dies zu einem erhöhten Umsatzsteuerausweis führt, den nach Abschnitt 14c.1 Abs. 7 UStAE der Aussteller der Rechnung schuldet, und für den kein Vorsteuerabzug für den Leistungsempfänger möglich ist.

4.2.2.4. Deklarationsverpflichtungen

Gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG dürfen Steuerbeträge auf bezogene Leistungen (Vorumsätze) nicht als Vorsteuer abgezogen werden, wenn diese Leistungen für die Erbringung steuerfreier Umsätze verwendet werden. Genauso wie die Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen stellt die Ausführung von steuerfreien Ausfuhrlieferung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Bst. a UstG ein Ausnahmetatbestand hiervon dar.

Obwohl für die Ausführung steuerbefreier Ausfuhrlieferungen selbst keine abzuführende Umsatzsteuer für den ausführenden Unternehmer entsteht, berechtigt eine steuerfreie Ausfuhrlieferung den leistenden Unternehmer nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Bst. a UstG zum Vorsteuerabzug. Die Umsätze für steuerfreie Ausfuhrlieferungen sind für den Vorsteuerabzug

daher gesondert in der Umsatzsteuervoranmeldung zu deklarieren. Hierfür ist Feld 43 im Mustervordruck der Umsatzsteuer-Voranmeldung 2024 vorgesehen.⁶⁷

Auch in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung ist sind die Umsätze aus steuerfreien Ausfuhrlieferungen zu deklarieren. Im Muster der Umsatzsteuererklärung 2024 sind diese in Zeile 41 auszuweisen.⁶⁸

4.3. Reihengeschäfte

4.3.1. Umsatzsteuerliche Risiken bei der Abwicklung von Reihengeschäften

Reihengeschäfte gehören zu den komplexesten Transaktionen innerhalb des Umsatzsteuerrechts.⁶⁹ Dies ist vor allem dann der Fall, wenn die Beteiligten umsatzsteuerlich in verschiedenen Mitgliedsstaaten oder Drittländern erfasst sind.

Dieses Kapitel setzt sich mit den umsatzsteuerlichen Herausforderungen und Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften, sowohl im Kontext des EU-Rechts als auch des deutschen Rechts auseinander und beleuchtet die praktischen Schwierigkeiten, die dabei auftreten können.

4.3.2. Begriff und Funktionsweise

Um die praktischen Hindernisse bei der umsatzsteuerlichen Abwicklung von Reihengeschäften verstehen zu können, müssen zunächst der Begriff und die Funktionsweise des Reihengeschäfts erläutert werden.

Reihengeschäfte stellen eine Sonderform von Lieferbeziehungen dar, an denen mehr als zwei Unternehmen beteiligt sind. Ein Reihengeschäft liegt in den Fällen des § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG vor, nämlich wenn mehrere Liefergeschäfte über einen Gegenstand abgeschlossen werden und der Liefergegenstand dabei direkt vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer transportiert wird. Charakteristisch für Reihengeschäfte ist damit, dass der Liefergegenstand nur einmal physisch bewegt wird, während mehrere Lieferungen aufeinanderfolgen.

4.3.3. Die Zentrale Problematik bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Reihengeschäften

Im Rahmen einer einzigen Warenbewegung werden bei Reihengeschäften mehrere Lieferungen ausgeführt, jedoch nur eine einzige Warenbewegung, die von den einzelnen Lieferbeziehungen unabhängig, vom ersten Unternehmer direkt zum Abnehmer erfolgt.⁷⁰ Grundsätzlich kann bei einem grenzüberschreitenden Reihengeschäft nur eine der Lieferungen, nämlich diejenige, der

⁶⁷ BMF 2023: Schreiben v. 2. Oktober 2023

⁶⁸ BMF 2023: Schreiben v. 6. November 2023

⁶⁹ Prätzler 2014: Reihengeschäfte – EU und Drittland

⁷⁰ Bornhofen/Bornhofen 2023: C. Umsatzsteuer, S. 143

die Beförderung oder Versendung zuzuordnen ist, umsatzsteuerfrei als Ausfuhrlieferung gemäß § 6 UStG, innergemeinschaftliche Lieferung gemäß § 6a UStG (vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 2 Satz 3), oder als Fernverkauf (vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 18 Satz 3) behandelt werden. Die Warenbewegung des Gegenstands im Reihengeschäft ist sowohl nach nationalem als auch nach europäischem Recht nur einer der Lieferbeziehungen zuzuordnen, was die zentrale Problematik bei der umsatzsteuerlichen Behandlung darstellt.⁷¹

Oft werden von den Beteiligten fälschlicherweise alle Lieferungen eines Reihengeschäfts als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung oder Ausfuhrlieferung behandelt. Besonders wenn die Beteiligten Unternehmen umsatzsteuerlich in jeweils anderen Mitgliedsstaaten erfasst sind und entsprechende Umsatzsteuer-Identifikationsnummern verwenden, liegt die Annahme nahe, dass innergemeinschaftlich geliefert wird. Hinzu kommt, dass fehlende explizite Regelungen für die Ermittlung der steuerfreien Lieferung im Unionsrecht lange Zeit zu einer uneinheitlichen Handhabung in den Mitgliedsstaaten und der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshof führten.⁷²

Die fehlerhafte Behandlung einer Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung kann für die Beteiligten zu erheblichen finanziellen Konsequenzen in Form von nachträglichen Umsatzsteuerforderungen, Zuschlägen oder Zinsen führen. Außerdem sind Vorsteuerbeträge aufgrund von Verjährungsfristen dann oft nicht mehr abziehbar.⁷³

4.3.3.1. Bisheriger rechtlicher Rahmen für die Ermittlung der Steuerfreien Lieferung bei Reihengeschäften

Obwohl das harmonisierte Mehrwertsteuersystem der EU auf der MWSTSystemRL sowie der Durchführungsverordnung beruht, fanden sich bis zur Einführung der sogenannten Quick Fixes 2020 in beiden Rechtsakten keine besonderen Regelungen zu grenzüberschreitenden Reihengeschäften. Im deutschen Umsatzsteuergesetz fanden sich allerdings in den § 3 Abs. 6 Satz 5 und 6 UStG sowie § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG ausdrückliche Regelungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von grenzüberschreitenden Reihengeschäften. Auch im Umsatzsteueranwendererlass fanden sich dazu ausführliche Erläuterungen der Finanzverwaltung.⁷⁴ Nach dem Rechtsverständnis der deutschen Finanzverwaltung kommt es für

⁷¹ Gries 2023: Das neue BMF-Schreiben zu Reihengeschäften – aktualisierte Ansicht der Finanzverwaltung zu nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalten, S. 131

⁷² Prätzler 2014: Reihengeschäfte – EU und Drittland, Kap. C

⁷³ Prätzler 2023: Das BMF-Schreiben vom 25.4.2023 zu umsatzsteuerlichen Reihengeschäften, Kap. I

⁷⁴ Vgl. Prätzler 2014: Reihengeschäfte – EU und Drittland, Kap. B

die Identifizierung der steuerfreien Lieferung aus dem Reihengeschäft nach wie vor darauf an, wer die Auftragserteilung für die Versendung an den Spediteur vornimmt.⁷⁵

2006 stellte auch der EuGH fest, dass nur eine der Lieferungen im Rahmen eines Reihengeschäfts eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung sein kann. Zwar wurde in späteren Entscheidungen des EuGH, die Frage untersucht, welche der Lieferungen als die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu behandeln ist, allerdings sind die Ausführungen uneindeutig, was zu einer uneinheitlichen Handhabung in den Mitgliedsstaaten führte. Die Rechtsprechung des EuGH und die darin enthaltenen Grundsätze zur Beurteilung von Reihengeschäften entsprachen zudem nicht der aktuellen Rechtslage in Bezug auf Reihengeschäfte in Deutschland.⁷⁶

Wie im Vorherigen Abschnitt angemerkt, enthielt das Unionsrecht lange Zeit keine expliziten Regelungen zu Reihengeschäften und damit auch nicht zur Ermittlung der steuerfreien Lieferung. Zur Bestimmung der steuerfreien Lieferung waren daher grundsätzlich die allgemeinen Regelungen zur Bestimmung des Lieferorts anzuwenden.⁷⁷ Im Unionsrecht wird der Ort des steuerbaren Umsatzes gemäß Titel V Kapitel 1 MwStSystRL durch den Ort der Lieferung bestimmt. Bei der Ortsbestimmung wird, wie im deutschen Umsatzsteuergesetz zwischen Lieferungen mit und ohne Beförderung unterschieden. Da Reihengeschäfte eine Beförderung des Liefergegenstandes voraussetzen, sind dementsprechend die Regeln des Artikel 32 anzuwenden. Nach diesem befindet sich der Ort der Lieferungen mit Beförderung dort, wo sich der Gegenstand zu Beginn der Versendung oder Beförderung befindet- unabhängig davon, ob der Gegenstand vom Lieferer, vom Erwerber oder von einer dritten Person versendet oder befördert wird. Der Umsatz ist also in demjenigen Land steuerbar, von dem aus der Liefergegenstand zum Abnehmer befördert wird. Erfüllt ein Umsatz bestimmte Voraussetzungen so ist dieser nach Artikel 138 Abs. 1 MwStSystRL im Ursprungsmitgliedstaat von der Steuer zu befreien, der Erwerb im Bestimmungsland nach Artikel 1 Buchst. b MwStSystRL aber mit der Umsatzsteuer zu belasten.

Die Steuerbefreiung einer Lieferung verlangt nach Artikel 138 MwStSystRL allerdings einen klar identifizierbaren Verkäufer und Erwerber sowie einen durch einen der Parteien veranlassten Transport des Gegenstandes an einen Ort innerhalb der Gemeinschaft aber außerhalb des Gebietes, an dem sich der Gegenstand bei Beginn des Transportes befindet. Der Erwerber des

⁷⁵ Vgl. Prätzler 2014: Reihengeschäfte – EU und Drittland, Kap. C

⁷⁶ Vgl. Prätzler 2014: Reihengeschäfte – EU und Drittland, Kap. C

⁷⁷ Prätzler 2014: Reihengeschäfte – EU und Drittland, Kap. C

Gegenstandes muss zusätzlich umsatzsteuerlich in einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem der Transport beginnt, registriert sein.

Die Voraussetzung des Transports in einen anderen Mitgliedsstaat erfüllen zum einen

- Umsätze zwischen zwei Beteiligten (innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a UStG), bei dem der Liefergegenstand vom Verkäufer zum Abnehmer in einem anderen Mitgliedsstaat gelangt

Und ein Reihengeschäft,

- bei dem jeder Beteiligte jeweils in einem anderen Mitgliedsstaat registriert ist und die Beförderung oder die Versendung direkt durch den ersten Unternehmer oder den letzten Abnehmer erfolgt (Dreiecksgeschäft) oder
- bei dem der mittlere Beteiligte und Abnehmer im Bestimmungs-Mitgliedsstaat registriert sind

Unter Betrachtung des Wortlautes von Artikel 138, könnte davon ausgegangen werden, dass bei wie oben beschriebenen innergemeinschaftlichen Reihengeschäften sowohl die Lieferung zwischen Hersteller und Zwischenhändler als auch die Lieferung zwischen Zwischenhändler und Abnehmer die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung erfüllen. 2006 stellt der EuGH allerdings fest, dass bei zwei aufeinanderfolgenden Lieferungen desselben Gegenstands zwischen Steuerpflichtigen, die nur zu einer einzigen innergemeinschaftlichen Versendung oder Beförderung dieses Gegenstands führen, diese Versendung oder Beförderung nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden kann, die dann als einzige nach Artikel 28c Teil A Buchst. a Unterabsatz 1 der RL 77/388/EWG (konkudent zu Artikel 138 MwStSystRL) umsatzsteuerbefreit ist. Dabei ist es unerheblich, in wessen Verfügungsmacht sich der Gegenstand während dieser Versendung oder Beförderung befindet.⁷⁸

Zur Beantwortung der Frage, welche der beiden Lieferungen die Versendung oder Beförderung zuzuordnen ist, wird durch den EuGH erstmals 2010 Stellung genommen. Eine genaue Antwort bleibt allerdings aus. Vielmehr sei die Zuordnung der Beförderung eine Einzelfallentscheidung. Die Feststellung, welche der beiden Lieferungen alle Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung erfüllt, hat dabei unter Berücksichtigung der Umstände zu erfolgen. Lediglich für den Vorlagefall, bei dem der Eigentumsübergang an den ersten Abnehmer im Mitgliedsstaat stattfand, in dem sich der Gegenstand vor der Versendung befand, und der erste Abnehmer die Absicht erklärt hat, den Gegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu

⁷⁸ EuGH, Urteil v. 06.04.2006 - C-245/04, op. 45

befördern, wo das Eigentum an den Zweiterwerber übertragen wird, entschied der EuGH, dass die erste Lieferung als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt werden muss.⁷⁹

Später spezifizierte der EuGH, dass es bei der Zuordnung der innergemeinschaftlichen Beförderung insbesondere vom Zeitpunkt der Eigentumsübertragung an den Endempfänger ankommen soll.⁸⁰ Wird der Endabnehmer Eigentümer der Waren bevor diese die Grenze überschreiten, ist der zweiten Lieferung die innergemeinschaftliche Beförderung zuzuordnen. Wenn der Endabnehmer Eigentümer der Waren geworden ist, während sie sich schon im Empfängermitgliedsstaat befindet, handelt es sich bei der Lieferung an den Erstabnehmer um die innergemeinschaftliche Lieferung.⁸¹ Diese Regelung ist war der Praxis jedoch schwer umsetzbar, da der erste Unternehmer nicht wissen konnte, dass der Endabnehmer bereits Eigentümer der Waren geworden ist, bevor, diese seinen Mitgliedsstaat verlassen hatten.⁸²

4.3.3.2. Einheitliche Regeln für Reihengeschäfte seit dem 1.1.2020 und Umsetzung im Umsatzsteuergesetz

Im Rahmen der sogenannten Quick Fixes, die die Einführung eines endgültigen, EU-weit vereinheitlichten Mehrwertsteuersystems vorantreiben sollten, wurde vom Europäischen Rat auch eine Einigung für neue Regelungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Reihengeschäften erzielt. Diese traten 2020 in Kraft und wurden durch Ergänzung des Artikel 36a MwStSystRL umgesetzt. Im Deutschen Umsatzsteuergesetz finden sich die neuen Regelungen in § 3 Abs. 6a.⁸³

4.3.3.2.1. Zuordnung der bewegten Lieferung

Nach Artikel 36a Abs. 1 MwStSystRL soll bei einem Reihengeschäft die Versendung grundsätzlich der Lieferung an den Erstabnehmer zugeschrieben werden. Besitzt der Erstabnehmer jedoch eine Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Mitgliedsstaates, aus dem der Gegenstand versendet wird und teilt diese dem Erst-Lieferer mit, ist nach Abs. 2 die Versendung der Lieferung durch den Erstabnehmer zuzuschreiben.

In der nationalen Regelung gemäß § 3 Abs. 6a UStG wird die Zuordnung der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften primär auf die Veranlassung des Transports abgestellt.

Die Zuordnung der Beförderung oder Versendung erfolgt demnach

⁷⁹ EuGH, Urteil v. 16.12.2010 - C-430/09

⁸⁰ EuGH, Urteil v. 27.09.2012 - C-587/10, op. 32

⁸¹ EuGH, Urteil v. 26.07.2017 - C-386/16, op. 36f

⁸² Koterzyna/Plikat 2020: Quick Fixes – umsatzsteuerliches Reihengeschäft, S. 387

⁸³ Vgl. Koterzyna/Plikat 2020: Quick Fixes – umsatzsteuerliches Reihengeschäft, S. 388

1. **Zu der Lieferung durch den ersten Unternehmer**, wenn der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet wird.
2. **Zu der Lieferung an den letzten Abnehmer**, wenn der Gegenstand der Lieferung durch ihn befördert oder versendet wird.
3. **Zu der Lieferung an einen Zwischenhändler**, wenn der Gegenstand der Lieferung durch einen Abnehmer befördert oder versendet wird, der zugleich Lieferer (Zwischenhändler) ist, es sei denn, er weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat.

Das Verwenden des Zwischenhändlers einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Mitgliedsstaates, in dem die Beförderung oder die Versendung beginnt, gegenüber dem Erstlieferer, dient nach Satz 5 hierbei lediglich als weitere Voraussetzung für die Zuordnung der Versendung an ihn.

Abschnitt 3.14 Abs. 2 Satz 3 UStAE definiert die Lieferung, der die Warenbewegung des Gegenstands zugeordnet wird als die Beförderungs- oder Versendungslieferung (bewegte Lieferung), bei der als einzige die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen (§ 6 UStG) oder für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 6a UStG) in Betracht kommt.

4.3.3.2.2. Ort der Lieferungen

Da jede Lieferung in einem Reihengeschäft einer eigenen Besteuerung unterliegt und der Lieferort darüber entscheidet, in welchem Mitgliedsstaat die Umsatzsteuerpflicht entsteht, und welches nationale Steuerrecht angewendet wird, ist der Ort der Lieferungen im Reihengeschäft sowohl bei der bewegten Lieferung als auch bei denjenigen Lieferungen, denen die Warenbewegung nicht zugeordnet ist, von entscheidender Bedeutung. Die Orte der Lieferungen aus einem Reihengeschäft ergeben sich aus § 3 Abs. 6 und Abs. 7 UStG.

Für die Beförderungs- oder Versendungslieferung gilt nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG, dass sie in demjenigen Mitgliedsstaat ausgeführt wird, in dem die Beförderung oder Lieferung beginnt. Unbewegte Lieferungen, die der bewegten Lieferungen vorangehen gelten nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG genauso wie die nachfolgende bewegte Lieferung als an dem Ort ausgeführt, wo die Beförderung oder Lieferung beginnt. Lediglich diejenigen Lieferungen, die der bewegten Lieferung folgen gelten nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG an dem Ort ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet.

4.3.4. Mögliche Konstellationen bei Reihengeschäften

Aus Vereinfachungsgründen enthalten die folgenden Beispiele immer drei Unternehmen. Ein Reihengeschäft kann nach aber auch mehr Beteiligte enthalten.

4.3.4.1. Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte

Folgendes Beispiel stellt den Grundfall eines innergemeinschaftlichen Reihengeschäfts nach § 3 Abs. 6a Satz 5 UStG dar:

- U1 (Abnehmer) in Italien bestellt beim Großhändler U2 (Zwischenhändler), ebenfalls in Italien, eine Maschine.
- U2 hat die Maschine nicht vorrätig und gibt die Bestellung weiter an den Hersteller U3 in Deutschland
- U3 befördert die Maschine unmittelbar von Deutschland nach Italien zu U1.

Hierbei handelt es sich um ein innergemeinschaftliches Reihengeschäft, da die Ware aus einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen EU-Mitgliedstaat (Italien) gelangt.⁸⁴ Beginnt die Beförderung oder Versendung im Inland und endet in einem anderen EU-Mitgliedsstaat, so kommt nach Abschnitt 3.14 Abs. 13 UStAE für die Beförderungs- oder Versendungslieferung eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 6a UStG in Betracht kommen.

Handelt es sich beim letzten Abnehmer allerdings um einen Nicht-Unternehmer, z.B. um eine Privatperson, und wird die Warenbewegung der Lieferung des letzten Unternehmens zugeordnet, so sind nach Abschnitt 3.14 Abs. 18 UStAE die Regelung des § 3c UStG für innergemeinschaftliche Fernverkäufe (vgl. Kapitel 4.1.2.) zu beachten, da für die Lieferung an einen Nichtsteuerpflichtigen keine Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung in Betracht kommt.

4.3.4.2. Dreiecksgeschäfte

Ein Sonderfall des innergemeinschaftlichen Reihengeschäfts nach Artikel 3.14 Abs. 1 Satz 2 UStAE stellt das sogenannte Dreiecksgeschäft dar. Dieser liegt im Falle des § 25b Abs. 1 vor, nämlich wenn die drei an dem Reihengeschäft beteiligten Unternehmen in jeweils verschiedenen Mitgliedsstaaten umsatzsteuerlich erfasst sind und der Liefergegenstand vom ersten Unternehmen direkt an den Abnehmer in einem anderen Mitgliedsstaat gelangt. Folgendes Beispiel soll diesen Sonderfall darstellen:

- U1 in Belgien bestellt beim Großhändler U2 in Frankreich eine Maschine.

⁸⁴ Vgl. .Prätzler 2014: Reihengeschäfte – EU und Drittland, Kap. A

- U2 hat die Maschine nicht vorrätig und gibt die Bestellung weiter an den Hersteller U3 in Polen
- U3 befördert die Maschine unmittelbar von Polen nach Belgien zu U1.⁸⁵

Da durch die Ansässigkeit der beteiligten Unternehmen in jeweils unterschiedlichen EU-Mitgliedsstaaten die Bedingung des § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG für einen innergemeinschaftlichen Erwerb, nämlich dass der Gegenstand aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangt, immer erfüllt ist, unabhängig davon, welcher Lieferung die Warenbewegung zugeordnet wird, gilt mit § 25b UStG eine Sonderregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte.⁸⁶

Sind gewisse in § 25b Abs. 1 UStG definierte Voraussetzungen erfüllt, darunter, dass der Lieferung an ihn ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorausgegangen ist, so schuldet nach § 25b Abs. 1 UStG der letzte Abnehmer die Steuer für die Lieferung an ihn. In der Folge wird nach § 25b Abs. 3 UStG der innergemeinschaftliche Erwerb durch den Zwischenhändler als besteuert behandelt (fiktive Besteuerung, vgl. Abschnitt 25b.1. Absatz 7 Satz 2 UStAE). Damit entfällt für den Zwischenhändler die Verpflichtung, seinen innergemeinschaftlichen Erwerb tatsächlich zu versteuern. Die Vereinfachung der Regelung des § 25b besteht darin, dass vermieden wird, dass für den Zwischenhändler aufgrund der doppelten Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs, die sich aus § 3d Satz 2 UStG ergibt, wenn der Erwerber gegenüber dem Lieferer eine von einem anderen Mitgliedsstaat als dem, in dem die Warenbewegung endet, erteilte USt-IdNr. verwendet, eine umsatzsteuerliche Registrierungs- und Erklärungspflicht im Mitgliedsstaat, in dem die Warenbewegung endet, entsteht (vgl. Abschnitt 25b.1. Absatz 7 Beispiel Satz 19 UStAE).

Ist die Warenbewegung der ersten Lieferung im Dreiecksgeschäft zuzuordnen, so ist diese als innergemeinschaftliche Lieferung in dem Mitgliedsstaat, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt, von der Umsatzsteuer zu befreien. Der Erwerb wäre vom Zwischenhändler sowohl in dem Mitgliedsstaat, welche ihm die von ihm verwendete USt-IdNr. erteilt hat, als auch in dem, in dem die Warenbewegung endet zu versteuern. Durch die fiktive Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs des Zwischenhändlers, unter der Voraussetzung, dass der letzte Abnehmer die Steuer für die Lieferung an ihn schuldet, wird der Zwischenhändler jedoch in beiden Mitgliedsstaaten von der Erwerbsbesteuerung befreit (vgl. Abschnitt 25b.1. Absatz 7 Satz 2 UStAE) und der Abnehmer schuldet die Steuer.

⁸⁵ Vgl. Prätzler 2014: Reihengeschäfte – EU und Drittland, Kap. D

⁸⁶ Nürnberg 2024: Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft

4.3.4.3. Reihengeschäfte mit einer Einfuhrlieferung

Gelangt wie in § 3 Abs. 6a Satz 7 UStG beschrieben der Gegenstand der Lieferung vom Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet, liegt ein Reihengeschäft mit einer Einfuhr gemäß Artikel 30 MwStSystRL vor.

Lieferungen, bei denen der Liefergegenstand aus dem Drittlandgebiet in das Inland gelangt, gelten nach § 3 Abs. 8 UStG als im Inland ausgeführt, wenn der Lieferant Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist (zum Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer vgl. Kapitel 4.2.1.2.). Für Reihengeschäfte bedeutet das nach Abschnitt 3.14 Abs. 15 UStAE, dass ein innergemeinschaftliches Reihengeschäft, bei der eine der Lieferungen als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt wird, nur dann vorliegen kann, wenn der Lieferung des Zwischenhändlers die Warenbewegung zugeordnet wird und dieser zugleich Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist (vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 15 Beispiel 1). Hierzu hat nach § 3 Abs. 6a Satz 7 die Anmeldung des Liefergegenstandes zum zollrechtlich freien Verkehr in seinem Namen zu erfolgen.

Schuldet hingegen der Abnehmer oder sein Beauftragter für den Gegenstand die Einfuhrumsatzsteuer, so ist keine innergemeinschaftliche Lieferung möglich, da der Abnehmer nicht als Lieferer auftreten kann. Jedoch ist der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens nach § 3 Abs. 1a erfüllt, wenn die Warenbewegung zusätzlich der Lieferung an den Abnehmer zuzuordnen ist. Das innergemeinschaftliche Verbringen ist nach § 4 Nr. 1 Buchst. b in Verbindung mit § 6a Abs. 2 UStG ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit (vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 15 Beispiel 2).

Wird der Gegenstand vom letzten Abnehmer eingeführt und wird die Beförderung oder Versendung der Lieferung durch den ersten Unternehmer zugeordnet, da er den Gegenstand direkt zum Abnehmer befördert und dieser den Gegenstand in seinem Namen zum zollrechtlich freien Verkehr anmeldet („einführt“), nachdem er den Gegenstand erhalten hat (vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 16 Beispiel 1), ist die Lieferung, die der Einfuhr in der Lieferkette vorausgeht, nach § 4 Nr. 4b steuerfrei. Bei der Lieferung, die der Einfuhr vorausgeht, handelt es sich um die ruhende Lieferung des Zwischenhändlers an den letzten Abnehmer (vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 16 Beispiel 1)

4.3.4.4. Reihengeschäft mit einer Ausfuhrlieferung

Gelangt wie in § 3 Abs. 6a Satz 6 UStG beschrieben der Gegenstand des Reihengeschäfts aus einem Mitgliedsstaat in das Drittlandgebiet, liegt allerdings kein innergemeinschaftliches

Reihengeschäft vor, da der Gegenstand nicht in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt. Vielmehr liegt in solchen Fällen ein Reihengeschäft mit einer Ausfuhrlieferung gemäß § 6 Abs. 1 vor:

- U1 in der Türkei bestellt beim Großhändler U2 in Österreich eine Maschine.
- U2 hat die Maschine nicht vorrätig und gibt die Bestellung weiter an den Hersteller U3 in Deutschland
- U3 befördert die Maschine unmittelbar von Deutschland zu U1 in die Türkei.⁸⁷

Ähnlich wie für die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung kommt nach Abschnitt 3.14 Abs. 14 Satz 2 UStAE für die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nach § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG nur die bewegte Lieferung in Betracht.

4.3.5. Buch- und Belegnachweise

Für den Buch- und Belegnachweis für die Steuerbefreiung der bewegten Lieferung innerhalb eines Reihengeschäfts entsteht für den ausführenden Unternehmer mit der Notwendigkeit einer eindeutigen und leicht nachprüfaren Aufzeichnung der Transportverantwortlichkeit gemäß Abschnitt 3.14 Abs. 7 Satz 4 UStAE zusätzliche Anforderungen, als die in Kapitel 4.1.1.3. oder Kapitel 4.2.2.2.1. beschriebenen.

Liegt die Transportverantwortlichkeit des Gegenstandes an den Abnehmer bei einem Zwischenhändler eines Reihengeschäfts, und möchte dieser die Warenbewegung seiner eigenen Lieferung zuordnen und steuerfrei innergemeinschaftlich oder in das Drittlandgebiet liefern, so hat er zusätzlich zur Transportverantwortlichkeit auch seine Eigenschaft als Lieferer gegenüber dem Abnehmer nachzuweisen.

Liegt die Transportverantwortlichkeit des Gegenstandes an den Abnehmer bei einem Zwischenhändler eines Reihengeschäfts, so ist gemäß § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn, also der Lieferung des vorangegangenen Unternehmers (z.B. des Erstlieferers), zuzuordnen. Weist der Zwischenhändler allerdings nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert bzw. versendet hat, so kann gemäß § 3 Abs. 6a Satz 4 2. Halbsatz UStG der Zwischenhändler die Warenbewegung seiner eigenen Lieferung zuordnen. Hierfür hat der Zwischenhändler nach Abschnitt 3.14 Abs. 9 Satz 2 zusätzlich zu seiner Transportverantwortlichkeit seine Eigenschaft als Lieferer nachzuweisen.

Als Nachweis für die Eigenschaft als Lieferer genügen demnach z. B. eine Auftragsbestätigung, das Doppel der Rechnung oder andere handelsübliche Belege, aus denen hervorgeht, dass eine Lieferung des betreffenden Gegenstandes mit dem Abnehmer vereinbart wurde. Es ist ebenfalls

⁸⁷ Vgl. Prätzler 2014: Reihengeschäfte – EU und Drittland

ausreichend, wenn seine Eigenschaft als Lieferer an den Abnehmer in einer Reihe von Lieferungen unter Berücksichtigung der Gesamtheit der Belege hervorgeht, z.B. wenn diese nachweisen, dass der Zwischenhändler die Transportkosten basierend auf den mit dem Vorlieferanten und seinem Kunden vereinbarten Lieferbedingungen, übernommen hat und dem Erstlieferer vor Beginn der Beförderung oder Versendung den geplanten Weiterverkauf des Liefergegenstandes mitgeteilt hat.

Beschränkt sich der Transport des Liefergegenstandes vom Zwischenhändler an den Abnehmer nicht auf das Inland, sondern veranlasst der Zwischenhändler einen Transport aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats, so wird als Nachweis seiner Eigenschaft als Lieferer nach Abschnitt 3.14 Abs.10 UStAE nur anerkannt, wenn er gegenüber dem liefernden Unternehmer vor Beginn der Beförderung oder Versendung eine USt-IdNr. vorlegt, die ihm von dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung startet, zugeteilt wurde.

Veranlasst der Zwischenhändler einen Transport aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats in das Drittlandgebiet, so genügt nach § 3 Abs. 6a Satz 6 UStG statt der Verwendung der einer USt-IdNr. auch die Verwendung einer Steuernummer, die ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt worden ist.

Veranlasst der Zwischenhändler einen Transport aus dem Drittlandgebiet in das Gebiet eines Mitgliedstaats, so gilt nach § 3 Abs. 6a Satz 7 UStG als Voraussetzung für den Nachweis für die Eigenschaft als Lieferer, dass der Gegenstand der Lieferung im Namen des Zwischenhändlers oder seiner indirekten Stellvertretung (Artikel 18 UZK) für seine Rechnung zum zoll- und umsatzsteuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wurde.

Bei der Ausführung von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften gelten nach § 26 Abs. 6 Satz 1 UStG besondere Aufzeichnungspflichten für einen ersten und einen letzten beteiligten Abnehmer, wenn sie eine deutsche USt-IdNr. verwenden.

Verwendet der erste Abnehmer eine deutsche USt-IdNr. und schuldet der letzte Abnehmer die Steuer für die Lieferung an ihn, so hat aus den Aufzeichnungen des ersten Abnehmers nach Nr. 1 das vereinbarte Entgelt für die Lieferung an den letzten Abnehmer, sowie dessen Name und Anschrift hervorzugehen.

Verwendet der letzte Abnehmer eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft eine deutsche USt-IdNr., so hat aus seinen Aufzeichnungen die von ihm geschuldeten Steuerbeträge und die Bemessungsgrundlage für die Lieferung an ihn sowie der Name und die Anschrift des ersten Abnehmers zu ersehen sein.

4.3.6. Weitere Praktische Auswirkungen

4.3.6.1. Rechnungen

Soll von der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung Gebrauch gemacht werden, so sind für den steuerfrei liefernden Unternehmer des Reihengeschäfts die besonderen Vorgaben für die Rechnungsstellung (vgl. Kapitel 4.1.1.4.1.) und Deklarationsverpflichtungen (vgl. Kapitel 4.1.1.4.2.) zu beachten. Erfüllt das Reihengeschäft die Voraussetzungen eines Dreiecksgeschäftes i.S.d. § 25b Abs. 1 UStG, so bestehen nach Abschn. 25b.1 Abs 8 UStAE für die Rechnung des mittleren Unternehmers an den letzten Abnehmer neben der nicht gesondert ausgewiesenen Steuer zusätzliche Anforderungen: Auf dieser Rechnung muss sowohl ein Hinweis auf das Dreiecksgeschäft gemäß § 25b, als auch auf die Steuerschuldnerschaft des Abnehmers enthalten sein. Alternativ kann der mittlere Unternehmer auf seiner Rechnung anstatt auf das Reihengeschäft auch auf die Vereinfachungsregelung nach Artikel 141 MwStSystRL hinweisen. Daneben muss die Rechnung sowohl die eigene USt-IdNr. als auch die des Rechnungsempfängers enthalten.

4.3.6.2. Deklarationsverpflichtungen

Erfüllt ein Reihengeschäft die Voraussetzungen eines Dreiecksgeschäfts (Kapitel 4.3.2.), so sind die Vorsteuerbeträge daraus gesondert in der Umsatzsteuervoranmeldung und der Umsatzsteuerjahreserklärung zu deklarieren.

In der Umsatzsteuervoranmeldung ist hierfür das Feld 66⁸⁸, in der Umsatzsteuerjahreserklärung ist hierfür Abschnitt G⁸⁹ vorgesehen.

⁸⁸ BMF 2023: Schreiben v. 2. Oktober 2023

⁸⁹ BMF 2023: Schreiben v. 6. November 2023

5. Fazit

Die einwandfreie umsatzsteuerliche Behandlung grenzüberschreitender Lieferbeziehungen stellt Unternehmen vor erhebliche Herausforderungen. Die Fülle der rechtlichen Regelungen erfordert ein tiefes Verständnis der zugrunde liegenden Prinzipien und Vorschriften.

Einführend wurden in dieser Arbeit die wesentlichen Grundlagen der Umsatzsteuer, insbesondere die Harmonisierung innerhalb der Europäischen Union, die Rechtsquellen und die Wirkungsweise der Umsatzsteuer beleuchtet. Im zweiten Teil wurde das System der Umsatzsteuer detailliert dargestellt, wobei der Fokus auf steuerbaren Umsätzen, Steuerbefreiungen, dem Steuerschuldner und der Entrichtung der Steuer an das Finanzamt lag. Insbesondere der Vorsteuerabzug spielt hierbei eine zentrale Rolle, da er Unternehmen ermöglicht, ihre steuerliche Belastung zu minimieren, sofern die rechtlichen Voraussetzungen erfüllt sind.

Der Hauptteil dieser Arbeit, die Analyse der Anwendungsfälle von innergemeinschaftlichen Lieferungen, Aus- und Einfuhrlieferungen sowie Reihengeschäften hat gezeigt, dass Unternehmen sorgfältig auf die Erbringung der entsprechenden Buch- und Belegnachweise sowie Deklarationsverpflichtungen achten müssen, um Fehler zu vermeiden und die steuerlichen Vorteile auszuschöpfen. Die praktische Umsetzung dieser Vorschriften erfordert ein hohes Maß an Sorgfalt und die Kenntnis der jeweiligen Besonderheiten der einzelnen Lieferkonstellationen. Unternehmen, die grenzüberschreitend tätig sind, profitieren von einem fundierten Verständnis der relevanten Vorschriften und einer sorgfältigen Umsetzung dieser. Diese Arbeit leistet einen Beitrag dazu, die umsatzsteuerlichen Regelungen in diesem Bereich verständlicher zu machen und praktische Lösungsansätze aufzuzeigen.

Literaturverzeichnis

- Besch/Starck (2016): § 33. Tax Compliance. 3. Aufl. URL: https://beck-online-beck-de.ezproxy.hnu.de/?vpath=bibdata/komm/HauschkaHdbCC_3/cont/HauschkaHdbCC.gls ect33.glB.gllll.gl2.gla.htm
- Bornhofen, M./Bornhofen, M. C. (2023): C. Umsatzsteuer. In: Bornhofen, M./Bornhofen, M. C. (Hrsg.): Steuerlehre 1 Rechtslage 2023: Allgemeines Steuerrecht, Abgabenordnung, Umsatzsteuer, Wiesbaden: Springer Fachmedien, S. 130–430.
- Burbaum, M. (2023): Rechnungseingangskontrolle und Rechnungsberichtigung. URL: <https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/760090/> (16.04.2024).
- Eckert, K.-H. (2024): Einfuhrumsatzsteuer. URL: <https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/542334/> (29.08.2024).
- Eckert, K.-H. (2024): Fernverkäufe (Umsatzsteuer). URL: <https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/868133/> (25.08.2024).
- Eckert, K.-H. (2024): Unternehmer. URL: <https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/756943/> (16.04.2024).
- Europäische, K. (2011): KOM 815. URL: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2011:0851:FIN:DE:PDF>.
- Gries, M. (2023): Das neue BMF-Schreiben zu Reihengeschäften – aktualisierte Ansicht der Finanzverwaltung zu nationalen und grenzüberschreitenden Sachverhalten. URL: <https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/1030371/> (27.05.2024).
- Heuermann, B. (2023): UStG § 1a Innergemeinschaftlicher Erwerb. In: Treiber, A. (Hrsg.): Sölch/Ringleb, UStG, 99. Aufl. URL: https://beck-online-beck-de.ezproxy.hnu.de/?vpath=bibdata%2Fkomm%2FSoeRiKoUStG_99%2FUStG%2Fcont%2FSoeRiKoUStG%2EUStG%2Ep1a%2Ehtm (14.10.2024)
- Jäger, M. (2023): § 370 Steuerhinterziehung. Klein, AO, 17. Aufl. URL: https://beck-online-beck-de.ezproxy.hnu.de/?vpath=bibdata/komm/KleinKoAO_17/AO/cont/KleinKoAO.AO.p370.gl 20.glb.glaa.htm (14.10.2024)
- Klenk, F. (2023): § 1 Wesen der Umsatzsteuer, Verhältnis von nationalem Recht zum Unionsrecht. In: Treiber, A. (Hrsg.): Sölch/Ringleb, UStG, 99. Aufl. URL: <https://beck->

online-beck-

de.ezproxy.hnu.de/?vpath=bibdata/komm/SoeRiKoUStG_99/UStG/cont/SoeRiKoUStG.UStG.vor1.p1.gll.gl3.htm (14.10.2024)

Koterzyna, J./Plikat, M. R. (2020): Quick Fixes – umsatzsteuerliches Reihengeschäft. URL: <https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/826131/> (31.05.2024).

Kurz, D./Meissner, G./Peter, K./Rittig, M. (2022): Teil A Einführung in das Umsatzsteuerrecht. Umsatzsteuer, 2. Ergänzungslieferung, 20. Aufl. URL: <https://www-beck-elibrary-de.ezproxy.hnu.de/10.34156/9783791053516-1/teil-a-einfuehrung-in-das-umsatzsteuerrecht?page=1> (14.10.2024)

Kußmaul, H. (2023): Umsatzsteuer. Steuern: Einführung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 5. Aufl., De Gruyter Oldenbourg. URL: <https://www-degruyter-com.ezproxy.hnu.de/document/doi/10.1515/9783111041742/html> (14.10.2024)

Naumann, C. (2024): § 6a - Innergemeinschaftliche Lieferung. URL: <https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/187956/> (21.04.2024).

Nürnberg, P. (2024): Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft. URL: <https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/1046718/> (07.09.2024).

O.V. (2024): Umsatzsteuer-Anwendungserlass - Bundesfinanzministerium - Themen. URL: https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer_Anwendungserlass/umsatzsteuer_anwendungserlass.html (18.09.2024).

O.V.: ZM Formular Vordruckmuster. URL:

https://www.bzst.de/SharedDocs/Downloads/DE/ZM/zm__formular_vordruckmuster.pdf?__blob=publicationFile&v=7 (14.10.2024)

Prätzler, R. C. (2014): Reihengeschäfte – EU und Drittland. URL: <https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/522137/> (26.05.2024).

Prätzler, R. C. (2023): Das BMF-Schreiben vom 25.4.2023 zu umsatzsteuerlichen Reihengeschäften. URL: <https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/1019159/> (28.05.2024).

Robisch, M. (2024): UStG § 6a Innergemeinschaftliche Lieferung. Bunjes, UStG, 23. Aufl. URL: <https://beck-online-beck->

de.ezproxy.hnu.de/?vpath=bibdata/komm/BunGeiKoUStG_23/UStG/cont/BunGeiKoUStG
.UStG.p6a.gllV.gl3.gla.glaa.htm (14.10.2024)

Scholz, J./Nattkämper, S. (2016): Innergemeinschaftliche Lieferung. URL: <https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/465429/> (24.06.2024).

Spengel, C. (2023): 1. Kapitel. Rechtsgrundlagen: Steuerrechtliche Vorschriften im europäischen Vertragswerk und ihre Umsetzung. 9. Aufl., C.H. Beck oHG. URL: https://beck-online-beck-de.ezproxy.hnu.de/?vpath=bibdata/komm/JacobsHdbIntStR_9/cont/JacobsHdbIntStR.gITeil2.gIKap1.gIA.htm (14.10.2024)

Sterzinger, C. (2024): Risiken bei der Abwicklung innergemeinschaftlicher Lieferungen. In: USt direkt digital, Jg. (14), S. 12. URL: <https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/1044776/>

Wenning, J. (2020): Einfuhrumsatzsteuer. URL: <https://datenbank-nwb-de.ezproxy.hnu.de/Dokument/150683/> (29.08.2024).

Zoll: Grundlagen. URL: https://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Zoelle/Zollverfahren/Ueberlassung-freier-Verkehr/Grundlagen/grundlagen_node.html (29.08.2024).

Zwecker, K.-T./Zwecker, K. (2022): Wirtschaftsrecht an Hochschulen: Ein vorlesungsbegleitendes Arbeitsbuch. Stuttgart, GERMANY: Kohlhammer Verlag.

Rechtsprechungsverzeichnis

BFH (1969): Urteil v. 31.07.1969 - V 94/65.

BFH (2008): Urteil v. 16.04.2008 - XI R 56/06.

BFH (2015): Urteil v. 09.09.2015 - XI R 21/13.

BFH (2016): Urteil v. 06.04.2016 - V R 6/14, op. 37.

EuGH (2006): Urteil v. 06.04.2006 - C-245/04, op. 45.

EuGH (2010): Urteil v. 16.12.2010 - C-430/09.

EuGH (2012): Urteil v. 27.09.2012 - C-587/10.

EuGH (2017): Urteil v. 26.07.2017 - C-386/16, op. 36f.

Verzeichnis der zitierten Verlautbarungen der Finanzverwaltung

BMF (2023): Schreiben v. 02.10.2023 - III C 3 - S 7344/19/10001 :005 (2023/0917688)

BMF (2023): Schreiben v. 01.11.2023 - III C 3 - S 7344/19/10001 :005.