

Umsetzung der sog. «Quick Fixes» im deutschen Recht zum 1.1.2020

Darstellung und Bewertung der einzelnen Massnahmen

Inhaltsverzeichnis

- 1 Einleitung**
- 2 Verschärfung der Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung**
 - 2.1 Die Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und die Abgabe der ZM als «materielle» Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung und deren Steuerbefreiung
 - 2.2 Die Gültigkeitsprüfung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
 - 2.3 Verspätungen bei der Versendung der ZM oder der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
 - 2.4 Weitere Problemunkte und Kritik
- 3 Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen**
 - 3.1 Buch- und Belegnachweis als formelle Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung
 - 3.2 Bisher keine Vorgabe im EU-Recht zu den formellen Nachweisen
 - 3.3 Einführung einer Vermutungsregelung in das deutsche Recht
 - 3.4 Beibehaltung der bisherigen Nachweismöglichkeiten
 - 3.5 Problemunkte und Kritik
- 4 Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte**
 - 4.1 Transportveranlassung durch den ersten Unternehmer oder letzten Abnehmer
 - 4.2 Transportveranlassung durch einen mittleren Unternehmer in der Lieferkette
 - 4.3 Reihengeschäfte mit dem Drittland
 - 4.4 Problemunkte und Kritik
- 5 Direktlieferung in ein Konsignationslager**
 - 5.1 Anwendungsbereich der Neuregelung: bestimmte Fälle des innergemeinschaftlichen Verbringens
 - 5.2 Vielschichtige Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung
 - 5.3 Rechtsfolgen
 - 5.4 Kritik
- 6 Fazit**

1 Einleitung

Das Jahressteuergesetz 2019 (JStG 2019)¹ setzt u.a. die sog. «Quick Fixes» um, welche am 02.10.2018 auf Ebene der Europäischen Union vom ECOFIN beschlossen wurden und zum 01.01.2020 in nationales Recht umzusetzen sind. Diese Sofortmassnahmen bzw. «schnellen Lösungen» beruhen auf den EU-weit eingeführten Änderungen der derzeitigen Mehrwertsteuervorschriften und sollen für Vereinheitlichungen im Bereich grenzüberschreitender Warenlieferungen zwischen Unternehmern innerhalb der EU sorgen. Die neuen Regelungen betreffen Verschärfungen der Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung und deren Steuerbefreiung, Vereinheitlichungen der Zuordnung von innergemeinschaftlichen Reihengeschäften sowie Erweiterungen bzw. Verschärfungen der Belegnachweise für innergemeinschaftliche Lieferungen und eine Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Umsätze unter Einbindung von Konsignationslagern. Für die Unternehmer besteht in mehrfacher Hinsicht sofortiger Handlungsbedarf, um sicherzugehen, dass der grenzüberschreitende Warenverkehr auch unter den neuen Regelungen umsatzsteuerlich zutreffend abgebildet wird. Es ist im Zweifel auf die ausdrückliche, aktive und rechtzeitige Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch den Erwerber zu achten und zu



Jochen
Meyer-Burow

RA, LL.M. (London)
Magister der Steuerwissenschaften,
Partner im Bereich
Umsatzsteuer,
Baker&McKenzie,
Frankfurt



Michael
Connemann

RA, LL.M., MBA,
Direktor im Bereich
Umsatzsteuer & Zoll,
WTS, München

¹ Unter dem Namen «Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften» hatte das Bundeskabinett am 31.07.2019 den Regierungsentwurf des angekündigten JStG 2019 beschlossen. Am 20.09.2019 gab dann der Bundesrat seine 126 Seiten lange und 92 Punkte umfassende Stellungnahme gegenüber der Bundesregierung ab. Nunmehr hat der Bundestag am 07.11.2019 den Gesetzentwurf in der Fassung «Beschlussempfehlung» und «Bericht» seines Finanzausschusses beschlossen.

überlegen, welche Belegnachweise sinnvoll verwendet werden können. Es ist dabei auch zu entscheiden, ob die grenzüberschreitenden Lieferungen von der Steuer befreit werden können oder (zumindest vorübergehend) als steuerpflichtig zu erklären sind bzw. ob es (zur Verhinderung etwaiger strafrechtlicher Vorwürfe) Hinweispflichten gegenüber der Behörde geben könnte, sofern bestimmte Voraussetzungen der Steuerbefreiung ggf. erst verspätet erfüllt werden können. Im Hinblick auf die Konsignationslagerregelung stellen sich ähnliche Fragen, wobei die Überwachung der komplexen Ausnahmeregelungen und der Aufzeichnungspflichten bedeutsam und vor diesem Hintergrund ggf. abzuwägen ist, inwieweit ein freiwilliger Verzicht auf die Vereinfachungsregelung möglich und vorzuzugsfähig sein kann.

Zum Hintergrund dieser Sofortmassnahmen ist anzumerken, dass die Europäische Gemeinschaft letztlich ein endgültiges Mehrwertsteuersystem anstrebt, welches die Europäische Union umsatzsteuerlich genauso behandeln würde, als wäre sie ein einziges Land.² Zur Überbrückung bis zur Einführung des endgültigen Mehrwertsteuersystems sollten die Sofortmassnahmen (auch «Provisorien») zur Verbesserung des gegenwärtigen Mehrwertsteuersystems implementiert werden, und zwar vor allem, um die Kontrolle des grenzüberschreitenden Warenverkehrs zu verbessern und damit den Mehrwertsteuerbetrug innerhalb der Europäischen Union einzudämmen.

2 Verschärfung der Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung

2.1 Die Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und die Abgabe der ZM als «materielle» Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung und deren Steuerbefreiung

Eine innergemeinschaftliche Lieferung soll zukünftig nur dann vorliegen, wenn (u.a.) der Leistungsempfänger (Erwerber) in einem anderen Mitgliedstaat für umsatz-

steuerrechtliche Zwecke registriert ist (als in dem Mitgliedstaat, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände beginnt) und wenn der Erwerber gegenüber dem Lieferer seine entsprechende Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer (**Umsatzsteuer-Identifikationsnummer**) verwendet hat.

Die Steuerbefreiung einer solchen innergemeinschaftlichen Lieferung soll zukünftig wiederum nur dann gewährt werden, wenn der Lieferer eine korrekte zusammenfassende Meldung (**ZM**) mit allen erforderlichen Informationen zur Lieferung abgibt. Fehler in Bezug auf die Abgabe der ZM können ggf. unbeachtlich sein, wenn der Lieferant sein Versäumnis «zur Zufriedenheit der zuständigen Behörde ordnungsgemäss begründen» kann.³

Den Erläuterungen der deutschen Finanzverwaltung zufolge sowie laut Gesetzesbegründung sollen die ZM und die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer damit zu «materiellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung» werden. Hierzu zählen nach derzeitiger Rechtslage laut Rechtsprechung des EuGH⁴ demgegenüber nur das Recht, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen (dieses Recht muss auf den Erwerber übertragen werden), der Nachweis des Verkäufers, dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist, und das tatsächliche physische Verbringen des Gegenstands über die Grenze (in den Bestimmungsmitgliedstaat).

In Zukunft wird es sich angesichts der Verschärfungen empfehlen, vor Ausführung jeder innergemeinschaftlichen Lieferung die Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers zu überprüfen und auf die rechtzeitige Abgabe einer zutreffenden ZM unter Verwendung dieser Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu achten. Der Erwerber sollte zur Sicherheit die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zudem aktiv verwenden (durch einen separaten Brief oder ein Rundschreiben). Das Bundesministerium der Finanzen wird zu diesen Punkten zukünftig hoffentlich in einem BMF-Schreiben noch klarere Regelungen empfehlen. In der derzeitigen Diskussion wurde jedenfalls bereits geäussert, es solle nicht genügen, dass die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer lediglich formularmässig im Briefkopf steht oder in der Rechnung mit aufgelistet wird.

2.2 Die Gültigkeitsprüfung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Nicht klar ist, wie sich eine rückwirkende Änderung des Gültigkeitsstatus der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf die Steuerbefreiung auswirken kann. Um Dis-

2 Erste Richtlinie 67/227/EWG des Rates vom 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuer; Zweite Richtlinie 67/228/EWG des Rates vom 11.4.1967 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Struktur und Anwendungsmodalitäten des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems.

3 Art. 138 Abs. 1a MwStSystRL-n.F.

4 EuGH v. 27.9.2007 – C-409/04, Teleos, DStRE 2008, 109; EuGH v. 27.9.2007 – C-184/05 Twoh, IStR 2007, 745.

kussionen über Strafbarkeitsrisiken vorzubeugen, ist zunächst eine entsprechende Dokumentation des Ergebnisses der vor Ausführung der Lieferung durchgeführten Gültigkeitsprüfungen anzuraten, auch im Hinblick darauf, dass sich der Gültigkeitsstatus nachträglich ändern könnte. Manuelle Gültigkeitsprüfungen werden für viele Unternehmen kaum umsetzbar sein, sodass sich softwarebasierte Lösungen anbieten können.

2.3 Verspätungen bei der Versendung der ZM oder der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Unklar ist vor allem leider auch, wie sich Verspätungen bei der Abgabe der ZM durch den Lieferer (ggf. nach dem normalen Abgabetermin und «unentschuldig») oder bei der Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf die Steuerbefreiung auswirken sollen. Der Wortlaut des Gesetzes legt zunächst nahe, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung in dem Fall zumindest zunächst nicht vorliegen. Demnach wäre Umsatzsteuer abzuführen und ggf. später rückwirkend eine Steuerbefreiung zu erhalten. Die EU-Kommission scheint bisher von dieser Möglichkeit zumindest in dem Fall auszugehen, dass eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer bei Lieferung (oder Steuererklärung) bereits beantragt war (Lieferung steuerpflichtig) und dann später nachgereicht wird (Lieferung dann doch steuerfrei). In der Rechtsdiskussion ist auch bereits regelmässig die Auffassung zu vernehmen, dass für die ZM Ähnliches gelten soll (wobei es für die sofortige Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung u.E. hinreichen sollte, dass die ZM bis zur regulären Abgabefrist eingereicht wird; wenn das nicht geschieht, könnte allerdings – bis zur Nachreichung der ordnungsgemässen ZM – eine Steuerpflicht gelten).

Von grosser Bedeutung ist die Frage, ob dem Erwerber aufgrund einer steuerpflichtigen Lieferung der Vorsteuerabzug zusteht, etwa, weil gar keine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt (mangels Verwendens der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer durch den Erwerber) bzw. weil die innergemeinschaftliche Lieferung nicht steuerfrei ist (angesichts der Nichtabgabe der ordnungsgemässen ZM). Es könnte dann für die Parteien vorzugswürdig sein, zur Sicherheit eine Lieferung immer dann als steuerpflichtig zu behandeln, wenn bei Lieferung noch keine gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vorliegt bzw. aktiv verwandt wurde. Die Parteien könnten unter Umständen sogar noch weitergehen und ganz unabhängig davon freiwillig auf die Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und da-

mit auf die Steuerbefreiung verzichten. In der Rechtsdiskussion ist aus fiskalischer Sicht bereits teilweise zu vernehmen, dass ein solcher Vorsteuerabzug (eventuell) nicht gewährt werden soll. Stattdessen sollten die an der Lieferung beteiligten Parteien dazu genötigt werden, die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zu verwenden und die ZM (überhaupt) abzugeben und damit (entsprechend dem vermuteten gesetzgeberischen Willen) einen wichtigen Beitrag für eine ordnungsgemässe Kontrolle des grenzüberschreitenden Warenverkehrs zu leisten. Die Rechtsdiskussion zu diesem Punkt wird man weiterverfolgen müssen. Auf den ersten Blick haben wir jedenfalls Zweifel, dass dem gesetzgeberischen Willen auf diese Weise Geltung verschafft werden könnte. Denn die Gesetzesbegründungen (und der Wortlaut des neuen Gesetzes) legen nahe, dass zukünftig ohne (rechtzeitige?) Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer gar keine innergemeinschaftliche Lieferung mehr vorliegen soll. Damit dürfte es an einer wesentlichen Voraussetzung für die Steuerbefreiung fehlen, ohne dass ein gesetzgeberischer (klar genug formulierter) Auftrag an den Lieferer und den Erwerber erkennbar wäre, diese Voraussetzungen herbeiführen zu müssen. Die Lieferung dürfte (ohne verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) demgegenüber schlichtweg gesetzlich steuerpflichtig bleiben und diese «gesetzlich geschuldete Steuer» sollte (aus unserer Sicht und entsprechend allgemeiner Rechtsgrundsätze) den Vorsteuerabzug dann grundsätzlich nach § 15 UStG ermöglichen (von Fällen des bewussten Mehrwertsteuerbetrugs abgesehen).

2.4 Weitere Problempunkte und Kritik

Es gibt eine Vielzahl weiterer Einzelfragen zur zutreffenden Abwicklung der innergemeinschaftlichen Lieferung nach dem neuen Recht. Wir beschränken uns hier zur Illustration auf drei wesentliche Punkte:

- Wenn die Parteien die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer noch nicht haben oder nicht verwenden, bleibt die Lieferung (zumindest vorerst) steuerpflichtig. Dennoch geht die EU-Kommission davon aus, dass der Erwerber (angesichts der grenzüberschreitenden Warenlieferung) im Bestimmungsmitgliedstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu erklären hat.
- In einem solchen Fall ist noch unklar, ob der Ausweis der Umsatzsteuer in der Rechnung den Vorsteuerabzug ermöglicht (siehe dazu oben 2.3) bzw. ob es sich um einen unberechtigten Steuerausweis

nach § 14c UStG handeln könnte (wir gehen hier von eher nicht aus).

- Unterliegt eine steuerpflichtige (lokale) Lieferung im Abgangsstaat dem Reverse-Charge-Verfahren (Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger), so könnte die Auffassung vertreten werden, dass sich für den Leistungsempfänger zusätzlich zur Registrierungsverpflichtung im Bestimmungsmitgliedstaat für den innergemeinschaftlichen Erwerb eine solche im Warenabgangsland zur Deklaration des Umsatzes als Leistungsempfänger ergibt. Gegen eine solche Verpflichtung im Abgangsland könnte allerdings die etwaige Notwendigkeit sprechen, dass der Empfänger im Empfangsstaat bereits einen Erwerb erklären muss (siehe vorstehend).
- Zu beachten ist ferner, dass die Verschärfung der Voraussetzungen für die innergemeinschaftlichen Lieferungen auch auf das innergemeinschaftliche Verbringen Anwendung finden wird.⁵ Verbringt ein Unternehmer künftig Gegenstände seines Unternehmens in einen anderen Mitgliedstaat, ohne dort für umsatzsteuerrechtliche Zwecke registriert zu sein, dürfte das Verbringen im Abgangsmitgliedstaat als steuerpflichtige Lieferung gelten. Bisher enthält weder die MwStSystRL noch das UStG eine Vorschrift zum Abzug von Vorsteuer aus steuerpflichtigen Verbringensfällen.⁶

3 Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

3.1 Buch- und Belegnachweis als formelle Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung

Um die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 4 Nr. 1 lit. b i. V. m. § 6a Abs. 1 UStG zu

erhalten, muss der liefernde Unternehmer das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung⁷ nachweisen.⁸ Hierfür schreiben die praktisch bedeutsamen Durchführungsvorschriften der §§ 17a bis 17c UStDV einen sogenannten Beleg- und Buchnachweis vor und legen detailliert fest, mit welchen einzelnen Belegen und Aufzeichnungen der Unternehmer den Nachweis zu führen hat. Der Buchnachweis ist ein Nachweis durch Aufzeichnungen und Bücher i. V. m. Belegen. Mit dem Buchnachweis sollen die Voraussetzungen der Steuerbefreiung buchmässig nachgewiesen werden. Der Belegnachweis beinhaltet einen Nachweis, dass die Ware tatsächlich das Ursprungsland (Warenabgangsland) verlassen hat und in das Warenbestimmungsland transportiert worden ist.⁹

Lange Zeit wurde von deutschen Finanzgerichten und der Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass diese Buch- und Belegnachweise als materiell-rechtliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung zu qualifizieren seien und die Steuerbefreiung zu versagen sei, wenn die Nachweise nicht erbracht werden. Demgegenüber hat der EuGH im Jahre 2007 entschieden, dass die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht allein mit der Begründung versagt werden dürfe, dass der Buchnachweis i. S. d. § 17c UStDV verspätet vorgelegt worden ist.¹⁰ Sowohl die Rechtsprechung¹¹ als auch die Finanzverwaltung¹² in Deutschland vertreten seitdem die Auffassung, dass es sich beim Buch- und Belegnachweis um formelle Voraussetzungen für die Steuerbefreiung handelt.

3.2 Bisher keine Vorgabe im EU-Recht zu den formellen Nachweisen

Die MwStSystRL enthält (bisher) keine unmittelbaren Vorgaben wie der Nachweis zu führen ist, dass der Gegenstand der Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat bzw. das Drittland versandt oder befördert worden ist, sondern dies zu regeln obliegt (bisher) den einzelnen Mitgliedstaaten. Nach derzeitigem Rechtsstand obliegt es den einzelnen Mitgliedstaaten, die konkreten Bedingungen und Voraussetzungen zu regeln, wie ein Steuerpflichtiger das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung zu belegen hat. Dies führt in der Praxis immer wieder zu Streitigkeiten. Durch die unterschiedlichen Ansätze der Mitgliedstaaten bei der Anwendung der Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung sind Schwierigkeiten und Rechtsunsicherheit für die Unternehmen entstanden. Das widerspreche dem

5 Art. 138 Abs. 2 lit. c MwStSystRL i. V. m. Art. 17 Abs. 1 MwStSystRL; § 6a Abs. 2 UStG i. V. m. § 3 Abs. 1a UStG.

6 Vgl. Art. 168 MwStSystRL, § 15 Abs. 1 UStG.

7 Nach dem Willen des Richtliniengabers und auch des deutschen Gesetzgebers soll es sich auch bei neuen Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung um materiell-rechtliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung handeln.

8 § 6a Abs. 3 Satz 1 UStG.

9 § 17a Abs. 1 S. 1 UStDV.

10 EuGH v. 27.9.2007 – C-146/05, DStR 2007, 1811 ff.

11 Siehe u. a. BFH v. 6.12.2007 – V R 59/03, DStR 2008, 297 ff.

12 Siehe Abschn. 6a.2 Abs. 6 S. 7 UStAE.

«A-Belege» Beförderungsbelege oder Versendungsbelege (§ 17a Abs. 2 Nr. 1 UStDV)	«B-Belege» sonstige Belege (§ 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV)
<ul style="list-style-type: none"> • Frachtbrief, Konnossement, Doppelstücke davon • bei Beförderung im Unionsversandverfahren: Bestätigung der Abgangsstelle 	<ul style="list-style-type: none"> • Transport-Versicherungspolice • Bankunterlagen über die Bezahlung • öffentliche/notarielle Bestätigung über die Ankunft im Bestimmungsmitgliedstaat • Einlagerungsbestätigung des Lagerinhabers

Übersicht der Belegarten nach UStDV

Ziel der Förderung des gemeinschaftsinternen Handels und der Beseitigung der Steuergrenzen. Mit der Einführung des Art. 45a MwStVO wird daher zum 01.01.2020 erstmals eine unionsweite Nachweisregelung eingeführt. Art. 45a MwStVO wird in allen Mitgliedstaaten unmittelbar gelten.

3.3 Einführung einer Vermutungsregelung in das deutsche Recht

Obwohl Art. 45a MwStVO in allen Mitgliedstaaten unmittelbar anwendbares Recht ist, hat der deutsche Gesetzgeber sich entschieden, beim JStG 2019 einen neuen § 17 a UStDV («*Gelangensvermutung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in Beförderungs- und Versendungsfällen*») in das Gesetz einzufügen. Für die Zwecke der Anwendung der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen wird nach der Neuregelung vermutet, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurde, wenn die in der Vorschrift normierten Voraussetzungen erfüllt sind. Allerdings kann das Finanzamt eine entstehende Vermutung widerlegen. Dabei wird hinsichtlich der Vermutungsregelung zwischen **zwei Szenarien** differenziert, nämlich ob der liefernde Unternehmer für den Transport der Liefergegenstände verantwortlich ist (Lieferfall) oder der Leistungsempfänger (Abholfall).

Ferner unterscheidet die Neuregelung in der UStDV zwischen **drei Arten von Belegen**

- **«A-Belege»:** Beförderungsbelege nach § 17b Abs. 3 S. 1 Nr. 3 UStDV (Beförderung im Unionsversandverfahren) oder Versendungsbelege nach § 17b Abs. 3 S. 1 Nr. 1 lit. a UStDV (Frachtbrief, Konnossement)
- **«B-Belege»:** sonstige Belege, aus denen sich die

Versendung bzw. Beförderung des Liefergegenstandes ergibt (z.B. Versicherungspolice oder Bankunterlagen, die die Bezahlung der Beförderung oder des Versands der Gegenstände belegen)

- **Gelangensbestätigung** (§ 17b Abs. 3 S. 1 Nr. 2 UStDV)

Die erste Vermutungsregelung (Lieferfall) betrifft den Fall, dass die Gegenstände vom liefernden Unternehmer oder von einem von ihm beauftragten Dritten in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurde. In diesem Fall wird das Befördern oder Versenden der Liefergegenstände in einen anderen Mitgliedstaat vermutet, wenn der Unternehmer im Besitz folgender Belege ist:

- (mindestens) zweier Beförderungs- oder Versendungsbelege («A-Belege»), oder
- eines Beförderungs- oder Versendungsbelegs («A-Beleg») und eines sonstigen Belegs («B-Beleg»)

Ferner müssen die Belege jeweils von unterschiedlichen Parteien ausgestellt sein, die voneinander, vom liefernden Unternehmer und vom Abnehmer unabhängig sind und sich nicht widersprechen.

Die zweite Vermutungsregelung (Abholfall) regelt den Fall, dass der Erwerber die Gegenstände befördert oder versendet hat. In diesem Fall wird eine Vermutung eingeführt, dass die Gegenstände vom Mitgliedstaat der Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet wurden, wenn der Lieferer im Besitz folgender Unterlagen ist:

- einer Gelangensbestätigung (§ 17b Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 UStDV), die der Abnehmer dem liefernden Unternehmer spätestens am zehnten Tag des auf die Lieferung folgenden Monats vorlegt und

- (mindestens) zweier Beförderungs- oder Versendungsbelege («A-Belege»), oder
- eines Beförderungs- oder Versendungsbelegs («A-Beleg») und eines sonstigen Belegs («B-Beleg»)

Auch in diesem Falle müssen die Belege – abgesehen von der Gelangensbestätigung – jeweils von unterschiedlichen Parteien ausgestellt werden, die voneinander, vom liefernden Unternehmer und vom Abnehmer unabhängig sind und sich nicht widersprechen.

3.4 Beibehaltung der bisherigen Nachweismöglichkeiten

Die bisher bestehenden Belegnachweismöglichkeiten nach deutschem Recht bleiben auch nach dem 01.01.2020 weiterhin bestehen. Besteht keine Vermutung nach § 17a Absatz 1 UStDV, so hat der Unternehmer wie bisher die Möglichkeit, den Nachweis zu führen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Ausweislich der Gesetzesbegründung zum JStG 2019 solle mit der Änderung klargestellt werden, *«dass die bisherigen Möglichkeiten der Nachweisführung (insbesondere durch die Gelangensbestätigung) neben der EU-einheitlichen Vermutungsregelung fortbestehen»*. Diese Regelung ist insofern sinnvoll, als eine Nachweisführung nach § 17a UStDV-E nicht möglich ist, wenn die Liefergegenstände durch den Lieferer oder den Abnehmer mit eigenen Transportmitteln befördert werden. Denn in dieser Situation kann ja gerade kein Beleg von einer Partei ausgestellt werden, die vom liefernden Unternehmer und vom Abnehmer unabhängig ist. In Abhofällen erfordert die Gelangensvermutung u.a. das Vorhandensein einer Gelangensbestätigung (§ 17b Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 UStDV), die der Abnehmer dem liefernden Unternehmer spätestens am zehnten Tag des auf die Lieferung folgenden Monats¹³ vorzulegen hat. Produziert der Abnehmer keine solche Gelangensbestätigung¹⁴, sind die Voraussetzungen der Gelangensvermutung nicht erfüllt. In einem solchen Falle bleibt die Nachweisführung nach altem Recht möglich.

13 U.E. kann das alleinige Überschreiten der Frist zur Vorlage der Gelangensbestätigung nicht automatisch zum Nichtvorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen der Gelangensvermutung führen.

14 In Abhofällen ist es daher empfehlenswert, vertraglich festzulegen, dass der Abnehmer verpflichtet ist, dem liefernden Unternehmer spätestens am zehnten Tag des auf die Lieferung folgenden Monats die Gelangensbestätigung vorzulegen.

15 Zum Belegnachweis und Vollbeweis für innergemeinschaftliche Lieferungen siehe Meyer-Burow/Connemann, UStB 2015, 298 ff.

3.5 Problempunkte und Kritik

Auch zukünftig handelt es sich beim Belegnachweis nicht um eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung. Unklar ist aber das Verhältnis der neuen Gelangensvermutung zu den bisherigen Nachweismöglichkeiten. Zum Teil wird wohl die Auffassung vertreten, dass zukünftig beide Nachweismöglichkeiten gleichrangig nebeneinanderstünden. Diese Auffassung mag bezweifelt werden. Soweit der Unternehmer die Voraussetzungen der neuen Gelangensvermutung erfüllt – er also je nach Szenario im Besitz von (mindestens) zwei oder sogar drei Belegen (im Abhofall) im Sinne des § 17a UStDV ist, welche jeweils von unterschiedlichen Parteien ausgestellt sind, die voneinander, vom liefernden Unternehmer und vom Abnehmer unabhängig sind und sich nicht widersprechen – kann die gesetzliche Vermutung durch die Finanzverwaltung widerlegt werden. Nach deutschem Rechtsverständnis erfordert die Widerlegung einer gesetzlichen Vermutung den Beweis des Gegenteils. Nach Massgabe der «Draft Explanatory notes on the 2020 Quick Fixes» setzt dies voraus, dass die Finanzbehörden im Besitz von Nachweisen sind, aus denen sich ergibt, dass die Liefergegenstände nicht den Mitgliedstaat verlassen haben.

Die Buch- und Belegnachweise nach bisherigem Recht nach §§ 17a–17c UStDV erfüllen die Funktion eines Anscheinsbeweises dahingehend, dass bei ihrem Vorliegen die eigentlichen materiellen Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung als erfüllt anzusehen sind, vor allem das physische Gelangen des Gegenstands in einen anderen Mitgliedstaat.¹⁵ Der Beweis des ersten Anscheins kann ebenfalls durch den Gegenbeweis entkräftet bzw. erschüttert werden. Jedoch muss nicht das Gegenteil bewiesen werden, sondern es genügt, dass die ernstliche Möglichkeit darlegt wird, es könnte auch anders gewesen sein. Somit sind die Anforderungen, die an die Widerlegung der gesetzlichen Vermutung gestellt werden, grundsätzlich höher als die Anforderungen, die bei der Erschütterung oder Entkräftung des Anscheinsbeweises zu fordern sind.

Möchte der Unternehmer den Belegnachweis zukünftig mit der neuen Gelangensvermutung führen, so kann das Finanzamt entweder die gesetzliche Vermutung widerlegen, also den Beweis führen, dass der Liefergegenstand nicht in einen anderen Mitgliedstaat gelangt ist. In einem solchen Fall ist die Belegnachweisführung nach bisherigem Recht ebenfalls ausgeschlossen. Darüber hinaus besteht für das Finanzamt auch die Möglichkeit,

das Nichtvorliegen der Voraussetzungen der gesetzlichen Vermutung nachzuweisen. Sollte sich z.B. herausstellen, dass einer der mehreren notwendigen Belege, die der Unternehmer vorlegt, inhaltlich unzutreffend ist, liegen die Voraussetzungen der Gelangensvermutung nicht vor. In einem solchen Fall bleibt dem Unternehmer jedoch grundsätzlich weiterhin die Möglichkeit der Führung des Belegnachweises nach altem Recht.

4 Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte

Die MwStSystRL enthielt (bisher) – im Gegensatz zum UStG – keine gesetzliche Definition eines Reihengeschäfts. Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn ein Gegenstand über eine Lieferkette mit mindestens drei Beteiligten veräußert wird und dabei unmittelbar von dem ersten Lieferer zum letzten Abnehmer gelangt. Nach der derzeitigen Rechtsauffassung kann bei einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft nur eines der mehreren Umsatzgeschäfte von der Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung profitieren. Alle anderen Umsätze sind daher grundsätzlich im Warenabgangsland oder Warenempfangsland steuerpflichtig (soweit nicht eine andere Steuerbefreiungsvorschrift einschlägig ist). Problematisch erweist sich dabei in der Praxis die Bestimmung des sog. warenbewegten Umsatzes. Nur dieser Umsatz kann – soweit die weiteren materiell-rechtlichen Voraussetzungen vorliegen – als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei sein. In Deutschland wurde – zumindest nach Ansicht der Finanzverwaltung – für die Zuordnung der Steuerbefreiung seit jeher auf die Transportbeauftragung abgestellt (sog. bewegte Lieferung). Problematisch waren insbesondere bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften die unterschiedlichen Regelungen in den einzelnen Mitgliedstaaten hinsichtlich der Bestimmung der bewegten Lieferung, vor allem in Fällen, in denen ein mittlerer Unternehmer in der Kette verantwortlich für den Transport ist. Zur Behebung dieses Problems der alltäglichen unternehmerischen Praxis wird nun eine EU-weit einheitliche Regelung zur Bestimmung des sog. warenbewegten Umsatzes in das deutsche UStG eingeführt. Ziel der Neuregelung ist es, eine einheitliche Zuordnung der bewegten Lieferung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften zu etablieren. Nach der Neuregelung kommt der Transportveranlassung eine erhebliche Bedeutung zu.

¹⁶ Siehe § 3 Abs. 6a S. 2 UStG.

¹⁷ So § 3 Abs. 6a S. 3 UStG.

¹⁸ Siehe § 3 Abs. 6a S. 4 UStG.

4.1 Transportveranlassung durch den ersten Unternehmer oder letzten Abnehmer

Wird der Gegenstand der Lieferung bei einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen.¹⁶ Wird der Gegenstand der Lieferung durch den letzten Abnehmer befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen.¹⁷

4.2 Transportveranlassung durch einen mittleren Unternehmer in der Lieferkette

Ist ein mittlerer Unternehmer verantwortlich für den Transport (sog. Zwischenhändler), soll die Versendung oder Beförderung grundsätzlich der Lieferung an den Zwischenhändler zuzuordnen sein.¹⁸ Zwischenhändler im Sinne der Neuregelung kann nur der mittlere Unternehmer sein, der den Transport veranlasst hat.

Die formulierte gesetzliche Vermutung kann aber durch den Zwischenhändler durch Verwendung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abgangslandes der Ware widerlegt werden. So ist in § 3 Abs. 6a S. 5 UStG Folgendes geregelt:

«Gelangt der Gegenstand der Lieferung aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates und verwendet der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt wurde, ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen.»

4.3 Reihengeschäfte mit dem Drittland

Der Gesetzesentwurf geht zudem über die Neuregelungen zu den sog. «Quick Fixes» hinaus und regelt die Zuordnung der Warenbewegung bei Reihengeschäften mit dem Drittland, wenn der Transport durch einen mittleren Unternehmer (Zwischenhändler) erfolgt.

So bestimmt § 3 Abs. 6a S. 6 UStG, dass, wenn der Liefergegenstand vom Inland in das Drittlandsgebiet gelangt ist, von einem ausreichenden Nachweis der Widerlegung der gesetzlichen Vermutung auszugehen sei, wenn der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder Steuernummer verwendet, die ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt wurde.

Bei Reihengeschäften, bei denen der Liefergegenstand vom Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet gelangt, sei von einer Widerlegung der gesetzlichen Vermutung auszugehen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Namen des Zwischenhändlers oder im Rahmen der indirekten Stellvertretung (Artikel 18 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 9.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. L 269 vom 10.10.2013, S. 1) für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird.¹⁹

4.4 Problempunkte und Kritik

4.4.1 Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte mit einem Zwischenhändler

Die gesetzliche Neuregelung hinsichtlich der Zuordnung der Warenbewegung bei Transportveranlassung durch den ersten Unternehmer oder letzten Abnehmer entspricht im Wesentlichen der bisherigen Rechtspraxis in Deutschland. Abweichungen zur bisherigen Rechtspraxis gibt es aber hinsichtlich der Widerlegung der gesetzlichen Vermutung bei Zwischenhändlern. Denn nach der Neuregelung kommt es nur noch auf die Verwendung einer entsprechenden Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und nicht mehr – wie bisher – auf die Übernahme von Gefahr und Kosten der Beförderung oder Versendung und Nachweise durch Auftragsbestätigungen, Rechnungsdoubletten u. Ä. an.

Zur Widerlegung der gesetzlichen Vermutung der Zuordnung der bewegten Lieferung fordert das Gesetz, dass der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer *«bis zum Beginn»* der Beförderung oder Versendung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer *«verwendet»*, die ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt wurde.

Nach dem Gesetzeswortlaut und auch der Gesetzesbegründung muss der Zwischenhändler, wenn er die gesetzliche Vermutung widerlegen will, seine ihm vom Abgangsstaat der Ware erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer **spätestens** bei Ausführung der Lieferung verwenden. Da es sich dabei um die Verwirklichung des Sachverhalts handele (Auftreten als Lieferer), sollen spä-

tere Änderungen bei der Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ohne Auswirkung bleiben.

Zum Begriff «Verwendung» einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer siehe oben unter Gliederungspunkt 2.1.

4.4.2 Transportveranlassung durch den ersten Unternehmer oder den letzten Abnehmer

Die Implementierung der sog. «Quick Fixes» in der MwStSystRL-E enthält keine Regelungen für den Fall, dass die Transportveranlassung durch den ersten Unternehmer oder den letzten Abnehmer geschieht. Insoweit besteht die Gefahr, dass in anderen Mitgliedstaaten diesbezüglich andere Regelungen gelten könnten.

5 Direktlieferung in ein Konsignationslager

Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Umsätzen unter Einbindung sog. Konsignationslager ist in Deutschland seit Langem streitbefangen. Insbesondere bei grenzüberschreitenden Konsignationslagersachverhalten stellt sich die Frage, in welchem Land die Warenverkäufe des Lieferanten an seinen Kunden der Umsatzbesteuerung unterliegen. Nur wenn der Ort der Lieferung im Inland liegt, unterliegt die Lieferung des Warenverkäufers dem deutschen UStG. Mit der Frage des Ortes der Lieferung ist aber auch die Frage verknüpft, zu welchem Zeitpunkt der Umsatz im umsatzsteuerrechtlichen Sinne als ausgeführt gilt. Da der Begriff des Konsignationslagers bisher weder im deutschen UStG noch im Unionsrecht gesetzlich definiert war, richtete sich somit die Bestimmung des Leistungsortes (und damit wohl auch die des Zeitpunkts der Lieferung) nach den allgemeinen Grundsätzen der §§ 3 Abs. 6 und 7 S. 1 UStG. Gerade in Fällen von im Inland belegenen Konsignationslagern, die mit Konsignationsware aus einem anderen Mitgliedstaat oder dem Drittland bestückt wurden, war die bisherige Auffassung der deutschen Finanzverwaltung, dass der Ort der Lieferung im Inland liege.

Durch die Einführung einer gesetzlichen Regelung sollen die Vorschriften für Konsignationslager vereinfacht und harmonisiert werden und bisher bestehende Inkongruenzen hinsichtlich des Liefer- und Erwerbszeitpunkts bei Anwendung einer nationalen Vereinfachungsregelung vermieden werden.

5.1 Anwendungsbereich der Neuregelung: bestimmte Fälle des innergemeinschaftlichen Verbringens

Die Neuregelung will bestimmte Sachverhalte, die eigentlich umsatzsteuerrechtlich als innergemeinschaftliches Verbringen²⁰ eigener Waren zu qualifizieren wären

¹⁹ § 6a S. 7 UStG.

²⁰ Nach der Rechtsprechung des BFH soll allerdings kein Verbringen vorliegen, sondern eine sofortige innergemeinschaftliche Lieferung, wenn der Abnehmer bereits bei Beginn der Beförderung oder Versendung feststeht; vgl. BFH v. 20.10.2016 – V R 31/15, UR 2017, 185; MwStR 2017, 171; BFH v. 16.11.2016 – V R 1/16, UR 2017, 354, MwStR 2017, 462.

(§ 3 Abs. 1a UStG bzw. § 1a Abs. 2 UStG), im Rahmen einer gesetzlichen Fiktion einer im Abgangsmitgliedstaat steuerbaren und steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung (§ 6a UStG) an den Erwerber gleichstellen sowie die Lieferung an den Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat einem steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1a Abs. 1 UStG) gleichstellen. Die Neuregelung soll damit eine Vereinfachung mit sich bringen für das grenzüberschreitende Verbringen von Waren in «Konsignationslager» innerhalb der Europäischen Union – soweit es sich umsatzsteuerrechtlich um Verbringensatbestände handeln würde. Bei Anwendung der Regelung entfällt die Notwendigkeit für den Lieferer, zunächst ein innergemeinschaftliches Verbringen der Ware in ein inländisches Konsignationslager zu melden, gefolgt von einer lokalen Lieferung im Inland, in welchem das Lager belegen ist.

5.2 Vielschichtige Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung

Der neue § 6b Abs. 1 UStG formuliert in vier Punkten die Voraussetzungen, die vorliegen müssen, damit die Besteuerung nach der neuen Konsignationslagerregelung zur Anwendung kommt. Diese sind wie folgt:

- Der liefernde **Unternehmer** oder ein vom Unternehmer beauftragter Dritter befördert oder versendet den Liefergegenstand aus dem Abgangsmitgliedstaat in den Bestimmungsmitgliedstaat, um diesen nach der Ankunft im Bestimmungsmitgliedstaat gemäss einer bestehenden Vereinbarung an einen **potenziellen Erwerber** zu liefern, dessen vollständiger Name und dessen vollständige Anschrift dem Unternehmer zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung des Gegenstands bekannt ist.
- Der liefernde **Unternehmer** ist in dem **Bestimmungsmitgliedstaat nicht ansässig**.
- Der **potenzielle Erwerber verwendet** gegenüber dem Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung die ihm vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und führt spezielle **Aufzeichnungen**.
- Der **liefernde Unternehmer** muss ebenfalls spezielle **Aufzeichnungen** führen und seiner Pflicht zur Übermittlung von rechtzeitigen, richtigen und vollständigen **Zusammenfassenden Meldungen** nach § 18a Abs. 1 UStG in Verbindung mit § 18a Abs. 6 Nr. 3 und Abs. 7 Nr. 2a UStG nachkommen.

5.3 Rechtsfolgen

Liegen die eben dargestellten Voraussetzungen zum Zeitpunkt des Verbringens in den Bestimmungsmitgliedstaat vor und fallen diese nach der Ankunft (zunächst) nicht weg, so liegt kein innergemeinschaftliches Verbringen eigener Ware vor (zumindest solange die Voraussetzungen weiter vorliegen), welches normalerweise zu einer umsatzsteuerrechtlichen Registrierungsverpflichtung des Unternehmers im Bestimmungsmitgliedstaat führt.

5.3.1 Bei Lieferung innerhalb von 12 Monaten

Sind die oben normierten Voraussetzungen (weiterhin) erfüllt und wird die Lieferung vom Unternehmer an den potenziellen Erwerber **innerhalb von 12 Monaten nach** dem Ende der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes bewirkt, gilt zum Zeitpunkt der Lieferung des Gegenstands an den Erwerber die folgende **gesetzliche Fiktion**:

1. Die Lieferung an den Erwerber wird einer im **Abgangsmitgliedstaat** steuerbaren und **steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung** gleichgestellt.
2. Die Lieferung an den Erwerber wird einem im **Bestimmungsmitgliedstaat** steuerbaren **innergemeinschaftlichen Erwerb** gleichgestellt.

5.3.2 Bei Unterbleiben einer Lieferung innerhalb von 12 Monaten

Sind die oben dargestellten Voraussetzungen erfüllt, wird die Lieferung an den Erwerber jedoch nicht innerhalb von 12 Monaten nach dem Ende der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes bewirkt und ist **kein Sondersachverhalt** nach § 6b Abs. 6 UStG gegeben, «so gilt am Tag nach Ablauf des Zeitraums von zwölf Monaten die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes als das einer **innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellte Verbringen** (§ 6a Absatz 1 Satz 2 in Verbindung mit § 3 Absatz 1a)».

In diesem Falle müsste sich der Lieferer für umsatzsteuerrechtliche Zwecke im Bestimmungsmitgliedstaat des Empfangs der Ware registrieren lassen. Der Zeitpunkt, zu dem dieses innergemeinschaftliche Verbringen in der Regelung fingiert wird, ist der Tag nach Ablauf des Zeitraums von 12 Monaten nach dem Ende des Warentransports vom Abgangsmitgliedstaat in den Bestimmungsmitgliedstaat.

5.3.3 Nichterfüllung der Voraussetzungen

Fallen die Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung nach Ankunft im Bestimmungsmitgliedstaat weg, so liegt grundsätzlich ein innergemeinschaftliches Verbringen vor. Wird die Lieferung an einen **anderen Erwerber** als den oben dargestellten Erwerber²¹ und auch nicht an den neuen Erwerber²² verbracht, gelten die Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung an dem Tag vor der Lieferung als nicht mehr erfüllt. Gleiches gilt, wenn der Gegenstand vor der Lieferung oder bei der Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat als den Abgangsmitgliedstaat oder in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet wird.

Im Fall der **Zerstörung, des Verlustes oder des Diebstahls** des Gegenstandes nach dem Ende der Beförderung oder Versendung und vor dem Zeitpunkt der Lieferung gelten die Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung an dem Tag, an dem die Zerstörung, der Verlust oder der Diebstahl festgestellt wird, als nicht mehr erfüllt.

5.3.4 Ausnahmen

5.3.4.1 Rücksendung innerhalb der 12-Monats-Frist

Unterbleibt die Lieferung des Gegenstandes an den potenziellen Erwerber innerhalb von 12 Monaten nach dem Ende der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes, kann die eben dargestellte Rechtsfolge (Verwirklichung eines innergemeinschaftlichen Verbringens) dadurch vermieden werden, dass der Gegenstand vor Ablauf der 12-Monats-Frist in den Abgangsmitgliedstaat zurückgelangt und der Unternehmer das Zurückgelangen des Gegenstandes nach Massgabe des § 22 Abs. 4f UStG gesondert aufzeichnet.

5.3.4.2 Austausch des potenziellen Erwerbers

Eine weitere Möglichkeit der Vermeidung der Verwirklichung eines innergemeinschaftlichen Verbringens ist es, innerhalb von 12 Monaten nach dem Ende der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes in den Bestimmungsmitgliedstaat einen anderen Unternehmer

an die Stelle des ursprünglich vorgesehenen Erwerbers treten zu lassen. In diesem Falle muss der neue potenzielle Erwerber gegenüber dem liefernden Unternehmer die ihm vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwenden. Zudem muss dem liefernden Unternehmer der vollständige Name und die vollständige Anschrift des potenziellen neuen Erwerbers bekannt sein. Schliesslich muss der liefernde Unternehmer den Erwerberwechsel nach Massgabe des § 22 Absatz 4f UStG gesondert aufzeichnen.

5.4 Kritik

Die Anwendung der gesetzlichen «Vereinfachungsregelung» für Konsignationslager bringt den Vorteil mit sich, dass neben der Vermeidung der Registrierung im Bestimmungsmitgliedstaat auch kein Belegnachweis erforderlich ist. Im Übrigen ist die Regelung leider durchaus vielschichtig und wird für viele betroffene Unternehmer einen eher unerwünschten Verwaltungsaufwand mit sich bringen. Es steht zu befürchten, dass die komplexe Regelung in der Praxis schnell zu einer Registrierungsverpflichtung führen kann – welche ja eigentlich vermieden werden soll – sodass der liefernde Unternehmer sorgfältig abwägen sollte, welche Alternativen es für ihn gibt. So könnte der Unternehmer bewusst auf die Anwendung der Regelung verzichten und eine gegebenenfalls bereits bestehende Registrierung aufrechterhalten wollen. Zudem besteht u.U. die Möglichkeit, den Vertrag mit dem Kunden so zu gestalten, dass bereits zum Zeitpunkt der Beförderung oder Versendung der Ware eine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt.²³

6 Fazit

Die «Quick Fixes» enthalten einige Erleichterungen, aber vor allem eine Reihe von Verschärfungen für den grenzüberschreitenden Warenverkehr innerhalb der Europäischen Union. Für die betroffenen Unternehmen besteht in mehrfacher Hinsicht sofortiger Handlungsbedarf, um sicherzugehen, dass der grenzüberschreitende Warenverkehr auch unter den neuen Regelungen umsatzsteuerlich zutreffend abgebildet wird als entweder steuerfrei oder steuerpflichtig. Zu beachten sind in dieser Hinsicht mögliche Wahlrechte sowie eine Reihe von rechtlichen Unklarheiten und denkbaren «Fallen» (wie etwa die nicht auszuschliessende Versagung des Vorsteuerabzugs aus einer steuerpflichtigen Lieferung).

²¹ Siehe Gliederungspunkt 5.2.

²² Siehe Gliederungspunkt 5.3.4.2.

²³ Siehe dazu und zu weiteren Problempunkten bei der Konsignationslagerregelung Meyer-Burow/Connemann, UStB 2019, 271 ff.