

UMSATZSTEUER: QUICK FIXES

NEUERUNGEN BEI REIHENGESCHÄFTEN, INNERGEMEINSCHAFTLICHEN LIEFERUNGEN SOWIE KONSIGNATIONSLAGERN AB DEM 1. JANUAR 2020

Nach Zustimmung des Bundesrates am 29. November 2019 sind zum 1. Januar 2020 Änderungen des Umsatzsteuergesetzes in Kraft getreten, die Gegenstand des Jahressteuergesetzes 2019 (JStG 2019) sind. Eine besondere Bedeutung kommt dabei den sogenannten „Quick Fixes“ zu, bei denen es sich um Sofortmaßnahmen auf dem Weg der EU zu einem endgültigen Mehrwertsteuersystem handelt.

1. REGELUNGEN ZUM REIHENGESCHÄFT

Durch den neuen Art. 36a der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwSt-SyStRL) wird das Reihengeschäft erstmalig EU-weit definiert und soll durch einheitliche Kriterien zu mehr Rechtssicherheit führen. National werden die unionsrechtlichen Bestimmungen, die sich insbesondere auf das innergemeinschaftliche Reihengeschäft beziehen, im neuen § 3 Abs. 6a UStG umgesetzt.

Als Reihengeschäft werden mehrere aufeinanderfolgende Lieferungen über denselben Gegenstand bezeichnet, bei denen der Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer versendet oder befördert wird.

Im Reihengeschäft kann nur eine Lieferung die bewegte sein, für welche

Im Wesentlichen umfassen die Änderungen die folgenden Maßnahmen:

1. Regelungen zum umsatzsteuerlichen Reihengeschäft insbesondere zur Zuordnung der Warenbewegung bei einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft im Falle des Transports durch einen Zwischenhändler.
2. Die Erweiterung der materiellrechtlichen Voraussetzungen der

Steuerbefreiung bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung um die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) des Abnehmers sowie die zwingende Abgabe einer korrekten Zusammenfassenden Meldung (ZM).

3. Die erstmalige Einführung einer unionsweiten Regelung für Lieferungen über ein Konsignationslager.

unter den weiteren gesetzlichen Voraussetzungen die **Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche** Lieferung oder Ausfuhrlieferung Anwendung finden kann. Folglich muss eine einheitliche Zuordnungsentscheidung getroffen werden. Die Finanzverwaltung stellt bislang als zentrales Kriterium auf die Transportverantwortung ab, während die Rechtsprechung uneinheitlich urteilte und im Kern eine Würdigung aller Gesamtumstände forderte. Die Ansätze der Rechtsprechung erwiesen sich als wenig praxistauglich.

Durch das JStG 2019 erhält die Bedeutung der **Transportveranlassung** nun Gesetzescharakter und stellt damit ein verlässliches Kriterium für Unternehmen dar, die Zuordnungsentscheidung rechtssicher vornehmen

zu können. So soll die erste Lieferung stets die bewegte sein, wenn der **erste Unternehmer** befördert oder versendet. Die letzte Lieferung ist hingegen dann die bewegte, wenn der **letzte Abnehmer** befördert oder versendet. Diese Grundsätze entsprechen der bisherigen nationalen Verwaltungsauffassung (vgl. Abschnitt 3.14 Abs. 8 UStAE).

Falls ein **mittlerer Unternehmer („Zwischenhändler“)** in der Reihe den Transport veranlasst, ist weiter zu differenzieren. Im Grundsatz soll die erste Lieferung die bewegte sein, **es sei denn**, der mittlere Unternehmer weist nach, dass er den Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet hat. Nach dem Wortlaut des neuen § 3 Abs. 6a UStG liegt im Falle eines

www.mhl.de

1

grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Reihengeschäfts eine bewegte Lieferung des Zwischenhändlers vor, wenn dieser gegenüber dem leistenden Unternehmer (ersten Lieferer) seine (eigene) **USt-IdNr.** des Warenabgangslandes mitteilt. Der Zwischenhändler muss mithin im Warenabgangsland umsatzsteuerlich registriert sein.

Durch die Möglichkeit der Mitteilung der USt-IdNr. wird dem Rechtsanwender ein eindeutiges Abgrenzungsmerkmal an die Hand gegeben, das zu mehr Rechtssicherheit beitragen kann und Gestaltungen der Lieferketten ermöglicht. Damit nimmt die USt-IdNr. künftig auch im Reihengeschäft eine noch zentralere Rolle ein – insbesondere für den Zwischenhändler mit Blick auf die Steuerbefreiung seiner Lieferung und den Vorsteuerabzug aus der vorangegangenen Lieferung.

Wichtig ist, dass die Mitteilung bzw. Verwendung der USt-IdNr. ein aktives Tun voraussetzt. Nach der Gesetzesbegründung soll es nicht genügen, dass die USt-IdNr. auf einem Dokument formularmäßig eingedruckt ist. Demgegenüber soll es jedoch ausreichen, wenn der Zwischenhändler do-

kumentiert, dass er seinem Lieferer mitgeteilt hat, dass die USt-IdNr. für alle künftigen Lieferungen verwendet werden soll. Bei wiederkehrenden Geschäftsbeziehungen empfiehlt es sich aus Sicht des Zwischenhändlers, diese Bestätigung mindestens in Textform zu erteilen und aufzubewahren bzw. im ERP-System zu hinterlegen.

Im Fall der **Einfuhr** eines Gegenstands **aus dem Drittland in das Gemeinschaftsgebiet** wird durch das Abstellen auf die Anmeldung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr typisierend Folgendes geregelt: Die durch den **Zwischenhändler** ausgeführte Lieferung ist die bewegte Lieferung, wenn der Gegenstand der Lieferung in seinem Namen oder im Rahmen der indirekten Stellvertretung für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird.

Die Neuregelungen sind zu begrüßen, da diese hinsichtlich innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte zu einer höheren Rechtssicherheit führen. Reihengeschäfte mit Auslandsbezug sind oftmals risikobehaftet, aufgrund dessen eine individuelle umsatzsteuerliche Prüfung ratsam

sein kann. Dies gilt insbesondere für Reihengeschäfte mit Drittlandsbezug.

Praxis:

Die Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft steht und fällt mit der Transportveranlassung. Abzustellen ist für diese Zwecke darauf, welcher Unternehmer in der Kette entweder mit eigenem Transportmittel befördert oder den Transportauftrag an den Frachtführer oder Spediteur erteilt hat (Vertragsverhältnis). Die Zuordnung der Warenbewegung bei Transportveranlassung durch den Zwischenhändler anhand der verwendeten USt-IdNr. sollte die einheitlich zu treffende Zuordnungsentscheidung einfacher handhabbar machen, zumal es sich um ein objektives Kriterium handelt. Auf Absichtsbekundungen o. ä. kommt es daher nicht an. Die Incoterms, die mit Wirkung zum 1. Januar 2020 überarbeitet wurden (vgl. Beitrag im Newsletter November 2019), haben weiterhin Indizwirkung für den Transportauftrag, gleichwohl bleibt aber die gelebte Praxis, d. h. wer den Transportauftrag tatsächlich erteilt, entscheidend. Die Regelungen zum innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft im Sinne des § 25b UStG bleiben (unverändert) bestehen.

2. NEUERUNGEN BEI DER INNERGEMEINSCHAFTLICHEN LIEFERUNG

Mit den Änderungen des UStG ändern sich sowohl die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen, als auch die Regelungen bezüglich deren Nachweis. Besondere Bedeutung haben in diesem Zusammenhang die USt-IdNr. sowie die ZM.

Anders als bislang soll nun sowohl die

umsatzsteuerliche Erfassung des Abnehmers in einem anderen Mitgliedstaat, als auch die aktive Mitteilung einer ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilten **USt-IdNr.** zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung gehören (§ 6a Abs. 1 UStG). Teilt der Abnehmer dem Lieferer keine im Zeit-

punkt der Ausführung der Lieferung gültige USt-IdNr. mit, kann die Lieferung folglich nicht als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung beurteilt werden. Wie bislang kommt es nicht darauf an, dass der Abnehmer eine USt-IdNr. des Bestimmungsmitgliedstaats mitteilt. Es muss sich hierbei um eine eigene USt-IdNr. handeln, welche des Weiteren keine USt-IdNr.

des Abgangsstaates sein darf. Die Verwendung einer vom Bestimmungsmitgliedstaat abweichenden USt-IdNr. führt jedoch regelmäßig zu einem umsatzsteuerlichen Risiko des Kunden.

Der Nachweis über die Voraussetzungen zur Steuerbefreiung wird durch die §§ 17a-17d UStDV geregelt. Nach der Vorschrift des neuen § 17a Abs. 1 UStDV wird ein grenzüberschreitender Transport vermutet, wenn der Unternehmer im Besitz von zwei sich nicht widersprechenden, von unabhängigen Parteien ausgestellten Transportnachweisen (§ 17a Abs. 1 Nr. 1 UStDV) und in Abholfällen zusätzlich im Besitz einer Gelangensbestätigung des Erwerbers (§ 17a Abs. 1 Nr. 2 UStDV) ist. Laut § 17a Abs. 3 UStDV kann das Finanzamt die Vermutung des grenzüberschreitenden Erwerbs widerlegen.

Neben der neuen Möglichkeit der Nachweisführung kann der Unternehmer weiterhin, wie bisher nach § 17b Abs. 1 UStDV (vormals § 17a UStDV), anhand von Belegen, insbesondere der Gelangensbestätigung, die Beför-

derung oder Versendung ins übrige Gemeinschaftsgebiet nachweisen.

Im Falle einer widerlegten Vermutung kann sich der Unternehmer, sofern die unrechtmäßige Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Abnehmers beruhte, nach § 6a Abs. 4 UStG auf den Grundsatz des Vertrauensschutzes berufen, um die Steuerbefreiung dennoch in Anspruch nehmen zu können. Der Unternehmer muss in diesem Fall nachweisen, dass die Unrichtigkeit der Angaben, auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns, nicht hätte erkannt werden können.

Neben der USt-IdNr. kommt auch der ZM mehr Bedeutung zu. Die geplante Neuregelung knüpft die Steuerbefreiung an die ordnungsgemäße Meldung des betreffenden Umsatzes in der ZM (§ 4 Nr. 1 Buchst. b) UStG). Somit führt eine unterbliebene, fehlerhafte oder nicht rechtzeitige Abgabe der ZM zum Entfallen der Steuerbefreiung. Allerdings bleibt dem Unternehmer die Möglichkeit, die ZM zu berichtigen. Er-

freulich ist, dass laut Gesetzesbegründung eine Berichtigung für Zwecke der Steuerbefreiung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurückwirken soll. Das bedeutet, dass der Unternehmer bei nachträglichem Erkennen eines Fehlers und fristgerechter Berichtigung für den Zeitraum, in dem die ZM fehlerhaft war, nicht zusätzlich Umsatzsteuer schuldet, so dass insoweit auch keine Zinsen nach § 233a AO entstehen können.

Probleme können künftig bspw. bei fehlender USt-IdNr. oder in Fällen auftreten, in denen eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht erkannt wird, beispielsweise bei Reihen- und Dreiecksgeschäften.

Praxis:

Die vorstehenden Erwägungen verdeutlichen, dass die Erweiterung der materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen Unternehmen zweifelsfrei vor Herausforderungen stellt. Wichtiger denn je ist eine regelmäßige qualifizierte Bestätigungsabfrage der USt-IdNr. des Abnehmers sowie eine konsequente Archivierung der Abfrageergebnisse.

3. REGELUNG FÜR LIEFERUNGEN ÜBER EIN KONSIGNATIONSLAGER

Das Unionsrecht sieht mit Art. 17a MwStSystRL erstmals eine Vorschrift vor, die einheitlich Lieferungen innerhalb der EU über ein Konsignationslager regelt. In Deutschland wird die Änderung durch die Einführung des neuen § 6b UStG umgesetzt.

Als Konsignationslager wird ein Warenlager des liefernden Unternehmers bezeichnet, das sich in unmittelbarer Nähe des Abnehmers befindet und so eine schnelle Bereitstellung von Waren für den Abnehmer ermöglicht. Die Ware verbleibt zivilrechtlich solange

im Eigentum des Lieferanten, bis der Abnehmer diese aus dem Lager entnimmt.

Bisher wurde das Verbringen von Waren in ein in einem anderen Mitgliedstaat belegenes Konsignationslager, sofern keine Vereinfachungsregelungen bestanden, als innergemeinschaftliches Verbringen im Sinne des § 3 Abs. 1a UStG gewertet. Dieses war grundsätzlich als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Korrespondierend hatte der Lieferant einen innergemeinschaftlichen Erwerb im

anderen Mitgliedstaat zu erklären. Die sich daran anschließende Lieferung an den Abnehmer war regelmäßig als Inlandslieferung steuerpflichtig. Eine umsatzsteuerliche Registrierung im Bestimmungsmitgliedstaat war für den Lieferer somit oftmals unausweichlich.

Mit der Neuregelung kann eine Registrierung des Lieferanten im Bestimmungsland in vielen Fällen vermieden werden. Das Verbringen der Ware in das Konsignationslager durch den Lieferer wird künftig europaweit einem

nicht steuerbaren Vorgang gleichgestellt.

Für die Anwendung der Neuregelung müssen im Wesentlichen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt werden:

- Der Erwerber steht im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung/Versendung bereits fest.
- Der Lieferer hat im Bestimmungsland weder Sitz, Betriebsstätte, Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt.
- Der Lieferer erfüllt die Aufzeichnungsverpflichtungen gemäß § 22 Abs. 4f UStG und erfasst die Lieferung in das Konsignationslager in der ZM.
- Der Erwerber hat dem Lieferer zu Beginn der Beförderung seine USt-Id-Nr. mitgeteilt und kommt seinen Aufzeichnungsverpflichtungen (§ 22 Abs. 4g deutsches UStG) für die Lieferung nach.
- Die Lieferung muss spätestens nach Ablauf von 12 Monaten nach Eingang in das Konsignationslager an den Erwerber erfolgen.

Sind die genannten Voraussetzungen erfüllt, wird die Lieferung aus dem Konsignationslager als direkte innergemeinschaftliche Lieferung durch den Lieferanten an den Abnehmer im Zeitpunkt der Warenentnahme angesehen. Zum gleichen Zeitpunkt erklärt der Abnehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb in dem Mitgliedsstaat, in dem sich das Konsignationslager befindet. Auf die zu beachtenden umfangreichen Aufzeichnungspflichten gehen wir an dieser Stelle nicht detaillierter ein. Zu erwarten ist, dass die Überprüfung dieser Aufzeichnungspflichten zukünftig Gegenstand von Außenprüfungen sein wird.

Besondere Bedeutung kommt der Verweildauer der Ware im Konsignationslager zu. Nach zwölf Monaten gilt die Ware als in den Mitgliedsstaat des Lagers verbracht; dies erfordert sodann eine Deklaration vor Ort, aufgrund dessen sich eine Registrierungspflicht auf Seiten des Lieferanten im Bestimmungsland ergeben kann.

Diese Rechtsfolge ließe sich unter weiteren Voraussetzungen vermeiden, wenn die Ware vor Ablauf

der zwölf Monate in den Abgangsmitgliedstaat zurück gesendet wird oder ein anderer Unternehmer an die Stelle des (geplanten) Erwerbers tritt.

Die zuvor erläuterten Quick Fixes tragen zu mehr Rechtssicherheit bei, wenngleich der Rechtsanwender vor einige Herausforderungen gestellt wird. Gerne unterstützen wir Sie und stehen Ihnen beratend zur Seite.



Kristina Baumgart
Steuerberaterin



Carsten Timm
Rechtsanwalt,
Steuerberater



IMPRESSUM Herausgeber: Möhrle Happ Luther Partnerschaft mbB Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte, Jürgen Dräger, Kristina Baumgart, Dr. Silke Warmer, Brandstwiete 3, 20457 Hamburg
Die Beiträge in diesem Newsletter sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität der Rechtsmaterie und die fortlaufende Änderung der rechtlichen Grundlagen sowie ihrer Interpretation durch die Rechtsprechung machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Eine Lektüre der Beiträge vermag eine Beratung im Einzelfall nicht zu ersetzen.