

Umsatzsteuer aktuell

Ausgabe 1, Februar 2020

Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU

Zum 31. Januar 2020 ist nun der Brexit erfolgt, der Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU. Zumindest bis zum 31. Dezember 2020 werden sich die Auswirkungen aber in Grenzen halten: ein Zeitraum, den Unternehmer, die in geschäftlichem Austausch mit dem Vereinigten Königreich stehen, auch in Hinblick auf die Umsatzsteuer intensiv für Vorbereitungen nutzen sollten.

Allgemeines

Das Austrittsabkommen sieht vor, dass das Unionsrecht weitgehend im Vereinigten Königreich für einen Übergangszeitraum weitergilt, der sich – mit der Möglichkeit einer Verlängerung um ein oder zwei Jahre, sofern beide Seiten dies vor dem 1. Juli 2020 beschließen – zunächst bis zum 31. Dezember 2020 erstreckt. Das Ende des Übergangszeitraums wird im Weiteren als „Stichtag“ bezeichnet. Der Übergangszeitraum ist dafür vorgesehen, das künftige Verhältnis zwischen dem Vereinigten Königreich und der EU auszuhandeln. Unabhängig vom Ausgang dieser Verhandlungen ist jedoch damit zu rechnen, dass das Vereinigte Königreich mit dem Ende des Übergangszeitraums, vorbehaltlich einiger Übergangsregeln und nicht auszuschließender anderweitiger Übereinkünfte, umsatzsteuerlich zu einem Drittland wird. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich daher auf den Zeitraum nach dem Stichtag, soweit sich die umsatzsteuerlichen Implikationen gegenwärtig absehen lassen. Infolge § 1 des (deutschen) „Brexit-Übergangsgesetzes“, das durch das „Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuerergestaltungen“ auf den aktuellen Stand gebracht wurde und zum Datum des Austrittsabkommens in Kraft trat, gilt das Vereinigte Königreich für den Übergangszeitraum grundsätzlich als Mitgliedsstaat der EU. Der Stichtag wirkt sich auf den Waren- und Dienstleistungsverkehr zwischen dem Vereinigten Königreich und Deutschland aus – in beide Richtungen. Im Fall der Anwendung der Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte kann er sich sogar dann auswirken, wenn die Waren zwischen zwei Mitgliedsstaaten der EU bewegt werden. Eine Ausnahme dürfte auch nach dem Stichtag aber Nordirland bilden, wo Teile des Mehrwertsteuerrechts der Union vorerst noch Gültigkeit behalten sollen.

Mit den nachfolgenden Ausführungen, die sich vor allem an deutsche Unternehmer richten, können und wollen wir nicht alle diesbezüglichen möglichen Problemfelder thematisieren, sondern möchten exemplarisch auf einige praktisch besonders relevante umsatzsteuerliche Folgen eingehen. Oft werden sich zufriedenstellende Lösungen nur in Zusammenarbeit mit Lieferanten und Kunden in der Leistungskette und anderen Geschäftspartnern finden lassen. Hierbei gilt es, nicht nur Reihengeschäfte und Kommissionsstrukturen, sondern auch die Rolle zum Beispiel von Vermittlern, Kommissionären und Transportunternehmern zu durchdenken, da sich das Ende des Übergangszeitraums auch auf die Leistungen dieser Personen auswirken kann. Hinzu kommt, dass in zahlreichen Fällen auch die Rechtslage im Vereinigten Königreich berücksichtigt werden muss. Im Zweifelsfall sollte unbedingt fachkundige Beratung eingeholt werden.

Warenhandel

Lieferungen von Deutschland in das Vereinigte Königreich

Aus innergemeinschaftlichen Lieferungen in das Vereinigte Königreich, denen sich dort ein innergemeinschaftlicher Erwerb anschließt, werden nach dem Stichtag Ausfuhrlieferungen, denen im Zielland (in der Regel) eine Einfuhr gegenübersteht. Hierbei sollte im Fall, dass der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Vereinigte Königreich befördert oder versendet, darauf geachtet werden, dass der Abnehmer ein ausländischer Abnehmer ist (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 2 UStG), sonst ist für diesen Fall eine Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung grundsätzlich ausgeschlossen. Weitere Unterschiede zu innergemeinschaftlichen Lieferungen bestehen zum Beispiel bei Lieferungen zur Ausrüstung und Versorgung von Beförderungsmitteln oder nicht für unternehmerische Zwecke erworbener Gegenstände, die im persönlichen Reisegepäck mitgeführt werden. Die Sonderregelung für Konsignationslager (§ 6b UStG) entfällt grundsätzlich nach dem Stichtag; im Fall von Reihengeschäften kann ein anderer Nachweis der Beförderung oder Versendung durch den Zwischenhändler erforderlich werden. Innergemeinschaftliche Verbringungen in das Vereinigte Königreich dürften im Allgemeinen zu sogenannten tatbestandslosen Drittlandsverbringungen werden, für die jedoch ein geeignetes Zollregime geprüft werden sollte. Auch anstelle anderer Steuerbefreiungen, zum Beispiel Lieferungen an bestimmte Streitkräfte sowie diplomatische oder zwischenstaatliche Einrichtungen im Vereinigten Königreich, kann künftig eine Ausfuhrlieferung in Betracht kommen.

Für Ausfuhren wird ein anderer Nachweis erforderlich. Im deutschen Recht vorgesehene Nachweise zur Steuerbefreiung der Ausfuhr sollten in die Hände des Unternehmers gelangen, der die Ausfuhrlieferung tätigt. In Versandungsfällen sollte gegebenenfalls darauf geachtet werden, ob britische Transportdienstleister (wegen § 10 Abs. 2 Buchst. b Doppelbuchst. ff UStDV) noch in der Lage sind, eine gültige „weiße Spediteursbescheinigung“ auszustellen.

Für Beförderungsleistungen von Gegenständen in das Vereinigte Königreich kann künftig eine Steuerbefreiung infrage kommen. Auch bestimmte Vermittlungsleistungen könnten künftig steuerfrei gestellt werden, zum Beispiel die Vermittlung von Ausfuhrlieferungen. Lieferungen neuer Fahrzeuge in das Vereinigte Königreich werden zu gewöhnlichen Ausfuhrlieferungen, allerdings weiterhin mit einigen Besonderheiten, etwa für den Ausfuhrnachweis. Zu Beginn des Jahres 2021 treten – unabhängig vom Ende des Übergangszeitraums – neue Regelungen zum Fernverkauf von Gegenständen und Dienstleistungen in Kraft, die unter anderem den bisherigen § 3c UStG ersetzen und in vielfacher Weise zwischen innergemeinschaftlichen Transaktionen einerseits sowie aus dem Drittland bzw. durch Drittlandsunternehmer bewirkten Transaktionen andererseits unterscheiden. Die erheblichen Umstellungen für die betroffenen Unternehmer, die die letzteren Umstellungen mit sich bringen werden, werden sich – bei einem Ende des Übergangszeitraums zum 31. Dezember 2020 – für Fernverkäufe im Vereinigten Königreich (möglicherweise mit Ausnahme Nordirlands) und in der EU in unterschiedlicher Weise auswirken.

Wie auch Art. 8 und 53 i. V. m. Anhang IV des Austrittsabkommens nahelegen, werden britische Umsatzsteuer-Identifikationsnummern zum Stichtag ungültig. Das bedeutet auch, dass die Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte bei Zwischenhändlern mit britischen Nummern keine Anwendung mehr findet; im Zielstaat besteht dann grundsätzlich eine Registrierungspflicht des Zwischenhändlers. Es sollte geprüft werden, ob der Zwischenhändler eine andere Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwenden kann. Allerdings akzeptieren möglicherweise (noch) nicht alle EU-Staaten Zwischenhändler, die im Abgangs- oder Zielstaat steuerlich registriert sind. Eine Einfuhrumsatzsteuerbefreiung im Verfahren 42 (§ 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG) mit Zielort Vereinigtes Königreich wird nicht mehr möglich sein.

Die Vermerke auf den Rechnungen zum Grund der Steuerbefreiungen sollten geprüft und das Steuerkennzeichen „innergemeinschaftliche Lieferung“ sollte geändert werden. Kommt eine weitere Anwendung der Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte nicht mehr in Betracht, muss auch insoweit eine Änderung erfolgen. Für die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung sollte möglichst programmtechnisch dafür Vorsorge getroffen werden, dass das Länderkennzeichen GB nur für Zeiträume bis zum Stichtag noch ein zulässiges Länderkennzeichen ist.

Lieferungen aus dem Vereinigten Königreich nach Deutschland

Lieferungen aus dem Vereinigten Königreich bedürfen in Deutschland nach dem Stichtag grundsätzlich einer Einfuhr. Für Reihengeschäfte aus dem Vereinigten Königreich nach Deutschland sollte geprüft werden, ob eine Steuerbefreiung der Lieferung vor Einfuhr nach § 4 Nr. 4b UStG infrage kommt. Bitte beachten Sie, dass der Leistungsort für verzollte und versteuerte Lieferungen aus dem Vereinigten Königreich sich grundsätzlich nach Deutschland verlagert.

Dienstleistungen

Leistungsort

Der Ablauf des Übergangszeitraums führt in vielen Fällen zu einer Änderung des Leistungsorts für sonstige Leistungen. Der allgemeine Leistungsort für Dienstleistungen unter Unternehmern (B2B), der die Besteuerung am Bestimmungsort vorsieht, ändert sich zwar grundsätzlich nicht. Allerdings wird der Nachweis, dass es sich bei dem Abnehmer um einen Unternehmer handelt, künftig anders geführt werden müssen, um zu vermeiden, dass die Finanzverwaltung von einem Leistungsort am Sitz des leistenden Unternehmers ausgeht. Anstelle einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer kommt eine Unternehmerbescheinigung in Betracht (vgl. Abschnitt 3a.2 Abs. 11 UStAE). Änderungen des Leistungsorts können sich aber auch in B2B-Fällen ergeben, insbesondere für innergemeinschaftliche Beförderungsleistungen.

In zahlreichen Fällen wird sich der Leistungsort von Dienstleistungen vor allem an nicht unternehmerische juristische Personen, die bislang über eine britische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verfügten, sowie an Nichtunternehmer ändern. Hier sollte § 3a Abs. 4 beachtet werden, der für bestimmte Leistungen eine Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip vorsieht.

Vor besondere Probleme stellen Leistungsortverlagerungen aufgrund der sogenannten Use-and-enjoy-Regelungen für die in § 3a Abs. 6 bis 8 geregelten Dienstleistungen. Der Leistungsort kann sich mit dem Ende des Übergangszeitraums für dort genauer bestimmte Leistungen in beide Richtungen verlagern. Das Vereinigte Königreich könnte seinerseits solche Use-and-enjoy-Regelungen vorsehen, die mit dem Austritt aus der EU anwendbar werden und den Leistungsort aus seiner Sicht in das Vereinigte Königreich oder an einen anderen Ort verlagern.

Sonstiges zu Dienstleistungen

Die Meldung innergemeinschaftlicher Dienstleistungen an britische Kunden in der Zusammenfassenden Meldung entfällt nach dem Stichtag. Im Fall einer Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr kann unter den weiteren Voraussetzungen dann eine Steuerbefreiung in Betracht kommen, ebenso für Reiseleistungen, soweit die ihr zuzurechnenden Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet (UK) bewirkt werden. Weitere Änderungen betreffen den Übergang der Steuerschuld aus dem Vereinigten Königreich bezogener Dienstleistungen: Nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG entsteht die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats.

Verschiedenes

Unter weiteren Voraussetzungen wird der Vorsteuerabzug bei manchen Ausgangsumsätzen wie zum Beispiel bei bestimmten Finanz- und Versicherungsdienstleistungen möglich, wenn diese sich unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in das Drittlandsgebiet ausgeführt werden, oder wenn der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig ist.

Die Vergütung von Vorsteuer, die nach dem Ende des Übergangszeitraums anfällt (zu Übergangsregelungen siehe unten), folgt anderen Formvorschriften und Fristen. So wird für Anträge in Deutschland eine Unternehmerbescheinigung benötigt, die den Vergütungszeitraum abdeckt, die Antragsfrist ist wesentlich kürzer, und die Vorsteuer auf Kraftstoffe wird Drittlandsunternehmern nicht erstattet. Im Vereinigten Königreich gelten derzeit für Drittlandsunternehmer Vergütungszeiträume, die sich nicht mit dem Kalenderjahr decken und deren Fristende erheblich vom deutschen Fristende abweicht. Daher ist anzuraten, sich rechtzeitig und genau über die Vergütungsmodalitäten zu informieren, um nicht wegen Formfehlern oder Fristüberschreitungen einen Totalverlust der vergütbaren Vorsteuer zu riskieren.

Unternehmer – insbesondere aus dem Drittland, einschließlich britischer Unternehmer –, die im Vereinigten Königreich im Rahmen des Mini-One-Stop-Shops (MOSS) registriert sind, um in der EU Telekommunikationsleistungen, Fernseh- und Rundfunkdienstleistungen sowie elektronisch erbrachte Dienstleistungen zu erbringen, sollten für die Zeit nach dem Stichtag möglichst umgehend eine Registrierung in einem anderen EU-Staat prüfen.

Die Betreiber elektronischer Marktplätze haften nach §25e Abs. 1 UStG insbesondere dann für die nicht entrichtete Steuer aus Lieferungen von Unternehmern, die auf den von ihnen bereitgestellten Marktplätzen rechtlich begründet worden sind, wenn diese keine Bescheinigung nach §22f Abs. 1 Satz 2 UStG vorlegen. Drittlandsunternehmer (ohne EWR-Staaten), die Lieferungen auf einem elektronischen Marktplatz rechtlich begründen und bei denen die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt oder endet, bedürfen für die Erteilung einer Bescheinigung eines Empfangsbevollmächtigten im Inland (§ 22f Abs. 1 Satz 4 UStG).

Bei Veranlassung sollten die Auswirkungen des Endes des Übergangszeitraums auf die Wirkung verbindlicher Auskünfte (§ 89 AO) geprüft werden.

Die Aufbewahrung von Rechnungen und bestimmten anderen Unterlagen im Drittlandsgebiet unterliegt strengeren Anforderungen und bedarf der Bewilligung des zuständigen Finanzamts.

Die weitere Entwicklung im bilateralen Verhältnis zwischen dem Vereinigten Königreich und der EU sollte aufmerksam beobachtet werden. Denn auch andere Rechtsgebiete können sich indirekt auf die Umsatzbesteuerung auswirken. Zum Beispiel ist es wohl nicht ausgeschlossen, dass mit ihrem Verwaltungssitz im Inland ansässige Gesellschaften wie zum Beispiel die *private company limited by shares* (Ltd.) ohne entgegenstehende Regelung wie Personengesellschaften oder gegebenenfalls als Einzelkaufleute oder Einzelpersonen behandelt werden. Das könnte sich auf bestehende umsatzsteuerliche Organschaften mit Gesellschaften nach britischem Recht als Organgesellschaft auswirken.

Übergangsregelungen

Mit Übergangsregelungen zum Stichtag und für sich anschließende Zeiträume (vor allem für Altfälle vor dem Stichtag) befasst sich vor allem Art. 51 des Austrittsabkommens. Insbesondere gilt für zwischen dem Vereinigten Königreich und einem EU-Mitgliedsstaat beförderte oder versendete Waren noch das Unionsrecht, sofern die Beförderung oder Versendung vor dem Ablauf des Übergangszeitraums beginnt. Aus Anhang IV des Austrittsabkommens ergibt sich, dass historische Registrierungsdaten und Umsatzdaten in MIAS (VIES) noch bis Ende 2024 erhalten bleiben. Das betrifft zum Beispiel die Überprüfung ehemaliger britischer Umsatzsteuer-Identifikationsnummern. Während der MOSS für Kommunikationsleistungen mit Ende des Übergangszeitraums wegfällt, bleibt der Zugang zum System für bestimmte festgelegte Zwecke und Zeiträume vorübergehend erhalten.

Ebenfalls hervorzuheben ist der Umstand, dass nach Art. 51 Abs. 3 des Austrittsabkommens Vorsteuer-Vergütungsanträge in der EU ansässiger Unternehmer im Vereinigten Königreich und umgekehrt nach den Bedingungen der Richtlinie spätestens bis zum 31. März 2021 zu stellen sind. Die in ihrer Allgemeinheit recht unklar abgefasste Vorschrift dürfte sich wohl auf Vorsteuer des Jahres 2020 beziehen; der darin enthaltene Verweis auf bestimmte Vorschriften der Richtlinie 2008/9/EU bezieht sich unter anderem auf die Vorschrift, in der die Frist für Vergütungsanträge in anderen EU-Mitgliedsstaaten ansässiger Unternehmer geregelt ist. Das könnte bedeuten, dass ein Antrag auf Vergütung der Vorsteuer nach diesem Datum direkt im jeweils anderen Staat nach dessen Vorschriften zu stellen ist. Allerdings lässt die Regelung von ihrem Wortlaut her die Auslegung zu, dass diese Frist eine Ausschlussfrist sei – dann wären später eingereichte Vergütungsanträge verfristet, was für nach diesem Datum eingereichte Anträge den Totalverlust der Vorsteuer bedeuten würde. Auch hier ist daher anzuraten, die weitere Entwicklung genau zu verfolgen und, soweit es rechtlich und tatsächlich möglich ist, gegebenenfalls auch unterjährige Vergütungsanträge in Betracht zu ziehen.

Die oben genannten Fristen verstehen sich vorbehaltlich einer Verlängerung des Übergangszeitraums. Wie sich aus Art. 132 Abs. 3 lit. d des Austrittsabkommens ergibt, sollen sie in einem solchen Fall angepasst werden.

Das Protokoll zu Irland/Nordirland

Ein besonderer Status wird nach Ablauf des Übergangszeitraums Nordirland zukommen, für das zunächst zwei Rechtsbereiche gelten sollen. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) umreißt diese Sonderstellung wie folgt: „Nordirland bildet einerseits ein Zollgebiet mit dem Vereinigten Königreich und gleichzeitig soll das EU-Zollrecht anwendbar sein, wenn die Waren weiter aus Nordirland in die EU gehen. Durch die dynamische Anwendbarkeit der EU-Regelungen für den Binnenmarkt in Bezug auf Güter in Nordirland wird zudem die Integrität des EU-Binnenmarktes geschützt.“ Bestimmte Vorschriften des Unionsrechts, die Waren betreffen, sollen nach Art. 8 i. V. m. Anhang 3 des Protokolls jedoch für das Vereinigte Königreich in Bezug auf Nordirland gelten – darunter die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL), die Richtlinie für die Vorsteuervergütung in der EU ansässiger Unternehmer (2008/9/EG) und die Dreizehnte Richtlinie für nicht in der Gemeinschaft ansässige Unternehmer. Einzelheiten hierzu sind noch nicht bekannt geworden.

Fundstellen

Austrittsabkommen mit Irland/Nordirland-Protokoll (ABl. EU C-384 I vom 12. November 2019)

Pressemitteilung des Rats der EU zur Annahme des Beschlusses über den Abschluss des Austrittsabkommens

Brexit-Seite des BMF

Brexit-Übergangsgesetz vom 27. März 2019, BGBI. I 2019, S. 402, geändert durch das Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen vom 21. Dezember 2019, BGBI. I 2019, S. 2875 (Webauftritt des BMF mit Link zum verkündeten Gesetz)

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.

© Februar 2020 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