

Gesetzesentwurf zur Umsetzung der „Quick Fixes“ und weiterer umsatzsteuerlicher Reformvorhaben

Ausgabe 3, Juni 2019

In Kürze

Der Anfang Mai veröffentlichte Referentenentwurf eines „Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ sieht neben der Änderung zahlreicher Gesetze erhebliche Änderungen des Umsatzsteuergesetzes (UStG) sowie (in geringerem Maße) der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) vor. Unternehmer sind gut beraten, den weiteren Werdegang des Gesetzes genau zu verfolgen, zumal bestimmte Änderungen bereits im Laufe des Jahres 2019 in Kraft treten könnten. Im Weiteren werden die wichtigsten derzeit im Entwurf vorgesehenen Änderungen vorgestellt.

Die Umsetzung der „Quick Fixes“

Die im Jahr 2018 im Vorgriff auf eine umfassende Neugestaltung des europäischen Mehrwertsteuersystems verabschiedeten sogenannten Quick Fixes setzten sich aus vier Einzelmaßnahmen (nur) für den Warenhandel zwischen den Mitgliedsstaaten zusammen. Drei davon überführt der Gesetzgeber nun in das UStG (siehe im Anschluss). Die vierte – die Einführung einheitlicher Nachweise für die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen – bedarf keiner Umsetzung in UStG oder UStDV, weil sie in der Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStDVO) geregelt und ab dem 1. Januar 2020 unmittelbar anwendbar ist. Allerdings ist der Umstand hervorzuheben, dass der Entwurf derzeit keinerlei Änderung der Vorschriften zu den Belegnachweisen in §§ 17a ff. UStDV vorsieht. Das lässt hoffen, dass der Gesetzgeber die einheitlichen Belegnachweise nicht anstelle, sondern zusätzlich zu den bereits vorgesehenen Belegnachweisen zulässt (vgl. dazu im Einzelnen die Ausgabe 3 von Umsatzsteuer aktuell vom Oktober 2018 und die Ausgabe 12 der Umsatzsteuer-News vom Dezember 2018).

Reihengeschäfte

Die sichere Bestimmung der „bewegten“ Lieferung in einem Reihengeschäft dient

nicht allein der Bestimmung des Leistungsorts dieser Lieferung, sondern auch der übrigen im Reihengeschäft ausgeführten Lieferungen. Zudem ist es in einem grenzüberschreitenden Reihengeschäft (nur) die „bewegte“ Lieferung, die zum Beispiel als innergemeinschaftliche Lieferung oder Ausfuhrlieferung steuerbefreit sein kann.

Die Definition des Reihengeschäfts hat sich nicht geändert, auch das bisherige System der Zuordnung der „bewegten Lieferung“ im Reihengeschäft gilt in seinen Grundzügen weiterhin. Beauftragt der erste Lieferer den Transport, so gilt die erste Lieferung im Reihengeschäft als „bewegte“ Lieferung, erfolgt dies durch den letzten Abnehmer, ist die letzte Lieferung „bewegt“. Beauftragt ein Unternehmer den Transport, der „Zwischenhändler“ (weder erster Lieferer noch letzter Abnehmer) ist, so ist grundsätzlich die Lieferung an ihn als „bewegte“ Lieferung anzusehen. Der Zwischenhändler kann jedoch auch weiterhin nach seiner Wahl bewirken, dass stattdessen die von ihm selbst bewirkte Lieferung als „bewegte“ Lieferung gilt. Die Neuerung gegenüber der bisherigen Regelung besteht in Vorschriften für verschiedene Sachverhalte, wie dieses Wahlrecht auszuüben ist.

Für innergemeinschaftliche Reihengeschäfte gilt: Verwendet der Zwischenhändler gegenüber seinem Lieferanten bis zum Beginn des Transports (Beförderung oder Versendung) eine ihm vom Mitgliedsstaat des Beginns

der Warenbewegung erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID-Nummer), ist der Transport der von ihm ausgeführten Lieferung zuzuordnen. Dasselbe gilt, wenn der Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet gelangt; in einem solchen Fall soll aber auch die (gemeint ist offenbar: von einem deutschen Finanzamt für Umsatzsteuerzwecke erteilte) Steuernummer genutzt werden können. Gelangt hingegen der Gegenstand der Lieferung vom Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet, ist von einem ausreichenden Nachweis für ein Auftreten des Zwischenhändlers als Lieferer auszugehen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Namen des Zwischenhändlers oder im Rahmen der indirekten Stellvertretung für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird.

Inneregemeinschaftliche Lieferungen

Die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen wird unter zwei zusätzliche Bedingungen gestellt. Eine innergemeinschaftliche Lieferung ist nicht steuerbefreit, solange der Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung nicht nachgekommen ist oder soweit er diese unrichtig oder unvollständig abgegeben hat. Nach der Gesetzesbegründung tritt eine Versagung der Steuerbefreiung aus diesem Grund erst bei Versäumnis der Abgabefrist ein, eine Behebung soll jedenfalls dann zurückwirken, wenn sie fristgerecht erfolgt (wie aus einem Verweis auf § 18a Abs. 10 UStG zu folgen scheint). Ferner muss der Abnehmer im Regelfall gegenüber dem Unternehmer eine ihm von einem anderen Mitgliedsstaat erteilte gültige USt-ID-Nummer verwendet haben. Das setzt voraus, dass – wie aus der Steuerbefreiung auch ausdrücklich hervorgehen soll – der Abnehmer in einem anderen Mitgliedsstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist. Zur Frage, was im Fall innergemeinschaftlicher Verbringungen gelten soll, schweigt der Entwurf.

Konsignationslagerregelung

Der Entwurf enthält eine detaillierte Vereinfachungsregelung für Direktlieferungen

in Konsignationslager in und aus anderen EU-Mitgliedsstaaten. Wie sich aus § 3 Abs. 1a Satz 3 UStG-E ergibt, löst eine solche Beschickung im Allgemeinen keine innergemeinschaftliche Verbringung (mehr) aus, stattdessen ist bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen eine Direktlieferung anzunehmen. Wie die Richtlinie zählt der Entwurf eine Anzahl von Sachverhalten auf, die dazu führen, dass die genannte Rechtsfolge nicht eintritt. Immerhin kommt es in Deutschland bei Zerstörung usw. der Ware – anders als in der Richtlinie vermerkt – nicht darauf an, wann die Zerstörung erfolgt, sondern darauf, wann sie festgestellt wurde.

Steuerbefreiung der Bildungsleistungen (§ 4 Nr. 21 UStG)

Die offenkundig nicht unionsrechtskonforme Regelung der Steuerbefreiung der Bildungsleistungen wartete schon längst auf eine Neufassung, ein im Jahr 2012 (im seinerzeitigen Jahressteuergesetz 2013) vorgehener Entwurf wurde wieder zurückgezogen. Jetzt wird die Vorschrift – unter Einschluss des bisherigen § 4 Nr. 22 lit. a UStG – auf eine neue Grundlage gestellt. Eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde ist nun nicht mehr nötig, die Definition der Unternehmer, deren Leistungen nach dieser Vorschrift steuerbefreit sind, ergibt sich nun aus dem Gesetz selbst. Was Fortbildungsleistungen angeht, sollen leistende Unternehmer (unter gewissen weiteren Voraussetzungen) nur dann steuerbefreit sein, wenn sie als Einrichtungen gelten, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben. Die Norm berücksichtigt auch die Leistungen von Privatlehrern, die Vorschriften zu den Bildungsleistungen sind weitgehend auch auf sie anwendbar. Es sollte beachtet werden, dass selbstständige Zusammenschlüsse von Unternehmern, die nach dieser Vorschrift steuerbefreit sind, unter bestimmten Voraussetzungen ihrerseits steuerbefreit sein können (siehe unten).

Steuerbefreiung der selbstständigen Zusammenschlüsse

Nachdem Deutschland mit Urteil vom 21. September 2017 im Vertragsverletzungsverfahren Az. C-616/15 vor dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) unterlegen war, in dem das Gericht sich zudem über den Anwendungsbereich dieser Vorschrift geäußert hatte, führt Deutschland nun eine umfassende Steuerbefreiungsregelung für die Leistungen selbstständiger Zusammenschlüsse ein (manchmal als „kleine Organisation“ bezeichnet). Gemeint sind hier die sonstigen Leistungen selbstständiger, im Inland ansässiger Zusammenschlüsse von Personen, deren Mitglieder eine dem Gemeinwohl dienende nicht unternehmerische Tätigkeit oder eine dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben, die nach § 4 Nr. 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder 27 UStG steuerbefreit ist. Die sonstigen Leistungen dieser Zusammenschlüsse gegenüber ihren im Inland ansässigen Mitgliedern sind steuerbefreit, soweit diese Leistungen für unmittelbare Zwecke der Ausübung der genannten Tätigkeiten verwendet werden (sie also nicht lediglich fördern) und der Zusammenschluss von seinen Mitgliedern lediglich die genaue Erstattung des jeweiligen Anteils an den gemeinsamen Kosten fordert, vorausgesetzt, dass diese Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt. Was die letztere Klausel angeht, soll sie – so die Gesetzesbegründung – „restriktiv“ ausgelegt (also zurückhaltend angewendet) werden und „insbesondere der Vermeidung von Missbräuchen“ entgegenwirken.

Ermäßigter Steuersatz für elektronische Publikationen

Dem ermäßigten Steuersatz unterliegt künftig die Überlassung der meisten in Nummer 49 sowie der in Nummer 50 der Anlage 2 zum UStG bezeichneten Erzeugnisse in elektronischer Form, um die Gleichbehandlung körperlicher und elektronischer Publikationen herbeizuführen. Bislang ermäßig besteuerte Bücher, Zeitungen, Hörbücher usw. werden also nun auch dann

ermäßig besteuert, wenn sie in elektronischer Form überlassen werden. Das gilt aber nicht uneingeschränkt: Abgesehen von den gewohnten Ausnahmen zum Beispiel mit Bezug auf den Jugendschutz oder bei überwiegendem Werbezweck unterliegt die Überlassung auch dann nicht dem ermäßigten Steuersatz, wenn die Veröffentlichungen überwiegend aus Videoinhalten oder hörbarer Musik bestehen. Die Gesetzesbegründung geht detailliert auf weitere nicht nach dieser Vorschrift begünstigte sonstige Leistungen ein; hierunter zählen zum Beispiel Datenbankzugänge, Suchmaschinen, Kartenmaterial zum Beispiel für Navigationsgeräte und von permanenter Aktualisierung und Veränderung geprägte Publikationen wie Wetterdaten und Börsenkurse. Diese Änderung soll am Tage nach der Verkündung des Gesetzes wirksam werden.

Besteuerung von Reiseleistungen

In einem Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland vor dem EuGH (Az. C-380/16, Urteil vom 8. Februar 2018) stand die Anwendung der Sonderregelung für Reiseleistungen (nur) auf Reiseleistungen an Verbraucher und die sogenannte Gesamtmarge auf dem Prüfstand. Nachdem der EuGH der Klage der Kommission stattgab, zieht der Gesetzgeber nunmehr die Konsequenzen. Die Einschränkung, dass die Reiseleistung „nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt“ sein darf, wird aufgehoben. Diese Änderung soll am Tage nach der Verkündung des Gesetzes wirksam werden. Gegenwärtig ist unklar, wie sie sich auf Leistungen unter Unternehmen auswirkt – ob zum Beispiel ein Anbieter beruflicher Seminare, der auch für Unterkunft und Verpflegung sorgt, seine Leistungen künftig als Reiseleistungen zu versteuern hat. Ebenfalls abgeschafft wird die Möglichkeit der Bildung einer Gesamtmarge (Ermittlung der Bemessungsgrundlage statt für jede einzelne Leistung entweder für Gruppen von Leistungen oder für die gesamten innerhalb des Besteuerungszeitraums erbrachten Leistungen), hier ist aber in einem neuen § 27 Abs. 26 UStG eine Übergangsvorschrift vorgesehen: Diese

Streichung ist erstmals auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 bewirkt werden.

Kodifizierung der EuGH-Missbrauchsrechtsprechung

Bereits seit Jahren hat der EuGH in ständiger Rechtsprechung bestimmt, dass sich niemand missbräuchlich oder betrügerisch auf die im Rechtssystem der Union vorgesehenen Rechte berufen darf. Die Neuregelung, mit der diese Rechtsprechung eine gesetzliche Grundlage erhalten soll, betrifft – in aller Kürze – Fälle, in denen der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seiner Eingangs- oder Ausgangsleistung an einem Umsatz beteiligt, der in eine Steuerhinterziehung oder Schädigung des Umsatzsteueraufkommens einbezogen war. Der mit einer Hinterziehung etc. behaftete Umsatz kann vom Leistenden, aber auch von einem anderen Beteiligten auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe ausgeführt werden. Dann ist eine Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung und in den meisten Fällen der Vorsteuerabzug zu versagen; die Anwendung der Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte wird in solchen Fällen zwar nicht aufgehoben, ihre Wirkung wird aber an wichtigen Punkten eingeschränkt. Die Gesetzesbegründung spricht eine betragliche Höchstgrenze an, die in der Vorschrift selbst aber nicht vorgesehen ist. Im Gegenzug entfällt die Haftungsvorschrift des § 25d UStG.

Weitere wichtige vorgesehene Änderungen

Der besondere Leistungsort für unentgeltliche Wertabgaben (§ 3f UStG) wird abgeschafft, weil er in der Richtlinie nicht vorgesehen ist. Es soll jeweils derselbe Leistungsort gelten, der auch für entgeltliche Leistungen gilt. Diese Änderung wird am Tage nach der Verkündung des Gesetzes wirksam.

Die Steuerbefreiung für die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle im Verkehr mit Wasserfahrzeugen für die Seeschifffahrt gemäß § 4 Nr. 6 lit.

e UStG wird abgeschafft. Weitere materielle Änderungen betreffen die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 lit. c (Leistungen der hausarztzentrierten Versorgung usw.), Nr. 18 (Leistungen der Wohlfahrtsverbände, hier auch Streichung der Liste in § 23 UStDV), Nr. 22 lit. b (kulturelle und sportliche Veranstaltungen), Nr. 23 (Erziehung, eng mit der Kinder- und Jugendbetreuung verbundene Leistungen usw.) und Nr. 25 (Leistungen der Jugendhilfe usw.).

Bestimmte Umgehungstatbestände für das Vorsteuer-Vergütungsverfahren werden ausgeschlossen. Der Gesetzgeber tritt der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entgegen und bestimmt, dass eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG das Vergütungsverfahren nicht ausschließt, um ein damit verbundenes De-facto-Wahlrecht auszuschließen. Ein Drittlandsunternehmer, der die Registrierung damit herbeiführt, dass er neben einer Rechnung mit unrichtigem Steuerausweis eine Leistung an sich ausführen lässt, für die er die Steuer schuldet, kann so nicht den in § 18 Abs. 9 UStG im Vergütungsverfahren ausgeschlossenen Vorsteuerabzug für den Bezug von Kraftstoff erzwingen, auch das Erfordernis der Gegenseitigkeit lässt sich so nicht umgehen. Der Gesetzgeber passt andererseits das Vergütungsverfahren für Drittlandsunternehmer an, die ihre Leistungen mittels der Kleinen Gemeinsamen Anlaufstelle (Mini One Stop Shop) versteuern.

Fiskalvertreter haben künftig neben einer Umsatzsteuerjahreserklärung auch Umsatzsteuer-Voranmeldungen sowie nach Maßgabe der allgemeinen Vorschriften Zusammenfassende Meldungen einzureichen.

Inkrafttreten

Nach derzeitigem Stand treten die meisten Änderungen zum 1. Januar 2020 in Kraft, einige aber bereits zum Tage nach Verkündung des Gesetzes. Es sind einige Übergangsregelungen vorgesehen.

Wenn auch an zahlreichen Maßnahmen aufgrund von Vertragsverletzungsverfahren, EuGH-Vorgaben und fristgerecht umzusetzender EU-Richtlinien mit größter Wahrscheinlichkeit festgehalten werden dürfte, sollte dennoch beachtet werden, dass der Gesetzentwurf auf seinem Weg durch das

Gesetzgebungsverfahren (auch im Detail) durchaus noch erhebliche Änderungen, Streichungen und Ergänzungen erfahren kann. Auch das fertige Gesetzeswerk wird noch einer näheren Erläuterung und Konkretisierung durch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen bedürfen.

Fundstellen

Referentenentwurf eines „Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ im Webauftritt des BMF;

Richtlinie (EU) 2018/1910 und DVO (EU) 2018/1912 des Rates zu den „Quick Fixes“ vom 4. Dezember 2018;

EuGH C-616/15, Urteil vom 21. September 2017: Vertragsverletzungsverfahren bezüglich der selbständigen Zusammenschlüsse;

Richtlinie (EU) 2018/1713 des Rates vom 6. November 2018 zum ermäßigten Steuersatz auf E-Publikationen;

EuGH C-380/16, Urteil vom 8. Februar 2018: Vertragsverletzungsverfahren zum Anwendungsbereich der Sonderregelung für Reisebüros

Ihre Ansprechpartner

Frank Gehring

Frankfurt

Tel.: +49 69 9585-2771

frank.gehring@de.pwc.com

Martin Diemer

Stuttgart

Tel.: +49 711 25034-1258

martin.diemer@de.pwc.com

Mónica Azcárate

Frankfurt

Tel.: +49 69 9585-6111

monica.azcarate@de.pwc.com

Franz Kirch

Köln

Tel.: +49 221 2084-459

franz.kirch@de.pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Sollten weitere Personen Interesse an diesem Newsletter haben, können Sie diese E-Mail gern weiterleiten. Die Interessenten können sich hier anmelden: SUBSCRIBE_Indirect_Tax_Information@de.pwc.com.

Sofern Sie unseren Newsletter zukünftig nicht mehr erhalten möchten, bitten wir Sie um eine kurze Benachrichtigung an: UNSUBSCRIBE_Indirect_Tax_Information@de.pwc.com.

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Juni 2019 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.

“PwC” bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.