



---

## Sachstand

---

### **Innergemeinschaftliche Leistung und Reverse Charge: Gemeinsamkeiten und Unterschiede in der Umsatzsteuer**

**Innergemeinschaftliche Leistung und Reverse Charge:  
Gemeinsamkeiten und Unterschiede in der Umsatzsteuer**

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 184/18  
Abschluss der Arbeit: 7. Dezember 2018  
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

---

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

**Inhaltsverzeichnis**

<b>1.</b>	<b>Fragestellung</b>	<b>4</b>
<b>2.</b>	<b>Grundzüge der wesentlichen Vorschriften</b>	<b>4</b>
<b>3.</b>	<b>Unterschiede bei der Entstehung und dem Umfang der Geltung</b>	<b>4</b>
3.1.	Innergemeinschaftliche Leistung	4
3.2.	Leistungsempfänger als Steuerschuldner	5
<b>4.</b>	<b>Gemeinsamkeiten bei der materiell-rechtlichen Wirkung</b>	<b>6</b>

## 1. Fragestellung

Worin besteht der Unterschied zwischen dem Umsatz-Besteuerungsverfahren bei einer innergemeinschaftlichen Leistung und bei Reverse Charge, wenn in beiden Fällen der Abnehmer die Umsatzsteuer bei gleichzeitiger Vorsteuerabzugsmöglichkeit schuldet?

## 2. Grundzüge der wesentlichen Vorschriften

Nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b Umsatzsteuergesetz (UStG) ist eine innergemeinschaftliche Lieferung, also eine Lieferung von einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen, nach § 6a UStG steuerfrei, wenn die in § 6a UStG genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Zu den Voraussetzungen gehört, dass der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer in dem anderen EU-Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt (sogenannte Erwerbsbesteuerung).

Nach § 13b UStG schuldet bei steuerpflichtigen sonstigen Leistungen sowie bei bestimmten, in § 13b UStG genannten steuerpflichtigen Umsätzen der Empfänger die Steuer in seinem Sitzstaat (Reverse Charge).

## 3. Unterschiede bei der Entstehung und dem Umfang der Geltung

### 3.1. Innergemeinschaftliche Leistung

Die Einfügung von § 4 Nr. 1 Buchstabe b und § 6a in das deutsche Umsatzsteuerrecht erfolgte bereits 1992 zur Umsetzung der EG-Binnenmarkt-Richtlinie.<sup>1</sup> Mit der Einführung des europäischen Binnenmarktes zum 1. Januar 1993 sind die Grenzkontrollen für den Warenverkehr zwischen den EG-Mitgliedstaaten abgeschafft worden. Damals unterstützten die EG-Kommission und Deutschland den Vorschlag, den Warenverkehr innerhalb der Gemeinschaft zukünftig umsatzsteuerrechtlich so zu behandeln wie den Warenverkehr innerhalb eines Mitgliedstaates und folglich auf EG-Ebene das Ursprungslandprinzip einzuführen. Dies hätte eine deutliche Kostenreduzierung für die Unternehmen bedeutet. Allerdings könnten, so die Gegner des Ursprungslandprinzips, die unterschiedlich hohen Umsatzsteuersätze und die Unterschiede bei den Im- und Exportmengen der Mitgliedstaaten zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Letztlich konnten sich die EG-Kommission und Deutschland nicht durchsetzen: Die EG-Mitgliedstaaten entschieden sich für den grenzüberschreitenden Warenverkehr für das Bestimmungslandprinzip, das zunächst nur befristet eingeführt wurde, jedoch heute noch gemäß Artikel 138 der Richtlinie 2006/112/EG Bestand hat.<sup>2</sup>

Wesentliche materielle Voraussetzungen zur Erlangung der Steuerfreiheit beim liefernden Unternehmer sind:

- Es handelt sich um eine Lieferung und nicht um eine sonstige Leistung, insbesondere nicht um eine Dienstleistung.

---

1 Gesetz zur Anpassung des Umsatzsteuergesetzes und anderer Rechtsvorschriften an den EG-Binnenmarkt (Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz vom 25. August 1992, Bundesgesetzblatt (BGBl.) I 1992, Seite 1548.

2 Frye, Bernhard: § 6a UStG – Innergemeinschaftliche Lieferung, in: Rau/Dürrewächter: Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 158. Lieferung April 2014, Randziffer 26ff.

- 
- Die Ware muss in einen anderen EU-Mitgliedstaat gelangen.
  - Der Abnehmer in dem anderen EU-Mitgliedstaat ist ein Unternehmer.
  - Der Abnehmer hat den Gegenstand für sein Unternehmen erworben.
  - Der Erwerb des Gegenstandes unterliegt beim Abnehmer den Vorschriften der Umsatzbesteuerung.

Die Steuerbefreiung gilt insbesondere nicht bei einer Lieferung durch einen Kleinunternehmer (§ 19 UStG). Umgekehrt ist die Erwerbsbesteuerung nicht durch einen Kleinunternehmer möglich.

Der Kontrolle dieser Voraussetzungen dienen insbesondere die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (§ 27a UStG), die „Zusammenfassende Meldung“ (§ 18a UStG), die gesonderte Erklärung innergemeinschaftlicher Lieferungen und bestimmter sonstiger Leistungen im Besteuerungsverfahren (§ 18b UStG) und das Bestätigungsverfahren (§ 18e UStG), mit dem das Bundeszentralamt für Steuern auf Anfrage dem Unternehmer die Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abnehmers bestätigt.

### 3.2. Leistungsempfänger als Steuerschuldner

§ 13b UStG wurde mit Wirkung vom 1. Januar 2002 eingeführt und löste das bis dahin geltende Abzugsverfahren ab. Nach dem Abzugsverfahren war der Leistungsempfänger (Unternehmer oder juristische Personen des öffentlichen Rechts) verpflichtet, bei Werklieferungen und sonstigen Leistungen im Ausland ansässiger Unternehmer von der Gegenleistung die Steuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Die nun geltende Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers folgte der Richtlinie 2000/65/EG vom 17. Oktober 2000. Artikel 21 dieser Richtlinie sah vor, dass bei bestimmten (Katalog-)Leistungen regelmäßig der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, wenn dieser Unternehmer ist.<sup>3</sup> Heute schreiben Artikel 195 bis Artikel 198 der Richtlinie 2006/112/EG zwingend die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei bestimmten Leistungen vor.

Der Zweck der Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger liegt zum einen in der Sicherstellung der Besteuerung und der Verhinderung des Steuerbetrugs (zum Beispiel durch die sogenannten Karussellgeschäfte): Anders als bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungserbringers entfällt die Möglichkeit, dass der Leistungsempfänger den Vorsteuerbezug vornehmen kann, ohne dass der Leistungserbringer die von ihm geschuldete Steuer an das Finanzamt abführt. Nach § 13b Abs. 10 UStG ist das Bundesministerium der Finanzen berechtigt, bei Zustimmung der Europäischen Kommission den Katalog der Leistungen zu erweitern, „wenn im Zusammenhang mit diesen Umsätzen in vielen Fällen der Verdacht auf Steuerhinterziehung in einem besonders schweren Fall aufgetreten ist, die voraussichtlich zu erheblich und unwiederbringlichen Steuermindereinnahmen führen.“ Zum anderen dient das Verfahren der Vereinfachung, weil der

---

<sup>3</sup> Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Steueränderungsgesetz – StÄndG 2001), Bundestags-Drucksache 14/6877, Seite 19.

nicht im Inland ansässige Leistungserbringer hier keine steuerrechtlichen Pflichten erfüllen muss.<sup>4</sup>

Im Gegensatz zur innergemeinschaftlichen Leistung gilt Reverse Charge nicht nur für abnehmende Unternehmer innerhalb der EU, sondern auch für „im Ausland“ ansässige Unternehmer.

Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder juristische Person, die nach §13 b Abs. 5 UStG Steuerschuldner ist, hat er Aufzeichnungspflichten gemäß § 22 Abs. 2 Nr. 8 Satz 1 UStG. Der Leistungserbringer hat nach § 22 Abs. 2 Nr. 8 Satz 2 UStG entsprechende Aufzeichnungen gesondert vorzunehmen.<sup>5</sup>

#### 4. Gemeinsamkeiten bei der materiell-rechtlichen Wirkung

Beide oben kurz dargestellten USt-Regelungen sind Ausnahmen vom Grundsatz der Steuerschuldnerschaft. Nach Artikel 193 der Richtlinie 2006/112/EG schuldet der Steuerpflichtige, der Gegenstände steuerpflichtig liefert oder eine Dienstleistung steuerpflichtig erbringt, die Umsatzsteuer. Im UStG regelt § 13a die Steuerschuld, die grundsätzlich beim liefernden oder leistenden Unternehmer liegt. Die Steuerschuld des Abnehmers bei der innergemeinschaftliche Leistung wird als Ausnahme in § 13a UStG genannt, für das Reverse Charge wurde ein eigener Paragraph ins UStG eingefügt.

Beide Regelungen fordern von den Beteiligten umfangreiche Aufzeichnungs- und Nachweispflichten.

Materiell-rechtlich führen der innergemeinschaftliche Erwerb und Reverse Charge im Ergebnis zu keinem Unterschied, auch ist die Abgrenzung zwischen Werklieferung (Lieferung) und Werkleistung (Dienstleistung) häufig schwierig.<sup>6</sup> In beiden Fällen bedient sich der Staat der Beteiligten als seinen Gehilfen. Und in beiden Fällen genießen die Beteiligten Vertrauensschutz. Gingen sie zum Beispiel gutgläubig von einer Steuerschuldnerschaft des Empfängers aus und wurde die Steuer vom Empfänger geleistet, kann der Staat bei Unrichtigkeit nicht auf den liefernden Unternehmer zurückgreifen.<sup>7</sup> Konnte der liefernde Unternehmer trotz Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen, dass beim Empfänger die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Leistung nicht vorliegen, muss die Leistung trotzdem als steuerfrei angesehen werden (§ 6a Abs. 4 UStG).

\* \* \*

---

4 Stadie, Holger: § 13b UStG, in: Stadie, Holger: Umsatzsteuergesetz, 3. Auflage 2015, Randziffer 3, abrufbar bei juris.

5 Spilker, Bettina: UStG § 13b Leistungsempfänger als Steuerschuldner, Beck'scher Online-Kommentar 18. Edition, Stand 17. September 2018, Randnummern 480-481.

6 Stadie, Holger: § 13b UStG, in: Stadie, Holger: Umsatzsteuergesetz, 3. Auflage 2015, Randziffer 117, abrufbar bei juris.

7 Stadie, Holger: § 13b UStG, in: Stadie, Holger: Umsatzsteuergesetz, 3. Auflage 2015, Randziffer 125, abrufbar bei juris.