



Online-Version  
inklusive

Sikorski

# Umsatzsteuer im Binnenmarkt

- ▶ Inngemeinschaftliche Erwerbe
- ▶ Inngemeinschaftliche Lieferungen
- ▶ Grenzüberschreitende Dienstleistungen
- ▶ Fernverkäufe und Konsignationslager
- ▶ Übergang der Steuerschuldnerschaft in der EU
- ▶ Vorsteuer-Vergütungsverfahren
- ▶ Besondere Besteuerungsverfahren OSS und IOSS
- ▶ Überblick: Besteuerung in anderen EU-Ländern

12. Auflage

LESEPROBE



Leseprobe entnommen aus „Umsatzsteuer im Binnenmarkt“  
ISBN 978-3-482-**67962**-9

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2024  
[www.nwb.de](http://www.nwb.de)

Alle Rechte vorbehalten.

# Umsatzsteuer im Binnenmarkt

Von

Diplom-Finanzwirt

Ralf Sikorski

unter Mitarbeit von Steuerberaterin

Annette Pogodda-Grünwald

12., aktualisierte Auflage

# VORWORT

Das Modell Europa ist in die Jahre gekommen. Zwar sind die Vorstellungen, die einige europäische Politiker bereits kurz nach dem Ende des II. Weltkrieges hatten, zum Teil Wirklichkeit geworden und keine Visionen mehr. Die anfänglichen Schwierigkeiten, die die verschiedenen Sprachen und Kulturen sowie die Geschichte Europas mit vielen Kriegen mit sich brachten, sind zwar auch heute nicht überwunden, aber größtenteils in den Hintergrund gedrängt worden. Noch nie in der europäischen Geschichte gab es einen so langen Zeitraum des Friedens und des Miteinanders.

Aber die aktuellen Herausforderungen sind gewaltig, ob Finanzkrisen, Flüchtlingsproblematik oder die Probleme im Hinblick auf den unerwarteten Ausstieg eines Mitglieds dieser Gemeinschaft, denn auch wenn es sich nur um eine Wirtschafts- und teilweise Währungsunion und damit um einen losen Verbund einzelner souveräner Staaten handelt, lassen sich die politischen Probleme schlicht nicht ausblenden. Während die einen in diesem Krisen-Potpourri den Beginn des Untergangs Europas sehen, behaupten die anderen, die Zeit ist reif für die Grundsteinlegung einer europäischen Republik. Aber beides ist weit von der Wirklichkeit entfernt. Aktuell gilt es, die Bestände Europas zu sichern und wieder zu ordnen. Der Überfall Russlands auf die Ukraine zeigte zunächst ein nie dagewesenes Zusammengehörigkeitsgefühl Europas, das aber nur zwei Jahre später schon wieder bröckelt. Jeder ist sich selbst der Nächste und einzelne Mitgliedstaaten sind sich nicht zu schade, den Rest der Gemeinschaft zu erpressen. Denn im 21. Jahrhundert steht die Finanzierung all dieser Aufgaben im Mittelpunkt unserer Lebenswirklichkeit. Auch hehre Ziele bedürfen der Finanzierung. Und da gehen die Wege eben auseinander.

Denn gerade die unterschiedlichen Finanzierungsmethoden der Staatshaushalte der einzelnen Mitgliedstaaten der Union sind das größte Hindernis, das einer wirklichen Annäherung zurzeit im Wege steht. Die einzelnen Mitgliedstaaten haben eine sehr unterschiedliche Gewichtung der staatlichen Aufgaben, die gewachsenen Steuer- und Sozialsysteme sind unterschiedlich aufgebaut. Nicht selten bedeuten dann Entscheidungen zur Harmonisierung einen tiefen Eingriff in die bisherige Finanzautonomie der Mitgliedsländer und beeinflussen somit in hohem Maße die nationale Verteilungspolitik, wie die permanente Frage um die finanzielle Unterstützung insbesondere Griechenlands und Italiens zeigt. So wundert es denn nicht, dass Harmonisierungen nur sehr mühsam voranschreiten.

Ein weiteres, nicht zu unterschätzendes Problem ist die Regelwut der Europäer. Wer ernsthaft schriftlich festlegt, dass „ein Führersitz der einer Person Platz bietende

Sitz ist, der für den Führer bestimmt ist, wenn dieser die Zugmaschine führt“, darf sich nicht darüber wundern, dass die betroffenen Menschen europamüde geworden sind und sich weniger Staat und Bürokratie wünschen. Während in den Jahren nach dem II. Weltkrieg Papierbeschaffung noch eine zentrale Herausforderung war und so de facto die Gesetzesflut eindämmte, bricht die digitale Welt alle Dämme und bietet dem Reglementierungswahn der Europäer alle Möglichkeiten der Entfaltung. Hatten die Europäer beispielsweise noch 1992 beschlossen, einen Standardmehrwertsteuersatz von mindestens 15 Prozent in den Mittelpunkt zu rücken und Ausnahmen nur in begründeten Ausnahmefällen zuzulassen und auf eine Angleichung des Mehrwertsteuersatzes durch die Kräfte des Marktes gehofft, wurden zur Privilegierung einzelner Mitgliedstaaten und Gewerbezweige immer mehr absurde Ausnahmeregelungen in Bezug auf den ermäßigten Steuersatz zugelassen. So ist die Mehrwertsteuer heute ein gigantischer Flickenteppich. Auch Deutschland setzt einzelne Vorschriften der MwStSystRL trotz mehrerer anhängiger Vertragsverletzungsverfahren schlicht nicht um, weil es einigen Lobbyverbindungen nicht gefällt, sei es im Bereich der Landwirtschaft, in Bezug auf die Steuerbarkeit von Mitgliedsbeiträgen an Vereinen oder im Hinblick auf die Steuerbefreiung von Unterrichtsleistungen. Dieser Selbstbedienungsladen Europa muss aufpassen, dass er seine Kredite bei den Bürgern nicht nach und nach verspielt, denn die Grundidee eines vereinten Europas ist und bleibt einzigartig und beispiellos. Man weiß leider nicht, ob dies auch den unzähligen Mitarbeitern in Europas Ministerialbürokratie noch bekannt ist.

Mit ihrem „Aktionsplan zur Mehrwertsteuer“ stellte die EU-Kommission schon vor einigen Jahren in der entsprechenden Präambel selbst klar, dass „das System der Mehrwertsteuer insbesondere kleinen und mittleren Unternehmen zu schaffen macht“, weil es „zu fragmentiert und zu kompliziert ist.“ Nicht selten sind die Kosten zur Befolgung der ausgefeilten Mehrwertsteuer-Vorschriften höher als die damit verbundene Abgabe, ein Umstand, der zwar allenthalben Kopfschütteln nach sich zieht, nur eben keine Anpassung der Vorschriften.<sup>1</sup>

Zum 1.1.1993 wurde aufgrund der Unterzeichnung der „Einheitlichen Europäischen Akte“ der Gemeinsame Binnenmarkt eingeführt, die Vollendung des „Umsatzsteuerlichen Binnenmarktes“ ist aber auch heute noch lange nicht abgeschlossen. Trotz der weitgehenden Harmonisierung der Umsatzsteuer waren die Zielvorstellungen der ein-

---

1 Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über einen Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer vom 7.4.2016: Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum – Zeit für Reformen, COM (2016) 148 final, Ratsdokument 7687/16, BR-Drucksache 191/16 vom 18.4.2016 sowie Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss: Follow-up zum Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer – Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum – Zeit zu handeln, COM (2017) 566 final, BR-Drucksache 661/17 vom 18.10.2017.

zelen Mitgliedstaaten der Europäischen Union schon seinerzeit so unterschiedlich, dass die entsprechenden Regelungen als Übergangsmaßnahmen verabschiedet wurden und ein endgültiges gemeinsames Umsatzsteuersystem auch mehr als 20 Jahre später immer noch aussteht. Wann dieses tatsächlich eingeführt werden wird, lässt sich zurzeit noch nicht absehen, zu unterschiedlich sind die Auffassungen der Mitgliedsländer und die bürokratischen Hemmnisse.

Die Kommission hat einen Arbeits- und Zeitplan vorgelegt, um das aktuelle Mehrwertsteuersystem zu modernisieren und hält einen Neustart für dringend erforderlich. Das Konzept erfordert aber dabei von den Mitgliedstaaten erhebliche Veränderungen ihres nationalen Steuerrechts, wozu die meisten Mitgliedstaaten in der Vergangenheit eben gerade nicht bereit waren. So geht denn auch die Kommission davon aus, dass es „politischer Führungskraft bedarf, um die tief verwurzelten Hindernisse zu überwinden, um endlich die notwendigen Reformen zu verabschieden.“ Es bleibt zu wünschen, dass die Europäer dieses Konzept sorgfältig prüfen, einschließlich des Vorschlags der Kommission, endlich das Einstimmigkeitsprinzip im Steuerrecht aufzugeben, welches bislang das größte Hindernis zur Durchsetzung ernsthafter Reformen war. Das System braucht endlich demokratische Spielregeln, das Einstimmigkeitserfordernis im Steuerrecht ist Gift für jede Weiterentwicklung und Innovation. Schon Carl Ludwig Börne, ein deutscher Journalist und Literaturkritiker, wusste zu seiner Zeit (1786 – 1837): „Hätte die Natur so viele Gesetze als der Staat, Gott selbst könnte sie nicht regieren.“

Sollte hier kein Konsens gefunden werden, müssen wir auch in den nächsten Jahren mit einem völlig unzureichenden Besteuerungssystem leben, dem insbesondere der Makel anhaftet, dass es die an sich vorhandene Grundsystematik der Umsatzsteuer verändert und sich immer mehr in der Lösung von Einzelproblemen verliert. So kam denn auch das Umsatzsteuerrecht in den letzten Jahren nicht zur Ruhe. Es ist in der jüngeren Vergangenheit einer ähnlichen Regelungsflut begegnet wie bislang nur die im Inland politisch mehr im Fokus stehende Einkommensteuer. Seit Verabschiedung des Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetzes vom 25. 8. 1992 und der Einführung der sog. Übergangsregelung von vier Jahren (was wir heute als unglaublich optimistisch ansehen müssen) bleibt die Gesetzgebung kurzlebig und insbesondere in diesem Teilbereich des Umsatzsteuerrechts unübersichtlich. Darüber hinaus gewinnt die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs immer größere Bedeutung, so dass neben der Gesetzgebung auch die rechtsprechende Gewalt eine Flut von Verwaltungsanweisungen nach sich zieht.

Des Weiteren ist eine Angleichung der Mehrwertsteuern allein in unserer komplexen Welt völlig unzureichend, um eine Wettbewerbsgleichheit der Unternehmen zu erreichen. Eine Harmonisierung der übrigen indirekten Steuern ist ebenso unumgänglich wie eine Anpassung der direkten Steuern. Gerade aber eine Harmonisierung in diesem

Bereich greift in besonders starkem Maße in die Finanzautonomie der Mitgliedstaaten ein, eine Umsetzung von Ideen wie z. B. eine „Mindeststeuer“ kommt folglich nur schleppend voran.

Das vorliegende Buch gibt dem Leser eine Gesamtübersicht über das Umsatzsteuerrecht im Europäischen Binnenmarkt. Dabei wurden nicht nur die innergemeinschaftlichen Warenlieferungen, sondern auch die innergemeinschaftlichen Dienstleistungen in ihrer Gesamtheit abgehandelt, insbesondere die Regelungen zur Ortsbestimmung sowie die damit einhergehenden Meldepflichten. Das eng damit verbundene Thema „Übergang der Steuerschuldnerschaft“ wird ebenfalls umfassend dargestellt. Wer von einem ausländischen Unternehmer Waren oder Dienstleistungen bezieht oder Lieferungen oder sonstige Leistungen an einen ausländischen Unternehmer erbringt oder Leistungen im Ausland ausführt (und zwar nach den Ortsbestimmungen des Gesetzes, ohne dieses Land tatsächlich bereist zu haben), muss sich mit diesen Bestimmungen auseinandersetzen.

Wie schon in der Voraufgabe enthält auch das vorliegende Werk einen aktuellen Überblick über das Umsatzsteuerrecht der anderen EU-Mitgliedstaaten. Diesen Teil haben Mitarbeiter des Fachbereichs „German Indirect Tax Centre of Excellence“ der „BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ unter Leitung von Frau Pogodda-Grünwald ausgearbeitet, ohne deren engagierte Unterstützung dieser Teil des ehrgeizigen Werkes niemals so aktuell hätte dargestellt werden können, wofür ich sehr dankbar bin.

Für Kritik und Anregungen bin ich jederzeit offen und dankbar.

Im Sommer 2024

Ralf Sikorski

# INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XXIII

Rz. Seite

## A. Allgemeiner Überblick über die Regelungen des Umsatzsteuer-Binnenmarktes

---

I. Die Europäische Union	1	1
1. Historische Entwicklung	1	1
2. Ziele der Europäischen Union	3	4
3. Harmonisierung der Umsatzsteuern	5	5
4. Schwierigkeiten bei der weiteren Harmonisierung	6	6
II. Die rechtlichen Rahmenbedingungen	7	8
1. Die Richtlinien der EU zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer	7	8
a) Grundlagen	7	8
b) Meistbegünstigungsgrundsatz	8	10
c) Die Mehrwertsteuersystem-Richtlinie	9	13
2. Verordnungen der EU als unmittelbar geltendes Recht	10	14
3. Der Europäische Gerichtshof	11	16
a) Allgemeines	11	16
b) Ablauf eines Verfahrens vor dem Europäischen Gerichtshof	13	19
c) Der Europäische Gerichtshof als Rechtsprechungsorgan	18	21
d) Praktische Schwierigkeiten	20	22
4. Wesentliche Gesetzesänderungen seit Einführung des Binnenmarktes im Überblick	21	23
a) Einführung des Binnenmarktes zum 1.1.1993	21	23
b) Angleichung der Mehrwertsteuersätze	22	24
c) Einführung von Sonderregelungen	23	26
d) Einführung eines einheitlichen Zahlungsmittels	24	30
e) Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs	25	31
f) Vereinheitlichung der Rechnungsvorschriften	26	33

	Rz.	Seite
g) Erweiterung des Binnenmarktes auf innergemeinschaftliche Dienstleistungen	27	34
h) Einführung von besonderen Besteuerungsverfahren	28	35
i) Mehrwertsteuersystem-Richtlinie und Mehrwertsteuer-Verordnung	29	36
j) Ausblick	30	37
III. Die internationalen Besteuerungsprinzipien bei der Umsatzsteuer	31	39
1. Warenlieferungen	31	39
2. Die Übergangsregelungen für Lieferungen	33	41
3. Die Besteuerung von Dienstleistungen	37	44
IV. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	40	45
1. Sinn und Zweck	40	45
2. Erteilung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer im Inland	43	46
3. Bestätigungsverfahren	47	48
4. Begrenzung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	48	50
5. Umsatzsteuer-Identifikationsnummern in den übrigen Mitgliedstaaten	49	50
V. Territoriale Begriffe	51	54

## **B. Inneregemeinschaftlicher Erwerb**

---

I. Überblick	101	59
II. Inneregemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen	102	60
1. Inneregemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt	102	60
a) Begriff	102	60
b) Die Warenbewegung	103	61
c) Der Lieferer	105	64
d) Der Abnehmer	106	64
2. Inneregemeinschaftliches Verbringen	108	66
a) Begriff	108	66
b) Vereinfachungsmaßnahmen	110	68
c) Ausnahmen	112	69
d) Formelle Pflichten	115	71
III. Ausnahmen von der Erwerbsbesteuerung	116	72
1. Atypische Unternehmer	116	72
2. Erwerb durch bestimmte Einrichtungen	121	77

	Rz.	Seite
IV. Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs	123	79
1. Grundfall	123	79
2. Verwendung einer vom Bestimmungsland abweichenden USt-Identifikationsnummer durch den Erwerber	124	79
3. Innergemeinschaftlicher Erwerb bei Reihengeschäften	125	81
V. Steuerbefreiungen	131	87
VI. Bemessungsgrundlage, Steuersatz	134	89
VII. Entstehung der Steuer	136	90
VIII. Vorsteuerabzug	138	91
IX. Aufzeichnungspflichten	139	92

### C. Innergemeinschaftliche Lieferungen

---

I. Steuerbare Lieferungen	201	96
1. Grundfall	201	96
2. Innergemeinschaftliches Verbringen	204	97
a) Begriff	204	97
b) Vereinfachungsmaßnahmen	207	99
c) Ausnahmen	209	100
3. Ort der Lieferung	213	102
II. Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen	215	104
1. Überblick	215	104
a) Sinn und Zweck der Regelung	215	104
b) Gesetzliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung	218	105
2. Der Lieferer	220	106
3. Gelangen des Gegenstandes in das übrige Gemeinschaftsgebiet	223	107
a) Allgemeines zum Nachweis der Warenbewegung	223	107
b) Gelangensvermutung	232	115
c) Gelangensnachweis	233	117
d) Möglichkeit des Nachweises durch andere Belege in Versandungsfällen	239	122
e) Nachweisbelege in Beförderungsfällen	245	126
f) Nachweisbelege in Abholfällen	246	127
g) Belegnachweis in Be- oder Verarbeitungsfällen	248	129
h) Alternativnachweise	249	129
i) Unionsversandverfahren	250	130

	Rz.	Seite
j) EMCS-Eingangsmeldung bei verbrauchssteuerpflichtigen Waren	251	131
k) Lieferung von Fahrzeugen	252	132
l) Innergemeinschaftliches Verbringen	253	132
m) Belegnachweise in den übrigen Mitgliedstaaten	254	132
4. Der Abnehmer einer innergemeinschaftlichen Lieferung	255	133
a) Im übrigen Gemeinschaftsgebiet registrierter Unternehmer	255	133
b) Verwendung einer gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	256	135
c) Keine Vergütung von Vorsteuern bei möglichen steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen	262/1	139
5. Erwerbsbesteuerung im übrigen Gemeinschaftsgebiet	263	140
6. Abgabe einer zutreffenden Zusammenfassenden Meldung	266	143
7. Vertrauensschutz	267	145
8. Der Buchnachweis	271	147
III. Lieferungen an bestimmte Einrichtungen	273	149
IV. Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte	279	151
1. Definition des Reihengeschäfts	279	151
2. Bewegte oder unbewegte Lieferung	280	152
3. Steuerbefreiung für die bewegte Lieferung	281	153
4. Zuordnung der Warenbewegung bei Befördern oder Versenden durch den ersten Lieferer oder den letzten Abnehmer	282	154
5. Zuordnung der Warenbewegung bei Befördern oder Versenden durch einen Zwischenhändler	283	155
a) Allgemeine Zuordnungsregelungen	283	155
b) Ergänzende Regelungen für Reihengeschäfte im Zusammenhang mit dem übrigen Gemeinschaftsgebiet	285	158
c) Zusammenspiel von Lieferung und Erwerb bei Reihengeschäften	288	163
d) Bedeutung der Transportabsprachen zwischen den Beteiligten	289	165
e) Reihengeschäfte im Zusammenhang mit dem Drittland	289/1	171
6. Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte	290	172

	Rz.	Seite
V. Bemessungsgrundlage	291	172
VI. Entstehung einer Steuer bei fehlender Steuerbefreiung	292	173
VII. Rechnungserteilung	293	173
VIII. Aufzeichnungspflichten	297	177
IX. Zusammenfassende Meldungen	299	178

#### **D. Sonderregelungen bei innergemeinschaftlichen Warenbewegungen**

I. Inngemeinschaftlicher Versandhandel bis 30.6.2021	301	183
1. Überblick	301	183
2. Art der Warenbewegung und Abnehmerkreis	306	185
3. Lieferschwelle	310	187
II. Sonderregelung über die innergemeinschaftlichen Fernverkäufe ab dem 1.7.2021	318	190
1. Allgemeiner Überblick	318	190
2. Die grundsätzlichen Regelungen für Fernverkäufe	319	192
a) Begriffsbestimmungen	319	192
b) Art der Warenbewegung	320	192
c) Von der Sonderregelung ausgenommene Gegenstände	322	194
d) Abnehmerkreis	324	195
e) Bagatellgrenze	326	197
f) Besteuerung im Ursprungsland oder im Bestimmungsland	330	199
3. Einbeziehung von elektronischen Schnittstellen	334	204
a) Warenverkäufe über eine elektronische Schnittstelle als Vermittler des Warenverkaufs	334	204
b) Fiktives Kommissionsgeschäft durch Verkäufe über eine elektronische Schnittstelle	335	206
c) Einbeziehung von Fernverkäufen unmittelbar aus dem Drittland	336	210
4. Besonderes Besteuerungsverfahren für den innergemeinschaftliche Fernverkauf	339	215
III. Erwerb und Lieferung neuer Fahrzeuge	341	217
1. Überblick	341	217
2. Erwerb neuer Fahrzeuge	342	218
3. Lieferung neuer Fahrzeuge	349	222
IV. Ort der Lieferung während einer Beförderungsleistung	354	225

	Rz.	Seite
V. Differenzbesteuerung bei innergemeinschaftlichen Umsätzen	357	226
1. Sinn und Zweck der Regelung	357	226
2. Voraussetzungen	359	228
3. Innergemeinschaftlicher Erwerb	366	231
4. Innergemeinschaftliche Lieferung	369	233
5. Aufzeichnungen	371	235
VI. Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte	373	236
1. Sinn und Zweck der Sonderregelung	373	236
2. Voraussetzungen	375	238
3. Rechtsfolgen	378	239
4. Formvorschriften	379	241
a) Pflichten des Zwischenhändlers	380	241
b) Pflichten des letzten Abnehmers	383	246
5. Vorsteuerabzug	387	247
6. Regelungslücken	388	247
VII. Besteuerung von Umsätzen mit Anlagegold	390	250
1. Begriff Anlagegold	390	250
2. Steuerfreie Lieferung von Anlagegold	391	251
3. Verzicht auf die Steuerbefreiung	392	251
VIII. Konsignationslagerregelung	393	252
1. Begriff	393	252
2. Rechtslage im Inland zum innergemeinschaftlichen Verbringen	394	252
3. Unionsweite Konsignationslagerregelung	395	254
4. Die inländische Konsignationslagerregelung im Einzelnen	396	254
a) Voraussetzungen und Folgen	396	254
b) Besonderheiten	397	257
<b>E. Sonstige Leistungen im Rahmen des Europäischen Binnenmarktes</b>		
I. Überblick über die Besteuerung von Dienstleistungen	401	259
1. Allgemeines	401	259
2. Begriff der sonstigen Leistung	402	260
3. Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen	404	261
4. Bedeutung der Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung	406	265
5. Übergang der Steuerschuldnerschaft	408	268

	Rz.	Seite
II. Grundregeln für die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung	409	270
1. Leistungen an einen anderen Unternehmer	409	270
a) Sinn und Zweck des Empfängersitzprinzips	409	270
b) Der Leistungsempfänger	412	272
c) Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers	415	275
d) Sitz des Leistungsempfängers	417	279
e) Abgrenzung zu Ausnahmetatbeständen	421	282
2. Leistungen an einen Nichtunternehmer	424	285
a) Sinn und Zweck des Unternehmersitzprinzips	424	285
b) Sitz des leistenden Unternehmers	425	285
c) Abgrenzung zu den Ausnahmetatbeständen	427	288
III. Besteuerung am tatsächlichen Leistungsort	429	290
1. Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken	429	290
a) Sinn und Zweck der Regelung	429	290
b) Grundstücksbegriff	430	291
c) Vermietungs- und Verpachtungsleistungen	431	292
d) Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb eines Grundstücks	432	295
e) Leistungen zur Erschließung von Grundstücken und zur Ausführung von Bauleistungen	433	295
f) Leistungen, die nicht im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen	434	298
g) Grenzüberschreitende Folgen des Belegenheitsprinzips	435	300
2. Vermietung von Beförderungsmitteln	436	301
a) Allgemeiner Überblick	436	301
b) Ort der Dienstleistung bei kurzfristiger Vermietung von Beförderungsmitteln	437	303
c) Ort der Dienstleistung bei langfristiger Vermietung von Beförderungsmitteln	438	304
d) Fahrzeugüberlassung an Mitarbeiter aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet	439	306
e) Langfristige Überlassung eines Sportbootes	440	308
f) Besonderheiten im Verhältnis zum Drittlandsgebiet	441	308
3. Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche und unterhaltende Tätigkeiten einschließlich der Veranstaltungsleistungen	442	310
a) Allgemeiner Überblick	442	310

	Rz.	Seite
b) Dienstleistungen an Unternehmer	443	310
c) Dienstleistungen an Nichtunternehmer	445	311
d) Eintrittsberechtigung zu entsprechenden Veranstaltungen	446	313
4. Dienstleistungen im Zusammenhang mit Messen, Ausstellungen und Kongressen	447	316
a) Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück	447	316
b) Einheitliche Veranstaltungsleistungen	448	316
c) Erbringung einzelner Leistungen	449	317
d) Veranstaltungsleistungen im Drittlandsgebiet	451	320
5. Restaurationsleistungen	452	321
a) Grundregelung	452	321
b) Sonderregel für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen an Bord eines Schiffes, eines Flugzeugs oder in der Eisenbahn	453	322
6. Personenbeförderungen	454	323
7. Arbeiten an beweglichen Gegenständen	456	325
a) Allgemeiner Überblick	456	325
b) Dienstleistungen an Unternehmer	457	326
c) Dienstleistungen an Nichtunternehmer	459	327
8. Vermittlungsleistungen	460	328
a) Allgemeiner Überblick	460	328
b) Dienstleistungen an Unternehmer	461	329
c) Dienstleistungen an Nichtunternehmer	462	329
d) Steuerbefreiung der Vermittlungsleistung	463	330
9. Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und elektronische Dienstleistungen an Nichtsteuerpflichtige	464	331
a) Allgemeiner Überblick	464	331
b) Dienstleistungen an Unternehmer	471	336
c) Dienstleistungen an Nichtunternehmer	472	337
d) Dienstleistungskommission im Telekommunikationsbereich	473	339
10. Güterbeförderungen	474	340
a) Allgemeiner Überblick	474	340
b) Güterbeförderungen an Unternehmer	475	341
c) Güterbeförderungen an Nichtunternehmer	478	344
d) Gebrochene Güterbeförderungen	481	347

	Rz.	Seite
e) Dienstleistungen im Zusammenhang mit Güterbeförderungen	483	349
IV. Besonderheiten im Verhältnis zum Drittlandsgebiet	486	350
1. Allgemeines	486	350
2. Katalogleistungen an Nichtunternehmer aus dem Drittlandsgebiet	487	350
3. Im Inland genutzte Leistungen eines Unternehmers aus dem Drittland	488	356
a) Allgemeiner Überblick	488	356
b) Vermietung eines Beförderungsmittels	489	356
c) Erbringung einer Katalogleistung an eine juristische Person des öffentlichen Rechts	490	357
d) Telekommunikationsdienstleistungen und Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen durch Unternehmer aus dem Drittland	491	358
4. Kurzfristige Vermietung von Fahrzeugen zur Nutzung im Drittland	492	358
5. Ausschließlich im Drittlandsgebiet erbrachte Leistungen	493	359
V. Besonderes Besteuerungsverfahren für grenzüberschreitende Dienstleistungen	494	360
1. Allgemeines	494	360
2. Übergang der Steuerschuldnerschaft im sog. Reverse-Charge-Verfahren	495	360
3. Erfassung der innergemeinschaftlichen Dienstleistungen in der Zusammenfassenden Meldung	496	362
4. Besonderes Besteuerungsverfahren „One-Stop-Shop“	497	363
5. Registrierungspflicht im übrigen Gemeinschaftsgebiet	498	365

## F. Besteuerungsverfahren

I. Veranlagung zur Umsatzsteuer im normalen Besteuerungsverfahren	501	369
1. Steuererklärung	501	369
2. Voranmeldungsverfahren	502	370
3. Dauerfristverlängerung	504	373
II. Besondere Besteuerungsverfahren	505	373
1. Beförderungseinzelbesteuerung	505	373
2. Fahrzeugeinzelbesteuerung	506	374

	Rz.	Seite
3. Besonderes Besteuerungsverfahren für elektronische Dienstleistungen und dergleichen bis zum 30.6.2021	507	374
4. Besonderes Besteuerungsverfahren für grenzüberschreitende Dienstleistungen	508	375
a) Allgemeiner Überblick	508	375
b) Dienstleistungen durch inländische Unternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet	509	378
c) Dienstleistungen durch im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer	510	381
d) Dienstleistungen durch im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer	511	383
5. Besondere Besteuerungsverfahren für innergemeinschaftliche Fernverkäufe	512	386
a) Folgen des Bestimmungslandprinzips bei Fernverkäufen	512	386
b) Besonderes Besteuerungsverfahren	513	386
c) Fernverkäufe von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen bis zu 150 €	514	391
6. Zuständigkeiten bei Registrierungspflicht ausländischer Unternehmer	515	394
III. Übergang der Steuerschuldnerschaft	517	399
1. Sinn und Zweck des sog. Reverse-Charge-Verfahrens	517	399
2. Eingangsleistungen für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens	518	401
a) Überblick	518	401
b) Übergang der Steuerschuldnerschaft bei grenzüberschreitenden Leistungen	524	406
c) Die weiteren Anwendungsfälle des Übergangs der Steuerschuldnerschaft	528	412
d) Gesetzliche Vereinfachungsregelung	541	431
e) Vorrang der Differenzbesteuerung	542	431
f) Ausnahmen von der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	543	432
g) Rechtsfolgen für die am Leistungsaustausch beteiligten Vertragsparteien	544	434
h) Schnellreaktionsmechanismus	549	441
IV. Leistungen inländischer Unternehmer in den übrigen Mitgliedstaaten	550	441
1. Allgemeines	550	441

	Rz.	Seite
2. Zwingender Übergang der Steuerschuldnerschaft	552	443
3. Optionaler Übergang der Steuerschuldnerschaft	555	445
4. Mögliche Registrierung im übrigen Gemeinschaftsgebiet	558	447
V. Vergütungsverfahren	560	449
1. Anspruch eines ausländischen Unternehmers auf Vorsteuervergütung	560	449
a) Unter das Vorsteuer-Vergütungsverfahren fallende Unternehmer	560	449
b) Vorsteuerabzugsberechtigung des ausländischen Unternehmers	562	451
2. Vergütung inländischer Vorsteuerbeträge an ausländische Unternehmer	564	453
a) Allgemeine Voraussetzungen	564	453
b) Vergütungsverfahren für Unternehmer aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet	565	456
c) Vergütungsverfahren für Unternehmer aus dem Drittlandsgebiet	568	458
3. Vorsteuervergütung in den übrigen Mitgliedsländern	573	461
a) Allgemeiner Überblick	573	461
b) Form und Inhalt des Antrags	574	462
VI. Zusammenfassende Meldungen	580	466
1. Sinn und Zweck	580	466
2. Verpflichteter Personenkreis	581	467
3. Meldezeitraum	582	468
4. Inhalt der Zusammenfassenden Meldung	587	471
a) Erstmalige Zusammenfassende Meldung	587	471
b) Berichtigung von Zusammenfassenden Meldungen	589	473
5. Informationsaustausch	590	474
VII. Aufzeichnungspflichten	591	477
1. Allgemeine Aufzeichnungspflichten	591	477
2. Besondere Aufzeichnungspflichten für die Betreiber einer elektronischen Schnittstelle	591/1	478
a) Allgemeiner Überblick	591/1	478
b) Aufzeichnungspflichten bei registrierten Unternehmern	591/2	479
c) Aufzeichnungspflichten bei registrierten Nichtunternehmern	591/3	481
d) Haftung	591/4	481

	Rz.	Seite
3. Besondere Aufzeichnungspflichten für Zahlungsdienstleister	591/7	484
a) Aufzeichnungspflichten	591/7	484
b) Bußgeldvorschriften	591/8	488
VIII. Fiskalvertreter	592	488
1. Fiskalvertretung im Inland	592	488
2. Fiskalvertretung im übrigen Gemeinschaftsgebiet	596	493

## **G. Umsatzsteuerrecht der anderen EU-Mitgliedstaaten im Überblick**

I. Allgemeines	601	495
II. Grundinformationen zu den einzelnen Mitgliedstaaten	604	497
1. Belgien	607	499
2. Bulgarien	608	514
3. Dänemark	609	527
4. Estland	610	540
5. Finnland	611	557
6. Frankreich	612	571
7. Griechenland	613	586
8. Irland	614	598
9. Italien	615	614
10. Kroatien	616	632
11. Lettland	617	646
12. Litauen	618	660
13. Luxemburg	619	672
14. Malta	620	688
15. Niederlande	621	701
16. Österreich	622	714
17. Polen	623	724
18. Portugal	624	737
19. Rumänien	625	751
20. Schweden	626	765
21. Slowakische Republik	627	776
22. Slowenien	628	795
23. Spanien	629	811
24. Tschechische Republik	630	824
25. Ungarn	631	836
26. Zypern	632	853

	Rz.	Seite
Anhang		863
1. Bezeichnung der Umsatzsteuer in den Mitgliedstaaten		863
2. Umsatzsteuersätze in den einzelnen Mitgliedstaaten		864
3. Länderabkürzungen		865
4. Währungen der einzelnen Mitgliedsländer		866
5. Bezeichnung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft in der Landessprache		867
6. Internetadressen der Finanzverwaltungen der Mitgliedstaaten		868
7. Einige zentrale Erstattungsbehörden für die Vergütung von Vorsteuerbeträgen außerhalb der Europäischen Union		869
8. Weitere Rechnungsarten in anderen Amtssprachen		872
Stichwortverzeichnis		875

## B. Innergemeinschaftlicher Erwerb

### ERGÄNZENDE FACHLITERATUR:

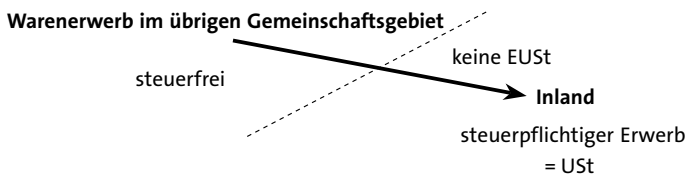
*Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Loseblatt, Köln; *Hiller*, Die Facet-Fälle im deutschen Umsatzsteuerrecht – eine Farce, DStR 2015 S. 621; *Kettisch*, Reihengeschäfte, UR 2014 S. 593; *Kußmaul/Naumann*, Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte – Neuregelung in Theorie und Praxis, UStB 2021 S. 51; *Langer*, Neue Regelungen für Reihengeschäfte, NWB 2015 S. 1684; *Monfort*, Zuordnung der innergemeinschaftlichen Warenbewegung in einem Reihengeschäft, UR 2020 S. 449; *Neeser*, Das Ende des Dreiecksgeschäfts? Die missglückte Entscheidung des EuGH zu Rechnungsfehlern, UVT 2023 S. 54; *Nieskens/Heinrichshofen*, Gibt es für grenzüberschreitende Reihengeschäfte eine praxistaugliche Lösung?, DStR 2014 S. 1368; *Robisch*, Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte auf dem Prüfstand, UR 2017 S. 497; *Sikorski*, Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung auch bei Verwendung einer vom Bestimmungsland abweichenden USt-IdNr.?, StBp 2021 S. 45; *Wagner*, Kein Vorsteuerabzug bei fiktivem innergemeinschaftlichen Erwerb im Mitgliedstaat der Identifizierung, UVR 2010 S. 220.

### I. Überblick

Der Tatbestand des „**innergemeinschaftlichen Erwerbs gegen Entgelt**“ wird in § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG geregelt, die Voraussetzungen dazu regeln die §§ 1a bis 1c UStG (unionsrechtliche Grundlage sind Art. 20 ff. MwStSystRL). Ziel des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist die Versteuerung der Ware durch den Erwerber im Bestimmungsland und die Steuerbefreiung der Lieferung an diesen Erwerber beim Lieferanten. Die Erfassung des innergemeinschaftlichen Erwerbs bei Warenimporten aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet entspricht im Wesentlichen wirtschaftlich der Erfassung der Einfuhr von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet. Neben dem Grundfall des Erwerbs von Gegenständen aus einem anderen Mitgliedstaat (§ 1a Abs. 1 UStG) werden daher in bestimmten Fällen Erwerbsvorgänge unterstellt (§ 1a Abs. 2 UStG), die bei vergleichbaren Warenbewegungen von der Einfuhrumsatzsteuer erfasst werden (sog. Verbringensfälle).

101

#### ABB. 1: Warenerwerb im übrigen Gemeinschaftsgebiet

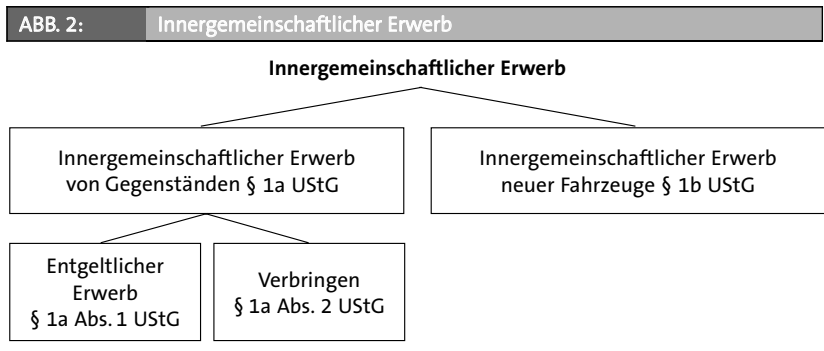


Die auf den innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Umsatzsteuer kann der regelbesteuerter Unternehmer andererseits grds. als Vorsteuer abziehen

(§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG), so dass – wie bei der Einfuhrumsatzsteuer – für den Unternehmer keine steuerliche Belastung eintritt. Die Beachtung der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs hat daher insbesondere Bedeutung bei Unternehmern, die nicht oder nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind (§ 15 Abs. 2 sowie § 15 Abs. 4 UStG). Insoweit wird die nicht-abziehbare Vorsteuer zum Kostenfaktor für das Unternehmen.

Wird bei einem bestimmten Personenkreis die sog. **Erwerbsschwelle** nicht erreicht (§ 1a Abs. 3 UStG), so liegt trotz Vorliegens der übrigen Voraussetzungen kein Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbs vor. Für den innergemeinschaftlichen **Erwerb neuer Fahrzeuge** gilt eine ergänzende Sonderregelung insbesondere für Privatpersonen (§ 1b UStG). Unternehmer fallen dagegen mit all ihren Erwerben unter § 1a UStG.

Die Gesetzessystematik beim innergemeinschaftlichen Erwerb soll folgende Übersicht verdeutlichen:



## II. Innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen

### 1. Innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt

#### a) Begriff

- 102 Als innergemeinschaftlicher Erwerb eines Gegenstandes gilt die Erlangung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen beweglichen Gegenstand zu verfügen, der durch den Verkäufer oder den Erwerber nach einem anderen Mitgliedstaat als dem, in dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Versendung oder Beförderung befand, an den Erwerber versandt oder befördert wird (Art. 20 MwStSystRL).

Bei der Lieferung eines Gegenstands durch einen Unternehmer von einem Mitgliedstaat der Europäischen Union in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union hat grds. der Erwerber die Besteuerung vorzunehmen, wenn der Erwerber ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt oder wenn es sich um eine juristische Person handelt, auch wenn diese nicht Unternehmer ist (§ 1a Abs. 1 UStG, unionsrechtliche Grundlage ist Art. 20 MwStSystRL):

- ▶ Lieferung eines Gegenstands,
- ▶ aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates,
- ▶ in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates,
- ▶ durch einen Unternehmer,
- ▶ an bestimmte Abnehmer:
  - Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt **oder**
  - juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder nicht für ihr Unternehmen erwirbt.

### HINWEIS:

Die Versteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs durch den Erwerber ist nicht auf das Heimatland des Erwerbers beschränkt. Da der innergemeinschaftliche Erwerb de facto die Einfuhr des Gegenstandes in einem anderen Mitgliedstaat erfassen soll, muss ein inländischer Unternehmer beim Wareneinkauf im übrigen Gemeinschaftsgebiet ggf. einen innergemeinschaftlichen Erwerb in einem anderen Mitgliedstaat erklären, wenn die Ware vom Ursprungsland nicht in das Inland, sondern in ein anderes Mitgliedsland der EU gelangt.

---

### b) Die Warenbewegung

Die **Beförderung oder Versendung** durch den Lieferer oder Abnehmer muss beim innergemeinschaftlichen Erwerb in einem Mitgliedstaat beginnen und in einem anderen Mitgliedstaat enden. Dies gilt auch dann, wenn die Beförderung oder Versendung in einem Drittland beginnt, aber der Gegenstand in einem **Mitgliedstaat der Einfuhrumsatzsteuer** unterworfen wurde.<sup>1</sup> Kein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt dagegen vor, wenn die Ware aus dem Drittland im Wege der **Durchfuhr** durch das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates in das Inland gelangt und hier zollrechtlich und einfuhrumsatzsteuerlich zur Überlassung zum freien Verkehr abgefertigt wird.<sup>2</sup> Die Ware bleibt dann vom Zeitpunkt des Verbringens in das Gemeinschaftsgebiet bis zur Ankunft im Be-

103

---

1 Abschnitt 1a.1 Abs. 1 Satz 4 UStAE.

2 Abschnitt 1a.1 Abs. 1 Satz 5 UStAE.

stimmungsland unter zollamtlicher Überwachung. In diesem Zollverfahren verbleibt die Ware, bis sie im Bestimmungsland zum freien Verkehr abgefertigt und die entsprechende Einfuhrumsatzsteuer entrichtet wird (gemeinsames Versandverfahren). Die Abfertigung im eigentlichen Bestimmungsland dürfte in der Praxis i. d. R. für den Unternehmer vorteilhafter sein, insbesondere weil er Verwaltungsaufwand im anderen Mitgliedstaat vermeiden kann.

**BEISPIEL:** Eine Ware aus den USA wird in den Niederlanden einfuhrumsatzsteuerlich zum freien Verkehr abgefertigt; anschließend wird sie von einem Transportunternehmer zum deutschen Abnehmer gebracht.

Die Versendung beginnt zwar in den USA und nicht in einem EU-Staat. Durch die Erhebung der EUSt in den Niederlanden ist allerdings die Warenbewegung aus den USA zollrechtlich beendet. Es liegt somit im Inland ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor, da der (anschließende) freie Verkehr in einem EU-Staat begann und in Deutschland endete. Der deutsche Abnehmer kann sich die niederländische EUSt in den Niederlanden als Vorsteuer anrechnen lassen. An diesem Beispiel wird deutlich, dass die Grenzzollstellen an den sog. Außengrenzen der Europäischen Union (Grenze eines Mitgliedstaates zu einem Drittland) bestehen bleiben. Dies gilt auch für die Zollämter im Inland, die Einfuhrumsatzsteuer aus Einfuhren aus Drittländern erheben, insbesondere in Häfen und Flughäfen.

Fertigt der Einführer die Ware in dem EU-Mitgliedsland zum zoll- und steuerrechtlichen Verkehr ab, in dem die Drittlandsware in das Gemeinschaftsgebiet gelangt, so hat er die Einfuhrumsatzsteuer dieses Landes bei der Einfuhr zu entrichten. Wird die Ware anschließend vom Einführenden weiterverkauft, hat er sich in diesem Mitgliedstaat für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen und Steuererklärungen abzugeben, denn der Ort dieser Lieferung liegt dort, wo die Warenbewegung an den Abnehmer beginnt, mithin im Einfuhrland (Art. 32 MwStSystRL, § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG). Wird die eingeführte Ware an einen Erwerber in einem anderen EU-Mitgliedstaat geliefert, der seine Erwerbe im Bestimmungsland der Umsatzsteuer zu unterwerfen hat, so ist diese Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung unter den allgemeinen Voraussetzungen im Einfuhrmitgliedstaat steuerfrei (Art. 138 MwStSystRL), falls nicht bereits die Einfuhr des Gegenstandes steuerfrei ist.<sup>1</sup> Entsprechendes gilt für den Weiterverkauf der Ware durch den Einführenden an Abnehmer aus Drittländern. Dieser Vorgang stellt für den einführenden Unternehmer im Mitgliedstaat der Einfuhr eine steuerfreie Ausfuhrlieferung dar. Im Rahmen seiner Steuererklärung kann der einführende Unternehmer regelmäßig die gezahlte Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berücksichtigen. Wird die Ware vom Einführenden nach Anmeldung der Einfuhr zu seiner eigenen Verfügung in einen

---

1 Art. 143 MwStSystRL, vgl. nach deutschem Recht § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG.

anderen Mitgliedstaat gebracht (insbesondere in sein Heimatland), so liegt hierin ein im Mitgliedstaat der erklärten Einfuhr eine einer Lieferung gleichgestelltes Verbringen, das sich an die Einfuhr anschließt, vor.<sup>1</sup> Dieses Verbringen ist im Mitgliedstaat der Einfuhr als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu erklären.<sup>2</sup> Im Mitgliedsland des Endes des Verbringens hat der Einführende einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Umsatzsteuer zu unterwerfen (§ 1a Abs. 2 UStG). Zum Verbringen vgl. ausführlich Rz. 108 ff.

Wird der Gegenstand von einem Mitgliedstaat über das Drittlandsgebiet in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet (z. B. von Italien nach Deutschland über die Schweiz), liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Bestimmungsland vor.

Voraussetzung für einen innergemeinschaftlichen Erwerb ist, dass der Erwerber über den erworbenen Gegenstand verfügen kann, d. h., dass ihm Verfügungsmacht an diesem Gegenstand verschafft worden ist. Nicht unter die Erwerbsbesteuerung fallen daher die sog. **Montagelieferungen**. In den Fällen der Werklieferungen, bei denen das fertige Werk vom Auftraggeber abzunehmen ist, liegt der Ort der Lieferung dort, wo das fertige Werk montiert und abgenommen wird (§ 3 Abs. 7 Satz 1 UStG). Um eine Registrierung des ausländischen Unternehmers in Deutschland weitgehend zu vermeiden, geht bei bestimmten Auftraggebern regelmäßig die Umsatzsteuer im Wege des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger über (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG).<sup>3</sup> Ist dagegen bereits das fertige Werk Gegenstand der Warenbewegung vom übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland, greift gleichwohl die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs.<sup>4</sup> 104

Bei der Lieferung von Gas über das Erdgasnetz und von Elektrizität liegen kein innergemeinschaftlicher Erwerb und kein innergemeinschaftliches Verbringen vor.<sup>5</sup>

**Unentgeltliche Warenbewegungen**, wie z. B. Lieferungen von Warenproben oder Gebrauchsmustern, sind nichtsteuerbare Vorgänge und folglich auch nicht als innergemeinschaftlicher Erwerb zu behandeln.

---

1 Art. 17 Abs. 1 MwStSystRL, vgl. nach deutschem Recht § 3 Abs. 1a UStG.

2 Art. 138 Abs. 1 und 2 Buchst. c MwStSystRL, vgl. nach deutschem Recht § 6a Abs. 2 UStG.

3 Unionsrechtliche Grundlage für diese Regelung ist Art. 199 MwStSystRL, wonach die Mitgliedstaaten bei Werklieferungen den Übergang der Steuerschuldnerschaft einführen können, aber nicht müssen.

4 Vgl. Abschnitt 3.12 Abs. 4 Satz 7 UStAE.

5 Abschnitt 1a.1 Abs. 1 Satz 7 UStAE.

Das besondere Besteuerungsverfahren ist für A nicht möglich, da die Lieferung nicht der Regelung über die Fernverkäufe unterliegt. Eine Registrierung des A in den Niederlanden ist unumgänglich.

Wäre die Warenbewegung der Lieferung A an R zuzuordnen, weil A den Transport übernimmt (§ 3 Abs. 6a Satz 4 und 5 UStG), so wäre die Lieferung des S an A als unbewegte Lieferung im Inland steuerbar und steuerpflichtig und die Lieferung des A an R wäre die Fernsendungslieferung i. S. des § 3c Abs. 1 Satz 2 UStG. Der Ort der Lieferung wäre dann nicht nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG, sondern nach § 3c Abs. 1 Satz 1 UStG zu bestimmen und läge in den Niederlanden, wenn A die Bagatellgrenze überschreitet oder zur Besteuerung im Bestimmungsland optiert hätte (§ 3c Abs. 4 UStG). Er hätte wiederum seine Lieferung in den Niederlanden zu versteuern, könnte aber wählen, ob er sich in den Niederlanden registrieren lässt oder am besonderen Besteuerungsverfahren teilnimmt.

Bei fehlender Überschreitung der Bagatellgrenze hätte das Möbelhaus nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG eine Lieferung in Aachen ausgeführt, steuerbar und steuerpflichtig im Inland, da das Rentnerehepaar nicht zu den Abnehmern i. S. des § 6a Abs. 1 Nr. 2 UStG gehört.

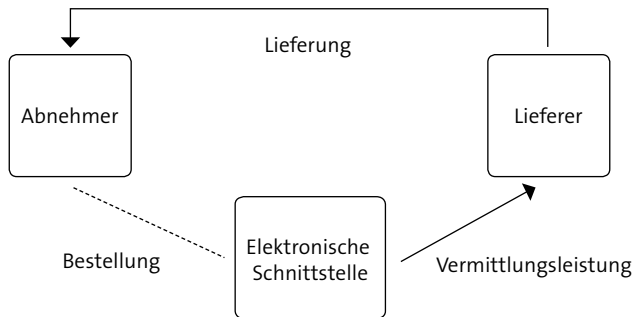
Ist die letzte Lieferung in der Reihe eine ruhende Lieferung, liegt der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG stets im Land des Endes der Beförderung oder Versendung, eine Prüfung der Anwendung des § 3c UStG entfällt. Es liegt kein Fernverkauf vor, was wiederum Auswirkung auf das Besteuerungsverfahren hat.

### 3. Einbeziehung von elektronischen Schnittstellen

#### a) Warenverkäufe über eine elektronische Schnittstelle als Vermittler des Warenverkaufs

- 334 Ob ein Unternehmer ein eigenes Ladenlokal hat und Waren nur gelegentlich an Kunden befördert oder versendet, ob der Unternehmer einen Online-Handel betreibt oder seine Waren über einen Internetmarktplatz zum Verkauf anbietet, ist de facto für die Anwendung des § 3c UStG ohne Bedeutung, sofern nur die Warenbewegung durch den liefernden Unternehmer in einen anderen Mitgliedstaat veranlasst wurde.

Gerade beim Verkauf über Internetmarktplätze wie z. B. Amazon, Ebay oder Rakuten kommt daher häufig auch die Regelung des § 3c UStG für den liefernden Unternehmer zur Anwendung, denn der Internetmarktplatz erbringt regelmäßig nur eine Vermittlungsleistung gegenüber dem Verkäufer.



**BEISPIEL:** Ein deutscher Privatkunde aus Dortmund bestellt über die deutsche Internetplattform „Amazon Marketplace“ Gegenstände bei Händler N mit Sitz in den Niederlanden. Die Ware wird von N

- unmittelbar aus den Niederlanden an den deutschen Kunden verschickt,
- aus einem Amazon-Lager in Bad Hersfeld (Amazon Deutschland) an den Kunden verschickt.

Die Kommissionsregelung des § 3 Abs. 3a UStG ist nur anwendbar, wenn der Lieferant, der auf dem „Markplatz“ verkauft, seinen Sitz im Drittlandsgebiet hat. Da dies nicht der Fall ist, gelten die allgemeinen Regelungen des UStG.

Der niederländische Unternehmer N führt eine Lieferung aus (§ 3 Abs. 1 UStG), der Ort der Lieferung liegt im Fall a regelmäßig in den Niederlanden (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG). Überschreitet N in den Niederlanden mit all seinen Fernverkäufen die EU-einheitliche Bagatellgrenze von 10.000 €, finden die in § 3c UStG niedergelegten Grundsätze Anwendung, der Ort der Lieferung liegt folglich in Deutschland (§ 3c Abs. 1 Satz 1 UStG). N liefert nicht an Amazon, sondern unmittelbar an den Endverbraucher.<sup>1</sup> Im Fall b liegt der Ort der Lieferung in Aachen (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG), die Sonderregelung des § 3c UStG ist nicht zu prüfen, da kein grenzüberschreitender Liefervorgang stattfindet und folglich kein *innergemeinschaftlicher* Fernverkauf ausgeführt worden sein kann.

Die Lieferung des N ist daher in beiden Fällen in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig. Allerdings hat N verschiedene Besteuerungsverfahren zu beachten. N kann sich in beiden Fällen in Deutschland registrieren lassen und die Regelbesteuerung anwenden. Da er keine feste Niederlassung in Deutschland hat, ist für ihn das Finanzamt Kleve zuständig (§ 21 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. UStZustV). Hier gibt er Voranmeldungen und Jahreserklärungen ab. N kann jedoch im Fall a abweichend vom allgemeinen Besteuerungsverfahren das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG zur Anmeldung derartiger Umsätze wählen (OSS). Die Anmeldung dazu erfolgt durch ihn in den Niederlanden, in Deutschland muss er dann nicht mehr registriert werden. Im Fall b liegt eine „inländische“ und keine innergemeinschaftliche

---

<sup>1</sup> BFH, Beschluss v. 29.4.2020 - XI B 113/19, BStBl 2020 I S. 476.

Warenbewegung vor, das besondere Besteuerungsverfahren ist nicht anwendbar (§ 18j Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Sollte N im Fall a den Schwellenwert von 10.000 € in den Niederlanden nicht überschreiten, kann er als Kleinunternehmer<sup>1</sup> die Besteuerung seiner Umsätze in den Niederlanden nach niederländischem Recht vornehmen und muss sich weder in Deutschland registrieren lassen noch zum besonderen Besteuerungsverfahren anmelden. Im Fall b ergibt sich keine abweichende Lösung.

Amazon führt keine Lieferung an den Privatkunden aus, sondern erbringt eine sonstige Leistung gegenüber dem niederländischen Unternehmer N (§ 3 Abs. 9 UStG). Der Ort dieser Dienstleistung liegt in den Niederlanden (§ 3a Abs. 2 UStG), die Leistung unterliegt dem Reverse-Charge-Verfahren (Art. 196 i.V.m. Art. 44 MwStSystRL).

### b) Fiktives Kommissionsgeschäft durch Verkäufe über eine elektronische Schnittstelle

- 335 Zum 1.7.2021 kam es zu einer erheblichen Veränderung der Rechtslage insbesondere für Marktplätze im Internet, denn eine sog. indirekte Beteiligung einer elektronischen Schnittstelle am Verkauf der Ware wird in die innergemeinschaftlichen Fernverkäufe mit einbezogen, sofern der **Verkäufer ein Unternehmer mit Sitz im Drittland** ist (vgl. Art. 14 Abs. 4 Nr. 1 MwStSystRL). De facto wird eine Lieferkette ähnlich einem Kommissionsgeschäft fingiert (§ 3 Abs. 3a UStG), die tatsächlich ausgeführte zivilrechtliche Vermittlungsleistung wird ignoriert und geht in diesem Kommissionsgeschäft unter.

Während tatsächlich lediglich ein einziges Verkaufsgeschäft vorliegt, werden für umsatzsteuerliche Zwecke zwei Lieferungen fingiert, indem eine (erste) Lieferung von dem Unternehmer aus dem Drittland an den Betreiber der elektronischen Schnittstelle sowie eine (zweite) Lieferung des Betreibers der elektronischen Schnittstelle an den Endverbraucher angenommen werden. Wie bei (echten) Kommissionsgeschäften kann dabei die Warenbewegung nur einer der Lieferungen zugeordnet werden, um den Lieferort für beide Lieferungen bestimmen zu können.

Eine elektronische Schnittstelle ist ein elektronischer Marktplatz, eine elektronische Plattform, ein elektronisches Portal oder Ähnliches (§ 3 Abs. 3a, § 25e Abs. 5 UStG), dem Begriff ist ein sehr weites Verständnis zugrunde zu legen.<sup>2</sup>

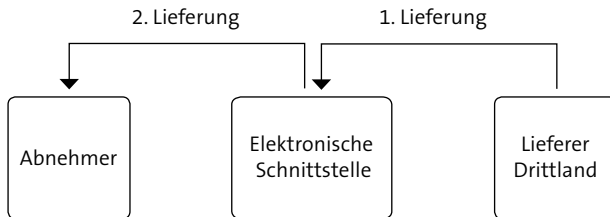
Der Betreiber einer elektronischen Schnittstelle, der die Lieferung von Gegenständen innerhalb der Gemeinschaft durch einen **Unternehmer aus dem Drittland** an eine Privatperson durch eine elektronische Schnittstelle unterstützt,

---

<sup>1</sup> Nicht zu verwechseln mit „Kleinunternehmer“.

<sup>2</sup> Abschnitt 3.18 Abs. 3 UStAE.

wird behandelt, als ob er diese Gegenstände selbst erworben und weitergeliefert hat (§ 3 Abs. 3a Satz 1 UStG). Es wird eine umsatzsteuerliche Lieferkette fingiert, der Schnittstellenbetreiber wird umsatzsteuerlich wie ein Zwischenhändler behandelt, obwohl er zivilrechtlich nur eine Vermittlungsleistung ausführt. Damit wird der Schnittstellenbetreiber aufgrund der fingierten Doppellieferung regelmäßig zum Steuerschuldner für die Lieferung an den Abnehmer und es wird eine Eingangsleistung des Unternehmers aus dem Drittland an den Marktplatzbetreiber fingiert.



Eine elektronische Schnittstelle unterstützt die Lieferung von Gegenständen, wenn diese Plattform es einem Leistungsempfänger und einem liefernden Unternehmer, der über eine elektronische Schnittstelle Gegenstände zum Verkauf anbietet, ermöglicht, in Kontakt zu treten, woraus eine Lieferung von Gegenständen an diesen Leistungsempfänger resultiert (§ 25e Abs. 6 UStG).<sup>1</sup> Der Betreiber einer elektronischen Schnittstelle unterstützt die Lieferung von Gegenständen jedoch dann **nicht** im Sinne dieser Vorschrift, wenn er weder unmittelbar noch mittelbar

- ▶ irgendeine der Bedingungen für die Lieferung der Gegenstände festlegt,
- ▶ an der Autorisierung der Abrechnung mit dem Leistungsempfänger bezüglich der getätigten Zahlungen beteiligt ist, und
- ▶ an der Bestellung oder Lieferung der Gegenstände beteiligt ist.<sup>2</sup>

Ein Unterstützen im Sinne dieser Vorschrift liegt auch dann **nicht** vor, wenn der Betreiber der elektronischen Schnittstelle lediglich eine der folgenden Leistungen anbietet:<sup>3</sup>

- ▶ die Verarbeitung von Zahlungen im Zusammenhang mit der Lieferung von Gegenständen,
- ▶ die Auflistung von Gegenständen oder die Werbung für diese,

---

1 Abschnitt 3.18 Abs. 3 Satz 3 UStAE.

2 Abschnitt 3.18 Abs. 3 Satz 4 UStAE.

3 Abschnitt 3.18 Abs. 3 Satz 8 UStAE.

- ▶ die Weiterleitung oder Vermittlung von Leistungsempfängern an andere elektronische Schnittstellen, über die Gegenstände zum Verkauf angeboten werden, ohne dass eine weitere Einbindung in die Lieferung besteht.

### HINWEIS:

Eine umfassende Abgrenzungshilfe, wann ein Unterstützen im Sinne des Gesetzes vorliegt, enthält der Umsatzsteuer-Anwendungserlass.<sup>1</sup>

---

Folgende Fälle sind nach Art. 5a MwStVO als indirekte Beteiligung des Lieferers am Versand oder der Beförderung der Gegenstände anzusehen:<sup>2</sup>

- ▶ Die Versendung oder Beförderung der Gegenstände wird vom Lieferer als Unterauftrag an einen Dritten vergeben, der die Gegenstände an den Erwerber transportiert oder transportieren lässt.
- ▶ Die Versendung oder Beförderung der Gegenstände erfolgt durch einen Dritten, der Lieferer trägt jedoch entweder die gesamte oder die teilweise Verantwortung für die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber.
- ▶ Der Lieferer stellt dem Erwerber die Transportkosten in Rechnung, zieht diese ein und leitet sie dann an einen Dritten weiter, der die Versendung oder Beförderung der Waren übernimmt.
- ▶ Der Lieferer bewirbt in jeglicher Weise gegenüber dem Erwerber die Zustelldienste eines Dritten, stellt den Kontakt zwischen dem Erwerber und einem Dritten her oder übermittelt einem Dritten auf andere Weise die Informationen, die dieser für die Zustellung der Gegenstände an den Erwerber benötigt.

Die Regelung gilt insbesondere für Gegenstände, die bereits in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt wurden und in einem Lager in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union liegen und auf eine Bestellung durch einen privaten Kunden im Gemeinschaftsgebiet warten. Im Gegensatz zu „normalen“ innergemeinschaftlichen Fernverkäufen gilt die Sonderregelung bezüglich der Fiktion eines Kommissionsgeschäfts auch für rein inländische Warenbewegungen (§ 3 Abs. 3a Satz 1 UStG).

**BEISPIEL:** ▶ Ein deutscher Privatkunde aus Dortmund kauft über die deutsche Internetplattform „Amazon Marketplace“ Gegenstände bei einem Händler Y mit Sitz in China. In den Geschäftsbedingungen heißt es u. a. „Verkauf von Y, Versand durch Amazon Deutschland.“ Die Ware wird aus einem Amazonlager in Bad Hersfeld an die Privatkunden verschickt.

---

1 Abschnitt 3.18 Abs. 3 Sätze 5 bis 7 UStAE.

2 Abschnitt 3.18 Abs. 4 Satz 8 UStAE.

## F. Besteuerungsverfahren

### ERGÄNZENDE FACHLITERATUR:

*Birkenfeld*, Das große Umsatzsteuer-Handbuch, Loseblatt, Köln; *Hörster*, Entwurf eines JStG 2020, NWB 2020 S. 2804; *Huschens*, „Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2020“, USt direkt digital 17/2020 S. 7; *Joost/Oldenburger*, Umsetzung des Digitalpakets zum 1.7.2021: Besondere Besteuerungsverfahren, MwStR 2020 S. 822; *Kemper*, Die Entwicklung der Umsatzbesteuerung beim Online-Handel, UR 2020 S. 56; *Prätzler*, Geplante umsatzsteuerliche Änderungen durch das JStG 2020, DB 2020 S. 1977; *Jost/Oldenburger*, Umsetzung des Digitalpakets zum 1.7.2021, Teil 2: Besondere Besteuerungsverfahren, MwStR 2020 S. 822; *Huschens*, Änderungen des Umsatzsteuerrechts durch das JStG 2020, UVR 2021 S. 73; *Wäger*, Besondere Besteuerungsverfahren und Änderungen des materiellen Rechts, UStB 2021 S. 76.

## I. Veranlagung zur Umsatzsteuer im normalen Besteuerungsverfahren

### 1. Steuererklärung

Die Umsatzsteuer ist eine Jahressteuer, der Besteuerungszeitraum ist regelmäßig das Kalenderjahr (§ 16 Abs. 1 Satz 2 UStG). Der Unternehmer hat jährlich eine Steuererklärung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln, in der er die zu entrichtende Steuer oder den Vergütungs- bzw. Erstattungsanspruch selbst zu berechnen hat (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG). In Härtefällen kann auf Antrag durch das Finanzamt auf die elektronische Übermittlung verzichtet werden (§ 18 Abs. 3 Satz 3 UStG).

501

**TAB. 1:** Veranlagung zur Umsatzsteuer

	steuerbare Umsätze
./.	steuerfreie Umsätze
=	Summe der steuerpflichtigen Umsätze
u	Steuersatz
=	Steuerschuld
./.	Vorsteuern
=	Zahllast / Überschuss

In die Steuerberechnung sind sämtliche Umsätze aller Betriebe oder beruflichen Tätigkeiten zusammenzufassen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG), so dass von jedem Unternehmer für sein gesamtes Unternehmen nur eine Steuererklärung abzugeben ist. Dies gilt auch für Organschaften. Die Selbstberechnung der Steuer in der Steuererklärung wird **Steueranmeldung** genannt und entfaltet

die gleichen Rechtswirkungen wie eine Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid (§ 150 Abs. 1 Satz 3, § 167 Abs. 1, § 168 Satz 1 AO). Ergibt sich eine Zahllast zuungunsten des Steuerpflichtigen, so steht die Steuererklärung mit Eingang beim Finanzamt einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 i. V. m. § 164 Abs. 1 Satz 1 AO). Sie kann jederzeit durch das Finanzamt oder auf Antrag des Steuerpflichtigen geändert werden (§ 164 Abs. 2 AO). Weicht das Finanzamt von der erklärten Steuerfestsetzung nicht ab, entfällt eine Festsetzung durch Steuerbescheid (§ 167 Abs. 1 Satz 1 UStG). Eine Zahllast ist innerhalb eines Monats nach Eingang der Steuerklärung beim Finanzamt zu entrichten (§ 18 Abs. 4 Satz 1 UStG). Errechnet sich der Unternehmer einen Erstattungs- oder Vergütungsbetrag, so ist zur Wirksamkeit der Steuerfestsetzung die (formlose) Zustimmung des Finanzamts erforderlich (§ 168 Sätze 2 und 3 AO).

Bei der Steuerberechnung sind **fremde Werte** zur Berechnung der Umsatzsteuer nach amtlichen Briefkursen umzurechnen, soweit nicht auf Antrag die Umrechnung mit dem Tageskurs gestattet wird (§ 16 Abs. 6 UStG). Aus Vereinfachungsgründen kann das Finanzamt gestatten, dass die Umrechnung regelmäßig nach den Durchschnittskursen vorgenommen wird, die der Bundesminister der Finanzen für den Monat bekannt gegeben hat, der dem Monat vorangeht, in dem die Leistung ausgeführt bzw. das Entgelt vereinnahmt wird.<sup>1</sup> Kursänderungen zwischen der Ausführung der Leistung und der Vereinnahmung des Entgelts bleiben unberücksichtigt.<sup>2</sup>

In der Steuererklärung sind auch die im Inland nicht steuerbaren Umsätze, die der Unternehmer im Ausland bewirkt hat, anzugeben. Zu erklären sind deshalb insbesondere innergemeinschaftliche Fernverkäufe, Montagelieferungen sowie Dienstleistungen im Ausland.

## 2. Voranmeldungsverfahren

- 502 Auf die Jahressteuer hat der Unternehmer **Vorauszahlungen** zu entrichten (§ 18 Abs. 1 Satz 3 UStG), zu diesem Zweck muss er Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgeben (§ 18 Abs. 1 Satz 1 UStG). Voranmeldungszeitraum ist grds. das Kalendervierteljahr (§ 18 Abs. 1 Satz 1 UStG). Beträgt die Steuer für das vorangegangene Jahr mehr als 7.500 €, ist der Kalendermonat Voranmeldungszeitraum (§ 18 Abs. 2 Satz 2 UStG). Auf Antrag kann das Finanzamt ganz auf die Abgabe von Voranmeldungen verzichten, wenn die Zahllast für das voran-

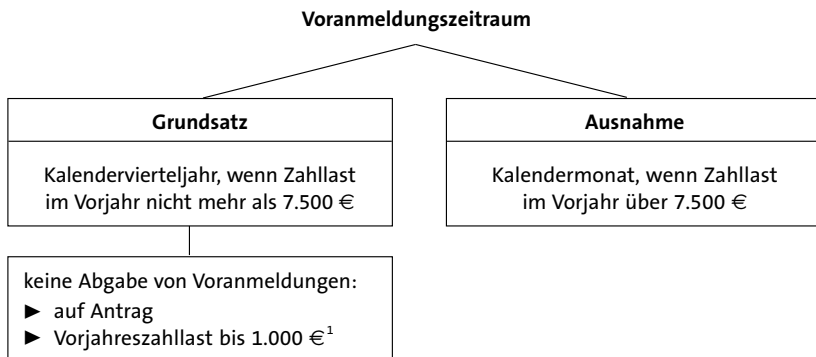
---

1 Abschnitt 16.4 Abs. 2 UStAE.

2 Abschnitt 16.4 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

gegangene Kalenderjahr den Betrag von 1.000 €<sup>1</sup> nicht überstiegen hat (§ 18 Abs. 2 Satz 3 UStG). Die Befreiung von der Abgabepflicht gilt aufgrund ausdrücklicher Verwaltungsanweisung grds. von Amts wegen,<sup>2</sup> Anträgen auf vierteljährliche Abgabe der Voranmeldungen ist daher nur in besonders begründeten Ausnahmefällen stattzugeben. Nimmt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit neu auf, so ist im laufenden und folgenden Kalenderjahr Voranmeldungszeitraum der Kalendermonat (§ 18 Abs. 2 Satz 4 UStG). Gleiches gilt für sog. Vorratsgesellschaften oder bei Übernahme eines Firmenmantels (§ 18 Abs. 2 Satz 5 UStG). Für die Frage, ob der Monat oder das Vierteljahr Voranmeldungszeitraum ist, wird die Umsatzsteuerzahllast ohne Einfuhrumsatzsteuer zugrunde gelegt (§ 16 Abs. 1 Satz 3 UStG). Die innergemeinschaftlichen Erwerbe sind dabei jedoch zu berücksichtigen, wobei sich bei regelbesteuerten Unternehmern wegen des regelmäßig in gleicher Höhe bestehenden Vorsteuerabzugs im Ergebnis keine Auswirkungen ergeben.

**ABB. 1:** Voranmeldungszeitraum



Auch Voranmeldungen sind auf elektronischem Weg zu übermitteln, auch insoweit kann in Härtefällen auf Antrag durch das Finanzamt auf die elektronische Übermittlung verzichtet werden (§ 18 Abs. 1 Satz 1 UStG).

<sup>1</sup> Der Betrag von 1.000 € wurde zum 1.1.2025 im Rahmen des Wachstumschancengesetzes v. 27.3.2024 (BGBl 2024 I Nr. 108) auf 2.000 € erhöht und ist daher ab dem VZ 2025 zu beachten (Art. 35 Abs. 6 Wachstumschancengesetz).

<sup>2</sup> Abschnitt 18.2 Abs. 2 Satz 2 UStAE.

### HINWEIS:

Die Regelung über die Abgabe von USt-Voranmeldungen durch Existenzgründer wurde im Rahmen des Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetzes<sup>1</sup> zum 1.1.2002 eingeführt. Seit Einführung dieser Regelung wurden die Instrumente der Finanzverwaltung zur Sicherung des Steueraufkommens und zur Aufdeckung von Steuerstraftaten nach Auffassung des Gesetzgebers weiterentwickelt, so dass nach Meinung des Gesetzgebers Betrugsfälle im Zusammenhang mit Neugründungen ggf. nunmehr auch durch andere Kontrollmechanismen durch die Verwaltung aufgedeckt werden können. Daher wurde die Anwendung des § 18 Abs. 2 Satz 4 UStG vom 1.1.2021 bis zum 31.12.2026 ausgesetzt, die Bundesregierung wird diese Aussetzung bis zum 31.12.2024 evaluieren (§ 18 Abs. 2 Satz 6 UStG). Existenzgründer geben daher ab 2021 ihre Umsatzsteuer-Voranmeldungen wie jeder andere Unternehmer umsatzabhängig vierteljährlich oder monatlich ab.

---

Unternehmer, deren **Vorsteuer-Überschüsse** im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 7.500 € betragen haben, haben ein Wahlrecht, ob sie ihre Umsatzsteuer-Voranmeldungen vierteljährlich oder monatlich abgeben (§ 18 Abs. 2a UStG). In diesem Fall hat der Unternehmer bis zum 10.2. des laufenden Kalenderjahres eine Voranmeldung für den ersten Kalendermonat (Januar) abzugeben. Die Frist zur Ausübung dieses Wahlrechts ist nicht verlängerbar. Ist dem Unternehmer für die Abgabe der Voranmeldungen Dauerfristverlängerung gewährt worden, gilt diese Frist auch für die Ausübung des Wahlrechts. Die Ausübung des Wahlrechts bindet den Unternehmer für dieses Kalenderjahr (§ 18 Abs. 2a Satz 3 UStG).

- 503 Neben regelbesteuerten Unternehmern haben auch andere Personen Voranmeldungen und Steuererklärungen abzugeben, die Steuern für Erwerbsvorgänge zu entrichten (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) oder den Übergang der Steuerschuldnerschaft zu beachten haben (§ 13b Abs. 5 UStG), z. B. Kleinunternehmer und andere nicht regelbesteuerter Unternehmer sowie juristische Personen. Voranmeldungen sind von diesem Personenkreis jedoch nur abzugeben, sofern sie tatsächlich Erwerbsvorgänge oder Fälle des Übergangs der Steuerschuldnerschaft anzumelden haben (§ 18 Abs. 4a UStG). Eine Umsatzsteuer-Voranmeldung ist von diesen sog. atypischen Unternehmern in jedem Falle abzugeben, wenn sie neue Fahrzeuge oder verbrauchsteuerpflichtige Wirtschaftsgüter im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben haben (§ 1a Abs. 5 UStG). Zur Erfassung der innergemeinschaftlichen Erwerbe von sog. atypischen Unternehmern vgl. ausführlich Rz. 116 ff., zum Übergang der Steuerschuldnerschaft vgl. ausführlich Rz. 517 ff.

---

<sup>1</sup> Gesetz v. 19.12.2001, BGBl 2001 I S. 3922.

Private Fahrzeuglieferer (§ 2a UStG) haben Voranmeldungen abzugeben, soweit Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4a UStG geltend gemacht werden.

### 3. Dauerfristverlängerung

Die Fristen für die Abgabe der Voranmeldungen und für die Entrichtung der entsprechenden Vorauszahlung können auf Antrag um **einen Monat verlängert** werden (§ 18 Abs. 6 Satz 1 UStG i.V.m. § 46 UStDV). Bei **monatlichen** Voranmeldungen ist darüber hinaus eine **Sondervorauszahlung** zu leisten (§ 18 Abs. 6 Satz 2 UStG i.V.m. § 47 Abs. 1 UStDV). Die Sondervorauszahlung beträgt 1/11 der Vorjahres-Zahllast und ist auf die letzte Vorauszahlung des Besteuerungszeitraums anzurechnen (§ 48 Abs. 4 UStDV). Ein entsprechender Antrag muss nicht jährlich wiederholt, die Sondervorauszahlung jedoch jährlich entrichtet werden. Die Gewährung der Dauerfristverlängerung läuft bis zu einem ausdrücklichen Widerruf weiter.<sup>1</sup> 504

## II. Besondere Besteuerungsverfahren

### 1. Beförderungseinzelbesteuerung

In den Fällen der Einzelbesteuerung bei der **Personenbeförderung** durch ausländische Beförderer im Kraftomnibus-Gelegenheitsverkehr (§ 16 Abs. 5 UStG) besteht eine Sonderregelung, wonach für jede Fahrt eine Umsatzsteuererklärung bei der zuständigen Zolldienststelle vorzulegen und die Umsatzsteuer gleichzeitig zu entrichten ist, wenn eine Grenze aus dem Drittlandsgebiet überschritten wurde (§ 18 Abs. 5 UStG). Diese Steuerquittung hat der Beförderer während der Fahrt mit sich zu führen. Darüber hinaus können ausländische Unternehmer durch Abgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung das übliche Besteuerungsverfahren beantragen (§ 16 Abs. 5b UStG); die bei der Beförderungseinzelbesteuerung entrichtete Steuer ist auf die so ermittelte Umsatzsteuer anzurechnen (§ 18 Abs. 5b UStG). Die Höhe der anzurechnenden Umsatzsteuer ist durch Vorlage aller im Verfahren über die Beförderungseinzelbesteuerung ergangenen Steuerbescheide nachzuweisen.<sup>2</sup> Der ausländische Unternehmer hat aber auch die Möglichkeit, am besonderen Besteuerungsverfahren OSS teilzunehmen (§ 18i bzw. § 18j UStG).<sup>3</sup> 505

---

1 Abschnitt 18.4 Abs. 3 Satz 1 UStAE.

2 Abschnitt 18.8 Abs. 3 UStAE.

3 BMF, Schreiben v. 5.3.2024, BStBl 2024 I S. 434; Abschn. 16.2. Abs. 8 und 10 und Abschn. 18.8 Abs. 3a UStAE.

## 1. Belgien

### a) Allgemeine Informationen

Länderkürzel	BE	607
Währung	Euro (€)	
MwSt-Standardsatz	21 %	
Ermäßigte Sätze	6 %, 12 %, 0 %	
Lieferschwelle (bis 30.6.2021)	35.000 €	
Bagatellgrenze (ab 1.7.2021)	10.000 €	
Erwerbsschwelle	11.200 €	
Bezeichnung der Umsatzsteuer in Landessprachen	Taxe sur la valeur ajoutée (fr), Belasting over de toegevoegde waarde (nl), Mehrwertsteuer (de)	
Name der Mehr- wertsteuer-Identifi- kationsnummer (MwSt-IdNr.) in Landessprachen	Numéro d'identification à la T.V.A. (fr), BTW-identificatienummer (nl), Umsatzsteueridentifikationsnummer (de)	
Umsatzsteuerliche Organschaft	Ja	
Geschäftsveräuße- rung im Ganzen	Ja	
Fiskalvertreter	Für EU-Mitgliedstaaten optional	
Haftungsklausel	Ja	
Kleinunternehmer- grenze	25.000 € (gilt nur für im jeweiligen EU-Mitgliedstaat ansässige Unternehmer)	
Informationsstelle	FOD Financiën Administratie van de Ondernemings- en Inkomensfis- caliteit Centrale Diensten BTW – Operationale Expertise BTW Koning Albert II-laan 33 bus 25 1030 Brussel +32 (0)2 572 57 57 <a href="https://finanzen.belgium.be/de">https://finanzen.belgium.be/de</a>	

**b) Registrierung ausländischer Unternehmer**

<b>Registrierungspflicht</b>	<p>Eine umsatzsteuerliche Registrierung ist verpflichtend</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ bei steuerpflichtigen Inlandsleistungen, die der Umsatzsteuer unterliegen (das Reverse-Charge-Verfahren findet keine Anwendung),</li><li>▶ beim innergemeinschaftlichen Erwerb,</li><li>▶ bei steuerfreien Lieferungen (innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen, Ausfuhrlieferungen),</li><li>▶ bei weiteren steuerbefreiten Leistungen (mit Vorsteuerabzug),</li><li>▶ Sonstige.</li></ul>
<b>Ausnahmen</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Keine</li></ul>
<b>Zuständige Antragsstelle</b>	<p>Centraal Btw-kantoor voor Buitenlandse Belastingplichtigen Kruidentuinlaan 50 bus 3625, Brussel, Belgium Dienst Contrôle foreigners.team1@minfin.fed.be +32 (0)2 572 57 57</p>
<b>Für Antragstellung notwendige Formulare</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Formular 604A amtliche Bestätigung, dass Antragsteller im Heimatland für Steuerzwecke registriert ist (Unternehmerbescheinigung)</li><li>▶ Kopie des Handelsregisterauszugs</li><li>▶ Kopie der Gründungsurkunde bei juristischen Personen</li><li>▶ Kopie des Ausweises/Reisepasses eines CEO</li><li>▶ Nachweis der Geschäftstätigkeit im EU-Mitgliedstaat (Kopien von Vertragsunterlagen, die die wirtschaftliche Tätigkeit im EU-Mitgliedstaat belegen)</li></ul> <p>Bei direkter Registrierung:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ RBI-Auskunftsformular, Formular 3.3</li></ul>
<b>Dauer der Antragstellung</b>	<p>6 Wochen</p>

<b>Verpflichtungen nach der Registrierung</b>	Erladigung der periodischen und/oder jährlichen VAT-Formalitäten in Belgien
<b>Konsequenzen bei nicht erfolgter Registrierung</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Strafzahlungen möglich</li><li>▶ Zinszahlungen möglich</li></ul>

### c) Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens

<b>Nationale Regelung</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Art. 51 § 2 des belgischen Mehrwertsteuergesetzes</li><li>▶ Art. 20 § 1 des königlichen Erlasses Nr. 1 (spezifische Umkehrung der Steuerschuldnerschaft bei Arbeiten im Zusammenhang mit einem Grundstück)</li></ul>
<b>Leistender</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft ist anwendbar, wenn der Leistende nicht im Mitgliedstaat ansässig, aber dort für Mehrwertsteuer registriert ist.</li></ul>
<b>Leistungsempfänger</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft ist anwendbar, wenn der Leistungsempfänger eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, die eine USt-IdNr. besitzt.</li><li>▶ Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft ist anwendbar, wenn der Empfänger nicht im Mitgliedstaat ansässig, aber umsatzsteuerlich registriert ist.</li></ul>
<b>Anwendungsfälle</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ innergemeinschaftliche Dienstleistungen gemäß Art. 44 MwStSystRL</li><li>▶ erweiterte Umkehrung der Steuerschuldnerschaft nach Art. 194 MwStSystRL (Lieferung von Gegenständen)</li><li>▶ die erweiterte Umkehrung der Steuerschuldnerschaft ist auch dann anwendbar, wenn der Lieferant (der nicht im Mitgliedstaat ansässig ist) für die Mehrwertsteuer registriert ist, wenn der Empfänger/Erwerber<ul style="list-style-type: none"><li>– in BE ansässig ist und regelmäßige MwSt-Erklärungen abgibt oder</li></ul></li></ul>

**Rechnungsanforderungen**

- wenn der Empfänger/Erwerber nicht in BE ansässig ist, aber einen individuellen MwSt-Vertreter in BE benannt hat
- ▶ weitere Lieferungen von Gegenständen/Dienstleistungen gemäß Art. 199 MwStSystRL
- ▶ lokale Lieferungen/Dienstleistungen (Lieferungen zwischen zwei im Mitgliedstaat ansässigen Steuerpflichtigen): Arbeiten an unbeweglichen Gütern, wenn der Empfänger
  - in BE ansässig ist und regelmäßige MwSt-Erklärungen abgibt
- ▶ Die Umkehrung der Steuerschuldnerschaft gilt nicht für das Laden von Elektrofahrzeugen (B2B).
- ▶ Der anwendbare Artikel des lokalen Mehrwertsteuergesetzes muss auf der Rechnung angegeben werden
  - „autoliquidation – art. 20 of RD 1“
  - „VAT reverse charged – art. 20 of RD 1“
  - „btw verlegd – art. 20 RD 1“
  - „Umkehrung der Steuerschuldnerschaft – art. 20 RD 1“
- ▶ Im Falle einer innergemeinschaftlichen Dienstleistung müssen sowohl die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Leistenden als auch die des Empfängers auf der Rechnung angegeben werden.

**d) Bestellung eines Fiskalvertreters**

**Fiskalvertreter für in der EU ansässige Unternehmer**  
**Fiskalvertreter für außerhalb der EU ansässige Unternehmer**

- ▶ Für in der EU ansässige Unternehmer ist die Bestellung eines Fiskalvertreters optional.
- ▶ Für einen außerhalb der EU ansässigen Steuerpflichtigen ist ein Fiskalvertreter obligatorisch.

<b>Vertretungsbefugte</b>	<p>Gemäß Art. 3 des RD 31 muss die zur Zulassung durch die Steuerverwaltung als Fiskalvertreter vorgeschlagene Person folgende Bedingungen erfüllen:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ Sie muss vertragsfähig sein,</li><li>▶ sie hat in Belgien niedergelassen zu sein,</li><li>▶ sie muss über ausreichende Mittel verfügen, um den nach belgischen Rechtsvorschriften für Steuerpflichtige geltenden Pflichten nachzukommen,</li><li>▶ sie muss sich zur Übernahme der Vertretung des Steuerpflichtigen bereit erklären.</li></ul> <p>Der Finanzminister oder sein Beauftragter beurteilt die Solvenz des verantwortlichen Vertreters oder der zuvor zugelassenen Person im Hinblick auf deren Verpflichtungen.</p>
<b>Rechte und Pflichten</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Der verantwortliche Vertreter tritt an die Stelle seines Auftraggebers für alle Rechte oder Pflichten, die diesem durch das Umsatzsteuergesetz oder in dessen Ausführung auferlegt werden.</li><li>▶ Er haftet gesamtschuldnerisch mit seinem Auftraggeber für die Zahlung der Steuern, Zinsen und Bußgelder, für die letzterer nach dem MwSt.-Gesetzbuch oder in dessen Ausführung haftet.</li></ul>
<b>Anwendungsfälle</b>	<p>Ein Fiskalvertreter wird in der Regel bestellt,</p> <ul style="list-style-type: none"><li>▶ wenn ein Nicht-EU-Steuerpflichtiger verpflichtet ist, sich in BE umsatzsteuerlich registrieren zu lassen,</li><li>▶ wenn ein EU-Unternehmen von der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft gemäß Art. 194 und/oder 199a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates betroffen ist.</li></ul>
<b>Bankbürgschaft</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>▶ Eine Bankbürgschaft ist verpflichtend.</li></ul>

### e) Rechnungserteilung

#### **Pflicht zur Rechnungserteilung**

- ▶ Ein Unternehmer ist generell verpflichtet, eine Rechnung bei nicht steuerbefreiten Lieferungen und bestimmten Lieferungen (z. B. Fahrzeuge oder Autoteile) an Privatpersonen auszustellen.

#### **Frist zur Rechnungserteilung**

- ▶ bis zum 15. Tag des Monats nach dem steuerpflichtigen Ereignis

#### **Inhalte der Rechnung**

Eine Rechnung muss folgende Angaben enthalten:

- ▶ das Ausstellungsdatum
- ▶ die fortlaufende Rechnungsnummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben wird
- ▶ die Umsatzsteuernummer oder Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Leistenden
- ▶ die Umsatzsteuernummer oder Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers
- ▶ den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Leistenden
- ▶ den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Leistungsempfängers
- ▶ die Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der Dienstleistung
- ▶ den Zeitpunkt der Lieferung oder Dienstleistung oder Datum der Vereinnahmung der Vorauszahlung
- ▶ das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder Dienstleistung sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist
- ▶ den anzuwendenden Mehrwertsteuersatz
- ▶ den zu entrichtenden Steuerbetrag

### Vereinfachte Rechnungen

Eine vereinfachte Rechnung ist möglich

- ▶ wenn der Rechnungsbetrag 100 € ohne MwSt nicht übersteigt;
- ▶ wenn unter den vom Finanzminister festgelegten Bedingungen die Handels- oder Verwaltungspraktiken des betreffenden Tätigkeitsbereichs oder die technischen Voraussetzungen für die Ausstellung solcher Rechnungen die Erfüllung aller vorgesehenen Verpflichtungen erschweren;
- ▶ wenn das ausgestellte Dokument oder die Mitteilung gemäß Art. 53, § 2 Abs. 3 des MwSt-Codes einer Rechnung gleichgestellt ist.

Eine vereinfachte Rechnung muss lediglich die folgenden Angaben enthalten:

- ▶ das Ausstellungsdatum
- ▶ die fortlaufende Rechnungsnummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung einmalig vergeben und in das Rechnungsausgangsregister des Leistenden eingetragen wird
- ▶ den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Leistenden und die Umsatzsteuernummer oder Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer
- ▶ die Umsatzsteuernummer oder Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers oder, falls nicht vorhanden, den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Leistungsempfängers
- ▶ die Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der Dienstleistung
- ▶ die Angabe der Steuerbemessungsgrundlage und des Gesamtbetrags der geschuldeten Steuer, aufgeschlüsselt nach Steuersätzen

**Selbstfakturierung  
(Gutschrift)**

**Rechnungskorrekturen**

**Elektronische Rechnungen**

- ▶ wenn das ausgestellte Dokument oder die Mitteilung einer Rechnung gemäß Art. 53, § 2 Abs. 3 des Gesetzbuchs gleichgestellt ist, einen spezifischen und eindeutigen Verweis auf diese ursprüngliche Rechnung und die spezifischen Angaben, die geändert werden.

Eine Rechnung für eine Lieferung oder Dienstleistung des Unternehmers kann vom Leistungsempfänger unter Einhaltung der nachstehenden Voraussetzungen ausgestellt werden:

- ▶ Die Selbstfakturierung muss im Voraus zwischen den Parteien vereinbart werden; auf Verlangen der für die Mehrwertsteuer zuständigen Verwaltung muss jede Partei in der Lage sein, das Bestehen einer solchen Vereinbarung nachzuweisen.
- ▶ Jede Rechnung muss gemäß einem festgelegten Verfahren von dem Leistenden ausdrücklich angenommen werden. Die Akzeptanz einer Rechnung kann nach Wahl der Parteien entweder ausdrücklich (ausdrücklich) oder stillschweigend (stillschweigend) erfolgen. Die gewählte Methode der Rechnungsannahme muss weder von der Verwaltung akzeptiert noch ihr mitgeteilt werden.
- ▶ Die Rechnung muss die Referenz „self-billing“, „autofacturation“, „Selbstfakturierung“ enthalten.
- ▶ Im Gutschriftsverfahren werden die Vorgaben für vereinfachte Rechnungen analog angewendet.

▶ Bei Rechnungskorrekturen gelten die allgemeinen Bestimmungen der MwStSystRL.

- ▶ Eine Rechnung kann auf elektronischem Weg übermittelt werden.
- ▶ Die elektronische Rechnung hat durch den Leistungsempfänger akzeptiert zu werden.
- ▶ Es werden keine besonderen Anforderungen an elektronisch übermittelte Rechnungen gestellt, was die Echtheit, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung betrifft.

**Aufbewahrung**

- ▶ Die Aufbewahrungspflicht für Rechnungen beträgt 10 Jahre.  
Im Falle von umsatzsteuerpflichtigen Revisionen beträgt die Aufbewahrungszeit 15 Jahre bzw. 25 Jahre.

**Reverse-Charge**

- ▶ Führt der Unternehmer eine Leistung aus, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, ist er zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet, die einen Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers enthält. Die Angabe der MwSt-Nummer des Leistungsempfängers ist bspw. bei innergemeinschaftlichen Dienstleistungen verpflichtend.

**Wichtige Rechnungshinweise:**

**Rechnungshinweis für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen**

- ▶ „Exempt intra-Community supply of goods – art. 39bis of Belgian VAT Code“

**Rechnungshinweis für Ausfuhrlieferungen**

- ▶ „Exempt export of goods – art. 39 of Belgian VAT Code“

**Rechnungshinweis für Dreiecksgeschäfte**

- ▶ „Application of simplified triangulation – Reverse Charge of VAT – Articles 141 & 197 Directive 2006/112/EC“ und einen Hinweis auf die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Empfänger

**Rechnungshinweis beim Übergang der Steuerschuldnerschaft**

- ▶ Btw-verlegd“, „Autoliquidation“, „VAT reverse charge“
- ▶ Hinweis auf anwendbare gesetzliche Regelung (abhängig von der Art der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft)

- ▶ „VAT reverse charge + applicable legal provision (depending on the type of reverse charge)“

**Rechnungshinweis bei Gutschriften**

- ▶ „self-billing“, „autofacturation“, „Selbstfakturierung“

**Rechnungsarten in Amtssprache**

„Gutschrift“

▶ „self-billing“, „autofacturation“, „Selbstfakturierung“

„Sonderregelung für Reisebüros“

▶ „régime particulier des agences de voyages“, „speciale regeling voor reisbureaus“, „Sonderregelung für Reisebüros“

„Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung“

▶ „biens d’occasions“, „gebruikte goederen“, „Gebrauchtwaren“

„Kunstgegenstände/Sonderregelung“

▶ „oeuvres d’art“, „kunstvoorwerpen“, „Kunstwerke“

„Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung“

▶ „objets de collection et antiquités“, „verzamelobjecten en antiek“, „Sammlerstücke und Antiquitäten“

Sonstige Rechnungsanforderungen

▶ Keine

Softwareanforderungen

▶ Keine

**f) eRechnung**

- ▶ Ab dem 1. Januar 2026 ist die elektronische Rechnungsstellung obligatorisch für inländische B2B-Transaktionen zwischen in Belgien ansässigen Unternehmen (hierunter fallen auch feste Niederlassungen in Belgien von ausländischen Unternehmen).
- ▶ Für B2G-Verträge unter 30.000 € besteht ab dem 1. März 2024 ebenfalls eine Verpflichtung zur elektronischen Rechnungsstellung.
- ▶ Die belgische Regierung hat beschlossen, das europäische PEPPOL-Netz als Standard für die strukturierte elektronische Rechnungsstellung zu verwenden.