

Umsatzsteuer aktuell

Ausgabe 5, Dezember 2019

„JStG 2019“ verabschiedet – Teil I: Quick Fixes

Das „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“, oft kurz „Jahressteuergesetz 2019“ (JStG 2019) genannt, wurde am 17. Dezember 2019 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Neben zahlreichen Änderungen steuerlicher und anderer Vorschriften sieht es zahlreiche Anpassungen sowohl des Umsatzsteuergesetzes (UStG) als auch der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) vor. Im Vergleich zu den Entwurfsfassungen weist die Endfassung eine Reihe von Unterschieden auf.

Dieser Newsletter befasst sich mit den sogenannten "Quick Fixes", einigen durch das Unionsrecht vorgegebenen Änderungen in Zusammenhang mit dem innergemeinschaftlichen Warenhandel. Andere umsatzsteuerliche Änderungen werden in Teil II (Ausgabe 6 der Umsatzsteuer aktuell vom Dezember 2019) behandelt.

Allgemeines

Zum Jahresende 2018 hatte die EU im Vorgriff auf ein endgültiges Mehrwertsteuersystem vier Maßnahmen für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr verabschiedet, die sogenannten Quick Fixes. Zu diesen Maßnahmen, die mit dem Jahressteuergesetz 2019 sämtlich mit Wirkung zum 1. Januar 2020 in nationales Recht umgesetzt werden, zählen eine Anpassung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen sowie eine einheitliche Nachweisregelung, außerdem eine vereinheitlichte Regelung für innergemeinschaftliche Reihengeschäfte und für die Vereinfachung bei der Beschickung von Konsignationslagern aus einem EU-Mitgliedsstaat in einen anderen.

Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen: Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

An die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen werden (außer für den Fall der Lieferung neuer Fahrzeuge an Nichtunternehmer) weitere Anforderungen gestellt: Erstens muss der Abnehmer gegenüber dem Unternehmer eine ihm von einem anderen Mitgliedsstaat erteilte gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID) verwendet haben, zweitens muss der Lieferer seiner Verpflichtung zur Abgabe einer richtigen und vollständigen zusammenfassenden Meldung nachgekommen sein.

Die erste dieser Voraussetzungen geht auf eine Reaktion des Unionsgesetzgebers auf Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zurück. Dieser Rechtsprechung zufolge sollte die Verwendung der USt-ID unter bestimmten Umständen für die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen als (lediglich) formelle Voraussetzung entbehrlich sein. Wie sich aus der Gesetzesbegründung ergibt, muss der

Erwerber „im Zeitpunkt der an ihn bewirkten Lieferung eine ihm von dem anderen Mitgliedsstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer besitzen“, was im Gesetzestext durch die Vergangenheitsform („hat ... verwendet“) eine Stütze findet. Das würde bedeuten, dass eine Verwendung bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung erfolgen muss und dass eine später (auch rückwirkend) erteilte Nummer keine Steuerbefreiung herbeiführen würde. Wie im Fall einer späteren Erteilung einer Nummer zu verfahren ist, besonders um eine definitive Belastung mit der Steuer zu vermeiden, ist noch unklar; der derzeitige Entwurf der Explanatory Notes (Abschnitt 4.3.2) der von der Kommission eingerichteten VAT Experts Group sieht für diesen Fall die Korrektur der Rechnung vor. Sollte dies so auch in die Endfassung übernommen werden, dürfte das für die deutsche Finanzverwaltung nach derzeitigem Stand allerdings nicht bindend sein. Ob sie sich dieser Auffassung anschließt oder eine andere Lösung favorisiert, ist derzeit noch nicht bekannt. Sollte die Steuerbefreiung unter keinen Umständen nachträglich herbeigeführt werden können, könnte eine Lösung auch darin bestehen, den Abnehmer auf den Abzug der in Rechnung gestellten Steuer als Vorsteuer zu verweisen. Die auf das Vorsteuer-Vergütungsverfahren bezogenen Vorschriften des Art. 171 Abs. 3 lit. b der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) und Art. 4 lit. b der Richtlinie 2008/9/EG verbieten nicht schlechthin den Vorsteuerabzug in Fällen innergemeinschaftlicher Lieferungen, sondern nur, sofern diese Lieferungen „von der Steuer befreit sind oder befreit werden können“ (vgl. dazu Abschnitt 18.11 Abs. 1a UStAE). In einem solchen Falle hätten allerdings zahlreiche Drittstaatenunternehmer keine Möglichkeit zum Vorsteuerabzug, unter anderem wegen des Erfordernisses der Gegenseitigkeit nach §18 Abs. 9 UStG.

Die USt-ID dürfte in dem Sinne zu „verwenden“ sein, wie die Gesetzesbegründung in Zusammenhang mit den Reihengeschäften ausführt: Erforderlich wäre demnach ein positives Tun des Abnehmers, eine in einem Dokument lediglich formularmäßig eingedruckte USt-ID reiche nicht aus (die Richtlinie verlangt indessen, dass die USt-ID „mitgeteilt“ werde; insofern könnten die deutschen Anforderungen zu weitgehend sein).

Was Verbringensfälle angeht, die nach § 6a Abs. 2 UStG als innergemeinschaftliche Lieferungen gelten, so wurden Fälle aus dem Anwendungsbereich der Vorschrift des § 3 Abs. 1a UStG herausgenommen, die unter die neue Konsignationslagerregelung fallen (siehe unten). Davon abgesehen ist noch unklar, ob innergemeinschaftliche Verbringungen von dem neuen Erfordernis einer gültigen USt-ID als materieller Voraussetzung betroffen sind. Sollte das jedoch der Fall sein, wären die Folgen gravierend: Es droht eine Definitivbelastung, wenn im Zeitpunkt der Verbringung keine ausländische USt-ID vorliegt.

Die Steuerbefreiung wird – das ist die zweite neue Voraussetzung – auch dann nicht gewährt (d. h. rückgängig gemacht), wenn der Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (§ 18a) nicht nachgekommen ist oder soweit er diese im Hinblick auf die jeweilige Lieferung unrichtig oder unvollständig abgegeben hat. Dies könnte auch für den Fall des innergemeinschaftlichen Verbringens gelten. Die Formulierung impliziert, dass im Fall einer Unvollständigkeit oder Fehlerhaftigkeit die Steuerbefreiung nicht für alle Lieferungen einer Abgabeperiode der Zusammenfassenden Meldung versagt wird, sondern nur, soweit der Fehler reicht. Was allerdings geschieht, wenn sich der Fehler oder die Unvollständigkeit nicht bestimmten Lieferungen zuordnen lassen (z. B. bei Additionsfehlern), ist unklar, weil eine Umsatzsteuerbefreiung sich nicht auf rechnerische Summen oder Salden, sondern stets auf bestimmte Lieferungen bezieht.

Laut Gesetzesbegründung soll eine Berichtigung der Zusammenfassenden Meldung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurückwirken, ebenso wie die verspätete Abgabe einer richtigen und vollständigen Meldung. Im Gesetz selbst ist diesbezüglich lediglich ein kurzer Satz vermerkt, aus dem sich im Wege einer Verweisung ergibt, dass die Pflicht, eine Zusammenfassende Meldung bei nachträglich erkannter Unrichtigkeit oder Fehlerhaftigkeit innerhalb eines Monats zu berichtigen, unberührt bleibt. Weshalb der Gesetzgeber sich nicht im Gesetzestext selbst deutlicher zu dieser Frage geäußert hat, ist unbekannt – zumal die Richtlinienbestimmung, auf der diese Änderung beruht, sich von der Gesetzesbegründung unterscheidet, sie lautet: „... es sei denn, der Lieferer kann sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen.“ Hier bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung eine klare Regelung trifft, zum Beispiel, indem sie die Formulierung der Gesetzesbegründung übernimmt. Unklar ist aber auch, ob die Steuerbefreiung trotz Berichtigung der Zusammenfassenden Meldung ausgeschlossen sein soll, wenn sich der Unternehmer nicht an die genannte Monatsfrist hält.

Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen: Nachweis

Die vereinheitlichten Nachweise für die Voraussetzungen innergemeinschaftlicher Lieferungen hat der deutsche Gesetzgeber in die UStDV eingeführt, obwohl diese Regelungen bereits Gegenstand einer unmittelbar

anwendbaren EU-Verordnung sind. Sie finden sich – nach einem Stühlerücken der bisherigen Nachweisregelungen, die jetzt in den §§ 17b bis 17d UStDV n. F. zu finden sind – in einem neuen § 17a UStDV.

Neben den vereinheitlichten Nachweisen bleibt der gewohnte bisherige Nachweis ohne Änderungen weiter zulässig. Der neue § 17a UStDV (die Umsetzung des neuen Art. 45a der MwSt-DVO (EU) 282/2011) ist, wie sich aus seinem Abs. 1 sowie aus § 17b Abs. 1 UStDV n. F. ergibt, Gegenstand einer „Vermutung“, dass der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurde. Dagegen wird der bisherige Nachweis zumindest nicht ausdrücklich als Vermutung bezeichnet. Ob dies in irgendeiner Weise auf einen Unterschied zwischen den Nachweisen nach § 17a UStDV n. F. und den anderen Nachweisen hinweist, ist unklar, denkbar wäre, dass dem vereinheitlichten Nachweis nach § 17a UStDV n. F. eine stärkere Beweiskraft zukommt.

Der neue Nachweis erfordert auf jeden Fall zwei Belege, welche jeweils von unterschiedlichen Parteien ausgestellt sein müssen, die voneinander, vom liefernden Unternehmer und vom Abnehmer unabhängig sind: entweder zwei Beförderungs- oder Versendungsbelege (z. B. Frachtbriefe, die bestimmte Voraussetzungen erfüllen) oder einen solchen Beförderungs- und Versendungsbeleg zuzüglich eines weiteren Belegs, mit dem die Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bestätigt wird (aus einem Katalog, z. B. Versicherungspolice, Bestätigung eines Lagerhalters über die Lagerung). In Abholfällen (Beförderung oder Versendung vom Abnehmer durchgeführt oder veranlasst) ist zusätzlich eine Gelangensbestätigung (und im Ergebnis damit drei Belege) vorzulegen.

Nach Ansicht der VAT Experts Group (Abschnitt 5.3.1 des Entwurfs der Explanatory Notes; siehe oben) sind Parteien unter anderem dann voneinander unabhängig, wenn sie weder rechtlich noch finanziell verbunden sind – im Sinne der Prüfung der Mindestbemessungsgrundlage nach Art. 80 MwStSystRL (hier ist zu beachten, dass die Regelung des § 10 Abs. 5 UStG nicht auf Art. 80 MwStSystRL, sondern auf einer Einzelermächtigung für Deutschland beruht).

Reihengeschäfte

Die sichere Bestimmung einer „bewegten Lieferung“ im Reihengeschäft ist unter mehreren Gesichtspunkten sehr bedeutsam: Zum Beispiel kann gegebenenfalls (nur) die bewegte Lieferung unter den weiteren Voraussetzungen zugleich die z. B. als innergemeinschaftliche Lieferung steuerbefreite Lieferung sein, außerdem wird durch die Position der bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft der Leistungsort vorangehender und nachfolgender Lieferungen bestimmt. Erfreulicherweise folgt künftig die Bestimmung der „bewegten Lieferung“ weitgehend den bislang gewohnten Regeln. Insbesondere ist (anders als in der Richtlinienvorschrift) ausdrücklich vorgesehen, dass der Transport durch den ersten Lieferer die erste Lieferung im Reihengeschäft zur „bewegten Lieferung“ macht, so wie bei Transport durch den letzten Abnehmer die letzte Lieferung im Reihengeschäft als „bewegt“ gilt. Wie bislang ist bei Transport durch einen Abnehmer, der zugleich Lieferer ist (Zwischenhändler), die „bewegte Lieferung“ der Lieferung an diesen Zwischenhändler zuzuordnen, es sei denn, er weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat. Anders als die Richtlinienbestimmung es vorsieht, beschränken diese Grundregelungen sich nicht lediglich auf Warenbewegungen zwischen zwei EU-Mitgliedsstaaten.

Ein Nachweis der genannten Art wird in Fällen von Reihengeschäften aus einem EU-Mitgliedsstaat in einen anderen zumindest dann erbracht, wenn ein Zwischenhändler gegenüber seinem Lieferer eine USt-ID des Mitgliedsstaats verwendet (zu diesem Begriff siehe oben), in dem die Beförderung oder Versendung beginnt; in diesem Fall soll die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen sein.

Weitere Regelungen sind für Reihengeschäfte in und aus dem Drittland vorgesehen. Von einem ausreichenden Nachweis im oben genannten Sinne ist im Fall einer Ausfuhr auszugehen, wenn der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine USt-ID oder Steuernummer verwendet (siehe oben), die ihm von dem Mitgliedsstaat erteilt wurde, in dem die Beförderung oder Versendung begann. In umgekehrter Richtung – der Gegenstand gelangt aus dem Drittlands- in das Gemeinschaftsgebiet – ist von einem ausreichenden Nachweis auszugehen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Namen des Zwischenhändlers oder im Rahmen der indirekten Stellvertretung (Art. 18 des Zollkodex) für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird.

Zur einheitlichen Regelung der Beschickung von Konsignationslagern

Der vierte Quick Fix besteht in einer Vereinfachungsregelung für die innergemeinschaftliche Beschickung von Konsignationslagern. In einem solchen Fall wird die Lieferung an den Erwerber einer im Abgangsstaat

steuerbaren und steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt, dem ein innergemeinschaftlicher Erwerb dieses Erwerbers im Zielstaat (Bestimmungsmitgliedstaat) gegenübersteht.

Die Voraussetzungen ergeben sich zunächst aus dem neuen § 6b Abs. 1 UStG: Der liefernde Unternehmer hat den Gegenstand vom Abgangsstaat in den Zielstaat zu befördern oder zu versenden – mit dem Zweck, dass gemäß einer bestehenden Vereinbarung nach dem Ende der Beförderung oder Versendung eine Lieferung an einen bestimmten Erwerber bewirkt werden soll. Dieser Erwerber muss bereits beim Beginn der Beförderung oder Versendung mit vollständigem Namen und vollständiger Anschrift bekannt sein, er muss zudem zum selben Zeitpunkt gegenüber dem liefernden Unternehmer die ihm vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilte USt-ID verwendet haben. Der Gegenstand muss grundsätzlich im Bestimmungsland verbleiben und der Unternehmer darf im Inland weder Sitz, Geschäftsleitung oder Betriebsstätte (oder in Ermangelung dessen keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt) haben. Schließlich hat der liefernde Unternehmer die Beförderung oder Versendung des Gegenstands gesondert aufzuzeichnen und seiner Pflicht zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung mit den für diesen Fall verlangten Angaben rechtzeitig, richtig und vollständig nachzukommen. Der Abnehmer ist zwar verpflichtet, seinerseits die ihm obliegenden Aufzeichnungen zu führen, das gehört aber – anders als noch in einer der Entwurfsfassungen vorgesehen – nicht mehr zu den Voraussetzungen zur Anwendung der Konsignationslagerregelung. Die Lieferung an den Erwerber hat binnen zwölf Monaten zu erfolgen. Es ist aber unter gewissen Voraussetzungen möglich, ohne allzu viel steuerlichen Aufwand einen Rücktransport der Ware zu veranlassen, oder den Erwerber gegen einen anderen auszuwechseln, solange die Ware im Zielland verbleibt.

Erfolgt die Lieferung nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende der Beförderung und Versendung, gilt am Tag nach Ablauf des Zeitraums von zwölf Monaten die Beförderung oder Versendung des Gegenstands als das einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellte Verbringen – der Lieferer hat also einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu erklären und sich zu diesem Zweck steuerlich erfassen zu lassen. Dasselbe gilt, wenn eine der Voraussetzungen der Vereinfachungsregel nicht (mehr) vorliegt, inklusive Fälle des Diebstahls oder der Zerstörung der Ware. Dies ist nach dem Gesetzeswortlaut deshalb problematisch, weil dann eine innergemeinschaftliche Verbringung angenommen wird, ohne dass zunächst eine USt-ID vorliegt, was – wie oben dargelegt – im Ausgangsstaat zu einer Definitivbelastung mit der Umsatzsteuer und im Zielstaat zu einer umsatzsteuerlichen Registrierungsspflicht führen könnte.

Bislang galt die Beschickung eines Konsignationslagers aus dem EU-Ausland nach Deutschland im Allgemeinen als innergemeinschaftliche Verbringung, verbunden mit einer Inlandslieferung bei Entnahme durch den Abnehmer. Schon bislang hat der BFH unter bestimmten Voraussetzungen jedoch Direktlieferungen in inländische Konsignationslager als innergemeinschaftliche Lieferungen nach Deutschland angesehen. Ob diese Rechtsprechung – sie greift, kurz gesagt, dann, wenn sich der Abnehmer von vornherein zur Abnahme verpflichtet hat – und ihre Umsetzung durch die Finanzverwaltung weiter anwendbar sein wird, ist unbekannt. Auf alle Fälle wird zum 1. Januar 2020 die zuletzt mit BMF-Schreiben vom 31. Oktober 2018 verlängerte Nichtbeanstandungsregelung auslaufen, die es gestattete, auch in solchen Direktlieferungsfällen wie vordem eine innergemeinschaftliche Verbringung mit anschließender Inlandslieferung anzunehmen. Es ist auch nicht ausgeschlossen, dass einzelne Mitgliedsstaaten ihre bisherigen Vereinfachungsregelungen beibehalten.

Auch mit Bezug auf die Neuregelung herrscht noch nicht in jeder Hinsicht Klarheit, es bleiben Fragen offen. Daher ist zu hoffen, dass sich die Finanzverwaltung diesen und anderen Zweifelsfragen zeitnah und ausführlich widmet.

Fundstellen

Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019, BGBl. I 2019, S. 2451 (Ausgabe Nr. 48 vom 17. Dezember 2019), abrufbar beim [Bundesministerium der Finanzen](#)

[Übersichtsseite zum „JStG 2019“](#) mit Regierungsentwurf und darin enthaltener Gesetzesbegründung

[Richtlinie \(EU\) 2018/1910](#) und [Verordnung \(EU\) 2018/1912](#) des Rates vom 4. Dezember 2018

Entwurf der [Explanatory Notes](#) (engl.) der [VAT Experts Group](#) vom 15. November 2019

Ihre Ansprechpartner

Berlin

Götz Neuhahn

Tel.: +49 30 2636-5445
goetz.neuhahn@pwc.com

Nicole Stumm

Tel.: +49 30 2636-3733
nicole.stumm@pwc.com

Düsseldorf/Köln/Essen

Alexandra Hartenfels

Tel.: +49 211 981-2598
alexandra.hartenfels@pwc.com

Sounia Kombert

Tel.: +49 221 2084-384
sounia.kombert@pwc.com

Frankfurt am Main

Frank Gehring

Tel.: +49 69 9585-2771
frank.gehring@pwc.com

Gerald Hammerschmidt

Tel.: +49 69 9585-5290
gerald.hammerschmidt@pwc.com

Robert Clemens Prätzler

Tel.: +49 69 9585-6712
robert.clemens.pratzler@pwc.com

Hamburg

Markus Hüllmann

Tel.: +49 40 6378-8858
markus.huellmann@pwc.com

München

Sandra Zölch

Tel.: +49 89 5790-6840
sandra.zoelch@pwc.com

Stuttgart

Jens Müller-Lee

Tel.: +49 711 25034-1101
jens.mueller-lee@pwc.com

ITX ERP and Data Analytics

Roberta Grottini

Tel.: +49 30 2636-5399
roberta.grottini@pwc.com

Financial Services

Imke Murchner

Tel.: +49 89 5790-6779
imke.murchner@pwc.com

M&A

Christian Schubert

Tel.: +49 89 5790-6726
christian.schubert@pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Umsatzsteuer aktuell* bestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Bestellung“ an: SUBSCRIBE_Indirect_Tax_Information@de.pwc.com.

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Umsatzsteuer aktuell* abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ 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.

© Dezember 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.

www.pwc.de