



Grenzüberschreitender Liefer- und Leistungsverkehr

–

Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei der Umsatzsteuer (Praxisleitfaden)

Abschlussarbeit zur Erlangung des Bachelorgrades

“Bachelor of Arts“

an der

Hochschule Aalen

Fakultät Wirtschaftswissenschaften

Studiengang Internationale Betriebswirtschaft

vorgelegt von

Silke Forner

Heideweg 15, 89551 Königsbronn

Matrikelnummer: 26941

Königsbronn, den 01. August 2011

Betreuender Hochschullehrer:	Prof. Dr. Markus Peter
Zweitkorrektor:	Prof. Dr. Strehl
Abgabetermin:	01. April 2011
Abgabetermin:	01. August 2011

3.1.1	Werklieferung	24
3.1.2	Elektronisches Ausfuhrverfahren	24
3.1.3	Nachweispflichten	25
3.1.3.1	Ausfuhrnachweis	26
3.1.3.2	Buchnachweis	29
3.1.3.3	Archivierung	30
3.1.3.4	Auswirkungen bei falscher Anwendung und Vertrauensschutz	31
3.1.4	Erklärungs- und Meldepflichten des Unternehmers	31
3.1.5	Vorsteuerabzug des Unternehmers	32
3.2	Einfuhr	32
3.2.1	Steuerschuld	33
3.2.2	Vorsteuerabzug	34
3.2.3	Steuerbefreiungen mit Bezug zur Einfuhr	35
3.2.4	Aufzeichnungspflichten	35
3.3	Reihengeschäft	36
4.	Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen	37
4.1	Werkleistung	37
4.2	Steuerschuldner	37
4.3	Verpflichtungen für den Unternehmer	38
5.	Bei mehreren Umsatzarten gültige Verfahrensrechtliche Besonderheiten	38
5.1	Reverse-Charge-Verfahren	38
5.1.1	Ort der Lieferung oder sonstigen Leistung ist Inland	39
5.1.2	Ort der Lieferung oder sonstigen Leistung im Ausland	40
5.1.3	Rechnungsausstellung	41
5.1.4	Vorsteuerabzug	42
5.1.5	Aufzeichnungspflichten	42
5.1.6	Meldepflichten	42
5.2	Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung	43
5.2.1	Inhalt der Zusammenfassenden Meldung	43
5.2.2	Abgabefrist und Meldezeitraum ab 01.07.2010	45
5.2.3	Berichtigung der Zusammenfassenden Meldung	46

5.2.4 Folgen bei nicht ordnungsgemäßer Abgabe oder Berichtigung der Zusammenfassenden Meldung	47
5.3 Vorsteuervergütungsverfahren innerhalb der EU	47
5.3.1 Vorsteuervergütungsantrag	48
5.3.3 Vorsteuervergütungsverfahren im Drittland	50
5.4 Sorgfaltspflichten des Unternehmers	50
6. Unrichtiger Steuerausweis	51
6.1 Vorsteuerabzug beim unrichtigen Steuerausweis	53
6.2 Berichtigung des unrichtigen Steuerausweises	53
6.3 Verzinsung unrichtig ausgewiesener und nicht entrichteter Steuer	54
7. Allgemeingültige Folgen bei Verletzung der Vorschriften	55
7.1 Bußgeldvorschriften nach § 26a UStG	55
7.2 Ordnungswidrigkeit nach § 26b UStG	56
7.3 Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge und Verzinsungen	56
8. Zusammenfassung	57
Anhang	VI
Literaturverzeichnis	XIX

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
AES	Automated Export System
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
ATLAS	Automatisiertes Tarif- und Lokales Zoll-Abwicklung-System
BB	Betriebs-Berater
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BIC	Bank Identifier Code
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStatG	Bundesstatistikgesetz
BStBl	Bundessteuerblatt
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
Carnet TIR	Carnet Transports Internationaux Routiers
CMR	Convention relative au contrat de transport international de marchandises par route
DB	Der Betrieb
ECS	Export Control System
EDIFACT	Electronic Data Interchange For Administration
EG	Europäische Gemeinschaft
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
etc.	et cetera
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
ggf.	gegebenenfalls

IBAN	International Bank Account Number
Ig.	Inneregemeinschaftlich
INCOTERMS	International Commercial Terms
i.S.d.	im Sinne des
IT	Informationstechnologie
i.V.m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
Nr.	Nummer
NV	Nicht Veröffentlicht
pdf	portable document format
S.	Seite
s.a.	siehe auch
Tz.	Textziffer
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuerdurchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel
ZM	Zusammenfassende Meldung
€	Euro

1. Problemstellung und Zielsetzung

Lieferungen oder sonstige Leistungen die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland ausführt, unterliegen nach § 1 Abs. 1 UStG der Umsatzsteuer. Durch die Entstehung der Umsatzsteuer ergeben sich diverse Pflichten sowohl für das liefernde oder leistende Unternehmen als auch für den Lieferungs- oder Leistungsempfänger, wie zum Beispiel die Schuldung der Umsatzsteuer oder die Möglichkeit zum Vorsteuerabzug.

Im Falle des grenzüberschreitenden Lieferungs- und Leistungsverkehrs entstehen zusätzliche Verpflichtungen für den Lieferungs- oder Leistungserbringer, sowie für den Lieferungs- oder Leistungsempfänger. Es gibt verschiedene Besonderheiten die ein Unternehmer bei grenzüberschreitenden Umsätzen im Hinblick auf die Umsatzsteuer beachten muss. Eine Nichtbeachtung dieser Besonderheiten oder eine falsche Ausführung der durch die Grenzüberschreitung entstandenen Pflichten kann für den Unternehmer Konsequenzen wie zum Beispiel eine erhöhte Steuerschuld oder spezielle Sanktionen zur Folge haben.

Im Falle des unrichtigen Steuerausweises schuldet der Rechnungsaussteller nach § 14c Abs. 1 UStG den ausgewiesenen Betrag. Weist also der Rechnungsaussteller einen höheren Umsatzsteuerbetrag in der Rechnung aus als erforderlich, schuldet er auch den Mehrbetrag. Für den grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsverkehr spielt der unrichtige Steuerausweis besonders im Hinblick auf die steuerfreien Lieferungen eine bedeutende Rolle, da sowohl die innergemeinschaftliche Lieferung als auch die Ausfuhrlieferung als solche steuerfrei sind. Die Besteuerung erfolgt in diesen Fällen im Normalfall im Bestimmungsland. Wird nun die Umsatzsteuer bei einer solchen Lieferung in der Rechnung ausgewiesen, erfolgt eine Besteuerung des Umsatzes im Ursprungsland und im Bestimmungsland. Der Umsatz würde dementsprechend doppelt besteuert werden.

Desweiteren können Sanktionen die Folge bei Nichtbeachtung spezieller Pflichten sein. Unternehmer müssen beispielsweise eine Zusammenfassende Meldung auf Grund getätigter innergemeinschaftlicher Lieferungen abgeben. Erfolgt die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung nicht, nicht rechtzeitig, nicht richtig, nicht berichtigt oder nicht rechtzeitig berichtigt kann der Unternehmer nach § 26a UStG mit einer Geldbuße von bis zu 5000 € belangt werden.

Die oben aufgeführten Beispiele machen deutlich wie wichtig es für den Unternehmer ist, die Pflichten die beim grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsverkehr entstehen sorgfältig einzuhalten, damit es nicht zu unnötigen Kosten für den Unternehmer kommt, die durch falsche Ausführung beziehungsweise durch Nichtausführung der Verpflichtungen entstehen können.

Das Ziel dieser Arbeit ist es deshalb alle Pflichten, die den grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsverkehr betreffen aufzuführen und zu erläutern, sodass ein Leitfaden für die Praxis entsteht, der jegliche Besonderheiten der Umsatzsteuer im Falle einer Grenzüberschreitung bereitstellt.

Die jeweiligen Pflichten und verfahrensrechtlichen Besonderheiten werden nachfolgend entsprechend ihrer Umsatzart erläutert. Dabei erfolgt eine Unterscheidung nach Lieferungen im Gemeinschaftsgebiet (innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb), Lieferungen mit Bezug auf das Drittland (Einfuhr und Ausfuhr) und den sonstigen Leistungen. Allgemeingültige Pflichten werden unabhängig von der Umsatzart erklärt.

2. Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei Lieferungen im Gemeinschaftsgebiet

Die folgende Betrachtung der Lieferungen im Gemeinschaftsgebiet erfolgt grundsätzlich aus inländischer Sicht, obwohl die Regelungen generell im gesamten Gemeinschaftsgebiet gültig sind. Im Fall der innergemeinschaftlichen Lieferung gelangt der Liefergegenstand demnach aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet. Beim innergemeinschaftlichen Erwerb hingegen gelangt der Liefergegenstand vom übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland. Dadurch ergeben sich die verfahrensrechtlichen Besonderheiten, die ein Unternehmer im Inland beachten muss.

2.1 Innergemeinschaftliche Lieferung

Eine innergemeinschaftliche Lieferung ist im Ursprungsland nach § 3 Abs. 6 UStG steuerbar. Unter folgenden Voraussetzungen ist die innergemeinschaftliche Lieferung jedoch gemäß § 4 Nr. 1 b) UStG i.V.m. § 6a UStG von der Umsatzsteuer befreit:

- Der Lieferer muss Unternehmer sein und der Regelbesteuerung unterliegen (Steuerbefreiung findet keine Anwendung bei Kleinunternehmern nach § 19 Abs. 1 UStG, sowie bei Land- und Forstwirten mit Anwendung der Durchschnittssätze gemäß § 24 UStG und bei Umsätzen mit Differenzbesteuerung gemäß § 25a UStG)¹
- Die Beförderung oder Versendung erfolgt durch den Unternehmer, Abnehmer oder einen beauftragten Dritten in das übrige Gemeinschaftsgebiet²
- Abnehmer ist Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat; juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erworben hat; jeder Erwerber bei der Lieferung neuer Fahrzeuge³
- Umsatz unterliegt der Erwerbsbesteuerung beim Abnehmer im anderen Mitgliedstaat⁴ (vgl. hierzu Abschnitt 2.2 *innergemeinschaftlicher Erwerb*)

Verzichtet der Abnehmer auf die Angabe der USt-IdNr., kann davon ausgegangen werden, dass er den Gegenstand nicht für sein Unternehmen erwirbt.

Der Liefergegenstand kann vor der Beförderung oder Versendung durch einen Beauftragten des Abnehmers bearbeitet oder verarbeitet werden. Diese Bearbeitung oder Verarbeitung ist unabhängig von der innergemeinschaftlichen Lieferung zu beurteilen, sodass der Liefergegenstand der Gegenstand vor seiner Bearbeitung oder Verarbeitung ist. Wurde jedoch eine Bearbeitung oder Verarbeitung auf Anweisung des Unternehmers durchgeführt handelt es sich um

¹ Vgl. BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, Tz. 4

² Vgl. BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, Tz. 5 – Tz. 7

³ Vgl. BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, Tz. 8

⁴ Vgl. BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, Tz. 15

einen vorgelagerten Umsatz. In diesem Fall ist der Liefergegenstand, der bearbeitete oder verarbeitete Gegenstand.⁵

2.1.1 Innergemeinschaftliches Verbringen

Das innergemeinschaftliche Verbringen ist nach § 3 Abs. 1a UStG einer innergemeinschaftlichen Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Es gelten demnach generell die gleichen Vorschriften und Verpflichtungen wie bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Gelten im Ausnahmefall andere Regelungen sind diese speziell festgelegt.

Der Liefergegenstand darf beim innergemeinschaftlichen Verbringen nicht nur vorübergehend im übrigen Gemeinschaftsgebiet verwendet werden. Das Verbringen für eine Werklieferung, die im Bestimmungsstaat steuerbar ist, sowie das Verbringen im Zusammenhang mit einer sonstigen Leistung, entspricht einer vorübergehenden Verwendung.⁶

2.1.2 Werklieferungen

Der Ort einer Werklieferung bestimmt sich im Regelfall nach § 3 Abs. 7 UStG, das heißt die Werklieferung gilt im anderen Mitgliedstaat als ausgeführt und ist dort steuerbar. Für eine im Inland ausgeführte Werklieferung schuldet der Leistungsempfänger gemäß § 13b Abs. 2 Nr.1 UStG die Steuer. Werklieferungen können unter bestimmten Voraussetzungen jedoch innergemeinschaftliche Lieferungen sein, bei denen sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 UStG bestimmt. Es handelt sich um eine innergemeinschaftliche Werklieferung, wenn beispielsweise eine Maschine lediglich aus Gründen des Transports zerlegt und befördert wurde, um dann am Bestimmungsort wieder zusammengebaut zu werden.⁷

⁵ Vgl. BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, Tz. 18

⁶ Vgl. Abschn. 1a.2 Abs.10 UStAE

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

2.1.3 Nachweispflichten

Damit das Steueraufkommen nicht gefährdet wird, ist der Unternehmer dazu verpflichtet bei innergemeinschaftlichen Lieferungen Nachweise zu führen. Dabei spricht man von sogenannten Buchnachweisen und Belegnachweisen. Der Buchnachweis ist ein Nachweis durch Bücher und Aufzeichnungen. Daneben umfasst er auch den Nachweis durch Belege, der ebenso Teil der Buchführung ist, sodass der Buchnachweis und der Belegnachweis eine Einheit bilden.⁸

Sowohl Buch- und Belegnachweis sind in der UStDV geregelt, wobei es sich bei den dort festgelegten Bestimmungen um sogenannte Sollvorschriften handelt. Das Fehlen eines bestimmten Belegs beispielsweise führt nicht zwangsläufig zur Versagung der Steuerbefreiung. Der Nachweis kann auch in anderer Form erbracht werden, falls er eindeutig, schlüssig und stichhaltig ist.

Der in der UStDV geforderte Belegnachweis regelt lediglich den Nachweis über die Beförderung oder Versendung. Gemäß § 6a Abs. 3 UStG müssen alle Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6a Abs. 1 UStG nachgewiesen werden wie z.B. die Verpflichtung zur Erwerbsbesteuerung beim Abnehmer. Hierfür gibt es jedoch keine besonderen Regelungen. Der Unternehmer unterliegt der Feststellungslast.⁹

2.1.3.1 Buchnachweis

Der liefernde Unternehmer muss die Voraussetzungen i.S.d. § 6a Abs. 1 und 2 UStG, die für eine Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung gemäß § 6a Abs. 3 UStG nötig sind, nachweisen. Der Nachweis der Voraussetzungen muss buchmäßig erfolgen mit Angabe der USt-IdNr. des Abnehmers, das heißt die Angaben eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung ersichtlich sein müssen.¹⁰

Folgende Angaben sollen durch den Unternehmer aufgezeichnet werden (§ 17c Abs. 2 UStDV):

⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001 Tz. 20

⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001 Tz. 21

¹⁰ Vgl. § 17c Abs. 1 UStDV

- Name und Anschrift des Abnehmers
- Name und Anschrift des Beauftragten des Abnehmers bei einer Lieferung, die im Einzelhandel oder in einer für den Einzelhandel gebräuchlichen Art und Weise erfolgt
- Gewerbebezweig oder Beruf des Abnehmers
- Handelsübliche Bezeichnung und Menge des Gegenstands der Lieferung
- Tag der Lieferung
- Vereinbartes Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung
- Art und Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet
- Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet
- Bestimmungsort im übrigen Gemeinschaftsgebiet

Um die Identität des Abnehmers nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 UStG nachzuweisen reicht die USt-IdNr. allein nicht aus. Der Nachweis der Identität des Abnehmers kann beispielsweise durch zivilrechtliche Vereinbarungen wie Kaufverträge oder Vollmachten erfolgen.¹¹

Bei innergemeinschaftlichen Verbringungsfällen umfasst der Buchnachweis die folgenden Angaben (§ 17c Abs. 3 UStDV):

- Handelsübliche Bezeichnung und Menge des verbrachten Gegenstands
- Anschrift und USt-IdNr. des im anderen Mitgliedstaat gelegenen Unternehmensteils
- Tag des Verbringens
- Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG

Werden neue Fahrzeuge an Abnehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ohne USt-IdNr. geliefert gelten gemäß § 17c Abs. 4 UStDV neben den allgemeinen Aufzeichnungspflichten für den Unternehmer die in § 1b Abs. 2 und 3 UStG bezeichneten Merkmale.

¹¹ Vgl. Schneider, Themenlexikon DATEV-Lexinform, Ig. Lieferung, 2010, S. 6 und 7

2.1.3.2 Belegnachweis

Der Unternehmer muss nach § 17a Abs. 1 UStDV anhand von Belegen nachweisen, dass der Liefergegenstand durch ihn oder durch den Abnehmer vom Ursprungsland in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurde. Handelt es sich um eine Beförderung durch den Unternehmer oder Abnehmer soll der Unternehmer den Nachweis mittels folgender Belege führen (§ 17a Abs. 2 UStDV):

- Doppel der Rechnung
- Handelsüblicher Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt (z.B. Lieferschein)
- Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten
- Bei Beförderung durch den Abnehmer, eine Versicherung des Abnehmers oder seines Beauftragten, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern

Unter dem Bestimmungsort versteht man neben dem anderen Mitgliedstaat auch den genauen Bestimmungsort, wie die Stadt oder die Gemeinde, in die der Liefergegenstand befördert wird.¹² Die Empfangsbestätigung und die Versicherung des Abnehmers oder des Beauftragten müssen Name und Anschrift des Abnehmers, Name und Unterschrift des Belegausstellers, sowie einen Zusammenhang zur Lieferung auf die sie sich bezieht, erkennen lassen. Außerdem muss die Versicherung schriftlich und in deutscher Sprache erstellt sein und die Unterschrift des Abnehmers mit Datumangabe enthalten.¹³ Durch eine Passkopie lässt sich die Identität des Abnehmers beispielsweise eindeutig zuordnen, da sie einen Vergleich der Unterschriften des Abnehmers ermöglicht. Die schriftliche Versicherung muss zeitnah erfolgen. Eine nach der Ausführung einer Lieferung ausgestellte Versicherung genügt für den Belegnachweis durch den Unternehmer nicht.¹⁴ Handelt ein Vertretungsberechtigter im Namen des Abnehmers, muss die

¹² Vgl. BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, Tz. 27

¹³ Vgl. BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, Tz. 29 und Tz. 32

¹⁴ Vgl. BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, Tz. 33

Vertretungsberechtigung durch Belege wie einen aktuellen Handelsregisterauszug nachgewiesen werden.

Wird der Liefergegenstand hingegen durch den Unternehmer oder Abnehmer im gemeinschaftlichen Versandverfahren in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert, sollen folgende Belege den Nachweis für die Versendung erbringen (§ 17a Abs. 3 UStDV):

- Bestätigung der Abgangsstelle über die innergemeinschaftliche Lieferung, die nach Eingang des Rückscheins erteilt wird, sofern sich daraus die Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet ergibt oder
- Abfertigungsbestätigung der Abgangsstelle in Verbindung mit einer Eingangsbescheinigung der Bestimmungsstelle im übrigen Gemeinschaftsgebiet

Bei einer Versendung des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch den Unternehmer oder Abnehmer beinhaltet der Sollnachweis folgende Belege (§ 17a Abs. 4 UStDV):

- Doppel der Rechnung
- Versendungsbeleg nach § 10 Abs.1 UStDV (vgl. hierzu Abschnitt 3.1.1.1 *Ausfuhrnachweis*)

Unter einem Versendungsbeleg wird insbesondere ein Frachtbrief gemäß § 408 HGB (Eisenbahnfrachtbrief, Luftfrachtbrief), ein Konnossement (Schiffsfrachtbrief), ein Posteinlieferungsschein, das zur Auftragsabfertigung an Kurierdienste gefertigte Dokument, ein Ladeschein oder ein Doppel der aufgeführten Dokumente verstanden. Auch ein CMR-Frachtbrief wird generell als Versendungsbeleg anerkannt, solange die Grenzüberschreitung aus ihm klar hervorgeht und er folgende Angaben enthält¹⁵:

- Ort und Tag der Ausstellung
- Name und Anschrift des Absenders (Auftraggeber des Frachtführers)

¹⁵ Vgl. Übereinkommen vom 19.05.1956 über CMR, BGBl. II 1961, S. 1120

- Name und Anschrift des Frachtführers
- Stelle und Tag der Übernahme des Gutes sowie die für die Ablieferung vorgesehene Stelle
- Name und Anschrift des Empfängers
- Übliche Bezeichnung der Art des Gutes und die Art der Verpackung, bei gefährlichen Gütern ihre allgemein anerkannte Bezeichnung
- Anzahl, Zeichen und Nummern der Frachtstücke
- Rohgewicht oder die anders angegebene Menge des Gutes
- Die mit der Beförderung verbundenen Kosten
- Weisungen für die Zollbehandlung und sonstige amtliche Behandlung
- Angabe, dass die Beförderung trotz einer gegenteiligen Abmachung den Bestimmungen des Übereinkommens unterliegt

Sonstige Dokumente, die bei der Abwicklung einer innergemeinschaftlichen Lieferung erstellt werden (z.B. Rechnungen, Auftragsschreiben, Lieferscheine, Frachtabrechnungen, Spediteur-Übernahmebescheinigungen, etc.), können anstelle des Versendungsbelegs als Nachweis zusammen mit anderen Belegen dienen, wenn die erforderlichen Nachweise nach § 17a Abs. 4 UStDV dadurch eindeutig zu ersehen sind.¹⁶ Gemäß dem BMF-Schreiben vom 05.05.2010 musste ein Frachtbrief durch denjenigen, der den Frachtführer mit der Beförderung beauftragt hat, unterschrieben sein.¹⁷ Diese Auffassung wurde inzwischen widerlegt, sodass ein Frachtbrief auch ohne Unterschrift als Versendungsbeleg i.S.d. § 17a Abs. 4 Nr. 1 i.V.m. § 10 Abs. 1 Nr. 2 UStDV anzuerkennen ist.¹⁸

Ist es dem Unternehmer nicht möglich einen Versendungsbeleg i.S.d. § 10 Abs. 1 UStDV zu erbringen, kann er den Nachweis auch nach § 17a Abs. 4 Satz 2 UStDV entsprechend dem Beförderungsfall erbringen.

Für den Belegnachweis bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung in Bearbeitungs- oder Verarbeitungsfällen nach § 6a Abs. 1 Satz 2 UStG in denen der Abnehmer die Bearbeitung beziehungsweise Verarbeitung beauftragt hat, gelten besondere Vorschriften gemäß § 17b UStDV. Der Nachweis umfasst dabei

¹⁶ Vgl. BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, Tz. 35

¹⁷ Vgl. BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, Tz. 36

¹⁸ Vgl. BFH Urteil vom 17.02.2011, V-R-28/10, S. 6, Tz. 24 und Tz. 25

die in § 17a UStDV vorgeschriebenen Belege erweitert um die folgenden Angaben, die sich bei mehreren Beauftragten auf jeden Einzelnen erstrecken (§ 11 UStDV):

- Name und Anschrift des mit der Bearbeitung oder Verarbeitung beauftragten Unternehmers
- Handelsübliche Bezeichnung und Menge des an den Beauftragten übergebenen oder versendeten Gegenstands
- Ort und Tag der Entgegennahme des Gegenstands durch den Beauftragten
- Bezeichnung des Auftrags und der vom Beauftragten vorgenommenen Bearbeitung oder Verarbeitung

Im Fall der Beförderung oder Versendung eines neuen Fahrzeugs an Nichtunternehmer reichen die Nachweisvorschriften nach § 17a UStDV nicht aus. Als Nachweis gilt in diesem Fall hauptsächlich die Zulassung für den Straßenverkehr im anderen Mitgliedstaat, es sei denn andere Belege können die innergemeinschaftliche Lieferung eindeutig belegen (z.B. Nachweis der Erwerbsbesteuerung im anderen Mitgliedstaat).¹⁹

2.1.3.3 Mögliche Auswirkungen bei falscher Anwendung und Vertrauensschutz

Werden die Buch- und Belegnachweise vom Unternehmer nicht, nicht richtig oder nicht zeitnah erbracht, dann wird davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt sind. Sollten jedoch aus den vorhandenen Belegen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nachgewiesen werden können, reicht dies als gültiger Nachweis aus, auch wenn der Buchnachweis Mängel aufweist.²⁰ Eine Steuerbefreiung bei nicht erbrachtem Belegnachweis kommt in Betracht, wenn ein Gericht aufgrund der vorliegenden Dokumente zu der Überzeugung kommt, dass die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG erfüllt sind.²¹

¹⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, Tz. 40

²⁰ Vgl. BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, Tz. 22

²¹ Vgl. FG Düsseldorf vom 06.12.2010, 1-K-2621/07-U, S. 1

Zeitnah bedeutet, dass der Unternehmer den Buchnachweis spätestens bis zur Abgabe der jeweiligen Umsatzsteuer-Voranmeldung erbringen muss. Sollte der rechtzeitig erbrachte Nachweis fehlerhafte Angaben enthalten, können diese bis zum Schluss einer möglichen Verhandlung vor dem Finanzgericht ergänzt oder berichtigt werden.²²

Hat ein Unternehmer auf Grund falscher Angaben durch den Abnehmer eine innergemeinschaftliche Lieferung als steuerfrei behandelt, obwohl die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht zutreffen, gilt diese gemäß § 6a Abs. 4 UStG dennoch als steuerfreie Lieferung, sofern der Unternehmer die falschen Angaben bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Dann schuldet der Abnehmer die entgangene Steuer im Inland. Der Unternehmer muss dabei seinen Nachweispflichten nach §§ 17a bis 17c UStDV bereits vollständig nachgekommen sein.

Die Sorgfaltspflicht des Unternehmers beinhaltet hier unter anderem die Beanspruchung des Bestätigungsverfahrens für die Richtigkeit der vom Abnehmer genutzten USt-IdNr.²³

Hätte der Unternehmer die falschen Angaben erkennen können oder hat er selbst falsche Angaben gemacht, schuldet der Unternehmer die Steuer für die Lieferung, die im Inland dann steuerpflichtig ist.

2.1.3.4 Aufbewahrungspflichten der Bücher und Belege

Sämtliche in Verbindung mit dem Buch- und Belegnachweis stehende Belege, Bücher und Dokumente müssen gemäß § 147 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 AO zehn Jahre beziehungsweise sechs Jahre aufbewahrt werden.

2.1.4 Erklärungs- und Meldepflichten des Unternehmers

Rechnungsausstellung

Der Unternehmer ist bei der Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung gemäß § 14a Abs. 3 UStG zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet. Die Rechnungsausstellung erfolgt gemäß § 14 UStG und muss die dort geregelten

²² BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, Tz. 48

²³ BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, Tz. 55

Angaben enthalten. Daneben muss sowohl die USt-IdNr. des Unternehmers als auch die des Empfängers angegeben werden. Außerdem muss der Unternehmer auf die Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 1b) i.V.m. § 6a UStG hinweisen.²⁴ Er darf die Umsatzsteuer nicht gesondert ausweisen, da sonst die Folgen eines unrichtigen Steuerausweises nach § 14c eintreten (vgl. hierzu Abschnitt 6. *Unrichtiger Steuerausweis*). Es gelten die allgemeingültigen Aufbewahrungsfristen für Rechnungen gemäß § 14b UStG.

Obwohl das innergemeinschaftliche Verbringen einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt wird, gelten die Vorschriften der Rechnungsausstellung in diesem Fall nicht. Jedoch ist der inländische Unternehmensteil dazu verpflichtet für den ausländischen Unternehmensteil einen Beleg auszustellen. Der Beleg muss die verbrachten Gegenstände, die Bemessungsgrundlage, die USt-IdNr. des inländischen sowie des ausländischen Unternehmensteils enthalten. Hierbei spricht man auch von einer Pro-Forma-Rechnung.²⁵

Eine Rechnung für eine innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge muss gemäß § 14a Abs. 4 UStG zusätzlich die in § 1b Abs. 2 und 3 UStG aufgeführten Angaben enthalten.

Umsatzsteuer-Voranmeldung

Die ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen müssen vom Unternehmer gemäß § 18b UStG in der Umsatzsteuer-Voranmeldung gesondert ausgewiesen werden.

Aufzeichnungspflichten

Der Unternehmer ist dazu verpflichtet die innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG) aufzuzeichnen. Dabei gelten die allgemeingültigen Aufzeichnungsvorschriften nach § 22 UStG. Im Fall der innergemeinschaftlichen Lieferung oder dem innergemeinschaftlichen Verbringen muss der Unternehmer die Bemessungsgrundlage und die eventuell darauf entfallende Steuer aufzeichnen.²⁶

²⁴ Vgl. Abschn. 14a.1 Abs. 2 UStAE

²⁵ Vgl. Abschn. 14a.1 Abs. 3 UStAE

²⁶ Vgl. Abschn. 22.3 UStAE

Zusammenfassende Meldung

Desweiteren entsteht bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung und einem innergemeinschaftlichen Verbringen die Pflicht für den Unternehmer diese gemäß § 18a UStG in der Zusammenfassenden Meldung anzugeben (vgl. hierzu Abschnitt 5.2 *Abgabe einer Zusammenfassende Meldung*).

Intrastat-Meldung

Jeder Unternehmer der innergemeinschaftliche Lieferungen oder innergemeinschaftliche Erwerbe tätigt, ist außerdem dazu verpflichtet eine sogenannte Intrastat-Meldung abzugeben. Die Meldung dient der Erfassung des tatsächlichen Warenverkehrs zwischen Deutschland und den anderen Mitgliedstaaten und erfolgt an das Statistische Bundesamt. Unternehmer die weder bei innergemeinschaftlichen Lieferungen noch bei innergemeinschaftlichen Erwerben die Wertgrenze von 400.000 € im Vorjahr überschritten haben, sind von der Meldepflicht befreit. Wird die Wertgrenze im laufenden Kalenderjahr jedoch überschritten, dann beginnt die Meldepflicht in dem Monat, in dem diese Grenze überschritten wird. Der innergemeinschaftliche Warenverkehr muss spätestens zehn Arbeitstage nach Ablauf des Monats gemeldet werden, in dem der Warenverkehr erfolgte. Bei Rechnungsausstellung im darauffolgenden Monat kann die Meldung ausnahmsweise auch in diesem erfolgen. Die Meldung kann auf schriftlichem Weg an das Statistische Bundesamt in Wiesbaden gesendet werden oder online auf der Internetseite www.idev.destatis.de erbracht werden.²⁷ Die Nichtbeachtung dieser Verpflichtung stellt eine Ordnungswidrigkeit dar und es kann nach dem Bundesstatistikgesetz ein Bußgeld von bis zu 5000 € gemäß § 23 Abs. 3 BStatG verhängt werden.

2.1.5 Vorsteuerabzug des Unternehmers

Eine innergemeinschaftliche Lieferung schließt den Vorsteuerabzug des Unternehmers nicht aus. Der Unternehmer kann gemäß § 15 Abs. 3 UStG Vorsteuer für Lieferungen an ihn abziehen, die er zur Ausführung innergemeinschaftlicher Lieferungen nutzt.

²⁷ Vgl. Ausfüllanleitung Intrahandelsstatistik, Statistisches Bundesamt, 2010/2011, S. 6-11

2.2 Innergemeinschaftlicher Erwerb

Der innergemeinschaftliche Erwerb ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG im Inland steuerbar und mit Ausnahme der Steuerbefreiungen nach § 4b UStG auch steuerpflichtig. Da es sich bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung beziehungsweise einem innergemeinschaftlichem Erwerb um eine einzige Warenbewegung handelt, gelten auch beim innergemeinschaftlichen Erwerb die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung (vgl. hierzu Abschnitt 2.1 *Innergemeinschaftliche Lieferung*), es sei denn, dass sich aus den speziellen Vorschriften etwas anderes ergibt. Nach § 1a Abs. 2 UStG ist auch dem innergemeinschaftlichen Erwerb ein innergemeinschaftliches Verbringen gleichgestellt. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt nicht vor, wenn die folgenden Tatbestände erfüllt sind:

- Erwerber ist Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die den Vorsteuerabzug ausschließen
- Erwerber ist Kleinunternehmer nach § 19 Abs.1 UStG
- Erwerber ist Unternehmer, der den Gegenstand zur Ausführung von Umsätzen verwendet, für die die Steuer nach Durchschnittssätzen i.S.d. § 24 UStG festgesetzt ist
- Erwerber ist juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt

Übersteigt der Gesamtbetrag der Erwerbe aus allen Mitgliedstaaten der oben aufgeführten Erwerber nach § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG die Erwerbsschwelle von 12.500 € im vorangegangenen Kalenderjahr beziehungsweise voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr oder wird zur Erwerbsbesteuerung optiert (§ 1a Abs. 4 UStG), handelt es sich auch hier um innergemeinschaftliche Erwerbe. Die Optierung zur Erwerbsbesteuerung muss gegenüber dem Finanzamt erfolgen und ist für zwei Jahre bindend. Die Erwerbsschwelle ist unbedeutend bei einem Unternehmer der ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt ist,²⁸ sowie beim Erwerb neuer Fahrzeuge oder verbrauchssteuerpflichtiger Waren (§ 1a Abs.

²⁸ Vgl. Abschn. 1a.1 Abs. 2 UStAE

5 UStG). Unabhängig von den Eigenschaften des Erwerbers ist der Erwerb in diesen Fällen immerzu steuerbar.

2.2.1 Steuerschuld beim innergemeinschaftlichen Erwerb

Die Steuer wird beim innergemeinschaftlichen Erwerb vom Erwerber gemäß § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG geschuldet. Die Entstehung erfolgt mit der Ausstellung der Rechnung, jedoch spätestens mit Ablauf des Monats, der auf den innergemeinschaftlichen Erwerb folgt (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG). Wird die Rechnung jedoch vor Ausführung der Lieferung ausgestellt, führt dies nicht zur Steuerentstehung, da die Voraussetzung der Grenzüberschreitung von einem anderen Mitgliedstaat in das Inland noch nicht stattgefunden hat.

Im Fall eines innergemeinschaftlichen Verbringens schuldet der verbringende Unternehmer die Steuer, da der liefernde Unternehmer gleichzeitig der Erwerber ist.

2.2.2 Die Rolle der USt-IdNr. bei der Steuerschuld

Die USt-IdNr. spielt eine bedeutende Rolle bei der Steuerschuld des innergemeinschaftlichen Erwerbs. Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs bestimmt sich im Regelfall nach § 3d Satz 1 UStG und befindet sich dort wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet. Verwendet der Erwerber jedoch eine USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates als dem, in dem die Beförderung oder Versendung endet, gilt der Erwerb solange in diesem anderen Mitgliedstaat als bewirkt bis der Erwerber die Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsstaat nachweist (§ 3d Satz 2 UStG).

2.2.3 Vorsteuerabzug

Der Erwerber kann die geschuldete Umsatzsteuer gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer abziehen, sofern er den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt und der Unternehmer nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Ein Unternehmer, der ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführt und unter die Erwerbsbesteuerung fällt, weil er die Erwerbsschwelle überschritten hat, neue

Fahrzeuge oder verbrauchsteuerpflichtige Waren erwirbt, darf die geschuldete Umsatzsteuer gemäß § 15 Abs. 2 UStG nicht als Vorsteuer abziehen. Verwendet ein Unternehmer den erworbenen Gegenstand sowohl für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, kann er die geschuldete Umsatzsteuer teilweise als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 4 UStG). Auch für einen Kleinunternehmer gilt die Anwendung des Vorsteuerabzugs als ausgeschlossen (§ 19 Abs.1 Nr. 4 UStG), falls der Kleinunternehmer Erwerbsteuer aufgrund der Überschreitung der Erwerbsschwelle oder dem Erwerb neuer Fahrzeuge beziehungsweise verbrauchsteuerpflichtiger Waren. Sollte ein Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 2 UStG jedoch auf die Anwendung der Kleinunternehmerschaft verzichten, ist er zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Verwendet ein Unternehmer eine USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates als dem, in dem sich der erworbene Gegenstand am Ende der Beförderung oder Versendung befindet und schuldet der Erwerber die Steuer nach § 3d Satz 2 UStG im Gebiet dieses Mitgliedstaates, weil er die Besteuerung des fraglichen innergemeinschaftlichen Erwerbs im Mitgliedstaat der Beendigung der Beförderung oder des Versands nicht nachgewiesen hat, ist der Erwerber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. In diesem Fall kommt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG nicht zur Anwendung.²⁹

Außerdem ist der Erwerber nur zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Rechnung alle Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG und die zusätzlichen Angaben bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 14a Abs. 3 UStG vollständig und richtig enthält.³⁰

2.2.4 Erklärungs- und Meldepflichten des Erwerbers

Aufzeichnungspflichten

Innergemeinschaftliche Erwerbe müssen nach § 22 Abs. 2 Nr. 7 UStG gesondert aufgezeichnet werden. Ebenso verhält es sich beim Erwerb in innergemeinschaftlichen Verbringungsfällen. Es gelten die allgemeinen Vorschriften für Aufzeichnungen gemäß § 22 UStG, dabei muss die

²⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 07.07.2011, IV D 2 – S 7300-b/09/10001, BStBl I 2011

³⁰ Vgl. Abschn. 15.2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4, UStAE

Bemessungsgrundlage und der darauf entfallende Steuerbetrag aufgezeichnet werden.

Intrastat-Meldung

Ebenso wie bei der innergemeinschaftlichen Lieferung besteht die Verpflichtung für den Erwerber den innergemeinschaftlichen Erwerb bei Überschreitung der Wertgrenze von 400.000 € dem Statistischen Bundesamt zu melden. Für den genauen Ablauf der Intrastat-Meldung siehe Abschnitt 2.1.4 *Erklärungs- und Meldepflichten des Unternehmers*.

2.3 Reihengeschäft

Bei einem Reihengeschäft schließen mehrere Unternehmer ein Umsatzgeschäft über ein und denselben Gegenstand ab (§ 3 Abs. 6 Satz 5 UStG). Voraussetzung für das Reihengeschäft ist, dass der Liefergegenstand direkt vom ersten Lieferer zum letzten Abnehmer gelangt. Rechtlich gesehen werden bei einem Reihengeschäft mehrere Lieferungen ausgeführt, wobei die Beförderung oder Versendung nur einer der Lieferungen zuzuordnen ist.³¹ In ihrem Fall ist der Lieferort dort, wo die Versendung beginnt. Erfolgt die Beförderung oder Versendung durch den ersten Lieferer, gilt die erste Lieferung der Reihe als Beförderungs- oder Versendungslieferung. Befördert oder versendet im Gegensatz dazu der letzte Abnehmer den Liefergegenstand, ist die letzte Lieferung der Reihe die Beförderungs- oder Versendungslieferung. Bei der Beförderung oder Versendung durch einen Unternehmer innerhalb der Reihe, gilt im Allgemeinen die Lieferung an ihn als Beförderungs- oder Versendungslieferung. Kann er nachweisen, dass er als Lieferer gehandelt hat, gilt die von ihm ausgehende Lieferung als Beförderungs- oder Versendungslieferung. Indizien hierfür sind generell die Nutzung der USt-IdNr. des Ursprungsortes durch den mittleren Unternehmer, sowie bestimmte INCOTERMS, aus denen der Unternehmer als Lieferer hervorgeht. Der mittlere Unternehmer muss einen Nachweis i.S.d. Beleg- und Buchnachweises für seine Rolle als Lieferant erbringen (vgl. 2.1.3 und 3.1.2 *Nachweispflichten*).³²

³¹ Vgl. Abschn. 3.14 Abs.1 UStAE

³² Vgl. Abschn. 3.14 Abs. 9 und 10 UStAE

Alle weiteren Lieferungen sind sogenannte ruhende Lieferungen. Wird die ruhende Lieferung vor der Beförderungs- oder Versandungslieferung ausgeführt, befindet sich der Lieferort dort, wo die Lieferung beginnt. Folgt die ruhende Lieferung auf die Beförderungs- oder Versandungslieferung, ist der Lieferort hingegen dort, wo die Lieferung endet (§ 3 Abs. 7 UStG).

Wird das Reihengeschäft im Gemeinschaftsgebiet ausgeführt ist die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen für die Unternehmer von großer Bedeutung. Lediglich bei der Beförderungs- oder Versandungslieferung kommt eine Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung gemäß § 4 Nr. 1 b) i.V.m. § 6a UStG, sowie ein innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1a UStG in Frage, da ausschließlich diese Lieferung die Voraussetzung der Beförderung oder Versendung gemäß § 6a Abs. 1 Nr. 1 erfüllt.³³ Die Steuerbefreiung greift jedoch nicht, wenn der Abnehmer der Beförderungs- oder Versandungslieferung mit der USt-IdNr. des Mitgliedstaates auftritt, in dem die Beförderung oder Versendung beginnt.

Erwerber ist derjenige an den die Beförderungs- oder Versandungslieferung ausgeführt wird, wobei sich der Ort der Lieferung nach § 3d UStG bestimmt. Befindet sich der Erwerber an den die Beförderungs- oder Versandungslieferung ausgeführt wird in einem anderen Mitgliedstaat als in demjenigen, in dem die Warenbewegung endet, muss er sich im anderen Mitgliedstaat für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen. Tritt der Erwerber mit einer anderen USt-IdNr. auf als des Mitgliedstaates, in dem die Lieferung endet, schuldet er die Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb solange in dem Mitgliedstaat zu dem die genutzte USt-IdNr. gehört, bis er eine Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland nachweist.

Für die ruhenden Lieferungen treffen die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung beziehungsweise eines innergemeinschaftlichen Erwerbs nicht zu, da keine Grenzüberschreitung stattfindet. Sie werden nach dem Recht des Landes besteuert, in dem sich der Ort der Lieferung befindet.

³³ Vgl. Abschn. 3.14 Abs 13 UStAE

2.4 Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft

Ein besonderer Fall des Reihengeschäfts innerhalb des Gemeinschaftsgebietes ist das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft nach § 25b UStG. Ebenso wie beim Reihengeschäft muss der Liefergegenstand direkt vom ersten Lieferer zum letzten Abnehmer gelangen. Dabei muss der Liefergegenstand von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördert oder versendet werden und es müssen genau drei Unternehmer ein Umsatzgeschäft über diesen Gegenstand abschließen, wobei die drei Unternehmer in drei verschiedenen Mitgliedstaaten umsatzsteuerlich erfasst sein müssen. Der Liefergegenstand darf dabei nur durch den ersten Lieferer oder den ersten Abnehmer befördert oder versendet werden.

Ziel des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes ist es, dass der letzte Abnehmer die Steuer für die an ihn ausgeführte Lieferung schuldet. Dies gilt unter folgenden weiteren Bedingungen (§ 25b Abs. 2 UStG):

- Der Lieferung ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorausgegangen
- Der erste Abnehmer ist nicht in dem Mitgliedstaat ansässig, in dem die Beförderung oder Versendung endet
- Der erste Abnehmer verwendet gegenüber dem Lieferer und dem letzten Abnehmer dieselbe USt-IdNr., die ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde, als dem in dem die Beförderung oder Versendung beginnt oder endet
- Der erste Abnehmer erteilt dem letzten Abnehmer eine Rechnung i.S.d. § 14a Abs. 7 UStG
- Der letzte Abnehmer verwendet ein USt-IdNr. des Mitgliedstaates in dem die Beförderung oder Versendung endet

Die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers dient der Vereinfachung, da sich der erste Abnehmer aufgrund der Übertragung der Steuerschuld für die letzte Lieferung nicht mehr im Bestimmungsland registrieren lassen muss,³⁴ und durch die Übertragung der Steuerschuld zudem der innergemeinschaftliche Erwerb des ersten Abnehmers als besteuert gilt (§ 25b Abs. 3 UStG). Es handelt sich hierbei

³⁴ Vgl. Abschn. 25b.1 Abs. 1 UStAE

um eine fiktive Erwerbsbesteuerung des ersten Abnehmers, sowohl bei der Erwerbsbesteuerung in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet (vgl. § 3d Satz 1 UStG), als auch bei der Erwerbsbesteuerung, in dem Mitgliedstaat unter dessen USt-IdNr. der erste Abnehmer auftritt (vgl. § 3d Satz 2 UStG).³⁵

Der letzte Abnehmer kann auch Unternehmer mit ausschließlich steuerfreien Umsätzen, Kleinunternehmer, pauschalierender Land- und Forstwirt oder eine juristische Person sein, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, solange er in dem Mitgliedstaat umsatzsteuerlich registriert ist, in dem die Beförderung oder Versendung endet.³⁶

Bemessungsgrundlage bei einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft ist im Gegensatz zur allgemeinen Vorschrift die Gegenleistung als Entgelt (§ 25b Abs. 4 UStG).

2.4.1 Vorsteuerabzug

Der letzte Abnehmer kann die aufgrund der Übertragung der Steuerschuld geschuldete Steuer gemäß § 25b Abs. 5 UStG als Vorsteuer abziehen. Dabei gelten die Regelungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG. Ist der letzte Abnehmer Unternehmer mit ausschließlich steuerfreien Umsätzen oder Kleinunternehmer i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG, darf er die geschuldete Steuer nicht als Vorsteuer abziehen, da er vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist.

Der Unternehmer ist nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn die Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG (mit Ausnahme des gesonderten Steuerausweises) und die zusätzlichen Angaben nach § 14a Abs. 7 UStG in der den Vorsteuerabzug betreffenden Rechnung nicht vollständig oder nicht richtig sind.³⁷

³⁵ Vgl. Abschn. 25b.1 Abs. 7 UStAE

³⁶ Vgl. Abschn. 25b.1 Abs. 2 UStAE

³⁷ Vgl. Abschn. 15.2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 UStAE

2.4.2 Erklärungs- und Meldepflichten

Aufzeichnungspflichten

Gemäß § 25b Abs. 6 UStG müssen neben den allgemeinen Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG zusätzliche Angaben aufgezeichnet werden. Verwendet der erste Abnehmer eine inländische USt-IdNr., muss er das vereinbarte Entgelt, der von ihm ausgeführten Lieferung an den letzten Abnehmer wie auch den Namen und die Anschrift des letzten Abnehmers aufzeichnen. Benutzt der letzte Abnehmer eine inländische USt-IdNr., muss er die Bemessungsgrundlage, der an ihn ausgeführten Lieferung, darauf entfallende Steuerbeträge und den Namen als auch die Anschrift des ersten Abnehmers aufzeichnen. Verwendet der erste Abnehmer eine USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates, dann entfallen für ihn die Aufzeichnungspflichten des § 22 UStG, sofern die Beförderung oder Versendung im Inland endet.

Rechnungsausstellung

Im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts ist der erste Abnehmer gemäß § 25b Abs. 2 Nr. 3 UStG dazu verpflichtet dem letzten Abnehmer eine Rechnung zu erteilen. Die Rechnung muss die allgemein gültigen Angaben gemäß § 14 Abs. 4 UStG enthalten. Der Rechnungsaussteller muss nach § 14a Abs. 7 UStG in der Rechnung sowohl auf das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft hinweisen als auch auf die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers. Außerdem muss er die eigene USt-IdNr. und die des letzten Abnehmers angeben. Er darf die Steuer nicht gesondert ausweisen, da sonst die Folgen eines unrichtigen Steuerausweises nach § 14c UStG eintreten (vgl. hierzu Abschnitt 6. *Unrichtiger Steuerausweis*).

Umsatzsteuer-Voranmeldung

Ist der erste Abnehmer eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts im Inland für umsatzsteuerliche Zwecke registriert, muss er die Lieferung an den letzten Abnehmer in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung gemäß § 18b UStG gesondert ausweisen.

Zusammenfassende Meldung

Der erste Abnehmer im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts muss die Lieferung gemäß § 25b Abs. 2 UStG, die er an den letzten Abnehmer ausführt in der Zusammenfassenden Meldung angeben. Der erste Lieferer meldet hingegen eine innergemeinschaftliche Warenlieferung (vgl. hierzu Abschnitt 5.2 *Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung*).

3. Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei Lieferungen mit Bezug zum Drittland

Neben den grenzüberschreitenden Lieferungen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, gibt es auch beim grenzüberschreitenden Lieferverkehr mit Bezug zu den Drittstaaten verfahrensrechtliche Besonderheiten, die ein Unternehmer beachten muss. Dabei wird zwischen den Pflichten unterschieden, die ein Unternehmer bei der Ausfuhr in das Drittland beachten muss und den Pflichten die durch die Einfuhr von einem Drittstaat in das Inland entstehen.

3.1 Ausfuhr

Eine Ausfuhrlieferung ist im Inland nach § 3 Abs. 6 UStG steuerbar und gemäß § 4 Nr. 1a) UStG von der Steuer befreit, wenn die Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung i.S.d. § 6 UStG vollständig erfüllt sind. Demnach sind die nachfolgend aufgeführten Bedingungen an die Steuerfreiheit geknüpft.

Erfolgt die Beförderung oder Versendung des Liefergegenstands durch den Unternehmer in das Drittlandsgebiet, kann der Abnehmer ein ausländischer oder ein inländischer Abnehmer sein. Wird die Beförderung oder Versendung in das Drittlandsgebiet vom Abnehmer ausgeführt muss er ein ausländischer Abnehmer sein (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStG).

Der Begriff Drittlandsgebiet umfasst im Bezug auf die Ausfuhrlieferung das Drittland mit Ausnahme der in § 1 Abs. 3 UStG aufgeführten Gebiete. Es handelt sich dabei um die Freihäfen Bremerhafen, Cuxhafen und Hamburg,³⁸ sowie die Gewässer und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie.

³⁸ Vgl. Abschn. 1.9 Abs. 1 UStAE

Die Insel Helgoland oder das Gebiet von Büsingen ist hingegen zum Drittlandsgebiet zu zählen, sodass die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen auch im Bezug auf diese Gebiete in Anspruch genommen werden kann.

Ein ausländischer Abnehmer ist gemäß § 6 Abs. 2 UStG ein Abnehmer, der seinen Sitz oder Wohnsitz im Ausland hat oder ein inländischer Abnehmer ist, der eine Zweigniederlassung mit Sitz im Ausland besitzt und das die Ausfuhrlieferung betreffende Umsatzgeschäft in ihrem Namen abgeschlossen hat. Auch hier zählen die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete nicht zum Ausland, sondern im Ausnahmefall zum Inland.

Befördert oder versendet der Unternehmer oder Abnehmer den Liefergegenstand in eines der nach § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete handelt es sich um eine Ausfuhrlieferung, sofern die folgenden Voraussetzungen erfüllt werden:

- Abnehmer ist Unternehmer, der den Liefergegenstand für sein Unternehmen erworben hat und ihn nicht oder nicht teilweise für steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG verwendet
- Abnehmer ist ausländischer Abnehmer und kein Unternehmer und der Liefergegenstand gelangt in das Drittlandsgebiet

Der Liefergegenstand kann vor seiner Beförderung oder Versendung durch einen Beauftragten des Abnehmers bearbeitet oder verarbeitet werden, wobei der Liefergegenstand der nicht bearbeitete oder verarbeitete Gegenstand ist und die Bearbeitung oder Verarbeitung unabhängig von der Ausfuhrlieferung beurteilt wird. Lässt der Unternehmer den Liefergegenstand vor seiner Beförderung oder Versendung bearbeiten oder verarbeiten, ist die bearbeitete oder verarbeitete Ware Gegenstand der Ausfuhrlieferung.³⁹

Im Rahmen der Ausfuhrlieferung werden gemäß § 6 Abs. 3 und 4 UStG zwei Spezialfälle mit zusätzlichen Voraussetzungen für die Einstufung als Ausfuhrlieferung definiert, die für alle Fälle gelten, ausgenommen der Unternehmer befördert oder versendet den Liefergegenstand in das Drittlandsgebiet. Die Spezialfälle gestalten sich wie folgt. Ist der Gegenstand der

³⁹ Vgl. Abschn. 6.1 Abs. 5 UStAE

Lieferung zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt, muss der Abnehmer ein ausländischer Unternehmer sein und das betreffende Beförderungsmittel muss den Zwecken des Unternehmens des Abnehmers dienen. Wird der Gegenstand der Lieferung nicht für unternehmerische Zwecke erworben und durch den Abnehmer im persönlichen Reisegepäck ausgeführt, muss der Abnehmer seinen Wohnort oder Sitz im Drittlandsgebiet haben und den Liefergegenstand vor Ablauf des dritten Kalendermonats, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausführen.

3.1.1 Werklieferung

Der Lieferort einer Werklieferung bestimmt sich im Regelfall nicht nach § 3 Abs. 6 UStG, da nicht der Liefergegenstand befördert wird, sondern ein Gegenstand anderer Wesensart. Nach § 3 Abs. 7 UStG befindet sich demnach der Ort der Lieferung im Drittland. Werklieferungen sind deshalb im Inland nicht steuerbar. Es kann demnach keine Steuerbefreiung aufgrund einer Ausfuhrlieferung erfolgen.

Wird eine Maschine jedoch nur aus Gründen des Transports in einzelne Teile zerlegt und am Bestimmungsort wieder zusammengesetzt, befindet sich der Lieferort im Inland. In diesem Fall ist die Werklieferung eine Ausfuhrlieferung, die von der Steuer befreit ist.⁴⁰

3.1.2 Elektronisches Ausfuhrverfahren

Um eine Warenausfuhr zu ermöglichen, muss der Unternehmer im Regelfall eine Ausfuhranmeldung beim Zoll abgeben, unabhängig davon ob es sich um einen Beförderungs- oder Versandungsfall handelt. Die Ausfuhranmeldung erfolgt in Deutschland mithilfe des elektronischen IT-Systems ATLAS-Ausfuhr. Der Unternehmer ist zur Abgabe der elektronischen Ausfuhranmeldung verpflichtet, welche sich auf jegliche Art der Beförderung (Luft-, See-, Straßen-, Post- und Bahnverkehr) bezieht. Die übermittelten Daten werden von der Ausfuhrzollstelle (Zollstelle im dem Bezirk, in dem der Ausfuhrer seinen Sitz hat oder im dem

⁴⁰ Vgl. Abschn. 3.12 Abs. 4 Satz 7 UStAE

Bezirk, in dem die Ware verladen oder verpackt wird)⁴¹ an die Ausgangszollstelle weitergeleitet. Die Ausgangszollstelle, die sich im gesamten Gemeinschaftsgebiet befinden kann, kann über das IT-System AES/ECS den einzelnen Vorgang abrufen und den Ausgang der Ware aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachen. Sobald die Ware das Gemeinschaftsgebiet verlassen hat, erhält die Ausfuhrzollstelle von der Ausgangszollstelle eine "Ausgangsbestätigung".⁴²

Der Unternehmer kommuniziert mit den Zollstellen durch sogenannte EDIFACT-Nachrichten. Nach erteilter "Ausgangsbestätigung" durch die Ausgangszollstelle, sendet die Ausfuhrzollstelle dem Ausführer einen "Ausgangsvermerk" im PDF-Format zu.⁴³

Kann eine Ausfuhr nicht im elektronischen Ausfuhrverfahren angemeldet werden (z.B. aufgrund eines Systemausfalls), gilt das Exemplar Nr. 3 der Ausfuhranmeldung (Zollvordruck), ein Handelspapier oder ein Verwaltungspapier als eine Bestätigung der Beendigung des zollrechtlichen Ausfuhrverfahrens.

Handelt es sich bei der Ausfuhr um eine geringe wirtschaftliche Bedeutung oder ist der Warenwert der Ausfuhrlieferung nicht größer als 1000 €, kann die Ausfuhranmeldung auf mündlichem oder konkludenten Weg erfolgen und muss nicht elektronisch erbracht werden.⁴⁴

3.1.3 Nachweispflichten

Der Unternehmer ist gemäß § 6 Abs. 4 UStG dazu verpflichtet, die Voraussetzungen für eine Ausfuhrlieferung nachzuweisen. Der Nachweis setzt sich aus einem Ausfuhrnachweis und einem Buchnachweis zusammen, die nachfolgend erläutert werden. Die Nachweispflicht der Ausfuhr ist von der Art mit der Nachweispflicht einer innergemeinschaftlichen Lieferung vergleichbar. Da die Rechtsprechung im Fall des Nachweises einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Gegensatz zur Rechtsprechung im Fall des Nachweises einer Ausfuhr fortgeschrittener ist, dürften die dort gefassten Regelungen auf die Ausfuhrlieferung übertragbar sein. Das FG Niedersachsen hat bereits die für innergemeinschaftliche Lieferungen geltende Regelung bezüglich der

⁴¹ Vgl. www.zoll.de, Verfahrensablauf bei der Warenausfuhr, 17.12.2009

⁴² Vgl. BMF Schreiben vom 21.04.2010, IV D 3 – S 7134/07/10003, S. 1 und 2

⁴³ Vgl. BMF Schreiben vom 21.04.2010, IV D 3 – S 7134/07/10003, S. 2

⁴⁴ Vgl. BMF Schreiben vom 21.04.2010, IV D 3 – S 7134/07/10003, S. 4 und 5

nachträglichen Erbringung der Buchnachweise auf die Ausfuhrlieferung übertragen.⁴⁵

3.1.3.1 Ausfuhrnachweis

Der Ausfuhrnachweis bestimmt sich nach den §§ 8 bis 10 UStDV. Der Unternehmer muss gemäß § 8 UStDV durch Belege nachweisen, dass er oder der Abnehmer den Liefergegenstand in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat. Wurde der Liefergegenstand vor der Beförderung oder Versendung durch einen Beauftragten des Abnehmers bearbeitet oder verarbeitet, muss dies ebenfalls durch die Belege nachgewiesen werden. Es handelt sich hierbei um sogenannte Mussvorschriften. Im Gegensatz dazu sind die für den Inhalt des Nachweises relevanten §§ 9 und 10 UStDV Sollvorschriften.

Wird der Liefergegenstand vom Unternehmer oder Abnehmer in das Drittlandsgebiet befördert soll der nachweisende Beleg folgende Angaben enthalten (§ 9 UStDV):

- Name und Anschrift des Unternehmers
- Handelsübliche Bezeichnung und Menge des ausgeführten Gegenstands
- Ort und Tag der Ausfuhr
- Ausführbestätigung der den Ausgang des Gegenstands aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Grenzzollstelle eines Mitgliedstaates

Wird die Ausfuhranmeldung durch das IT-System ATLAS gesendet, gilt der durch die Ausfuhrzollstelle übermittelte „Ausgangsvermerk“ im PDF-Format als Beleg i.S.d. § 9 UStDV. Bei einer nicht auf elektronischem Weg erbrachten Ausfuhranmeldung im Fall eines Systemausfalls gilt das Exemplar Nr. 3 der Ausfuhranmeldung, ein Handelspapier oder ein Verwaltungspapier als Beleg i.S.d. § 9 UStDV, wenn die Ausfuhr durch einen Vermerk (Dienststempelabdruck der Grenzzollstelle) auf der Rückseite des Dokuments bestätigt wird. Das Dokument muss zusätzlich den Stempelabdruck „ECS/AES Notfallverfahren“ tragen. In allen anderen Fällen, in denen die Ausfuhranmeldung nicht auf

⁴⁵ Vgl. FG Niedersachsen, Urteil vom 19.05.2008, 16 K 177/06

elektronischem Weg abgegeben werden muss, gilt ein handelsüblicher Beleg (z.B. Frachtbrief, Lieferschein) als Beleg i.S.d. § 9 UStDV, wenn die Ausfuhr ebenfalls durch den speziellen Vermerk auf der Rückseite des Dokuments bestätigt wird.⁴⁶ Erfolgt die Ausfuhr im gemeinsamen oder im gemeinschaftlichen Versandverfahren (zollrechtliche Versandverfahren) beziehungsweise mittels des Carnet TIR Verfahrens (Versandverfahren mit Beförderung der Ware im Straßenverkehr⁴⁷) sollen anstelle der Ausfuhrbestätigung folgende Bestätigungen treten, falls das Verfahren nicht bei einer Grenzzollstelle beginnt:

- Ausfuhrbestätigung der Abgangsstelle, die bei einer Ausfuhr im gemeinsamen oder gemeinschaftlichen Versandverfahren nach Eingang des Rückschein, bei einer Ausfuhr mit Carnet TIR nach Eingang der Erledigungsbestätigung erteilt wird, sofern sich daraus die Ausfuhr ergibt, oder
- Eine Abfertigungsbestätigung der Abgangsstelle i.V.m. einer Eingangsbescheinigung der Bestimmungsstelle im Drittlandsgebiet

Hierbei muss die Ausfuhranmeldung durch eine Teilnehmernachricht (E_DEC_DAT/Versandanmeldung) oder durch die Internetversandanmeldung erfolgen, die ebenfalls über das IT-System ATLAS übermittelt werden.⁴⁸

Bei einer Versendung des Liefergegenstands in das Drittlandsgebiet durch den Unternehmer oder den Abnehmer soll der Ausfuhrnachweis folgendermaßen geführt werden (§ 10 UStDV):

- Durch einen Versendungsbeleg oder deren Doppelstücke oder
- Durch einen sonstigen handelsüblichen Beleg (z.B. Bescheinigung des beauftragten Spediteurs, Versandbestätigung des Lieferers) mit folgenden Angaben:
 - a. Name und Anschrift des Ausstellers
 - b. Tag der Ausstellung

⁴⁶ Vgl. BMF Schreiben vom 21.04.2010, IV D 3 – S 7134/07/10003, S. 4 und 5

⁴⁷ Vgl. www.zoll.de, Carnet TIR vom 29.10.2007

⁴⁸ Vgl. Abschn. 6.6 Abs. 2 UStAE

- c. Name und Anschrift des Unternehmers sowie des Auftraggebers, falls dieser nicht der Unternehmer ist
- d. Handelsübliche Bezeichnung und Menge des ausgeführten Gegenstands
- e. Ort und Tag der Ausfuhr oder Ort und Tag der Versendung in das Drittlandsgebiet
- f. Empfänger und Bestimmungsort im Drittlandsgebiet
- g. Versicherung des Ausstellers, dass die Angaben in dem Beleg aufgrund von Geschäftsunterlagen gemacht wurden, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind
- h. Unterschrift des Ausstellers

Als Versendungsbeleg gelten insbesondere ein Eisenbahnfrachtbrief, ein Luftfrachtbrief, eine Posteinlieferungsbescheinigung, ein zur Auftragserteilung an den Kurierdienst gefertigtes Dokument, ein Konnossement, ein Ladeschein oder ein CMR-Frachtbrief⁴⁹, wenn sich aus dem jeweiligen Dokument die Grenzüberschreitung in das Drittlandsgebiet ergibt.⁵⁰

Stellt der Nachweis gemäß § 10 Abs. 1 UStDV eine Unmöglichkeit oder eine Unzumutbarkeit dar, kann der Unternehmer die Versendung auch nach den Vorgaben des Beförderungsfalls nachweisen. Ein belegmäßiger Nachweis durch den "Ausgangsvermerk" des elektronischen Ausfuhrverfahrens ATLAS, sowie die Ausfuhrbestätigung im Rahmen des nicht elektronischen Ausfuhrverfahrens, die zuvor beschrieben wurden, gelten auch in Versendungsfällen.⁵¹

Wurde der Liefergegenstand vor der Lieferung durch Beauftragte des Abnehmers bearbeitet oder verarbeitet, gelten zusätzlich zu den allgemein gültigen Nachweisvorschriften der Beförderung oder Versendung folgende Angaben als Sollvorschriften, wobei sich die Angaben bei der Bearbeitung oder Verarbeitung durch mehrere Beauftragte auf jeden einzelnen Beauftragten erstrecken (§ 11 UStDV):

- Name und Anschrift des Beauftragten

⁴⁹ Vgl. BFH Urteil vom 17.02.2007, VR 28/10

⁵⁰ Vgl. Abschn. 6.7 Abs. 1 UStAE

⁵¹ Vgl. BMF Schreiben vom 21.04.2010, IV D 3 – S 7134/07/10003, S. 4 und 5

- Handelsübliche Bezeichnung und Menge des an den Beauftragten übergebenen oder versendeten Gegenstands
- Ort und Tag der Entgegennahme des Gegenstands durch den Beauftragten
- Bezeichnung des Auftrags und der vom Beauftragten vorgenommenen Bearbeitung oder Verarbeitung

Im Spezialfall der Ausfuhrlieferung im nichtkommerziellen Reiseverkehr muss der Unternehmer den Ausfuhrnachweis durch eine Ausfuhrbestätigung der Ausgangszollstelle erbringen. Die Ausfuhr wird durch einen Sichtvermerk der Ausgangszollstelle auf der vorgelegten Rechnung bestätigt. Sichtvermerk ist der Dienststempelabdruck der Ausgangszollstelle mit Namen der Zollstelle und Datum versehen. Daneben muss der Beleg die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des ausgeführten Gegenstands enthalten, sowie den Tag der Ausfuhr. Der Tag der Ausfuhr muss auf dem Beleg ersichtlich sein um sicherzustellen, dass die Ausfuhrfrist für Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr nicht überschritten wird. Außerdem muss der Unternehmer durch Belege nachweisen, dass der Abnehmer seinen Wohnort im Drittlandsgebiet hat (Abnehmernachweis), z.B. durch eine Kopie des Reisepasses oder des Personalausweises des Abnehmers.⁵²

3.1.3.2 Buchnachweis

Der Unternehmer ist nach § 13 UStDV neben dem Ausfuhrnachweis zudem dazu verpflichtet die Voraussetzungen für eine Ausfuhr buchmäßig nachzuweisen. Ebenso wie beim Buchnachweis der innergemeinschaftlichen Lieferung handelt es sich dabei um Sollvorschriften. Die Aufzeichnungen durch den Unternehmer sollen allgemein folgende Angaben enthalten:

- Handelsübliche Bezeichnung und Menge des Liefergegenstandes
- Name und Anschrift des Abnehmers oder Auftraggebers
- Tag der Lieferung
- Vereinbartes Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung

⁵² Vgl Abschn. 6.11 UStAE

- Art und Umfang einer Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Ausfuhr
- Die Ausfuhr

Ist der Abnehmer gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kein ausländischer Abnehmer soll der Unternehmer zusätzlich folgende Angaben aufzeichnen:

- Beförderung oder Versendung durch ihn selbst
- Bestimmungsort

Wird der Liefergegenstand gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG in eines der nach § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete geliefert, soll der Unternehmer zusätzlich zu den allgemein gültigen Angaben folgendes aufzeichnen:

- Beförderung oder Versendung
- Bestimmungsort
- In den Fällen in denen der Abnehmer ein Unternehmer ist, auch den Gewerbezug oder Beruf des Abnehmers und den Erwerbszweck

Auch beim Spezialfall der Ausfuhr im Reisegepäck durch den Abnehmer muss der Unternehmer zusätzlich den Gewerbezug oder Beruf des Abnehmers und den Erwerbszweck aufzeichnen. Während beim Spezialfall der Verwendung des Liefergegenstands zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels der Gewerbezug oder Beruf des Abnehmers und der Verwendungszweck des Beförderungsmittels aufzuzeichnen ist.

3.1.3.3 Archivierung

Es gelten die Archivierungsvorschriften nach § 147 AO. Demnach müssen alle Aufzeichnungen und Belege vom Unternehmer über zehn Jahre hinweg aufbewahrt werden. Unterlagen, die einer mit Mitteln der Datenverarbeitung abgegebenen Zollanmeldung beizufügen sind, sofern die Zollbehörden auf ihre Vorlage verzichtet oder sie nach erfolgter Vorlage zurückgegeben haben (§ 147 Abs. 1 Nr. 4a AO), sowie die durch das IT-System ATLAS ausgetauschten

EDIFACT-Nachrichten (§ 147 Abs. 6 AO)⁵³ müssen ebenfalls zehn Jahre aufbewahrt werden.

3.1.3.4 Auswirkungen bei falscher Anwendung und Vertrauensschutz

Ein nicht erbrachter, nicht rechtzeitig erbrachter oder nicht richtig erbrachter Buch- oder Ausfuhrnachweis führt in der Regel zur Steuerpflicht der Ausfuhrlieferung im Inland, da von einer Nichterfüllung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung ausgegangen wird. Der Nachweis muss spätestens zu dem Zeitpunkt erfolgen, in dem der Unternehmer die Umsatzsteuer-Voranmeldung, in der die Ausfuhrlieferung aufgeführt sein muss, abzugeben hat. Der Unternehmer hat jedoch die Möglichkeit fehlende oder fehlerhafte Aufzeichnungen bis zum Schluss einer möglichen Verhandlung vor dem Finanzgericht zu ergänzen oder zu berichtigen. Die Steuerbefreiung kann trotz fehlendem Buchnachweis oder fehlender Ergänzung erfolgen, sofern sich schlüssig ergibt, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung gegeben sind.⁵⁴

Die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung darf nicht versagt werden, wenn der Abnehmer dem Unternehmer einen falschen Ausfuhrnachweis vorlegt, sofern der Unternehmer die Fälschung auch unter Beachtung seiner Sorgfaltspflicht als ordentlicher Kaufmann nicht erkennen konnte.⁵⁵

3.1.4 Erklärungs- und Meldepflichten des Unternehmers

Rechnungsausstellung

Die Rechnungsausstellung erfolgt nach den generellen Vorgaben gemäß § 14 UStG, wobei der Unternehmer gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG dazu verpflichtet ist, auf die Steuerbefreiung und den dazugehörigen Grund hinzuweisen. Eine einfache Nennung der Ausfuhrlieferung reicht dabei als Grund aus.

⁵³ BMF Schreiben vom 21.04.2010, IV D 3 – S 7134/07/10003, S. 4

⁵⁴ Vgl. BFH Urteil vom 28.05.2009, VR 23/08, BStBl II 2010, S. 517

⁵⁵ Vgl. BFH Urteil vom 30.07.2008, VR 7/03, S. 1

Der Unternehmer darf die Umsatzsteuer bei einer steuerbefreiten Ausfuhrlieferung nicht gesondert ausweisen, da sonst die Folgen eines unrichtigen Steuerausweises eintreten (vgl. hierzu Abschnitt 6. *Unrichtiger Steuerausweis*)

Umsatzsteuer-Voranmeldung

Der Unternehmer muss die von ihm ausgeführten Ausfuhrlieferungen in seinen Umsatzsteuer-Voranmeldungen und in seiner Umsatzsteuererklärung gesondert angeben.

3.1.5 Vorsteuerabzug des Unternehmers

Ein Unternehmer kann gemäß § 15 Abs. 2 UStG keine Vorsteuer für Lieferungen an ihn abziehen, die er zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet. Eine Steuerbefreiung aufgrund einer Ausfuhrlieferung schließt den Vorsteuerabzug der eingehenden Ware jedoch nicht aus (§ 15 Abs. 3 UStG).

3.2 Einfuhr

Die Einfuhr eines Liefergegenstandes aus dem Drittlandsgebiet in das Zollgebiet oder in die österreichischen Gebiete Jungholz und Mittelberg obliegt gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG im Inland der Einfuhrumsatzsteuer. Das Zollgebiet umfasst das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland mit Ausnahme der Insel Helgoland und des Gebiets von Büsingen. Die Einfuhr aus dem Drittlandsgebiet in das übrige Gemeinschaftsgebiet unterliegt im jeweiligen Mitgliedstaat ebenfalls der Einfuhrumsatzsteuer. Auch in den anderen Mitgliedstaaten gibt es Gebiete, die zum jeweiligen Staatsgebiet gehören, nicht aber zum Gemeinschaftsgebiet (vgl. hierzu *Anhang 1*).

Es entsteht hingegen keine Einfuhrumsatzsteuerschuld, wenn sich Ware, die aus einem Drittlandsgebiet kommt, in einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren befindet.⁵⁶ Bei einem zollrechtlichen Nichterhebungsverfahren handelt es sich um die folgenden Zollverfahren:⁵⁷

⁵⁶ Vgl. BMF Schreiben vom 28.01.2004, BStBl I 2004, S. 242, Tz. 83

⁵⁷ Vgl. BMF Schreiben vom 28.01.2004, BStBl I 2004, S. 242, Tz. 64

- Versandverfahren
- Zolllagerverfahren
- Aktive Veredelung nach dem Nichterhebungsverfahren
- Umwandlungsverfahren
- Vorübergehende Verwendung

3.2.1 Steuerschuld

Im Gegensatz zur sonstigen Umsatzsteuerschuld bestimmt sich der Steuerschuldner nicht durch seine Eigenschaft als Unternehmer oder Leistungsempfänger beziehungsweise Abnehmer. Gemäß § 13 Abs. 2 UStG i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG gelten für die Entstehung und Steuerschuld der Einfuhrumsatzsteuer die Vorschriften der Zölle sinngemäß. Somit ist der Steuerschuldner, derjenige der die Zollanmeldung im eigenen Namen abgibt oder für dessen Namen die Anmeldung abgegeben wird.

Ist der Lieferer aufgrund der zollrechtlichen Vorschriften Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer bestimmt sich der Lieferort nach § 3 Abs. 8 UStG und ist im Inland gelegen.⁵⁸ Schuldet der im Ausland ansässige Lieferer die Einfuhrumsatzsteuer, muss er sich für umsatzsteuerliche Zwecke im Inland registrieren lassen.

Die Steuerschuld entsteht im Zeitpunkt der Annahme der Zollanmeldung durch die Zollstelle.⁵⁹ Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nicht nach den allgemeinen Vorgaben des Umsatzsteuerrechts, sondern gemäß § 11 UStG, wobei der Zollwert (Warenwert plus Transportkosten) und gegebenenfalls diverse Hinzurechnungen zum Zollwert die Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer bilden.

Eine Verzinsung der Steuerforderung gemäß § 233a AO kommt für die Einfuhrumsatzsteuer nicht in Betracht, da die Einfuhrumsatzsteuer eine Verbrauchssteuer ist, die den Vorschriften für Zölle unterliegt und die Festsetzung im Gegensatz zur sogenannten inneren Umsatzsteuer zeitnah nach Steuerentstehung erfolgt.⁶⁰

⁵⁸ Vgl. Abschn. 3.13 Abs. 1 UStAE

⁵⁹ Vgl. www.zoll.de, Besteuerungsverfahren bei der Einfuhr, 28.11.2005

⁶⁰ Vgl. BFH Urteil vom 23.09.2009, VII-R-44/08, BStBl II 2010, S. 334

3.2.2 Vorsteuerabzug

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG kann der Unternehmer die Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die für sein Unternehmen nach § 1 Abs.1 Nr. 4 UStG eingeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Außerdem muss die Einfuhrumsatzsteuer wirklich entrichtet worden sein und die Entrichtung durch einen zollamtlichen Beleg (zollamtlicher Originalbeleg oder zugelassener Ersatzbeleg) nachgewiesen werden. Gelangt der Liefergegenstand vom Drittlandsgebiet in eines der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete, ist die Einfuhr in das Inland für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer nur bedeutsam, wenn der eingeführte Liefergegenstand nicht zur Ausführung eines Umsatzes nach § 1 Abs. 3 verwendet wird.⁶¹

Entscheidend für den Vorsteuerabzugs des Unternehmers ist, dass er die Verfügungsmacht über den Gegenstand besitzt. Die Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass der Unternehmer den Gegenstand für sein Unternehmen einführt bezieht sich deshalb stets auf den Unternehmer, der die Verfügungsmacht zum Zeitpunkt der Einfuhr besitzt. Unbedeutend für den Vorsteuerabzug ist, wer Schuldner der entrichteten Einfuhrumsatzsteuer war, wer diese entrichtet hat und wer den Gegenstand tatsächlich über die Grenze gebracht hat. Schuldet der Lieferer die Einfuhrumsatzsteuer und bestimmt sich der Lieferort nach § 3 Abs. 8 UStG, wird davon ausgegangen, dass der Abnehmer die Verfügungsmacht erst im Inland erhält. Demnach ist in diesem Fall der Lieferer Vorsteuerabzugsberechtigter.⁶²

Wird der Liefergegenstand zur Ausführung der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Umsätze verwendet und werden die Umsätze in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ausgeführt, ist die Einfuhrumsatzsteuer ebenso abziehbar.⁶³

Kleinunternehmer und Land- und Forstwirte bei denen die Steuer mittels der Durchschnittssätze nach § 24 UStG ermittelt wird, können auch die Einfuhrumsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen.

Bei einer Änderung der Einfuhrumsatzsteuer durch Erlass, Erstattung oder Herabsetzung, muss der Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 3 UStG berichtigt werden, falls die Vorsteuer bereits abgezogen wurde.

⁶¹ Vgl. Abschn. 15.8 Abs. 1 und 3 UStAE

⁶² Vgl. Abschn. 15.8 Abs. 4 und 6 UStAE

⁶³ Vgl. Abschn. 15.9 Abs. 1 UStAE

3.2.3 Steuerbefreiungen mit Bezug zur Einfuhr

Nach § 4 Nr. 3 a) bb) UStG sind grenzüberschreitende Beförderungen von Gegenständen, Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr und andere sonstige Leistungen steuerfrei, wenn sie sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen und die Kosten für die sonstigen Leistungen in der Bemessungsgrundlage der Einfuhr enthalten sind, mit Ausnahme der Beförderungen der in § 1 Abs. 3 Nr. 4 a) UStG bezeichneten Gegenstände aus einem Freihafen in das Inland.

Lieferungen, die der Einfuhr vorangehen sind nach § 4 Nr. 4 b) UStG steuerfrei, wenn der Abnehmer oder sein Beauftragter den Liefergegenstand einführt. Dies gilt für die der Einfuhr direkt vorangehenden Lieferung sowie für weitere vorangehende Lieferungen.

Die Einfuhr selbst ist in bestimmten Fällen gemäß § 5 UStG von der Steuer befreit. Dabei handelt es sich um die Einfuhr bestimmter Gegenstände, die Einfuhr von Gegenständen, die vom Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen verwendet werden, die Einfuhr im Zusammenhang mit der Einlagerung in einem Umsatzsteuerlager und die Einfuhr von Gas und Elektrizität.⁶⁴

3.2.4 Aufzeichnungspflichten

Die Aufzeichnungspflichten bestimmen sich nach § 22 Abs. 2 Nr. 6 UStG. Der Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen eingeführt hat, ist dazu verpflichtet die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr der Gegenstände und die entrichtete beziehungsweise zu entrichtende Einfuhrumsatzsteuer aufzuzeichnen. Gemäß § 64 UStDV müssen die Aufzeichnungen einen Hinweis auf den entsprechenden zollamtlichen Beleg enthalten.

⁶⁴ Vgl. Schneider, Themenlexikon DATEV-Lexinform, Einfuhrumsatzsteuer, 2009, S. 10

3.3 Reihengeschäft

Für das Vorliegen eines Reihengeschäfts gelten dieselben Voraussetzungen wie unter Abschnitt 2.3 *Reihengeschäft* erläutert. Tritt ein Reihengeschäft im Rahmen einer Grenzüberschreitung mit Bezug zum Drittland auf, ist ebenso wie bei einem Reihengeschäft im Gemeinschaftsgebiet die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer Lieferung für die beteiligten Unternehmer von großer Bedeutung. Die Steuerbefreiung aufgrund einer Ausfuhrlieferung ist nur bei der Beförderungs- oder Versendungslieferung möglich, da die Ausfuhrlieferung ein Befördern oder Versenden voraussetzt. Eine ruhende Lieferung erfüllt diese Voraussetzung nicht. Der Lieferort bestimmt sich hier nach § 3 Abs. 7 UStG. Der Lieferort einer ruhenden Lieferung, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung vorangeht, befindet sich dort, wo die Lieferung beginnt. Hingegen befindet sich der Lieferort einer ruhenden Lieferung, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung folgt dort, wo die Lieferung endet. Bei diesen Lieferungen muss im jeweiligen Land, in dem die Lieferung steuerbar ist, nach den dort geltenden Gesetzen die Steuerpflicht geprüft werden. Wird der Liefergegenstand durch die Beförderung oder Versendung vom Drittlandsgebiet in das Inland transportiert, kommt eine Verlagerung des Lieferortes gemäß § 3 Abs. 8 UStG ebenfalls nur bei der Beförderungs- oder Versendungslieferung infrage. Außerdem muss der Lieferer der Beförderungs- oder Versendungslieferung gleichzeitig Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer sein. Nach § 4 Nr. 4b UStG ist die der Einfuhr vorangehende Lieferung steuerfrei, wenn der Abnehmer den Liefergegenstand im Rahmen eines Reihengeschäfts vom Drittlandsgebiet in das Inland einführt. Auch weitere vorangehende Lieferungen sind unter denselben Voraussetzungen steuerfrei. Der Unternehmer ist dazu verpflichtet einen Nachweis der Voraussetzungen zu erbringen.

Wird bei der Warenbewegung das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates berührt, gelten die Regelungen für ein Reihengeschäft mit Bezug zum Drittlandsgebiet entsprechend.⁶⁵

⁶⁵ Vgl. Abschn. 3.14 Abs. 17 UStAE

4. Verfahrensrechtliche Besonderheiten bei grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen

Die Regelungen für den Ort der sonstigen Leistungen weisen neben der Grundregel zahlreiche Ausnahmen auf, durch die sich verschiedene Leistungsorte ergeben. Bei der Grundregel wird zwischen zwei speziellen Leistungsorten unterschieden, die sich nach der Umsatzart bestimmen. Führt der Unternehmer B2B-Umsätze aus, befindet sich der Ort der sonstigen Leistung dort, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat. Handelt es sich bei der sonstigen Leistung um B2C-Umsätze gilt der Sitz des leistenden Unternehmers als Ort der sonstigen Leistung. Bei den zahlreichen Ausnahmen ist die spezifische Umsatzart für den Ort der sonstigen Leistung ausschlaggebend (vgl. hierzu *Anlage 3*).

4.1 Werkleistung

Eine Werkleistung wird der sonstigen Leistung zugeordnet, sodass dieselben Vorschriften wie bei einer sonstigen Leistung gelten. Der Ort der Werkleistung bestimmt sich nach § 3a UStG. So befindet sich der Ort der Leistung bei Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 c) dort, wo der Unternehmer tätig wird.

4.2 Steuerschuldner

Befindet sich der Ort einer sonstigen Leistung eines im Ausland ansässigen Unternehmers im Inland, schuldet der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG die Steuer (vgl. hierzu Abschnitt *5.1 Reverse-Charge-Verfahren*).

Im Fall eines grenzüberschreitenden B2C-Umsatzes durch einen inländischen Unternehmer, ist dieser nach der Grundregel des § 13a Abs.1 Nr. 1 UStG Steuerschuldner. Liegt der Ort einer sonstigen Leistung eines im Inland ansässigen Unternehmers in einem anderen Mitgliedstaat, gilt dort ebenfalls die Umkehr der Steuerschuld für alle B2B-Umsätze nach § 3a Abs. 2 UStG. Bei anderen speziellen Umsatzarten bestimmt sich die Steuerschuldnerschaft nach dem Mehrwertsteuerrecht des jeweiligen Mitgliedstaates. Befindet sich der Ort

einer sonstigen Leistung eines im Inland ansässigen Unternehmers im Drittlandsgebiet, wird die Steuerschuldnerschaft gleichermaßen von den Rechtsgrundlagen des Drittlands bestimmt. Ist der leistende Unternehmer nach dem Recht des Drittlands Steuerschuldner, muss sich der Unternehmer für umsatzsteuerrechtliche Zwecke dort registrieren lassen.

4.3 Verpflichtungen für den Unternehmer

Im Fall von grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen gelten für den Unternehmer dieselben Pflichten, die auch bei sonstigen Leistungen ohne Grenzüberschreitung entstehen, wie z.B. die Pflicht zur Ausstellung einer Rechnung, die Pflicht zur Umsatzsteuer-Voranmeldung und die allgemein bekannten Aufzeichnungspflichten. Wird die Steuerschuld vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger übertragen, werden die allgemeingültigen Pflichten um zusätzliche Pflichten erweitert (vgl. hierzu Abschnitt 5.1 *Reverse-Charge-Verfahren*)

5. Bei mehreren Umsatzarten gültige Verfahrensrechtliche Besonderheiten

Innerhalb des grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsverkehrs gibt es verfahrensrechtliche Besonderheiten, die sich nicht auf eine bestimmte Umsatzart beziehen, sondern bei verschiedenen Umsatzarten angewendet werden müssen. Durch diese Besonderheiten entstehen gleichzeitig Pflichten für den leistenden Unternehmer oder den Leistungsempfänger, denen ebenso bei verschiedenen Umsatzarten nachgekommen werden muss. Diese Besonderheiten und Pflichten werden nachfolgend aufgeführt.

5.1 Reverse-Charge-Verfahren

Bei im Inland ausgeführten Lieferungen oder sonstigen Leistungen schuldet im Regelfall der leistende Unternehmer nach § 13a Abs. 1 Nr.1 UStG die Umsatzsteuer. In diversen Fällen muss jedoch das Reverse-Charge-Verfahren angewendet werden. Es bedeutet eine Umkehrung der Steuerschuldnerschaft auf

den Leistungsempfänger und bezieht sich auf spezielle steuerpflichtige Umsätze die in § 13b UStG geregelt werden. Dem Reverse-Charge-Verfahren kommt sowohl eine nationale als auch eine internationale Bedeutung zu, wobei im Folgenden ausschließlich die speziellen grenzüberschreitenden Fälle betrachtet werden.

5.1.1 Ort der Lieferung oder sonstigen Leistung ist Inland

Zunächst werden die Fälle betrachtet, bei denen sich der Lieferort oder der Ort der sonstigen Leistung in Deutschland befindet. Der Leistungsempfänger schuldet nach § 13 Abs. 1 UStG bei sonstigen Leistungen gemäß § 3a Abs. 2 UStG, sowie nach § 13 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 5 UStG bei Werklieferungen und bei nicht unter Absatz 1 fallenden sonstigen Leistungen die Umsatzsteuer, sofern er Unternehmer, eine juristische Person, Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 UStG, Land- und Forstwirt dessen Steuer nach § 24 UStG bemessen wird oder Unternehmer, der ausschließlich steuerfrei Umsätze tätigt, ist⁶⁶ und der leistende Unternehmer im Ausland ansässig ist. Im Inland fallen somit alle sonstigen Leistungen bei denen der Leistungserbringer im Ausland ansässig ist unter das Reverse-Charge-Verfahren. Ein weiterer Fall der den Bestimmungen des Reverse-Charge-Verfahrens folgt, sind Lieferungen von Gas und Elektrizität eines Unternehmers der im Ausland ansässig ist (§ 13b Abs. 1 Nr. 5 UStG), bei denen die Bestimmungen des §3g UStG gelten. Der Leistungsempfänger muss hierbei nach § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG Unternehmer sein. Im Ausland ansässig bedeutet in diesem Fall, dass er weder einen Wohnsitz, einen Sitz, die Geschäftsleitung, noch eine Betriebsstätte im Inland hat. Besitzt der leistende Unternehmer eine Betriebsstätte im Inland, gelten § 13b Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 5 UStG nur, wenn der Umsatz nicht direkt durch die Betriebsstätte ausgeführt wird.⁶⁷ Die sonstige Leistung kann dabei sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich ausgeführt werden. Für die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist es dabei unbedeutend, ob er im Inland oder im Ausland ansässig ist.⁶⁸ Ist der Leistungsempfänger nicht im

⁶⁶ Vgl. Abschn. 13b.1 Abs. 1 Satz 3 UStAE

⁶⁷ Vgl. Abschn. 13b.1 Abs. 28 UStAE

⁶⁸ Vgl. Abschn. 13b.1 Abs. 1 UStAE

Inland ansässig muss er sich bei der inländischen Finanzverwaltung registrieren lassen.

Die Steuer entsteht nach § 13b Abs.1 UStG mit dem Ablauf des Voranmeldungszeitraums in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist.

Befindet sich der Ort der Leistung im Inland findet das Reverse-Charge-Verfahren lediglich bei den folgenden speziellen Fällen keine Anwendung (§ 13b Abs. 6 UStG):

- Personenbeförderung, die der Beförderungseinzelbesteuerung unterlegen hat
- Personenbeförderung, die mit einem Taxi durchgeführt wurde
- Grenzüberschreitender Personenbeförderung im Luftverkehr
- Einräumung der Eintrittsberechtigung für Messen, Ausstellungen und Kongressen im Inland
- Sonstige Leistung einer Durchführungsgesellschaft an im Ausland ansässige Unternehmer, soweit diese Leistungen im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen im Inland stehen
- Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, wenn die Abgabe an Bord eines Schiffes, Flugzeugs oder Zugs erfolgt

5.1.2 Ort der Lieferung oder sonstigen Leistung im Ausland

Für sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG gilt das Reverse-Charge-Verfahren aufgrund der MwStSystRL innerhalb des gesamten Gemeinschaftsgebiets. Führt ein inländischer Unternehmer demnach eine sonstige Leistung gemäß § 3a Abs. 2 UStG in einem anderen Staat des Gemeinschaftsgebiets aus, schuldet der dort ansässige Unternehmer die Umsatzsteuer im Empfängerstaat. Der deutsche Unternehmer muss sich deshalb nicht in einem anderen Staat des Gemeinschaftsgebiets registrieren lassen, falls er dort sonstige Leistungen an einen Unternehmer für sein Unternehmen ausführt. Er muss lediglich die Ausführung der sonstigen Leistung in der Zusammenfassenden Meldung angeben.

Bei der Ausführung einer sonstigen Leistung, die nicht unter § 3a Abs. 2 UStG fällt, einer Werklieferung eines inländischen Unternehmers im Ausland, sowie einer sonstigen Leistung in Drittstaaten gilt dies jedoch nicht zwangsläufig. Hier muss besonders auf das Recht des Staates geachtet werden, in dem die Werklieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wird. Es gibt Länder im Gemeinschaftsgebiet in denen sowie in Deutschland bei beispielsweise grenzüberschreitenden Werklieferungen das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung kommt oder auch Drittstaaten in den das Reverse-Charge-Verfahren verwendet wird. Sollte dies jedoch nicht der Fall sein, ist es wahrscheinlich, dass sich der inländische Unternehmer im Ausland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen muss.

5.1.3 Rechnungsausstellung

Neben der Pflicht zur Ausstellung einer Rechnung entstehen für den leistenden Unternehmer bei der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahren zusätzliche Pflichten im Rahmen der Rechnungsausstellung. Ergänzend zu den allgemein gültigen Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG muss der leistende Unternehmer folgendes beachten: Er darf die Umsatzsteuer nach § 14a Abs. 5 Satz 3 UStG nicht gesondert ausweisen, da sonst die Folgen eines unrichtigen Steuerausweises gemäß § 14c Abs. 1 eintreten. Desweiteren ist er nach § 14a Abs. 5 Satz 2 dazu verpflichtet auf die Steuerschuld des Leistungsempfängers hinzuweisen. Ist der Hinweis nicht vorhanden, bleibt die Steuerschuld des Leistungsempfängers dennoch bestehen. Für die Aufbewahrung der Rechnung gelten die allgemein gültigen Vorschriften nach § 14b Abs.1 UStG.⁶⁹

Bei sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG muss der leistende Unternehmer außerdem die eigene USt-IdNr. als auch die USt-IdNr. des Leistungsempfängers in der Rechnung angeben (§14a Abs. 1 UStG).

⁶⁹ Vgl. Abschn. 13b.1 Abs. 41 UStAE

5.1.4 Vorsteuerabzug

Der Leistungsempfänger kann die von ihm geschuldete Umsatzsteuer, sofern er weder Kleinunternehmer noch Land- und Forstwirt ist, der die Steuer nach den Vorschriften des § 24 UStG ermittelt, gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG als Vorsteuer abziehen. Voraussetzung hierfür ist, dass die sonstige Leistung für sein Unternehmen ausgeführt worden ist und nicht für Umsätze verwendet wird, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

Die Umsatzsteuer darf vom Leistungsempfänger auch als Vorsteuer abgezogen werden, wenn der Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers in der Rechnung fehlt.⁷⁰ Jedoch ist es Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass alle Pflichtangaben einer Rechnung nach § 14 Abs. 4 UStG (mit Ausnahme des gesonderten Steuerausweises) und die Angaben nach § 14a Abs. 1 UStG vollständig und richtig in der zur Leistung dazugehörigen Rechnung enthalten sind.⁷¹

5.1.5 Aufzeichnungspflichten

Der Leistungsempfänger und der leistende Unternehmer sind dazu verpflichtet, Aufzeichnungen nach § 22 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 UStG für bereits ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen zu machen, sowie für noch nicht ausgeführte Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelt aber bereits vereinnahmt wurde (§ 22 Abs. 2 Nr. 8 UStG). Die Aufzeichnungspflicht gilt hierbei auch wenn der Unternehmer als Nichtunternehmer handelt.

5.1.6 Meldepflichten

Der Leistungsempfänger, der nach § 13b UStG Umsatzsteuer schuldet, muss diese gesondert in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung und in seiner Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr angeben. Dies gilt auch wenn der Leistungsempfänger nicht zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen verpflichtet ist (z.B. bei Kleinunternehmern).

⁷⁰ Vgl. Abschn. 13b.1 Abs. 43 UStAE

⁷¹ Vgl. Abschn. 15.2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 UStAE

Der leistende Unternehmer, der im Ausland ansässig ist, hat nur dann im Inland Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen abzugeben, wenn er selbst auch im Inland als Steuerschuldner in Erscheinung tritt.⁷² Hat er Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG ausgeführt, muss er diese in der Zusammenfassenden Meldung angeben (siehe hierzu Abschnitt 5.2 *Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung*).

5.2 Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung

Gemäß § 18a UStG ist ein Unternehmer dazu verpflichtet eine Zusammenfassende Meldung abzugeben, wenn er im Meldezeitraum innergemeinschaftliche Lieferungen, sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG bei denen das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung kommt, oder Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG ausgeführt hat (Lieferungen im Rahmen von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften). Innergemeinschaftlichen Lieferungen werden innergemeinschaftliche Verbringungsfälle gleichgestellt. Auch Organgesellschaften i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sind dazu verpflichtet unabhängig vom Organträger ein Zusammenfassende Meldung abzugeben, falls sie im Meldezeitraum selbstständig entsprechende Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt haben.⁷³ Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 UStG müssen hingegen keine Zusammenfassende Meldung abgeben.

Die Abgabe erfolgt im Regelfall online auf elektronischem Weg über die Internetseite www.bzst.de oder www.elster.de. Bei unbilligen Härten kann das Finanzamt auf Antrag die Abgabe in Papierform gestatten.⁷⁴

5.2.1 Inhalt der Zusammenfassenden Meldung

Die Zusammenfassende Meldung muss die USt.-IdNr. des Unternehmens enthalten, mit der das Unternehmen die meldepflichtigen Lieferungen oder sonstigen Leistungen ausgeführt hat. Desweiteren umfasst die Zusammenfassende Meldung die Summe der Bemessungsgrundlagen der getätigten Umsätze, wobei

⁷² Vgl. Abschn. 13b.1 Abs. 48 UStAE

⁷³ Vgl. Abschn. 18a.1 Abs. 2 UStAE

⁷⁴ Vgl. Abschn. 18a.1 Abs. 4 UStAE

eine gesonderte Auflistung der Erwerber und der jeweiligen Umsatzart erfolgen muss. Sollten die Bemessungsgrundlagen in einer anderen Währung als dem Euro angegeben sein, erfolgt eine Umrechnung mit dem Tageskurs. Hierfür muss jedoch ein Nachweis erbracht werden. Zur Vereinfachung erlaubt die Finanzverwaltung im Regelfall zur Umrechnung den Durchschnittskurs des Bundesministeriums der Finanzen des Monats, der dem Monat der Leistungserbringung oder der Vereinnahmung des Entgelts vorausgeht.⁷⁵ Erbringt der Unternehmer die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch im letzten Monat des Meldezeitraums und stellt er die Rechnung nach Ablauf des Meldezeitraums aus, so muss der Durchschnittskurs des Monats gewählt werden, der auf den Meldezeitraum folgt.⁷⁶

Beispiel:

Unternehmer A erbringt am 18. März 2011 eine innergemeinschaftliche Lieferung an Unternehmer B in Großbritannien. Die Rechnung für die innergemeinschaftliche Lieferung wird in britischen Pfund am 03. Mai 2011 ausgestellt.

Lösung:

Hätte der Unternehmer die Rechnung zum Zeitpunkt der Leistungserbringung ausgestellt, hätte der Durchschnittskurs des Monats Februar herangezogen werden müssen. Im obigen Beispiel muss jedoch der Durchschnittskurs des Monats April herangezogen werden, da die Rechnungsausstellung nach Ablauf des Meldezeitraums erfolgte.

Neben der Summe der Bemessungsgrundlagen eines Erwerbers muss zudem die USt-IdNr. des Erwerbers angegeben werden.

Bei der Meldung einer sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG muss als Hinweis zur eindeutigen Identifikation die Kennziffer „1“ angegeben werden. Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft muss bei der Meldung durch den ersten Abnehmer die Kennziffer „2“ enthalten. Außerdem wird beim innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft die USt-IdNr. des letzten Abnehmers

⁷⁵ Vgl. Abschn. 16.4 Abs. 2 UStAE

⁷⁶ Vgl. Abschn. 18a.3 Abs. 2 UStAE

sowie die Bemessungsgrundlage der an ihn ausgeführten Lieferung durch den ersten Abnehmer angegeben. Der erste Lieferer meldet lediglich eine innergemeinschaftliche Lieferung an den ersten Abnehmer.⁷⁷

5.2.2 Abgabefrist und Meldezeitraum ab 01.07.2010

Die Abgabefrist einer Zusammenfassenden Meldung ist unabhängig von der Art des Umsatzes und von der Summe der Bemessungsgrundlagen der 25. Tag nach Ablauf des Meldezeitraums.

Beträgt die Summe der Bemessungsgrundlagen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen oder Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG für das andauernde Kalendervierteljahr oder eines der vier vorangehenden Kalendervierteljahre mehr als 100.000 €, dann beläuft sich der Meldezeitraum auf einen Monat. Ab dem 01.01.2012 gilt eine Schwelle von 50.000 €. Eine eventuelle Gewährung einer Dauerfristverlängerung, die sich auf Umsatzsteuervoranmeldungen bezieht, besitzt in diesem Fall keine Gültigkeit.⁷⁸

Wird die Schwelle von 100.000 € nicht überschritten beträgt der Meldezeitraum ein Kalendervierteljahr. Der Unternehmer hat jedoch die Möglichkeit durch eine Anzeige beim Bundeszentralamt für Steuern die Zusammenfassende Meldung monatlich abzugeben. Danach ist er für mindestens 12 Monate verpflichtet die Zusammenfassende Meldung jeden Monat abzugeben. Nach Ablauf der 12 Monate kann er den von ihm freiwillig gewählten Meldezeitraum widerrufen.

Im Fall von sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG bei denen das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung kommt beträgt der Meldezeitraum ebenso ein Kalendervierteljahr. Die sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG können jedoch auch monatlich gemeldet werden, sofern der Unternehmer zur monatlichen Meldung berechtigt ist.⁷⁹

Für Unternehmer die von der Umsatzsteuervoranmeldung, sowie von Vorauszahlungen befreit sind gilt Folgendes: Der Meldezeitraum bezieht sich auf ein Kalenderjahr, wenn die Summe aller Lieferungen und sonstigen Leistungen im letzten Kalenderjahr 200.000 € nicht überstieg und im laufenden Kalenderjahr

⁷⁷ Vgl. BZSt, 2010_07_ZM_Ausfuellanleitung.pdf, 2010, S. 6 und S. 2

⁷⁸ Vgl. BMF-Schreiben vom 15.06.2010, IV D 3 – S 7427/08/10003 – 03

⁷⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 15.06.2010, IV D 3 – S 7427/08/10003 – 03

voraussichtlich nicht übersteigen wird. Außerdem darf die Summe der innergemeinschaftlichen Lieferungen oder innergemeinschaftlichen sonstigen Leistungen im vergangenen Kalenderjahr oder voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr 15.000 € nicht übersteigen.⁸⁰

Maßgeblich für die Meldung innergemeinschaftlicher Lieferungen ist der Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung. Dabei ist die innergemeinschaftliche Lieferung spätestens in dem Monat zu melden, der auf die Ausführung der Lieferung folgt. Sonstige Lieferungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG und innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte nach § 25b Abs. 2 UStG sind für den Meldezeitraum zu übermitteln in dem sie tatsächlich ausgeführt werden. Der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung ist demnach unerheblich.

5.2.3 Berichtigung der Zusammenfassenden Meldung

Der Unternehmer ist dazu verpflichtet die Zusammenfassende Meldung bei unrichtigen Angaben zu korrigieren. Dabei kann die Korrektur aus diversen Gründen erfolgen und ist dementsprechend auf unterschiedliche Arten zu berichtigen.

Ändert sich eine der Bemessungsgrundlagen nachträglich, beispielsweise durch Rabatte, Skonti oder Boni, muss die Berichtigung in dem Zeitraum erfolgen, in dem die Änderung eingetreten ist. Gleiches gilt vor allem bei Uneinbringlichkeit des Entgelts, Nichtausführung der Lieferung und Rückgängigmachung der Lieferung (§ 17 Abs.2 UStG). Um die Meldung zu berichtigen muss hierbei der Änderungsbetrag mit den eventuell in diesem Meldezeitraum ausgeführten gleichen Umsatzarten an denselben Unternehmer saldiert werden. Daraus ergibt sich das die neue Summe der Bemessungsgrundlage auch negativ sein kann oder Null ergeben kann.⁸¹

Wurden hingegen unrichtige oder unvollständige Angaben in der Zusammenfassenden Meldung gemacht, müssen diese separat für den gleichen Zeitraum berichtigt werden, in dem die unrichtigen oder unvollständigen Angaben erklärt wurden. Dabei muss die berichtigte Zusammenfassende Meldung ausdrücklich als diese gekennzeichnet sein. Eine falsche Bemessungsgrundlage

⁸⁰ Vgl. BZSt, 2010_07_ZM_Ausfuellanleitung.pdf, 2010, S. 4

⁸¹ Vgl. BMF-Schreiben vom 15.06.2010, IV D 3 – S 7427/08/10003 – 03, Tz. 13-15

wird dabei immer mit Bezug auf die USt-IdNr. des Empfängers berichtigt. Wurde die USt-IdNr. falsch angegeben, dann muss in der Berichtigung zum einen die falsche USt-IdNr. mit der Bemessungsgrundlage „0“ und zum anderen die richtige USt-IdNr. mit der richtigen Bemessungsgrundlage angegeben werden.⁸² Die Übermittlung der berichtigten Meldung muss rechtzeitig erfolgen, wobei die Frist einen Monat beträgt, nachdem der Unternehmer die Unrichtigkeit beziehungsweise die Unvollständigkeit der Zusammenfassenden Meldung erkannt hat. Maßgeblich für die Frist ist der Eingang der berichtigten Meldung beim BZSt.⁸³

5.2.4 Folgen bei nicht ordnungsgemäßer Abgabe oder Berichtigung der Zusammenfassenden Meldung

Zusätzlich zu den spezifischen Vorschriften für eine Zusammenfassende Meldung gelten nach § 18a Abs. 11 Satz 1 UStG die Vorschriften der Abgabenordnung für Steuererklärungen. Folglich kann es zur Anwendung der § 328ff. AO kommen, wodurch die Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung erzwungen werden kann. Dies kann unter anderem durch die Festsetzung von Zwangsgeldern nach § 329 AO mit einer Höhe von bis zu 25.000 € ausgeführt werden.

Bei verspäteter Abgabe der Zusammenfassenden Meldung kann gemäß § 18a Abs. 11 Satz 2 UStG i.V.m. § 152 AO ein Verspätungszuschlag erhoben werden. Dieser kann bis zu ein Prozent der Summe aller Bemessungsgrundlagen der Zusammenfassenden Meldung jedoch maximal 2.500 € betragen.

Nach § 26a Abs. 1 Nr. 5 UStG kann ein Unternehmer der die Zusammenfassende Meldung vorsätzlich oder leichtfertig nicht, nicht richtig, nicht vollständig oder nicht rechtzeitig abgibt, beziehungsweise diese nicht oder nicht rechtzeitig berichtigt, mit einer Geldbuße von bis zu 5.000 € belangt werden.

5.3 Vorsteuervergütungsverfahren innerhalb der EU

Hat ein Unternehmer in einem Mitgliedstaat Umsatzsteuer bezahlt, weil er in diesem Mitgliedstaat Leistungsempfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung

⁸² Vgl. BZSt, 2010_07_ZM_Ausfuellanleitung.pdf, 2010, S. 8

⁸³ Vgl. BMF-Schreiben vom 15.06.2010, IV D 3 – S 7427/08/10003 – 03, Tz. 16

war und der liefernde Unternehmer ihm Umsatzsteuer in Rechnung gestellt hat, kann er die dort bezahlte Steuer innerhalb des Vorsteuervergütungsverfahrens zurückerstattet bekommen, sofern er in dem betreffenden Mitgliedstaat nicht ansässig ist.⁸⁴ Diese Regelung gilt einheitlich innerhalb des gesamten Gemeinschaftsgebiets. Im weiteren Verlauf wird jedoch nur das Vorsteuervergütungsverfahren für im Inland ansässige Unternehmer betrachtet, die in einem anderen Mitgliedstaat Umsatzsteuer bezahlt haben. Für in anderen Mitgliedstaaten ansässige Unternehmer gilt das Verfahren entsprechend.

Als Voraussetzung für die Vorsteuervergütung im anderen Mitgliedstaat gilt, dass der Unternehmer im jeweiligen Mitgliedstaat während des Erstattungszeitraumes keine Lieferungen oder sonstige Leistungen oder nur steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 3 UStG ausgeführt hat, nur Umsätze ausgeführt hat für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet oder innergemeinschaftliche Erwerbe und daran anschließende Lieferungen i.S.d. § 25b Abs. 2 UStG ausgeführt hat. Der Unternehmer tritt also im anderen Mitgliedstaat nicht umsatzsteuerlich in Erscheinung und ist dort auch nicht für umsatzsteuerliche Zwecke registriert.

Für welche Umsätze die Vorsteuer in den einzelnen Mitgliedstaaten vergütet wird, bestimmt sich nach den Regelungen für den Vorsteuersteuerabzug des jeweiligen Mitgliedstaates. Deshalb ist es möglich, dass beispielsweise die Umsatzsteuer einer Hotelübernachtung in einem Mitgliedstaat vergütet wird, im anderen Mitgliedstaat aber nicht. Hierbei müssen die genauen Vorschriften des betreffenden Mitgliedstaates beachtet werden. Auf der Internetseite des Bundeszentralamts für Steuern stehen Informationen über den Vorsteuerabzug der einzelnen Mitgliedstaaten bereit.

5.3.1 Vorsteuervergütungsantrag

Der Vorsteuervergütungsantrag muss vom Unternehmer oder einem bevollmächtigten Dritten auf elektronischem Weg beim Online-Portal des Bundeszentralamts für Steuern auf der Internetseite <https://www.elsteronline.de/bportal/> eingereicht werden. Hier kann die Steuervergütung für jeden Mitgliedstaat beantragt werden, wobei für jeden

⁸⁴ Vgl. BMF Schreiben vom 03.12.2009, IV B 9 – S 7359/09/10001, Tz. 34

einzelnen Mitgliedstaat ein gesonderter Antrag gestellt werden muss. Der Antrag muss spätestens am 30. September des Jahres beim Bundeszentralamt für Steuern eingehen, das auf den Erstattungszeitraum folgt. Generell ist der Erstattungszeitraum ein Kalenderjahr. Der Vergütungsbetrag muss mindestens 50 € betragen. Der Erstattungszeitraum kann sich auch auf drei Monate verkürzen, wenn der Vergütungsbetrag für die drei Monate mindestens 400 € beträgt.⁸⁵ Der Vorsteuervergütungsantrag muss folgende Angaben des Unternehmers enthalten:⁸⁶

- Mitgliedstaat der Erstattung
- Name und Anschrift des Unternehmers
- E-Mail Adresse für elektronische Kommunikation
- Beschreibung der Geschäftstätigkeit des Unternehmers
- Erstattungszeitraum
- USt-IdNr. und Steuernummer des Unternehmers
- Bankverbindung (inklusive IBAN und BIC)

Außerdem muss der Unternehmer eine Erklärung abgeben, dass er im betreffenden Mitgliedstaat keine Umsätze ausgeführt hat, die die Vorsteuervergütung versagen würden.

Der Unternehmer muss zudem für jede an ihn ausgestellte Rechnung, für die er die Vorsteuer vergütet bekommen möchte, folgende Angaben machen:⁸⁷

- Name und Anschrift des leistenden Unternehmers
- USt-IdNr. des leistenden Unternehmers
- Kürzel des Mitgliedstaates der Erstattung
- Datum und Nummer der Rechnung
- Bemessungsgrundlage und Steuerbetrag in der Währung des Mitgliedstaates der Erstattung
- Betrag der abziehbaren Steuer in der Währung des Mitgliedstaates der Erstattung

⁸⁵ Vgl. BMF Schreiben vom 03.12.2009, IV B 9 – S 7359/09/10001, Tz. 36

⁸⁶ Vgl. BMF Schreiben vom 03.12.2009, IV B 9 – S 7359/09/10001, Tz. 37

⁸⁷ Vgl. BMF Schreiben vom 03.12.2009, IV B 9 – S 7359/09/10001, Tz. 38

- ggf. Pro-Rata-Satz
- Art der erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen mittels bestimmter Kennziffern (vgl. hierzu *Anhang 2*)

Bei einer Bemessungsgrundlage einer Rechnung von mehr als 1.000 € (oder bei Rechnungen über Kraftstoffe mehr als 250 €) muss der Unternehmer in fast allen Mitgliedstaaten dem Antrag eine elektronische Kopie der Rechnung nach Art. 10 EU-Richtlinie 2008/9/EG hinzufügen.

Nach erfolgreicher Übermittlung des Vorsteuervergütungsantrags an das Bundeszentralamt für Steuern prüft dieses ob die vom Unternehmer angegebene USt-IdNr. auch ihm zuzuordnen ist und ob der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Ist die Überprüfung erfolgt, leitet das Bundeszentralamt für Steuern den Vorsteuervergütungsantrag an den jeweiligen Mitgliedstaat weiter. Dort erhält das in diesem Mitgliedstaat für Vorsteuervergütungen zuständige Amt den Antrag.⁸⁸

5.3.3 Vorsteuervergütungsverfahren im Drittland

Unternehmer, die Vorsteuer aus einem Drittland vergütet bekommen möchten, müssen sich direkt an das für Vorsteuervergütungen zuständige Amt des Drittstaates wenden. Benötigen sie für die Vorsteuervergütung eine Bestätigung der Unternehmereigenschaft, stellt das zuständige Finanzamt eine derartige Bestätigung aus. Die Bestätigung wird jedoch nur ausgestellt, wenn der Unternehmer auch zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.⁸⁹

5.4 Sorgfaltspflichten des Unternehmers

Ein Unternehmer hat den Sorgfaltspflichten eines gewissenhaften Kaufmanns nachzugehen. Dabei muss er die vom Leistungsempfänger oder auch vom liefernden Unternehmer genutzte USt-IdNr. bereits vor Ausführung einer Lieferung oder Leistung überprüfen. Neben der Existenz der USt-IdNr. muss er auch überprüfen ob der Name und die Anschrift des Abnehmers zu der von ihm

⁸⁸ Vgl. BMF Schreiben vom 03.12.2009, IV B 9 – S 7359/09/10001, Tz. 42 und 43

⁸⁹ Vgl. BMF Schreiben vom 03.12.2009, IV B 9 – S 7359/09/10001, Tz. 31 und 32

verwendeten USt-IdNr. gehören. Die Überprüfung kann telefonisch oder per E-Mail über das Bundeszentralamt für Steuern erfolgen. Eine Anfrage die lediglich die Existenz und Gültigkeit einer USt-IdNr. betrifft, kann auch online auf der Internetseite des Bundeszentralamts für Steuern (www.bzst.bund.de) oder auf der Internetseite der Europäischen Kommission (www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/de/vieshome.htm) gestellt werden. Dabei ist es sinnvoll die Überprüfung in regelmäßigen Abständen durchzuführen.

6. Unrichtiger Steuerausweis

Weist ein Unternehmer in einer Rechnung einen höheren Umsatzsteuerbetrag aus als er diesen nach dem Gesetz schuldet (Unrichtiger Steuerausweis i.S.d. § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG), dann schuldet er auch den Mehrbetrag.⁹⁰ Steuerschuldner ist also nach § 14c Abs. 1 UStG i.V.m. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG der leistende Unternehmer. Die Steuer entsteht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG in dem Zeitpunkt, in dem die Steuer für die Lieferung oder sonstige Leistung entsteht,⁹¹ spätestens jedoch im Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung. Im Gegensatz zum Regelfall, in dem die Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen gesetzlich geschuldet wird, ist der Ort der Lieferung beziehungsweise sonstigen Leistung für die Steuerschuld beim unrichtigen Steuerausweis unerheblich. Die Steuer wird in dem Mitgliedstaat geschuldet, dessen Mehrwertsteuer in der Rechnung ausgewiesen ist.⁹² Merkmale für diesen Mitgliedstaat sind vor allem der ausgewiesene Mehrwertsteuersatz, die Währung des Rechnungsbetrages, die Sprache in der die Rechnung ausgestellt wurde, sowie die Orte an denen Leistungserbringer und Leistungsempfänger laut Rechnung ansässig sind.

Der Unrichtige Steuerausweis erfasst unter anderem die folgenden Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis:

⁹⁰ Vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE

⁹¹ Vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1 a) und b) UStG

⁹² Vgl. EuGH-Urteil vom 18.06.2009, C-566/07, Tz. 27 und 32

- Rechnungen für steuerpflichtige Leistungen, wenn eine höhere als die dafür geschuldete Steuer ausgewiesen wurde
- Rechnungen für steuerfreie Leistungen
- Rechnungen für nicht steuerbare Leistungen (unentgeltliche Leistungen, Leistungen im Ausland und Geschäftsveräußerungen i.S.d. §1 Abs. 1a UStG)⁹³

Ein Unrichtiger Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG kann demnach sowohl bei im Inland erfolgten Lieferungen oder sonstigen Leistungen, als auch im grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsverkehr vorkommen. Eine besonders wichtige Fallgruppe stellt im grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsverkehr jedoch die Fallgruppe der Rechnungen für steuerfreie Leistungen dar. Weist der leistende Unternehmer bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder einer Ausfuhrlieferung, die nach § 6a UStG i.V.m. § 4 Nr. 1b) UStG beziehungsweise § 6 UStG i.V.m. § 4 Nr. 1a) UStG steuerfrei sind, die Umsatzsteuer in der Rechnung gesondert aus, schuldet er diese auch.

Gleiches gilt für nicht steuerbare Leistungen, insbesondere Leistungen im Ausland. Hierunter fallen speziell Werklieferungen und sonstige Leistungen die ein Unternehmer im Ausland erbringt. Dabei kommt das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung, bei dem der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner wird. Auch hier darf die Umsatzsteuer vom leistenden Unternehmer in der Rechnung nicht gesondert ausgewiesen werden, da sonst eine Mehrwertsteuer sowohl vom leistenden Unternehmer als auch vom Leistungsempfänger geschuldet wird und es somit zu einer Doppelbesteuerung des Umsatzes kommt. Folglich muss in diesen Fällen als leistender Unternehmer darauf geachtet werden, die Umsatzsteuer nicht gesondert auszuweisen. Die Folgen des § 14c Abs. 1 UStG treten hingegen nicht ein, wenn in der Rechnung der Gesamtpreis einschließlich Umsatzsteuer in einem Betrag ausgewiesen wird.⁹⁴

⁹³ Vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 1 Satz 5 UStAE

⁹⁴ Vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 7 UStAE

6.1 Vorsteuerabzug beim unrichtigen Steuerausweis

Zu den Rechtsfolgen des unrichtigen Steuerausweises zählt neben der Schuldung der zu hoch ausgewiesenen Umsatzsteuer die Nichtabziehbarkeit dieser als Vorsteuer durch den Leistungsempfänger.⁹⁵ Der Leistungsempfänger darf gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG nur die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen als Vorsteuer abziehen. Für den Fall, dass der Leistungsempfänger die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen hat, muss er diese an das Finanzamt zurückzahlen, wobei die Rückzahlung für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen ist, für den der unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag als Vorsteuer abgezogen wurde.⁹⁶ Der Vorsteuerabzug kann beim unrichtigen Steuerausweis also lediglich in Höhe der für die bezogene Leistung geschuldeten Steuer erfolgen.⁹⁷

6.2 Berichtigung des unrichtigen Steuerausweises

Nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG kann der leistende Unternehmer die falsch ausgewiesene Umsatzsteuer gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigen. In den speziellen grenzüberschreitenden Fällen wie der Ausfuhrlieferung, dem innergemeinschaftlichen Erwerb oder einer sonstigen Leistung im Ausland erfolgt die Berichtigung über eine schriftliche Berichtigungserklärung, die dem Leistungsempfänger tatsächlich zugehen muss.⁹⁸ Die Berichtigung ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen in welchem dem Leistungsempfänger die Berichtigungserklärung erteilt wurde.⁹⁹ Der Unternehmer erhält dann die unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer vom Finanzamt zurück.

Beispiel:

Im Jahr 2008 weist ein Unternehmer in der Rechnung für eine innergemeinschaftliche Lieferung eine Umsatzsteuer von 19% aus, obwohl die Lieferung nach § 6a UStG i.V.m. § 4 Nr. 1b) UStG steuerfrei ist.

⁹⁵ Vgl. Abschn. 14c.1 Abs.1 Satz 6 UStAE; 15.2 Abs 1 UStAE

⁹⁶ Vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 10 UStAE

⁹⁷ Vgl. Abschn. 15.2 Abs. 3 UStAE

⁹⁸ Vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 7 UStAE

⁹⁹ Vgl. Abschn. 14c.1 Abs. 5 UStAE

Anschließend berichtigt er die Rechnung im Jahr 2009 gegenüber dem Leistungsempfänger.

Rechnung

Entgelt	1000 €
USt 19 %	190 €
Rechnungsbetrag	1190 €

Berichtigte Rechnung

Rechnungsbetrag	1000 €
-----------------	--------

Lösung:

Der Unternehmer schuldet dem Finanzamt Umsatzsteuer in Höhe von 190€. Nach Erteilung der Rechnungsberichtigung an den Leistungsempfänger kann der Unternehmer die Berichtigung für den Besteuerungszeitraum vornehmen, in dem die Rechnungsberichtigung erfolgte. Folglich erhält er die Steuer im Besteuerungszeitraum 2009 vom Finanzamt zurück.

Hat der Leistungsempfänger erst nach der Berichtigung durch den leistenden Unternehmer die inkorrekte Ausweisung der Steuer erkannt und fälschlicherweise Vorsteuer gezogen, muss die Steuer an das Finanzamt zurückgezahlt werden. Jedoch ist hierbei der Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2008 zu ändern.

Gemäß § 14c Abs. 1 Satz 3 UStG kann die Steuer beim unrichtigen Steuerausweis, mit Ausnahme einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a) UStG oder der Rückgängigmachung des Verzichts auf Steuerbefreiung nach § 9 UStG, unabhängig vom Schicksal des Vorsteuerabzugs berichtigt werden.¹⁰⁰

6.3 Verzinsung unrichtig ausgewiesener und nicht entrichteter Steuer

Entsteht eine Umsatzsteuerschuld aufgrund eines unrichtigen Steuerausweises nach § 14c Abs. 1 UStG und wurde diese nicht entrichtet, ist die Steuer gemäß § 233a AO zu verzinsen. Die Steuerschuld besteht hierbei bis zur Berichtigung des

¹⁰⁰ Vgl. Schneider, Themenlexikon DATEV-Lexinform, Unrichtiger Steuerausweis, 2010, S. 6

Steuerbetrags. Die Berichtigung des Steuerbetrags tritt dabei ohne Rückwirkung ein. Eine rückwirkende Berichtigung würde § 14c Abs. 1 UStG i.V.m. § 17 Abs. 1 UStG widersprechen, da die Berichtigung des Steuerbetrags erst im Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung erfolgen darf.¹⁰¹

Die Nachzahlungszinsen können jedoch von der Finanzverwaltung gemäß § 227 AO erlassen werden, wenn die Einziehung der Zinsen unbillig ist. Dies liegt im Ermessen der Finanzverwaltung. Eine schnelle Berichtigung des Steuerausweises ist daher von großer Bedeutung.¹⁰²

7. Allgemeingültige Folgen bei Verletzung der Vorschriften

7.1 Bußgeldvorschriften nach § 26a UStG

Ein Unternehmer kann für eine Ordnungswidrigkeiten i.S.d. § 26a UStG mit einer Geldbuße von bis zu 5.000 € belangt werden. Neben den Ordnungswidrigkeiten im Zusammenhang mit einer Zusammenfassenden Meldung (vgl. hierzu Abschnitt 5.2.4 *Folgen bei nicht ordnungsgemäßer Abgabe oder Berichtigung der Zusammenfassenden Meldung*) gelten die nachfolgend aufgeführten Vergehen ebenfalls als Ordnungswidrigkeit. Ein Unternehmer, der eine Lieferung oder sonstige Leistung an einen anderen Unternehmer oder eine juristische Person ausführt ist gemäß § 14 Abs. 2 Satz1 Nr. 2 UStG dazu verpflichtet eine Rechnung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung auszustellen. Stellt der Unternehmer die Rechnung nicht oder nicht rechtzeitig aus, handelt es sich um eine Ordnungswidrigkeit i.S.d. § 26a Abs.1 Nr. 1 UStG.

Desweiteren muss der Unternehmer jeweils ein Doppel der von ihm ausgestellten Rechnungen, sowie die Rechnungen die er als Leistungsempfänger erhalten hat mindestens zehn Jahre aufbewahren (§ 26a Abs.1 Nr. 2 UStG). Ist der Leistungsempfänger kein Unternehmer oder verwendet er die Leistung nicht für seinen unternehmerischen Bereich, dann muss er Rechnungen, Zahlungsbelege oder andere beweiskräftige Unterlagen mindestens zwei Jahre aufbewahren (§ 26a

¹⁰¹ Vgl. BFH Urteil vom 19.03.2009 V R 48/07, BStBl II 2010, S. 92

¹⁰² Vgl. BMF-Schreiben vom 02.01.2008, IV A4 – S 0062 – 07/0001, BStBl I 2008, S.26

Abs. Nr. 3 UStG). Beachtet er die Aufbewahrungsfrist nicht oder unterschreitet er sie, sind wiederum die Voraussetzungen einer Ordnungswidrigkeit erfüllt, wobei sich das Bußgeld im Fall der Aufbewahrungsfrist von zwei Jahren entgegen des Regelfalls auf maximal 500 € beläuft. Die Aufbewahrungsfrist beginnt jeweils mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt wurde. Die Rechnungsausstellung und die Aufbewahrung der Dokumente sind sowohl verpflichtend bei Umsätzen im Inland als auch bei grenzüberschreitenden Umsätzen.

Im Fall der innergemeinschaftlichen Lieferung neuer Fahrzeuge kann nach § 18c UStG durch eine Rechtsverordnung eine Meldepflicht für die innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge bestimmt werden. Die Rechtsverordnung kann bei bestimmten Tatbeständen auf die Bußgeldvorschrift verweisen (§ 26a Abs.1 Nr. 6 UStG).

Ein Unternehmer muss seine Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und anderen Urkunden den Finanzbehörde vollständig und rechtzeitig vorlegen, falls diese die Vorlage der Unterlagen verlangen (§ 26a Abs. 1 Nr. 7 i.V.m. § 18d UStG). Im Rahmen des grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsverkehr ist es für den Unternehmer besonders wichtig spezielle Nachweise zu erbringen, die eventuell von der Finanzverwaltung geprüft werden.

7.2 Ordnungswidrigkeit nach § 26b UStG

Ein Unternehmer der das Umsatzsteueraufkommen schädigt, indem er die geschuldete Steuer zum Fälligkeitszeitpunkt nicht oder nicht vollständig entrichtet, kann mit einer Geldbuße von bis zu 50.000 € belangt werden (§ 26b UStG). Durch die zum Teil abweichenden Regelungen der Steuerschuld im grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsverkehr muss der Unternehmer die jeweiligen Vorschriften der Steuerschuld besonders beachten um das Umsatzsteueraufkommen nicht zu schädigen.

7.3 Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge und Verzinsungen

Auch beim grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsverkehr können Säumniszuschläge, Verspätungszuschläge oder Zwangsgelder erhoben werden,

die sich nach den allgemeingültigen Vorschriften der Abgabenordnung bestimmen. Einfuhr- und Ausfuhrabgaben nach Art. 4 Nr. 10 und 11 des Zollkodex unterliegen gemäß § 3 Abs. 3 AO ebenfalls der Abgabenordnung. Im Bezug auf Einfuhr- und Ausfuhrabgaben anfallende Zinsen stehen jedoch dem Bund zu (§ 3 Abs. 5 AO). Die Einfuhrumsatzsteuer ist eine solche Einfuhrabgabe im Sinne des Zollrechts.¹⁰³

Schuldet ein Unternehmer aufgrund der ausgeführten Lieferung oder sonstigen Leistungen Umsatzsteuer, unabhängig davon ob er leistender Unternehmer oder Leistungsempfänger ist, und zahlt er diese bis zum Ablauf des Fälligkeitstermins nicht, entstehen Säumniszuschläge nach § 240 AO. Die Entstehung eines Säumniszuschlags setzt ein Verschulden des Unternehmers nicht voraus, das heißt er muss auch beim grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsverkehr stets wissen, zu welchem Zeitpunkt er Steuerschuldner ist.

Gibt ein Unternehmer eine Steuererklärung nicht rechtzeitig ab kann gegen ihn ein Verspätungszuschlag gemäß § 152 AO festgesetzt werden. Auch im grenzüberschreitenden Warenverkehr kann die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung entstehen, da die Lieferungen und sonstigen Leistung in einer Steuererklärung gesondert angegeben werden müssen.

Eine Verzinsung der Steuerforderung der Umsatzsteuer gemäß § 233 AO kommt im grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsverkehr ebenso in Betracht mit Ausnahme der Einfuhrumsatzsteuer (vgl. hierzu Abschnitt 3.2.1 *Steuerschuld*).

8. Zusammenfassung

Aufgrund des grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsverkehrs entstehen spezielle zusätzliche Pflichten für den Unternehmer, die bei reinen Inlandsumsätzen nicht vorhanden sind. Dabei handelt es sich generell um diverse zusätzliche Meldepflichten oder besondere Nachweispflichten beispielsweise im Fall einer Steuerbefreiung. Außerdem werden die auch bei Inlandsumsätzen bestehenden Verpflichtungen eines Unternehmers erweitert oder verändert.

¹⁰³ Vgl. www.zoll.de, Einfuhrumsatzsteuer vom 13.03.2008

Diese weiteren Verpflichtungen können dabei nach zwei Arten unterschieden werden. Zum einen gibt es Verpflichtungen die speziell bei einer Umsatzart angewendet müssen, zum anderen treten Verpflichtungen auf, die bei mehreren Umsatzarten zur Anwendung kommen.

Damit der Unternehmer seine grenzüberschreitenden Umsätze ausführen kann, ohne dass ihm etwaige Nachteile entstehen (wie z.B. eine Versagung der Steuerbefreiung oder mögliche Bußgelder) ist es wichtig, dass der Unternehmer allen Verpflichtungen sorgfältig nachkommt. Dabei sollte er zunächst, unabhängig davon ob er Lieferer oder Erwerber ist, die Umsatzart definieren, indem er die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung, eines innergemeinschaftlichen Erwerbs, einer Ausfuhrlieferung, einer Einfuhr, einer sonstigen Leistung oder eines Reihengeschäfts beziehungsweise eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäftes überprüft. Werden alle Voraussetzungen der speziellen grenzüberschreitenden Lieferung oder sonstigen Leistung erfüllt, muss er all den Pflichten nachkommen, die durch die Ausführung dieser speziellen Umsatzart entstehen und im Leitfaden erläutert werden. Je nachdem ob der Unternehmer leistender Unternehmer oder Abnehmer ist, unterscheiden sich die Pflichten.

Außerdem sollte sich ein Unternehmer stets über eventuelle Neuerungen informieren, da sich die Rechtslage auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer kontinuierlich ändert, insbesondere durch Beschlüsse auf Ebene der EU oder durch überarbeitete BMF-Schreiben. Die Mitgliedstaaten der EU arbeiten auf Ebene des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs eng zusammen und entwickeln dabei eine Kontrollfunktion, die sich durch bestimmte Kontrollverfahren (z.B. die Zusammenfassende Meldung oder die Intrastat-Meldung) auch auf der Ebene des Unternehmers bemerkbar macht. Deshalb ist es wichtig neben der Aufmerksamkeit auf Bundesebene ebenso fokussiert die EU-Ebene im Blick zu haben.

Anhang I: Gebiete die nicht zum umsatzsteuerrechtlichen Gemeinschaftsgebiet gehören¹⁰⁴

Dänemark:	Färöer Inseln und Grönland
Deutschland:	Insel Helgoland und das Gebiet von Büsingen
Finnland:	Ålandinseln
Frankreich:	die vier überseeischen Departements Guadeloupe, Martinique, La Réunion und Guyana Hinweis: Monaco gehört zum umsatzsteuerrecht- lichen Gemeinschaftsgebiet (§ 1 Abs. 2a Satz 2 UStG)
Griechenland:	Berg Athos
Vereinigtes Königreich:	die Kanalinseln Guernsey, Jersey, Alderny und die Sark-Inseln Hinweis: die Insel Man/Isle of Man gehört zum umsatzsteuerrechtlichen Gemeinschaftsgebiet (§ 1 Abs. 2a Satz 2 UStG)
Italien:	Livigno und Campione d'Italia sowie der zum italienischen Hoheitsgebiet gehörende Teil des Luganer Sees zwischen Ponte Tresa und Porto Ceresio
Niederlande:	Aruba, Bonaire, Curaçao, Sint-Marteen, Saba und Sint Eustatius
Spanien:	Kanarische Inseln, Ceuta und Melilla
Zypern:	der Teil der Insel, in dem die Regierung keine tatsächliche Kontrolle ausübt - also der nördliche (türkische) Teil Zyperns Hinweis: die auf der Insel befindlichen Hoheitszonen des Vereinten Königreiches und Nordirlands gelten in Bezug auf die mehrwertsteuerrechtliche Behandlung als Teil der

¹⁰⁴ Vgl. www.zoll.de, Geltungsbereich der Einfuhrumsatzsteuer, 18.04.2011

Republik Zypern und gehören damit zum
umsatzsteuerrechtlichen Gemeinschaftsgebiet

Anhang 2: Kennziffern für die Art der erworbenen Gegenstände oder Dienstleistungen im Vorsteuervergütungsverfahren¹⁰⁵

Kennziffer	Art des erworbenen Gegenstands oder der Dienstleistung
1	Kraftstoff
2	Vermietung von Beförderungsmitteln
3	Ausgaben für Transportmittel (andere als unter Kennziffer 1 oder 2 beschriebene Gegenstände und Dienstleistungen)
4	Maut und Straßenbenutzungsgebühren
5	Fahrtkosten wie Taxikosten, Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel
6	Beherbergung
7	Speisen, Getränke und Restaurantdienstleistungen
8	Eintrittsgelder für Messen und Ausstellungen
9	Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen
10	Sonstiges; hierbei ist die Art der gelieferten Gegenstände bzw. erbrachten Dienstleistungen anzugeben

¹⁰⁵ Vgl. Art. 9 Abs. 1 EU-Richtlinie 2008/9/EG

Anhang 3: Ort der sonstigen Leistungen¹⁰⁶

	Sonstige Leistung	Ort der sonstigen Leistung
1	Grundregel I: B2C-Dienstleistungen	§ 3a Abs. 1 UStG: Unternehmersitzprinzip
1a	Reiseleistungen i.S.d. § 25 UStG	§ 3a Abs. 1 UStG: Unternehmersitzprinzip
1b	Reisebetreuungsleistungen von angestellten Reiseleitern	§ 3a Abs. 1 UStG: Unternehmersitzprinzip
1c	Katalogleistungen nach § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG und Leistungsempfänger hat Wohnsitz innerhalb der EU	§ 3a Abs. 1 UStG: Unternehmersitzprinzip
2	Grundregel II: B2B-Dienstleistungen	§ 3a Abs. 2 UStG: Empfängersitzprinzip
2a	Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände: B2B-Dienstleistung S.a. Fall 18	§ 3a Abs. 2 UStG: Empfängersitzprinzip
2b	Vermittlungsleistungen an Unternehmer. Ausnahme: keine unter § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG fallende Vermittlungsleistung S.a. Fall 20 und 43	§ 3a Abs. 2 UStG: Empfängersitzprinzip
2c	Güterbeförderungen an Unternehmer S.a. Fall 41 und 43	§ 3a Abs. 2 UStG: Empfängersitzprinzip
3	Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück (B2B- und B2C-Dienstleistungen). S.a. Fall 21	§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG: Lageort des Grundstücks
4	Kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels (B2B- und B2C-Dienstleistungen)	§ 3a Abs. 3 Nr. 2: Übergabeort Maßgeblich ist der Ort an dem das Beförderungsmittel körperlich dem Leistungsempfänger übergeben wird. Ausnahme: siehe Fall 5
5	Kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels (B2B- und B2C-Dienstleistungen) durch einen Drittlandsunter-	§ 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 UStG: Ort im Inland , da die Leistung hier genutzt wird.

¹⁰⁶ Vgl. Schneider, Themenlexikon DATEV-Lexinform, Sonstige Leistung, 2011, S. 34 - 47

	nehmer und Nutzung der Leistung im Inland	
6	Langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels durch einen EU-Unternehmer an einen Unternehmer (B2B-Vermietung). S.a. Fall 37	§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG ist nicht anwendbar, da die Ausnahme nur bei kurzfristiger Vermietung gilt. § 3a Abs.6 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2 UStG ist bei langfristiger Vermietung nur anzuwenden wenn die Vermietung durch einen Drittlandsunternehmer ausgeführt wird. § 3a Abs. 2 UStG: Empfängersitzprinzip
7	Langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels durch einen Drittlandsunternehmer an einen Inlands-Unternehmer(B2B-Vermietung),das Beförderungsmittel wird im Inland genutzt.	§ 3a Abs. 3 Nr.2 UStG ist nicht anwendbar, da die Ausnahme nur bei kurzfristiger Vermietung gilt. § 3a Abs.6 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2 UStG ist bei langfristiger Vermietung nur anzuwenden wenn die Vermietung durch einen Drittlandsunternehmer ausgeführt wird und durch die Anwendung des Abs. 6 der Ort ins Inland verlagert wird. § 3a Abs.2 UStG: Empfängersitzprinzip - hier Inland. Eine Ortsverlagerung nach Abs. 6 ist nicht erforderlich.
8	Langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels durch einen Drittlandsunternehmer (Schweiz) an einen Inlands-Unternehmer (B2B-Vermietung),das Beförderungsmittel wird im Drittland genutzt.	§ 3a Abs. 3 Nr.2 UStG ist nicht anwendbar, da die Ausnahme nur bei kurzfristiger Vermietung gilt. § 3a Abs.6 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2 UStG ist bei langfristiger Vermietung nur anzuwenden wenn die Vermietung durch einen Drittlandsunternehmer ausgeführt wird und durch die Anwendung des Abs. 6 der Ort ins Inland verlagert wird. § 3a Abs. 2 UStG: Empfängersitzprinzip - hier Inland. Eine Ortsverlagerung nach Abs. 6 ist nicht möglich, da das Beförderungsmittel nicht im Inland genutzt wird.
9	Langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels durch einen Drittlandsunternehmer (Schweiz) an einen EU-Unternehmer (B2B-Vermietung),das Beförderungsmittel wird im Drittland	§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG ist nicht anwendbar, da die Ausnahme nur bei kurzfristiger Vermietung gilt. § 3a Abs.6 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2 UStG ist bei langfristiger Vermietung nur anzuwenden wenn die Vermietung durch

	genutzt.	einen Drittlandsunternehmer ausgeführt wird und durch die Anwendung des Abs. 6 der Ort ins Inland verlagert wird. § 3a Abs. 2 UStG: Empfängersitzprinzip - hier EU-Staat. Eine Ortsverlagerung nach Abs. 6 ist nicht möglich, da das Beförderungsmittel nicht im Inland genutzt wird.
10	Langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels durch einen Drittlandsunternehmer(Schweiz) an einen Inlands-Privatmann (B2C-Vermietung), das Beförderungsmittel wird im Inland genutzt.	§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG ist nicht anwendbar, da die Ausnahme nur bei kurzfristiger Vermietung gilt. § 3a Abs.6 Satz 1 Nr. 1 Alt. 2 UStG ist bei langfristiger Vermietung nur anzuwenden wenn die Vermietung durch einen Drittlandsunternehmer ausgeführt wird und durch die Anwendung des Abs. 6 der Ort ins Inland verlagert wird. § 3a Abs.1 UStG: Unternehmersitzprinzip - hier Drittland (Schweiz). Eine Ortsverlagerung ins Inland nach Abs. 6 ist durchzuführen, da das Beförderungsmittel im Inland genutzt wird.
11	Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen	an Nichtunternehmer: § 3a Abs. 3 Nr. 3 a) UStG: Tätigkeitsort an Unternehmer: § 3a Abs. 2: Empfängersitzprinzip ¹⁰⁷
11a	Übertragung von Nutzungsrechten an Urheberrechten an Unternehmer	Kein Fall des § 3a Abs. 3 Nr. 3 a) und kein Fall des § 3a Abs.4 Satz 1 und 2 Nr. 1 UStG § 3a Abs. 2 UStG: Empfängersitzprinzip
11b	Wissenschaftliche Beratungsleistung an einen Unternehmer	Eine wissenschaftliche Leistung i.S.d. § 3a Abs. 3 Nr. 3 a) UStG setzt voraus, dass das erstellte Gutachten nicht auf Beratung des Auftraggebers gerichtet ist. Soll das Gutachten dem Auftraggeber als Entscheidungshilfe für die Lösung konkreter technischer, wirtschaftlicher oder rechtlicher Fragen dienen, liegt eine Beratungsleistung vor. Der Leistungsort bestimmt sich nach §

¹⁰⁷ Vgl. Art. 4 Nr. 4 c), JStG 2010 vom 08.12.2010, BGBl I 2010, S. 1768

		3a Abs. 2 UStG(Leistung an Unternehmer): Empfängersitzprinzip
11c	Überlassung von Standflächen auf Messen und Ausstellungen	Bei der Überlassung von Standflächen auf Messen und Ausstellungen durch die Veranstalter an die Aussteller handelt es sich um sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück. Diese Leistungen werden im Rahmen eines Vertrages besonderer Art dort ausgeführt, wo die Standflächen liegen (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG).
11d	Überlassung von Standflächen und weitere Leistungen auf Messen und Ausstellungen	Handelt es sich um eine einheitliche Leistung an Nichtunternehmer: § 3a Abs. 3 Nr. 3 a) UStG: Tätigkeitsortsprinzip Handelt es sich um eine einheitliche Leistung an Unternehmer für deren Unternehmen: § 3a Abs. 2 UStG: Unternehmersitzprinzip
12	Eintrittsberechtigungen für Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder für ähnliche Veranstaltungen an Unternehmer für deren Unternehmen.	§ 3a Abs. 3 Nr. 5: Veranstaltungsort
13	Dienstleistungen wie oben, aber B2C-Dienstleistungen	§ 3 Abs. 3 Nr. 3a: Tätigkeitsort
14	Die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle - Restaurationsumsätze (B2B- und B2C-Dienstleistungen)	§ 3a Abs. 3 Nr. 3 b): Tätigkeitsort
15	Restaurationsumsätze an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets.	Die Vorschrift des § 3e UStG wird erweitert um sonstige Leistungen, die in der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle in vorgenannten Beförderungsmitteln bestehen. Auch bei diesen Leistungen befindet sich der Leistungsort nunmehr am Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels.
16	Restaurationsumsätze an Bord eines	Die Vorschrift des § 3e UStG ist auf Res-

	Schiffes, während eines Aufenthalts im Drittlandsgebiet	taurationsumsätze außerhalb des Gemeinschaftsgebietes nicht anzuwenden. Es gilt somit § 3a Abs. 3 Nr. 3 b) UStG: Tätigkeitsort
17	Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände: B2C-Dienstleistungen	§ 3a Abs. 3 Nr. 3 c) UStG: Tätigkeitsort
18	Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände: B2B-Dienstleistung	§ 3a Abs.2 UStG: Empfängersitzprinzip Bei der Begutachtung beweglicher körperlicher Gegenstände durch Sachverständige hat § 3a Abs. 3 Nr. 3 c) Vorrang vor § 3a Abs. 4 Satz 1 und 3 Nr. 3 UStG
19	Vermittlungsleistungen an Nichtunternehmer (B2C-Vermittlungsleistung)	§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG: Ort des vermittelten Umsatzes
20	Vermittlungsleistungen an Unternehmer (B2B- Vermittlungsleistungen) S.a. Fall 43	§ 3a Abs. 2: Empfängersitzprinzip
21	Vermittlungsleistungen von Wohnungen und Hotelzimmern	Für die Vermittlung von Vermietungen von Wohnungen und Hotelzimmern ist der Ort maßgeblich wo das Grundstück liegt (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)
22	B2C-Katalogdienstleistungen, Empfänger hat Wohnsitz im Drittlandsgebiet	§ 3a Abs. 4 UStG: Empfängersitzprinzip Beachte bei den Katalogdienstleistungen auch § 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG
23	B2C-Katalogdienstleistungen, Empfänger hat Wohnsitz im Inland oder EU-Gebiet	Kein Fall des § 3a Abs. 4 UStG. Es gilt die Grundregel des § 3a Abs. 1 UStG: Untnehmersitzprinzip
24	B2B-Katalogdienstleistungen	Kein Fall des § 3a Abs. 4 UStG. Es gilt die Grundregel des § 3a Abs. 2: Empfängersitzprinzip
25	Katalogdienstleistung i.S.d. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 bis 10 UStG durch einen Drittlandsunternehmer (Schweiz) an juristische Person des öffentlichen Rechts, soweit sie nicht Unternehmer ist und ihr keine Ust-IdNr. erteilt worden ist (B2C) mit Sitz im Drittlandsgebiet. Die Katalog	Die betreffenden Katalogdienstleistungen werden nach § 3a Abs. 4 UStG am Sitzort des Leistungsempfängers - im Drittlandsgebiet - ausgeführt. § 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 UStG ist bei den in Abs.4 Satz 2 Nr.1 bis 10 bezeichneten Katalogleistungen nur anzuwenden, wenn die Leistung durch einen

	dienstleistung wird im Inland genutzt oder ausgewertet.	Drittlandsunternehmer ausgeführt wird und durch die Anwendung des Abs. 6 der Ort ins Inland verlagert wird. Eine Ortsverlagerung ins Inland ist durchzuführen, da die Leistung im Inland genutzt bzw. ausgewertet wird.
26	Katalogdienstleistung i.S.d. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 bis 10 UStG durch einen Drittlandsunternehmer (Schweiz) an juristische Person des öffentlichen Rechts, soweit sie nicht Unternehmer ist und ihr keine Ust-IdNr. erteilt worden ist (B2C) mit Sitz im Inland. Die Katalogdienstleistung wird im Inland genutzt oder ausgewertet.	Für die betreffenden Katalogdienstleistungen ist die Ausnahmeregelung des § 3a Abs. 4 UStG nicht anwendbar, da der Empfänger nicht im Drittlandsgebiet ansässig ist. § 3a Abs.1 UStG: Unternehmersitzprinzip hier Drittland (Schweiz). Eine Ortsverlagerung ins Inland nach Abs. 6 ist durchzuführen, da die Leistung im Inland genutzt bzw. ausgewertet wird.
27	Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen durch einen Drittlandsunternehmer an einen Privatmann (B2C) im Gemeinschaftsgebiet	§ 3a Abs. 5 UStG: Empfängersitzprinzip
28	Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen durch einen Inlands- bzw. EU-Unternehmer	Kein Fall des § 3a Abs. 5 UStG. Es gilt die Grundregel des § 3a Abs. 2: Empfängersitzprinzip
29	Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen durch einen Drittlandsunternehmer an einen Privatmann (B2C) im Drittlandsgebiet	Kein Fall des § 3a Abs. 5 UStG. Es gilt die Grundregel des § 3a Abs. 1 UStG: Unternehmersitzprinzip
30	Regelung ab 2015: Auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen, Telekommunikationsdienstleistungen sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen durch Steuerpflichtige (Unternehmer) an Nichtsteuerpflichtige (B2C)	Art. 58 MWStSystRL ab 2015: Empfängersitzprinzip
31	Sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (Katalogdienstleistungen i.S.d. § 3a Abs. 4 Nr. 11 und 12 UStG) durch Inlandsunternehmer	Für die betreffenden Katalogdienstleistungen ist die Ausnahmeregelung des § 3a Abs. 4 UStG nicht anwendbar, da der Empfänger Unternehmer ist. § 3a Abs. 2 UStG: Empfängersitzprinzip - hier Drittland

	an Drittlandsunternehmer - Schweiz (B2B). Die Leistung wird im Inland genutzt oder ausgewertet.	(Schweiz). Eine Ortsverlagerung ins Inland nach Abs. 6 ist nicht durchzuführen, da die Leistung nicht von einem Drittlandsunternehmer erbracht wurde. Eine Ortsverlagerung findet bei Anwendung der Grundregel - Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 2 UStG nicht statt.
32	Sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (Katalogdienstleistungen i.S.d. § 3a Abs. 4 Nr. 11 und 12 UStG) durch Drittlandsunternehmer an Drittlandsunternehmer - Schweiz (B2B). Die Leistung wird im Inland genutzt oder ausgewertet.	Für die betreffenden Katalogdienstleistungen ist die Ausnahmeregelung des § 3a Abs. 4 UStG nicht anwendbar, da der Empfänger Unternehmer ist. § 3a Abs. 2 UStG: Empfängersitzprinzip - hier Drittland (Schweiz). Eine Ortsverlagerung ins Inland nach Abs. 6 ist dann durchzuführen, wenn die Leistung von einem Drittlandsunternehmer erbracht wird (hier erfüllt) und der Leistungsort abweichend von Abs. 1, Abs. 3 Nr. 2 oder Abs. 4 Satz 1 bestimmt wird. Eine Ortsverlagerung findet bei Anwendung der Grundregel - Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 2 UStG nicht statt, da Abs. 2 nicht als Abweichungsnorm genannt ist.
33	Sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (Katalogdienstleistungen i.S.d. § 3a Abs. 4 Nr. 11 und 12 UStG) durch Drittlandsunternehmer an Drittlands-Privatperson - Schweiz (B2C). Die Leistung wird im Inland genutzt oder ausgewertet.	Für die betreffenden Katalogdienstleistungen ist die Ausnahmeregelung des § 3a Abs. 4 UStG anwendbar, da der Empfänger Privatperson im Drittland ist. Die Leistung ist im Drittland (Empfängersitzprinzip) ausgeführt. Eine Ortsverlagerung ins Inland nach Abs. 6 ist dann durchzuführen, wenn die Leistung von einem Drittlandsunternehmer erbracht wird (hier erfüllt) und der Leistungsort abweichend von Abs. 1, Abs. 3 Nr. 2 oder Abs. 4 Satz 1 bestimmt wird. Eine Ortsverlagerung findet somit abweichend von Abs. 4 Satz 1 statt, da die Leistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird.
34	Sonstige Leistungen auf dem Gebiet der	Für die betreffenden Katalogdienstleis-

	<p>Telekommunikation sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (Katalogdienstleistungen i.S.d. § 3a Abs. 4 Nr. 11 und 12 UStG) durch Inlandsunternehmer</p> <p>Die Leistung wird im Inland genutzt oder ausgewertet.</p>	<p>tungen ist die Ausnahmeregelung des § 3a Abs. 4 UStG anwendbar, da der Empfänger Privatperson im Drittland ist. Die Leistung ist im Drittland(Empfängersitzprinzip)ausgeführt. Eine Ortsverlagerung ins Inland nach Abs. 6 ist dann durchzuführen, wenn die Leistung von einem Drittlandsunternehmer erbracht wird (hier nicht erfüllt). Eine Ortsverlagerung findet somit nach Abs. 6 nicht statt.</p>
35	<p>Kurzfristige Vermietung eines Schienenfahrzeugs, eines Kraftomnibusses, eines ausschließlich zur Beförderung von Gegenständen bestimmtes Straßenfahrzeugs durch einen Inlandsunternehmer an einen Drittlandsunternehmer (B2B).</p>	<p>Maßgeblich für die Ortsbestimmung des § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG ist der Ort der körperlichen Übergabe des Fahrzeugs. Wird das Beförderungsmittel dem Empfänger tatsächlich im Inland zur Verfügung gestellt, ist der Leistungsort nach § 3a Abs.3 Nr. 2 UStG im Inland und zwar unabhängig davon, wo das Beförderungsmittel tatsächlich genutzt wird. Wird das Beförderungsmittel aber von einem Drittlandsunternehmer auch im Drittland genutzt, dann wird der Ort nach § 3a Abs. 7 UStG in das Drittlandsgebiet verlagert. S.a. Fall 4.</p>
36	<p>Kurzfristige Vermietung eines Schienenfahrzeugs, eines Kraftomnibusses, eines ausschließlich zur Beförderung von Gegenständen bestimmtes Straßenfahrzeugs durch einen Inlandsunternehmer an einen Drittlands-Privatmann (B2C). Das Beförderungsmittel wird im Inland übergeben und im Drittland genutzt.</p>	<p>Maßgeblich für die Ortsbestimmung des § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG ist der Ort der körperlichen Übergabe des Fahrzeugs. Wird das Beförderungsmittel dem Empfänger tatsächlich im Inland zur Verfügung gestellt, ist der Leistungsort nach § 3a Abs.3 Nr. 2 UStG im Inland und zwar unabhängig davon, wo das Beförderungsmittel tatsächlich genutzt wird. Da das Beförderungsmittel nicht von einem Drittlandsunternehmer, sondern von einem Privatmann genutzt wird, wird der Ort nicht nach § 3a Abs. 7 UStG in das Drittlandsgebiet verlagert. S.a. Fall 4.</p>
37	<p>Langfristige Vermietung eines Schienenfahrzeugs, eines Kraftomnibusses, eines</p>	<p>Die Ortsbestimmung einer langfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels richtet</p>

	ausschließlich zur Beförderung von Gegenständen bestimmtes Straßenfahrzeugs durch einen Inlandsunternehmer an einen Drittlandsunternehmer (B2B). S.a. Fälle 6 bis 10.	sich nicht nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG (nur kurzfristige Vermietungen). Der Ort der B2B Vermietungen eines Beförderungsmittels richtet sich nach der Grundregel des § 3a Abs.2 UStG: Empfängersitzprinzip. Der Ort befindet sich danach im Drittlandsgebiet. Eine Ortsverlagerung ins Drittlandsgebiet nach § 3a Abs. 7 UStG ist nicht anwendbar, da die Leistung bereits im Drittlandsgebiet als ausgeführt gilt und eine Abweichung lediglich von § 3a Abs. 3 Nr. 2 und nicht von Abs. 2 vorgesehen ist.
38	B2B- und B2C-Personenbeförderungen	§ 3b Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG: Inländische Beförderungsstrecke.
39	Güterbeförderungen mit Beginn und Ende im Inland. Empfänger ist kein Unternehmer (B2C).	§ 3b Abs.1 Satz 3 UStG findet Anwendung. Maßgeblich ist die im Inland zurückgelegte Beförderungsstrecke (§ 3b Abs.1 Satz 1 und 2 UStG gelten entsprechend).
40	Güterbeförderungen mit Beginn im Inland und Ende in einem anderen EU-Staat (Italien). Empfänger ist kein Unternehmer (B2C).	§ 3b Abs. 1 Satz 3 UStG findet keine Anwendung. Es handelt sich um eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung i.S.d. § 3b Abs. 3 UStG an einen Privatmann. Die Güterbeförderung wird an dem Ort ausgeführt, an dem die Beförderung des Gegenstandes beginnt (Abgangsort).
41	Güterbeförderungen mit Beginn im Inland und Ende in einem anderen EU-Staat (Italien). Empfänger ist Unternehmer (B2B).	§ 3b Abs. 1 und Abs. 3 UStG sind nicht anzuwenden (gilt nur bei B2C-Güterbeförderungen). B2B-Güterbeförderungen werden nicht von § 3b UStG erfasst. Da der Vorbehalt des § 3b UStG nicht gilt, gilt die Grundregel des § 3a Abs.2 UStG: Empfängersitzprinzip . Eine Ortsverlagerung durch Verwendung einer anderen Ust-IdNr. durch den Leistungsempfänger (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG) ist nicht mehr möglich.
42	Nebentätigkeiten zur Güterbeförderung wie Beladen, Entladen, Umschlag und ähnliche Tätigkeiten. Empfänger ist kein	§ 3b Abs. 2 UStG: Ort der tatsächlichen Leistungserbringung. Eine Ortsverlagerung durch Verwendung einer anderen

	Unternehmer (B2C).	Ust-IdNr. durch den Leistungsempfänger ist nicht mehr möglich. § 3b Abs. 2 UStG enthält die Ortsregelung für selbstständige Nebentätigkeiten zu Güterbeförderungen an Nichtunternehmer. Sie werden dort ausgeführt, wo sie vom leistenden Unternehmer tatsächlich erbracht werden. Leistungen an Unternehmer und bestimmte juristische Personen des öffentlichen Rechts fallen unter die Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG.
43	Vermittlung einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung. Empfänger der Vermittlungsleistung ist Unternehmer. S.a. Fälle 19 und 20.	Bei diesen Leistungen bestimmt sich der Leistungsort nach den allgemeinen Regelungen für Leistungen an Unternehmer und bestimmte juristische Personen des öffentlichen Rechts (§ 3a Abs. 2 UStG) bzw. für Vermittlungsleistungen an Nichtunternehmer (§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG)
44	Unentgeltliche Wertabgaben i.S.d. § 3 Abs. 9a UStG	Nach § 3f UStG: Unternehmersitzprinzip

Literaturverzeichnis

A. Monographien

Schneider, Josef (Inneregemeinschaftliche Lieferung, 2010): Inneregemeinschaftliche Lieferung – Lexikon des Steuerrechts, in: Themenlexikon DATEV-Lexinform.

Schneider, Josef (Unrichtiger Steuerausweis, 2010): Unrichtiger Steuerausweis – Lexikon des Steuerrechts, in: Themenlexikon DATEV-Lexinform.

Schneider, Josef (Einfuhrumsatzsteuer, 2009): Einfuhrumsatzsteuer – Lexikon des Steuerrechts, in: Themenlexikon DATEV-Lexinform.

B. Internetquellen

Bundeszentralamt für Steuern (Zusammenfassende Meldung, 2010): Anleitung zur Zusammenfassenden Meldung, http://www.bzst.de/DE/Steuern_International/USt_Kontrollverfahren_ZM_eCommerce/Zusammenfassende_Meldungen/Neuerungen_2010/2010_07_ZM_Ausfuellanleitung.pdf?__blob=publicationFile, Zugriffsdatum: 25.06.2011.

Bundesministerium der Finanzen (Zoll, 17.02.2009): Verfahrensablauf bei der Warenausfuhr, http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/f0_aussenwirtschaft/a0_unternehmen/a0_warenverkehr/a0_warenausfuhr/a0_normalverfahren_ausfuhr/index.html, Zugriffsdatum: 12.06.2011.

Bundesministerium der Finanzen (Zoll, 18.04.2011): Geltungsbereich der Einfuhrumsatzsteuer, http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/a3_einfuhrumsatzsteuer/b0_geltungsbereich/index.html, Zugriffsdatum: 12.06.2011.

Bundesministerium der Finanzen (Zoll, 29.10.2007): Versandverfahren mit Carnet TIR, http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/a0_zoelle/i1_versandverfahren/c0_carnet_tir/index.html, Zugriffsdatum: 12.06.2011.

Bundesministerium der Finanzen (Zoll, 28.11.2005): Besteuerungsverfahren bei der Einfuhr, http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/a3_einfuhrumsatzsteuer/c0_verfahren/index.html, Zugriffsdatum: 11.06.2011

Bundesministerium der Finanzen (Zoll, 13.03.2008): Einfuhrumsatzsteuer, http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/a3_einfuhrumsatzsteuer/index.html, Zugriffsdatum: 11.06.2011

Statistische Bundesamt (Intrastat, 2010/2011): Intrahandelsstatistik, Anleitung zum Ausfüllen der Intrastat-Vordrucke, <http://www.destatis.de/jetspeed/portal/cms/Sites/destatis/Internet/DE/Content/IntraExtrahandel/Intrahandel/IntrahandelAusfuellanleitung.property=file.pdf>, Zugriffsdatum: 30.05.2011

C. Steuerrichtlinien und Verordnungen

Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010, BGBl I 2010, S. 1768

Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung vom 21.02.2005, BGBl I, S.434, geändert durch Artikel 7 der Verordnung vom 17.11.2010, BGBl. I, S. 1544.

Umsatzsteuer-Anwendungserlass vom 01.10.2010, BStBl I 2010, S. 846.

Richtlinie 2008/9/EG des Rates vom 12.02.2008

D. Entscheidungen oberster Gerichte

1. Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs

EuGH 18.06.2009 C-566/07 BFH/NV 2009, S. 1371, Nr. 8

2. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs

BFH 17.02.2011 V-R-28/10 BFH/NV 2011, S. 1448.

BFH 23.09.2009 VII-R-44/08 BStBl II 2010, S. 334

BFH 28.05.2009 V-R-23/08 BStBl II 2010, S. 517.

BFH 19.03.2009 V-R-48/07 BStBl II 2010, S. 92

BFH 30.07.2008 V-R-7/03 BFH/NV 2009, S. 439.

E. Entscheidungen der Finanzgerichte

FG Düsseldorf 06.12.2010 1-K-2621/07-U

FG Niedersachsen 19.05.2008 16 K 177/06 BB 2008, S. 2055.

F. Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben vom 07.07.2011, IV D 2 – S 7300-b/09/10001, BStBl I 2011.

BMF-Schreiben vom 21.04.2010, IV D 3 – S 7134/07/10003, DB 2010, S.1039-1041.

BMF-Schreiben vom 15.06.2010, IV D 3 – S 7427/08/10003 – 03, BStBl I 2010, S. 569.

BMF-Schreiben vom 05.05.2010, IV D 3 – S 7141/08/10001, BStBl I 2010, S.508.

BMF-Schreiben vom 03.12.2009, IV B 9 – S 7359/09/10001, BStBl I 2009, S. 1520.

BMF-Schreiben vom 02.01.2008, IV A4 – S 0062 – 07/0001, BStBl I 2008, S.26.

BMF- Schreiben vom 28.01.2004, IV D 1 -S 7157 - 1/04, IV D 1 - S 7157a - 1/04 BStBl I 2004, S. 242.

G. Übereinkommen

Übereinkommen vom 19.05.1956 über den Beförderungsvertrag im internationalen Straßengüterverkehr, BGBl. II 1961, S. 1120.

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich versichere, die beiliegende Diplomarbeit selbständig verfasst, keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benützt sowie alle wörtlich oder sinngemäß übernommenen Stellen in der Arbeit gekennzeichnet zu haben.

Diese Arbeit hat in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner Prüfungsbehörde vorgelegen.

Königsbronn, den 01. August 2011

Silke Forner