

Mustergültige Lösung von Praxisfällen

■ Die innergemeinschaftliche Lieferung und der innergemeinschaftliche Erwerb im Lichte des Jahressteuergesetzes 2010

von StB Swetlana Muth und StB Christoph Wenhardt¹

Inneregemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe spielen im steuerlichen Praxisalltag eine nicht zu unterschätzende Rolle. Das Jahressteuergesetz 2010 hat auch vor dieser Problematik nicht Halt gemacht. Ab 01.01.2011 gilt die Verwendung der Umsatzsteuer- Identifikationsnummer (USt-IdNr.) gegenüber dem Lieferanten als Verzichtserklärung. Der Erwerber muss die empfangene Leistung dann der Umsatzsteuer unterwerfen.

Mit dem vorliegenden Beitrag soll - unter Berücksichtigung der Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2010 - ein praxisnaher Überblick sowohl über innergemeinschaftliche Lieferungen als auch über innergemeinschaftliche Erwerbe gegeben werden.

I. Innergemeinschaftliche Lieferung

1. Überblick

Grundsätzliche Steuerbefreiung: Unternehmerische Warenlieferungen innerhalb der Europäischen Union sind im Abgangsstaat grundsätzlich als innergemeinschaftliche Lieferungen i.S.d. § 6a UStG umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr.1 b UStG) und unterliegen im Bestimmungsmitgliedstaat der Umsatzbesteuerung als innergemeinschaftliche Erwerbe (§1 Abs. 1 Nr. 5 UStG i.V.m. § 1a UStG). Durch die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen soll der Liefergegenstand im Ursprungsland von der Umsatzsteuer entlastet werden, der Erwerber hat im jeweiligen Bestimmungsland den innergemeinschaftlichen Erwerb zu besteuern.

2. Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung

a) Allgemeiner Überblick über die Voraussetzungen

Darstellung der wichtigsten Voraussetzungen: Nachfolgend werden die Voraussetzungen, die gegeben sein müssen, damit eine innergemeinschaftliche Lieferung

anzunehmen ist, aufgeführt. In den Punkten I.2.b) ff. werden dann die wichtigsten Voraussetzungen herausgegriffen und näher erläutert.

Notwendige Voraussetzungen: Eine innergemeinschaftliche Lieferung kann nur vorliegen, wenn die folgenden Voraussetzungen *kumulativ* erfüllt sind:

- Der Warenlieferer (Unternehmer) bewirkt im Inland einen entgeltlichen Umsatz (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 6a Abs. 1 UStG) und ist *kein* Kleinunternehmer (Ausnahme: Lieferung eines neuen Fahrzeuges).
- Die Beförderung oder die Versendung der Ware erfolgt durch den Unternehmer oder den Abnehmer aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr.1 UStG). Der Gegenstand kann durch Beauftragte des Abnehmers vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein (§ 6a Abs. 1 Satz 2 UStG).
- Der Abnehmer erwirbt entweder ein neues Fahrzeug (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 c UStG) oder als Unternehmer für sein Unternehmen oder als nicht-unternehmerische juristische Person einen anderen Gegenstand als ein neues Fahrzeug (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 a und b UStG).
- Der Erwerb der Ware unterliegt beim Abnehmer in einem anderen EU- Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung (§ 6a Abs.1 Satz 1 Nr. 3 UStG) bzw. der innergemeinschaftliche Erwerb ist in dem anderen EU-Mitgliedstaat steuerbar.
- Der Lieferer führt den beleg- und buchmäßigen Nachweis, dass sämtliche Voraussetzungen für die Steuerfreiheit erfüllt sind (§ 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a - 17c UStDV).

Beispiel

Der niederländische Unternehmer N benötigt für sein Unternehmen eine Maschine, die er bei dem deutschen Unternehmer D bestellt. D befördert die Maschine aus seinem Lager in Dortmund zu N in Amsterdam. N unterliegt in den Niederlanden der Erwerbsbesteuerung.

Lösung: Für den deutschen Unternehmer D liegt eine steuerfreie Lieferung vor (§ 6a UStG i.V.m. § 4 Nr. 1b UStG). Er stellt keine Umsatzsteuer in Rechnung und ist zur Ausstellung der Rechnung gem. §14b Abs. 3 S. 1 und 2 UStG verpflichtet, in der er die eigene USt-IdNr. sowie die des Leistungsempfängers anzugeben hat. Der Empfänger N muss die Erwerbssteuer zahlen und - soweit er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist - kann er den gleichen Betrag als Vorsteuer geltend machen

b) Erwerbsbesteuerung in einem anderen Mitgliedstaat

Erwerb muss Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegen: Voraussetzung für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ist unter anderem, dass der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer

in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt (so genannte Erwerbsbesteuerung).

Entscheidend ist dabei, dass die im Mitgliedstaat des Abnehmers vorgeschriebenen gesetzlichen Voraussetzungen für die Erwerbsbesteuerung erfüllt sind (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG).

Für die Steuerfreiheit ist ohne Bedeutung, ob der Abnehmer tatsächlich die Erwerbsbesteuerung durchführt. Die Voraussetzung, dass der Erwerb des Gegenstands der Erwerbsbesteuerung unterliegt, ist auch erfüllt,

- wenn der innergemeinschaftliche Erwerb in dem anderen Mitgliedstaat steuerfrei ist oder
- dem sog. Nullsatz (Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug) unterliegt.

Dabei unterliegen die Lieferungen neuer Fahrzeuge (§ 1b UStG) immer der Erwerbsbesteuerung.

Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ist folglich an die Erwerbsbesteuerung im Mitgliedstaat des Abnehmers gebunden.

Annahme der Erwerbsbesteuerung bei Verwendung einer USt-IdNr.: Regelmäßig kann der liefernde Unternehmer davon ausgehen, dass der Erwerb bei dem Abnehmer der Erwerbsbesteuerung unterliegt, wenn der Abnehmer den Erwerb unter Angabe einer ihm von einem anderen Mitgliedstaat (als dem des Ursprungslands) erteilten und gültigen USt-IdNr. tätigt. Der Abnehmer zeigt dadurch an, dass er steuerfrei einkaufen will und der Erwerb in einem anderen Mitgliedstaat der Umsatzbesteuerung unterliegt.

c) **Angabe der Umsatzsteuer- Identifikationsnummer**

Zum 1.1.1993 ist die Besteuerung von Warenlieferungen an den Grenzen innerhalb der EU weggefallen. Die Steuerfreiheit wurde unter anderem an eine Voraussetzung, die bis heute noch gilt, geknüpft - die Aufzeichnung der USt-IdNr. des Abnehmers. Sie zeigt an, dass der Erwerber ein Unternehmer ist und den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt. Darüber hinaus aber auch, dass der Empfänger der Lieferung im übrigen Gemeinschaftsgebiet den Gegenstand als innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern hat.

Beraterhinweis: Dabei hat steuerbefreiende Wirkung nur die USt-IdNr. des Abnehmers, die zum Zeitpunkt der Lieferung gültig ist und dem Abnehmer auch erteilt wurde.

Bestätigung der Richtigkeit der USt-IdNr.: Die Richtigkeit der USt-IdNr. kann nur durch eine so genannte qualifizierte Bestätigungsanfrage beim Bundeszentralamt für Steuern überprüft werden (§ 18e Nr. 1 UStG). Hat sich der Unternehmer zum Zeitpunkt der Lieferung über die Richtigkeit der USt-IdNr. seines Abnehmers eine qualifizierte Bestätigung geben lassen, kann die Steuerbefreiung im Falle eines Betruges vom Empfänger nicht nachträglich aberkannt werden.

Bestätigung der rückwirkenden Gültigkeit möglich:

Auch die rückwirkende Gültigkeit der USt-IdNr. kann beantragt und amtlich bestätigt werden. Diese kann sich dann rückwirkend auf den Zeitpunkt der Lieferung erstrecken. In diesem Fall dürften die Anforderungen der Finanzverwaltung erfüllt sein.

Antragsverfahren: Der Antrag auf rückwirkende Gültigkeit kann formlos bei dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) gestellt werden. In Zusammenarbeit mit dem zuständigen FA wird vom BZSt geprüft, ob die Voraussetzungen zu dem Zeitpunkt, ab dem die USt-IdNr. gelten soll, erfüllt sind. Danach wird über den Antrag einzelfallabhängig entschieden. Regelmäßig wird über solche Anträge, die Ihre Wirkung auf den Beginn des laufenden Quartals haben sollen und bei denen die Voraussetzungen zu dem Zeitpunkt schon vorlagen, positiv entschieden.

Keine Rückwirkung bei fehlender USt-IdNr. zum Lieferzeitpunkt: Anders sieht es hingegen aus, wenn zum Lieferzeitpunkt keine gültige USt-IdNr. vorliegt - hier entfaltet die nachträglich erteilte USt-IdNr. keine Rückwirkung. In diesen Fällen sind die Voraussetzungen für die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nicht erfüllt, die Umsatzsteuer entsteht im Staat des Abgangs der Ware.

Steuerpflicht: Verfügt der Abnehmer über keine USt-IdNr., sind innergemeinschaftliche Lieferungen steuerpflichtig. Die Lieferungen unterliegen in diesem Fall grundsätzlich der Umsatzsteuer des Abgangsstaates.

II. Innergemeinschaftlicher Erwerb

1. Überblick

Zusammenhang zwischen Steuerbefreiung und Besteuerung: Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung und die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbers hängen - nach dem Willen des EU-Rates und dem folgend des deutschen Gesetzgebers - unmittelbar zusammen.

Eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ist nur dann gegeben, wenn der Erwerb der Ware beim Abnehmer in einem anderen EU-Mitgliedstaat steuerbar ist bzw. der Umsatzsteuer unterliegt.

Unter diese Erwerbsbesteuerung fallen nur Unternehmer und juristische Personen gem. § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG, jedoch beim Erwerb neuer Fahrzeuge auch jeder andere Erwerber (§ 1b Abs. 1 UStG).

Die Regelungen über die Erwerbsbesteuerung sorgen für die Realisierung des Bestimmungslandprinzips innerhalb der EU.

2. Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Erwerbs

a) Allgemeine Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Erwerbs

Der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs liegt nur vor, wenn sämtliche im Weiteren aufgeführten Voraussetzungen (§ 1a Abs. 1 UStG) vorliegen:

- Ein Gegenstand gelangt bei einer Lieferung an den Erwerber aus dem Gebiet eines Mitgliedsstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedsstaates.
- Der Lieferer ist ein Unternehmer (kein Kleinunternehmer), der den Gegenstand im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt liefert.
- Der Erwerber ist ein Unternehmer und erwirbt ein von der Erwerbsbesteuerung betroffenen Gegenstand für sein Unternehmen. Dabei ist die Zuordnung zum unternehmerischen- oder nichtunternehmerischen Bereich im Zeitpunkt des Erwerbs zu treffen.

Beraterhinweis: Indizwirkung der USt-IdNr.: Ein starkes Indiz für den unternehmerischen Erwerb ist die Angabe der USt-IdNr. auf der Bestellung. Verwendet der Erwerber keine USt-IdNr., liegt eine widerlegbare Vermutung für einen nichtunternehmerischen Erwerb vor, bei dem an die Stelle der Erwerbsbesteuerung die Besteuerung im Ursprungsland tritt.

Der Erwerb ist von der Besteuerung gem. § 1a Abs. 3 UStG nicht ausgenommen. Weitere Ausführungen dazu siehe unter Punkt II.2.c)

Beispiel

Der deutsche Unternehmer D bestellt unter Verwendung seiner deutschen USt-IdNr. die Ware bei einem Händler O aus Österreich für 10.000 €, der in Österreich der Regelbesteuerung unterliegt. Die Ware wird vom Lager in Österreich direkt nach Deutschland geliefert.

Lösung: D hat in Deutschland eine Erwerbsbesteuerung (§ 1a UStG) durchzuführen, da der Gegenstand bei der Lieferung aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates gelangt ist. Wenn D zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann er diese Erwerbssteuer als Vorsteuer geltend machen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG).

b) Erwerberkreis Exoten

Voraussetzungen des Erwerberkreises „Exoten“: Unter den sogenannten *Exoten* versteht man einen Kreis von bestimmten Erwerbern, welche die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG erfüllen. Bei diesen Erwerbern greift die Verpflichtung zur Erwerbsbesteuerung nur dann, wenn sie entweder

- eine bestimmte Erwerbsschwelle überschreiten oder
- bei nicht Überschreiten der Erwerbsschwelle zur Erwerbsbesteuerung optieren.

Zu diesem Personenkreis gehören:

- Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen;
- Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 UStG),
- pauschalierende Land- und Forstwirte (§ 24 UStG) oder
- juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben.

Beraterhinweis: Keine Anrechnung der Vorsteuer:

Die Anwendung der Erwerbsbesteuerung berechtigt die Exoten nicht, die auf diesen Umsatz entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer anzurechnen, insbesondere nicht nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG.

c) Erwerbsschwelle

Kein i.g. Erwerb unterhalb der Erwerbsschwelle:

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt bei den in II.2.b) . aufgeführten Erwerbern aber nicht vor, wenn der Erwerb unter einer Bagatellegrenze - sogenannte *Erwerbsschwelle*; in Deutschland beträgt diese 12.500 € - liegt (§ 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG). Dabei handelt es sich um eine Vereinfachungsmaßnahme. Die Vereinfachung liegt darin, dass die betroffenen Erwerber, die im Kalenderjahr nur wenige Gegenstände aus den übrigen EU-Mitgliedstaaten beziehen, von den umsatzsteuerrechtlichen Pflichten gegebenenfalls entlastet werden.

Die Umsatzbesteuerung erfolgt in diesen Fällen

- entweder beim Lieferer im Ursprungsland
- oder beim Lieferer im Bestimmungsland, letzteres wenn z.B. die Voraussetzungen des § 3c UStG erfüllt sind.

Beachten Sie: Die Erwerbsschwelle gilt nicht für den Erwerb neuer Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtiger Waren. Verbrauchsteuerpflichtige Waren i.S.d. Gesetzes sind

- Mineralöle,
- Alkohol und alkoholische Getränke
- sowie Tabakwaren (§ 1a Abs. 5 UStG).

Wird die Erwerbsschwelle jedoch überschritten, liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor.

d) Option zur Erwerbsbesteuerung

Die Exoten können die Erwerbsbesteuerung durch Option nach § 1a Abs. 4 UStG auch freiwillig anwenden.

Beraterhinweis: Keine Beschränkung: Eine Beschränkung der Option auf Erwerbe aus bestimmten EU-Mitgliedsstaaten ist aber nicht möglich.

Formlose Erklärung: Bis zum 31.12.2010 war die Option gegenüber dem FA zu erklären und führte dazu, dass der Unternehmer daran für zwei Jahre gebunden war. Eine besondere Form für die Erklärung war nicht vorgesehen.

Verwendung der USt-IdNr. ggü. Lieferer keine Optionserklärung... In der Verwendung der USt-IdNr. gegenüber dem Lieferer war keine Option zur Erwerbsbesteuerung zu sehen, weil die Option gegenüber dem FA erklärt werden musste.

...aber bei USt-Voranmeldung oder Jahreserklärung: Erklärte jedoch der Unternehmer innergemeinschaftliche Erwerbe in seiner USt-Voranmeldung oder in seiner USt-Jahreserklärung auch ohne vorherige Optionserklärung, oder stimmte er einer Erwerbsbesteuerung im Inland zu, war darin eine Option zur Erwerbsbesteuerung zu sehen.

Beraterhinweis: Eine Option auszuüben hat einen positiven Effekt, wenn die eingekaufte Ware im Ursprungsmitgliedstaat einem höheren Steuersatz unterliegt, wie dies in seinem Ansässigkeitsstaat der Fall ist.

Beispiel

Vermieter V, der Mietwohnungen in Deutschland ausschließlich steuerfrei vermietet, kauft in Schweden für sein Mietobjekt ein Elektrogerät ein.

Lösung: Wenn der V nicht freiwillig zur Erwerbsbesteuerung optiert, zahlt er in Schweden 25% Umsatzsteuer, die er nicht als Vorsteuer geltend machen kann (§ 15 Abs. 2 S.1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 4 Nr.12 UStG). Wenn sich V hingegen freiwillig der Erwerbsbesteuerung unterwirft, zahlt er nur 19% deutsche Umsatzsteuer, die er ebenfalls nicht als Vorsteuer geltend machen kann.

III. Änderung durch das Jahressteuergesetz 2010

Neuerungen im Bereich der USt: Am 13.12.2010 wurde das Jahressteuergesetz 2010 im BGBl. Teil I veröffentlicht. Dieses hat auch im Bereich der Umsatzsteuer mehrere Neuerungen mit sich gebracht. Die umfassenden Änderungen dienen insbesondere der Anpassung an das EU-Recht und der weiteren Betrugsbekämpfung. Sie traten gem. Art. 32 Nr. 5 Jahressteuergesetz 2010 grundsätzlich zum 1.1.2011 in Kraft.

Durch Einfügen eines neuen Satzes 2 in die Vorschrift des § 1a Abs. 4 UStG wurde nun mit dem Jahressteuergesetz 2010 eine weitere Gesetzeslücke bei den zwischenunternehmerischen Warenbewegungen innerhalb der Europäischen Union geschlossen.

Denn bis zum 31.12.2010 bestand hier folgende Unstimmigkeit: Auch die Unternehmer-Exoten waren berechtigt, eine USt-IdNr. zu beantragen. Diesen Unternehmern war auch ohne Begründung eine USt-IdNr. zu erteilen, auch wenn sie nicht zur Erwerbsbesteuerung optierten.

Ausgenommen davon waren juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder die Gegenstände nicht für ihr Unternehmen erwerben. Diese erhielten nur dann ei-

ne USt-IdNr, wenn sie diese Nummer für innergemeinschaftliche Erwerbe benötigen (§ 27a Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG).

Verwendete der Erwerber-Exot gegenüber dem Leistenden eine ihm erteilte USt-IdNr., konnte der Lieferer den Umsatz bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen als umsatzsteuerfrei behandeln. Gab der Erwerber-Exot keine Verzichtserklärung gegenüber seinem FA ab, blieb der Vorgang letztendlich unversteuert.

Ab dem 1.1.2011 gilt hier nun aber Folgendes: Um die vorstehend dargestellte Besteuerungslücke zu schließen, gilt nunmehr schon die Verwendung der USt-IdNr. gegenüber dem Lieferanten als Verzichtserklärung (§ 1a Abs. 4 Satz 2 UStG n. F.), die den Erwerber zur Erwerbsbesteuerung verpflichtet, auch wenn die Erwerbsschwelle nicht überschritten ist.

IV. Fazit

Diese Änderung ist zu befürworten, da sie nicht nur das Umsatzsteueraufkommen sicherstellt, sondern auch eine Klarstellung des Sachverhaltes für den Lieferer in Bezug auf die Steuerfreiheit seiner Lieferung schafft. Gleichzeitig stellt diese Neuerung eine Vereinfachung des Verfahrens auch für den Erwerber-Exoten dar. Denn nun muss er keine Option erklären, es genügt, wenn er seine USt-IdNr. auf der Rechnung angibt.