



STEUERN AKTUELL

www.auren.de

Änderungen durch die EU-Mehrwertsteuerreform ab 1.1.2020

Am 7.11.2019 hat der Bundestag das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („Jahressteuergesetz 2019“) verabschiedet. Der Bundesrat hat dem Gesetz am 29.11.2019 zugestimmt, sodass die meisten Regelungen zum 1.1.2020 in Kraft treten.

Das Jahressteuergesetz 2019 enthält auch wichtige Änderungen im Bereich des innergemeinschaftlichen Handels, in Form von Sofortmaßnahmen (sog. „Quick Fixes“). Die mit dem Ziel einer Erleichterung und Harmonisierung des Warenhandels beschlossenen Quick Fixes sind die ersten Schritte im Rahmen einer bereits im Jahr 2017 von der EU-Kommission beschlossenen Mehrwertsteuerreform.

Ziel der Mehrwertsteuerreform ist die Schaffung eines gemeinsamen EU-Mehrwertsteuerraums, in dem einheitliche Regelungen, weniger Bürokratie und mehr Transparenz herrschen sollen. Das finale EU-Mehrwertsteuersystem soll in den nächsten Jahren eingeführt werden.

Die bisherige Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen wird im Rahmen der Mehrwertsteuerreform abgeschafft und durch das Bestimmungslandprinzip ersetzt. Der leistende Unternehmer wird dann die Umsatzsteuer für seine innergemeinschaftlichen Lieferungen in seinem Heimatland erklären, wobei die Umsatzsteuer mit dem Steuersatz des Bestimmungslandes berechnet und an das Bestimmungsland abgeführt wird.

Die am 1.1.2020 in Kraft tretenden Sofortmaßnahmen betreffen folgende Bereiche:

- » Innergemeinschaftliche Lieferungen
- » Konsignationslager
- » Reihengeschäfte

1. Innergemeinschaftliche Lieferungen

Innergemeinschaftliche Lieferungen sind unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Spiegelbildlich unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb im Bestimmungsland der Umsatzsteuer. Nach der EuGH-Rechtsprechung war bisher die Angabe der ausländischen Umsatzsteuer-Identnummer (USt-ID-Nr.) des Abnehmers nur eine formelle Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung.

Auch wenn keine bestätigte ausländische USt-ID-Nr. des Abnehmers vorlag, war bisher die Steuerbefreiung zu gewähren, wenn das Gelangen der Ware in den anderen Mitgliedstaat nachgewiesen werden konnte. Umgekehrt konnte im Fall eines ordnungsgemäß geführten Buch- und Belegnachweises die Steuerbefreiung im Wege des Gutgläubenschutzes auch dann in Anspruch genommen werden, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nicht vorgelegen haben.

Neben den buch- und belegmäßigen Aufzeichnungen war der Unternehmer verpflichtet, die innergemeinschaftliche Lieferung auch in der Zusammenfassenden Meldung (ZM) anzugeben. Bei Verstoß gegen die Meldepflicht drohte ein Bußgeld, die Steuerbefreiung war jedoch nicht in Gefahr.

Ab dem 1.1.2020 werden die Voraussetzungen der Steuerfreiheit bei innergemeinschaftlichen Lieferungen verschärft:

Die Vorlage der USt-ID-Nr. des Abnehmers ist künftig eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung. Folglich muss der Abnehmer der Lieferung im anderen Mitgliedstaat für umsatzsteuerliche Zwecke erfasst sein, d. h. er muss im Zeitpunkt der Lieferung eine USt-ID-Nr. besitzen, die ihm in dem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde, und er muss diese gegenüber dem liefernden Unternehmer verwenden.

Der liefernde Unternehmer ist verpflichtet, eine Zusammenfassende Meldung abzugeben. Der Berichtigungspflicht unvollständiger oder nicht korrekter Meldungen ist innerhalb eines Monats nachzukommen. Auch die Abgabe einer korrekten Zusammenfassenden Meldung ist künftig materiell-rechtliche Voraussetzung der Steuerbefreiung.

Da es sich hierbei um zwei materiell-rechtliche Voraussetzungen handelt, entsteht das Recht auf die Steuerbefreiung erst in dem Zeitpunkt, in dem beide Voraussetzungen erfüllt sind. Fehlt die Zusammenfassende Meldung oder ist diese mangelhaft, kann die Steuerbefreiung nur in Anspruch genommen werden, wenn der Lieferer das Versäumnis gegenüber der Finanzverwaltung ordnungsgemäß begründet.

Ferner sind als Belegnachweise mindestens zwei einander nicht widersprechende Nachweise erforderlich, die von zwei voneinander unabhängigen Parteien ausgestellt wurden, wie z. B. unterzeichnete CMR-Frachtbriefe, Konnosements, Luftfrachtrechnungen sowie eine Rechnung des Spediteurs. Falls nur einer dieser Nachweise vorliegt, kann der eigentlich erforderliche zweite Nachweis durch eines der folgenden Dokumente ersetzt werden. Dazu gehören:

- » Eine Versicherungspolice für den Versand oder die Beförderung der Gegenstände oder Bankunterlagen, die die Bezahlung des Versands oder die Beförderung der Gegenstände belegen.
- » Von einer öffentlichen Stelle, wie z.B. einem Notar, ausgestellte offizielle Unterlagen, die die Ankunft der Gegenstände im Bestimmungsmitgliedstaat bestätigen.
- » Eine Quittung, ausgestellt von einem Lagerinhaber im Bestimmungsmitgliedstaat, durch die die Lagerung der Gegenstände in diesem Mitgliedstaat bestätigt wird.

Im Abholfall muss dem Lieferanten die schriftliche Erklärung des Erwerbers (Gelangensbestätigung) bereits spätestens am zehnten Tag des auf die Lieferung folgenden Monats vorliegen. In der Gelangensbestätigung müssen der Name und die Anschrift des Erwerbers, die Menge und Art der erworbenen Gegenstände, das Ankunftsdatum und der Ankunftsort, sowie das Ausstellungsdatum der Bestätigung angegeben sein. Bei Lieferung von Fahrzeugen muss ihre Identifikationsnummer bestätigt sein. Sofern eine andere Person die Gegenstände auf Rechnung des Erwerbers entgegen genommen hat, sind ihre Angaben aufzuzeichnen.

Darauf müssen Lieferanten bei Lieferungen in ein anderes EU-Land künftig achten:

- » Es ist eine qualifizierte Bestätigung der vom Abnehmer der innergemeinschaftlichen Lieferung mitgeteilten USt-ID-Nr. beim Bundeszentralamt für Steuern durchzuführen.
- » Die innergemeinschaftliche Lieferung muss in der Zusammenfassenden Meldung korrekt erfasst werden. Erforderlich ist auch eine Verprobung der ZM-Meldung mit den USt-Voranmeldungen.

Wichtig: Innergemeinschaftliche Warenlieferungen sind in der ZM-Meldung spätestens in dem Meldezeitraum zu melden, in dem der auf die Ausführung der Lieferung folgende Monat endet, unabhängig vom Zeitpunkt der Rechnungsausstellung. Wird keine Rechnung erteilt oder wird diese erst später als in dem ersten Monat, der auf die Lieferung folgt, erteilt, ist die Lieferung in der Meldung für den Monat zu erfassen, der auf den Monat der Lieferung folgt.

Beispiel: Die innergemeinschaftliche Lieferung erfolgt im Januar. Die Rechnung wird jedoch erst im März gestellt. Bei monatlicher Abgabe der ZM-Meldungen ist die Lieferung in der ZM für den Monat Februar (den auf den Liefermonat folgenden Monat) mitzuteilen.

Die Transportbelege müssen einwandfrei sein.

Beispiel: Der deutsche Händler D aus Berlin veräußert eine Maschine an den belgischen Unternehmer B. Die Maschine wird durch eine Spedition von Berlin nach Brüssel transportiert. B teilt D seine belgische USt-ID-Nr. mit. Die Spedition übersendet D den vollständig ausgefüllten und unterzeichneten CMR-Frachtbrief. D bezahlt die Speditionsrechnung und erfasst die Lieferung in seiner ZM-Meldung.

Die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung sind von D erfüllt. Die unternehmerische Verwendung ist durch den Einsatz des USt-ID-Nr. des belgischen Unternehmers belegt. Die Nachweise für den grenzüberschreitenden Transport sind vorhanden: der Bankbeleg, der die Bezahlung der Speditionsrechnung beweist sowie der vollständig ausgefüllte und unterzeichnete CMR-Frachtbrief.

2. Lieferungen in ein Konsignationslager

Verbringt ein ausländischer Unternehmer aus einem anderen EU-Mitgliedsstaat Waren in ein Konsignationslager in Deutschland, führt dies nach der bisherigen Rechtslage zum Zeitpunkt des Transportbeginns zu einem innergemeinschaftlichen Verbringen und spiegelbildlich zu einem innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland. Der ausländische Lieferant muss sich in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen.

Bei der Entnahme der Ware durch den deutschen Unternehmer kommt es dann zu einer Lieferung mit 19 % USt. Nur unter folgenden Voraussetzungen geht die deutsche Finanzverwaltung bisher davon aus, dass eine Direktlieferung (innergemeinschaftliche Lieferung) im Abgangsstaat und spiegelbildlich ein innergemeinschaftlicher Erwerb durch den Abnehmer bereits zum Zeitpunkt des Transportbeginns vorliegen kann:

- » Der Abnehmer muss eine verbindliche Bestellung bereits bei Beginn der Beförderung oder Versendung abgegeben oder bezahlt haben. Die Ware darf nur für eine begrenzte Zeit von bis zu einigen Wochen in einem auf Initiative des Abnehmers eingerichteten Konsignationslager zwischen gelagert werden.

- » Wenn im Bestimmungsland diesbezüglich bereits Vereinfachungsregelungen für die Bestückung eines Konsignationslagers existieren.

Sofern diese Voraussetzungen nicht vorlagen, musste für das innergemeinschaftliche Verbringen eine Ersatzbemessungsgrundlage (Einkaufspreis, Selbstkosten) angesetzt werden, was zu praktischen Schwierigkeiten führte.

Ab dem 1.1.2020 entfällt die Erklärungspflicht des Verbringens-tatbestandes durch den Lieferanten in ein Konsignationslager im Bestimmungsland, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind (Vereinfachungsregelung):

- » Die Ware wird in ein Konsignationslager in einem anderen Mitgliedstaat verbracht mit dem Ziel, diese anschließend an einen anderen Unternehmer zu liefern.
- » Der Lieferant hat im Bestimmungsland weder den Sitz sei-ner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlas-sung (in einem solchen Fall bestünde eine Registrierungspflicht).
- » Der Abnehmer verwendet gegenüber dem Lieferanten sei-ne USt-ID-Nr. aus dem Bestimmungsland.
- » Der Lieferant trägt das Verbringen in ein besonderes dafür vorgesehenes Register ein und nimmt den Vorgang in seine Zusammenfassende Meldung auf.
- » Die Ware muss spätestens nach Ablauf von zwölf Monaten nach der Bestückung des Lagers wieder entnommen worden sein.

Erst im Zeitpunkt der Warenentnahme aus dem Konsignationslager sind künftig die innergemeinschaftliche Lieferung und spiegelbildlich der innergemeinschaftliche Erwerb zu erklären.

Wenn die o. g. Voraussetzungen nicht erfüllt sind, ist wie bis-her von einem Verbringen auszugehen, es sei denn folgende Voraussetzungen sind erfüllt:

- » Die Gegenstände werden innerhalb von zwölf Monaten in den Abgangsstaat zurückgesendet und diese Rücksendung wird ebenfalls in das vorgesehene Register eingetragen, oder
- » innerhalb von zwölf Monaten wird der ursprüngliche Ab-nehmer durch einen anderen Unternehmer ersetzt, diese Ersetzung in das Register eingetragen und die übrigen Vo-raussetzungen der Vereinfachungsregelung werden erfüllt.

Darauf müssen die Lieferanten in ein Konsignationslager in ein anderes EU-Land künftig achten:

Die Warenbewegung ist in ein unternehmenseigenes „Regis-ter“ sowie in die Zusammenfassende Meldung einzutragen, wobei die Waren mit dem Einkaufs- oder Selbstkostenpreis im Zeitpunkt des Verbringens zu erfassen sind.

Die Lieferanten müssen vertraglich festlegen, dass der Abnehmer die gelieferte Ware innerhalb der Zwölfmonatsfrist ent-nehmen muss.

Beispiel: Der österreichische Zulieferer Ö bestückt in Deutsch-land ein Lager für Ersatzteile. Das deutsche Unternehmen D entnimmt regelmäßig, innerhalb weniger Monate, nach Be-darf Ersatzteile aus dem Lager. Die Lagerfrist von 12 Monaten wird nicht überschritten. Ö ist nicht in Deutschland ansässig. Er trägt die Lieferung in das Konsignationslager in das da-für vorgesehene Register und in die ZM-Meldung ein. Die ab 1.1.2020 beschlossene Vereinfachungsregelung kommt zur Anwendung. Erst im Zeitpunkt der Entnahme der Ersatzteile bewirkt D einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutsch-land und Ö eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung.

3. Reihengeschäfte in der EU

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und der Gegenstand unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letz-ten Abnehmer gelangt.

Die bewegte Lieferung, die gegebenenfalls als innergemein-schaftliche Lieferung steuerfrei sein kann, ist nur einer der Lieferungen zuzuordnen. Alle anderen vorausgehenden bzw. nachfolgenden ruhenden Lieferungen sind im Abgangs- bzw. Bestimmungsstaat steuerbar. Abhängig davon, wer die Ware befördert oder versendet, ist das Reihengeschäft unterschiedlich zu beurteilen.

Bisher existierte keine EU-einheitliche Regelung der Reihen-geschäfte. Bei Unterschieden in der Beurteilung zwischen Mitgliedstaaten wird von der deutschen Finanzverwaltung nach der bisherigen Rechtslage nicht beanstandet, wenn die Zuordnung der bewegten Lieferung abweichend von der deut-schen Beurteilung nach der Rechtsauffassung eines anderen Mitgliedstaats erfolgt, sofern dieser Mitgliedstaat im Reihen-geschäft involviert ist.

Durch die sog. „Quick Fixes“ wird nun auch der Begriff des Reihengeschäfts EU-weit einheitlich definiert. Die einheitliche Regelung ordnet in einem Reihengeschäft die bewegte Lie-ferung grundsätzlich der Lieferung an den mittleren Unter-nehmer (Zwischenhändler) zu, wenn er die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten versendet oder befördert. Dies entspricht der bisherigen deutschen Rechts-auffassung.

Abweichend davon wird die Versendung oder Beförderung nur der Lieferung von Gegenständen durch den Zwischenhändler zugeschrieben, wenn der Zwischenhändler seinem Lieferer die USt-ID-Nr. mitgeteilt hat, die ihm vom Mitgliedstaat, aus dem die Gegenstände versandt oder befördert werden, erteilt wurde.

Die Neuregelung enthält allerdings keine Bestimmungen für den Fall des Transports durch den ersten oder den letzten Be-teiligten in der Reihe.

Darauf müssen Unternehmer, die innergemeinschaftliche Reihengeschäfte betreiben, künftig achten:

Durch Gestaltungen der Lieferkette und Registrierung in bestimmten EU-Ländern können Unternehmer Kostensparnisse erzielen. Der mittlere Unternehmer kann sich im Staat des Transportendes für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen. Dies führt dazu, dass er die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung empfängt und den innergemeinschaftlichen Erwerb am Transportende bewirkt.

Beispiel: Der polnische Unternehmer P bestellt eine Ware beim deutschen Unternehmer D1, der diese nicht vorrätig hat und bei seinem deutschen Lieferanten D2 bestellt. D1 beauf-

tragt eine Speditionsfirma mit dem Transport der Ware vom Lager des D2 nach Polen zu P. Alle Unternehmer treten unter der USt-IDNr ihres Ansässigkeitsstaates auf.

D1 ist als Zwischenhändler anzusehen. Er erbringt die bewegte Lieferung, da er die USt-ID-Nr. des Abgangs-Mitgliedstaates verwendet, die als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei ist. P erwirbt einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Polen. D2 erbringt eine steuerpflichtige Lieferung in Deutschland an D1.

Abwandlung: D1 tritt unter seiner polnischen USt-IDNr. auf. Aus diesem Grund empfängt er eine bewegte Lieferung, die als innergemeinschaftliche Lieferung des D2 steuerfrei ist. D1 bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Polen und erbringt eine in Polen steuerpflichtige Lieferung an P.