

## Änderung der Bemessungsgrundlage

### Änderung der Bemessungsgrundlage auf einen Blick

#### 1. Rechtsquellen

§ 17 UStG

Abschn. 17.1 und Abschn. 17.2 UStAE

#### 2. Bedeutung

Die Umsatzsteuer wie auch die Vorsteuerabzugsberechtigung entsteht auf der Basis der Bemessungsgrundlage nach § 10 UStG. Dabei muss die Umsatzsteuer bei der Sollbesteuerung (Regelfall der Besteuerung) schon dann gegenüber dem Finanzamt angemeldet werden, wenn die tatsächliche Gegenleistung des Leistungsempfängers oft noch gar nicht feststeht. Wenn sich diese Bemessungsgrundlage in einem späteren Besteuerungszeitraum ändert, muss sowohl der leistende Unternehmer die geschuldete Umsatzsteuer wie auch der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug korrigieren. In § 17 Abs. 2 UStG sind darüber hinaus weitere Fälle zusammengefasst, die wie eine Änderung der Bemessungsgrundlage zu behandeln sind. Die später eintretene Änderung der Bemessungsgrundlage muss für die Anwendung des zutreffenden Steuersatzes immer dem ursprünglichen Umsatz zugeordnet werden.

#### 3. Weitere Stichworte

→ Anzahlungen, → Bemessungsgrundlage, → Geschenke, → Gutscheine und Warengutscheine, → Innergemeinschaftlicher Erwerb, → Rücklieferung, → Steuersatz, → Steuersatzwechsel

### 1. Änderung der Bemessungsgrundlage

Die Neutralität des Umsatzsteuersystems gebietet es, dass der entstehenden Umsatzsteuer immer eine gleich hohe Vorsteuerabzugsberechtigung gegenübersteht. Berechnungsgrundlage für die bei dem leistenden Unternehmer entstehende Umsatzsteuer ist die Bemessungsgrundlage nach § 10 UStG. Dabei soll aber endgültig nur dass der Besteuerung unterliegen, was der leistende Unternehmer für die von ihm ausgeführte Leistung tatsächlich erhalten hat. Der leistende Unternehmer muss aber – soweit er die Sollbesteuerung (Besteuerung nach vereinbarten Entgelten) nach § 16 Abs. 1 UStG anwendet – die Umsatzsteuer schon im Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung anmelden und für diesen Zeitraum die Umsatzsteuer an sein Finanzamt abführen. Ebenso hat der Leistungsempfänger, wenn ihm gegenüber die Leistung ausgeführt wurde und er eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegen hat, den Vorsteuerabzug aus der erhaltenen Leistung unabhängig einer von ihm vorgenommenen Zahlung, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG. Soweit sich diese Bemessungsgrundlage in einem Besteuerungszeitraum ändert, der auf die Entstehung der Umsatzsteuer oder der Vorsteuerabzugsberechtigung folgt, ergibt sich die Notwendigkeit einer Anpassung der Umsatzsteuer und der Vorsteuer nach § 17 Abs. 1 UStG. Unerheblich ist dabei, aus welchem Grund sich die Bemessungsgrundlage geändert hat.

**Wichtig!** Die Berichtigungspflicht bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage betrifft sowohl den leistenden Unternehmer wegen der geschuldeten Umsatzsteuer als auch den Leistungsempfänger bezüglich der abgezogenen Vorsteuer.

**Typische Fälle der Änderung der Bemessungsgrundlage** nach § 17 Abs. 1 UStG sind:

- Nachträgliche Entgeltserhöhungen, wenn der leistende Unternehmer einen höheren Betrag erhält, als für die Leistung vereinbart worden war (z.B. bei nachträglich erhobenen Teuerungszuschlägen, Stundungszinsen oder Überzahlungen).
- Nachträgliche Entgeltsminderungen, wenn der leistende Unternehmer endgültig einen geringeren Betrag erhält, als vereinbart worden war (z.B. bei Skontoabzug, Gewährung von Boni, nachträglich gewährte Mengenrabatte, Rabattsysteme).

**Wichtig!** Änderungen der Bemessungsgrundlage betreffen immer die Umsätze, auf die sie sich beziehen. Damit müssen die Beteiligten insbesondere bei Änderung des Steuersatzes oder einer anderen materiellen Steuerrechtsänderung eine Verbindung zu dem ursprünglichen Umsatz herstellen. Deshalb muss bei der in 2020 temporär vorgenommenen Steuersatzabsenkung besonders auf die zutreffende Zuordnung zu dem früher ausgeführten Umsatz geachtet werden.

Die Änderung bei der Umsatzsteuer und bei der Vorsteuer ist immer in der Voranmeldung des Anmeldezeitraums durchzuführen, in der sich die Änderung der Bemessungsgrundlage ergeben hat, § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG. Beteiligt sich ein Unternehmer an einem von einem Dritten betriebenen Rabattsystem, das an Kunden des Unternehmers umsatzabhängige Punkte ausgibt, hat der BFH<sup>1</sup> entschieden, dass sich die Bemessungsgrundlage des Unternehmers erst ändert, wenn der Kunde die Punkte tatsächlich einlöst.

**Beispiel 1:** Bauunternehmer B hat von dem Lieferanten im Kalenderjahr 2019 Baumaterialien im Wert von 1 Mio. € zuzüglich Umsatzsteuer abgenommen. Im Februar 2020 erhält er für 2019 einen Jahresbonus in Höhe von 23.800 €.

**Lösung:** Der gewährte Bonus verringert die Bemessungsgrundlage für die an den Bauunternehmer B ausgeführten Lieferungen, er hat im Voranmeldungszeitraum Februar 2020 seinen Vorsteuerabzug um die in 23.800 € enthaltene Vorsteuer zu verringern. Da sich der Bonus auf die in 2019 ausgeführten Lieferungen bezieht, ist in der Rückvergütung eine Umsatzsteuer in Höhe von 19 % enthalten. Damit ist im Februar 2020 der Vorsteuerabzug um 3.800 € zu kürzen.

Bezieht sich eine **Änderung der Bemessungsgrundlage** auf mehrere Umsätze, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen (z.B. bei der Gewährung von Jahresboni), muss der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger nach § 17 Abs. 4 UStG einen Beleg erteilen, aus dem sich die Zuordnung der Rückvergütungen zu den einzelnen Umsätzen ergibt.

**Achtung!** Steht die Entgeltsminderung bei der Lieferung dem Grunde nach fest (z.B. bei Bonusvereinbarungen), muss auch schon in der Rechnung auf diese vorab vereinbarte Entgeltsminderung hingewiesen werden; § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG. Wenn die Höhe der Entgeltsminderung noch nicht feststeht, (z.B. da sie sich in Abhängigkeit der abgenommenen Leistungen berechnet) reicht ein Hinweis auf die entsprechende Vereinbarung aus.

Eine Änderung der Bemessungsgrundlage kann sich auch innerhalb einer Leistungskette ergeben, bei der aber einzelne Glieder der Kette übersprungen werden. Ein solcher Fall liegt insbesondere vor, wenn der leistende Unternehmer nicht seinem direkten Abnehmer, sondern einem Endabnehmer innerhalb der Leistungskette einen Preisnachlass zuwendet<sup>2</sup>. Auch in diesem Fall liegt eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 UStG vor, die zu einer Änderung der abzuführenden Umsatzsteuer führt. In diesem Fall kann der durch die Rückvergütung wirtschaftlich belastete Unternehmer seine geschuldete Umsatzsteuer verringern. Soweit der von der Rückvergütung Begünstigte ein Unternehmer ist, der zu einem Vorsteuerabzug berechtigt ist, hat dieser seinen Vorsteuerabzug entsprechend zu verringern. Vgl. dazu auch Stichwort Gutscheine.

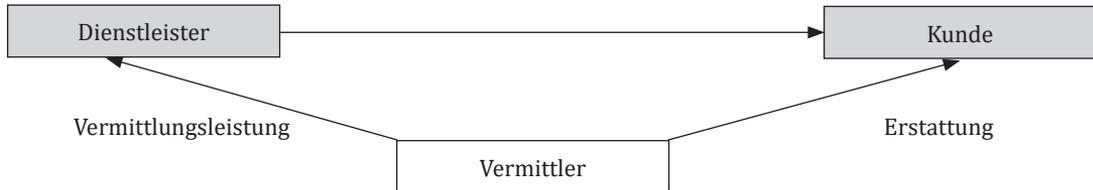
**Beispiel 2:** Der Hersteller eines Farblasers druckers gewährt dem Käufer des Geräts unmittelbar unter Auslassung der Zwischenhandlungsstufen einen Preisnachlass („Cash-back-Prämie“).

**Lösung:** Die Rückvergütung an die Käufer stellt eine Änderung der Bemessungsgrundlage für den Hersteller nach § 17 Abs. 1 UStG dar; der Kunde muss einen eventuell vorhandenen Vorsteuerabzug anpassen.

<sup>1</sup> BFH, Urteil v. 16.1.2020, V R 42/17, BFH/NV 2020, 595.

<sup>2</sup> Vgl. dazu auch Abschn. 17.2 UStAE.

Der BFH<sup>3</sup> hatte dies früher auch bei der Vergütung angewendet, die Vermittler zulasten ihrer Vermittlungsprovision an den vermittelten Kunden ausgezahlt hatten (z.B. bei der Vermittlung von Mobilfunkverträgen oder bei der Vermittlung von Reisen durch Reisebüros). Der EuGH<sup>4</sup> hatte dies aber verworfen und festgestellt, dass eine Entgeltminderung nur dann vorliegen kann, wenn es sich um eine Leistungskette handelt und eine Rückvergütung/Minderung innerhalb dieser Leistungskette (aber auch unter Auslassung einzelner Glieder der Kette) vorgenommen wird. Der BFH<sup>5</sup> hat mittlerweile seine Rechtsprechung anpassen müssen.



**Beispiel 3:** Vermittler V vermittelt gegenüber dem Telekommunikationsunternehmen T den Abschluss eines Handyvertrags. V erhält für die Vermittlung von T eine Vermittlungsprovision von 300 € zuzüglich USt (bei einem Regelsteuersatz von 19 % insgesamt 357 €). V erstattet aus der verdienten Provision dem Kunden 119 €.

**Lösung:** Während nach der früheren Auffassung des BFH die Erstattung der 119 € an den Kunden zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage des V führte (er schuldete dann nur noch 38 € USt), ist die Erstattung nicht mehr als Minderung der Bemessungsgrundlage für die Vermittlungsleistung anzusehen; V schuldet aus der von ihm ausgeführten Vermittlungsleistung bei einem Regelsteuersatz von 19 % 57 €. Entsprechend kann auch die Erstattung beim Kunden (soweit er vorsteuerabzugsberechtigter Unternehmer ist) nicht mehr zur Kürzung seines Vorsteuerabzugs führen.

Der BFH<sup>6</sup> hatte darüber hinaus – in Folge der Rechtsprechung des EuGH zu den Preisminderungen – zu Preisnachlässen, die ein **Zentralregulierer** seinen Anschlusskunden für den Bezug von Waren von bestimmten Lieferanten gewährt, festgestellt, dass diese nicht die Bemessungsgrundlage für die Leistungen mindern, die der Zentralregulierer gegenüber den Lieferanten erbringt. Dementsprechend führt dies auch nicht zu einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Anschlusskunden<sup>7</sup>. Die Regelungen sind in allen noch offenen Fällen anzuwenden. Es wurde von der Finanzverwaltung<sup>8</sup> jedoch nicht beanstandet, wenn die Vermittler bzw. Verkaufsgenten für Preisnachlässe, die bis zur Veröffentlichung der o.g. BFH-Urteile im Bundesteuerblatt Teil II gewährt wurden, von einer Entgeltminderung ausgegangen sind<sup>9</sup>. Bei der Berechnung der Umsatzsteuermindern ist von dem Steuersatz auszugehen, der für den vermittelten Umsatz maßgeblich ist. Für Preisnachlässe, die ab dem Tag nach der Veröffentlichung gewährt werden, ist keine Minderung der Bemessungsgrundlage beim Vermittler bzw. Verkaufsgent vorzunehmen.

**Beispiel 4:** Lieferant L verkauft an den Anschlusskunden K Ware für 100.000 €. Die Lieferung kam durch Vermittlung des Zentralregulierers Z zustande, der auch die Zahlungsabwicklung übernimmt. Z erhält dafür von L eine Provision von 10.000 €. Damit die Anschlusskunden die Abwicklung über ihn vornehmen, gewährt Z seinen Anschlusskunden (hier dem K) eine Rückvergütung von 5.000 €.

<sup>3</sup> BFH, Urteil v. 12.1.2006, V R 3/04, BStBl II 2006, 479 bei Reisebüros. Dies gilt auch für Preisnachlässe, die dem Telefonkunden vom Vermittler des Telefonanbietervertrags gewährt werden, BFH, Urteil v. 13.7.2006, V R 46/05, BStBl II 2007, 186. Allerdings hatte der BFH hier Zweifel, wie weit diese Möglichkeit der Minderung des Entgelts reicht und hatte deshalb mit Beschluss v. 26.4.2012, V R 18/11, BFH/NV 2012, 1393 den EuGH angerufen.

<sup>4</sup> EuGH, Urteil v. 16.1.2014, C-300/12 – Ibero Tours, BFH/NV 2014, 478.

<sup>5</sup> BFH, Urteil v. 27.2.2014, V R 18/11, BStBl II 2015, 306.

<sup>6</sup> BFH, Urteil v. 3.7.2014, V R 3/12, BStBl II 2015, 307.

<sup>7</sup> Damit gibt der BFH seine bisherige Rechtsprechung auf, damals BFH, Urteil v. 13.3.2008, V R 70/06, BStBl II 2008, 997.

<sup>8</sup> BMF, Schreiben v. 27.2.2015, BStBl I 2015, 232.

<sup>9</sup> Die Veröffentlichung erfolgte im BStBl am 27.3.2015.

# Innergemeinschaftlicher Erwerb

## Innergemeinschaftlicher Erwerb auf einen Blick

### 1. Rechtsquellen

§ 1 Abs. 1 Nr. 5, § 1a bis § 1c, § 3d und § 4b UStG  
 Abschn. 1a.1 bis Abschn. 1b.1 und Abschn. 4b.1 UStAE

### 2. Bedeutung

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb ist ein eigener Steuertatbestand, der im Gemeinschaftsgebiet den Steuertatbestand der Einfuhr ersetzt hat. Um eine Besteuerung eines Gegenstands im Bestimmungsland (Verbrauchsland) zu gewährleisten, muss der Leistungsempfänger den Erwerb eines Gegenstands im Bestimmungsland der Besteuerung unterwerfen.

### 3. Weitere Stichworte

→ Ausland, → Fahrzeuglieferung, → Innergemeinschaftliche Lieferung, → Innergemeinschaftliches Verbringen, → Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, → Vertrauensschutz

## 1. Allgemeines

Das gemeinsame Umsatzsteuersystem der Europäischen Union geht davon aus, dass ein Gegenstand dort der Besteuerung unterliegt, wo er gebraucht oder verbraucht wird („**Bestimmungslandprinzip**“). Damit bei einer Lieferung eines Gegenstands aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Union in einen anderen Mitgliedstaat dieses Prinzip zur Anwendung kommen kann, muss die Lieferung im Ursprungsland einer Steuerbefreiung unterliegen, im Bestimmungsland aber zu einer Umsatzsteuer führen. Diese beiden Grundsätze sind durch die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung auf der einen Seite sowie durch die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs auf der anderen Seite umgesetzt worden.

Den systematischen Zusammenhang zeigt die folgende Übersicht auf:

	Ursprungsland	Bestimmungsland
<b>Wer handelt</b>	Lieferer	Erwerber
<b>Stuertatbestand</b>	Lieferung	Innergemeinschaftlicher Erwerb
<b>Ort des Umsatzes</b>	Beginn der Warenbewegung § 3 Abs. 6 UStG	Ende der Warenbewegung § 3d Satz 1 UStG
<b>Steuerbarkeit</b>	Ja, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG	Ja, § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG
<b>Steuerpflicht</b>	Nein, steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, wenn alle Nachweise geführt werden, § 6a i.V.m. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG	Bis auf wenige Ausnahmen keine Steuerbefreiung, § 4b UStG
<b>Bemessungsgrundlage</b>	Alles, was der leistende Unternehmer für seine Lieferung erhält oder erhalten soll, § 10 Abs. 1 UStG	Alles, was an den Lieferer gezahlt wird, § 10 Abs. 1 UStG
<b>Steuersatz</b>	Entfällt, da steuerfrei	Steuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG oder, wenn begünstigt, § 12 Abs. 2 UStG

	Ursprungsland	Bestimmungsland
<b>Anmeldung</b>	Separate Erfassung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung, § 18b UStG sowie Erfassung in der Zusammenfassenden Meldung, § 18a UStG	Erfassung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung, § 18 UStG
<b>Zeitpunkt der Anmeldung</b>	In dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist, spätestens in dem Meldezeitraum, in dem der auf die Lieferung folgende Monat endet, § 18b und § 18a Abs. 8 UStG	In dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist, § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats
<b>Vorsteuerabzug</b>	Entfällt	Die Erwerbsteuer ist unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG abzugsfähig, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG <sup>1</sup>

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt auch in den Fällen des **innergemeinschaftlichen Verbringens** nach § 3 Abs. 1a UStG und § 1a Abs. 2 UStG vor. Zu den Einzelheiten dieses Sonderfalls, bei dem der Unternehmer zu seiner eigenen Verfügung Waren von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat verbringt, vgl. Stichwort Innergemeinschaftliches Verbringen.

## 2. Voraussetzungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a UStG

Um einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu realisieren, müssen nach § 1a Abs. 1 UStG die folgenden **Voraussetzungen** erfüllt sein:

- Ein Gegenstand muss nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG bei einer Lieferung an den Abnehmer von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangen oder der Gegenstand gelangt aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die Freihäfen (Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG),
- der Erwerber ist nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG:
  - a) ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat, oder
  - b) eine juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, und
- nach § 1a Abs. 1 Nr. 3 UStG wird die Lieferung an den Erwerber:
  - a) durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt und
  - b) ist nach dem Recht des Mitgliedstaats, der für die Besteuerung des Lieferers zuständig ist, nicht als Lieferung eines Kleinunternehmers steuerfrei.

**Wichtig!** Ein innergemeinschaftlicher Erwerb kann sich nur dann ergeben, wenn ein Gegenstand auch tatsächlich (physisch) von einem Mitgliedstaat der Europäischen Union in einen anderen Mitgliedstaat gelangt.

**Achtung!** Wenn eine nicht unter die Abnehmer des § 1a Abs. 1 UStG fallende Person (Privatperson) ein Fahrzeug aus einem anderen Mitgliedstaat erwirbt, kann ein innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1b UStG vorliegen (vgl. Stichwort Fahrzeuglieferung).

Grundsätzlich muss jeder Unternehmer, der die Voraussetzungen des § 2 UStG erfüllt, bei jeder erhaltenen Lieferung aus einem anderen Mitgliedstaat, die er von einem anderen Unternehmer erhalten hat,

<sup>1</sup> Abzugsfähig ist aber nur die Erwerbsteuer, die in dem Staat entsteht, in dem sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befindet, § 3d Satz 1 UStG.

einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen. Ausnahmen bestehen lediglich für bestimmte Abnehmer, die aus dem normalen Besteuerungsverfahren ausscheiden (siehe unten: Ausnahme nach § 1a Abs. 3 UStG).

**Achtung!** Während die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung bei dem liefernden Unternehmer von der Vorlage der USt-IdNr. des Abnehmers abhängig ist, verwirklicht der Erwerber auch dann einen innergemeinschaftlichen Erwerb, wenn er keine USt-IdNr. verwendet. In diesen Fällen kommt es zu einer Doppelbesteuerung, da der liefernde Unternehmer nicht steuerfrei liefern darf und der Erwerber trotzdem einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen muss.

**Beispiel 1:** Buchhändler B erwirbt im Mai 2020 von einem in den Niederlanden ansässigen Unternehmer ein Fachbuch, das ihm per Post zugesandt wird. B hat bei der Bestellung keine USt-IdNr. angegeben.

**Lösung:** B verwirklicht in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG. Der steuerbare und steuerpflichtige Erwerb führt für B in Deutschland zu einer Umsatzsteuer (i.H.v. 7 %). Da der B gegenüber dem Lieferer keine USt-IdNr. angegeben hat, darf der Lieferer die Lieferung in den Niederlanden nicht als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung erfassen. Es entsteht in den Niederlanden<sup>2</sup> auch Umsatzsteuer, die der Lieferer dem B berechnen wird.

### 3. Ausnahme nach § 1a Abs. 3 UStG

#### 3.1 Besonderer Abnehmer und Erwerbsschwelle

Für bestimmte Abnehmer sind in § 1a Abs. 3 UStG **Ausnahmen** von der Verpflichtung geregelt, einen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern zu müssen. Dies betrifft insbesondere Unternehmer, die aufgrund von Sonderregelungen für ihre Leistungen keine Umsatzsteuer abführen müssen und somit auch keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen abgeben müssen. Dies sind:

- **Unternehmer**, die **nur steuerfreie Umsätze** ausführen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen (Achtung: hier ist die Unternehmenseinheit zu beachten, es kommt somit immer auf das gesamte Unternehmen an),
- Unternehmer, die als **Kleinunternehmer** keine Umsatzsteuer schulden,
- Unternehmer, soweit sie Gegenstände als **Land- oder Forstwirte** für Umsätze verwenden, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des § 24 UStG festgesetzt wird, oder
- eine **juristische Person**, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt.

Um die Ausnahmeregelung des § 1a Abs. 3 UStG in Anspruch nehmen zu können, darf der Abnehmer weiterhin die **Erwerbsschwelle** nicht überschritten haben. Die Erwerbsschwelle ist aber nur bei diesen besonderen Unternehmern zu prüfen, bei regelbesteuerten Unternehmern ist die Erwerbsschwelle bedeutungslos.

**Achtung!** Wenn der besondere Abnehmer i.S.d. § 1a Abs. 3 UStG die Erwerbsschwelle überschritten hat, muss er in jedem Fall einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen. Er muss in diesem Fall eine USt-IdNr. beantragen und bei Bestellungen verwenden, da der Lieferer ansonsten keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführen kann.

Die Erwerbsschwelle wird von den einzelnen Mitgliedstaaten gemäß den Vorgaben des Unionsrechts sowie den dazu geltenden Regelungen von der Höhe her festgesetzt. In Deutschland beträgt die Erwerbsschwelle 12.500 €<sup>3</sup>. Ein besonderer Abnehmer nach § 1a Abs. 3 UStG überschreitet diese Erwerbsschwelle, wenn er

<sup>2</sup> Hierbei wird davon ausgegangen, dass die Lieferschwelle für den Lieferer in Deutschland nicht überschritten ist, Ausschluss des § 3c UStG.

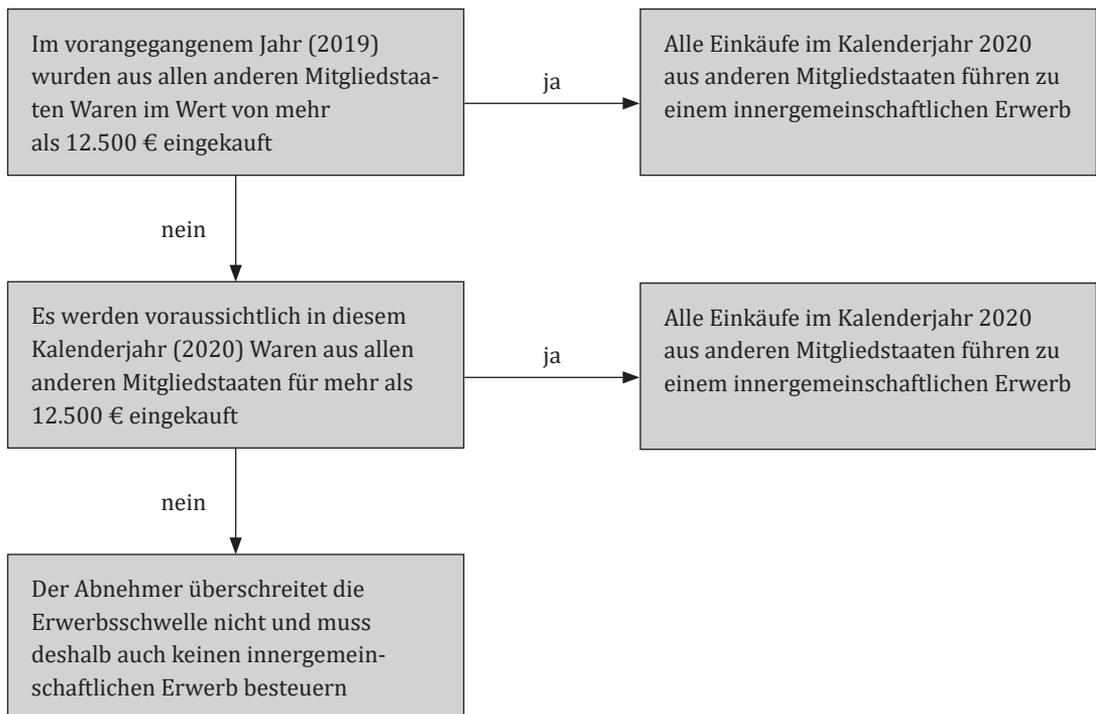
<sup>3</sup> Eine Aufstellung der Erwerbsschwellen der anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union befindet sich in Abschn. 3c.1 Abs. 2 UStAE.

entweder im vorangegangenen Jahr diese Schwelle überschritten hat oder er voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr diese Schwelle überschreiten wird. In die Prüfung der Erwerbsschwelle sind alle Einkäufe allen aus anderen Mitgliedstaaten einzubeziehen.

**Achtung!** Die Erwerbsschwelle hat gewissermaßen eine „Trichterfunktion“. Es kommt nicht darauf an, aus welchen Mitgliedstaaten die Waren erworben worden sind. Es kommt ausschließlich auf die Summe der Einkäufe aus allen anderen Mitgliedstaaten an.

**Wichtig!** In die Prüfung der Erwerbsschwelle sind Einkäufe von neuen Fahrzeugen und verbrauchssteuerpflichtiger Ware nicht mit einzubeziehen<sup>4</sup>.

Um zu überprüfen, ob ein besonderer Abnehmer nach § 1a Abs. 3 UStG in 2020 einen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern muss, kann nach folgender Prüfungsreihenfolge vorgegangen werden:



**Wichtig!** Die Prüfung der Erwerbsschwelle ist nur für die in § 1a Abs. 3 UStG aufgeführten besonderen Unternehmer von Bedeutung. Regelbesteuerte Unternehmer müssen nach § 1a Abs. 1 UStG unabhängig der Höhe ihrer Einkäufe immer einen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern.

**Beispiel 2:** Der praktische Arzt A aus Berlin hat im Mai 2020 bei einem niederländischen Lieferanten Verbandsmaterial im Lieferwert von 2.000 € bestellt. Bisher hat A in 2019 oder 2020 noch keine Warenlieferungen aus anderen Mitgliedstaaten erhalten.

**Lösung:** Da A als besonderer Unternehmer nach § 1a Abs. 3 UStG die Erwerbsschwelle nicht überschritten hat, braucht er den Einkauf des Verbandsmaterials nicht als innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung zu unterwerfen. Damit kommt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung durch den niederländischen Lieferanten nicht in Betracht – A darf nicht mit einer USt-IdNr. auftreten.

<sup>4</sup> Abschn. 1a.1 Abs. 2 UStAE.

## Lieferung/Ort

### Lieferung/Ort auf einen Blick

#### 1. Rechtsquellen

§ 3, § 3c, § 3e, (bis 17.12.2019:) § 3f und § 3g UStG  
Abschn. 3.12 bis Abschn. 3.14, Abschn. 3e.1 UStAE

#### 2. Bedeutung

Liegt eine Lieferung vor, kann sich ein steuerbarer Umsatz nur dann ergeben, wenn die Lieferung auch im Inland ausgeführt ist. Um festzustellen, ob sich der Ort der Lieferung im Inland befindet, muss nach der systematischen Reihenfolge des § 3 Abs. 5a UStG geprüft werden, ob eine Sondervorschrift zur Bestimmung des Orts der Lieferung einschlägig ist oder ob sich der Ort nach den Grundvorschriften des § 3 Abs. 6 oder Abs. 7 UStG bestimmt.

#### 3. Weitere Stichworte

→ Ausfuhrlieferung, → Fiskalvertreter, → Inland, → Innergemeinschaftliche Lieferung, → Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft, → Konsignationslager, → Lieferung/Definition, → Reihengeschäft, → Werklieferung

#### 4. Besonderheiten

Durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften ist in § 3 Abs. 6a UStG eine teilweise unionsrechtlich abgesicherte Regelung zur Ortsbestimmung bei Reihengeschäften mit Wirkung zum 1.1.2020 aufgenommen worden. Darüber hinaus ist mit Wirkung zum 18.12.2019 die Sonderregelung zur Bestimmung des Orts von unentgeltlichen Wertabgaben (§ 3f UStG) ersatzlos aufgehoben worden, da es dieser Regelung an einer unionsrechtlichen Basis mangelt.

## 1. Ort der Lieferung

Ein Umsatz kann im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nur dann steuerbar sein, wenn der **Ort der Lieferung** im Inland i.S.d. § 1 Abs. 2 UStG liegt. Damit muss für die Prüfung der umsatzsteuerlichen Konsequenzen immer geprüft werden, wo sich der Ort der Lieferung befindet.

**Achtung!** Grundsätzlich hat der Ort der Lieferung keinen Einfluss auf den Zeitpunkt der Lieferung. Nach der Rechtsprechung des BFH<sup>1</sup> bestimmt sich aber der Zeitpunkt einer Beförderungs- oder Versandungslieferung nach § 3 Abs. 6 UStG nach dem Tag, an dem die Beförderung beginnt oder die Ware dem Beauftragten übergeben wird.

Da die Rechtsvorschriften, die den Ort einer Lieferung regeln, im Gesetz an unterschiedlichen Stellen erfasst sind, ist im § 3 Abs. 5a UStG eine hierarchische Reihenfolge für die **Prüfung des Orts der Lieferung** vorgegeben.

#### § 3c UStG<sup>2</sup>

Ort der Lieferung in besonderen Fällen (sog. **Versandhandelsregelung**):  
Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat an Privatpersonen oder nicht regelbesteuerter Unternehmer (= im Regelfall Abnehmer, die ohne eine USt-IdNr. auftreten).

<sup>1</sup> BFH, Urteil v. 6.12.2007, V R 24/05, BStBl II 2009, 490 sowie Abschn. 13.1 Abs. 2 UStAE.

<sup>2</sup> Die Regelung soll mit der Vorschrift über die Besteuerung von sonstigen Leistungen, die auf elektronischem Weg erbracht werden zusammen geführt werden. Dies würde dann auch zur Anwendung der Mini-One-Stop-Shop-Regelung für diese Umsätze führen. Ursprünglich sollte dies schon zum 1.1.2021 umgesetzt werden, aufgrund der coronabedingten wirtschaftlichen Probleme soll diese Umsetzungsfrist aber herausgeschoben werden (derzeit ist als Umsetzungsfrist der 1.7.2021 im Gespräch).

<b>§ 3e UStG</b>	Ort der Lieferung von Gegenständen während einer Beförderung an Bord eines Schiffs, eines Flugzeugs oder einer Eisenbahn innerhalb des Gemeinschaftsgebiets.
<b>(bis 17.12.2019) § 3f UStG<sup>3</sup></b>	Ort der Lieferung bei einer unentgeltlicher Wertabgabe (einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellten Leistung) nach § 3 Abs. 1b UStG.
<b>§ 3g UStG</b>	Ort der Lieferung von Gas über das Gasleitungsnetz, von Elektrizität sowie von Wärme oder Kälte durch ein Fernleitungsnetz.
<b>§ 3 Abs. 6 UStG</b>	Grunddefinition der bewegten Lieferung: Ort der (waren-)bewegten Lieferung ist dort, wo die Warenbewegung (Beförderung oder Versendung) beginnt. Unerheblich ist, ob der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand befördert oder versendet.
<b>(bis 31.12.2019) § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG<sup>4</sup> bzw. (ab 1.1.2020) § 3 Abs. 6a UStG</b>	Definition und Ortsbestimmung für den Ort der bewegten Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäfts (nur eine der Lieferungen im Rahmen eines Reihengeschäfts kann eine bewegte Lieferung sein).
<b>§ 3 Abs. 7 Satz 1 UStG</b>	Eine ruhende Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand ohne Warenbewegung) ist dort ausgeführt, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.
<b>§ 3 Abs. 7 Satz 2 UStG</b>	Ruhende Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäfts. Die Ortsbestimmung erfolgt in Abhängigkeit davon, ob die ruhende Lieferung vor oder nach der bewegten Lieferung erfolgt.
<b>§ 3 Abs. 8 UStG</b>	Verlagerung des Orts der Lieferung in das Inland, wenn der Gegenstand aus dem Drittlandsgebiet eingeführt wird und der Lieferer der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist.

**Wichtig!** Der Ort der Lieferung ist immer in dieser Reihenfolge abzuprüfen. Liegt ein Sonderfall der § 3c, § 3e oder § 3g UStG vor, kann sich der Ort der Lieferung nicht nach den Grundregeln des § 3 Abs. 6 bis Abs. 8 UStG ergeben.

## 2. Ort der Lieferung nach § 3c UStG

**Achtung!** Die Regelung des § 3c UStG (Versandhandelsregelung) sollte zum 1.1.2021 aufgehoben und mit den Grundsätzen für die elektronischen Dienstleistungen im B2C-Verkehr innerhalb der Europäischen Union verschmolzen werden. Aufgrund der coronabedingten wirtschaftlichen Schwierigkeiten soll die Umsetzung aber herausgeschoben werden – derzeit wird der 1.7.2021 diskutiert, es könnte aber sein, dass sich die Umsetzung noch weiter verzögert. Der Leistungsort wird dann nach Umsetzung bei diesen Lieferungen – bis auf eine einheitliche Bagatellgrenze in Höhe von 10.000 € (einheitlich für alle Mitgliedstaaten der Europäischen Union) – im jeweiligen Bestimmungsland sein. Gleichzeitig können

<sup>3</sup> Die Regelung ist durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften mit Wirkung zum 18.12.2019 ersatzlos aufgehoben worden.

<sup>4</sup> Die Regelung ist durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften in eine erweiterte Regelung des § 3 Abs. 6a UStG überführt worden.

aber die Umsätze für den liefernden Unternehmer über die bisherige Mini-One-Stop-Shop-Regelung mit erfasst werden (diese Regelung soll dann eine "One-Stop-Shop-Regelung" sein), sodass die zwingende umsatzsteuerrechtliche Erfassung des leistenden Unternehmers im Bestimmungsland entfällt.

Die **Ortsbestimmung nach § 3c UStG** ist eine Sondervorschrift im Zusammenhang mit der Ausführung von Lieferungen im Binnenmarkt. Unter den Voraussetzungen des § 3c UStG wird der Ort einer Lieferung dahin verlagert, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befindet („**Bestimmungslandprinzip**“). Da diese Regelung hauptsächlich im Versandhandel zur Anwendung kommt, wird sie auch **Versandhandelsregelung** genannt. Die Verlagerung des Ortes der Lieferung ist an bestimmte Voraussetzungen gebunden:

- es handelt sich um eine Lieferung, bei der der Lieferer den Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet, § 3c Abs. 1 UStG,
- der Abnehmer ist nach § 3c Abs. 2 UStG entweder
  - kein Unternehmer i.S.d. Umsatzsteuergesetzes und auch keine juristische Person oder
  - ein besonderer Unternehmer (vgl. unten) der die Erwerbsschwelle nicht überschritten hat und
- der Lieferer hat nach § 3c Abs. 3 UStG die Lieferschwelle (vgl. unten) überschritten oder er hat auf die Anwendung der Lieferswellenregelung nach § 3c Abs. 4 UStG verzichtet.

Soweit die Voraussetzungen des § 3c UStG vorliegen, muss der liefernde Unternehmer die Lieferung in dem Land der Besteuerung unterwerfen, in dem die **Warenbewegung endet**. Damit hat der Unternehmer in diesem Land einen steuerbaren und in der Regel auch steuerpflichtigen Umsatz. Er muss sich dort steuerlich erfassen lassen, die Steuer nach den Vorschriften dieses Lands berechnen und alle dort vorhandenen umsatzsteuerlichen Sondervorschriften beachten. Die Umsatzsteuer ist an das für ihn zuständige Finanzamt in diesem Land zu entrichten.

**Wichtig!** Der Unternehmer, der Lieferungen erbringt, die unter die Regelungen des § 3c UStG fallen, wird in dem Bestimmungsland wie ein dort ansässiger Unternehmer behandelt. Gegebenenfalls kann er in diesem Land einen Vertreter (vgl. Stichwort Fiskalvertreter) bestellen.

## 2.1 Warenlieferung durch den Lieferer

Voraussetzung für die Anwendung des § 3c UStG ist, dass der **liefernde Unternehmer** den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Der Gegenstand muss tatsächlich von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangen.

**Achtung!** § 3c UStG kann nie zur Anwendung kommen, wenn der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung selbst befördert oder versendet (z.B. im Falle der Abholung; Mitnahme von Gegenständen durch Touristen)<sup>5</sup>.

## 2.2 Voraussetzungen für den Abnehmer

Die Verlagerung des Ortes der Lieferung nach § 3c UStG kann nur dann infrage kommen, wenn der **Abnehmer der Lieferung** bestimmte Voraussetzungen erfüllt. Nach der Grundidee des Binnenmarkts soll die Regelung des § 3c UStG nur dann zur Anwendung kommen, wenn der **Erwerber keinen innergemeinschaftlichen Erwerb** besteuern muss. Systematisch wurde dieses so umgesetzt, dass der Erwerber entweder:

- nicht zu den in § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personen gehört. Da in dieser Vorschrift Unternehmer und juristische Personen (auch soweit die juristische Person nicht Unternehmer ist oder Gegenstände

<sup>5</sup> Die Regelung ist auch interessant im Zusammenhang mit dem zum 3.12.2018 Inkrafttreten des Verbots des sog. Geoblockings in der Europäischen Union. Ab diesen Zeitpunkt ist es – bis auf wenige Ausnahmen – u.a. einem Versandhändler in der Europäischen Union nicht mehr erlaubt, ausländische Besteller grundlos die Lieferung zu verwehren. Um dem Händler aber nicht in die Besteuerung im Bestimmungsstaat hineinzudrängen, kann der Händler bestimmen, dass die Ware von dem Kunden abgeholt werden muss oder der Kunde den Frachtführer beauftragen muss.

## Steuersatzwechsel (Rechtsänderungen)

### Steuersatzwechsel (Rechtsänderungen) auf einen Blick

#### 1. Rechtsquellen

§ 12 Abs. 1 und Abs. 2, § 28 Abs. 1 bis Abs. 3 und § 29 UStG

#### 2. Bedeutung

Der vorletzte Steuersatzwechsel beim Regelsteuersatz wurde zum 1.1.2007 von 16 % auf 19 % vorgenommen – diese Steuersatzanhebung fand damals unter "normalen" Bedingungen statt, also mit einem ausreichenden zeitlichen Vorlauf. Alle an einem Leistungsaustausch Beteiligten müssen verschiedene Rechtsfragen beachten, wenn ein Steuersatzwechsel ansteht. Soweit andere Rechtsänderungen (Steuerbarkeit/Steuerpflicht) in Kraft treten, sind diese Besonderheiten entsprechend zu berücksichtigen.

#### 3. Weitere Stichworte

→ Sollbesteuerung, → Steuersatz, → Teilleistung

#### 4. Besonderheiten

Besondere Bedeutung hat die Frage des Steuersatzwechsels durch die temporäre Steuersatzabsenkung vom 1.7.2020 bis 31.12.2020, die in der Praxis binnen vier Wochen umgesetzt werden musste.

## 1. Allgemeines zu Änderungen im Umsatzsteuerrecht

Bei einem **Wechsel des Steuersatzes** (im Regelfall bisher eine Steuersatzanhebung) oder anderer Rechtsänderungen muss insbesondere darauf geachtet werden, wann eine Leistung tatsächlich ausgeführt worden ist, da die Steuerentstehung – auch der Höhe nach – ausschließlich vom Zeitpunkt der Leistungserbringung abhängig ist.

**Achtung!** Für die Anwendung der maßgeblichen Steuergrundsätze ist es unerheblich, wann der Vertrag abgeschlossen wurde, wann die Zahlung erfolgte oder ob der leistende Unternehmer seine Umsätze nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten besteuert.

Bei einer **Änderung der Steuervorschriften** sind die Bestimmungen für die Entstehung der Umsatzsteuer grundsätzlich entsprechend anzuwenden; vgl. dazu auch Stichwort Sollbesteuerung. Allerdings ist zu beachten, dass nach § 27 Abs. 1 UStG die Umsatzsteuer nach den „alten“ Grundsätzen nur insoweit entsteht, wie bis zum Zeitpunkt des Eintritts der Änderungsvorschrift die Leistung oder die Teilleistung durch den Unternehmer erbracht worden ist. Dazu muss dokumentiert werden, dass die Leistung bis zu diesem Stichtag abgenommen oder die sonstige Leistung bis zu diesem Stichtag abgeschlossen ist.

**Wichtig!** Nur wenn eine Leistung bis zum Tag der Rechtsänderung tatsächlich ausgeführt wurde oder eine abgrenzbare Teilleistung erbracht wurde, kann die Leistung noch nach den bisherigen Grundsätzen abgerechnet werden.

Von besonderer Bedeutung ist, dass angeforderte oder **erhaltene Anzahlungen**, die der leistende Unternehmer noch vor Eintritt der Rechtsänderung erhält, den alten Zustand nicht konservieren. Die erhaltene und zu den bisherigen Grundsätzen besteuerte Anzahlung muss nach § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG in dem Monat der Ausführung der Leistung oder der Teilleistung berichtigt werden, sodass sich im Monat der Leistungserbringung eine Nachversteuerung oder – soweit durch Veränderungen der Steuerbarkeit oder der Steuerpflicht – eine Steuererstattung ergibt.

Die Grundsätze für die Auswirkungen bei Steuersatzänderungen oder anderen Rechtsänderungen sind unabhängig davon, ob der leistende Unternehmer seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) oder nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) besteuert. Auch bei der Istbesteuerung

entsteht die Umsatzsteuer der Höhe nach jeweils nach den gesetzlichen Voraussetzungen, die zum Zeitpunkt der Ausführung der Leistung oder der Teilleistung gelten. Die Zahlung des Entgelts ist für die Entstehung der Umsatzsteuer der Höhe nach ohne Bedeutung.

## 2. Temporäre Steuersatzabsenkung 2020/2021

### 2.1 Überraschende Absenkung für ein halbes Jahr

In zweitägigen Verhandlungen hatte die Regierungskoalition im Juni 2020 ein umfassendes Paket zur Bewältigung der sich aus der Corona-Krise ergebenden wirtschaftlichen Auswirkungen geschnürt. Für die Praxis überraschend ist eine allgemeine Absenkung des Umsatzsteuersatzes beschlossen worden, die zum 1.7.2020 in Kraft getreten ist und dann bis 31.12.2020 – also auf sechs Monate – befristet ist<sup>1</sup>.

Die jetzt vorgenommene Änderung bei den Umsatzsteuersätzen ist in mehrfacher Hinsicht einmalig: Zum ersten Mal seit Einführung des heute gültigen Umsatzsteuersystems mit Vorsteuerabzugsberechtigung zum 1.1.1968<sup>2</sup> kommt es zu einer Absenkung des Umsatzsteuersatzes. Einmalig ist auch, dass eine flächendeckende Änderung des Steuersatzes bei der Umsatzsteuer nur für eine kurze Zeit Anwendung finden soll.

Die letzte grundsätzliche Änderung des Steuersatzes – von Ausnahmen der Anpassung in Einzelfällen in den vergangenen Jahren einmal abgesehen – erfolgte zum 1.1.2007 – damals mit einer Anhebung des Regelsteuersatzes von 16 % auf 19 %. Allein die Umsetzung dieser Änderung führte in der Praxis zu vielen Abgrenzungsfragen, Anpassungsschwierigkeiten und Auslegungsproblemen. Nun führt die temporäre Absenkung des Umsatzsteuersatzes sowohl bei der Absenkung zum 1.7.2020 und dann bei (Wieder)Anhebung zum 1.1.2021 zu diesen Übergangsschwierigkeiten.

**Wichtig!** In der Praxis muss für die wirtschaftliche Beratung grundsätzlich unterschieden werden, an wen eine Leistung ausgeführt wird. Ist der Leistungsempfänger ein (voll) zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer, ergeben sich außer einem bürokratischen Mehraufwand für die Beteiligten keine wirtschaftlichen Auswirkungen. Ist der Leistungsempfänger kein Unternehmer oder ein nicht (voll) zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer, ergeben sich durch die Absenkung des Steuersatzes Vorteile. Ob diese an den Leistungsempfänger weitergegeben werden, ist aber umsatzsteuerrechtlich nicht vorgeschrieben. Gerade bei größeren Investitionen durch nicht vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger sollte versucht werden, die Leistungserbringung in die Zeit vom 1.7. bis 31.12.2020 zu legen.

Grundsätzlich gilt:

1. **Regelsteuersatz:** Für alle bis zum 30.6.2020 ausgeführten Umsätze gilt der Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG von 19 %; für alle in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen gilt ein Regelsteuersatz von 16 % und ab dem 1.1.2021 soll dann wieder der (alte) Regelsteuersatz von 19 % gelten.
2. **Ermäßigter Steuersatz:** Für alle bis zum 30.6.2020 ausgeführten Umsätze gilt in den in § 12 Abs. 2 UStG aufgeführten Sonderfällen der ermäßigte Steuersatz von 7 %; für alle in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführten Leistungen gilt ein ermäßigter Steuersatz von 5 % und ab dem 1.1.2021 soll dann wieder der (alte) ermäßigte Steuersatz von 7 % gelten.
3. **Durchschnittssteuersätze:** Die Durchschnittssteuersätze (§ 24 UStG, § 23 und § 23a UStG) bleiben unverändert.

### 2.2 Leistungserbringung maßgeblich

Für die Entstehung der Umsatzsteuer und die zutreffende Anwendung des Steuersatzes kommt es darauf an, wann die **Leistung ausgeführt** worden ist. Die Anwendung des maßgeblichen Steuersatzes ist dabei unabhängig davon, ob der Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung)

<sup>1</sup> Umgesetzt worden ist die Absenkung in § 28 Abs. 1 bis Abs. 3 UStG.

<sup>2</sup> In den alten Bundesländern.