

# Umsatzsteuer aktuell

Ausgabe 5, September 2020

## Jahressteuergesetz 2020 I: Umsetzung des Digitalpakets im deutschen UStG

Mit dem Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) wird das sogenannte Digitalpaket im Umsatzsteuergesetz (UStG) umgesetzt. Dabei werden vor allem die grenzüberschreitenden Dienstleistungen und Fernverkäufe an bestimmte Abnehmer tiefgreifend reformiert und der Mini-One-Stop-Shop (MOSS) auf diese Leistungen ausgedehnt. Der folgende Newsletter soll einen Überblick über die sehr komplexen Neuregelungen gewähren.

### Allgemeines

Sinn und Zweck der Neuregelung ist zum einen, durch den Abbau von Hürden wie vor allem Registrierungen in bis zu 27 EU-Staaten einem echten Binnenmarkt näher zu kommen. Zum anderen wird die Verringerung von Steuerausfällen und von Wettbewerbsverzerrungen angestrebt. Das soll einerseits dadurch erreicht werden, dass bei Fernverkäufen stets der Bestimmungsstaat das Besteuerungsrecht zugesprochen bekommt. Grundsätzlich ist damit eine Überwachung von Lieferschwelen nicht mehr nötig (es bleiben aber weiterhin die Erwerbsschwellen mancher Abnehmer zu beachten und es gilt eine Bagatellschwelle von 10.000 Euro pro Jahr bezogen auf bestimmte Umsätze in allen Mitgliedsstaaten). Andererseits werden in bestimmten Konstellationen die Betreiber elektronischer Schnittstellen (z. B. Onlinemarktplätze) per Fiktion in die Lieferkette eingebunden, sodass diese zum Steuerschuldner werden.

In dem Zusammenhang wird der MOSS wesentlich ausgedehnt und praktisch zu einem One-Stop-Shop (OSS) für zahlreiche B2C-Umsätze angepasst. Der OSS kann freiwillig in Anspruch genommen werden und erlaubt eine zentrale Anmeldung und Zahlung von Umsatzsteuer in einem EU-Staat, um einer Registrierung in mehreren EU-Staaten aus dem Weg zu gehen. Er erstreckt sich nun grundsätzlich auf die folgenden Leistungen:

- grenzüberschreitende sonstige Leistungen an Privatpersonen und bestimmte andere Abnehmer, die im Gemeinschaftsgebiet am Verbrauchsort besteuert werden
- den Fernverkauf, sowohl zwischen zwei EU-Staaten als auch für aus dem Drittland eingeführte Ware in Sendungen (letzte mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro).
- Erfasst ist außerdem unter einigen weiteren Voraussetzungen der Fall, dass Lieferungen innerhalb eines EU-Mitgliedsstaats über eine elektronische Schnittstelle getätigt werden

Auch die Haftung für die Betreiber elektronischer Marktplätze nach §§ 22f und 25e UStG soll zum 1. Juli 2021 umgestaltet werden, zudem wird die Vereinfachungsregelung für kleine Unternehmen angepasst, die

digitale sowie Rundfunk- und Telekommunikationsleistungen in der EU erbringen. Diese und weitere vorge-sehene umsatzsteuerliche Änderungen durch das JStG 2020 stellen wir Ihnen in Ausgabe 06 unseres Newsflashes der Reihe „Umsatzsteuer aktuell“ vom September 2020 vor.

## Begünstigter Abnehmerkreis

Der Kreis der Abnehmer von Leistungen, die dem bisherigen MOSS unterliegen (§ 3a Abs. 5 Satz 1 UStG), bleibt auch im Hinblick auf den OSS derselbe. Jedoch soll im Falle der Fernverkäufe sowie bestimmter Verkäufe über elektronische Schnittstellen der Abnehmerkreis offenbar um die Personen der bisherigen Versandhandelsregelung – die sogenannten Exoten – ergänzt werden. Diese Abnehmerkreise sind im UStG bereits an anderer Stelle geregelt:

- Zum Personenkreis nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG gehören unter anderem zahlreiche Nichtunternehmer (Privatpersonen sowie ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Personen ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) sowie bestimmte Unternehmer, die die Leistung nicht für ihr Unternehmen beziehen.
- Zu den sogenannten Exoten des § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG (der sich mit dem ersten Personenkreis teilweise überschneidet) gehören insbesondere Unternehmer, die nur vorsteuerschädliche steuerfreie Umsätze ausführen, oder juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben; hier ist die jeweils anwendbare Erwerbsschwelle (oder der Verzicht darauf) zu beachten.

## Leistungsort bei Fernverkäufen

Die vorgesehenen neuen Leistungsortbestimmungen für Fernverkäufe sind unter den folgenden Voraussetzungen anwendbar:

- Lieferung an Personen des begünstigten Abnehmerkreises
- keine Lieferung bestimmter in § 3c Abs. 5 UStG-E aufgezählter Gegenstände (z. B. neue Fahrzeuge und Installations- und Montagelieferungen), und keine Lieferungen verbrauchssteuerpflichtiger Waren an Exoten
- Beförderung oder Versendung erfolgt durch den Lieferer oder für dessen Rechnung (neu: jetzt ausdrücklich auch dann, wenn der Lieferer an der Beförderung oder Versendung indirekt beteiligt ist), zu Details siehe Art. 5a MwStVO

Bei Fernverkäufen sind zwei Sachverhalte zu unterscheiden: innergemeinschaftliche Fernverkäufe (§ 3c Abs. 1 UStG-E) sowie Fernverkäufe aus Drittlandsgebieten (§ 3c Abs. 2 und 3 UStG-E).

- Ein innergemeinschaftlicher Fernverkauf liegt vor allem dann vor, wenn der Gegenstand von einem EU-Mitgliedsstaat in einen anderen transportiert wird. Dann ist Ort der Lieferung derjenige Ort, an dem sich der Gegenstand am Ende des Transports an den Erwerber befindet. Kleinere Lieferer, die die Voraussetzungen des § 3c Abs. 4 UStG-E erfüllen (z. B. eine Umsatzschwelle in Hinblick auf bestimmte Leistungen), sind ausgenommen.
- Bei Fernverkäufen von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet an Erwerber in der EU ist weiter zu unterscheiden, ob die Einfuhr im Zielstaat (EU-Staat des Endes des Transports) oder in einem anderen EU-Staat erfolgt. Im letzteren Fall ist der Ort maßgeblich, an dem sich der Gegenstand bei Ende des Transports an den Erwerber befindet. Bei Einfuhr im Zielstaat gilt dasselbe, jedoch grundsätzlich unter der zusätzlichen Bedingung, dass das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG durchgeführt wird (siehe dazu unten).

## Lieferungen über eine elektronische Schnittstelle

Besonderheiten gelten, wenn Unternehmer, die mittels ihrer elektronischen Schnittstelle Lieferungen anderer Unternehmer unterstützen (im Weiteren „Schnittstellenbetreiber“), in die Lieferung einbezogen werden. Als elektronische Schnittstelle gilt „ein elektronischer Marktplatz, eine elektronische Plattform, ein elektronisches Portal oder Ähnliches“ – was laut Gesetzesbegründung weit auszulegen ist. Zum Begriff der „Unterstützung“ siehe Art. 5b MwStVO.

In einem neuen § 3 Abs. 3a UStG wird für bestimmte Sachverhalte eine sogenannte Leistungskommission fingiert. Das bedeutet: Der Schnittstellenbetreiber wird so behandelt, als hätte er den Gegenstand selbst für sein Unternehmen erhalten und geliefert. Es liegt dann also aufgrund gesetzlicher Anordnung ein Reihengeschäft mit (mindestens) zwei Lieferungen vor: Der Unternehmer liefert an den Schnittstellenbetreiber, der seinerseits an den Abnehmer liefert. Dabei gilt die Lieferung des Schnittstellenbetreibers an den Abnehmer als „bewegte“ Lieferung im fingierten Reihengeschäft.

Allerdings ist nicht jede Lieferung über eine elektronische Schnittstelle von der Neuregelung betroffen. Die neue Leistungskommission beschränkt sich nämlich auf zwei Fälle, die beide in bestimmter Weise einen Drittlandsbezug aufweisen:

- Die durch den Schnittstellenbetreiber unterstützte Lieferung erfolgt innerhalb der EU durch einen nicht in der EU ansässigen Unternehmer und der Abnehmer ist eine Person im Sinne des § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG. Das gilt nach dem Wortlaut auch für lokale Lieferungen, zum Beispiel aus einem in Deutschland belegenen Lager an einen deutschen Endkunden. Ein neuer § 4 Nr. 4c UStG sieht eine Steuerbefreiung für die Lieferung des Unternehmers an den Schnittstellenbetreiber vor.
- Der Schnittstellenbetreiber unterstützt den Fernverkauf von aus dem Drittland eingeführten Gegenständen in Sendungen von einem Sachwert von nicht mehr als 150 Euro an einen Erwerber in einem EU-Mitgliedsstaat. Das gilt unabhängig davon, wo der Lieferer ansässig ist. Eine Steuerbefreiung des liefernden Unternehmers gibt es hier nicht. Die Leistungskommission steht in diesem Fall allerdings unter der Bedingung der schon oben angeführten Anforderungen an Fernverkäufe in Hinblick auf den begünstigten Abnehmerkreis, die Beförderung oder Versendung durch „den Lieferer“ und die zulässigen Gegenstände (allerdings nur hinsichtlich der Lieferung neuer Fahrzeuge sowie Montage- oder Installationslieferungen).

Die Struktur der Neuregelung sieht offenbar vor, dass (unter den weiteren Voraussetzungen) in einem solchen fingierten Reihengeschäft der Schnittstellenbetreiber gegebenenfalls einen Fernverkauf im Sinne des § 3c UStG durchführt.

Bitte beachten Sie: Nicht in allen Fällen, in denen die Schnittstellenbetreiber in die Lieferung einbezogen werden, liegt auch ein Fernverkauf vor. So gilt zum Beispiel die Regelung nach § 3 Abs. 3a Satz 1 UStG unabhängig davon, ob (in § 3c UStG ausgeschlossene) neue Fahrzeuge gehandelt werden. Es gilt also vor allem für Schnittstellenbetreiber, sehr genau hinzusehen, ob sie in eine Lieferung einbezogen sind und wenn ja, welche umsatzsteuerliche Behandlung besonders für die von ihnen bewirkte Lieferung geboten ist. Für nicht von der Schnittstellenregelung erfasste Lieferungen können dennoch für den Betreiber die Haftungs Vorschriften der §§ 22f und 25e UStG infrage kommen.

Nach § 13 Abs. 1 Satz 1 Buchst. i UStG-E entsteht in den Fällen des § 3 Abs. 3a UStG-E die Steuer zu dem Zeitpunkt, zu dem die Zahlung angenommen wurde; dieser Begriff wird in Art. 41a MwStDVO erläutert. Nach § 22f Abs. 3 UStG-E haben Schnittstellenbetreiber im Falle einer Leistungskommission insbesondere auch die Aufzeichnungspflichten zu beachten, die aus Art. 54c DVO hervorgehen. Es gilt eine zehnjährige Aufbewahrungsfrist, zudem sind die Aufzeichnungen auf Anforderung des Finanzamts elektronisch zu übermitteln, wozu derzeit aber noch die Voraussetzungen geschaffen werden.

## **Sonstige Leistungen über eine elektronische Schnittstelle**

Die oben angegebenen Aufzeichnungspflichten nach Art. 54c DVO gelten auch im Fall, dass mit der Schnittstelle die Erbringung sonstiger Leistungen an Personen im Sinne des § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG unterstützt wird. Eine dem § 3 Abs. 3a UStG-E ähnliche Regelung, die eine Leistungskommission anordnet, ist schon bislang in § 3 Abs. 11a UStG zu finden.

## **Sonderregelungen für die Einfuhr aus dem Drittland**

Hier kann für aus dem Drittlandsgebiet eingeführte Gegenstände in Sendungen von geringem Sachwert (bis 150 Euro) eine Einfuhrumsatzsteuer (EUST)-Befreiung oder eine Sonderregelung in Anspruch genommen werden:

- Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass der OSS nach § 18k UStG in Anspruch genommen wird (dazu unten) und für die Einfuhr der Gegenstände eine besonders erteilte individuelle Identifikationsnummer angegeben wird.
- Wird die Steuerbefreiung nicht in Anspruch genommen, kann unter bestimmten weiteren Voraussetzungen ein besonderes Einfuhrverfahren nach § 21a UStG angewendet werden. Dieses sieht vor, dass eine Person unter bestimmten weiteren Voraussetzungen für Rechnung einer anderen Person (Sendungsempfänger) die Gegenstände bei einer Zollstelle stellen kann. Hier gelten zudem besondere Aufzeichnungspflichten.

Die bisherige Einfuhrumsatzsteuerbefreiung für Sendungen von geringem Wert entfällt zum 1. Juli 2021, entsprechend wird die EUSt-Befreiungsverordnung geändert.

## Der One-Stop-Shop

Das JStG 2020 führt drei verschiedene besondere Besteuerungsverfahren ein, zu denen auch die MwSt-DVO umfangreiche Regelungen bereithält.

- § 18i UStG-E steht Drittlandsunternehmern offen, die sonstige Leistungen an den Abnehmerkreis nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG im Gemeinschaftsgebiet erbringen.
- § 18j UStG-E ist für innergemeinschaftliche Fernverkäufe sowie für Lieferungen innerhalb eines Mitgliedsstaats über eine elektronische Schnittstelle bestimmt. In der EU ansässige Unternehmer können in diesem Verfahren zudem auch sonstige Leistungen anmelden, die an Empfänger nach § 3a Absatz 5 Satz 1 in einem anderen EU-Staat ausgeführt werden, in dem sie nicht mit Sitz oder Betriebsstätte ansässig sind.
- § 18k UStG-E (der sogenannte Import-One-Stop-Shop, IOSS) gilt für Fernverkäufe von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro.

Diese Verfahren entsprechen weitgehend (aber nicht in jeder Hinsicht) der bisherigen „kleinen einzigen Anlaufstelle“ (MOSS) für digitale, Rundfunk- und Telekommunikationsleistungen an EU-Abnehmer. Die neu einzuführenden und die zur Änderung durch das JStG 2020 vorgesehenen Verfahrensvorschriften – die sich nicht auf die oben angegebenen Vorschriften beschränken – enthalten detaillierte Regelungen zum Beispiel darüber, in welchem EU-Staat sich ein Unternehmer zum OSS anmelden kann, wie die Anmeldung zu erfolgen hat, ob ein Vertreter zu benennen ist (vgl. dazu auch § 13a Abs. 1 Nr. 7 sowie § 22 Abs. 1 UStG-E), welche Besteuerungszeiträume gelten, ob eine Rechnungsstellungspflicht besteht, welche Aufzeichnungen zu tätigen sind und welche Fristen für die Einreichung der Steueranmeldungen sowie für die Zahlung zu beachten sind. Jeder der vorgenannten OSS erhält eine eigene Vorschrift zur Steuerentstehung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. f bis h UStG-E). Der Vorsteuerabzug kann – unter weiteren Voraussetzungen – jeweils im Vorsteuervergütungsverfahren erfolgen.

## Fundstellen

Die im Regierungsentwurf vorgesehenen Neuregelungen in UStG und Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) – die noch Änderungen erfahren können - beruhen vorwiegend auf der Richtlinie (EU) 2017/2455 und der (nachbessernden) Richtlinie (EU) 2019/1995. Sie werden durch unmittelbar anwendbare Bestimmungen der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (MwStDVO) ergänzt, die durch die Verordnung (EU) 2019/2026 des Rates geändert wird. Die neuen Regelungen sollen zum 1. Juli 2021 anwendbar werden, lediglich die Vorschriften zu den OSS sollen (um eine rechtzeitige Registrierung zu ermöglichen) zum 1. April 2021 in Kraft treten, auch obgleich sie erst für nach dem 30. Juni 2021 ausgeführte Lieferungen gelten.

Regierungsentwurf des JStG 2020 mit Gesetzesbegründung im Webauftritt des Bundesfinanzministeriums

Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates vom 5. Dezember 2017 zur Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) und Richtlinie (EU) 2019/1995 des Rates vom 21. November 2019 mit gegenüber der Richtlinie (EU) 2017/2455 geänderten Regelungen zur Änderung der MwStSystRL

DVO (EU) 2019/2026 des Rates vom 21. November 2019 zur Änderung der MwStDVO

## 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 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.

© September 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](http://www.pwc.de)