

SKRIPT



Nachhilfe: Der neue § 3c UStG

Vorbereitung für die Steuerberaterprüfung

Impressum

Herausgeber:

Examio GmbH
Alte Textilfabrik
Friedrichsstraße 20
57072 Siegen

Autor:

Dipl.-Finanzwirt (FH) Ken Keiper
Ringstraße 33
56651 Oberzissen
info@kenkeiper.de
www.kenkeiper.de

Rechtsstand:

18.05.2023

Haftungsausschluss:

Die Inhalte dieses Skripts wurden unter Beachtung der größtmöglichen Sorgfalt erstellt. Gleichwohl kann für die Inhalte und die rechtliche Umsetzung der hier beschriebenen Themen keine Haftung vom Herausgeber oder Autor übernommen werden.

© 2022 Ken Keiper

Dieses Skript ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Skript darf in jeglicher Form ohne vorherige schriftliche Genehmigung des Autors nicht reproduziert und/oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.



Über den Autor

Dipl.-Finanzwirt (FH) Ken Keiper

- Mit 24 Jahren das Steuerberaterexamen bestanden
- Hauptberuflicher Dozent für Steuern & Rechnungswesen in unterschiedlichen Lehrgängen
- Prüfer für Abschlussprüfungen zum Bilanzbuchhalter (IHK) bei der IHK Koblenz
- Content-Creator für Marken rund um Steuern
- Unternehmer mit Beteiligungen an mehreren Unternehmen (u.A. Beratungsunternehmen im Personalbereich, Hochzeitsagentur)

Sprachliche Klarstellung

Alles, was im Folgenden bezogen auf Personen gesagt wird, gilt selbstverständlich für alle Geschlechter gleichermaßen und ohne Unterschiede. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d) verzichtet.

Inhalt

1. Übung 1: Versand innerhalb der EU5
2. Übung 2: Versand innerhalb der EU8
3. Übung 3: Versand innerhalb der EU12
4. Übung 4: Versand aus dem Drittland.....15
5. Übung 5: Versand aus dem Drittland.....19

1. Übung 1: Versand innerhalb der EU

1.1. Sachverhalt

A betreibt einen Handel für Elektronikprodukte und versendet seine Waren europaweit. B aus Italien benötigt ein neues Smartphone und bestellt dieses im 13.09.2022 über den eigenen Onlineshop von A aus Deutschland (Kaufpreis: 800 € brutto). A versendet die Ware noch am selben Tag an B.

B registriert sich im Onlineshop als Privatkunde und verwendet auch keine USt-ID im Bestellformular. Die von A ins EU-Ausland erfolgten Lieferungen betragen in 2021 bereits 140.000 €. Der reguläre Steuersatz in Italien beträgt 22 %.

1.2. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie den Sachverhalt nach dem Ihnen bekannten Schema aus umsatzsteuerlicher Sicht. Nehmen Sie auch zu möglichen Vereinfachungen beim Steuerverfahren Stellung.

1.3. Lösung

Steuerbarkeit in Deutschland

- A erbringt eine Lieferung an B, § 3 Abs. 1 UStG
- Grundsätzlich gilt der Beginn der Versendung als Ort der Lieferung, § 3 Abs. 6 S. 1 und S. 3 UStG – dies gilt jedoch nach § 3 Abs. 5a UStG nur dann, wenn keine besondere Ortsvorschrift vorliegt; hier könnte § 3c UStG i.d.F. vom 21.12.2020 (neue Fernverkaufsregelung) anwendbar sein
 - Da die Ware aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates der EU (Deutschland) in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (Italien) gelangt und der Erwerber (B) gemäß § 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG ein Verbraucher ist, liegt begrifflich ein ig. Fernverkauf vor, § 3c Abs. 1 S. 2 und S. 3 UStG
 - Auch wird die EU-weite Bagatellgrenze von 10.000 € (§ 3c Abs. 4 S. 1 UStG) in 2021 deutlich überschritten (140.000 €)
 - Eine Ausnahme nach § 3c Abs. 5 UStG liegt nicht vor

- Daher liegen alle Voraussetzungen von § 3c UStG vor – der Ort richtet sich gemäß § 3c Abs. 1 S. 1 UStG nach dem Ende der Beförderung, hier Italien
- Die Lieferung ist daher in Deutschland nicht steuerbar

Konsequenzen für A

- Die Lieferung ist stattdessen in Italien steuerbar und nach den dortigen Regelungen sicherlich auch steuerpflichtig – A müsste daher italienische Umsatzsteuer auf die Ware abführen
- Bei einem Kaufpreis von 800 € würde dies ein Entgelt von (analog § 10 Abs. 1 S. 1 und S. 2 UStG, vgl. Art. 72 und Art. 73 MwStSystRL) $800 \text{ €} / 122 \times 100 = 655,74 \text{ €}$ und eine italienische Umsatzsteuer von $655,74 \times 22 \% = 144,26 \text{ €}$ bedeuten
- A müsste sich also in Italien steuerlich registrieren lassen, um die Steuer abzuführen – dies würde auch für andere EU-Staaten gelten, in die Lieferungen an Privatpersonen ausgeführt werden, und zwar auch dann, wenn die betroffenen Umsätze nur gering wären und in keinem Verhältnis zum damit entstehenden Verwaltungsaufwand stünden
- Aus diesem Grund kann A am besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG teilnehmen (sog. **One-Stop-Shop**, OSS)
- Die Registrierung zum Verfahren hat elektronisch ggü. dem BZSt zu erfolgen (§ 18j Abs. 1 S. 2 UStG) und zwar vor Beginn des Besteuerungszeitraums, ab dessen Beginn der Unternehmer von dem Verfahren Gebrauch machen möchte, § 18j Abs. 1 S. 3 UStG
- Wird von dem Verfahren Gebrauch gemacht, gilt dies für alle Fernverkäufe – eine Beschränkung auf einzelne EU-Staaten ist gemäß § 18j Abs. 1 S. 4 UStG nicht möglich
- Durch die Anwendung des OSS-Verfahrens kann A in einer quartalsweise zu übermittelnden Meldung (§§ 18j Abs. 4 S. 1, 16 Abs. 1d S. 1 UStG) alle unter das OSS-Verfahren fallende Umsätze erklären und die daraus resultierende Steuer an das BZSt abführen
- Hierdurch spart er sich steuerliche Registrierungen, Meldepflichten und Korrespondenz mit ausländischen Finanzbehörden, weshalb er vom OSS-Verfahren grundsätzlich Gebrauch machen sollte

Die Prüfung der italienischen BMG und Steuer wäre in der Klausur nicht notwendig, denn Sie haben kein italienisches Steuergesetz dabei. Die Ausführungen dienen hier nur dem besseren Verständnis.

Aussagen zum OSS-Verfahren wären aber erforderlich, da dies in der Aufgabenstellung abgefragt wird.

Ergänzende Hinweise

Würde B das Smartphone bei A abholen (z.B. während eines Urlaubs in Deutschland), findet § 3c UStG keine Anwendung – denn in „Abholfällen“ erfolgt keine Lieferung durch den Lieferer, wie in § 3c Abs. 1 S. 2 UStG gefordert. Insofern bleibt es dann beim Beginn der Beförderung und der Steuerbarkeit in Deutschland.

Dies muss auch so sein, denn andernfalls müsste ein Händler bei Verkauf im Ladenlokal stets nachfragen, wohin der Käufer die Ware mitnehmen möchte.

2. Übung 2: Versand innerhalb der EU

2.1. Sachverhalt

A betreibt einen Handel für Elektronikprodukte und versendet seine Waren europaweit. Er verkauft unter anderem auch über die Plattform Amazonas und nutzt zugleich deren Fulfillment-Dienstleistungen. Das bedeutet, dass er neben seinem eigenen Lager in Deutschland seine Waren auch bei Amazonas einlagert und Amazonas sich selbständig um den Versand kümmert, wenn ein Kunde eine Ware kauft.

So war es auch am 13. September 2022. Über die Plattform von Amazonas hat B aus Polen ein Smartphone zum Preis von 800 € bestellt – der Kaufvertrag wurde jedoch mit A abgeschlossen, d.h. Amazonas ist kein Vertragspartner („Verkauf durch A, Versand durch Amazonas“). Das Smartphone hatte A jedoch mit weiteren Waren bei Amazonas eingelagert, und zwar schon im Juli.

Da Amazonas europaweit alle Waren innerhalb von 2 Tagen an die Kunden beliefern möchte, nutzt der Anbieter mehrere Lager in ganz Europa. So wurde eine ganze Charge Smartphones, die A im Juli an Amazonas in Deutschland übergeben hat, im August in ein polnisches Warenlager verbracht. Aus dieser Charge stammt das Smartphone, das A im September 2022 an B verkauft hat. Das heißt, diese Ware ist vom polnischen Warenhaus von Amazonas direkt zu B gelangt. B hat auf Amazonas als Privatkunde bestellt.

Im Übrigen hat A im September 2022 einen Computer an C verkauft, wobei der Computer von einem deutschen Amazonas Warenlager direkt zu C nach Polen versandt wurde. C hat den Computer als Privatkunde erworben.

A hat gegenüber der Finanzbehörde wirksam auf die EU-einheitliche Bagatellgrenze von 10.000 € verzichtet.

2.2. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie den Sachverhalt nach dem Ihnen bekannten Schema aus umsatzsteuerlicher Sicht. Auf die Bemessungsgrundlagen ist nicht einzugehen. Auch auf die Umsätze von Amazonas ist nicht einzugehen.

Nehmen Sie aber zu möglichen Vereinfachungen beim Steuerverfahren Stellung.

2.3. Lösung

Verkauf des Smartphones von A an B

- A erbringt an B eine Lieferung mit Verkauf des Smartphones, § 3 Abs. 1 UStG
- Der Ort richtet sich gemäß § 3 Abs. 6 S. 1 und S. 3 UStG nach dem Beginn der Versendung, hier das polnische Amazonas Warenhaus
- Die Ortsvorschrift von §§ 3 Abs. 5a, 3c Abs. 1 UStG kommt nicht in Betracht, da die Lieferung in Polen beginnt und auch in Polen endet, sodass ein Grenzübertritt i.S.d. § 3c Abs. 1 S. 2 UStG nicht vorliegt
- Polen ist kein Inland, die Lieferung ist daher nicht in Deutschland steuerbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Warenbewegung von Deutschland ins polnische Warenhaus

- Amazonas hat im August 2022 eine Charge Smartphones, die im Eigentum des A standen, in dessen Auftrag von Deutschland nach Polen transportiert
- Es lag keine Veräußerung vor, da zu diesem Zeitpunkt noch kein Erwerber feststand (stattdessen ein sog. rechtsgeschäftsloses Verbringen)
- Allerdings erfolgte dieses rechtsgeschäftslose Verbringen von einem Mitgliedstaat der EU (Deutschland) in einen anderen Mitgliedstaat (Polen) und das nicht nur zu einem vorübergehenden Zweck, sondern mit der Absicht, es vom polnischen Warenhaus aus zu veräußern und zu versenden – aus diesem Grund liegen die Voraussetzungen eines innergemeinschaftlichen Verbringens von Deutschland nach Polen gemäß § 3 Abs. 1a S. 1 UStG vor
- In Deutschland entsteht dadurch eine steuerbare fiktive Lieferung, §§ 3 Abs. 1a S. 2, 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
- Diese ist gemäß §§ 4 Nr. 1 lit. b), 6a Abs. 2 UStG als innergemeinschaftliche Lieferung in Deutschland steuerfrei
- Spiegelbildlich entsteht in Polen ein fiktiver innergemeinschaftlicher Erwerb (analog § 1a Abs. 2 S. 1 UStG) für A

Verkauf des Computers von A an C

- A veräußert an C einen Computer und erbringt damit eine Lieferung, § 3 Abs. 1 UStG
- Der Ort richtet sich grundsätzlich nach dem Beginn der Beförderung, § 3 Abs. 6 S. 1 und S. 2 UStG
- Hier gilt jedoch nach §§ 3 Abs. 5a, 3c Abs. 1 S. 1 UStG das Ende der Beförderung als Ort, da ein innergemeinschaftlicher Fernverkauf gemäß

§ 3c Abs. 1 S. 2 UStG (Grenzüberschreitung von Deutschland nach Polen), § 3c Abs. 1 S. 3 UStG (Erwerber ist eine Privatperson, § 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG) und § 3c Abs. 4 S. 2 UStG (Verzicht auf Bagatellgrenze) vorliegt

- Das Ende der Beförderung liegt in Polen
- Der Umsatz ist daher in Deutschland nicht steuerbar

Besteuerungsverfahren

Grundsatz: OSS

- Gemäß § 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG kann A für die innergemeinschaftlichen Fernverkäufe das OSS-Verfahren anwenden
- Hierzu sind quartalsweise OSS-Meldungen beim BZSt einzureichen, in denen die Steuer für alle EU-Fernverkäufe berechnet und abgeführt wird, §§ 18j Abs. 4 S. 1, S. 2, 16 Abs. 1d S. 1 UStG
- Durch die OSS-Meldungen muss sich A grundsätzlich nicht in den einzelnen Bestimmungsländern registrieren
- Vorliegend wäre nur die Lieferung von A an C bei der OSS-Meldung zu berücksichtigen, da es sich bei der Lieferung A an B nicht um einen Fernverkauf nach § 3c UStG handelt

Problem: OSS gilt nicht für igV oder lokale Lieferungen

- Das OSS gilt gemäß § 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG nur für die Fernverkäufe – d.h. die innergemeinschaftlichen Verbringungen durch den Versand der Ware in die Fulfillment-Center von Amazonas können nicht im OSS erklärt werden
- Auch lokale Verkäufe (wie hier der Verkauf A an B, bei dem keine Landesgrenzen überschritten werden) müssen im allgemeinen Besteuerungsverfahren erklärt werden
- D.h. A müsste sich in diesem Beispiel dennoch in Polen steuerlich registrieren, um dort die igV (aus Sicht von Polen dann igE) und die Lieferungen innerhalb Polens zu erklären
- Trotz der Registrierungspflicht und der Anwendung des allgemeinen Besteuerungsverfahrens in Polen, sind Fernverkäufe in und aus Polen zwingend über das OSS zu erklären, § 18j Abs. 1 S. 4 UStG – dadurch entsteht eine zusätzliche Komplexität in der praktischen Abwicklung, denn nun muss A in Polen einige Vorgänge im allgemeinen Besteuerungsverfahren und die Fernverkäufe separat über das OSS deklarieren

Ergänzende Hinweise

Aus diesem Grund stößt der Nutzen des OSS bei Verwendung von Fulfillment-Strukturen aktuell sehr schnell an seine Grenzen, denn für jeden Staat, in dem Fulfillment-Center genutzt werden, ist eine steuerliche Registrierung notwendig.

*Das OSS-Verfahren spielt seine Vorteile überwiegend bei Verwendung von **Zentrallagern** aus, da es dann nicht zu innergemeinschaftlichen Verbringungen wegen den Transporten in unterschiedliche Landeslager und anschließenden „lokalen Lieferungen“ kommt.*

Es ist aber beabsichtigt, in Zukunft das OSS-Verfahren auch für solche igV und lokale Lieferungen zu erweitern, sodass langfristig gesehen der Compliance-Aufwand vereinfacht wird.

3. Übung 3: Versand innerhalb der EU

3.1. Sachverhalt

B (Privatperson) lebt in Polen und bestellt über die Online-Plattform Amazonas (Sitz in Luxemburg) einen Computer. Dieser Computer wird von Amazonas aber nicht in eigenem Namen verkauft, sondern von Unternehmer A aus China („Verkauf durch A, Versand durch Amazonas“). Der Computer befindet sich in einem Amazonas Versandlager in Deutschland.

Der Computer wird vom Warenlager von Amazonas in Deutschland direkt nach Polen versendet.

3.2. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie den Sachverhalt nach dem Ihnen bekannten Schema aus umsatzsteuerlicher Sicht. Nehmen Sie auch zu möglichen Vereinfachungen beim Steuerverfahren Stellung. Ausführungen zur Bemessungsgrundlage sind nicht erforderlich. Gehen Sie davon aus, dass Amazonas die Umsatzschwelle von § 3c Abs. 4 S. 1 UStG überschreitet.

3.3. Lösung

Fiktives Reihengeschäft

- Zivilrechtlich liegen zwei Vorgänge vor: eine Lieferung von A an B (Verkauf des Computers) und eine Vermittlungsleistung von Amazonas an A
- Allerdings wird hier nach § 3 Abs. 3a S. 1 UStG ein Reihengeschäft fingiert, bei dem die elektronische Schnittstelle von Amazonas als Erwerber des A und gleichzeitig als Lieferer des B agiert, denn es handelt sich um die Lieferung eines Gegenstands (Computer), dessen Versendung im Gemeinschaftsgebiet beginnt (Deutschland) und in einem anderen Mitgliedstaat endet (Polen), der Empfänger ist eine Privatperson nach § 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG – und die Lieferung wird über die elektronische Schnittstelle von Amazonas (Definition vgl. § 3 Abs. 3a S. 3 UStG) abgewickelt
- Dementsprechend sind zwei Lieferungen getrennt zu würdigen, wobei die Warenbewegung der Lieferung von Amazonas an B zuzuordnen ist,

da Amazonas für die Versendung des Computers zuständig ist, § 3 Abs. 6b UStG

Lieferung von Amazonas an B

- Der Ort der fiktiven Lieferung von Amazonas an B richtet sich nach § 3 Abs. 6 S. 1 und S. 3 UStG grundsätzlich nach dem Beginn der Versendung
- Hier greift aber vorrangig (§ 3 Abs. 5a UStG) die Ortsvorschrift von § 3c Abs. 1 S. 1 und S. 2 UStG ein, da die Ware von Deutschland nach Polen gelangt und es sich bei B um eine Privatperson (§§ 3c Abs. 1 S. 3, 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG) handelt – der Ort gilt daher als am Ende der Beförderung (Polen) belegen
- Die Lieferung ist daher nicht in Deutschland steuerbar

Lieferung von A an Amazonas

- Die Lieferung von A an Amazonas gilt als unbewegte Lieferung, weshalb sich der Ort gemäß § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG nach dem Beginn der Beförderung (= Deutschland) richtet
- Die unbewegte Lieferung ist daher nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Deutschland steuerbar
- Sie ist jedoch nach § 4 Nr. 4c UStG steuerfrei

Besteuerungsverfahren

- Amazonas könnte für den Fernverkauf das OSS-Verfahren nach § 18j Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG in Anspruch nehmen
- In diesem Fall wären alle innergemeinschaftlichen Fernverkäufe (also auch die Lieferung von Amazonas an B) einheitlich und EU-weit über das OSS zu deklarieren, § 18j Abs. 1 S. 4 UStG

3.4. Abwandlung zu Übung 3

Was ändert sich, wenn der Endkunde B auch in Deutschland lebt und die Ware vom Amazonas Warenlager in Deutschland versendet wird?

3.5. Lösung

- An der Lieferkettenfiktion von § 3 Abs. 3a S. 1 UStG ändert sich nichts, somit würde weiterhin ein Reihengeschäft fingiert werden
- Der Ort der Lieferung von Amazonas an B würde sich dann aber nach § 3 Abs. 6 S. 1 und S. 2 UStG richten, da § 3c Abs. 1 UStG nicht mehr anwendbar wäre
- Vgl. A. 3.18 Abs. 2 Beispiel 2 UStAE

4. Übung 4: Versand aus dem Drittland

4.1. Sachverhalt

B (Privatperson aus Deutschland) bestellt bei A (Händler aus Norwegen) im August 2022 besonderes Computerzubehör, das es in der gesamten EU nicht gibt. A versendet den Computer unmittelbar von seinem norwegischen Warenlager an den B und liefert verzollt und versteuert (Incoterm DDP). Die Waren haben einen Sachwert von 140 €, was auch dem Rechnungsbetrag entspricht.

4.2. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie den Sachverhalt nach dem Ihnen bekannten Schema aus umsatzsteuerlicher Sicht. Nehmen Sie auch zu möglichen Vereinfachungen beim Steuerverfahren Stellung. Gehen Sie bei der Lösung davon aus, dass A auch in andere EU-Länder liefert und das IOSS-Verfahren anwendet.

4.3. Lösung

Lieferung von A an B

- A erbringt an B eine Lieferung, § 3 Abs. 1 UStG
- Der Ort richtet sich grundsätzlich gemäß § 3 Abs. 6 S. 1 und S. 3 UStG nach dem Beginn der Versendung
- Hier ist aber die besondere Ortsvorschrift von §§ 3 Abs. 5a, 3c Abs. 3 S. 1 UStG zu beachten, denn:
 - Die Ware gelangt aus dem Drittlandsgebiet (Norwegen) in einen Mitgliedstaat der EU (Deutschland)
 - A wendet das IOSS-Verfahren nach § 18k Abs. 1 S. 1 UStG an
 - Es handelt sich bei B um eine Privatperson, §§ 3c Abs. 3 S. 2, 3 Abs. 3a S. 5, 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG
- Der Ort richtet sich daher nach dem Ende der Beförderung
- Die Lieferung ist daher nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Deutschland steuerbar
- Sie ist mangels Steuerbefreiung auch steuerpflichtig, § 4 UStG i.U.
- Die BMG (§ 10 Abs. 1 S. 1 und S. 2 UStG) beträgt $140 \text{ €} / 119 \times 100 = 117,65 \text{ €}$
- Die Steuer (§ 12 Abs. 1 UStG) beträgt entsprechend $117,65 \text{ €} \times 19 \% = 22,35 \text{ €}$

- Sie entsteht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) S. 1 UStG mit Ablauf des VAZ der Leistungsausführung und wird nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG von A geschuldet
- Etwaige Vorsteuer im Zusammenhang mit der Lieferung ist abziehbar (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG) und abzugsfähig (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.U.)

Einfuhr durch A

- Beim Grenzübertritt von Norwegen in den EU-Binnenmarkt wird eine Einfuhr nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG ausgelöst – diese ist nach dem Zollkodex der Union (UZK) an der Eingangszollstelle steuerbar
- Allerdings ist die Einfuhr bei Nutzung des IOSS bis zu einem Sachwert von 150 € steuerfrei, sodass keine Einfuhrumsatzsteuer anfällt, § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG

Besteuerungsverfahren

- Grundsätzlich müsste sich A steuerlich in Deutschland registrieren lassen
- Da er aber das Import-One-Stop-Shop-Verfahren (IOSS) anwendet (andernfalls käme es auch nicht zur Ortsverlagerung nach § 3c Abs. 3 UStG), kann er EU-einheitlich eine IOSS-Anmeldung abgeben und muss sich so nicht in Deutschland im allgemeinen Besteuerungsverfahren registrieren, § 18k Abs. 1 S. 1 und S. 4 UStG

4.4. Abwandlung 1 zu Übung 4

Was würde sich ändern, wenn A das IOSS-Verfahren nicht in Anspruch nehmen würde?

4.5. Lösung

- Wenn das IOSS-Verfahren nicht in Anspruch genommen wird, ist die Ortsvorschrift von § 3c Abs. 3 S. 1 UStG nicht anwendbar
- Der Ort würde sich dann nach § 3 Abs. 6 S. 1 und S. 3 UStG oder nach § 3 Abs. 8 UStG richten – dies ist davon abhängig, wer (A oder B) die Einfuhrumsatzsteuer schuldet
- Dies ist nach §§ 13a Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Zollkodex der Union (UZK) derjenige, in dessen Namen die Anmeldung erfolgt – da hier im Ausgangssachverhalt A verzollt und versteuert liefert, ist er für die Zahlung der EUSt zuständig und wird die Anmeldung daher in seinem Namen vornehmen
- Insofern wäre der Ort nach § 3 Abs. 8 UStG im Inland belegen, sodass die Lieferung in Deutschland ebenfalls steuerbar wäre
- A müsste sich dann aber im regulären Besteuerungsverfahren in Deutschland registrieren, um die hier geschuldete USt zu bezahlen – die übrigen Ausführungen aus dem Ausgangssachverhalt hinsichtlich der BMG, Steuer usw. gelten entsprechend
- Die geschuldete EUSt (die beim IOSS steuerfrei ist und daher gar nicht anfällt) könnte A als VorSt in Deutschland abziehen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG)

4.6. Abwandlung 2 zu Übung 4

Was ändert sich, wenn der Warenwert mehr als 150 € beträgt?

4.7. Lösung

- Beträgt der Warenwert mehr als 150 €, ist gemäß § 18k Abs. 1 S. 1 UStG das IOSS nicht anwendbar
- Die Lösung wäre in diesem Fall gleichlautend wie bei Abwandlung 1 (Besteuerung in Deutschland mit Anwendung des allgemeinen Besteuerungsverfahrens)

5. Übung 5: Versand aus dem Drittland

5.1. Sachverhalt

B (Privatperson aus Deutschland) bestellt über Amazonas (in Deutschland ansässig) bei A (Händler aus Norwegen) im August 2022 besonderes Computerzubehör, das es in der gesamten EU nicht gibt („Verkauf und Versand durch A“). A versendet den Computer unmittelbar von seinem norwegischen Warenlager an den B und liefert verzollt und versteuert (Incoterm DDP). Die Waren haben einen Sachwert von 140 €, was auch dem Rechnungsbetrag entspricht.

5.2. Aufgabenstellung

Beurteilen Sie den Sachverhalt nach dem Ihnen bekannten Schema aus umsatzsteuerlicher Sicht. Nehmen Sie auch zu möglichen Vereinfachungen beim Steuerverfahren Stellung.

Gehen Sie bei der Lösung davon aus, dass Amazonas das IOSS-Verfahren anwendet.

5.3. Lösung

Fiktives Reihengeschäft

- Zivilrechtlich liegen zwei Vorgänge vor: eine Lieferung von A an B (Verkauf des Zubehörs) und eine Vermittlungsleistung von Amazonas an A
- Allerdings wird hier nach § 3 Abs. 3a S. 2 UStG ein Reihengeschäft fingiert, bei dem die elektronische Schnittstelle Amazonas als Erwerber des A und gleichzeitig als Lieferer des B gilt, denn es handelt sich um die Lieferung eines Gegenstands (Zubehör), dessen Versendung im Drittlandsgebiet beginnt (Norwegen) und in einem Mitgliedstaat der EU endet (Deutschland), der Empfänger ist eine Privatperson nach § 3 Abs. 3a S. 5, 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG – und der Sachwert der Ware beträgt weniger als 150 €
- Dementsprechend sind zwei Lieferungen getrennt zu würdigen, wobei die Warenbewegung der Lieferung von Amazonas an B zuzuordnen ist, da Amazonas für die Versendung des Computers zuständig ist, § 3 Abs. 6b UStG

Lieferung von Amazonas an B

- Amazonas erbringt an B eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG
- Der Ort richtet sich grundsätzlich nach dem Beginn der Versendung (Norwegen), § 3 Abs. 6 S. 1 und S. 3 UStG
- Allerdings gilt hier gemäß §§ 3 Abs. 5a, 3c Abs. 3 S. 1 und S. 3 UStG das Ende der Beförderung als Ort – somit Deutschland
- Die Lieferung ist daher nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Deutschland steuerbar
- Sie ist mangels Steuerbefreiung auch steuerpflichtig, § 4 UStG i.U.
- Die BMG (§ 10 Abs. 1 S. 1 und S. 2 UStG) beträgt $140 \text{ €} / 119 \times 100 = 117,65 \text{ €}$
- Die Steuer (§ 12 Abs. 1 UStG) beträgt entsprechend $117,65 \text{ €} \times 19 \% = 22,35 \text{ €}$
- Sie entsteht gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 lit. a) S. 1 UStG mit Ablauf des VAZ der Leistungsausführung und wird nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG von Amazonas geschuldet
- Etwaige Vorsteuer im Zusammenhang mit der Lieferung ist abziehbar (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG) und abzugsfähig (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.U.)

Lieferung von A an Amazonas

- A erbringt eine fiktive Lieferung an Amazonas, die als unbewegte Lieferung gilt
- Der Ort richtet sich nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG nach dem Beginn der Beförderung, Norwegen
- Die Lieferung ist daher nicht in Deutschland steuerbar

Einfuhr durch A

- Beim Grenzübertritt von Norwegen in den EU-Binnenmarkt wird eine Einfuhr nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG ausgelöst – diese ist nach dem Zollkodex der Union (UZK) an der Eingangszollstelle steuerbar
- Allerdings ist die Einfuhr bei Nutzung des IOSS bis zu einem Sachwert von 150 € steuerfrei, sodass keine Einfuhrumsatzsteuer anfällt, § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG

Hinweis

Maßgebend ist hier die Lieferung von Amazonas, für die das IOSS-Verfahren angewendet wird. Verantwortlich für die Einfuhr ist allerdings A. A benötigt dafür

zur entsprechenden Deklaration an der Grenze die besondere IOSS-Nummer von Amazonas.

Besteuerungsverfahren

- Amazonas ist in Deutschland ansässig und könnte daher die Lieferung über das allgemeine Besteuerungsverfahren abwickeln
- Da Amazonas aber das Import-One-Stop-Shop-Verfahren (IOSS) anwendet, muss er auch diese Lieferung über das IOSS-Verfahren deklarieren, § 18k Abs. 1 S. 1 und S. 5 UStG

5.4. Abwandlung 1 zu Übung 5

Was ändert sich, wenn Amazonas das IOSS-Verfahren nicht anwendet?

5.5. Lösung

- An der Besteuerung ändert sich grundsätzlich nichts, denn gemäß § 3c Abs. 3 S. 3 UStG gilt in Fällen von § 3 Abs. 3a S. 2 UStG die Ortsverlagerung ans Ende der Beförderung auch dann, wenn die Steuer nicht im IOSS-Verfahren deklariert wird
- In diesem Fall wäre die Lieferung von Amazonas an B im regulären Besteuerungsverfahren in Deutschland zu versteuern

5.6. Abwandlung 2 zu Übung 5

Was ändert sich, wenn der Warenwert über 150 € liegen würde?

5.7. Lösung

- Die Fiktion eines Reihengeschäfts würde nicht mehr gelten, da der Warenwert > 150 € wäre, § 3 Abs. 3a S. 2 UStG i.U.
- Es würde nur noch eine Lieferung von A an B vorliegen
- Der Ort der Lieferung würde sich nach § 3 Abs. 8 S. 1 UStG nach dem Ende der Beförderung richten, hier Deutschland
- Der Umsatz wäre daher steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und steuerpflichtig (§ 4 UStG i.U.) und A müsste die Steuer im regulären Besteuerungsverfahren erklären
- Auch die Einfuhr des A wäre steuerpflichtig, da § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG nicht gelten würde

Hinweis

Besondere Vorsicht wäre geboten, wenn die Ware nicht über Deutschland, sondern z.B. über die Niederlande in die EU importiert würde. Dann könnte sich eine Ortsverlagerung selbst in diesem Falle nach § 3c Abs. 2 S. 1 UStG ergeben.