

NWB Steuer und Studium

STEUER + STUDIUM

75 JAHRE

nwb VERLAG

GUTE ANTWORT. Auch in Zukunft.

6

7.6.2022

www.nwb.de

PrüfungsCoach
schriftliche
StB-Prüfung 2022



► **Spezial-Ausgabe**

Herausgeber:

Prof. Dr. Franz Jürgen Marx
Prof. Dr. Christoph Uhländer

SCHAUBILD DES MONATS

Prüfungsschema zur Zuordnung der Warenbewegung
im Reihengeschäft (§ 3 Abs. 6a UStG)

Dr. Stefanie Becker

FORT- UND WEITERBILDUNG

Schriftliche StB-Prüfung:

1. Prüfungstag – Teilaufgabe zur Umsatzsteuer –
Grenzüberschreitende Liefer- und Leistungsbeziehungen

Dr. Stefanie Becker

KLAUSUR

Übungsklausur aus dem Umsatzsteuerrecht –
Grenzüberschreitende Liefer- und Leistungsbeziehungen

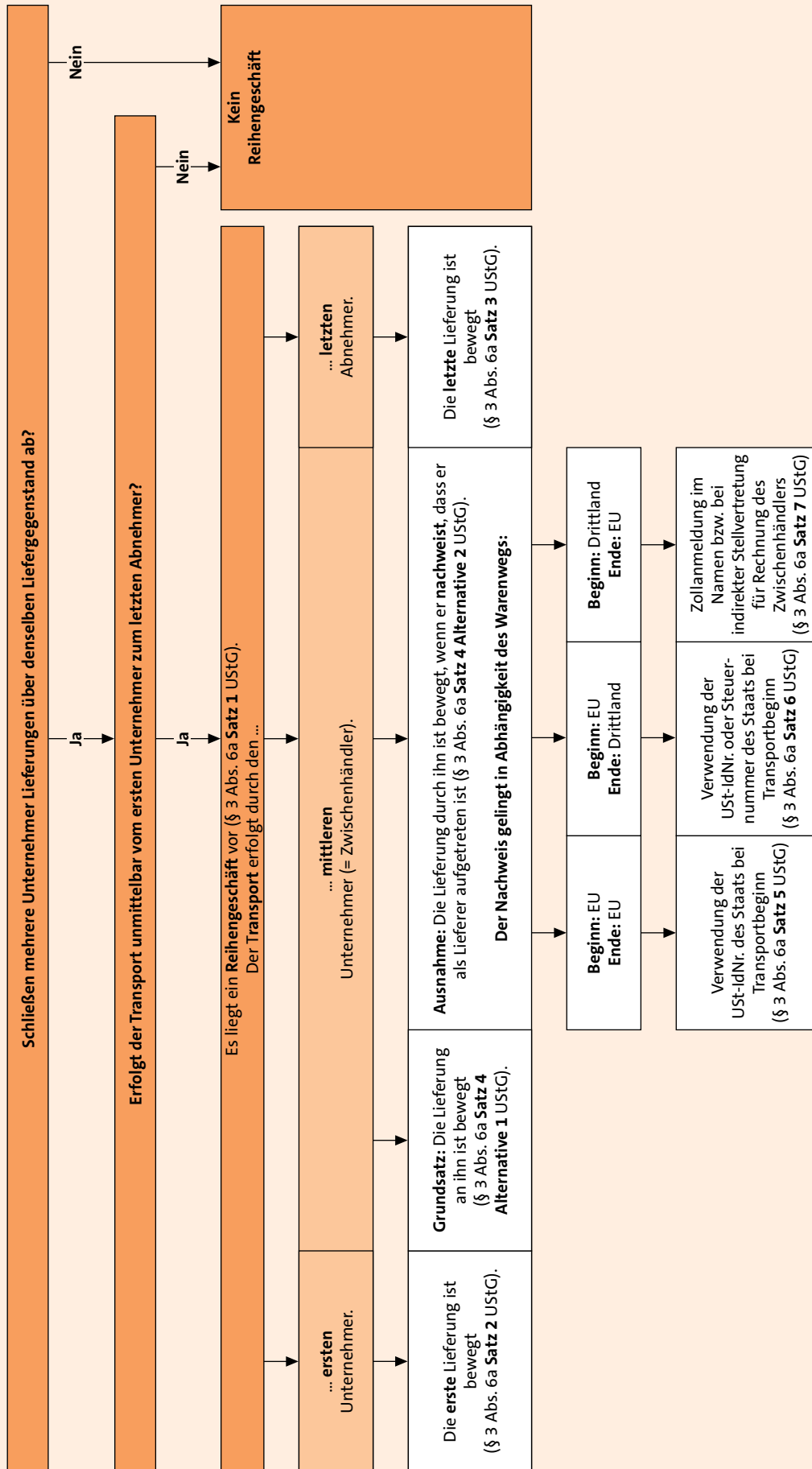
Thomas Hartl

 STEUER
RECHTS
INSTITUT
KNOLL



► nwb

Prüfungsschema zur Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft (§ 3 Abs. 6a UStG)



Dr. Stefanie Becker
 Dieses Schaubild können Sie auch aus der NWB Datenbank herunterladen, NWB XAAAAI-58464. Es ergänzt den Beitrag der Autorin in SteuerStud 6/2022 S. 375, NWB BAAAAI-58467, sowie die Übungsklausur von Hartl, Beilage zu SteuerStud 6/2022 S. 12, NWB QAAAAI-58475. Alle Schaubilder des Monats finden Sie in einer Übersicht unter NWB AAAAE-37687.

Schriftliche StB-Prüfung: 1. Prüfungstag – Teilaufgabe zur Umsatzsteuer

Grenzüberschreitende Liefer- und Leistungsbeziehungen

Dr. Stefanie Becker*

Die Lösung grenzüberschreitender Sachverhalte wird seit Jahren in der StB-Prüfungsklausur verlangt.¹ Betroffen sind davon Lieferungen über EU- und Drittlandsgrenzen sowie der Empfang von sonstigen Leistungen durch Unternehmer, die im Ausland ansässig sind bzw. die Erbringung entsprechender Leistungen an auslandsansässige Empfänger. Dieser Beitrag führt Sie zunächst ins Thema ein mithilfe der Begriffsbestimmungen und der Darstellung der Grundfälle. Im Anschluss werden dann ausgewählte Problemstellungen mit einem Fokus auf die besonders prüfungsrelevanten Voraussetzungen erläutert, die vertieft und um klausurtaktische und -technische Hinweise erweitert werden.

NWB Datenbank

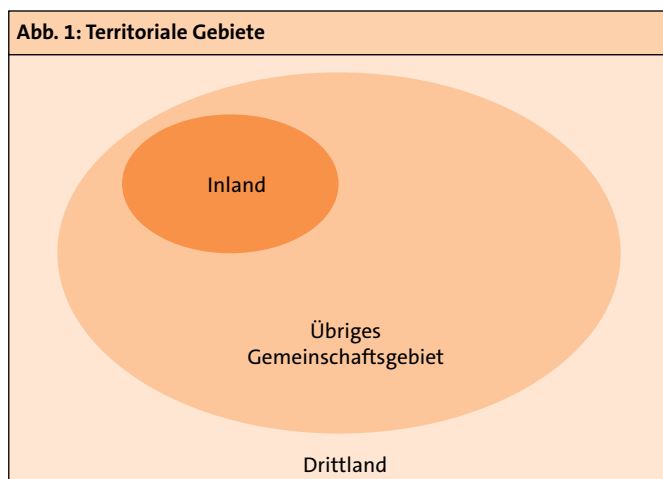
Das **Schaubild**, Prüfungsschema zur Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft (§ 3 Abs. 6a UStG), SteuerStud 6/2022 S. 359, NWB XAAAI-58464, ergänzt den nachfolgenden Beitrag. Überprüfen Sie zudem im Nachgang Ihren Lernstand mithilfe der für Sie in der NWB Datenbank bereitgestellten **Übungsklausur** von Hartl, Beilage zu SteuerStud 6/2022 S. 12, NWB QAAAI-58475.

I. Begriffsbestimmungen zu grenzüberschreitenden Sachverhalten

1. Inland, Ausland und Übriges Gemeinschaftsgebiet

Im USt-Recht unterscheidet man zwischen unterschiedlichen territorialen Gebieten (§ 1 Abs. 2a UStG):

- ▶ Inland,
- ▶ Ausland,
- ▶ Übriges Gemeinschaftsgebiet,
- ▶ Drittland(-sgebiet),
- ▶ Gebiete i. S. des § 1 Abs. 3 UStG.



„Drittland“ und „Übriges Gemeinschaftsgebiet“ bilden gemeinsam das „Ausland“ im Gegensatz zum „Inland“.

Die richtige Unterscheidung der Gebiete ist für die Beurteilung von grenzüberschreitenden Sachverhalten zwingend notwendig. Hierfür sind alle Staaten der jeweiligen Gruppe zuzuordnen. **Abschnitt 1.10 UStAE** enthält eine **Übersicht**.

Sondervorschriften greifen für **Umsätze in den Gebieten i. S. des § 1 Abs. 3 UStG** (Freihäfen Bremerhaven und Cuxhaven, Gewässer/Watten zwischen Hoheitsgrenze und Strandlinie). Diese Umsätze sind ggf. wie Inlandsumsätze zu behandeln. In der Regel werden diese Gebiete jedoch in der StB-Prüfung nicht herangezogen, so dass sich die nachfolgenden Ausführungen nur auf die übrigen Gebiete beziehen.

2. Ansässigkeit im Umsatzsteuerrecht

Die Ansässigkeit knüpft auch im USt-Recht an die folgenden Faktoren an:

- ▶ den Ort, von wo aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt,
- ▶ die Betriebsstätte,
- ▶ den Wohnsitz **oder**
- ▶ den gewöhnlichen Aufenthalt.

FALL 1 ▶ Produktionsunternehmen P aus Deutschland betreibt ein Auslieferungslager in Österreich. Hierfür ist Personal in den langfristig angemieteten Lagerräumen tätig.

* Dipl. Wirtschaftsjuristin, Dipl.-Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin, Autorin und Dozentin unter umsatzsteuer@in-augsburg.de

¹ Lesen Sie die Themenauswertungen der StB-Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre in SteuerStud 3/2022; hier: Becker, SteuerStud 3/2022 S. 179 NWB VAAAI-00261. Alle SteuerStud-Lernmaterialien finden Sie darüber hinaus im PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung NWB GAAAH-44658. Diese Übersicht wird von uns fortlaufend ergänzt!

Aufgabe: Wo ist P ansässig?

LÖSUNG ▶ P ist sowohl in Deutschland (Sitz) als auch in Österreich (Betriebsstätte) ansässig.

Die Begriffe decken sich nicht vollständig mit denen im Unionsrecht. Aufgrund der unionsrechtskonformen Auslegung sowie deren Definition in der unmittelbar anwendbaren MwStVO gelten jedoch die gleichen Begriffsinhalte:

- ▶ **Art. 10 MwStVO:** Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit bzw. Ort, von wo aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt;
- ▶ **Art. 11 MwStVO:** feste Niederlassung bzw. Betriebsstätte;
- ▶ **Art. 12 MwStVO:** Wohnsitz;
- ▶ **Art. 13 MwStVO:** gewöhnlicher Aufenthalt.

MERKE

Kein Rückgriff kann für das USt-Recht auf die Begriffsdefinitionen der OECD (z. B. im OECD-Musterabkommen) oder der AO erfolgen!

Art. 10 MwStVO legt fest, dass der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden, gleichbedeutend ist mit dem „Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit“. Es handelt sich um den Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung des Unternehmens getroffen werden, als Sitzungssitz und als Ort, an dem die Unternehmensleitung zusammenkommt. Die im UStG verwendeten Begriffe des „Sitzes“ sowie der „Geschäftsleitung“ sind dementsprechend auszulegen.

Für eine Betriebsstätte bzw. eine feste Niederlassung ist nach **Art. 11 MwStVO** eine Einrichtung erforderlich, die einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweist, so dass ein Mindestbestand an Personal- und Sachmitteln zur Verfügung steht, um Leistungen an der Betriebsstätte zu empfangen, zu verwenden bzw. zu erbringen. Es zeigt sich, dass die Begriffsdefinition teilweise enger und teilweise weiter ist, als die entsprechende ertragsteuerliche bzw. abgabenrechtliche Definition. Montage- oder Vertreterbetriebsstätten gibt es im USt-Recht regelmäßig nicht!

Art. 12 MwStVO knüpft zur Definition des Wohnsitzes an das Melderegister an, sofern die tatsächlichen Gegebenheiten nicht davon abweichen. **Art. 13 MwStVO** legt schließlich fest, dass eine natürliche Person gewöhnlich aufgrund persönlicher und beruflicher Bindungen an ihrem gewöhnlichen Aufenthaltsort lebt.

3. Umsatzsteueridentifikationsnummer (USt-IdNr.)

Auf Antrag erhält jeder Unternehmer eine USt-IdNr. (§ 27a UStG). Juristische Personen, die zwar nicht Unternehmer sind, jedoch eine solche für innergemeinschaftliche Erwerbe benötigen, können ebenfalls eine USt-IdNr. erhalten. Ob ein Unternehmer in der EU oder im Drittland ansässig ist, spielt für das Recht auf Erteilung einer USt-IdNr. keine Rolle.

Die USt-IdNr. setzt sich aus einem Präfix aus zwei Großbuchstaben, die regelmäßig aus den EU-Ländercodes bestehen (z. B. „DE“ für Deutschland, „AT“ für Österreich) und einer länderspezifischen Ziffernfolge von bis zu zwölf Ziffern zusammen.

Zweck der USt-IdNr. ist insbesondere der Nachweis des Handelns als Unternehmer i. R. des Unternehmens. Es knüpfen aber auch verschiedene Vorschriften an die Verwendung einer USt-IdNr. an. So kann es zu einer Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs allein aufgrund der Verwendung einer USt-IdNr. kommen (§ 3d Satz 2 UStG).

II. Grenzüberschreitende Lieferbeziehungen

Da eine grenzüberschreitende Lieferung einen Transport über die Grenze voraussetzt, muss es sich um eine **Beförderungs- oder Versandungslieferung**, und damit um eine **bewegte Lieferung**, handeln.

Deren **Leistungsortsbestimmung** erfolgt gem. § 3 Abs. 5a UStG **vorrangig nach § 3 Abs. 6 UStG**. Maßgeblich ist damit grds. der Ort, an dem der Transport beginnt. Eine **Ausnahme** findet sich in **§ 3 Abs. 8 UStG**. Wird der Liefergegenstand vom Drittland ins Inland transportiert und schuldet der Lieferer die Einfuhrumsatzsteuer (EUST) in Deutschland, verlagert sich der Ort ins Inland. Der ausländische Lieferant muss sich für umsatzsteuerliche Zwecke in Deutschland registrieren lassen, deutsche USt in seiner Rechnung ausweisen, anmelden und abführen.

TIPP 1

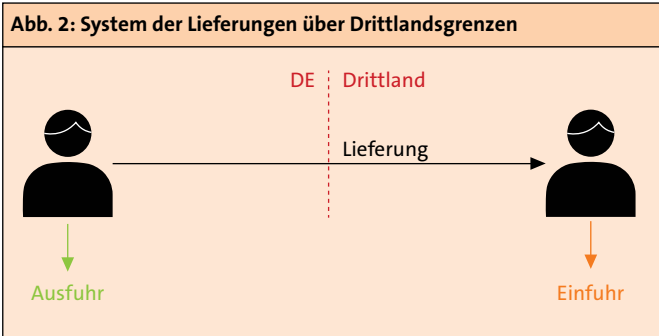
Achten Sie in der Prüfung darauf, **wer lt. Sachverhalt die EUST schuldet**. Sofern die EUST-Schuld den Lieferanten trifft, dürfen Sie nicht von einem nicht steuerbaren Umsatz ausgehen! Regelmäßig ist der **Zollschuldner** auch der Schuldner der EUST.

Eine weitere wichtige Ausnahme stellt **§ 3c UStG** (frühere Versandhandelsregelung, jetzt Fernverkaufsregelung) dar (s. dazu im Einzelnen, Kap. II.2.d)).

Ruhende Lieferungen sind hingegen nie grenzüberschreitend. Knüpfen folglich Regelungen, wie die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen oder Ausfuhren, an eine Warenbewegung an, können diese Befreiungsvorschriften für ruhende Lieferungen (z. B. Grundstückslieferungen, Werklieferungen oder ruhende Lieferungen i. R. eines Reihengeschäfts) nicht greifen.

1. Lieferungen ins und aus dem Drittland

Lieferungen aus Deutschland ins Drittland können als **Ausfuhren** nach **§ 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. mit § 6 UStG** steuerfrei sein. Die Steuerbefreiung greift immer ein, wenn der Lieferer den Transport übernimmt. Erfolgt der Transport hingegen durch den Abnehmer, muss dieser seinen Wohnort oder Sitz im Ausland haben. Dabei ist unerheblich, ob es sich um einen EU- oder Drittstaat handelt. Auch ist ohne Bedeutung, ob der Empfänger unternehmerisch handelt oder nicht.



MERKE

In der **Möglichkeit einer nichtunternehmerischen Verwendung** liegt der **wesentliche Unterschied zur innergemeinschaftlichen Lieferung**², die eine unternehmerische Verwendung beim Leistungsempfänger voraussetzt.

FALL 2 ▶ Baumaschinenhändler B aus Rosenheim verkauft eine Rüttelmaschine an einen Bauunternehmer aus Salzburg (Österreich). Dieser holt die Maschine ab und transportiert sie direkt auf seine Baustelle in Liechtenstein.

Aufgabe: Ordnen Sie diesen Vorgang umsatzsteuerlich ein.

LÖSUNG ▶ Es handelt sich um eine Ausfuhr, die nach § 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. mit § 6 UStG steuerfrei ist, da der Abnehmer im Ausland (Österreich) ansässig ist und der Liefergegenstand ins Drittland (Liechtenstein) transportiert wird. Die Ansässigkeit im Übrigen Gemeinschaftsgebiet ist hierfür unerheblich.

Der Unternehmer muss die Voraussetzungen der Steuerbefreiung buch- und belegmäßig nachweisen (§ 6 Abs. 4 UStG, §§ 8–13 UStDV). Als Belegnachweis kann hierfür der elektronische Ausgangsvermerk der Zollanmeldung dienen, wenn die Ausfuhr – wie üblicherweise – im ATLAS-Verfahren angemeldet wird.

TIPP 2

In der **StB-Prüfung** können Sie i. d. R. aufgrund der „**Allgemeinen Hinweise**“ von einer ordnungsgemäßen Nachweiserbringung ausgehen.

Korrespondierend zur steuerfreien Ausfuhr unterliegt die **Einfuhr** nach Deutschland aus dem Drittland der deutschen EUSt. Für sie gelten im Wesentlichen die zollrechtlichen Vorschriften. Derjenige, der im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht an dem Liefergegenstand innehatte, kann die entstandene EUSt als VoSt nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG abziehen.

FALL 3 ▶ Spedition S transportiert Waren für Unternehmer U aus den USA nach Deutschland, übernimmt die Zollanmeldung und zahlt die EUSt.

Aufgabe: Kann S die gezahlte EUSt als VoSt abziehen?

LÖSUNG ▶ S hatte als Spediteur keine Verfügungsmacht an der Ware und kann die gezahlte EUSt nicht als VoSt abziehen. Er kann sie jedoch – bei vorheriger Vertragsgestaltung – an S weiterbelasten,

der sie, wenn er einen Nachweis (insbesondere den EUSt-Bescheid) besitzt, vergütet erhalten kann.

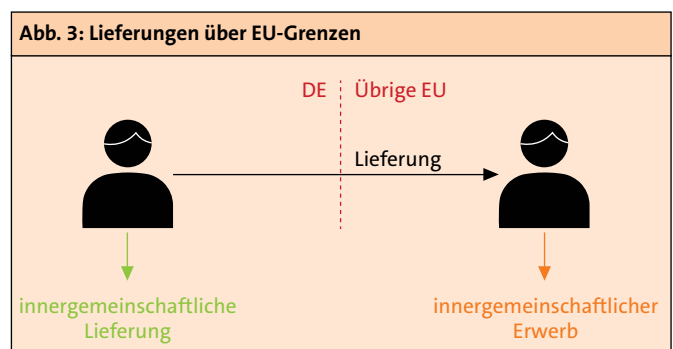
2. Lieferungen ins und aus dem Übrigen Gemeinschaftsgebiet

a) Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung³

aa) Allgemeines

Was im Verhältnis zum Drittland die Ausfuhr ist, ist innerhalb der EU die innergemeinschaftliche Lieferung. Auch diese Steuerbefreiung setzt damit zunächst einen grenzüberschreitenden Warentransport voraus. Im Gegensatz zur Ausfuhrlieferung greift die Steuerbefreiung jedoch nur ein, wenn der **Leistungsempfänger** Unternehmer ist, der die Lieferung unternehmerisch empfängt. Ausnahmsweise fallen auch nichtunternehmerisch handelnde juristische Person als taugliche Abnehmer unter die Steuerbefreiung (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a und b UStG).

Verwendet der Leistungsempfänger gegenüber dem Lieferer eine **ausländische USt-IdNr.**, stellt dies nicht nur den Nachweis dafür dar, dass er als Unternehmer auftreten möchte. Er erfüllt damit darüber hinaus zugleich eine Voraussetzung für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG).



Des Weiteren setzt die innergemeinschaftliche Lieferung voraus, dass der **Erwerb des Gegenstands im Ankunftsmitgliedstaat der Umsatzbesteuerung** unterliegt (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG). Diese Voraussetzung wird aufgrund der Spiegelbildlichkeit von innergemeinschaftlicher Lieferung und innergemeinschaftlichem Erwerb⁴ regelmäßig erfüllt.

MERKE

Eine **tatsächliche** Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsstaat wird hingegen **nicht** vorausgesetzt!

Eine weitere Voraussetzung der Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung i. S. des § 6a UStG ist die **vollständige und inhaltlich richtige Angabe der Lieferung in der Zusammenfassenden Meldung** (§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG).

² Vgl. hierzu die Fallstudie von Nürnberg, SteuerStud 5/2021 S. 340 NWB KAAAH-74077.

³ Vgl. hierzu auch die Fallstudie von Nürnberg, SteuerStud 5/2021 S. 340 NWB KAAAH-74077.

⁴ Vgl. hierzu im Folgenden unter Kap. II.2.d) und zudem die Fallstudie von Nürnberg, SteuerStud 4/2021 S. 261 NWB RAAAH-69657, zzgl. Schaubild, SteuerStud 4/2021 S. 227 NWB TAAAH-69652.

Schließlich ist der Unternehmer auch für die innergemeinschaftliche Lieferung genauso wie für die Ausfuhr dazu verpflichtet, die **Voraussetzungen buch- und belegmäßig nachzuweisen (§ 6a Abs. 3 UStG)**.

TIPP 3

In der **StB-Prüfung** können Sie aufgrund der „**Allgemeinen Hinweise**“ regelmäßig davon ausgehen, dass die Zusammenfassende Meldung ordnungsgemäß abgegeben wurde und auch den Nachweisverpflichtungen nachgekommen wurde.

bb) Innergemeinschaftliche Lieferung bei Be- bzw. Verarbeitung

Der Liefergegenstand kann vor dem Grenzübertritt **im Auftrag des Abnehmers** be- oder verarbeitet werden. Die Steuerbefreiung greift dennoch (§ 6a Abs. 1 Satz 2 UStG). Schädlich wäre jedoch eine Be- oder Verarbeitung im Auftrag des Lieferers. Die Be- oder Verarbeitung kann sowohl im Ursprungsstaat als auch in einem anderen Staat, mit Ausnahme des Bestimmungsstaates, erfolgen.

FALL 4 ➔ Hosenhersteller P aus Polen bestellt Jeansstoff bei einem Unternehmen D aus Deutschland. Die Stoffe werden zunächst nach Tschechien zur Waschanlage T versandt, wo sie im Auftrag von P einem Stone-Washing-Programm unterzogen werden. Im Anschluss werden sie von dort aus zu P nach Polen versandt.

Aufgabe: Ordnen Sie den Vorgang umsatzsteuerlich ein.

LÖSUNG ➔ D erbringt eine in Deutschland steuerbare und als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfreie Lieferung an P. Die Bearbeitung in Tschechien erfolgt im Auftrag des **Abnehmers** P und hat auf die Steuerbefreiung nach § 6a Abs. 1 Satz 2 UStG **keine** Auswirkung.

b) Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs⁵

Um dem Bestimmungslandprinzip Rechnung zu tragen, führt eine im Ursprungsstaat steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung des Lieferers korrespondierend grds. zu einem steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb des Abnehmers im Bestimmungsstaat am Transportende (**§ 3d Satz 1 UStG**; s. o., Abb. 3). Die Steuerbarkeit ist unabhängig davon, ob der Abnehmer im Bestimmungsstaat bereits für umsatzsteuerliche Zwecke registriert ist oder nicht, gegeben. Es genügt, dass er als Unternehmer i. R. seines Unternehmens erwirbt.

FALL 5A ➔ Der italienische Marmorveredler M aus Carrara verkauft einen Marmorblock an den österreichischen Bauunternehmer B für dessen Baustelle in München. Der Block wird direkt auf die Baustelle transportiert. B, der in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke nicht registriert ist, verwendet seine österreichische USt-IdNr.

Aufgabe: Liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb des B vor?

LÖSUNG ➔ B verwirklicht einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland. Die gilt unabhängig davon, dass er seine österreichische USt-IdNr. verwendet. Er muss sich – im Nachhinein – für umsatzsteuerliche Zwecke in Deutschland registrieren lassen. Durch die Verwendung der österreichischen USt-IdNr. kann er eine Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Deutschland nicht verhindern.

Eine Sonderbestimmung stellt **§ 3d Satz 2 UStG** dar. Diese Vorschrift soll sicherstellen, dass eine Erwerbsbesteuerung in jedem Fall erfolgt. Verwendet der Abnehmer eine USt-IdNr. eines anderen Staates als des Staates des Transportendes, wird ein weiterer innergemeinschaftlicher Erwerb im Staat der verwendeten USt-IdNr. **fingiert**. Erst wenn der Unternehmer nachweist, dass der Erwerb im Bestimmungsstaat der Besteuerung unterworfen wurde, entfällt diese zweite Erwerbsbesteuerung.

FALL 5B ➔ Baustoffhändler B aus Bochum erwirbt ebenfalls eine Marmorstatue von M aus Carrara, Italien, die er zu seiner Betriebsstätte in Wien, Österreich, transportieren lässt. B verwendet seine deutsche USt-IdNr.

Aufgabe: Wie ist der Fall nun umsatzsteuerlich einzuordnen?

LÖSUNG ➔ B verwirklicht sowohl in Österreich am Transportende als auch in Deutschland aufgrund der verwendeten abweichenden USt-IdNr. einen innergemeinschaftlichen Erwerb.

Nur die innergemeinschaftliche Erwerbssteuer nach § 3d Satz 1 UStG ist im Staat des Transportendes als VoSt abzugsfähig (**§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG**).

MERKE

Der VoSt-Abzug einer Erwerbssteuer nach **§ 3d Satz 2 UStG** ist **nicht** möglich!

c) Beliebter Anwendungsfall: grenzüberschreitende Reihengeschäfte⁶

aa) Allgemeines

Die Folgen grenzüberschreitender Lieferungen werden in der StB-Prüfung gerne anhand von Reihengeschäften geprüft. Aber auch in der Praxis stellen diese Fallgestaltungen einen wichtigen Themenkomplex dar.

Halten Sie zur Lösung des Sachverhalts die folgenden **Prüfungsschritte** ein:

1. Prüfung der Voraussetzungen eines Reihengeschäfts (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG),
2. Zuordnung des Warentransports an eine der Lieferungen in der Reihe (§ 3 Abs. 6a Satz 2 ff. UStG),
3. Ortsbestimmung der bewegten Lieferung sowie der ruhenden Lieferungen (§§ 3 Abs. 6 Satz 1, 3c, 3 Abs. 8, 3 Abs. 7 Satz 2 UStG),
4. Prüfung der Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 1 Buchst. a und Buchst. b UStG.

MERKE

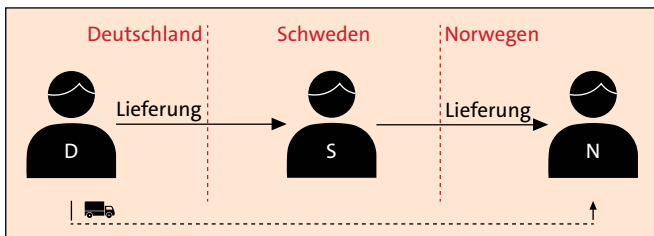
Im Reihengeschäft ist **nur eine Lieferung bewegt**. Nur diese Lieferung kann als innergemeinschaftliche Lieferung oder Ausfuhr steuerfrei sein!

⁵ Vgl. hierzu auch die Fallstudie von Nürnberg, SteuerStud 4/2021 S. 261 NWB RAAAH-69657, zzgl. Schaubild, SteuerStud 4/2021 S. 227 NWB TAAAH-69652.

⁶ Vgl. hierzu die Klausuren von Nürnberg, Steuer-Repetitor 2/2022 NWB BAAAH-95698 sowie SteuerStud 7/2021 S. 500 NWB SAAAH-79342.

FALL 6 ▶ Unternehmer N aus Norwegen bestellt eine Ware bei Unternehmer S aus Schweden, die dieser nicht vorrätig hat und seinerseits bei Unternehmer D aus Deutschland bestellt. Die Ware wird von S per Spedition unmittelbar von D zu N versandt. S verwendet gegenüber D seine schwedische USt-IdNr. N schuldet die EUSt in Norwegen.

Aufgabe: Welche Auswirkungen ergeben sich für den deutschen Unternehmer D in Deutschland?



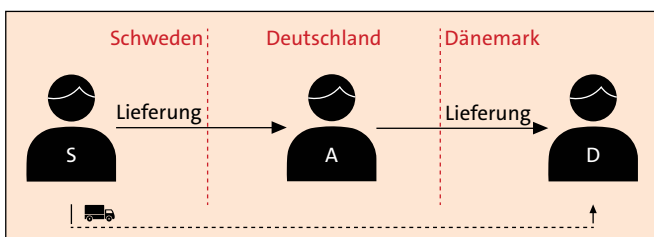
LÖSUNG ▶ Entsprechend dem obigen Prüfungsschema ist wie folgt vorzugehen:

1. Die Voraussetzungen eines **Reihengeschäfts nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG** liegen vor, da mehrere Unternehmer über denselben Liefergegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und der Gegenstand unmittelbar vom ersten Unternehmer D zum letzten Abnehmer N versandt wird.
2. Die **Warenbewegung** kann **nur einer der Lieferungen** zugeordnet werden. Aufgrund des Transportauftrags durch S unter Verwendung seiner schwedischen USt-IdNr. stellt die **Lieferung des D an S die bewegte Lieferung** dar (§ 3 Abs. 6a Satz 4 Alternative 1 UStG).
3. Deren Ort liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG **am Transportbeginn in Deutschland**.
4. Sie ist **als Ausfuhr steuerfrei**, da der Transport durch den im Ausland ansässigen Abnehmer S erfolgt (§ 6 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Nr. 1 UStG, § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG).

bb) Sonderproblem: innergemeinschaftlicher Erwerb im Reihengeschäft

Insbesondere bei „verunglückten“ innergemeinschaftlichen Reihengeschäften kann die Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs zu Registrierungsspflichten des mittleren Unternehmers im Staat des Transportendes führen.

FALL 7 ▶ Unternehmer A aus Deutschland erwirbt eine Ware von Unternehmer S aus Schweden, die A an seinen Kunden D aus Dänemark weiterveräußert. Die Ware wird von S direkt von Schweden nach Dänemark zu D versandt. Alle Unternehmer verwenden die USt-IdNr. ihres Heimatstaates. In der Rechnung des A an D wird nicht auf ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft hingewiesen.



Aufgabe: Welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen ergeben sich für den deutschen Unternehmer D?

LÖSUNG ▶ Gehen Sie erneut nach dem o. g. Prüfungsschema vor:

1. Es liegt ein **Reihengeschäft** vor (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG).
2. Die Warenbewegung ist nur einer Lieferung zuzuordnen. Da **S** die Ware versendet, erbringt er die **bewegte Lieferung** (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG).
3. Damit empfängt D eine bewegte Lieferung, die zu einem **innergemeinschaftlichen Erwerb am Transportende in Dänemark** führt. Aufgrund der **Verwendung der deutschen USt-IdNr.** verwirklicht er aber auch einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland (§ 3d Satz 2 UStG). D muss sich für umsatzsteuerliche Zwecke in Dänemark registrieren lassen, um dort sowohl den innergemeinschaftlichen Erwerb als auch die USt auf die nachfolgende ruhende dänische Inlandslieferung anzumelden und abzuführen. Sobald D **nachweisen** kann, dass er diesen Verpflichtungen nachgekommen ist, kann er die Erstattung der Erwerbssteuer in Deutschland beantragen.

Beachte: Durch die Vereinfachung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte nach § 25b UStG (s. sogleich), hätte die Registrierung in Dänemark und die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe vermieden werden können. Hierfür hätte die Rechnung des A an D einen entsprechenden Hinweis enthalten müssen.

MERKE

Innergemeinschaftliche Lieferungen und Erwerbe können im Reihengeschäft nur auftreten, wenn ein **grenzüberschreitender Transport** vorliegt – unabhängig davon, dass EU-Unternehmer an der Lieferkette beteiligt sind. Dies kann zu **Registrierungspflichten im Ausland** führen.

cc) Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft (§ 25b UStG)⁷
Um die im vorigen Abschnitt aufgezeigte Registrierungsspflicht des mittleren Unternehmers im Zielstaat zu vermeiden, sieht § 25b UStG eine **Vereinfachung** vor. Die im Bestimmungsstaat anfallende USt auf die dort steuerpflichtige ruhende Lieferung wird vom dort registrierten Abnehmer geschuldet. Gleichzeitig gelten beide innergemeinschaftlichen Erwerbe – im Staat des Transportendes und im Staat der verwendeten USt-IdNr. – als besteuert. Der **mittlere Unternehmer** hat lediglich sicherzustellen, dass er in seiner **Rechnung an den Abnehmer auf das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft ausdrücklich hinweist**.

Die Klausurlösung innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte ist komplex. Folgende **Prüfungsreihenfolge** bietet sich hierzu an.

1. **Prüfung des § 25b Abs. 1 UStG:** Es liegt ein Reihengeschäft mit genau drei Unternehmern, die jeweils unterschiedliche USt-IdNr. verwenden, vor.
2. **Prüfung des § 25b Abs. 2 UStG**
 - a) Die Warenbewegung ist der ersten Lieferung zuzuordnen.
 - b) Der mittlere Unternehmer ist im Bestimmungsstaat nicht ansässig.
 - c) In der Rechnung des mittleren Unternehmers wurde auf das Dreiecksgeschäft hingewiesen.
 - d) Der letzte Unternehmer verwendet eine USt-IdNr. des Bestimmungsstaates.

⁷ Vgl. hierzu die Fallstudie von Nürnberg, SteuerStud 7/2021 S. 489 NWB BAAAH-79339, zzgl. Schaubild, SteuerStud 7/2021 S. 451 NWB NAAAH-79335, und Übungsklausur, SteuerStud 7/2021 S. 500 NWB SAAAH-79342.

3. Feststellung der Folgen

- a) Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers (§ 25b Abs. 2 UStG),
- b) VoSt-Abzug dieser Steuer des letzten Abnehmers (§ 25b Abs. 5 UStG),
- c) kein innergemeinschaftlicher Erwerb im Bestimmungsstaat (§ 25b Abs. 3 UStG),
- d) kein innergemeinschaftlicher Erwerb im Staat der verwendeten USt-IdNr. (§ 3d Satz 2 UStG).

FALL 7A ➔ In Abwandlung zu Fall 7 weist A in seiner Rechnung an D auf das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft hin.

Aufgabe: Welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen ergeben sich für den deutschen Unternehmer D?

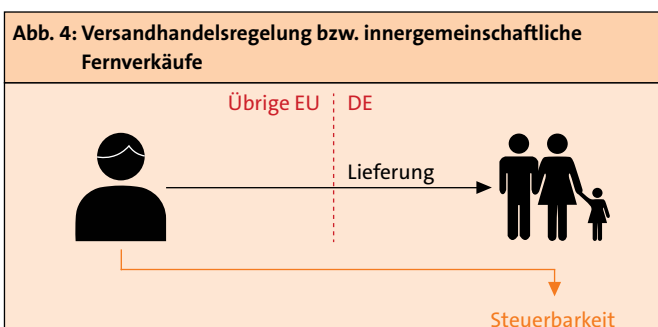
LÖSUNG ➔ Die Voraussetzungen des § 25b Abs. 1 und 2 UStG liegen vor (s. hierzu die Lösung zu Fall 7 sowie den **expliziten Rechnungshinweis** lt. Sachverhalt in Fall 7A). D schuldet die USt auf die Lieferung durch A an ihn in Dänemark. Er kann diese USt in Dänemark als VoSt abziehen. A verwirklicht keinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Dänemark und, da die Voraussetzungen des § 25b UStG erfüllt sind, auch keinen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland nach § 3d Satz 2 UStG.

d) Versandhandel (bis 30.6.2021) bzw. Fernverkaufsregelung (seit 1.7.2021)⁸

Die bisherige Versandhandelsregelung des § 3c UStG wurde mit Wirkung zum 1.7.2021 komplett neu geregelt. Im Wesentlichen beinhaltet diese Vorschrift weiterhin eine Sonderbestimmung zur Ortsermittlung von grenzüberschreitenden Lieferungen zur nichtunternehmerischen Verwendung.

aa) Grundzüge der Regelung bis 30.6.2021

Die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen ist von einem **Leistungsempfänger** abhängig, der insbesondere entweder **kein Unternehmer oder kein besonderer Unternehmer** ist, der die Erwerbsschwelle nach § 1a Abs. 3 UStG nicht überschreitet oder auch nicht auf deren Anwendung verzichtet. Unter die besonderen Unternehmer fallen vordergründig Unternehmer mit ausschließlich steuerfreien Umsätzen sowie Kleinunternehmer. Erfüllt der Leistungsempfänger diese Voraussetzungen nicht, kommt es dennoch regelmäßig nicht zu einer Versteuerung im Ursprungsstaat. Vielmehr verlagert sich der Lieferort vom Transportbeginn (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG) ans Transportende (§ 3c Abs. 1 UStG i. d. F. bis 30.6.2021). Weitere Voraussetzungen sind, dass der **Lieferer selbst die Lieferschwelle für den jeweiligen EU-Mitgliedstaat überschreitet** und **keine Abhofälle** vorliegen, in denen der Abnehmer den Liefergegenstand transportiert.



Die **Lieferschwellen** waren bis zum 30.6.2021 innerhalb der EU **nicht einheitlich geregelt**, sondern schwankten zwischen 35.000 € und 100.000 €.

FALL 8 ➔ Elektrohändler E aus Essen verkauft am **30.4.2021** einen PC-Bildschirm an eine Privatperson in Italien. Insgesamt erzielte E bereits Umsätze von 15.000 € in Italien. Auf die Anwendung der dortigen Lieferschwelle verzichtete er. Weitere Umsätze führte er in der EU nicht aus.

Aufgabe: Bestimmen Sie den Lieferort der Leistung.

LÖSUNG ➔ Der Lieferort verlagert sich vom Transportbeginn in Deutschland nach Italien (§ 3c Abs. 1 UStG a. F.).

TIPP 4

In der **StB-Prüfung** ist meist ein **Hinweis** enthalten, ob vom Überschreiten der Erwerbs- und Lieferschwellen auszugehen ist.

bb) Grundzüge der Regelung ab 1.7.2021

Die Versandhandelsregelung wurde ab 1.7.2021 durch die Fernverkaufsregelung ersetzt. Wird der Liefergegenstand innerhalb der EU an die o. g. Leistungsempfänger versandt, handelt es sich nun um **innergemeinschaftliche Fernverkäufe** (§ 3c Abs. 1 UStG). Der Lieferort verlagert sich weiterhin ans Transportende. Jedoch wurden die länderspezifischen Schwellen durch eine **einheitliche Umsatzschwelle von 10.000 €** ersetzt. Diese gilt für alle innergemeinschaftlichen Fernverkäufe innerhalb der gesamten EU. In die Berechnung der Schwelle sind zudem alle auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen in der EU (**§ 3a Abs. 5 UStG**) einzubeziehen.

FALL 8A ➔ In Fortsetzung von Fall 8 verkauft E am 2.8.2021 einen Drucker an einen Rentner aus Österreich.

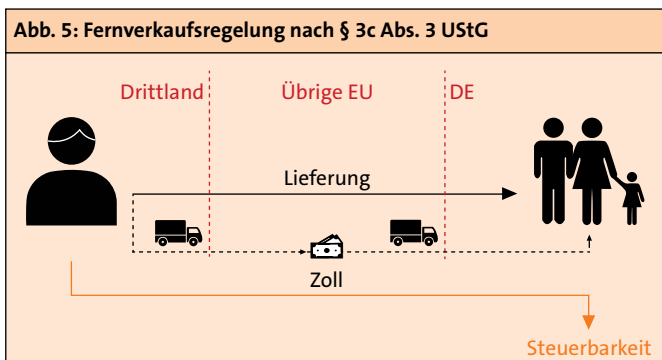
Aufgabe: Welche Auswirkungen hat dies auf den Lieferort?

LÖSUNG ➔ Es liegt ein innergemeinschaftlicher Fernverkauf nach § 3c Abs. 1 UStG vor, für den sich der Lieferort nach Österreich verlagert. Da E die Umsatzschwelle von 10.000 € bereits durch seine Lieferungen in Italien überschritten hat (s. Fall 8), verlagert sich der Lieferort mit der ersten Lieferung in den anderen EU-Staat.

Neben diese innergemeinschaftlichen Fernverkäufe treten seit 1.7.2021 **zwei weitere Anwendungsfälle** der Regelung, in denen der **Liefergegenstand** nicht aus dem Übrigen Gemeinschaftsgebiet, sondern **aus dem Drittland ins Inland** gelangt. Zu unterscheiden ist dabei wie folgt:

- ▶ Der Liefergegenstand gelangt **über einen anderen EU-Mitgliedstaat** aus dem Drittland ins Inland (**§ 3c Abs. 2 UStG**).
- ▶ Der Liefergegenstand stammt **direkt aus dem Drittland** und die Umsätze werden im besonderen One-Stop-Shop-Verfahren gemeldet (**§ 3c Abs. 3 UStG**). Hier ist weitere Voraussetzung, dass der Sendungswert max. 150 € beträgt.

8 Vgl. hierzu ausführlich die Fallstudie von Ramb, SteuerStud 9/2021 S. 620 NWB AAAAH-81943.



Das **One-Stop-Shop-Verfahren** (§ 18i, 18j, 18k UStG) stellt im Wesentlichen eine Erweiterung des bereits zuvor bestehenden Mini-One-Stop-Shop-Verfahrens dar, das nur für auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen anwendbar war. Es ermöglicht dem Unternehmer, anstelle einer Registrierung im Ausland und einer Anmeldung der USt im dortigen Regelbesteuerungsverfahren, besondere USt-Anmeldungen beim Bundeszentralamt für Steuern in Deutschland einzureichen und die ausländischen Umsätze dort einheitlich zu erklären. Deshalb wird das Verfahren auch als „Einzige Anlaufstelle“ bezeichnet. Erfasst werden alle drei Arten von Fernverkäufen. Entscheidet sich der Unternehmer dafür, von dem Besteuerungsverfahren Gebrauch zu machen, muss er dies einheitlich für alle entsprechenden Lieferungen und betroffenen sonstigen Leistungen innerhalb der EU tun. Folglich ist es nicht möglich, die erfassten Umsätze im Regelbesteuerungsverfahren und teilweise im One-Stop-Shop-Verfahren anzumelden.

MERKE

Die **Umsatzschwelle von 10.000 €** greift nur für innergemeinschaftliche Fernverkäufe und nur für Unternehmer aus der EU!

FALL 9 ▶ Spanischlehrer L aus Ludwigsburg erwirbt Lehrmaterial aus Großbritannien für seinen Gymnasialunterricht von einem britischen Lieferanten G. Das Material wird über Frankreich, wo es für den freien Verkehr abgefertigt wird, nach Deutschland transportiert.

Aufgabe: Welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen hat dies für den G?

LÖSUNG ▶ Es liegt ein **Fernverkauf aus einem Drittland** vor, der über einen anderen EU-Staat, wo es für den freien Verkehr abgefertigt wird, nach Deutschland gelangt. Der Ort liegt nach § 3c Abs. 2 UStG in Deutschland. Der britische Lieferant muss sich entweder in Deutschland registrieren und die Umsätze im Regelbesteuerungsverfahren anmelden oder vom One-Stop-Shop-Verfahren Gebrauch machen.

3. Innerunternehmerisches Verbringen innerhalb der EU (§ 6a Abs. 2 i. V. mit § 3 Abs. 1a UStG)⁹

a) Fiktion einer Lieferung

Grenzüberschreitende Transportvorgänge innerhalb eines Unternehmens führen zu keiner Umsatzbesteuerung, sofern

es sich um Drittlandsgrenzen handelt. Verbringt der Unternehmer hingegen einen Gegenstand **über eine EU-Grenze**, wird für diesen Transportvorgang Lieferung fingiert (§ 3 Abs. 1a UStG, **innergemeinschaftliches Verbringen**). Sie stellt – unter den weiteren Voraussetzungen des § 6a UStG bzw. des § 1a UStG – eine innergemeinschaftliche Lieferung bzw. einen innergemeinschaftlichen Erwerb dar (§ 6a Abs. 2 UStG bzw. § 1a Abs. 2 UStG).

TIPP 5

In der **StB-Prüfung** wird im **ersten Schritt** die **Fiktion** festgestellt. Die **weitere Prüfung** erfolgt dann weitestgehend entsprechend einer „normalen“ Lieferung.

Neben dem Transport über eine EU-Grenze darf der Gegenstand **nicht nur zur vorübergehenden Verwendung** des Unternehmers in den anderen Mitgliedstaat gelangen. Eine vorübergehende Verwendung kann entweder der Art nach vorübergehend (Abschnitt 1a.2 Abs. 10 und 11 UStAE) oder befristet (s. auch Abschnitt 1a.2 Abs. 12 und 13 UStAE) sein. Bei einer **der Art nach vorübergehenden Verwendung** (z. B. zur Vermietung des Gegenstands im anderen Mitgliedstaat) ist die tatsächliche Verwendungsdauer unerheblich. Anders bei der **befristeten Verwendung**: Der Zeitraum der Befristung orientiert sich am Zollrecht und ist vom Liefergegenstand sowie dem Grund des Verbringens abhängig. Erst im Zeitpunkt der Fristüberschreitung liegt ein innergemeinschaftliches Verbringen vor, unabhängig davon, dass der Gegenstand tatsächlich früher über die Grenze gebracht wurde.

FALL 10 ▶ Ein Bauunternehmer aus Mailand, Italien, vermietet eine Baumaschine auf einer Baustelle in München. Er verbringt sie im Mai auf die Baustelle. Nach Abschluss der Bauarbeiten beschließt der deutsche Mieter spontan, die Baumaschine zu erwerben. Sie verbleibt in Deutschland.

Aufgabe: Prüfen Sie die umsatzsteuerlichen Auswirkungen.

LÖSUNG ▶ Das Verbringen der Baumaschine von Italien nach Deutschland stellt zwar ein innerunternehmerisches Verbringen dar. Dieses unterliegt aber aufgrund einer der Art nach nur vorübergehenden Verwendung zunächst nicht der USt. Erst im Zeitpunkt des Erwerbs liegt eine Steuerbarkeit des innergemeinschaftlichen Verbringens vor, das einem innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland gleichgestellt wird. Gleichzeitig liegt eine in Deutschland steuerbare ruhende Lieferung der Baumaschine vor.

b) Sonderfall: Verbringen in ein Konsignationslager (§ 6b UStG)¹⁰

Konsignationslager sind Warenlager, die ein Unternehmer regelmäßig bei seinem Abnehmer unterhält. Das Eigentum an den Waren geht erst bei Entnahme des Abnehmers auf diesen über. Umsatzsteuerlich ist danach zu unterscheiden, ob die Verfügungsmacht bereits bei Einlagerung verschafft wurde bzw. die Voraussetzungen des § 6b UStG vorliegen.

⁹ Vgl. dazu die Fallstudie von Nürnberg, SteuerStud 5/2021 S. 340 NWB KAAAH-74077.

¹⁰ Vgl. hierzu ausführlich die Fallstudie von Bachstein, SteuerStud 5/2022 S. 312 NWB DAAAI-05552, zzgl. Schaubild, SteuerStud 5/2022 S. 295 NWB MAAAI-05549.

Dabei sind zunächst die **Voraussetzungen** des § 6b UStG zu prüfen. Liegen diese vollumfänglich vor, mangelt es an einem innergemeinschaftlichen Verbringen im Zeitpunkt des Warenversands bzw. der Einlagerung der Waren im Lager. Entnimmt der Abnehmer die Waren innerhalb von zwölf Monaten nach Einlagerung, kommt es zu diesem Zeitpunkt zu einer innergemeinschaftlichen Lieferung des Unternehmers und einem innergemeinschaftlichen Erwerb des Abnehmers. § 6b UStG nennt darüber hinaus Fälle, in denen es nach Einlagerung dennoch zu einem innergemeinschaftlichen Verbringen kommen kann. Hierunter fallen z. B. das Gelangen der Waren vor der Entnahme in einen anderen Mitgliedstaat oder ins Drittland, deren Diebstahl, Zerstörung oder Verlust. Nach Ansicht der Finanzverwaltung greift insoweit allerdings eine Nichtbeanstandungsschwelle von 5 % (Freigrenze, vgl. Abschnitt 6b.1 Abs. 22 Satz 4 UStAE). Werden die Waren innerhalb von zwölf Monaten zurück in den Ausgangsmitgliedstaat verbracht, stellt auch dieses Rückverbringen keinen steuerbaren Tatbestand dar. Ziel des § 6b UStG ist es, dass sich der Unternehmer im Lagerstaat nicht für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen muss.

Liegen die Voraussetzungen des § 6b UStG hingegen **nicht** vor, ist zu prüfen, ob der Abnehmer ein sog. **feststehender Abnehmer** ist. Sofern der Abnehmer bei Beginn des Warenversands, insbesondere aufgrund einer verbindlichen Bestellung, bereits feststeht, kommt es zu einer unmittelbaren Lieferung an den Abnehmer. Der Unternehmer erbringt eine grds. steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsstaat und der Abnehmer verwirklicht einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Bestimmungsstaat – beides im Zeitpunkt des Warenversands. Sofern der **Abnehmer** hingegen **nur wahrscheinlich** ist und weder eine Abnahmeverpflichtung hat noch die Voraussetzungen des § 6b UStG vorliegen, stellt das Verbringen in das Lager ein steuerbares innergemeinschaftliches Verbringen dar.

FALL 11 ▶ Ein ungarischer Zulieferbetrieb U unterhält ein Konsignationslager bei seinem deutschen Kunden. Das Lager wird durch U bestückt, wobei U auch berechtigt bleibt, die Waren an andere deutsche Kunden zu liefern. Im Januar 00 werden Teile in das Lager versandt, die im Dezember 00 durch den Kunden entnommen werden. Das Lager erfüllt die Voraussetzungen des § 6b UStG.

Aufgabe: Was haben U und seine deutschen Kunden umsatzsteuerlich zu beachten?

LÖSUNG ▶ Die Einlagerung führt nicht zu umsatzsteuerlichen Pflichten für U oder den Kunden in Deutschland. Erst mit der Entnahme durch den Kunden innerhalb der Zwölf-Monats-Frist kommt es zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb des Kunden in Deutschland. U hat jedoch weiterhin keine Verpflichtungen in Deutschland.

FALL 11A ▶ In Abwandlung zu Fall 11 werden die Waren erst im Februar 01 entnommen.

LÖSUNG ▶ Mit Überschreiten der Zwölf-Monats-Frist im Januar entfallen die Voraussetzungen des § 6b UStG. Es kommt zu einem innergemeinschaftlichen Verbringensvorgang. U muss in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb durch Verbringen anmelden. Die Entnahme durch den Kunden führt zu einer in Deutschland steuerpflichtigen Inlandslieferung.

c) Verbringen bei Kommissionsgeschäften (Abschnitt 1a.2 Abs. 7 Satz 2 und 3 UStAE)

Gelangen i. R. von Kommissionsgeschäften Gegenstände von einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen EU-Mitgliedstaat, würde der Kommittent einen Verbringenstatbestand verwirklichen. Denn zu einer fiktiven Lieferung zwischen Kommittent und Kommissionär kommt es hier nach § 3 Abs. 3 UStG erst im Zeitpunkt des Weiterverkaufs an den Endkunden. Dies würde Registrierungsspflichten nach sich ziehen, die die Finanzverwaltung durch einen Vereinfachungsstatbestand vermeidet. Nach Abschnitt 1a.2 Abs. 7 Satz 2 und 3 UStAE kann bereits **im Zeitpunkt des Grenzübertritts eine Lieferung fingiert** werden.

FALL 12 ▶ Schneider S aus Straßburg, Frankreich, möchte den deutschen Markt erobern und vereinbart deshalb mit Händler H aus Freiburg, dass dieser im eigenen Namen aber für Rechnung des S dessen Designerstücke verkauft. Am 1.4. verbringt S hierfür zehn Röcke zu H, die dieser im Juni bereits verkaufen kann.

Aufgabe: Welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen hat dies für S und H?

LÖSUNG ▶ Es liegt ein Kommissionsgeschäft vor, für das eine Lieferung zwischen S und H, grds. im Zeitpunkt des Weiterverkaufs im Juni, fingiert wird (§ 3 Abs. 3 UStG). Dies führt grds. zu einem innerunternehmerischen Verbringen des S am 1.4. und zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland sowie anschließenden ruhenden Lieferungen im Juni. Aufgrund von **Abschnitt 1a.2 Abs. 7 Satz 2 und 3 UStAE** kann jedoch bereits eine Lieferung am 1.4. fingiert werden, so dass H bereits zu diesem Zeitpunkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb realisiert. Der tatsächliche Verkauf im Juni hat für S keine weiteren Auswirkungen. Ebenso muss sich S für das Verbringen am 1.4. nicht für umsatzsteuerliche Zwecke in Deutschland registrieren.

4. Lieferung neuer Fahrzeuge (§ 1b UStG)

Werden neue Land-, Luft- und Wasserfahrzeuge über eine EU-Grenze geliefert, gelten Sonderregelungen, sofern **Verkäufer oder Erwerber nicht unternehmerisch handeln**. **Verkäufer** werden für diese Lieferungen zu fiktiven Unternehmern (§ 2a UStG). **Erwerber** verwirklichen auch als Nichtunternehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1b UStG).

Wann ein **Fahrzeug neu** ist, wird in § 1b Abs. 2 und 3 UStG definiert. Dies ist von der Fahrzeugart (Land-/Luft-/Wasserfahrzeug), den zurückgelegten Kilometern bzw. Betriebsstunden bzw. der ersten Inbetriebnahme abhängig. Der Erwerber muss die Fahrzeugeinzelbesteuerung durchführen und eine USt-Voranmeldung unter Anmeldung des innergemeinschaftlichen Erwerbs abgeben (§ 16 Abs. 5a und § 18 Abs. 5a UStG). Ein VoSt-Abzugsrecht besteht insoweit jedoch nicht. Lediglich, sofern der Erwerber das Fahrzeug im Anschluss an den Erwerb als neuer Fahrzeuglieferer – und damit als fiktiver Unternehmer – weiterliefert, steht ihm das Recht auf VoSt-Abzug anteilig zu (§ 15 Abs. 4a UStG). Gleiches gilt für die Möglichkeit eines VoSt-Abzugs (nachträglich), sofern das Fahrzeug vorher im Inland steuerpflichtig erworben wurde und als weiterhin neues Fahrzeug in die EU geliefert wird.

MERKE

Unternehmer im unternehmerischen Bereich erbringen immer innergemeinschaftliche Lieferungen bzw. verwirklichten innergemeinschaftliche Erwerbe. Hier ist auch bei Lieferung von neuen Fahrzeugen § 6a UStG bzw. § 1a UStG einschlägig!

5. Folgen eines sog. gebrochenen Transports (Abschnitt 6a.1 Abs. 8 Satz 3 f. UStAE)

„Gebrochen“ ist ein Transport, wenn sowohl der Lieferant als auch der Abnehmer transportieren (Abschnitt 6a.1 Abs. 8 Satz 3 f. UStAE). Fraglich ist, inwiefern die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. einer Ausfuhr in diesen Fällen greifen kann, insbesondere, sofern der **Wechsel der Transportverantwortung vor Grenzübertritt** erfolgt. Nach Auffassung von Finanzverwaltung und Rspr. steht der Steuerbefreiung nichts im Wege, sofern der Abnehmer bei Transportbeginn feststeht und die Unterbrechung nicht nennenswert ist. Der Transportvorgang muss hierfür im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Lieferung stehen und kontinuierlich sein. Ist bei einer Ausfuhr der Abnehmer für den grenzüberschreitenden Teil des Transports verantwortlich, muss es sich um einen ausländischen Abnehmer handeln.

FALL 13 ▶ Unternehmer U aus München verkauft Waren an Erwerber E aus Salzburg, Österreich. Sie haben einen gemeinsamen Kunden K in Rosenheim. Sie vereinbaren, dass U die Ware bei seinem nächsten Transport zu K verbringt, wo sie von E am nächsten Tag abgeholt werden.

Aufgabe: U und E fragen, was sie umsatzsteuerlich beachten müssen.

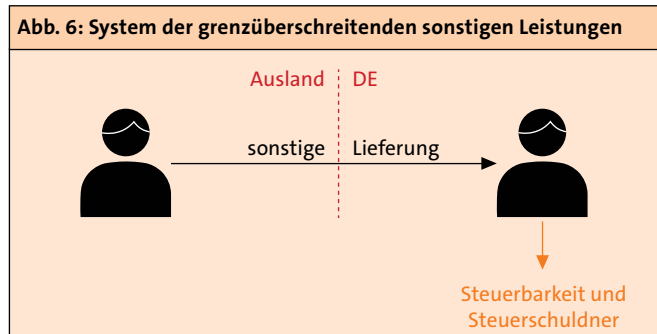
LÖSUNG ▶ Es liegt zwar ein gebrochener Transportvorgang vor, da sowohl der Lieferer U als auch der Erwerber E die Ware transportieren. Die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung sind jedoch dennoch erfüllt, da von vorneherein vereinbart wurde, dass die Ware bereits am darauffolgenden Tag von E nach Österreich verbracht wird (Abschnitt 6a Abs. 8 Satz 3 UStAE i. V. mit Abschnitt 3.12 Abs. 3 Satz 4 ff. UStAE).

Während die Steuerbefreiungsvorschriften anwendbar sind, können die Voraussetzungen eines **Reihengeschäfts** bei einem gebrochenen Transport **nicht** vorliegen. Es kann nicht mehr von einem unmittelbaren Gelangen des Liefergegenstands vom ersten Unternehmer zum letzten Abnehmer ausgegangen werden, wenn sich mehrere Unternehmer in der Reihe die Transportverantwortung teilen.

III. Sonstige Leistungen „über die Grenze“

Neben den Folgen von grenzüberschreitenden Lieferungen bergen auch sonstige Leistungen, die „über die Grenze“ erbracht werden, umsatzsteuerliche Besonderheiten. Anknüpfungspunkt ist hier, ob leistender Unternehmer und Leistungsempfänger in verschiedenen Staaten ansässig sind bzw. die Art der erbrachten Leistung zu einem Anknüpfungspunkt in einem anderen Staat führt (z. B. durch die Belegenheit eines Grundstücks). Damit geht es vorrangig um die Frage der Orts-

bestimmung. Zudem ist im Leistungsaustausch zwischen Unternehmen die Schuldnerschaft ein wichtiges Thema.



Schließlich geht der Beitrag abschließend noch auf die Steuerbefreiung nach § 7 UStG für die Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr sowie nach § 4 Nr. 3 UStG ein, die in der StB-Prüfung häufig übersehen werden.

1. Systematik der Ortsbestimmung sonstiger Leistungen

Bei der Leistungsortsbestimmung wird meist dahingehend unterschieden, ob der Leistungsempfänger die Leistung unternehmerisch (**B2B**) oder nicht (**B2C**) erwirbt. Zudem bestehen eine Vielzahl von **Sonderbestimmungen**, die vorrangig zu prüfen sind. Hierunter fallen insbesondere:

- ▶ Leistungen im engen Zusammenhang mit einem Grundstück (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG),
- ▶ Restaurationsleistungen (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG),
- ▶ Veranstaltungsleistungen (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG) sowie die Einräumung von Eintrittsberechtigungen zu Veranstaltungen (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG),
- ▶ Personenbeförderungsleistungen (§ 3b Abs. 1 UStG),
- ▶ auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (§ 3a Abs. 5 UStG),
- ▶ Vermietung von Beförderungsmitteln (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG),
- ▶ Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG).

Einige Sondervorschriften greifen **nur für B2C-Umsätze!**

FALL 14 ▶ Der norwegische Rechtsanwalt N erleidet auf seiner Urlaubsreise in Deutschland einen Unfall und lässt seinen Privatwagen von der Reparaturwerkstatt R aus Regensburg reparieren.

Aufgabe: Prüfen Sie, wo sich der Leistungsort befindet.

LÖSUNG ▶ Es handelt sich um eine sonstige Leistung als Arbeit an einem beweglichen körperlichen Gegenstand. Da N insoweit nicht unternehmerisch handelte, bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG und liegt in Deutschland.

MERKE

Die Sonderregelungen greifen **unabhängig von der Ansässigkeit der Unternehmer**, so dass auch ein im Ausland ansässiger Unternehmer einen Inlandsumsatz ausführen kann (z. B. am Belegenheitsort eines Grundstücks bei einer grundstücksbezogenen Leistung).

FALL 15 ➤ Architekt A aus Österreich plant im Auftrag des Bauunternehmers B, ebenfalls aus Österreich, die Errichtung einer Firmenzentrale des deutschen Versandhauses V.

Aufgabe: Befindet sich der Leistungsort in Deutschland?

LÖSUNG ➤ Der Leistungsort der Planungsleistung liegt, da sie im engen Zusammenhang mit einem Grundstück steht, in Deutschland (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c UStG).

Sofern **keine Sonderregelung** greift, ist bei **B2B-Leistungen** der Ansässigkeitsort des Leistungsempfängers (§ 3a Abs. 2 UStG) und bei **B2C-Leistungen** der Ansässigkeitsort des leistenden Unternehmers (§ 3a Abs. 1 UStG) ausschlaggebend. Bei der Leistungsortsbestimmung für B2B-Umsätze treten als taugliche Leistungsempfänger neben Unternehmer, die i. R. ihres Unternehmens erwerben, juristische Personen, die teilunternehmerisch tätig sind, und solche, denen eine USt-IdNr. erteilt wurde, auch wenn sie die Leistung nicht unternehmerisch verwenden (§ 3a Abs. 2 Satz 3 UStG).

FALL 16 ➤ Die Holding AG hält Beteiligungen sowohl unternehmerisch, da sie an die Tochtergesellschaften Leistungen erbringt, als auch nicht unternehmerisch i. R. bloßer Beteiligungsverwaltung. Sie empfängt eine Beratungsleistung eines schweizerischen Rechtsanwalts.

Aufgabe: Wo liegt der Leistungsort der Beraterleistung?

LÖSUNG ➤ Der Ort der Beratungsleistung liegt nach § 3a Abs. 2 Satz 1, 3 UStG in Deutschland, weil die Holding AG eine juristische Person ist, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist.

Sowohl in den Fällen des § 3a Abs. 1 UStG als auch des § 3a Abs. 2 UStG geht der **Betriebsstättenort** dem Ort vor, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Der Betriebsstättenort kann aber nur dann maßgeblich sein, wenn zum einen eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte vorliegt und zum anderen der Umsatz dieser Betriebsstätte zugerechnet werden kann. Die umsatzsteuerliche Betriebsstätte setzt eine Einrichtung mit beständiger Struktur voraus, in der das notwendige Personal sowie die notwendige Sachausstattung vorhanden ist, um Leistungen autonom erbringen zu können.

FALL 17 ➤ Eine Steuerberatungskanzlei aus Freiburg hat eine Dependence in Bern, Schweiz. Sie hat hierfür Räume angemietet und Personal vor Ort, um Mandanten in der Schweiz beraten zu können. Ein Privatier aus Mulhouse, Frankreich, tritt mit dem Berater in der Schweiz in Kontakt, um sich in einer Erbangelegenheit in der Schweiz beraten zu lassen.

Aufgabe: Ist die Beraterleistung in Deutschland steuerbar?

LÖSUNG ➤ Es liegt eine sonstige Leistung vor, deren Ort sich nach § 3a Abs. 1 UStG bestimmt, da der Privatier nichtunternehmerisch handelt. Damit ist der Ansässigkeitsort der Kanzlei maßgeblich. Die unselbstständige Niederlassung in der Schweiz erfüllt die Voraussetzungen einer **umsatzsteuerlichen Betriebsstätte**, weil die für die Leistungserbringung notwendigen Sachmittel und Personal vorhanden sind (**Abschnitt 3a.1 Abs. 3 UStAE**). Da der Privatier die Betriebsstätte beauftragt, ist ihr die **Leistungserbringung vorrangig zuzurechnen**. Der Leistungsort liegt damit aus deutscher Sicht in der Schweiz. Die Leistung ist im Inland nicht steuerbar.

2. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG)

a) Allgemeines

Im engen Zusammenhang mit der Leistungsortsbestimmung steht die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Leistungen ausländischer Unternehmer an inländische Unternehmer bzw. juristische Personen (§ 13b Abs. 5 Satz 1 UStG). Dabei werden sowohl Leistungen von EU-Unternehmern als auch von Drittlandsunternehmern erfasst. In Betracht kommen hierfür die in § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG genannten Anwendungsfälle.

Bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG und ist der Leistende in der EU ansässig (§ 13b Abs. 7 Satz 2 UStG), verlagert sich die Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 1, Abs. 5 Satz 1 UStG auf den unternehmerischen Leistungsempfänger.

Für alle anderen sonstigen Leistungen durch ausländische Unternehmer ist § 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1, Abs. 7 Satz 1 UStG einschlägig.

HINWEIS

Die Unterscheidung zwischen § 13b Abs. 1 UStG und § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG ist insbesondere für die Eintragung in die richtige Kz. der USt-Voranmeldung und -erklärung von Bedeutung. Zudem sind lediglich die Fälle des § 13b Abs. 1 UStG in der Zusammenfassenden Meldung anzugeben.

LÖSUNG ZU FALL 16 ➤ Fortsetzung: Die Holding AG schuldet als juristische Person die USt in Deutschland auf die Beratungsleistung des schweizerischen Rechtsanwalts nach § 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1, Abs. 7 Satz 1 UStG (zur Auslandsansässigkeit als weitere Voraussetzung s. sogleich).

b) Ansässigkeit im Ausland bzw. im Übrigen Gemeinschaftsgebiet (§ 13b Abs. 7 UStG)

Die Ansässigkeit im Ausland definiert § 13b Abs. 7 UStG genauer. Unterschieden wird zum einen zwischen einer **Ansässigkeit im Ausland** in Satz 1 und zum anderen **im Übrigen Gemeinschaftsgebiet** in Satz 2. Dabei wird die Ansässigkeit negativ definiert. Der Unternehmer darf im Inland **keinen Sitz** oder **keine Betriebsstätte** innehaben, die an der Leistung beteiligt sind.

FALL 18 ➤ Ein Sonderausstatter für Lieferwagen aus Salzburg, Österreich, baut Ausstattungen auch vor Ort beim Kunden ein. Er unterhält hierfür ein Auslieferungslager in Rosenheim, das die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Betriebsstätte erfüllt. Das österreichische Mutterhaus erhält den Auftrag, eine Ausstattung in ein Fahrzeug eines Münchner Handwerkers einzubauen. Der österreichische Monteur fährt auf dem Weg nach München im Lager vorbei und nimmt die Ausstattung dort mit.

Aufgabe: Wer schuldet die USt?

LÖSUNG ➤ Unabhängig davon, ob es sich um eine Werkleistung oder eine Werklieferung handelt, liegt der **Leistungsort** in **Deutschland**. **Steuerschuldner** ist der **Handwerker**, denn das Lager wurde in

die Leistungserbringung nicht eingeschaltet. Vielmehr entnahm der Monteur die Teile dort nur im eigenen Auftrag. Damit liegt die erforderliche Auslandsansässigkeit vor, so dass die Voraussetzungen nach § 13b Abs. 2 Nr. 1, Abs. 5 Satz 1, Abs. 7 Satz 1 UStG erfüllt sind.

3. Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr (§ 7 UStG)

Wie die Lieferung von Gegenständen ins Drittland als Ausfuhr steuerbefreit ist, befreit § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG auch die Lohnveredelung (Be- oder Verarbeitung) an Gegenständen, die zur Ausfuhr bestimmt sind, nach § 7 UStG. Zwingend notwendig ist hierfür, dass die Gegenstände durch den Auftraggeber zum Zweck der Be- oder Verarbeitung in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt wurden oder zu diesem Zweck dort erworben wurden. Ähnlich wie in § 6 UStG sind die weiteren Voraussetzungen der Steuerbefreiung darüber hinaus davon abhängig, ob der Auftraggeber oder der Auftragnehmer den Gegenstand ins Drittland transportiert. Sofern die Beförderung oder Versendung durch den Auftraggeber erfolgt, muss dieser im Ausland ansässig sein (§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 UStG).

FALL 19 ➤ Eine in der Schweiz ansässige Privatperson beauftragt eine im Inland ansässige Kfz-Werkstatt mit der Reparatur (Werkleistung) ihres Pkw und fährt den Pkw zu diesem Zweck in die Werkstatt, wo er ihn nach zwei Tagen repariert wieder abholt und zurück in die Schweiz bringt.

Aufgabe: Prüfen Sie die umsatzsteuerlichen Auswirkungen.

LÖSUNG ➤ Die Werkstatt erbringt eine sonstige Leistung im Inland (§ 3 Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG). Der Pkw wurde zum Zweck einer Bearbeitung ins Gemeinschaftsgebiet aus der Schweiz eingeführt und danach wieder ins Drittland ausgeführt. Da die Privatperson im Ausland ansässig ist, liegen die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach § 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 UStG, § 6 Abs. 2 UStG, § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG für die Werkleistung vor.

4. Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 3 UStG)

§ 4 Nr. 3 UStG, ebenfalls eine echte Steuerbefreiung (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG), welche den Vorsteuerabzug nicht ausschließt, erfasst insbesondere sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr (§ 4 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStG) oder der Einfuhr (§ 4 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG) beziehen. Vorrangig werden hiervon **Güterbeförderungsleistungen** erfasst, die im Inland entweder nach § 3a Abs. 2 UStG oder nach § 3b UStG steuerbar sind. Sofern es sich um Gegenstände der Einfuhr handelt, ist zudem zu berücksichtigen, dass die Kosten für die Leistungen in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr enthalten sind. Auch hinsichtlich dieser Steuerbefreiung ist der Unternehmer nachweislich (§ 4 Nr. 3 Satz 3 UStG).

Des Weiteren kann die Steuerbefreiung nach geänderter Auffassung der Finanzverwaltung in **Abschnitt 4.3.2 Abs. 3 und 4 UStAE** nur durch den Hauptfrachtführer geltend gemacht werden, der seine Leistung gegenüber dem Empfänger der Gegenstände erbringt. Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers ist hingegen steuerpflichtig.

FALL 20 ➤ Unternehmer U aus München beauftragt den Stuttgarter Spediteur S mit dem Transport einer Ware von München nach China. S seinerseits gibt den Transport bei der chinesischen Spedition C in Auftrag.

Aufgabe: Welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen zieht dies nach sich?

LÖSUNG ➤ Die Leistungen des S als Hauptfrachtführer an U sowie des C als Unterfrachtführer an S sind jeweils nach § 3a Abs. 2 UStG in Deutschland steuerbar. Für die **Leistung des S an U** greift die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStG. Die **Leistung des C an S** ist hingegen steuerpflichtig, da C als Unterfrachtführer die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Buchst. a UStG nicht anwenden kann. Sie unterliegt § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG, so dass S die USt nach § 13b Abs. 5 Satz 1, Abs. 7 Satz 2 UStG schuldet. Der VoSt-Abzug steht ihm hieraus zu (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4, Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1 UStG).

IV. Fazit

Die Lösung grenzüberschreitender Sachverhalte in der StB-Prüfung ist geprägt von einer Vielzahl von Weggabelungen, die in die richtige Richtung beschriftet werden müssen. Deshalb sollten Sie unbedingt eine **Skizze der Leistungsbeziehungen erstellen**. Dies erleichtert zudem natürlich auch die Entscheidungsfindung in der Praxis, zwischen wem Leistungsbeziehungen bestehen, und wo Ursprungs- und Bestimmungsstaat von Liefergegenständen liegen. Des Weiteren ist der Sachverhalt dahingehend zu untersuchen, ob der **Leistungsempfänger unternehmerisch** – durch Verwendung seiner USt-IdNr. – **oder nicht unternehmerisch handelt**. Vor diesem Hintergrund empfiehlt es sich in der StB-Prüfung, den **Sachverhalt sehr genau zu lesen** und detailliert auf alle hilfreichen Hinweise hin zu untersuchen sowie die Bearbeitervermerke und Allgemeinen Hinweise im Blick zu behalten.

AUTORIN



Dr. Stefanie Becker, Dipl. Wirtschaftsjuristin, Dipl. Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin, ist als Beraterin, Dozentin und Autorin spezialisiert im nationalen und internationalen Umsatzsteuerrecht unter umsatzsteuer³ in Augsburg tätig. Sie ist Dozentin für das Steuerrechts-Institut KNOLL i. R. der Steuerfachwirt-, Steuerberater- und Wirtschaftsprüferfortbildung sowie Lehrbeauftragte an der Universität Augsburg.

Übungsklausur aus dem Umsatzsteuerrecht

Grenzüberschreitende Liefer- und Leistungsbeziehungen

Thomas Hartl*

Die nachfolgende Klausur dient Steuerberateranwärtern zur Vorbereitung auf die schriftliche StB-Prüfung und ergänzt den Beitrag von Becker in SteuerStud 6/2022 S. 375, NWB BAAAI-58467, zzgl. Schaubild, SteuerStud 6/2022 S. 359, NWB XAAAI-58464. Im Fokus dieser Übungsklausur mittleren Anspruchs stehen damit wesentliche prüfungsrelevante Aspekte im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsbeziehungen. Die Bearbeitungszeit beträgt zwei Zeitstunden (120 Minuten).

I. Sachverhalt

Stefanie Renner (SR) betreibt seit vielen Jahren in Augsburg in der Jänergasse 1 einen Handel mit exklusiven Naturholzmöbeln. Da SR auch ausgebildete Möbelschreinerin mit Meisterbrief ist, ist an den Möbelhandel auch eine Werkstatt angeschlossen. Dort werden sowohl neue Möbel hergestellt als auch gebrauchte Möbel repariert und restauriert. R hat sich einen Kundenkreis weit über den Raum Augsburg erarbeitet, weshalb sie auch viele Kunden im angrenzenden Ausland hat.

In den Besteuerungszeiträumen 2021 und 2022 ergaben sich u. a. folgende Geschäftsvorfälle, deren umsatzsteuerliche Klärung Ihnen übertragen wird:

1. Die Firma Sjöberg (S) aus Malmö (Schweden), eine Herstellerfirma von exklusiven Möbeln aus nordischen Hölzern, ist auf SR aufmerksam geworden und unterbreitet ihr Mitte des Jahres 2021 das Angebot, für S als Großhändlerin für die Länder Deutschland, Österreich und der Schweiz tätig zu werden. Grundsätzlich war SR an dem Angebot sehr interessiert, wollte hier aber, um das finanzielle Risiko zu minimieren, nicht als Eigenhändlerin agieren. Man einigte sich daher darauf, dass SR zwar im eigenen Namen auftritt, aber auf Rechnung der S handelt. Als Provision wurden 15 % vom Nettoverkaufspreis, den SR erzielt, vereinbart.

Bereits im August 2021 lieferte S 15 Tische, die zum Weiterverkauf bestimmt waren, in Augsburg bei SR an. Der kalkulierte Nettoverkaufspreis pro Tisch lag bei 1.500,00 €. Um leichter an Kunden in Österreich und der Schweiz zu kommen, bediente sich SR eines in Lindau am Bodensee ansässigen Handelsvertreters Oskar Hieber (OH), der sich auf den Vertrieb in Österreich und in der Schweiz spezialisiert hatte. OH tritt dabei im Namen von SR auf und erhält als Nettoprovision 5 % des Nettoverkaufspreises. Im Januar 2022 konnte OH den Verkauf von jeweils fünf Stühlen an ein Möbelhaus in Österreich und eines in der Schweiz mit einem Nettoverkaufspreis i. H. von jeweils 1.500,00 € vermitteln. Noch im Januar 2022 wurden die Tische an die beiden Möbelhäuser ausgeliefert. Anfang Februar 2022 stellte OH nachfolgende verkürzt dargestellte Rechnung:

10 vermittelte Stühle zum Verkaufspreis 1.500,00 €	15.000,00 €
Meine Provision 5 %	750,00 €
Zzgl. 19 % USt	142,50 €
Rechnungsbetrag brutto	892,50 €

SR hat den Betrag i. H. von 892,50 € noch im Februar 2022 ohne Abzug an OH per Banküberweisung bezahlt.

Auch ein deutsches Möbelhaus aus Landsberg am Lech interessierte sich für die Tische der S. Im März 2022 erschien dessen Geschäftsführer bei SR. Leider sagten ihm die vorhandenen Tische von der Größe her nicht zu. Da er aber gerne auch Produkte der

* Diplom-Finanzwirt (FH), Dozent für das Steuerrechts-Institut KNOLL i. R. der Steuerberater- und Steuerfachwirtfortbildung sowie die Hochschule für den öffentlichen Dienst in Bayern.

S vertreiben wollte, wurde mit dem Möbelhaus aus Landsberg am Lech vereinbart, dass die S einen etwas kleineren Tisch direkt von Schweden nach Landsberg am Lech versendet. Diesen stellte SR nach Auslieferung im April 2022 dem Möbelhaus mit 1.200,00 € zzgl. 228,00 € USt in Rechnung. Die zutreffende Abrechnung durch SR mit der S über die verkauften Tische erfolgte jeweils zwei Monate nach dem Verkauf.

Leider musste SR feststellen, dass die Großhandelstätigkeit für S nicht rentabel ist. Sie vereinbarte daher im September 2022, dass die Zusammenarbeit beendet wird. Noch im selben Monat wurden die fünf bisher nicht verkauften Tische wieder nach Schweden an S zurückgeschickt.

2. SR nimmt regelmäßig an einer Ausstellungsmesse in Verona (Italien) teil und stellt dort ihre selbst hergestellten Möbel aus. Die Messe fand vom 1.2. bis zum 5.2.2022 statt. Hierfür ließ sie Ende Januar 2022 durch eine österreichische Spedition ausgewählte Möbel nach Verona transportieren. Die Nettoherstellungskosten für diese Möbel beliefen sich bei SR auf 22.000,00 €.

Während der Messetage hat ein von SR ausgestellter Sekretär das Interesse eines Besuchers geweckt. Obwohl ein Verkauf auf der Messe nicht vorgesehen war, verkaufte SR diesen Sekretär entgegen ihrer ursprünglichen Absicht am 4.2.2022 für 6.500,00 € an diesen Besucher. Bei dem Erwerber handelt es sich um Enrico Rizzi (ER), einen pensionierten Richter aus Lazise (Italien), der den Sekretär in seinen Privatgemächern aufstellen will. Für SR entstanden bei der Herstellung des Sekretärs Kosten i. H. von 3.500,00 € netto.

Die anderen Möbel wurden von derselben österreichischen Spedition am 7.2.2022 wieder zum Firmensitz in Augsburg verbracht. Die Spedition berechnete SR am 2.3.2022 jeweils 500,00 € pro Transport.

3. Im September 2022 entschied sich SR, eine neue Fräsmaschine bei dem österreichischen Maschinenhändler Gumpinger (G) aus Linz (Österreich) zu erwerben. Da dieser die gewünschte Fräsmaschine nicht auf Lager hatte, vereinbarte G mit der Herstellerfirma in Rotterdam (Niederlande), dass diese die Fräsmaschine direkt zum Firmensitz von SR nach Augsburg versendet. G stellte SR für den Verkauf der Fräsmaschine am Tag der Lieferung, dem 28.9.2022, 7.000,00 € in Rechnung. SR beglich den Rechnungsbetrag noch im September 2022 ohne Abzug per Banküberweisung.
4. Gerade wohlhabende Schweizer schätzen auch die Reparaturkünste von SR, insbesondere bei älteren, sehr wertvollen Möbeln. Im August 2022 erschien bei SR der Privatier August Stürmli (AS) aus Zug (Schweiz), mit der Bitte, die mitgebrachte Kommode zu restaurieren. SR nahm den Auftrag gerne an und führte die Arbeiten, bei denen sie lediglich Kleinteile austauschte, noch im August 2022 aus. Anfang September 2022 erschien AS wieder bei SR und brachte die restaurierte Kommode wieder in sein Wohnhaus in Zug (Schweiz). SR stellte AS für ihre geleisteten Dienste am 5.9.2022 900,00 € zzgl. 171,00 € in Rechnung.
5. In ihrer Freizeit ist SR eine begeisterte Seglerin. Nachdem ihr altes Segelboot im Herbst 2021 bei einem Sturm auf dem Ammersee zerstört worden war, erwarb sie im Februar 2022 von der Herstellerfirma Caligaris mit Sitz in Chioggia (Italien) ein neues Segelboot mit einer Länge von zwölf Metern und einer Breite von vier Metern für 80.000,00 €. SR holte das Segelboot am 15.2.2022 mit einem eigenen Hänger in Chioggia ab und brachte das Boot zu ihrer Anlegestelle in Herrsching am Ammersee.

Nachdem Mitte des Jahres 2022 ein Mitarbeiter gekündigt hatte und es SR aufgrund des Fachkräftemangels schwerfiel, einen geeigneten Mitarbeiter zu finden, musste sie diese Lücke mit ihrer eigenen Arbeitskraft kompensieren. Aus diesem Grund war es ihr nicht mehr möglich, den Segelsport auszuüben. Sie fasste daher im September 2022 schweren Herzens den Entschluss, das im Februar 2022 erworbene Segelboot wieder zu verkaufen. Bereits am 12.9.2022 wurde sie sich mit dem in Gmunden am Traunsee (Österreich) wohnhaften Hobbysegler Jürgen Kottan (JK) handelseinig. Da das Segelboot lediglich 60 Betriebsstunden aufwies, war JK bereit, einen Kaufpreis von 65.000,00 € zu bezahlen. Noch am selben Tag brachte JK das Segelboot zu seinem Wohnsitz nach Gmunden am Traunsee.

II. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie die angeführten Sachverhalte in ihrer umsatzsteuerlichen Auswirkung auf **SR** in den **Besteuerungszeiträumen 2021 und 2022**. Hierbei ist insbesondere auf die Umsatzart, die Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage (BMG) für steuerpflichtige Umsätze und auf den VoSt-Abzug einzugehen. Die USt für steuerpflichtige Umsätze ist zu berechnen. Gehen Sie in anderen Mitgliedstaaten der EU von inhaltsgleichen Regelungen aus. Der Regelsteuersatz in Italien beträgt 22 %.

Wo es der Sachverhalt erlaubt, ist auch anzugeben, in welchem VAZ die Steuer entsteht bzw. zu berichtigen ist und die VoSt abgezogen werden kann.

Auf die **Unternehmereigenschaft** und den **Umfang des Unternehmens** von SR ist **nicht** einzugehen.

Begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen.

Vereinfachungsregelungen im UStAE sind ggf. anzuwenden.

III. Bearbeitungshinweise („Allgemeine Hinweise“)

Erforderliche Belege und Aufzeichnungen sind vorhanden. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat.

Soweit aus dem Sachverhalt sich nicht ausdrücklich etwas anderes ergibt,

- ▶ enthalten Rechnungen die nach §§ 14, 14a UStG bzw. §§ 33, 34 UStDV erforderlichen Angaben,
- ▶ wurde eine Erklärung nach § 19 Abs. 2 UStG abgegeben,
- ▶ besteht ggf. Einverständnis über die Abrechnung im Gutschriftenweg,
- ▶ versteuern alle angesprochenen Unternehmer ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und nach vereinbarten Entgelten,
- ▶ geben alle Unternehmer monatliche Voranmeldungen ab,
- ▶ verwenden die Unternehmer im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr die USt-IdNr. ihres Heimatlands,
- ▶ wurden die Umsatzschwelle i. S. von § 3c UStG, Liefer- bzw. Erwerbsschwellen ggf. überschritten,
- ▶ sind alle Unternehmer ihrer Pflicht zur Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen (§ 18a UStG) ordnungsgemäß nachgekommen,
- ▶ gelten die formellen Voraussetzungen des § 25b UStG ggf. als erfüllt,
- ▶ wurden gemischt genutzte Wirtschaftsgüter dem Unternehmensvermögen zugeordnet,
- ▶ entspricht die geplante Verwendung der tatsächlichen,
- ▶ liegen alle angegebenen Orte im Inland.

Die Kj. bis einschließlich 2020 sind bestandskräftig veranlagt. Die steuerliche Beurteilung war jeweils zutreffend. Das Jahr 2022 gilt als abgelaufen.

Aus Vereinfachungsgründen ist in allen Besteuerungszeiträumen von einem Regelsteuersatz i. H. von 19 % und von einem ermäßigten Steuersatz i. H. von 7 % auszugehen.

IV. Lösungshinweise

Die im Sachverhalt dargestellten Geschäftsvorfälle werden im Folgenden in ihrer umsatzsteuerlichen Auswirkung auf **SR** in den **Besteuerungszeiträumen 2021 und 2022** beurteilt:

1. Kommissionsgeschäft mit Firma Sjöberg

a) Verkauf der Tische über Verkaufskommissionär Stefanie Renner (SR)

Da SR die Tische zwar im eigenen Namen, aber auf Rechnung der S verkauft, wird sie beim Verkauf als **Verkaufskommissionär** tätig. Gemäß **§ 3 Abs. 3 UStG** liegt hier eine (fiktive) Lieferung des Kommittenten (S) an den Verkaufskommissionär (SR) vor sowie eine Lieferung von SR an die jeweiligen Abnehmer der Tische. [1,0]

Grundsätzlich findet die Lieferung zwischen Kommittent und Kommissionär nicht bei der Zurverfügungstellung der Ware an den Kommissionär statt, sondern erst, wenn dieser die Ware weiterveräußert (vgl. Abschnitt 3.1 Abs. 3 Satz 7 UStAE). Hier liegt jedoch der Sonderfall des sog. **innergemeinschaftlichen Kommissionsgeschäfts** vor, da Kommittent und Kommissionär in unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten ansässig sind. In diesem Fall kann aus Vereinfachungsgründen die Lieferung vom Kommittenten an den Kommissionär bereits **bei der Zurverfügungstellung der Ware** angenommen werden (vgl. **Abschnitt 3.1 Abs. 3 Satz 8 und Abschnitt 1a.2 Abs. 7 UStAE**). Laut Aufgabenstellung sind Vereinfachungsregelungen des UStAE anzuwenden. [1,0]

HINWEIS

Vgl. hierzu Becker, SteuerStud 6/2022 S. 375, 382
NWB BAAAI-58467, Kap. II.3.c).

HINWEIS

Vgl. hierzu Becker, SteuerStud 6/2022 S. 375, 378
NWB BAAAI-58467, Kap. II.2.b).

Somit kommt es bei der Zurverfügungstellung der Tische im August 2021 bei SR zu einem **innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1a Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. a und Nr. 3 UStG)**, denn die Tische gelangen unter wechselseitigem Austausch der USt-IdNr. von Schweden nach Deutschland. Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist in Deutschland (**§ 3d Satz 1 UStG**). Der innergemeinschaftliche Erwerb ist damit in Deutschland steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) und steuerpflichtig. [|1,0]

Die **BMG (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG)** beläuft sich auf (1.500,00 € x 15 Stühle abzgl. 15 % Provision =) 19.125,00 €. Die **USt (§ 12 Abs. 1 UStG)** beträgt 19 % = **3.633,75 €**. Sie **entsteht** mangels Rechnungsstellung **mit Ablauf des VAZ 9/2021 (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG)**. Gleichzeitig mit der Entstehung steht SR im VAZ 9/2021 aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb gem. **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG** ein VoSt-Abzug i. H. von 3.633,75 € zu (vgl. Abschnitt 15.10 Abs. 3 UStAE). Wegen **§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG** kommt es auch nicht zum Ausschluss des VoSt-Abzugs bzgl. der Verwendung für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bzw. Ausfuhrlieferung (vgl. unten). [|1,0]

b) Verkauf nach Österreich und in die Schweiz

Mit dem Verkauf der Tische an die Möbelhäuser in Österreich und in der Schweiz führt SR jeweils eine Lieferung (**§ 3 Abs. 1 UStG**) aus. Der Ort dieser bewegten Lieferungen ist gem. **§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG** Augsburg/Inland. Sie sind damit steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). [|1,0]

Bei der **Lieferung an das Möbelhaus in Österreich** handelt es sich um eine **innergemeinschaftliche Lieferung (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. a, Nr. 3 und Nr. 4 UStG)**, weil die Tische unter wechselseitigem Austausch der USt-IdNr. von Deutschland nach Österreich gelangen. Die Lieferung ist somit gem. **§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG** steuerfrei. [|1,0]

Bezüglich der **Lieferung an das Schweizer Möbelhaus** liegt gem. **§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG** eine **Ausfuhrlieferung** vor, da die Tische bei der Lieferung ins Drittlandsgebiet gelangen. Die Lieferung ist daher gem. **§ 4 Nr. 1 Buchst. a UStG** steuerfrei.

c) Rücksendung nicht verkaufter Tische

Aufgrund der Rückgabe der nichtverkauften fünf Tische ist insoweit sowohl die USt als auch die VoSt des innergemeinschaftlichen Erwerbs zu korrigieren (**§ 17 Abs. 1 Satz 1, 2 und 5 i. V. mit Abs. 2 Nr. 3 UStG**). Die Korrektur der USt und der VoSt i. H. von jeweils 19 % von (1.275,00 € x 5 Tische =) 6.375,00 € = 1.211,25 € hat gem. **§ 17 Abs. 1 Satz 8 UStG im VAZ 9/2022** zu erfolgen. [|1,0]

d) Vermittlungsleistung des Oskar Hieber (OH)

Soweit die von OH gesondert ausgewiesene USt gesetzlich geschuldet ist, kann SR diese als VoSt gem. **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG** abziehen (vgl. Abschnitt 15.2 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStAE). Soweit die Vermittlungsleistung im Zusammenhang mit der steuerfreien **Ausfuhrlieferung in die Schweiz** steht, ist diese gem. **§ 4 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a UStG** steuerfrei. Insoweit handelt es sich bei dem USt-Ausweis bei OH um eine Steuerschuld nach **§ 14c Abs. 1 UStG** und nicht um eine gesetzlich geschuldete USt. Daher kann SR im **VAZ 2/2022** nur einen VoSt-Abzug i. H. von (142,50 € x ½ =) 71,25 € vornehmen. [|2,0]

e) Reihengeschäft mit Möbelhaus aus Landsberg am Lech

Bei dem Verkauf des Tisches an das Möbelhaus in Landsberg am Lech i. R. des Kommissionsgeschäfts (**§ 3 Abs. 3 UStG**) handelt es sich gem. **§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG** um ein **Reihengeschäft**, denn mehrere Unternehmer haben über denselben Gegenstand (Tisch) Umsatzgeschäfte abgeschlossen und dieser gelangt unmittelbar vom ersten Unternehmer (S) an den letzten Abnehmer (Möbelhaus in Landsberg am Lech). [|1,0]

Dabei ist die Beförderung nur einer der beiden Lieferungen zuzuordnen. Nur bei dieser Lieferung kann es zu einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb kommen (vgl. **Abschnitt 3.14 Abs. 2 Satz 2 und 3 UStAE**). Da die Beförderung durch die S erfolgte, ist die **bewegte Lieferung die von S an SR (§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG)** mit Ort gem. **§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG** in Malmö/Schweden. [|1,0]

Somit kommt es bei SR zu einem **innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1a Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. a und Nr. 3 UStG)**, weil der Tisch unter wechselseitigem Austausch der USt-IdNr. von Schweden nach Deutschland gelangt. Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs

HINWEIS

Vgl. hierzu Becker, SteuerStud 6/2022 S. 375, 377 f.
NWB BAAAI-58467, Kap. II.2.a).

HINWEIS

Vgl. hierzu Becker, SteuerStud 6/2022 S. 375, 376 f.
NWB BAAAI-58467, Kap. II.1.

HINWEIS

Vgl. hierzu Becker, SteuerStud 6/2022 S. 375, 378
NWB BAAAI-58467, Kap. II.2.c).

ist in Deutschland (§ 3d Satz 1 UStG). Der innergemeinschaftliche Erwerb ist damit in Deutschland steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) und steuerpflichtig. [1,0]

Die **BMG** (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG) beläuft sich auf (1.200,00 € abzgl. 15 % Provision =) 1.020,00 €. Die **USt** (§ 12 Abs. 1 UStG) beträgt 19 % = **193,80 €**. Sie entsteht mangels Rechnungsstellung **mit Ablauf des VAZ 5/2022 (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG)**. Gleichzeitig mit der Entstehung steht SR im VAZ 5/2022 aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb gem. **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG** ein VoSt-Abzug i. H. von 193,80 € zu. [1,0]

Die **Lieferung von SR an das Möbelhaus in Landsberg am Lech** ist dann die **ruhende Lieferung**. Da sie der bewegten Lieferung nachfolgt, bestimmt sich der Ort nach **§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG** und ist am Ende der Beförderung, also Landsberg am Lech/Inland. Sie ist somit steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und steuerpflichtig.

Die **BMG** (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG) beläuft sich auf 1.200,00 €. Die **USt** (§ 12 Abs. 1 UStG) beträgt 19 % = **228,00 €**. Sie entsteht gem. **§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG** mit Ablauf des VAZ, in dem die Leistung ausgeführt wurde, also **mit Ablauf des VAZ 4/2022**. [1,0]

2. Ausstellungsmesse in Verona

a) Verbringen der Möbel nach Italien und Rücktransport

Die Möbel wurden ohne Verkaufsabsicht nach Italien zur Messe verbracht, so dass es sich nur um eine vorübergehende Verwendung in Italien handelt und somit um ein sog. **rechtsgeschäftsloses Verbringen**. Daher kommt es für SR in Deutschland nicht zu einer innergemeinschaftlichen Lieferung durch Verbringen und in Italien nicht zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb durch Verbringen (vgl. **Abschnitt 1a.2 Abs. 6 UStAE**). Dies gilt zunächst gleichermaßen für den dann später verkauften Sekretär, weil dieser zunächst ebenfalls ohne Verkaufsabsicht nach Italien verbracht wurde. Auch bei dem Rücktransport der Möbel nach Abschluss der Messe handelt es sich um ein rechtsgeschäftsloses Verbringen. [1,0]

b) Verkauf des Sekretärs

Mit dem Verkauf des Sekretärs an ER führt SR eine **Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG)** aus. Ort dieser Lieferung ist gem. **§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG** Verona/Italien. Die Lieferung ist somit in Italien steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG entspr.) und steuerpflichtig. [1,0]

Die **BMG** (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG entspr.) beläuft sich auf ($^{100}_{122}$ von 6.500,00 € =) 5.327,87 €. Die **USt** (entspr. § 12 Abs. 1 UStG) beträgt 22 % = **1.172,13 €**. Sie entsteht **entspr. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG** mit Ablauf des VAZ, in dem die Leistung ausgeführt wurde, also **mit Ablauf des VAZ 2/2022**.

Da nun die Verkaufsabsicht und damit die nicht nur vorübergehende Verwendung in Italien auflebt, kommt es zu diesem Zeitpunkt in Deutschland zu einer **innergemeinschaftlichen Lieferung durch Verbringen gem. § 3 Abs. 1a UStG** (vgl. Abschnitt 1a.2 Abs. 11 UStAE). Ort dieser fiktiven Lieferung ist gem. **§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG** Augsburg/Inland. Sie ist somit steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), aber als **innergemeinschaftliche Lieferung (§ 6a Abs. 2 UStG)** nach **§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG** steuerfrei. [1,0]

Gleichzeitig kommt es in **Italien** bei SR zu einem **innergemeinschaftlichen Erwerb durch Verbringen (entspr. § 1a Abs. 2 UStG)**. Der Ort ist in Italien (**entspr. § 3d Satz 1 UStG**). Der innergemeinschaftliche Erwerb durch Verbringen ist somit in Italien steuerbar (entspr. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) und steuerpflichtig. [1,0]

Die **BMG** (entspr. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG) beläuft sich auf 3.500,00 €. Die **USt** (entspr. § 12 Abs. 1 UStG) beträgt 22 % = **770,00 €**. Sie entsteht mangels Rechnungsstellung **mit Ablauf des VAZ 3/2022** (entspr. § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG). Gleichzeitig mit der Entstehung steht SR im VAZ 3/2022 aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb durch Verbringen in Italien ein VoSt-Abzug i. H. von 665,00 € zu (**entspr. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG**). [1,0]

c) Speditionsleistung

Mit dem Transport der Möbel zur Messe bzw. wieder zurück erbringt die österreichische Spedition eine sonstige Leistung (**§ 3 Abs. 9 UStG**) an SR. Der Ort dieser sonstigen Leistung ist gem. **§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG** Augsburg/Inland. Somit ist sie steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und steuerpflichtig. [1,0]

HINWEIS

Vgl. hierzu Becker, SteuerStud 6/2022 S. 375, 381
NWB BAAAI-58467, Kap. II.3.a).

HINWEIS

Vgl. hierzu Becker, SteuerStud 6/2022 S. 375, 385
NWB BAAAI-58467, Kap. III.2.

Gemäß **§ 13b Abs. 1 i. V. mit Abs. 5 Satz 1 UStG** kommt es zum Übergang der Steuer-
schuld auf SR. Sie erhält eine sonstige Leistung eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet
ansässigen Unternehmers (**§ 13b Abs. 7 Satz 2 UStG**) und bei der die Ortsbestimmung
nach **§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG** erfolgte. [1,0]

Die **BMG** (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG) beläuft sich auf insgesamt (2 x 500,00 € =) 1.000,00 €. Die **USt** (§ 12 Abs. 1 UStG) beträgt 19 % = **190,00 €**. Sie entsteht gem. § 13b Abs. 1 UStG mit Ablauf des VAZ, indem die Leistung erbracht wurde, also **zur Hälfte (95,00 €) mit Ablauf des VAZ 1/2022 und zur Hälfte (95,00 €) im VAZ 2/2022**. Gleichzeitig mit der Entstehung kann SR im VAZ 1/2022 und 2/2022 jeweils 95,00 € gem. **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG** als VoSt abziehen (vgl. Abschnitt 13b.15 Abs. 5 UStAE). [1,0]

3. Fräsmaschine

SR erwirbt die Fräsmaschine i. R. eines **Reihengeschäfts (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG)**, da mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand (Fräsmaschine) Umsatzgeschäfte abgeschlossen haben und dieser unmittelbar vom ersten Unternehmer (Herstellerfirma in Rotterdam) an den letzten Abnehmer (SR) gelangt. Hier hat die Herstellerfirma aus Rotterdam die Versendung übernommen, so dass die **Lieferung der Herstellerfirma an G die bewegte Lieferung** ist (**§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG**). [1,0]

Hier handelt es sich um den Sonderfall des **innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts**, denn es liegt ein Reihengeschäft mit drei Unternehmern vor (**§ 25b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG**), diese sind in jeweils unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten umsatzsteuerlich erfasst (**§ 25b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG**), die Fräsmaschine gelangt bei der Lieferung von den Niederlanden nach Deutschland (**§ 25b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG**) und die Lieferung ist dem ersten Unternehmer, der Herstellerfirma aus den Niederlanden, zuzurechnen (**§ 25b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG**). [1,0]

Hinsichtlich der **ruhenden Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) zwischen G und SR**, die mit Ort nach **§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG** in Augsburg im Inland steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und steuerpflichtig ist, kommt es gem. **§ 25b Abs. 2 UStG** zum Übergang der Steuerschuld auf SR. Dieser ruhenden Lieferung ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb durch G vorausgegangen (§ 25b Abs. 2 Nr. 1 UStG), G ist in Deutschland nicht ansässig und verwendet lt. den allgemeinen Hinweisen sowohl gegenüber der Herstellerfirma in den Niederlanden als auch gegenüber SR eine österreichische USt-IdNr. (§ 25b Abs. 2 Nr. 2 UStG), die Rechnungsstellung erfolgt lt. den allgemeinen Hinweisen zutreffend (§ 25b Abs. 2 Nr. 3 UStG) und SR hat lt. den allgemeinen Hinweisen eine deutsche USt-IdNr. verwendet (§ 25b Abs. 2 Nr. 4 UStG). [2,0]

Die **BMG** (§ 25b Abs. 4 UStG) beläuft sich auf 7.000,00 €. Die **USt** (§ 12 Abs. 1 UStG) beträgt 19 % = **1.330,00 €**. SR kann die von ihr geschuldete USt i. H. von 1.330,00 € gem. **§ 25b Abs. 5 UStG** als VoSt abziehen. Gemäß **§ 18b Satz 1 Nr. 3 und Satz 3 UStG** hat SR diese Lieferung nebst VoSt-Abzug im **VAZ 9/2022** zu erklären. [1,0]

4. Restaurierung der Kommode

Mit der Restaurierung der Kommode erbringt SR eine **Werkleistung (§ 3 Abs. 9 UStG)** an AS, weil sie lediglich Kleinteile verwendet (vgl. Abschnitt 3.8 Abs. 1 Satz 3 UStAE). Der Ort dieser Werkleistung ist gem. **§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG** in Augsburg/Inland. Sie ist somit steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). [1,0]

Bei der Restaurierung handelt es sich nach **§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG** um eine **Lohnveredelung** an einem Gegenstand der Ausfuhr, da die Kommode zum Zwecke der Restaurierung aus dem Drittland (Schweiz) nach Deutschland eingeführt wurde und der Auftraggeber diese dann wieder in die Schweiz verbracht hat. Ferner ist AS, weil er seinen Wohnsitz in der Schweiz hat, gem. § 6 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ein ausländischer Auftraggeber (**§ 7 Abs. 2 UStG**). Die Werkleistung ist somit nach **§ 4 Nr. 1 Buchst. a UStG** steuerfrei. [1,0]

SR rechnet über diese steuerfreie Werkleistung mit gesondertem USt-Ausweis ab, so dass sie die ausgewiesene USt i. H. von 171,00 € gem. **§ 14c Abs. 1 UStG** schuldet. Sie entsteht mit **Rechnungsstellung** am 5.9.2022 (**§ 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG**). [1,0]

HINWEIS

Vgl. hierzu Becker, SteuerStud 6/2022 S. 375, 379 f.
NWB BAAAI-58467, Kap. II.2.c)cc).

HINWEIS

Vgl. hierzu Becker, SteuerStud 6/2022 S. 375, 383 f.
NWB BAAAI-58467, Kap. III.3.

HINWEIS

Vgl. hierzu Becker, SteuerStud 6/2022 S. 375, 382 f.
 NWB BAAAI-58467, Kap. II.4.

5. Segelboot

a) Erwerb

SR tätigt mit dem Kauf der Segeljacht als **Privatperson** einen **innergemeinschaftlichen Erwerb eines neuen Fahrzeugs i. S. von § 1b Abs. 1 UStG**. Die Segeljacht ist bei Erwerb von Italien nach Deutschland gelangt (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG), und es handelt sich um ein Fahrzeug i. S. von § 1b Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG, das nach § 1b Abs. 3 Nr. 2 UStG neu ist. [1,0]

Der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs liegt nach **§ 3d Satz 1 UStG** im Inland. Damit ist dieser gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG steuerbar und auch steuerpflichtig. Es kommt zur sog. **Fahrzeugeinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5a UStG)**.

Die **BMG (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG)** ist der Kaufpreis i. H. von 80.000,00 €. Die **USt (§ 12 Abs. 1 UStG)** beträgt 19 % = **15.200,00 €**. Sie entsteht gem. **§ 13 Abs. 1 Nr. 7 UStG** am 15.2.2022. [1,0]

SR hat aus dem Erwerb **keinen VoSt-Abzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG**, weil der Erwerb als Privatperson erfolgte.

b) Verkauf

Im Zeitpunkt des Verkaufs handelt es sich gem. **§ 1b Abs. 3 Nr. 2 UStG** noch um ein neues Fahrzeug i. S. von § 1b Abs. 1 UStG, weil das Segelboot nur 60 Betriebsstunden aufweist. Da SR die Segeljacht ins Übrige Gemeinschaftsgebiet (Österreich) veräußert, ist sie somit nach **§ 2a UStG** für diesen Verkauf als Unternehmer anzusehen. [1,0]

Sie führt somit mit der Veräußerung eine **Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG)** aus, deren Ort nach **§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG** Herrsching/Inland ist. Die Lieferung ist damit steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Die Lieferung ist jedoch nach **§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfrei**, denn es handelt sich um eine innergemeinschaftliche Lieferung. Das Segelboot gelangt bei der Lieferung von einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen (**§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG**), der Abnehmer ist eine Privatperson (**§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. c UStG**) und der Erwerb unterliegt bei der Privatperson in Österreich als neues Fahrzeug der Erwerbsbesteuerung (**§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG**). [1,0]

Durch den **Verkauf als Fahrzeuglieferer i. S. von § 2a UStG** steht SR nach **§ 15 Abs. 4a UStG** im September 2022 ein nachträglicher VoSt-Abzug zu. Dieser ist jedoch auf (19 % von 65.000,00 € =) 12.350,00 € begrenzt. [1,0]

Summe der Punkte [35,0]

V. Punkteschlüssel

von	bis	Note
33,0	35,0	1,0
31,0	32,0	1,5
28,0	30,0	2,0
26,0	27,0	2,5
23,0	25,0	3,0
21,0	22,0	3,5
18,0	20,0	4,0
14,0	17,0	4,5
11,0	13,0	5,0
7,0	10,0	5,5
0,0	6,0	6,0

AUTOR

Thomas Hartl,
 Diplom-Finanzwirt (FH), Dozent für das Steuerrechts-Institut KNOLL i. R. der Steuerberater- und Steuerfachwirtfortbildung sowie die Hochschule für den öffentlichen Dienst in Bayern.



STARTHELPER FÜR STEUER-KARRIEREN.

Erfolgreich vorbereiten mit dem Lernphasen-Fahrplan von NWB Steuer und Studium!

Das Themenpaket NWB Steuer und Studium – Ihr Rundum-sorglos-Paket für jede Lernphase – unterstützt Sie ganzjährig u. a. mit Schwerpunktausgaben speziell zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung:



LERNPHASEN-FAHRPLAN

MÄRZ: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Was kommt dran? – Themenauswertungen der letzten Jahre
- ▶ Prüfungsstrategie in Bezug auf die einzelnen Tage
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung

JUNI: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Vertiefung besonders prüfungsrelevanter Themenkomplexe + Übungsklausuren
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Karrierefürher mit Tipps für Ihren beruflichen Aufstieg






AB NOVEMBER: Schwerpunkt mündliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung
- ▶ 4 simulierte Prüfungsgespräche zu typischen und zu aktuellen Themen
- ▶ 300 Fragen und Antworten zu „nicht-steuerlichen Themen“ – zzgl. SteuerStud WissensChecks
- ▶ PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung

Testen Sie das Themenpaket NWB Steuer und Studium und Sie erhalten kostenlos:

- ▶ einen Monat Zugriff auf die Datenbank NWB Steuer und Studium mit vielen Inhalten für die Prüfung und Praxis (Schaubilder, Fallstudien, riesiger Klausurenfundus u.v.m.) inkl. persönlichem NWB Livefeed
- ▶ einen Monat Zugriff auf den PrüfungsCoach zur StB-Prüfung in der NWB Datenbank

Ihre schnellen Bestellwege:

-  **Service-Fon**
02323.141-940
-  **Fax**
02323.141-173
-  **E-Mail**
bestellungen@nwb.de
-  **Internet**
go.nwb.de/knoll-sus
-  **Postanschrift**
NWB Verlag GmbH & Co. KG
44621 Herne



Absender	
Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau <input type="checkbox"/> Herr <input type="checkbox"/> keine Angabe	
Firma Kanzlei Institution	Kundennr. (falls vorhanden)
Titel Vorname Name*	
Funktion	
Straße Postfach*	
PLZ Ort*	
Tel.-Nr. Fax-Nr.*	
E-Mail*	
E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*	
Anzahl Berufsträger	Anzahl Mitarbeiter (ca.)
Branche	*Pflichtangaben

97272

JA, ich möchte das Themenpaket NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium

Für mich kommt nach dem Gratis-Test
der Ausbildungspreis* von

16,60 € monatlich (1 Lizenz) infrage

- Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test zum Preis von
24,90 € monatlich inkl. Lizenzen für 5 Nutzer

* Der Ausbildungspreis gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung.
Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.

Optional monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja, ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

Bezugsbedingungen: Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für 4,- € (D) und 1,10 € Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland 2,20 €). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

Widerrufsbelehrung: Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

Datenschutzhinweise: Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz

X

Datum | Unterschrift

 **nwb** VERLAG