

Umsatzsteuer-News

Aktuelles rund um das Umsatzsteuerrecht

Ausgabe 07, Juli 2020

Inhalt

Aus der Europäischen Union	2
Brexit: Ende des Übergangszeitraums zum 31. Dezember 2020	
Mit Ablauf des 31. Januar 2020 ist das Vereinigte Königreich aus der EU ausgetreten. Seit dem 1. Juli 2020 steht fest, dass es nicht mehr zu einer Verlängerung des Übergangszeitraums kommen wird, der folglich zum 31. Dezember 2020 endet. Nun hat die EU-Kommission sich unter anderem zum künftigen umsatzsteuerlichen Status Nordirlands geäußert.	2
Vom Europäischen Gerichtshof	3
Tatbestandsloses Verbringen in andere EU-Mitgliedsstaaten zur Erbringung von Dienstleistungen	
Unter gewissen weiteren – in der Praxis nicht immer streng beobachteten – Voraussetzungen erfüllen Verbringungen von Gegenständen in einen anderen EU-Mitgliedsstaat keinen steuerlichen Tatbestand, insbesondere lösen sie keinen innergemeinschaftlichen Erwerb im Zielstaat aus. Zumindest für einen Unterfall verschafft der Europäische Gerichtshof (EuGH) den Voraussetzungen wieder mehr Respekt.	3
Zur Anwendung der Versandhandelsregelung	
Bereits im Jahr 2015 hatte der Bundesfinanzhof (BFH) eine Gestaltung zur Vermeidung der Rechtsfolgen des § 3c UStG zurückgewiesen, die sich in allzu spitzfindiger Weise auf eine Vereinbarung zum Transport der Ware im Kundenauftrag stützte. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat nun in einem recht ähnlichen Fall die Entscheidung des BFH im Ergebnis bestätigt.	5
Aus der Finanzverwaltung	6
Zur vorübergehenden Steuersatzsenkung	
Zum 1. Juli 2020 wurden beide Steuersätze vorübergehend abgesenkt: Bis einschließlich zum 31. Dezember 2020 ist der Regelsteuersatz 16 Prozent anstelle von 19 Prozent, der ermäßigte Steuersatz 5 Prozent anstelle von 7 Prozent. Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat mit einem Schreiben einige Zweifelsfragen erläutert und eine Anzahl von Vereinfachungen gewährt.	6
Zur Versagung der Steuerbefreiung der Ausfuhr in Missbrauchsfällen	
Seit Anfang des Jahres 2020 regelt § 25f UStG, dass in näher bestimmter Weise bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung, der Vorsteuerabzug und gegebenenfalls die Fiktion des besteuerten Erwerbs nach § 25b Abs. 3 UStG versagt werden darf. Das Bundesfinanzministerium (BMF) möchte dies auf die Steuerbefreiung der Ausfuhr ausdehnen. Was es genau damit meint, ist allerdings unklar.	7
Aus dem Ausland	8
Irland: Temporäre Steuersatzsenkung?	
In Irland soll der Regelsteuersatz vorübergehend um zwei Prozentpunkte abgesenkt werden.	8
Service	8

Hinweis	8
Ihre Ansprechpartner	9
Bestellung und Abbestellung	9

Aus der Europäischen Union

Brexit: Ende des Übergangszeitraums zum 31. Dezember 2020

Fundstellen

Informationsseite „Austritt des Vereinigten Königreichs aus der EU“ im Webauftritt der EU-Kommission mit Links zu den Vorbereitungsmitteilungen „Mehrwertsteuer (MwSt) – Gegenstände“ sowie „Mehrwertsteuer (MwSt) – Dienstleistungen“ (bislang nur in englischer Sprache abrufbar); Austrittsabkommen vom 12. November 2019 mit Protokoll zu Irland/Nordirland; Ankündigung des BZSt (Stand 1. Februar 2020); Richtlinien (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 und 2019/1995 vom 21. November 2019 (E-Commerce-Package)

Mit Ablauf des 31. Januar 2020 ist das Vereinigte Königreich aus der EU ausgetreten. Seit dem 1. Juli 2020 steht fest, dass es nicht mehr zu einer Verlängerung des Übergangszeitraums kommen wird, der folglich zum 31. Dezember 2020 endet. Nun hat die EU-Kommission sich unter anderem zum künftigen umsatzsteuerlichen Status Nordirlands geäußert.

Die EU-Kommission hat zur Vorbereitung auf den „endgültigen“ Brexit zwei Mitteilungen herausgegeben, die zum einen die Lieferung von Gegenständen, zum anderen sonstige Leistungen betreffen. In knapper Weise werden die wichtigsten Änderungen zum Ende des Übergangszeitraums angeführt, wobei die EU-Kommission allerdings keine Angaben zu nationalen Bestimmungen wie etwa abweichenden Leistungs-orten nach sogenannten Use-and-Enjoy-Regelungen machen kann. Besonders interessant sind die umsatzsteuerlichen Ausführungen zum künftigen mehrwertsteuerlichen Status Nordirlands.

In Hinblick auf die Lieferungen von Gegenständen wird Nordirland für einen Zeitraum von zunächst vier Jahren so behandelt, als sei es noch ein EU-Mitgliedsstaat. Das bedeutet: In Bezug vor allem auf innergemeinschaftliche Transaktionen zwischen Nordirland und den EU-Mitgliedsstaaten gilt somit das EU-Mehrwertsteuerrecht für den Warenverkehr auch weiterhin. Konsequenterweise gelten Lieferungen aus Nordirland von und nach Großbritannien als Einfuhren bzw. Ausfuhrlieferungen. Dagegen werden Dienstleistungen vom Irland-Nordirland-Protokoll nicht umfasst; wie das gesamte Vereinigte Königreich gilt auch Nordirland in dieser Hinsicht als Drittlandsgebiet.

Diese Unterscheidung zwischen Lieferungen und Dienstleistungen zieht sich auch durch Verfahrensfragen wie die „kleine gemeinsame Anlaufstelle“ (Mini-One-Stop-Shop, MOSS) bzw. den One-Stop-Shop (OSS) sowie das Vorsteuervergütungsverfahren. Hier ist auf einen Umstand hinzuweisen, der sich aus den Mitteilungen der Kommission (noch) nicht ergibt: Der OSS sollte bislang zwar zum 1. Januar 2021 im Rahmen des sogenannten E-Commerce-Package eingeführt werden, das weitreichende Änderungen vor allem bei grenzüberschreitenden Fernverkäufen und Dienstleistungen vorsieht. Die EU-Kommission hatte jedoch wegen der Coronakrise dem Rat eine Verschiebung der Einführung bis zum 1. Juli 2021 vorgeschlagen (siehe Ausgabe 06 der *Umsatzsteuer-News* vom Juni 2020). Wie es scheint, hat der Rat diesen Vorschlag inzwischen angenommen, eine weitere Verschiebung ist aber offenbar noch nicht vom Tisch. Nach der Logik der fortdauernden Anwendung des EU-Mehrwertsteuerrechts auf Lieferungen von Gegenständen sollte aber auch im Falle eines Aufschubs die bisherige Versandhandelsregelung nach Art. 33 ff. MwStSystRL anwendbar sein.

Unternehmer, die in Nordirland ansässig sind, sollen sich für Fernverkäufe in der EU des OSS (bzw. der bisherigen Fernverkaufsregelung nach Art. 33 ff. der MwStSystRL) bedienen können, ebenso wie EU-Unternehmer für Fernverkäufe nach Nordirland. Dagegen gelten auch in Nordirland ansässige Unternehmer als Drittlandsunternehmer, soweit es um die Besteuerung von Dienstleistungen im Rahmen des MOSS bzw. OSS geht. Ihnen ist es nicht möglich, den MOSS bzw. OSS für in der EU steuerbare Dienstleistungen an Endverbraucher zu nutzen, sie müssen vielmehr auf das EU-Verfahren für Drittstaaten umsteigen. Das Vorsteuervergütungsverfahren nach der Richtlinie 2008/9/EG bleibt für Anträge in Nordirland (bzw. Anträge nordirischer Unternehmer in der EU) anwendbar, soweit es Vorsteuer betrifft, die für die Lieferung von Gegenständen oder ihre Einfuhr gezahlt wurde. Für die Vergütung von Vorsteuer aus Aufwendungen für Dienstleistungen in der EU haben auch nordirische Unternehmer sich künftig des Vergütungsverfahrens nach der 13. Richtlinie zu bedienen – das dürfte umgekehrt auch für EU-Unternehmer gelten, für die insofern die Regelungen gelten sollten, die das nationale britische Recht für diesen Fall vorsieht.

Wie es derzeit also scheint, könnten EU-Unternehmer, die Umsatzsteuer in Nordirland aufwenden, künftig zwei verschiedene Vergütungsanträge in unterschiedlichen Verfahren zu stellen haben – ebenso wie nord-

irische Unternehmer in der EU. Die zeitweilige Unterscheidung zwischen Nordirland und Großbritannien in Hinblick auf Lieferungen wirkt sich offenbar sogar auf die Vorsteuererstattung innerhalb des Vereinigten Königreichs aus: Wie die EU-Kommission mitteilt, haben selbst in Großbritannien ansässige Unternehmer zur Erstattung der Vorsteuer auf Lieferungen gegebenenfalls einen Vergütungsantrag nach der 13. Richtlinie in Nordirland zu stellen. Ob (und unter welchen Bedingungen) das auch in der Gegenrichtung gilt und ob EU-Unternehmer für Nordirland (in Hinblick auf die Erstattung von Vorsteuer aus Dienstleistungen) und für Großbritannien getrennte Vergütungsanträge zu stellen haben werden, ergibt sich aus dem Schreiben der EU-Kommission nicht.

Hinweis

Eine (nicht erschöpfende) Zusammenstellung möglicher Konsequenzen des Endes der Übergangsperiode können Sie in [Ausgabe 01](#) unseres Newsflashes Umsatzsteuer aktuell vom Februar 2020 finden. Zur Umsetzung des in den Mitteilungen der Kommission umrissenen umsatzsteuerlichen Sonderstatus Nordirlands könnte eine Anpassung des Umsatzsteuergesetzes oder gegebenenfalls des Brexit-Übergangsgesetzes nötig werden.

Der Übergangszeitraum für das Vereinigte Königreich endet nicht in jeder Beziehung am 31. Dezember 2020. Insbesondere soll es nach Art. 51 Abs. 3 des Austrittsabkommens in beide Richtungen möglich sein, Anträge auf Vorsteuervergütung nach den Bedingungen der Richtlinie 2008/9/EG noch bis spätestens 31. März 2021 zu stellen. Hierbei scheint es nach derzeitigem Stand auf die Einreichung des Antrags durch den Antragsteller im elektronischen Portal der jeweiligen Finanzverwaltung anzukommen, nicht auf die Übermittlung der Anträge durch die Behörde des Antragsstaats – dafür spricht der Wortlaut des Austrittsabkommens („Anträge [...] zu stellen“ bzw. „refund applications [...] shall be submitted“) sowie der Umstand, dass nach dem Abkommen der Zugang zum IT-System zur Weiterleitung der Vorsteuervergütungsanträge noch bis zum 30. April 2021 gewährleistet sein soll. Danach dürften Anträge direkt im Erstattungsstaat zu stellen sein – vorausgesetzt allerdings, dass die Frist des 31. März 2020 keine Ausschlussfrist sein soll (was im Hinblick auf den Wortlaut des Abkommens nicht ganz ausgeschlossen ist). Sollte es sich um eine Ausschlussfrist handeln, wäre die Vorsteuer bei unterbliebener oder verspäteter Antragstellung verloren. Unter welchen weiteren Bedingungen und Anforderungen Anträge auf Vergütung von Vorsteuer des Jahres 2020 nach dem Stichtag zu stellen sein werden, ist noch unklar. Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) hat (zumindest für deutsche Antragsteller) in Aussicht gestellt, zu solchen und ähnlichen Fragen noch Informationen zur Verfügung zu stellen.

Zumindest für Vorsteuer des Jahres 2021 dürften britische Unternehmer in Deutschland nach derzeitigem Stand künftig das Vorsteuervergütungsverfahren für nicht in der EU ansässige Unternehmer anzuwenden haben. Das bedeutet nicht nur, dass sie kürzere Fristen zu beachten haben, sondern zum Beispiel auch, dass sie die Vorsteuer auf die Lieferung von Kraftstoffen im Wege des Vergütungsverfahrens nicht zurückfordern können (vgl. § 18 Abs. 9 Satz 6 UStG). Die Entwicklung in Großbritannien sollte aufmerksam verfolgt werden, möglicherweise kommt die derzeitige Regelung für Drittlandsanträge zur Anwendung, die besondere, von der bisherigen Rechtslage stark abweichende Vergütungszeiträume und Antragsfristen kennt. Sollte es künftig im britischen Vergütungsverfahren zu Einschränkungen für Vergütungsanträge deutscher Unternehmer kommen, könnte sich dies – im Extremfall – infolge eines Verlusts des Gegenseitigkeitserfordernisses auch negativ auf britische Anträge in Deutschland auswirken.

Vom Europäischen Gerichtshof

Tatbestandsloses Verbringen in andere EU-Mitgliedsstaaten zur Erbringung von Dienstleistungen

Unter gewissen weiteren – in der Praxis nicht immer streng beobachteten – Voraussetzungen erfüllen Verbringungen von Gegenständen in einen anderen EU-Mitgliedsstaat keinen steuerlichen Tatbestand, insbesondere lösen sie keinen innergemeinschaftlichen Erwerb im Zielstaat aus. Zumindest für einen Unterfall

verschafft der Europäische Gerichtshof (EuGH) den Voraussetzungen wieder mehr Respekt.

Fundstelle

EuGH C-242/19 „CHEP Equipment Pooling“, Urteil vom 11. Juni 2020

Die in Belgien ansässige Klägerin, deren Geschäftsgegenstand die Vermietung von Paletten war, kaufte in verschiedenen EU-Mitgliedsstaaten sowie in Rumänien selbst Paletten auf, um diese an eine rumänische Konzerngesellschaft zu vermieten. Die im EU-Ausland erstandenen Paletten ließ sie zu diesem Zweck nach Rumänien transportieren. Die rumänische Konzerngesellschaft vermietete die Paletten weiter an rumänische Unternehmer, welche die Paletten im In- und Ausland einsetzten. Als die Klägerin in Rumänien die Vergütung insbesondere der Vorsteuer beantragte, die sie für den Kauf der Paletten in Rumänien entrichtet hatte, wiesen die Behörden ihren Antrag zurück: Sie habe in Rumänien mit der Verbringung der Paletten innergemeinschaftliche Erwerbe getätigt und sei somit in Rumänien registrierungspflichtig, was wiederum den Vorsteuerabzug im Wege des Vergütungsverfahrens ausschließe. Die Klägerin bestand darauf, lediglich tatbestandslose Verbringungen zur vorübergehenden Verwendung ausgeführt zu haben – jedenfalls aber sei eine bestehende Registrierungsspflicht noch kein Grund, den Vergütungsantrag zurückzuweisen.

Art. 17 Abs. 1 MwStSystRL ordnet (vereinfacht ausgedrückt) an, dass die Verbringung eines Gegenstands des Unternehmens von einem Mitgliedsstaat in einen anderen für unternehmerische Zwecke einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt ist. Gegenstand des Rechtsstreits war die Ausnahmegesetzgebung des Art. 17 Abs. 2 Buchst. g MwStSystRL: Demnach ist eine solche Verbringung ausnahmsweise nicht mehrwertsteuerbar, wenn diese Verbringung zur vorübergehenden Verwendung des Gegenstands im Mitgliedsstaat zum Zwecke der Erbringung von Dienstleistungen durch einen Steuerpflichtigen erfolgt, der im Mitgliedsstaat des Beginns des Transports ansässig ist.

Zweifelhaft waren hier die Voraussetzungen der vorübergehenden Verwendung und der Ansässigkeit im Mitgliedsstaat des Transportbeginns. Als Ausnahmegesetzgebung sei – so der EuGH – die betreffende Vorschrift eng auszulegen. Der Begriff der vorübergehenden Verwendung setze voraus, dass kein Endverbrauch erfolgt; die Anwendung dieser Bestimmung sei nicht auf Fälle auszudehnen, in denen der betreffende Gegenstand für unbestimmte oder längere Zeit verwendet oder durch die Verwendung zerstört wird. Dies kann bei Paletten zumindest nicht ausgeschlossen werden, der EuGH will in diesem Zusammenhang zudem die Regelungen der abgeschlossenen Mietverträge berücksichtigen. Außerdem komme die Ausnahme nicht infrage, wenn die betreffenden Gegenstände von dem Steuerpflichtigen aus anderen Mitgliedsstaaten als dem Ansässigkeitsstaat befördert oder versendet werden. Es sei daher zu ermitteln, ob die Paletten aus Belgien nach Rumänien versandt oder befördert wurden. Sollte eine dieser Bedingungen für alle oder manche der betreffenden Verbringungen der Paletten nicht erfüllt sein, so seien diese Verbringungen der Paletten grundsätzlich innergemeinschaftlichen Lieferungen gleichzustellen.

Was die Ablehnung des Vergütungsantrags mit der Begründung anging, dass der Antragsteller im Mitgliedsstaat der Erstattung zu Mehrwertsteuerzwecken registriert sei oder sein müsste, stellte sich der EuGH hinter den Kläger: Keine Vorschrift der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) oder der Richtlinie 2008/9/EG unterwerfe den Anspruch eines in einem anderen Mitgliedsstaat ansässigen Steuerpflichtigen auf Erstattung der Mehrwertsteuer einer solchen formellen Voraussetzung.

Hinweis

Obgleich die Vorschrift des Art. 17 Abs. 2 Buchst. g MwStSystRL seit jeher den vom EuGH herangezogenen Wortlaut aufweist (früher war sie fast wortgleich in der Sechsten Richtlinie zu finden), wurde sie jedenfalls in Deutschland bislang recht großzügig angewandt. Die gegenwärtige Regelung in Abschnitt 1a.2 Abs. 10 Nr. 2 UStAE sieht eine ihrer Art nach vorübergehende Verwendung vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand im Rahmen oder in unmittelbarem Zusammenhang mit einer sonstigen Leistung in den Bestimmungsmitgliedstaat verbringt. Zu zeitlichen oder anderen Grenzen äußert sich der Anwendungserlass dabei nicht; der Vorschrift ist auch nicht ausdrücklich zu entnehmen, dass die Verbringung aus dem Ansässigkeitsstaat in den anderen Mitgliedsstaat erfolgen muss. Das Urteil des EuGH könnte diese Fallgestaltungen nunmehr verstärkt in den Fokus der Finanzbehörden rücken – und zwar nicht nur in Deutschland, sondern auch im EU-Ausland.

Was die Ausführungen des EuGH zum Vergütungsverfahren im Falle einer Registrierungsspflicht betrifft, so könnte ein vom EuGH nicht ausdrücklich erwähnter Umstand eine Rolle spielen: Art. 3 Buchst. b der Richtlinie 2008/9/EG bezeichnet zwar die Lieferungen von Gegenständen und Dienstleistungen als schädlich für einen Vergütungsantrag, innergemeinschaftliche Erwerbe aber offenbar nicht – und weicht insoweit von § 59 Satz 1 Nr. 1 UStDV ab. Was die in Rumänien steuerbare Vermietung selbst anging, so ging die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger über; somit stand auch sie einem Vergütungsantrag nicht entgegen.

Zur Anwendung der Versandhandelsregelung

Bereits im Jahr 2015 hatte der Bundesfinanzhof (BFH) eine Gestaltung zur Vermeidung der Rechtsfolgen des § 3c UStG zurückgewiesen, die sich in allzu spitzfindiger Weise auf eine Vereinbarung zum Transport der Ware im Kundenauftrag stützte. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat nun in einem recht ähnlichen Fall die Entscheidung des BFH im Ergebnis bestätigt.

Fundstellen

EuGH C-276/18 „KrakVet Marek Batko“, Urteil vom 18. Juni 2020;
BFH XI R 2/13, Urteil vom 20. Mai 2015

Die in Polen ansässige Klägerin lieferte Tierbedarf von Polen nach Ungarn, den sie vor allem über eine Website mit ungarischer Länderkennung vertrieb. Auf dieser Website bot sie den Kunden unter anderem die Möglichkeit an, einen Vertrag mit einer Spedition abzuschließen, ohne dass sie, die Klägerin, selbst Partei dieses Vertrags war. Nach Meinung der polnischen Behörden war der Leistungsort dieser Lieferungen in Polen – nach Auffassung der ungarischen Behörden aber in Ungarn. Um den Sachverhalt zu ermitteln, hatten die ungarischen Behörden unter anderem ein Auskunftersuchen an die polnischen Steuerbehörden gerichtet.

Der EuGH hatte sich zum einen mit der Frage zu befassen, ob die Zusammenarbeit der Steuerbehörden der Mitgliedsstaaten im Sinne der Verordnung 904/2010 es diesen verwehrt, Umsätze einseitig einer anderen mehrwertsteuerlichen Behandlung zu unterwerfen als derjenigen, nach der sie bereits in einem anderen Mitgliedsstaat besteuert wurden. Zum anderen hatte er zu prüfen, wo der Leistungsort der Lieferungen lag – ob er also (wie offenbar die polnischen Behörden meinten) nach den allgemeinen Regelungen zum Leistungsort der Lieferung von Gegenständen zu bestimmen war oder ob (was anscheinend der Auffassung der ungarischen Behörden entsprach) die Versandhandelsregelung Anwendung fand, die unter bestimmten weiteren Voraussetzungen den Leistungsort an das Ende des Transports verschiebt. Schließlich stand die Frage im Raum, ob die von der Klägerin gewählte Gestaltung missbräuchlich war.

Zur ersten Frage äußerte sich der EuGH dahingehend, dass die Verordnung weder eine Verpflichtung der Steuerbehörden zweier Mitgliedsstaaten zur Zusammenarbeit begründe, um zu einer gemeinsamen Lösung für die mehrwertsteuerliche Behandlung eines Umsatzes zu gelangen, noch ein Erfordernis aufstelle, wonach die Steuerbehörden eines Mitgliedsstaats an die Einstufung dieses Umsatzes durch die Steuerbehörden eines anderen Mitgliedsstaats gebunden wären.

Da somit die ungarischen Behörden nicht verpflichtet waren, sich nach der umsatzsteuerlichen Behandlung des Sachverhalts durch die polnischen Behörden zu richten, äußerte sich der EuGH im nächsten Schritt zur Frage des Leistungsorts. Hier komme es darauf an, ob die Waren im Sinne des Art. 33 MwStSystRL als „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ versandt oder befördert anzusehen seien – eine der Bedingungen zur Anwendung der Versandhandelsregelung. Diesbezüglich hatte die Klägerin eingewendet: Die betreffenden Waren könnten nicht als für ihre Rechnung versandt oder befördert angesehen werden, da sie zwar ihren Kunden eine Spedition empfohlen habe, selbst aber nicht Partei des betreffenden Vertrags sei. Der EuGH pflichtete ihr insoweit bei, als die vertragliche Situation normalerweise die wirtschaftliche und geschäftliche Realität der Transaktionen widerspiegele. Er machte aber die Einschränkung, dass dies nicht immer gelte – nämlich dann nicht, wenn die Käufer lediglich die vom Lieferer getroffene Entscheidung billigten, anders gesagt: wenn sowohl bei der Beauftragung als auch bei der Organisation der wesentlichen Phasen des Versands oder der Beförderung der Gegenstände die Rolle des Lieferers überwiege.

Der EuGH erörtert im Weiteren ausführlich, welche Umstände seiner Auffassung nach für einen Transport „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ sprechen. Seiner Entscheidung, dass ein solcher Transport offenbar auf Rechnung des Lieferers erfolgt war, legt er mehrere Kriterien zugrunde: ob der Transport der Waren (vor allem mangels Niederlassung oder Lager im Zielstaat) als wesentlicher Bestandteil der fraglichen Tätigkeit angesehen werden konnte, wem die Entscheidungen über die Modalitäten des Transports der betreffenden Waren tatsächlich zugerechnet werden konnten und welcher Wirtschaftsteilnehmer das mit dem Versand und der Lieferung der fraglichen Waren verbundene Risiko trug. Schließlich konnten nach Auffassung des Gerichtshofs die Zahlungsmodalitäten für die Lieferung der betreffenden Waren und deren Transport eine Rolle spielen.

Dagegen sah der EuGH im vorliegenden Sachverhalt keinen Missbrauch. Sollten die Waren als für Rechnung des Lieferers transportiert anzusehen sein, liege kein Missbrauch vor. Wenn der Lieferer in den Genuss des niedrigeren Mehrwertsteuersatzes des Ansässigkeitsstaats komme, sei dies dem Umstand geschuldet, dass die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) keine vollständige Harmonisierung vorsehe. Zudem sei der Steuerpflichtige bei einer Wahlmöglichkeit zwischen zwei Umsätzen nicht verpflichtet, den Umsatz zu wählen, der die höhere Mehrwertsteuerzahlung nach sich zieht, sondern er habe das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält. Eine missbräuchliche Praxis hätte dann vorliegen können, wenn die Unterscheidung zwischen dem Lieferer der betreffenden Waren und dem von ihm empfohlenen Spediteur eine rein künstliche Gestaltung dargestellt hätte, die

verschleierte, dass diese beiden Unternehmen in Wirklichkeit eine wirtschaftliche Einheit bildeten. Im Vorlagefall war die Spedition aber offenbar in eigenem Namen und auf eigene Rechnung, in Eigenverantwortung und auf eigenes Risiko tätig gewesen.

Hinweis

Über einen ähnlichen Fall hatte der BFH bereits im Jahr 2015 in seinem Urteil in der Rechtssache XI R 2/13 entschieden. Hier verkaufte eine niederländische Versandapotheke Medikamente an deutsche Privatkunden über Partnerapotheken in Deutschland. Den Kunden wurde hierbei unter anderem die Option eingeräumt, die Klägerin zu bevollmächtigen, im Namen und für Rechnung des Kunden einen Kurierdienst mit dem Transport von den Niederlanden in die deutsche Partnerapotheke zu beauftragen. Hier zielte die Klägerin auf Nichtbesteuerung in den Niederlanden und in Deutschland ab, es lag also nicht wie im EuGH-Verfahren ein Doppelbesteuerungsfall vor. Der BFH hatte auch in diesem Fall die Versandhandelsregelung für anwendbar erklärt – im Einzelnen mit anderen Argumenten, als sich aus dem EuGH-Urteil ergeben, im Ergebnis aber in Übereinstimmung mit der Entscheidung des EuGH. Es ist wohl wahrscheinlich, dass der BFH in dem von ihm entschiedenen Fall auch bei Kenntnis des jetzt veröffentlichten EuGH-Urteils nicht anders entschieden hätte.



Aus der Finanzverwaltung

Zur vorübergehenden Steuersatzsenkung

Zum 1. Juli 2020 wurden beide Steuersätze vorübergehend abgesenkt: Bis einschließlich zum 31. Dezember 2020 ist der Regelsteuersatz 16 Prozent anstelle von 19 Prozent, der ermäßigte Steuersatz 5 Prozent anstelle von 7 Prozent. Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat mit einem Schreiben einige Zweifelsfragen erläutert und eine Anzahl von Vereinfachungen gewährt.

Fundstelle

BMF-Schreiben vom
30. Juni 2020

Grundsätzlich gilt: Änderungen des Umsatzsteuergesetzes wie eine Steuersatzerhöhung sind auf Lieferungen, sonstige Leistungen und innergemeinschaftliche Erwerbe anzuwenden, die ab dem Inkrafttreten der jeweiligen Änderungsvorschrift ausgeführt werden. Das gilt auch insoweit, als die Umsatzsteuer dafür (wie etwa bei Anzahlungen, Abschlagszahlungen, Vorauszahlungen, Vorschüssen) in den Fällen der sogenannten Mindest-Ist-Versteuerung bereits vor dem Inkrafttreten der betreffenden Änderungsvorschrift entstanden ist. Die Steuerberechnung ist in diesen Fällen erst in dem Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem die Leistung ausgeführt wird. Dazu und zu weiteren wichtigen Themen wie etwa Änderungen der Bemessungsgrundlage, Teilleistungen und Gutscheinen äußert das BMF sich in seinem Schreiben ausführlich, ebenso wie zu einer Reihe branchenspezifischer Themen. Allerdings bleiben auch einige Fragen offen. Zum BMF-Schreiben vom 30. Juni 2020 informieren wir Sie in [Ausgabe 04](#) unseres Newsflashs *Umsatzsteuer aktuell* vom Juli 2020.

Zur Versagung der Steuerbefreiung der Ausfuhr in Missbrauchsfällen

Seit Anfang des Jahres 2020 regelt § 25f UStG, dass in näher bestimmter Weise bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung, der Vorsteuerabzug und gegebenenfalls die Fiktion des besteuerten Erwerbs nach § 25b Abs. 3 UStG versagt werden darf. Das Bundesfinanzministerium (BMF) möchte dies auf die Steuerbefreiung der Ausfuhr ausdehnen. Was es genau damit meint, ist allerdings unklar.

Fundstellen

BMF-Schreiben vom
25. Juni 2020;
VwGH [Ra 2019/15/0045](#),
Entscheidung vom
18. Dezember 2019;
EuGH [C-653/18 „Unitel“](#),
Urteil vom 17. Oktober 2019;
anhängige Verfahren am BFH
[V R 20/19](#) und [V R 24/19](#)

Die Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) hat die sogenannte Collée-Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zur Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen zum Ausgangspunkt, die in der Folge durch den EuGH auch auf Ausfuhrlieferungen ausgedehnt wurde: Einzelne nicht erfüllte formelle Anforderungen wie zum Beispiel der Buch- und Belegnachweis stehen danach der Steuerbefreiung der Ausfuhr nicht entgegen, wenn nach objektiven Kriterien zweifelsfrei feststeht, dass die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferung vorliegen, insbesondere wenn objektiv erkennbar feststeht, dass der Gegenstand der Lieferung das Gemeinschaftsgebiet tatsächlich verlassen hat. Man spricht in diesem Zusammenhang von einem „Irgendwie-Nachweis“.

Dieser anerkannte Grundsatz hatte sich in Hinblick auf die Voraussetzungen der Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung bislang nicht ausdrücklich aus dem UStAE ergeben, wurde aber nunmehr in Abschnitt 6.5 Abs. 1 S. 8–10 UStAE verankert. Das sollte aber unter keinen Umständen so verstanden werden, dass dadurch der vorgeschriebene Buch- und Belegnachweis weniger wichtig würde. Kann nämlich nicht zweifelsfrei nachgewiesen werden, dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung vorliegen, eröffnet diese Regelung keine weitergehende Vereinfachung, wonach auch bloße Indizien ausreichen, um die Steuerbefreiung anzuwenden.

Die Steuerbefreiung der Ausfuhr soll nach dem Schreiben ebenfalls versagt werden, wenn der liefernde Unternehmer mit seiner Lieferung in eine Steuerhinterziehung einbezogen ist und dies wusste oder hätte wissen müssen. Das gelte dann, wenn er sich vorsätzlich an einer das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdenden Steuerhinterziehung beteiligt hat, oder wenn der von ihm bewirkte Umsatz mit einer solchen Steuerhinterziehung des Erwerbers verknüpft ist, er davon Kenntnis hatte und er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um diese zu verhindern. Das sei zudem auch der Fall, wenn der Unternehmer nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns von einer solchen Steuerhinterziehung Kenntnis hätte haben müssen.

Hinzu kommen einige kleinere Änderungen des UStAE in Zusammenhang mit Ausfuhrlieferungen von Gegenständen im Reiseverkehr.

Hinweis

Leider bleibt es im Einzelnen unklar, welche Fälle der Steuerhinterziehung das BMF in seinem Schreiben für welche Szenarien als relevant erachtet. Es nennt an unterschiedlichen Stellen der neuen Regelung im UStAE zunächst „eine das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdende Steuerhinterziehung“, an anderer Stelle eine „Steuerhinterziehung des Erwerbers“, die der Sache nach (weil das Schreiben davon ausgeht, dass der Gegenstand der Lieferung das Gemeinschaftsgebiet objektiv erkennbar tatsächlich verlassen haben muss) aber im Drittland stattfände.

Es fragt sich aber bereits, ob nach Meinung des EuGH eine Steuerhinterziehung im Drittland überhaupt für die Versagung der Steuerbefreiung der Ausfuhr genügen könnte. Im Urteil „Unitel“, das das BMF in seinem Schreiben als Nachweis anführt und in dem es um die Versagung einer Ausfuhrlieferung wegen nicht identifizierter Abnehmer ging, deutete der Gerichtshof immerhin an, dass eine Steuerhinterziehung in einem Drittstaat nicht genügen könne, weil „die Tatsache, dass die betrügerischen Handlungen in einem Drittstaat begangen wurden, nicht ausreichen kann, um das Vorliegen irgendeines Betrugs zum Nachteil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems auszuschließen“. Offenbar hat der österreichische Verwaltungsgerichtshof die genannte Passage des Urteils „Unitel“ aber anders verstanden: Er führte sie in einer Entscheidung (siehe [Ausgabe 03](#) der *Umsatzsteuer-News* vom März 2020) eigens an, um die Steuerbefreiung der Ausfuhr für den Fall einer Verkürzung nigerianischer Einfuhrabgaben zu versagen.

Außerdem ist die Frage, ob die Beteiligung an bzw. das Wissen oder Wissenmüssen von einer Steuerhinterziehung im Drittland zur Versagung der Steuerbefreiung der Ausfuhr führt, Gegenstand zweier derzeit beim BFH anhängiger Verfahren, die sich mit der Versagung der Ausfuhrsteuerbefreiung in Zusammen-

hang mit der Hinterziehung türkischer Einfuhrabgaben und türkischer Mehrwertsteuer befassen. Es ist denkbar, dass der BFH sich an den EuGH zur Vorabentscheidung wendet. Einstweilen bleibt nur zu raten, dass Unternehmer sich stets versehen sollten, mit wem sie Geschäfte machen – in der EU ebenso wie im Drittland.

Aus dem Ausland

Irland: Temporäre Steuersatzsenkung?

In Irland soll der Regelsteuersatz vorübergehend um zwei Prozentpunkte abgesenkt werden.

Vorgesehen ist nach derzeitigem Stand eine Absenkung des Regelsteuersatzes von 23 % auf 21 % zum 1. September 2020. Die Maßnahme soll dem Vorschlag der irischen Regierung zufolge auf sechs Monate begrenzt sein.

Service

Hinweis

VAT risk scan: Damit das Konjunkturpaket für Sie nicht zum Risikopaket wird

Ob die vorübergehende Steuersatzsenkung tatsächlich, wie von der Bundesregierung erhofft, zu einer Belebung der Konjunktur und zu mehr Umsatz für die Unternehmen führt, muss sich noch weisen. In jedem Fall war die Maßnahme nicht zuletzt aufgrund ihrer Kurzfristigkeit mit hohem internen Aufwand verbunden. Gleichzeitig steht zu befürchten, dass die im Unternehmen getroffenen Maßnahmen nicht vollumfänglich greifen. Dies führt dann zu -möglicherweise erheblichen- Risiken für die Unternehmen. Die gleichen Herausforderungen und Risiken stellen sich für den Unternehmer erneut zum Jahreswechsel, wenn die Steuersätze wieder auf das "alte" Niveau angehoben werden. Da diese Umstellung vielfach mit den Arbeiten zum Jahresabschluss zeitlich zusammenfallen, ist eine sorgfältige Planung und Vorbereitung wichtig. PwC hat für diesen Bedarf einen speziellen "VAT risk scan" entwickelt, der Ihnen einen Überblick über die Risikosituation aufgrund der Steuersatzsenkung in Ihrem Unternehmen bietet, ergänzt um Hinweise, wo und wie Sie Vorsorge für die anstehende Steuersatzerhöhung zum 1.1.2021 treffen können und sollten. Lesen Sie hier ([Link](#)), welche Erfahrungen unsere Umsatzsteuer- und Prozess-/Systemexperten in Mandantenprojekten gemacht haben und welche Maßnahmen sie empfehlen.

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

David Koisiak

Tel.: +49 221 2084-270
david.koisiak@pwc.com

Frankfurt am Main / Mannheim

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 / Hannover

Markus Hüllmann

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

München / Nürnberg

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

ITX Deals

Christian Schubert

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

ITX Business Recovery Services

Maria Milanovic

Tel.: +49 89 5790-5979
maria.milanovic@pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Umsatzsteuer-News* 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-News* 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.

© Juli 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