



HANDLUNGSBEDARF BEI DER UMSETZUNG DER QUICK FIXES AB DEM 1.1.2020

Die EU plant, das System der Mehrwertsteuer umfassend zu reformieren. Ziel ist es, zu einem einfacheren und weniger missbrauchsanfälligen Mehrwertsteuersystem in der EU zu kommen. Als einen ersten Schritt zur Missbrauchs- und Betrugsbekämpfung wurden die sog. Quick Fixes beschlossen und die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) geändert. Die Quick Fixes müssen bis Ende 2019 in nationales Recht umgesetzt werden und gelten somit ab dem 1.1.2020.

AKTUELLER STAND DER UMSETZUNG

Der Gesetzgebungsprozess in Deutschland ist derzeit in vollem Gange und es zeichnet sich ab, dass Deutschland die Vorschriften ab Ende November weitestgehend implementieren wird. Im Detail sind allerdings noch eine Vielzahl von Fragestellungen offen bzw. ungeklärt. Deshalb hat der Bundesrat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf auch Änderungen bzw. Ergänzungen gefordert, die die Bundesregierung in ihrer Gegenäußerung aber nicht alle aufgegriffen hat. Zudem bereitet der Mehrwertsteuerausschuss auf EU-Ebene eine Leitlinie (sog. Explanatory Notes) vor, die in den Mitgliedstaaten und bei den Unternehmen die Umsetzung der Quick Fixes erleichtern soll. Ein erster Entwurf dieser Leitlinien wurde am 26.9.2019 veröffentlicht. Die Explanatory Notes haben allerdings nur

Empfehlungscharakter. Steuerpflichtige können sich in Zweifelsfällen nicht auf deren abweichende Interpretation berufen.

BETREFFEN DIE QUICK FIXES AUCH IHR UNTERNEHMEN?

Durch die Quick Fixes ergeben sich Änderungen im Hinblick auf

- › die Voraussetzungen der Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen,
- › die Belegnachweise für den Grenzübergang,
- › die Zuordnung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft und
- › die Vereinfachung für Konsignationslager.

Unternehmen aller Branchen, die internationale Lieferbeziehungen pflegen oder künftig planen, müssen sich deshalb bereits heute mit den Neuregelungen intensiv auseinandersetzen.

INHALT DER NEUREGELUNGEN

1. VORAUSSETZUNGEN FÜR DIE STEUERBEFREIUNG INNERGEMEINSCHAFTLICHER LIEFERUNGEN

Wesentliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 6a UStG-E sind ab 2020:

- › die gültige Umsatzsteueridentifikationsnummer (USt-IdNr.) des Erwerbers,
- › der nachgewiesene Grenzübertritt der Ware,
- › die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (ZM) und
- › keine „Beteiligung“ an einer Steuerhinterziehung.

Die bisherigen materiellen und formellen Voraussetzungen von innergemeinschaftlichen Lieferungen werden durch § 6a UStG-E erweitert. Erforderlich im Sinne der Neuregelung für die Gewährung der Steuerfreiheit ist, dass

- › der Erwerber in einem anderen Mitgliedsstaat als dem Abgangsland zum Zeitpunkt der an ihn bewirkten Lieferung umsatzsteuerlich registriert ist und
- › der Erwerber gegenüber dem Lieferer seine gültige USt-IdNr. des anderen EU-Mitgliedsstaates verwendet.

§ 4 Nr. 1b UStG-E sieht zudem vor, dass der Lieferer zur Erlangung der Steuerbefreiung seiner Verpflichtung zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung nachgekommen sein muss.

PRAXISHINWEISE

UST-IDNR.

Aufgrund der Tatsache, dass die USt-IdNr. nun materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung ist, kommt der qualifizierten Bestätigungsabfrage der USt-IdNr. beim BZSt und der Dokumentation noch größere Bedeutung zu als bislang.

Der derzeitige Gesetzentwurf zur Umsetzung in Deutschland sieht vor, dass zur Erlangung der Steuerbefreiung die USt-IdNr. „verwendet“ werden muss. Die „Verwendung“ der USt-IdNr. verlangt hier ein aktives Tun und damit eine ausdrückliche Mitteilung (vgl. Begründung zum Gesetzentwurf zum Jahressteuergesetz 2019 vom 31.7.2019). Es genügt deshalb nicht, wenn die USt-IdNr. lediglich auf dem Briefbogen des Leistungsempfängers aufgedruckt ist. Diese Regelung geht über die Anforderung in der MwStSystRL hinaus, da dort lediglich gefordert wird, dass der Erwerber seine USt-IdNr. mitteilt. So wird es auch im Entwurf der Explanatory Notes für ausreichend erachtet, wenn die USt-IdNr. des Erwerbers auf der Rechnung angegeben wird, da dann unterstellt werden kann, dass die USt-IdNr. vorher mitgeteilt wurde. Hinsichtlich des Begriffs der „Verwendung“ in der deutschen Regelung stellen sich zahlreiche Folgefragen, insbesondere bezüglich des Zeit-

punkts der Verwendung. Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf daher angeregt, im Gesetz eine Legaldefinition für „Verwenden“ aufzunehmen. Die Bundesregierung sieht eine solche Ergänzung im Gesetz allerdings als entbehrlich an und verweist in ihrer Gegenäußerung auf die Ausführungen im Umsatzsteueranwendungserlass (A 3a.2 Abs. 10 Satz 2 ff. UStAE), die gleichermaßen für den Begriff „Verwenden“ im Gesetzentwurf zu verstehen sind.

Derzeit offen ist auch die Fragestellung, ob durch eine nachträgliche Mitteilung der gültigen USt-IdNr. rückwirkend eine Steuerbefreiung erreicht werden kann. In den Explanatory Notes ist dies zumindest für den Fall vorgesehen, in denen der Erwerber eine USt-IdNr. beantragt, aber bei Ausführung der Lieferung noch nicht erhalten hat. Dieses Beispiel zeigt auch die Notwendigkeit einer ergänzenden Regelung in Deutschland, da „Verwenden“ der USt-IdNr. grundsätzlich voraussetzt, dass diese bereits im Zeitpunkt der Lieferung vorliegt.

ZUSAMMENFASSENDEN MELDUNG (ZM)

Kommt der Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe der ZM nicht nach oder ist diese im Hinblick auf die jeweilige Lieferung unrichtig oder unvollständig, so kann die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung nachträglich verwehrt werden, obwohl ggf. alle anderen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen. Der Gesetzgeber hat bereits erkannt, dass die Richtigkeit und Vollständigkeit einer ZM immer erst nach der Ausführung der innergemeinschaftlichen Lieferung feststehen kann. Aus diesem Grund wurde das neue Tatbestandsmerkmal für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung in § 4 Nr. 1b UStG und nicht in der Definition des § 6a UStG aufgenommen.

Derzeit ist noch offen, wie die Finanzverwaltung mit fehlerhaften ZMs umgehen wird. Grundsätzlich sollte gelten, dass, wenn im Umsatzzeitpunkt alle anderen für die Befreiung erforderlichen Voraussetzungen nach § 6a UStG-E vorliegen, zutreffend die innergemeinschaftlichen Lieferungen als steuerfrei in diesem Zeitpunkt zu behandeln sind. Die Rechnung ist dann ohne Umsatzsteuerausweis auszustellen. Gibt der Lieferant die ZM später zutreffend ab oder kann er etwaige Versäumnisse/Fehler bei der Abgabe der ZM ausreichend begründen/beseitigen, bleibt es dann bei der Steuerbefreiung. Sowohl der Gesetzentwurf der Bundesregierung als auch die Explanatory Notes sehen vor, dass eine ursprünglich unrichtig, unvollständig oder verspätet abgegebene ZM berichtigt werden kann. Eine solche Berichtigung soll für Zwecke der Steuerbefreiung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurückwirken.

2. BELEGNACHWEISE FÜR DEN GRENZÜBERTRITT

Eine weitere Neuerung zu den innergemeinschaftlichen Lieferungen sieht der Regierungsentwurf in § 17a UStDV-E vor. Inhalt der Regelung ist eine Vereinheitlichung des Belegnachweises, abhängig davon, wer die Beförderung oder Versendung vornimmt. Dieser Nachweis ist auf Basis von mindestens zwei sich nicht widersprechenden Nachweisen aus einem vorgegebenen Katalog zu führen. Die Regelung stellt eine Vermutungsregelung dar, welche durch die Steuerbehörde widerlegt werden kann.

Zu beachten ist, dass die Neuregelung des § 17a UStDV-E nicht den bisherigen § 17a UStDV ersetzt, sondern dieser neben der Neuregelung bestehen bleibt (künftig: § 17b UStDV-E).

PRAXISHINWEIS

Die praktischen Auswirkungen der Änderungen bei den Belegnachweisen sind in Deutschland tendenziell gering, da die bisherigen Regelungen zur Nachweisführung (insbesondere die Gelangensbestätigung) neben der EU-einheitlichen Vermutungsregelung, die in § 17a UStDV-E umgesetzt wird, nach dem Willen des Gesetzgebers in der Gesetzesbegründung zum Jahressteuergesetz 2019 ausdrücklich fortbestehen. Die Regelungen des § 17a UStDV-E basieren auf Art. 45a der MwSt-DVO. Diese Regelungen in der MwSt-DVO stellen das Höchstmaß hinsichtlich Transportnachweisen dar, welche durch die Mitgliedstaaten gefordert werden dürfen. Dennoch sollten Unternehmer sich mit den Neuregelungen auseinandersetzen, da ggf. Lieferanten aus anderen EU-Mitgliedstaaten mit den neuen Anforderungen konfrontiert sind und ggf. zukünftig zusätzliche Nachweise fordern.

3. ZUORDNUNG DER BEWEGTEN LIEFERUNG IM REIHENGESCHÄFT

Im Rahmen von Reihengeschäften (mehrere Liefergeschäfte mit einer unmittelbaren Warenbewegung vom ersten Lieferanten an den letzten Abnehmer) ist es für die Zuordnung des Leistungsortes und einer etwaigen Steuerbefreiung entscheidend, welchem Liefergeschäft die Warenbewegung zugeordnet wird. Diese Zuordnung wird derzeit innerhalb der EU-Mitgliedstaaten leider unterschiedlich geregelt. Auch die diesbezüglich ergangene Rechtsprechung des europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des Bundesfinanzhofs sind leider uneinheitlich. Diese Rechtsunsicherheit soll nun durch konkrete und einheitliche Vorgaben in der MwStSystRL behoben werden.

Durch § 3 Abs. 6a UStG-E werden die EU-Vorgaben in deutsches Recht transformiert:

› Befördert/versendet der erste Lieferant in der Reihe, ist die erste Lieferung die bewegte Lieferung.

› Befördert/versendet der letzte Abnehmer in der Reihe, ist die Lieferung an ihn die bewegte Lieferung.
› Befördert/versendet ein anderer (Zwischen-)Abnehmer, ist grundsätzlich die Lieferung an ihn die bewegte Lieferung.

Grundsätzlich wird bei der Frage „Wer befördert?“ auf die Transportveranlassung abgestellt.

Veranlasst der Zwischenabnehmer (Zwischenhändler) den Transport, so ist (wie bereits erwähnt) grundsätzlich die Lieferung an ihn die bewegte Lieferung. Sofern der Zwischenhändler allerdings die USt-IdNr. des Abgangsmitgliedstaates verwendet, wird die Warenbewegung seiner eigenen Lieferung zugeordnet. Dies gilt auch in Ausfuhrfällen, wenn der Zwischenhändler die USt-IdNr. bzw. Steuernummer des Abgangsstaates verwendet. In Fällen der Einfuhr wird dem Zwischenhändler die bewegte Lieferung bei Zollanmeldung in seinem Namen bzw. bei indirekter Stellvertretung für seine Rechnung zugeordnet.

PRAXISHINWEISE

Veranlasst der mittlere Unternehmer den Transport, verliert die Vereinbarung besonderer Lieferklauseln an Bedeutung, da es bei der Zuordnung der bewegten Lieferung auf die Verwendung der USt-IdNr. ankommt. Der Zwischenhändler kann die Warenbewegung demnach durch die Mitteilung oder Nicht-Mitteilung seiner USt-IdNr. beeinflussen. Für den Zwischenhändler ist in dieser Hinsicht Vorsicht geboten. Die „Verwendung“ der USt-IdNr. muss auch hier nach der derzeitigen Interpretation der Neuregelung vor Beginn der Beförderung/Versendung erfolgen. Anders sieht dies der Entwurf der Explanatory Notes. Hier wird ausgeführt, dass die USt-IdNr. auch nachträglich mitgeteilt werden kann und somit nicht zwingend zu Beginn des Transports vorliegen muss. Es bleibt abzuwarten, ob sich der Gesetzgeber bzw. die Finanzverwaltung diesen Interpretationen anschließen.

Mit Blick auf den Entwurf der Explanatory Notes veranlasst der Unternehmer den Transport, der den Vertrag mit dem Spediteur geschlossen hat und das Transportrisiko trägt. Weiterhin wird ausgeführt, dass es für die Annahme eines Reihengeschäfts schädlich ist, wenn mehrere am Transport beteiligte Unternehmer einzelne Transportstrecken gesondert beauftragen. Dies entspricht der derzeitigen Verwaltungspraxis (A 3.14 Abs. 4 UStAE).

Abholfälle sind (weiterhin) kritisch, da bei einer Beauftragung durch eine andere Person der erste Lieferant nicht sicher sein kann, ob er in ein Reihengeschäft involviert ist oder nicht. Der erste Lieferant sollte in solchen Fällen immer anhand der Speditionsunterlagen prüfen, ob sein Abnehmer den Spediteur beauftragt hat oder nicht und entsprechende Konsequenzen bei der Rechnungsstellung ziehen.

4. VEREINFACHUNG FÜR KONSIGNATIONSLAGER

Mit dem neuen § 6b UStG-E wird eine Vereinfachungsregelung für Lieferungen in ein Konsignationslager eingeführt. Die neue Vereinfachungsregel sieht vor, dass eine direkte Lieferung an den Kunden (ohne ein vorgeschaltetes innergemeinschaftliches Verbringen) angenommen wird, wenn u. a. folgende Voraussetzungen vorliegen:

- › Die Beförderung oder Versendung von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat erfolgt durch den Lieferanten.
- › Es besteht eine Vereinbarung zwischen dem Lieferanten und dem Abnehmer, wonach Letzterer zur Übernahme des Eigentums an den Liefergegenständen berechtigt ist.
- › Der vollständige Name und die vollständige Anschrift des Abnehmers sind dem Lieferanten zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung des Gegenstands bekannt.
- › Der Lieferant ist im Bestimmungsmitgliedstaat nicht ansässig.
- › Der Abnehmer hat eine USt-IdNr. des Bestimmungsmitgliedstaates verwendet.

- › Die USt-IdNr. sowie die Identität des Abnehmers sind dem Lieferanten im Zeitpunkt des Transportbeginns bekannt.
- › Der Lieferant gibt die USt-IdNr. des Abnehmers in seiner ZM an und zeichnet das Verbringen der Gegenstände nach § 22f UStG-E besonders auf.
- › Die Entnahme durch den Abnehmer erfolgt innerhalb von 12 Monaten.

Sofern die oben genannten Voraussetzungen erfüllt werden, wird erst im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Konsignationslager eine innergemeinschaftliche Lieferung (mit korrespondierendem innergemeinschaftlichem Erwerb durch den Abnehmer) angenommen. Es findet zuvor kein innergemeinschaftliches Verbringen mehr statt, sodass eine umsatzsteuerliche Registrierung des Lieferanten im Bestimmungsmitgliedstaat unterbleiben kann.

Überschreitet die Lagerzeit den Zeitraum von 12 Monaten, wird dagegen ein innergemeinschaftliches Verbringen am Tag nach Ablauf des Zeitraums von zwölf Monaten fingiert. Dies hat zur Folge, dass sich der Lieferant im Bestimmungsmitgliedstaat registrieren muss.

PRAXISHINWEISE

Unternehmer müssen die Vereinfachungsregelung für Konsignationslager nicht anwenden. Nach dem Entwurf der Explanatory Notes genügt schlüssiges Verhalten beim Nichterfüllen der Voraussetzungen, um die Vereinfachungsregelung nicht anwenden zu müssen.

Der Lieferant ist verpflichtet die USt-IdNr. seines Abnehmers in der ZM anzugeben. Nach dem Entwurf der Explanatory Notes müssen für das bloße Verbringen der Waren in das Konsignationslager keine Werte in der ZM angegeben werden, sondern nur die USt-IdNr. des Abnehmers. Weiterhin kann dem Entwurf entnommen werden, welche Werte in der ZM zu melden sind, wenn es zu einer regulären oder schädlichen Verwendung kommt.

Hinsichtlich der Verwendung der USt-IdNr. vgl. Ausführungen unter 1. zur USt-IdNr.

Der Bundesrat hat in seiner Stellungnahme zum Jahressteuergesetz 2019 das Thema „Technische Schwierigkeiten bei der Anpassung der ZM“ aufgenommen und fordert eine gesetzliche Regelung, da derzeit davon ausgegangen wird, dass die technische Umsetzung in der ZM nicht vor Oktober 2021 erfolgen kann. Die Bundesregierung prüft derzeit, ob eine gesetzliche Regelung erforderlich ist.

Kommen Lieferant und Erwerber überein, die Vereinfachungsregelung anzuwenden, empfiehlt es sich, Vereinbarungen zu treffen, wie der Austausch der erforderlichen Daten vorgenommen wird. Es empfiehlt sich z. B. eine gegenseitige Verpflichtung der Beteiligten, der jeweils anderen Partei entsprechende Informationen zur Verfügung zu stellen.

Unklar ist, ob es bei der Verwendung der Ware auf die vertraglich vereinbarte Verwendungsreihenfolge ankommt oder ob mit Verwendungsfiktionen (bspw. FIFO) gearbeitet werden kann. Letzteres gilt insbesondere für Massenwaren, da sich hier nicht kontrollieren lässt, wie lange einzelne Teile tatsächlich lagern.

Wird die Lagerfrist von 12 Monaten überschritten oder tritt ein sonstiges Ereignis ein (Zerstörung, Verlust/Schwund oder Diebstahl der Ware), ist eine Registrierung des Lieferers im Bestimmungsmitgliedstaats erforderlich. Dies könnte in der Praxis dazu führen, dass der Lieferer zu dem Zeitpunkt, zu dem das schädliche Ereignis eintritt, noch nicht im Bestimmungsmitgliedstaat registriert ist. Der Lieferer müsste im Abgangsmitgliedstaat ein der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestelltes innergemeinschaftliches Verbringen melden. Diese Lieferung wäre aber nach dem Entwurf der derzeitigen gesetzlichen Regelung nicht steuerfrei, da der Lieferer noch nicht über eine USt-IdNr. im Bestimmungsmitgliedstaat verfügt. Ob ein Vorsteuerabzug in solchen Fällen möglich ist, ist ebenfalls ungewiss. Zudem bleibt trotz „Steuerpflicht“ im Abgangsstaat die Verpflichtung zur Meldung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsmitgliedstaat. Aufgrund

der Diskussion hinsichtlich „Verwendung vor der Lieferung“ oder „bloße Mitteilung“ ist derzeit nicht gesichert, dass eine rückwirkende Korrektur möglich ist. Sofern das Risiko eines Verstoßes gegen die Lagerfristen möglich oder wesentlich ist, könnten Lieferanten eine vorsorgliche Registrierung im Bestimmungsmitgliedstaat vornehmen. Dies würde dem Sinn und Zweck der Vereinfachungsregelung allerdings zuwiderlaufen. Zudem müssten dann voraussichtlich auch tatsächlich Umsätze im Bestimmungsmitgliedstaat ausgeführt werden, da eine Registrierung sonst regelmäßig nicht aufrechterhalten werden kann.

5. ANWENDUNG DER KONSIGNATIONSLAGERREGELUNG BEI INLANDSSACHVERHALTEN UND BEI FESTSTEHENDEM ABNEHMER

Der Entwurf regelt bisher nur grenzüberschreitende Konsignationslagerfälle. Für reine Inlandssachverhalte besteht weiterhin Regelungsbedarf. Auch bestehen weiterhin Unsicherheiten bei Lieferungen an einen feststehenden Abnehmer. Nach Ansicht der Rechtsprechung, welcher die Finanzverwaltung inzwischen folgt, soll in diesem Fall bereits im Zeitpunkt der Bestückung des Konsignationslagers eine bewegte Lieferung vorliegen und nicht erst bei Entnahme der Gegenstände. Diese Sichtweise führt zu einer Abweichung zwischen dem Umsatzsteuergesetz und Handelsrecht. Der derzeitige Gesetzentwurf sieht für diese Problematik bislang keine Lösung vor. Sollte bis zur Verabschiedung des Jahressteuergesetz 2019 das Thema nicht gesetzlich geregelt werden oder die Finanzverwaltung die bislang geltende Nichtbeanstandungsregelung nicht verlängern, sind die Unternehmer aufgefordert, durch entsprechende Vereinbarungen zwischen den beteiligten Parteien, das Auseinanderfallen des Lieferzeitpunkts zwischen UStG und Handelsrecht zu vermeiden.

FAZIT

Die Neuregelungen sind von dem Ziel einheitlicher europäischer Regelungen im Umsatzsteuerbereich getrieben. Insgesamt scheint dies gelungen zu sein. Aber leider zeigen sich schon jetzt in einigen Punkten Schwachstellen der Neuregelungen. Hier ist in erster Linie die Finanzverwaltung gefordert um eine möglichst praktikable Auslegung der gesetzlichen Vorgaben zu gewährleisten.

Für die Unternehmen heißt es aber trotz aller bestehenden Unsicherheiten und eines derzeit noch nicht abschließend verabschiedeten Gesetzes, möglichst umgehend die Prozesse im eigenen Betrieb zu durchleuchten und ggf. anzupassen. Die Regelungen sollen ja aktuell bereits zum 1.1.2020 in Kraft treten! Wir haben bereits mit Mandanten entsprechende Workshops durchgeführt und unterstützen gerne auch Sie und Ihr Unternehmen bei der Umsetzung der neuen Vorgaben.

IHRE ANSPRECHPARTNER



Alexander Michelutti
Partner,
Steuerberater
Tel. +49 711 2049-1373
alexander.michelutti@ebnerstolz.de



Marco Bahmüller
Senior Manager,
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Tel. +49 711 2049-1198
marco.bahmueller@ebnerstolz.de



Robert Backes
Director,
Steuerberater
Tel. +49 221 20643-174
robert.backes@ebnerstolz.de



Steffen Lehmann
Director,
Rechtsanwalt, Steuerberater
Tel. +49 40 37097-416
steffen.lehmann@ebnerstolz.de