

Umsatzsteuer im europäischen Binnenmarkt - Lieferungen

1. Grundsatzgedanken

Grundsatzgedanke ist, dass jede Leistung im europäischen Binnenmarkt nur einmal der Umsatzsteuer unterliegt. Um dies zu realisieren hat sich der Gesetzgeber zum 01.01.1993 zwei Fragen gestellt:

- Soll der Staat des Lieferanten oder des Abnehmers die Umsatzsteuer vereinnahmen?
- Soll der Lieferant oder der Abnehmer die Umsatzsteuer berechnen, einbehalten und an die zuständige Finanzbehörde abführen?

1.1. Besteuerungsverfahren in Deutschland

Im Inland erfolgt die einmalige Besteuerung dadurch, dass die gezahlte Umsatzsteuer aus den Eingangsumsätzen durch eine Vorsteuererstattung ausgeglichen wird, sofern der Abnehmer ein Unternehmer ist und die Leistung für das eigene Unternehmen erwirbt; vgl. § 15 Abs. 1 S. 2 UStG. Es wird dadurch der Endverbraucher mit Umsatzsteuer belastet und somit die Person, die kein Unternehmer ist.

1.2. Das deutsche Besteuerungsverfahren ist nicht auf die EU anwendbar

Im grenzüberschreitenden Handel ist dieses System jedoch nicht anwendbar, weil die Erstattung der Umsatzsteuer aus den Eingangsumsätzen durch den jeweiligen Staat durchzuführen ist, der auch letztlich die Umsatzsteuer aus den Ausgangsumsätzen vereinnahmt. Es würde dazu führen, dass jeder Unternehmer sich mit den einzelnen EU-Mitgliedstaaten aufgrund des Vorsteuerabzugs in Verbindung setzen müsste. Es käme dadurch zu einem riesigen Verwaltungsaufwand. Zudem ist es nicht möglich festzustellen, ob die Leistung auch tatsächlich für das Unternehmen verwendet wurde. Eine Möglichkeit, dass der inländische Fiskus die Vorsteuer erstattet und sich diese dann vom anderen EU-Mitgliedstaat wiederholt ist geplant, wurde jedoch bisher von den EU-Mitgliedstaaten nicht als ausreichend sicher empfunden.

2. *Welcher EU-Mitgliedstaat soll die Besteuerung vornehmen?*

Für das Bestreben einer einmaligen Besteuerung ist also zuerst zu klären, welcher EU-Mitgliedstaat die Besteuerung vornehmen soll. Dabei gibt es zwei Möglichkeiten:

- Die Besteuerung wird vom EU-Mitgliedstaat des Abnehmers vorgenommen (Bestimmungslandprinzip)
- Die Besteuerung wird vom EU-Mitgliedstaat des Lieferanten vorgenommen (Ursprungslandprinzip)

2.1. *Besteuerung im Bestimmungsland*

Das Bestimmungslandprinzip hat den Vorteil, dass alle Waren und Dienstleistungen, die ein Endverbraucher innerhalb eines EU-Mitgliedstaates nachfragen kann, stets nach den Vorschriften dieses Staates mit Umsatzsteuer belastet werden. Unterschiedliche Steuersätze der EU-Mitgliedstaaten sind irrelevant, weil die Besteuerung zwingend nach dem inländischen Steuersatz erfolgt. Exporte sind dabei ausgenommen und haben auch keine Auswirkungen auf den inländischen Steuersatz.

2.2. *Besteuerung im Ursprungsland*

Das Ursprungslandprinzip führt dagegen dazu, dass Lieferanten aus unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten auf dem gleichen Markt nach unterschiedlichen Regeln, nämlich nach den jeweiligen Umsatzsteuergesetzen ihrer Heimatstaaten, behandelt werden. Die Umsatzsteuer wird somit wettbewerbsrelevant und es kann zu einem Steuersenkungswettbewerb zwischen den einzelnen EU-Mitgliedstaaten kommen. Es müsste zu einer Vollharmonisierung mit einheitlichen Umsatzsteuersätzen kommen, welche innerhalb des EU Binnenmarktes praktisch nicht durchsetzbar ist.

2.3. *Ergebnis*

Insgesamt ist also festzustellen, dass das Bestimmungslandprinzip soweit beibehalten werden muss wie es nur möglich ist und das Ursprungslandprinzip soweit eingeführt werden muss wie es nötig ist.

3. *Wer berechnet, behält ein und führt die Umsatzsteuer ab?*

Des Weiteren muss noch festgehalten werden, wer die Umsatzsteuer zu berechnen, einzubehalten und an die Finanzbehörde abzuführen hat. Dabei bleiben drei Möglichkeiten dies zu verwirklichen. Die Steuer wird einbehalten ...

- vom Staat (z.B. durch Zollstellen)
- vom Abnehmer
- vom Lieferer

3.1. *Die Erwerbsbesteuerung*

Da es seit 1993 keine Zollstellen mehr im EU Binnenmarkt gibt, ist es dem Staat nicht möglich die Steuern selbst einzutreiben. Es bleiben somit nur noch der Abnehmer und der Lieferer übrig die Steuer zu erheben, einzubehalten und abzuführen. Ausgehend vom Bestimmungslandprinzip ist also die Besteuerung vom Abnehmer oder vom Lieferer in diesem EU-Mitgliedstaat vorzunehmen. Ist der Abnehmer ein Unternehmer, dann leuchtet es ein, dass man ihm die Erfüllung der umsatzsteuerlichen Pflichten im Bestimmungsland eher zumuten kann als dem Lieferanten, denn als Unternehmer im Bestimmungsland kennt sich der Abnehmer in dessen Vorschriften bereits aus und gibt bereits eine Umsatzsteuererklärung ab. Der dazugehörige Verwaltungsaufwand ist somit für den Abnehmer geringer als dieser für den Lieferanten wäre. Diesem Gedanken kommt der Gesetzgeber auch nach und findet Ausdruck in § 1a UStG unter dem Stichwort „Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe“.

3.1.1. *Die Erwerbsbesteuerung kann nicht allen Personen zugemutet werden*

Handelt es sich beim Abnehmer hingegen um eine Privatperson, so kann man dieser keine umsatzsteuerlichen Pflichten auferlegen. Es kann nicht damit gerechnet werden, dass dieser sich in das Umsatzsteuerrecht seines Landes einarbeitet und die Umsatzsteuer errechnet und entsprechend abführt. Es ist somit zwischen normalen Unternehmern und „blutigen Laien“ als Abnehmer zu unterscheiden.

3.1.1.1. Kleine Exoten

Zusätzlich gibt es jedoch noch zwei weitere Personengruppen, die in den Grenzbereich der beiden Gruppen fallen:

11

- Die Person kann Unternehmer sein, jedoch aufgrund besonderer Vorschriften von der Umsatzsteuer befreit sein. Hierunter fallen z.B. Kleinunternehmer, Pauschalversteuerer und Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigen. Diese Personen haben mit den konkreten umsatzsteuerlichen Regelungen nichts zu tun.
- Zudem gibt es Personen die keine Unternehmer sind und nichts mit der Umsatzsteuer zu tun haben, obwohl man von ihnen erwarten kann sich mit den jeweiligen umsatzsteuerlichen Vorschriften auseinander zu setzen. Hierunter fallen in erster Linie juristische Personen.

Man kann die Eintreibung bei den beiden Personengruppen sowohl dem Lieferanten als auch dem Abnehmer zuordnen ohne eine bevorzugende Aussage zu treffen. Für beide Personengruppen würde es auf jeden Fall heißen, dass sie sich mit einer neuen Materie beschäftigen müssen.

3.1.2.1 Ist die Erwerbsbesteuerung bei den kleinen Exoten zumutbar?

Die Einarbeitung in das Umsatzsteuerrecht wird vom Gesetzgeber bei beiden Abnehmergruppen als freilich unzumutbar empfunden, wenn nur einzelne Einkäufe getätigt werden. Aus diesem Grund ist die Umsatzsteuerpflicht dieser Personengruppen erst dann sinnvoll, wenn sie mit ihren Käufen aus anderen EU-Mitgliedstaaten eine bestimmte Bagatellgrenze überschreiten. Diese Abgrenzung der sogenannten „Halbunternehmer“ oder „kleinen Exoten“ findet man im Gesetz im § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe a bis d UStG. Die Personen sind erst dann zur Entrichtung der Umsatzsteuer verpflichtet, wenn sie die Erwerbsschwelle von 12.500 EUR überschreiten. Bei der durchaus komplizierten Gestaltung der Erwerbsschwellenregelung wundert es jedoch nicht, dass der Gesetzgeber die Möglichkeit bietet, auf diese Regelung zu verzichten und somit alle Erwerbe aus einem anderen EU-Mitgliedstaat der Umsatzsteuer zu unterwerfen, vgl. § 1a Abs. 4 UStG. Für Privatpersonen gilt dies jedoch nicht, zumal sie nie etwas mit dem Umsatzsteuerrecht zu tun gehabt haben. Zudem ist der Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren von dieser Regelung ausgeschlossen nach § 1a Abs. 5 S. 2 UStG, weil in diesen Fällen sowieso der Abnehmer den Erwerb zu versteuern hat. Ebenso trifft die Regelung auf den Erwerb neuer Fahrzeuge zu nach

12

§ 1a Abs. 5 S. 1 UStG. Die EU sieht es also als praktikabel an, den Abnehmer mit der Entrichtung der Umsatzsteuer zu betrauen, weil die vorliegenden Gesetze in seiner Sprache geschrieben sind. Die Besteuerung durch den Abnehmer im Bestimmungsland erfolgt jedoch nur, wenn sie ihm zumutbar ist. Die Zumutbarkeit richtet sich dabei nach der vorher genannten Erwerbsschwellenregelung, so dass bei Erwerben unter 12.500 EUR eine Besteuerung des Abnehmers nicht erforderlich ist.

3.1. Die Lieferantenbesteuerung

In den Fällen, in dem es dem Abnehmer nicht zuzumuten ist einen Erwerb zu versteuern, hat der Lieferer die Besteuerung im Bestimmungsland vorzunehmen. Es führt also nicht mehr zu einer Erwerbsbesteuerung, sondern zu einer Lieferantenbesteuerung im Bestimmungsland. Dabei ist jedoch darauf zu achten, dass diese Besteuerung im Bestimmungsland durch den Lieferanten diesem auch zumutbar ist. Dies ist nicht der Fall, wenn er nicht sicher gehen kann, dass die Ware überhaupt in den anderen EU-Mitgliedstaat gelangt (z.B. bei Abholfällen). Daher muss er den Gegenstand selbst oder durch einen Dritten in das Bestimmungsland befördern. Zudem ist die Lieferantenbesteuerung nicht anwendbar, wenn sie beim Lieferanten einen zu großen Aufwand darstellt sich mit dem Umsatzsteuersystem des Bestimmungslandes auseinander zu setzen. Hierbei ist eine Lieferschwelle maßgebend, so dass die Exporte in den jeweiligen EU-Mitgliedstaat diese unterschiedliche Grenze übersteigen muss.

Betrachtet man das Umsatzsteuerrecht, so kommt dies im § 3c Abs. 2 UStG zum Ausdruck. Auch hier steht es nach § 3c Abs. 4 UStG dem Lieferanten frei auf die Lieferschwellenregelung zu verzichten um dem Verwaltungsaufwand entgegen zu wirken. Er hat in diesen Fällen die Besteuerung im Bestimmungsland vorzunehmen, indem er die Umsatzsteuer des Bestimmungslandes in der Rechnung ausweist nach § 14a Abs. 2 UStG und in diesem EU-Mitgliedstaat sich umsatzsteuerlich registriert und Umsatzsteuererklärungen abgibt. Die Lieferschwelle gilt nach § 3c Abs. 5 S. 2 UStG nicht für verbrauchssteuerpflichtige Waren und die Lieferung neuer Fahrzeuge gem. § 3c Abs. 5 S. 1 UStG.

3.3. Ursprungslandbesteuerung

Kommt eine Besteuerung des Lieferanten im Bestimmungsland nicht in Betracht, weil die Lieferschwelle nicht überschritten wird oder der Lieferer nicht sicher gehen kann, dass der Gegenstand auch tatsächlich in den EU-Mitgliedstaat gelangt, so muss nach einer anderen

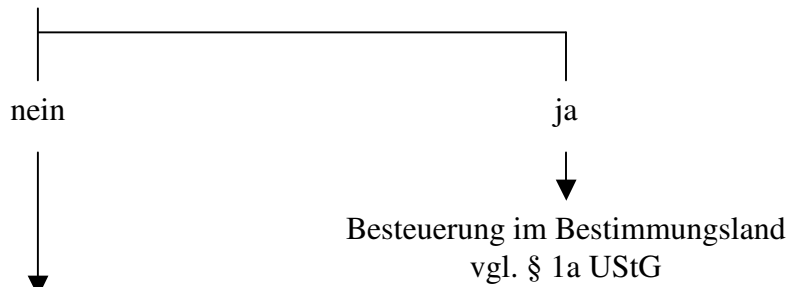
Lösung gesucht werden. In diesen Fällen muss auf die Besteuerung im Bestimmungsland verzichtet werden und die Besteuerung im Ursprungsland stattfinden. Dies geschieht durch den Lieferanten, der den Vorfall wie ein ganz normales Inlandsgeschäft versteuert und dadurch keinen zusätzlichen Verwaltungsaufwand hat.

4. Prüfungsschema der Besteuerung im innergemeinschaftlichen Warenverkehr:

a) Kann man dem Abnehmer die Besteuerung im Bestimmungsland zumuten?

15

(Erwerbsbesteuerung § 1a UStG)



b) Kann man dem Lieferanten die Versteuerung zumuten?

(Lieferantenbesteuerung § 3c UStG)



5. Gesetzliche Bestimmungen

Die Umsetzung der vorher genannten Grundsätze ist nicht so leicht im Gesetz wiederzufinden. Das Gesetz spiegelt lediglich das Resultat wieder und nicht die dahinter stehenden Gedanken. Die Umsetzung erfordert zwei voneinander getrennte Feststellungen:

16

- Entscheidung über die Person des Steuerschuldners (Lieferer oder Abnehmer)
- Entscheidung, welchem Staat die Besteuerung zustehen soll (Bestimmungsland oder Ursprungsland)

Die Entscheidung über die Person des Steuerschuldners wurde durch die Neueinführung eines neuen Steuertatbestandes in § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG („innergemeinschaftliche Erwerbe“) bewirkt. Dieser Steuertatbestand wird genauer in § 1a UStG definiert:

§ 1 Steuerbare Umsätze

17

(1) Der Umsatzsteuer unterliegen die folgenden Umsätze:

...

5. der innergemeinschaftliche Erwerb im Inland gegen Entgelt.

§ 1a Innergemeinschaftlicher Erwerb

18

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

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

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

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

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

1. Der Erwerber ist
 - a. ein Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen,
 - b. ein Unternehmer, für dessen Umsätze Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 nicht erhoben wird,
 - c. ein Unternehmer, der den Gegenstand zur Ausführung von Umsätzen verwendet, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des § 24 festgesetzt ist, oder
 - d. eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt,

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

(4) ¹ Der Erwerber kann auf die Anwendung des Absatzes 3 verzichten. ² Der Verzicht ist gegenüber dem Finanzamt zu erklären und bindet den Erwerber mindestens für zwei Kalenderjahre.

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

§ 4 Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen

19

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 fallenden Umsätzen sind steuerfrei:

1. a. die Ausfuhrlieferungen (§ 6) und die Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 7),
- b. die innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a);

§ 6a Innergemeinschaftliche Lieferung

20

(1) ¹ Eine innergemeinschaftliche Lieferung (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b) liegt vor, wenn bei einer Lieferung die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. Der Unternehmer oder der Abnehmer hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet;
2. der Abnehmer ist
 - a. ein Unternehmer, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben hat,
 - b. eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat, oder
 - c. bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs auch jeder andere Erwerber
 und
3. der Erwerb des Gegenstands der Lieferung unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung.

² Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein.

(2) Als innergemeinschaftliche Lieferung gilt auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstands (§ 3 Abs. 1a).

(3) ¹ Die Voraussetzungen der Absätze 1 und 2 müssen vom Unternehmer nachgewiesen sein. ² Das Bundesministerium der Finanzen kann mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung bestimmen, wie der Unternehmer den Nachweis zu führen hat.

(4) ¹ Hat der Unternehmer eine Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen nach Absatz 1 nicht vorliegen, so ist die Lieferung gleichwohl als steuerfrei anzusehen, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruht und der Unternehmer die Unrichtigkeit dieser Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. ² In diesem Fall schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer.

§ 3 Lieferung, sonstige Leistung

21

...

(6) ¹ Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt. ² Befördern ist jede Fortbewegung eines Gegenstands. ³ Versenden liegt vor, wenn jemand die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen lässt. ⁴ Die Versendung beginnt mit der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten. ⁵ Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen. ⁶ Wird der Gegenstand der Lieferung dabei durch einen Abnehmer befördert oder versendet, der zugleich Lieferer ist, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen, es sei denn, er weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat.

(7) ¹ Wird der Gegenstand der Lieferung nicht befördert oder versendet, wird die Lieferung dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. ² In den Fällen des Absatzes 6 Satz 5 gilt Folgendes:

1. Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung vorangehen, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands beginnt.
2. Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung folgen, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet.

§ 3c Ort der Lieferung in besonderen Fällen

22

(1) ¹ Wird bei einer Lieferung der Gegenstand durch den Lieferer oder einen von ihm beauftragten Dritten aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete befördert oder versendet, so gilt die Lieferung nach Maßgabe der Absätze 2 bis 5 dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung endet. ² Das gilt auch, wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat.

(2) Absatz 1 ist anzuwenden, wenn der Abnehmer

1. nicht zu den in § 1a Abs. 1 Nr. 2 genannten Personen gehört oder
2.
 - a. ein Unternehmer ist, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, oder
 - b. ein Kleinunternehmer ist, der nach dem Recht des für die Besteuerung zuständigen Mitgliedstaates von der Steuer befreit ist oder auf andere Weise von der Besteuerung ausgenommen ist, oder
 - c. ein Unternehmer ist, der nach dem Recht des für die Besteuerung zuständigen Mitgliedstaates die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger anwendet, oder
 - d. eine juristische Person ist, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt,und als einer der in den Buchstaben a bis d genannten Abnehmer weder die maßgebende Erwerbsschwelle überschreitet noch auf ihre Anwendung verzichtet. ² Im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ist die von diesem Mitgliedstaat festgesetzte Erwerbsschwelle maßgebend.

(3) ¹ Absatz 1 ist nicht anzuwenden, wenn bei dem Lieferer der Gesamtbetrag der Entgelte, der den Lieferungen in einen Mitgliedstaat zuzurechnen ist, die maßgebliche Lieferschwelle im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet und im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat. ² Maßgebende Lieferschwelle ist

1. im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebieten der Betrag von 100 000 Euro;
2. im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates der von diesem Mitgliedstaat festgesetzte Betrag.

(4) ¹ Wird die maßgebende Lieferschwelle nicht überschritten, gilt die Lieferung auch dann am Ort der Beendigung der Beförderung oder Versendung als ausgeführt, wenn der Lieferer auf die Anwendung des Absatzes 3 verzichtet. ² Der Verzicht ist gegenüber der zuständigen Behörde zu erklären. ³ Er bindet den Lieferer mindestens für zwei Kalenderjahre.

(5) ¹ Die Absätze 1 bis 4 gelten nicht für die Lieferung neuer Fahrzeuge. ² Absatz 2 Nr. 2 und Absatz 3 gelten nicht für die Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren.

5. Gesetzliche Regelungen

5.1. Wer berechnet, behält ein und führt die Umsatzsteuer ab?

5.1.1. Erwerbsbesteuerung

5.1.1.1. Wer muss die Erwerbsbesteuerung durchführen

Durch § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG i.V.m. § 1a UStG wird die Besteuerung beim Abnehmer sichergestellt. Es wird geregelt, wem man die Erwerbssteuerpflicht als Abnehmer zumuten will. Hierzu gehören nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG ...

23

- alle Unternehmer, die das Wirtschaftsgut für ihr Unternehmen erwerben (Buchstabe a) und
- alle juristischen Personen, die keine Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne sind, jedoch wie oben beschrieben durchaus eine Aneignung des umsatzsteuerlichen Wissens zugemutet werden kann (Buchstabe b).

5.1.2.2. Zumutbarkeitsprüfung in Form der Erwerbsschwellenregelung

Die Zumutbarkeitsprüfung hinsichtlich der Erwerbsschwelle für „Halbunternehmer“ bzw. „kleine Exoten“ ist in § 1a Abs. 3 UStG genauer definiert. Demnach ist die Erwerbsbesteuerung zumutbar, wenn der kleine Exot i.S.v. § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe a bis d UStG die Erwerbsschwelle von 12.500 EUR nach § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG für innergemeinschaftliche Erwerbe im Vorjahr überschritten hat und dies im laufenden Jahr wieder der Fall ist.

24

Aus bürokratischen Gründen kann der „Halbunternehmer“ bzw. „kleine Exot“ auf die Erwerbsschwellenregelung verzichten gem. § 1a Abs. 4 S. 1 UStG. Dieser Verzicht ist dem Finanzamt zu erklären und bindet den Halbunternehmer für zwei Kalenderjahre nach § 1a Abs. 4 S. 2 UStG.

Um Sicherzustellen, dass Umsätze, die vorher nicht steuerpflichtig waren, durch die neue Regelung nunmehr der Umsatzsteuer unterliegen, wurde § 1a Abs. 1 Nr. 3 UStG eingeführt. Demnach unterliegen Privatpersonen (Buchstabe a) und Kleinunternehmer, die nicht zur Erwerbsbesteuerung optiert haben (Buchstabe b), nicht der Erwerbsbesteuerung. Diese Nummer im Gesetz dient vielmehr der Klarstellung für die vorgenannten Grundsätze.

5.1.3. Steuerfreiheit beim Lieferer bei der Erwerbsbesteuerung durch den Abnehmer

Damit die Leistung nur einmal der Umsatzsteuer unterworfen wird, ist die Leistung beim Lieferer steuerfrei nach § 4 Nr. 1b UStG i.V.m. § 6a UStG, sofern beim Abnehmer ein innergemeinschaftlicher Erwerb steuerbar ist (vgl. § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG). Ob eine Steuerfreiheit beim innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 4b UStG vorliegt ist für die § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG unerheblich.

25

5.1.2. Lieferantenbesteuerung

Liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb vor, so dass es dem Abnehmer nicht zugemutet werden kann den Erwerb zu versteuern ist zu prüfen, ob es dem Lieferer zugemutet werden kann die Leistung zu versteuern. Dabei ist der Steuertatbestand des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG maßgebend. Man kommt in diesen Fällen automatisch zur Steuerpflicht, weil eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1b UStG i.V.m. § 6a UStG nicht mehr vorliegt aufgrund des Verweises in § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs beim Erwerber. Folglich ist der Lieferer Schuldner der Umsatzsteuer.

26

5.2. Welcher EU-Mitgliedstaat soll die Besteuerung vornehmen?

Parallel zur Bestimmung der Person des Steuerschuldners muss festgelegt werden in welchem EU-Mitgliedstaat die Umsatzsteuer abzuführen ist, entweder im Bestimmungsland oder im Ursprungsland. Technisch kann das nur im Bereich der Steuerbarkeit und der Steuerbefreiung festgelegt werden, so dass die Ortsbestimmung der Leistung hierfür maßgebend ist.

27

5.2.1. Erwerbsbesteuerung

5.2.1.1. Steuerpflicht beim Abnehmer

Der Gesetzgeber führte hierfür den § 3d S. 1 UStG ein, der im Falle einer Erwerbsbesteuerung beim Abnehmer den Ort der Leistung dorthin verlagert wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Dies ist zwingend im Bestimmungsland, so dass ein echter innergemeinschaftlicher Erwerb vom Abnehmer auch im Bestimmungsland anzumelden und zu versteuern ist. Die Regelung des § 3d UStG betrifft jedoch ausschließlich die Behandlung beim Abnehmer und nicht die beim Lieferanten.

28

5.2.1.2. Steuerfreiheit beim Lieferer

Im Falle einer Erwerbsbesteuerung beim Abnehmer darf der Vorgang beim Lieferer entweder nicht steuerbar oder steuerfrei sein um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Die Ortsbestimmung richtet sich nach § 3 Abs. 6 S. 1 bis 4 UStG und ist dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Dies ist folglich im Inland aus Sicht des Lieferers, so dass sich das EU-Recht dazu durchgerungen hat diese Leistungen als steuerbar zu behandeln, jedoch dann als steuerfrei zu belassen. Hierfür sorgt dann § 4 Nr. 1b UStG i.V.m. § 6a UStG, zumal § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG auf die Besteuerung im Bestimmungsland in Form der Erwerbsbesteuerung beim Abnehmer aufbaut.

29

5.2.2. Lieferantenbesteuerung

5.2.2.1. Voraussetzungen an den Abnehmer

Liegt keine Erwerbsbesteuerung beim Abnehmer vor, so scheidet die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1b UStG i.V.m. § 6a UStG aus und es ist zu prüfen, ob diese vom Lieferer durchzuführen ist. Wie in Tz. 13 bereits dargestellt muss es dem Lieferer auch zumutbar sein, die Lieferantenbesteuerung im Bestimmungsland durchzuführen, wobei auf die Lieferswellenregelung verwiesen wird.

30

Auch bei der Lieferantenbesteuerung wird die Frage in welchem Land die Besteuerung erfolgt durch die Ortsbestimmung der Leistung geregelt. § 3 Abs. 5a UStG gibt eine Prüfungsreihenfolge für den Ort der Leistung vor und nennt hierbei zuerst den § 3c UStG. § 3c Abs. 1 S. 1 UStG legt fest, dass in Beförderungs- oder Versendungsfällen innerhalb des Gemeinschaftsgebiet der Ort der Leistung dorthin verlagert wird, wo die Beförderung oder Versendung endet und somit im Bestimmungsland. § 3c Abs. 2 UStG regelt hierfür den Anwendungsbereich und stellt fest, dass es dem Abnehmer nicht zumutbar sein darf die Erwerbsbesteuerung vorzunehmen. Demnach darf der Abnehmer nicht zu dem in § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personenkreis gehören. Hierzu gehören ...

- alle Unternehmer, die das Wirtschaftsgut für ihr eigenes Unternehmen erwerben (§ 1a Abs. 1 Nr. 2a UStG)
- alle juristischen Personen, die keine Unternehmer sind oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben (§ 1a Abs. 1 Nr. 2b UStG)

Zudem darf der Abnehmer kein Halbunternehmer sein gem. § 3c Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe a bis d UStG, der die Erwerbsschwelle überschreitet oder auf sie verzichtet hat. Maßgebend ist dabei die jeweilige Erwerbsschwelle des EU-Mitgliedstaates in dem die Beförderung oder Versendung endet nach § 3c Abs. 2 Nr. 2 S. 2 UStG.

5.2.2.2. Die Lieferschwelle

Die Zumutbarkeit beim Lieferer wird durch den § 3c Abs. 3 UStG sichergestellt. Dies ist dann der Fall, wenn er im Vorjahr als auch im laufenden Jahr die Lieferschwelle des jeweiligen Landes in dem die Beförderung oder Versendung endet nach § 3c Abs. 3 Nr. 2 UStG. Sie beträgt in Deutschland 100.000 EUR gem. § 3c Abs. 3 Nr. 1 UStG. Um den Bürokratieaufwand zu vermeiden ermöglicht der Gesetzgeber auch hier dem Lieferer freiwillig auf die Lieferschwellenregelung zu verzichten nach § 3c Abs. 4 S. 1 UStG, so dass der Ort der Leistung sich dahin verlagert, wo die Beförderung oder Versendung endet. Dieser Verzicht ist bei der zuständigen Behörde zu erklären gem. § 3c Abs. 4 S. 2 UStG und bindet den Lieferer für zwei Kalenderjahre an diese Regelung nach § 3c Abs. 4 S. 3 UStG.

31

Wird die jeweilige Lieferschwelle i.S.v. § 3c Abs. 3 UStG überschritten oder verzichtet der Lieferer freiwillig auf die Lieferschwellenregelung, so hat er sich im Bestimmungsland umsatzsteuerlich zu registrieren und auch bei den jeweiligen Leistungen die Umsatzsteuer des Bestimmungslandes auszuweisen. Dies ergibt sich in analoger Anwendung des ausländischen § 14a Abs. 2 UStG.

5.2.3. Ursprungslandbesteuerung

Ist der § 3c UStG nicht anwendbar, weil es dem Lieferer nicht zumutbar ist die Leistung im Bestimmungsland zu versteuern und er auch nicht freiwillig auf die Lieferschwellenregelung verzichten möchte oder es sich um einen Abholfall handelt, so verlagert sich der Ort nach § 3 Abs. 5a UStG i.V.m. § 3 Abs. 6 S. 1 bis 4 UStG ins Ursprungsland. Die Besteuerung ist somit vom Lieferanten vorzunehmen.

32