97

USt

MwSt-Digitalpaket: Innergemeinschaftlicher Fernverkauf ohne elektronische Schnittstelle

UStG § 3c Abs. 1 und 4, § 18j

Mit dem Jahressteuergesetz 2020[1] wurde die zweite Stufe des europäischen MwSt-Digitalpakets zum 01.07.2021 umgesetzt. Ein zentrales Thema ist der neue Begriff des „innergemeinschaftlichen Fernverkaufs". Dabei ist entscheidend, ob dieser ohne oder mit einer elektronischen Schnittstelle ausgeführt wird.

Sachverhalt

1. B (Privatperson) aus Belgien bestellt im August 2021 bei Unternehmer UD (Frankfurt) eine Glasvitrine. UD überschreitet die Umsatzschwelle i. S. von § 3c Abs. 4 Satz 1 UStG.
   a) UD befördert die Glasvitrine von Frankfurt mit eigenem Lkw unmittelbar nach Belgien zu B.
   b) B holt die Glasvitrine in Frankfurt ab. Die gesamte Transportverantwortung liegt bei B.
2. Kleinunternehmer KUD (§ 19 UStG) aus Frankfurt bestellt im August 2021 bei Unternehmer UB (Belgien) Computerzubehör für sein Unternehmen. UB überschreitet die Umsatzschwelle i. S. von § 3c Abs. 4 Satz 1 UStG. KUD überschreitet weder die (deutsche) Erwerbsschwelle noch hat er auf ihre Anwendung verzichtet.
   a) UB versendet das Zubehör an KUD.
   b) UB versendet das Zubehör an KUD und dieser überschreitet die (deutsche) Erwerbsschwelle.

Frage

In welchem Staat ist die jeweilige Lieferung zu versteuern und welches Besteuerungsverfahren kann angewendet werden?

Antwort

1. a) Die Lieferung UD an B ist in Belgien zu versteuern und UD kann an dem besonderen Besteuerungsverfahren für den

1 JStG 2020 (BGBl 2020 I S. 3096). Zum Einfuhr-Fernverkauf vgl. StSem 2021 S. 220.

innergemeinschaftlichen Fernverkauf – dem sog. One-Stop-Shop-Verfahren (OSS) – teilnehmen.

1. b) Die Lieferung ist in Deutschland zu versteuern und UD muss sie dort im allgemeinen Besteuerungsverfahren anmelden.
2. a) Die Lieferung UB an KUD ist in Deutschland zu versteuern und UB kann an dem besonderen Besteuerungsverfahren für den innergemeinschaftlichen Fernverkauf (OSS) teilnehmen.
2. b) Die Lieferung ist in Belgien zu versteuern und UB muss sie dort im allgemeinen Besteuerungsverfahren anmelden. KUD hat zudem einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu versteuern.

Begründung

Innergemeinschaftlicher Fernverkauf

Vorbemerkung: Beförderungs- und Versendungslieferungen von Gegenständen von einem EU-Mitgliedstaat (§ 1 Abs. 2a Satz 1 UStG) in einen anderen werden (unter weiteren Voraussetzungen) als sog. **innergemeinschaftliche Fernverkäufe** bezeichnet. Folgende Neuerungen wurden dazu in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen:

- Die Bestimmung des Ortes der Lieferung bei der Versandhandelsregelung nach § 3c UStG wird grundlegend geändert.
- Erweiterung der einzigen Anlaufstelle nach § 18j UStG (One-Stop-Shop [OSS], EU-Verfahren). Die bestehenden (besonderen) Besteuerungsverfahren für im übrigen Gemeinschaftsgebiet (§ 18 Abs. 4e UStG) bzw. im Inland (§ 18h UStG) ansässige Unternehmer, die sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 5 UStG erbringen (sog. kleine einzige Anlaufstelle bzw. Mini-One-Stop-Shop), werden auf alle am Ort des Verbrauchs ausgeführten Dienstleistungen an Nichtunternehmer mit Sitz oder Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet erweitert.

  Darüber hinaus können sich Unternehmer – unabhängig von ihrer Ansässigkeit – für den erweiterten OSS nach § 18j UStG entscheiden, um die Umsatzsteuer auch für innergemeinschaftliche Fernverkäufe (§ 3c Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG) sowie für fiktive Lieferungen durch Betreiber einer elektronischen Schnittstelle nach § 3 Abs. 3a Satz 1 UStG innerhalb eines EU-Mitgliedstaates an Nichtunternehmer mit Sitz oder Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet anzumelden und zu entrichten.

Die Finanzverwaltung[2] hat erste Auslegungsfragen beantwortet und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass entsprechend angepasst.

2 BMF vom 01.04.2021 (BStBl 2021 I S. 629).

Ortsverlagerung

Zu 1. a): Der Ort der Beförderungslieferung von UD an B (§ 3 Abs. 1 UStG) liegt grundsätzlich nach § 3 Abs. 6 Satz 1 und 2 UStG in Frankfurt (Beginn der Beförderung). Nach § 3 Abs. 5a UStG ist aber vorrangig die Ortsverlagerung gem. § 3c Abs. 1 Satz 1 UStG zu prüfen. Es liegt ein **innergemeinschaftlicher Fernverkauf** i. S. des § 3c Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG vor. UD befördert die Glasvitrine aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaates (Deutschland) in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates (Belgien) und B gehört als Privatperson zum betroffenen Erwerberkreis. Zudem wird die (EU-einheitliche) Umsatzschwelle i. H. von 10.000 Euro (§ 3c Abs. 4 Satz 1 UStG) von UD überschritten. Damit sind die Voraussetzungen für die Anwendung des § 3c Abs. 1 Satz 1 UStG erfüllt. Demnach gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung endet, also in Belgien. Die Lieferung von UD an B ist nicht in Deutschland, sondern in Belgien steuerbar.

One-Stop-Shop

UD müsste sich demzufolge in Belgien registrieren lassen und dort seine Lieferung zur Umsatzbesteuerung erklären. Würde er solche Lieferungen auch noch in anderen EU-Mitgliedstaaten tätigen, müsste er sich in jedem dieser Staaten zur Besteuerung anmelden. Um dies zu vermeiden und dem Unternehmer wesentliche Vereinfachungen zu ermöglichen, kann er optional an dem besonderen Besteuerungsverfahren für den innergemeinschaftlichen Fernverkauf nach § 18j UStG – dem sog. One-Stop-Shop-Verfahren (OSS) – teilnehmen. Die Teilnahme ist also freiwillig. Die Anzeige ist dem BZSt nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (§ 18j Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 i. V. m. Abs. 2 Satz 2 und 3 UStG). Die Anzeige hat vor Beginn des Besteuerungszeitraums (Kalendervierteljahr, § 16 Abs. 1d Satz 1 UStG) zu erfolgen, ab dessen Beginn der Unternehmer von dem besonderen Besteuerungsverfahren Gebrauch machen möchte (§ 18j Abs. 1 Satz 3 UStG). Eine Teilnahme an dem besonderen Besteuerungsverfahren ist aber dann nur einheitlich für alle EU-Mitgliedstaaten und alle Umsätze nach § 18j Abs. 1 Satz 1 UStG möglich (§ 18j Abs. 1 Satz 4 UStG). UD würde also die entsprechenden Umsätze und demzufolge auch die darauf entfallende Umsatzsteuer zentral dem BZSt übermitteln und eben nicht in dem jeweiligen Bestimmungsland. Zur Abgabe der entsprechenden (vierteljährlichen) Steuererklärungen und Entrichtung der jeweiligen Umsatzsteuer vgl. § 18j Abs. 4 i. V. m. § 16 Abs. 1d Satz 2 UStG; Voranmeldungen und eine Jahreserklärung sind nicht vorgesehen. Möchte UD Vorsteuer abziehen, wird diese nicht im besonderen Besteuerungsverfahren erfasst. Diese macht UD, wenn es sich um „deutsche“ Vorsteuer handelt, in seiner „normalen“ Umsatzsteuererklärung (allgemeines

Besteuerungsverfahren) geltend (§ 16 Abs. 1 und 2 i. V. m. § 18 Abs. 1 bis 4 UStG). Fallen Vorsteuerbeträge in Belgien an, so steht ihm ggf. das belgische Vorsteuer-Vergütungsverfahren (in Deutschland §§ 59 bis 61a UStDV) zur Verfügung.

Kein Fernverkauf

Zu 1. b): Der Ort der Beförderungslieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 1 und 2 UStG in Frankfurt (Beginn der Beförderung). Eine Ortsverlagerung nach § 3c UStG findet nicht statt, da es sich nicht um einen innergemeinschaftlichen Fernverkauf i. S. des § 3c Abs. 1 Satz 2 UStG handelt. UD ist am Transport weder direkt noch indirekt beteiligt. In Fällen, in denen die gesamte Transportverantwortung beim Erwerber liegt (Abholfälle) kann § 3c UStG demnach (wie bisher auch) nicht greifen. Die Lieferung ist also in Deutschland steuerbar. Die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 i. V. m. § 6a UStG kommt auch nicht in Betracht, da B kein Unternehmer ist (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a UStG im Umkehrschluss). Die Lieferung des UD ist demnach steuerpflichtig und muss von ihm in Deutschland im allgemeinen Besteuerungsverfahren angemeldet werden.

Innergemeinschaftlicher Fernverkauf

Zu 2. a): Der Ort der Versendungslieferung von UB an KUD (§ 3 Abs. 1 UStG) liegt grundsätzlich nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Belgien (Beginn der Versendung). Nach § 3 Abs. 5a UStG ist aber vorrangig die Ortsverlagerung nach Deutschland gem. § 3c Abs. 1 Satz 1 UStG zu prüfen. Es liegt ein innergemeinschaftlicher Fernverkauf i. S. des § 3c Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG vor. UB versendet das Computerzubehör aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaates (Belgien) in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates (Deutschland) und KUD gehört zum betroffenen Erwerberkreis. KUD überschreitet als Person i. S. des § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b UStG weder die (deutsche) Erwerbsschwelle i. H. von 12.500 Euro (§ 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG) noch hat er auf ihre Anwendung verzichtet (§ 1a Abs. 4 UStG). Zudem wird die (EU-einheitliche) Umsatzschwelle i. S. des § 3c Abs. 4 Satz 1 UStG i. H. von 10.000 Euro von UB überschritten. Damit sind die Voraussetzungen für die Anwendung des § 3c Abs. 1 Satz 1 UStG erfüllt. Demnach gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Versendung endet, also in Deutschland. Die Lieferung von UB an KUD ist demnach nicht in Belgien, sondern in Deutschland steuerbar. UB müsste sich demzufolge in Deutschland registrieren lassen und dort seine Lieferung zur Umsatzbesteuerung erklären. Er kann aber optional an dem besonderen Besteuerungsverfahren für den innergemeinschaftlichen Fernverkauf nach § 18j UStG (OSS) teilnehmen (vgl. „Zu 1. a“). Die Anzeige wäre der zuständigen (belgischen) Finanzbehörde nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln.

Keine Ortsverlagerung

Zu 2. b): Der Ort der Versendungslieferung von UB an KUD liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 1 und 2 UStG in Belgien (Beginn der Versendung). Eine Ortsverlagerung nach § 3c UStG findet nicht statt, da es sich nicht um einen innergemeinschaftlichen Fernverkauf i. S. des § 3c Abs. 1 Satz 2 UStG handelt, da KUD durch Überschreiten der (deutschen) Erwerbsschwelle (§ 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG) nicht zum erforderlichen Erwerberkreis nach § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG gehört. Die Lieferung ist also in Belgien steuerbar und wohl als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei; sie muss von UB dort im allgemeinen Besteuerungsverfahren angemeldet werden.

Innergemeinschaftlicher Erwerb

KUD muss jedoch in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern, weil die Warenbewegung dort endet (§ 1a i. V. m. § 3d Satz 1 sowie § 1 Abs. 1 Nr. 5 und § 4b UStG im Umkehrschluss). KUD ist zwar Kleinunternehmer (§ 19 UStG) und gehört demnach grundsätzlich zu den sog. Schwellenerwerbern i. S. des § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b UStG, er überschreitet jedoch die Erwerbsschwelle i. H. von 12.500 Euro nach § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG. Auch bei einem Kleinunternehmer wird die Umsatzsteuer auf innergemeinschaftliche Erwerbe (Erwerbsteuer) erhoben (§ 19 Abs. 1 Satz 1 UStG im Umkehrschluss). Ein entsprechender Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG ist bei ihm jedoch nicht möglich (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG).

Verfasser: Dipl.-Finanzwirt (FH) Jörg Ramb, Hainfeld ■