

Herausgeber und
Wissenschaftlicher Schriftleiter:
Dr. Ulrich Grünwald
Rechtsanwalt, Steuerberater

MwStR

MEHRWERTSTEUERRECHT

Sonderheft • Seiten 1 – 60
9. Jahrgang • Oktober 2021

Weitere Herausgeber:

Prof. Dr. Roland Ismer
Universität Erlangen-Nürnberg
Dr. Frederek Schuska
Bundesministerium der Finanzen
Andreas Treiber
Bundesfinanzhof

Ständige Mitarbeiter:

Dr. Stefanie Becker, StB, Augsburg; *Dr. Jan de Weerth*, RA, FASrR, StB, Frankfurt; *Dr. Panagiotis Dodos*, RA, StB, Köln; *Dr. Andreas Erdbrügger*, RA, StB, Berlin; *Dr. Ulrich Herbert*, Vors. Richter am FG Berlin-Brandenburg; *Prof. Dr. David Hummel*, Leipzig, Referent am EuGH, Luxemburg; *Dr. Helge Jacobs*, RA, StB, München; *Dr. Tillman Kempf*, RA, StB, Frankfurt; *Jan Körner*, RA, Schriesheim; *Otto Lembke*, Dipl.-Fw. (FH), Remagen; *Dr. Hendrik Marchal*, RA, StB, Hamburg; *Andreas Masuch*, StB, Düsseldorf; *Thomas Meurer*, Dipl.-Fw. (FH), Baesweiler; *Prof. Dr. Christian Möller*, StB, Hamburg; *Christian Möser*, RA, FASrR, Berlin; *Dr. Alexander Oelmaier*, Richter am FG München; *Peter Pickelmann*, StB, Erlangen; *Annette Pogodda-Grünwald*, StB, Berlin; *Dr. Veronika Pull*, StB, Flughafen München; *Anton Raab*, Vors. Richter am FG Nürnberg i. R.; *Hatto Reichelt*, LL.M.eur., Richter am FG Nürnberg; *Hans-Dieter Rondorf*, Dipl.-Fw. (FH), Bonn; *Dr. Christian Salder*, RA, StB, München; *Steffen Schrader*, Dipl.-Fw. (FH), Berlin; *Dr. Thomas Streit*, LL.M. Eur., RA, FASrR, München; *Sven Totsche*, RA, StB, Bad Tölz; *Klaus Trejo*, RA, StB, Stuttgart; *Rainald Vobbe*, Dipl.-Fw. (FH), StB, FB Zölle/VSt, Bonn; *Rainer Weymüller*, Vors. Richter am FG München; *Dr. Matthias Winter*, Bonn; *Christian Wüst*, Dipl.-Fw. (FH), Mainz.

Editorial

Liebe Leserinnen und Leser,

zwei europäische Entwicklungen haben das Umsatzsteuerrecht in den vergangenen Jahren geprägt: Die sog. Quick Fixes und das Digitalpaket. Die europäischen Vorgaben dazu wurden zum 1.1.2020 und – pandemiebedingt verschoben um sechs Monate – zum 1.7.2021 in deutsches Recht umgesetzt. Während die mit den Quick Fixes – insbesondere den Neuregelungen zum innergemeinschaftlichen Warenverkehr und zum Konsignationslager – angestoßenen Änderungen bereits seit über einem Jahr die Unternehmen und ihre Berater beschäftigen, sind die Neuregelungen des Digitalpakets erst seit wenigen Monaten in Kraft.

Das Ihnen hier vorliegende Sonderheft der MwStR fasst mit ausgewählten Beiträgen die ersten praktischen Erfahrungen aus der Umsetzung der Quick Fixes zusammen und gibt gleichzeitig einen Überblick über die gesetzliche Umsetzung des Digitalpakets im deutschen UStG.

In der MwStR werden regelmäßig besonders praxisrelevante Beiträge zu allen aktuellen Entwicklungen aus europäischer und deutscher Rechtsentwicklung veröffentlicht. Daneben wird die Rechtsprechung zum Mehrwertsteuerrecht der EU und zum deutschen UStG zeitnah und mit Erster Einordnung durch versierte Umsatzsteuerexperten aufbereitet.

Machen Sie sich selbst ein Bild, und überzeugen Sie sich vom hohen Praxisnutzen dieser Zeitschrift: Mit der MwStR bleiben Sie stets auf dem aktuellen Stand in diesem vielschichtigen und ständig im Wandel begriffenen Rechtsgebiet.

Ihre MwStR-Redaktion

INHALT

Inhalt:

Michael Connemann/Jochen Meyer-Burow:

Die Bedeutung der USt-IdNr. und der Zusammenfassenden Meldung für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens – Teil I (MwStR 13/2021, 517) S. 3

Michael Connemann/Jochen Meyer-Burow:

Die Bedeutung der USt-IdNr. und der Zusammenfassenden Meldung für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens – Teil II (MwStR 14/2021, 557) S. 10

Dr. Stefanie Becker:

Bericht aus Brüssel – Aktuelle Reformvorhaben der Europäischen Kommission (MwStR 4/2021, 142) S. 16

Jan Körner:

Verwendung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers nach dem Zeitpunkt der innergemeinschaftlichen Lieferung im Lichte des BMF-Schreibens vom 9.10.2020 (MwStR 2/2021, 57) S. 20

Leonard Joost/Nadine Oldenburg:

Umsetzung des Digitalpakets zum 1.7.2021 – Teil 1: Materielle Regelungen (MwStR 18/2020, 773) S. 29

Leonard Joost/Nadine Oldenburg:

Umsetzung des Digitalpakets zum 1.7.2021 – Teil 2: Besondere Besteuerungsverfahren (MwStR 19/2020, 882) S. 39

Leonard Joost/Nadine Oldenburg:

Umsetzung des Digitalpakets zum 1.7.2021 – Teil 3: Einfuhrumsatzsteuer (MwStR 20/2020, 879) S. 55

Aufsätze

Die Bedeutung der USt-IdNr. und der Zusammenfassenden Meldung für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens – Teil I

Zugleich Anmerkung zu dem BMF-Einführungsschreiben v. 9.10.2020

Michael Connemann und Jochen Meyer-Burow*

Im Zuge der „Quick Fixes“ ist es zu viel diskutierten Änderungen des deutschen UStG gekommen. Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt nur noch dann vor, wenn (vereinfacht ausgedrückt) der Abnehmer der Ware im EU-Zielland registriert ist und eine gültige ausländische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) „verwendet“. Die innergemeinschaftliche Lieferung ist zwar grundsätzlich steuerfrei. Die Steuerbefreiung soll aber dann nicht gelten, wenn der Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (ZM) nicht ordnungsgemäß nachgekommen ist. Unklar ist, welche Konsequenzen diese Gesetzesänderungen für das innergemeinschaftliche Verbringen nach sich ziehen könnten. Dieser Frage geht der vorliegende Beitrag nach. Teil I erläutert, aus welchen Gründen das innergemeinschaftliche Verbringen als unternehmensinterner Vorgang in aller Regel steuerfrei sein muss, und zwar unabhängig von der „Verwendung“ einer USt-IdNr. In Teil II wird der Frage nachgegangen, ob die Steuerbefreiung – wie ua von der Finanzverwaltung¹ vertreten – auch im Falle des Verbringens nur unter der Voraussetzung gilt, dass die ZM frist- und ordnungsgemäß abgegeben wird. Aus unserer Sicht ist diese Einschätzung nicht zutreffend.

1. Einführung und Problemstellung

Verbringt ein Unternehmer innerhalb des Inlands einen Gegenstand des Unternehmens zu seiner Verfügung an einen anderen Ort im Inland, handelt es sich umsatzsteuerrechtlich nicht um einen steuerbaren Vorgang. Gleiches gilt, wenn der Unternehmer den Gegenstand in ein Drittland verbringen würde. Verbringt der Unternehmer allerdings einen Unternehmensgegenstand aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet, wird das Verbringen des Gegenstands im Rahmen einer gesetzlichen Fiktion als eine Lieferung angesehen, soweit kein Fall der vorübergehenden Verwendung vorliegt (§ 3 Abs. 1a S. 1 UStG). Liegen die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1a S. 1 UStG vor und greifen auch keine Ausnahmetatbestände, gilt der Unternehmer nach § 3 Abs. 1a S. 2 UStG als Lieferer. Dh erst der Nachweis des Verbringens einer Ware in einen anderen Mitgliedstaat begründet deren Steuerbarkeit als Lieferung.² Mit § 3 Abs. 1a UStG hat der deutsche Gesetzgeber Art. 17 Abs. 1 MwStSystRL in nationales Recht umgesetzt.³ Dh per gesetzlicher Fiktion wird das innergemeinschaftliche Verbringen

im oben beschriebenen Sinne zu einem im Inland steuerbaren Vorgang und – soweit keine Steuerbefreiung eingreifen würde – gegebenenfalls sogar zu einem steuerpflichtigen Umsatz (wobei wir nachfolgend den Standpunkt einnehmen, dass es sich hierbei um extreme Ausnahmen handeln muss).

In diesem Zusammenhang bestimmt § 6a Abs. 2 UStG, dass als innergemeinschaftliche Lieferung auch das einer Lieferung gleichgestellte Verbringen eines Gegenstands gilt. Nach der bis zum 31.12.2019 geltenden Rechtslage bestimmte § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG aF als Rechtsfolge, dass die innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 6a UStG), dh einschließlich des innergemeinschaftlichen Verbringens, steuerfrei sind. Spätestens durch die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache „Josef Plöckl“ war auch geklärt, dass die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens nicht mit der Begründung versagt werden kann, „der Steuerpflichtige habe keine vom Bestimmungsmittgliedstaat erteilte USt-IdNr. mitgeteilt, wenn keine konkreten Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung bestehen, der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden ist und auch die übrigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen“⁴. Der EuGH hat somit unter Anwendung der damaligen Rechtslage die vom Bestimmungsmittgliedstaat erteilte USt-IdNr. als lediglich formelle Voraussetzung für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens bewertet. Anlässlich dieses EuGH-Urteils hat der Rat die Kommission um die Vorlage eines Gesetzgebungsvorschlags zur Änderung der einschlägigen Bestimmungen der MwStSystRL dahin gehend ersucht, dass die gültige MwSt-IdNr. eine zusätzliche materielle Voraussetzung für die Anwendung einer Steuerbefreiung bei einer Lieferung von Gegenständen innerhalb der EU darstellen solle.⁵

Bereits vor Einführung der sog. „Quick Fixes“ zum 1.1.2020 war nach deutschem Recht aber – ungeachtet des vorgenannten EuGH-Urteils – unklar, welche Voraussetzungen an ein innergemeinschaftliches Verbringen auf tatbestandlicher Ebene zu stellen sind, damit die Rechtsfolge der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG aF eintreten konnte. Im Kern geht es um die Frage, ob § 6a Abs. 2 UStG auf tatbestandlicher Ebene zusätzliche – über § 3

* RA Michael Connemann, LL.M., MBA, ist Director im Bereich Umsatzsteuer bei der WTS, München und RA Jochen Meyer-Burow, LL.M. (London), Magister der Steuerwissenschaften, leitet den Bereich Umsatzsteuer als Partner bei Baker & McKenzie, Frankfurt a. M.

¹ BMF v. 9.10.2020 – III C 3 – S 7140/19/10002 :007, DOK 2020/1027480, BStBl. I 2020, 1038, MwStR 2020, 949 unter I.4.e)

² FG Köln v. 18.3.2015 – 4 K 3157/11, DStRE 2016, 409.

³ Für Zwecke dieses Aufsatzes soll nicht weiter vertieft werden, ob das Unionsrecht in Form einer richtlinienkonformen Auslegung des Begriffs der vorübergehenden Verwendung in § 3 Abs. 1a UStG einfließt oder ob Art. 17 Abs. 2 MwStSystRL vorrangig anzuwenden ist.

⁴ EuGH v. 20.10.2016 – C-24/15, MwStR 2016, 950 mAnm Robisch.

⁵ Dokument 14257/16 FISC 190 ECOFIN 861 v. 9.11.2016, URL: <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14257-2016-INIT/de/pdf>.

AUFsätze

Abs. 1a UStG hinausgehende – Voraussetzungen für das innergemeinschaftliche Verbringen aufstellt, damit – bei Vorliegen der tatbestandlichen Voraussetzungen – die in § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG normierte Rechtsfolge der Steuerfreiheit eintreten kann.

Im Zuge der „Quick Fixes“ hat diese Frage erheblich an Bedeutung gewonnen. Der Hintergrund ist, dass mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 12.12.2019 bedeutende Änderungen des deutschen UStG in Bezug auf innergemeinschaftliche Lieferungen eingeführt worden sind:

- Zum einen sind die materiell-rechtlichen (tatbestandlichen) Voraussetzungen für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung erweitert worden. Die Vorschrift des § 6a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b UStG nF erfordert nunmehr, dass der Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst sein muss. Der neue § 6a Abs. 1 Nr. 4 UStG bestimmt korrespondierend dazu, dass der Abnehmer gegenüber dem Unternehmer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte gültige USt-IdNr. „verwendet“.
- Zum anderen wurde auf der „Rechtsfolgenreise“⁶, dh im Tatbestand der Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung iSd § 6a UStG geregelt, dass die Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG dann nicht gelten soll, wenn der Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe der ZM (§ 18a UStG) nicht ordnungsgemäß nachgekommen ist, dh wenn er seiner „Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung ... nicht nachgekommen ist oder soweit er diese im Hinblick auf die jeweilige Lieferung unrichtig oder unvollständig abgegeben hat. § 18a Abs. 10 bleibt unberührt.“

Unklar ist, ob sich diese Verschärfungen auch auf das innergemeinschaftliche Verbringen beziehen bzw. welche Konsequenzen diese Gesetzesänderungen für das innergemeinschaftliche Verbringen nach sich ziehen könnten. Es ist insofern umstritten, ob das innergemeinschaftliche Verbringen nach § 6a Abs. 2 UStG nunmehr ebenfalls bereits tatbestandlich voraussetzen kann, dass der Unternehmer – gegebenenfalls bereits im Zeitpunkt des Verbringens – im Zielland registriert ist und über eine entsprechende USt-IdNr. verfügt bzw. ob nicht gegebenenfalls jede umsatzsteuerrechtliche Registrierung in einem anderen Mitgliedstaat – also nicht zwingendermaßen im Zielland – ausreicht. Zudem wird der Standpunkt eingenommen, dass die Abgabe der ZM gemäß § 18a UStG eine materielle Voraussetzung für das Eintreten der Rechtsfolge nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG geworden sei.⁷ Zu beachten ist dabei, dass die Erklärung eines Verbringens-Vorgangs in der ZM wiederum eine ausländische USt-IdNr. erfordert.

6 Genauer gesagt geht es hier um den Tatbestand der Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung bzw. die Verschärfung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung; jedoch nicht um den Tatbestand der innergemeinschaftlichen Lieferung.

7 S. zu den möglichen steuerstrafrechtlichen Konsequenzen dieser Auffassung bei Verstößen gegen die Pflichten des § 18a UStG, *Grommes UR* 2021, 461ff.

2. Überblick: Meinungsstand

2.1 Materieller Tatbestand des steuerfreien innergemeinschaftlichen Verbringens

Teilweise wird – ausgehend von dem Wortlaut des § 6a Abs. 2 UStG – vertreten, dass § 6a Abs. 2 UStG keine über § 3 Abs. 1a UStG hinausgehende Tatbestandsvoraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG aufstellt.⁸ Nach dieser Auffassung sind somit bei dem innergemeinschaftlichen Verbringen die Voraussetzungen für die Steuerbarkeit (§ 3 Abs. 1a UStG) und für die Steuerfreiheit (§ 6a Abs. 2 UStG iVm § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) identisch. Auf der Grundlage dieser Einschätzung wäre (nach unserem Verständnis) eine Registrierung im Empfangsmitgliedstaat sowie das Verwenden (oder Vorliegen) einer entsprechenden USt-IdNr. jedenfalls keine tatbestandliche Voraussetzung für das Vorliegen des innergemeinschaftlichen Verbringens an sich (und damit auch nicht für das Vorliegen einer grundsätzlich steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung in Form des innergemeinschaftlichen Verbringens).⁹

Nach einem anderen Verständnis erweitert § 6a Abs. 2 UStG den Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens nach § 3 Abs. 1a UStG für Zwecke der Steuerbefreiung. Nach dieser Auffassung sind die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Verbringens nach § 6a Abs. 2 UStG sowie der innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 6a Abs. 1 UStG jeweils dieselben, nur dass die Verbringung nicht für einen anderen Steuerpflichtigen, sondern an denselben Steuerpflichtigen bewirkt werden müsse.¹⁰ Diese Wertung gründet auf ein Verständnis, demzufolge die fiktive Lieferung aufgrund des innergemeinschaftlichen Verbringens als innergemeinschaftliche Lieferung gilt und dass (deshalb) „regelmäßig die Tatbestandsvoraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG“ (für innergemeinschaftliche Lieferungen) erfüllt sein müssten.

8 *Janzen* in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, UStG, Stand Juni 2020, § 6a, Rn. 79; *Höink* IWB 2021, 19 (24); FG Köln v. 18.3.2015 – 4 K 3157/11, DStRE 2016, 409; FG München v. 9.2.2017 – 14 K 2913/16, EFG 2017, 877, BeckRS 2017, 94754; *Oelmaier* EFG 2017, 880; *Treiber* in Sölch/Ringleb, UStG, Stand Okt. 2020, § 6a, Rn. 91; *Englisch/Becker/Kurzenberger UR* 2010, 285; *Frye* in Rau/Dürwächter, UStG, Stand Jan. 2019, § 6a Rn. 467 und 541; laut *Frye* setzt § 3 Abs. 1a UStG jedoch voraus, dass das Verbringen bei dem Unternehmer als fingiertem Abnehmer im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt. Dafür sei es geboten, den Unternehmerbegriff im Verbringensstatbestand des § 3 Abs. 1a UStG richtlinienkonform und teleologisch auf solche Unternehmer zu reduzieren, deren fiktive innergemeinschaftliche Erwerbe im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegen; sehr deutlich das FG Köln v. 18.3.2015 – 4 K 3157/11, DStRE 2016, 409 (412), wonach es angesichts der Identität der Tatbestandsvoraussetzungen des § 1a Abs. 2 und des § 3 Abs. 1a UStG auch nicht des Nachweises bedarf, dass der Gegenstand des innergemeinschaftlichen Verbringens bei dem „Abnehmer“ in einem anderen Mitgliedstaat der Umsatzbesteuerung unterliege (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG).

9 Vgl. *Meyer-Burow/Connemann MwStR* 2020, 106 (106f., Fn 40).

10 *Hahn* in BeckOK UStG, Stand 16.2.2021, § 3 Rn. 89.1; EuGH v. 20.10.2016 – C-24/15, MwStR 2016, 950 mAnm *Robisch*, Rn. 29 f.; BFH v. 21.5.2014 – V R 34/13, MwStR 2014, 730 mAnm *Heuermann*; *Sterzinger UStB* 2020, 387 (390); *Radeisen* in Schwarz/Widmann, UStG, Stand Jan. 2020, § 3 Abs. 1a Rn. 12.

AUFsätze

Die vorgenannte Auffassung begründet ihr Verständnis des § 6a Abs. 2 UStG im Wesentlichen mit Art. 138 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL. In Art. 138 MwStSystRL verweist die Steuerbefreiung für das innergemeinschaftliche Verbringen (in Abs. 2 Buchst. c) auch auf die entsprechenden Voraussetzungen für das Vorliegen einer echten (entgeltlichen) innergemeinschaftlichen Lieferung. Dem Wortlaut des Art. 138 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL nach wird die Lieferungen von Gegenständen in Form der Verbringung in einen anderen Mitgliedstaat unter den (möglicherweise) gleichen Voraussetzungen wie eine innergemeinschaftliche Lieferung befreit. Der Abs. 2 Buchst. c verweist zumindest darauf, dass die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens gewährt wird, welches „gemäß Abs. 1 und den Buchstaben a und b des vorliegenden Absatzes von der Mehrwertsteuer befreit“ wäre, wenn es „an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt würde“.

Für bis zum 31.12.2019 bewirkte Fälle des innergemeinschaftlichen Verbringens bedeutete dies, dass der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens iSd § 6a Abs. 2 UStG nach der vorgenannten Auffassung zusätzlich erforderte, dass der Vorgang in dem Empfangsmitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG, Art. 139 MwStSystRL).¹¹ In der Praxis kam nach unserer Wahrnehmung diesen vorgenannten unterschiedlichen Auffassungen zu dem Tatbestand des § 6a Abs. 2 UStG bisher keine besondere Bedeutung zu, da die große Mehrzahl der Verbringensfälle bis zum 31.12.2019 in der Regel ohnehin grundsätzlich der Erwerbsbesteuerung im Empfangsmitgliedstaat unterlagen (in der Praxis sind uns sogar nie relevante Fälle begegnet, in denen dies infrage stand).

Fraglich ist nun aber seit dem 1.1.2020, ob – unter Berücksichtigung dieser Auffassung – das entsprechende Erfordernis der Registrierung des Abnehmers in einem anderen Mitgliedstaat in § 6a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b UStG sowie die Verwendung der USt-IdNr. in dem neuen § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG auch für das innergemeinschaftliche Verbringen gelten soll und somit zusätzliche tatbestandliche Voraussetzungen für das innergemeinschaftliche Verbringen aufgestellt werden.¹²

Im Rahmen des Einführungsschreibens zur innergemeinschaftlichen Lieferung schreibt das BMF, „die materiellrechtlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung in § 6a Abs. 1 S. 1 UStG sowie für deren Steuerfreiheit in § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG“ seien geändert worden.¹³ In Bezug auf die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens äußert sich das BMF wie folgt¹⁴:

„³Ebenso wie bei einer innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 6a Abs. 1 UStG ist auch bei einem innergemeinschaftlichen Verbringen nach § 6a Abs. 2 UStG die Steuerbefreiung davon abhängig, dass der Vorgang in dem anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegt und das Verbringen in der ZM gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG zutreffend erklärt wird. ⁴Die Absätze 16 bis 18 sowie Abschnitt 4.1.2 sind entsprechend anzuwenden“.

Nach unserem Eindruck wird hiermit (im Hinblick auf das Erfordernis der ZM für die Steuerbefreiung) nur der Gesetzestext des § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG in etwas anderen Worten wiedergegeben. Nicht geklärt ist damit die Frage, ob nach Ansicht des BMF das entsprechende Erfordernis des in einem anderen Mitgliedstaat registrierten Abnehmers (§ 6a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b UStG) sowie der USt-IdNr. in dem neuen § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG auch für das innergemeinschaftliche Verbringen gelten solle und somit tatbestandliche Voraussetzung für das innergemeinschaftliche Verbringen würden.

Unklar ist, ob das BMF in seiner (vorstehend zitierten) Aussage zur Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens bewusst erklären wollte, dass es für die Steuerbefreiung auf tatbestandlicher Ebene gemäß § 6a Abs. 2 UStG „nur“ (zusätzlich zu den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1a UStG) auf die Erwerbsbesteuerung nach § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG ankomme und somit nicht auf die Registrierung (§ 6a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b UStG) und die USt-IdNr. (§ 6a Abs. 1 Nr. 4 UStG). Das BMF verweist hinsichtlich des innergemeinschaftlichen Verbringens auf die entsprechende Anwendung der Abs. 16 bis 18 des Abschn. 6a.1 UStAE. Die Abs. 16 bis 18 des Abschn. 6a.1 UStAE betreffen die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Erwerb des Gegenstands der Lieferung beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliegt; diese Absätze beschäftigen sich also vordergründig mit § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG. Abschn. 6a.1 Abs. 18 UStAE führt diesbezüglich wie folgt aus:

„¹Die Voraussetzung des § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG ist erfüllt, wenn der Abnehmer gegenüber dem liefernden Unternehmer mit einer ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilten, im Zeitpunkt der Lieferung gültigen USt-IdNr. auftritt (vgl. BFH v. 5.2.2004 – V B 180/03, BFH/NV 2004 S. 988). ²Hiermit gibt der Abnehmer zu erkennen, dass er den Gegenstand steuerfrei erwerben will, weil der Erwerb in dem anderen Mitgliedstaat den dortigen Besteuerungsvorschriften unterliegt. ³Es ist nicht erforderlich, dass der Erwerb des Gegenstands dort tatsächlich besteuert wird“.

Dieser letztgenannte Verweis (auf Abschn. 6a.1 Abs. 16 bis 18 UStAE) könnte nahelegen, dass das BMF die erweiterten Anforderungen an die innergemeinschaftliche Lieferung (seit dem 1.1.2020 nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b UStG und § 6a Abs. 1 Nr. 4 UStG) auch als tatbestandliche Voraussetzungen für das innergemeinschaftliche Verbringen bewerten möchte. Denn die vorstehend zitierten Ausführungen zur Verwendung der USt-IdNr. sind nach unserer Einschätzung eine Kombination der neuen Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und

¹¹ BFH v. 21.5.2014 – V R 34/13, MwStR 2014, 730 mAnm Heuermann; die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung setzt danach jedoch nicht voraus, dass der innergemeinschaftliche Erwerb in dem anderen Mitgliedstaat tatsächlich besteuert worden ist.

¹² Fietz/Lehner MwStR 2021, 454ff. (456) und Szabó/Tausch UVR 2019, 53 (55), die eine Registrierung im Bestimmungsmitgliedstaat fordern.

¹³ In der Einleitung des BMF-Schreibens aaO.

¹⁴ BMF v. 9.10.2020 – III C 3 – S 7140/19/10002 :007, BStBl. I 2020, 1038, MwStR 2020, 949.

AUFsätze

b UStG und § 6a Abs. 1 Nr. 4 UStG, dh zur Notwendigkeit der Registrierung in einem anderen EU-Mitgliedstaat sowie zur Verwendung der ausländischen USt-IdNr. Andererseits bezieht sich dieser letztgenannte Verweis des BMF auf Rechtsprechung des BFH, die bereits überholt ist.¹⁵

2.2 Bedeutung der ZM für den Eintritt der Rechtsfolge

§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG aF hatte lediglich eine Rechtsfolge geregelt, nämlich die Steuerbefreiung der in § 6a UStG aF definierten innergemeinschaftlichen Lieferung. Der Wortlaut des § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG nF knüpft die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung nunmehr an eine zusätzliche Voraussetzung: Die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung „gilt“ nicht (mehr), wenn der Unternehmer seiner Pflicht zur Abgabe der ZM nicht ordnungsgemäß nachgekommen ist.

In der Literatur wird vielfach die Auffassung vertreten, dass die Abgabe der ZM gemäß § 18a UStG eine materielle Voraussetzung für das Eintreten der Rechtsfolge nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG geworden sei.¹⁶ Auch das BMF scheint diesen Standpunkt einzunehmen und macht die Steuerbefreiung davon abhängig, dass das Verbringen in der ZM „zutreffend erklärt“ und im Hinblick auf die jeweilige Lieferung „richtig und vollständig ist“.¹⁷ Zudem können nur eine fehlerhafte ZM (mit Wirkung für die Steuerbefreiung) berichtigt werden, und zwar ausschließlich für den Meldezeitraum, in dem die betreffende Lieferung ausgeführt wurde und (vermutlich) nur „innerhalb eines Monats nach Kenntnis des Fehlers“.¹⁸ Im Ergebnis könnte damit jede Nichteinhaltung der vielfachen ZM-Verpflichtungen nach § 18a UStG stets zum Verlust der Steuerbefreiung führen.

Es ist andererseits bereits infrage gestellt worden, ob die ZM ernsthaft „materiell“ (unverzichtbar) für die Steuerbefreiung in dem Sinne sein kann, dass die Abwesenheit einer korrekten ZM stets zwangsläufig zur Steuerpflicht führen würde.¹⁹ Laut *Treiber* können sich Unternehmer (ohnehin zumindest) auf die im Unionsrecht günstigere Gegen Ausnahme nach Art. 138 Abs. 1a MwStSystRL berufen, wonach es nicht zum Ausschluss der Steuerbefreiung kommt, wenn der Lieferer sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen kann, so dass der Umsatz bei Vorliegen dieser Gegen Ausnahme trotz Verstöße gegen § 18a UStG steuerfrei ist.²⁰

15 Der vom BMF zitierte Beschluss des BFH v. 5.2.2004 – V B 180/03, BFH/NV 2004, 988, BeckRS 2004, 25003368 ist inzwischen überholt. In diesem Beschluss hatte der BFH den Buchnachweis noch als materiellrechtliche Voraussetzung der Steuerbefreiung bewertet.

16 *Fietz/Baumgartner* NWB 2019, 433 (434); *Robisch* in Bunjes, UStG, 19. Aufl. 2020, § 6a Rn. 68d; *Weymüller* DStR 2020, 185 (188); *Carlson/Eisenreich* IWB 2021, 115 (121); *Sikorski* in Küffner/Zugmaier, USt Kommentar Online, Stand Feb. 2021, § 6a Rn. 5; *Prätzler* DB 2020, 241 (241); *Kußmaul/Naumann/Granat* UStB 2021, 51 (58); *Frye* UR 2020, 325 (327); *Grune* Stbg 2020, 109 (110).

17 So nun Abschn. 6a.1 Abs. 21 und Abschn. 4.1.2 Abs. 2 S. 1 UStAE.

18 Abschn. 4.1.2 Abs. 3 S. 4–5 UStAE.

19 S. dazu bereits die Begründung in *Meyer-Burow/Connemann* MwStR 2020, 106 (115); nachfolgend dazu genauer unter 4.2.

20 *Treiber* (Fn. 8), § 4 Nr. 1 Rn. 23.

Auf die Veröffentlichungen des BMF zur Bedeutung der ZM für die Steuerbefreiung werden wir noch ausführlicher in Teil II dieses Beitrags eingehen und unsere abweichende Auffassung begründen: UE ist die ZM im Ergebnis lediglich eine formelle Voraussetzung für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens. Ein Versäumnis bei der Abgabe kann je nach Einzelfall ordnungsgemäß begründet werden und die Abgabe der ZM in vielen Fällen sogar gänzlich verzichtbar sein. Das gilt gerade auch für die nachstehend erläuterten typischen Problemfälle (dh im Zusammenhang mit der vorübergehenden Verwendung und Konsignationslägern; s. 3.).

3. Auswirkungen des Meinungsstreits auf typische „Verbringens-Vorgänge“

Wenn das innergemeinschaftliche Verbringen ohne Registrierung und USt-IdNr. des Ziellandes steuerpflichtig wäre (tatbestandlich oder über die Abgabepflicht der ZM), hätte dies vielfache Nachteile für die Unternehmen. Für eine solche Besteuerung wäre nämlich grundsätzlich keine anderweitige Entlastung vorgesehen, wie zB ein Abzug der Steuer aus einem steuerpflichtigen Verbringen als Vorsteuerabzug. Das innergemeinschaftliche Verbringen ist ein Vorgang im unternehmerischen Bereich und kein mit Umsatzsteuer zu belastender Letztverbrauch. Die Steuerbefreiung ist deshalb von elementarer Bedeutung zur Sicherstellung der umsatzsteuerlichen Belastungsneutralität des innergemeinschaftlichen Verbringens. Ohne die Steuerbefreiung könnte es zu einer (uE systemwidrigen) Definitivsteuerbelastung des innergemeinschaftlichen Verbringens kommen. Diese Rechtsfolge könnte vor allem in solchen Fällen drohen, in denen erst später erkannt wird, dass für einen vergangenen Zeitraum ein innergemeinschaftliches Verbringen zu erklären ist, obwohl keine Registrierung im Erwerbsland (und keine USt-IdNr.) vorliegt:

- Dieses Problem wird sich für viele Unternehmen etwa stellen, wenn unternehmenseigene Gegenstände zu bestimmten unternehmerischen Zwecken vorübergehend über EU-Grenzen (und später wieder zurück) verbracht werden. In vielen Fällen ist hierfür kein innergemeinschaftliches Verbringen zu melden (dh es ist keine steuerfreie Lieferung im Ausgangsmitgliedstaat und kein innergemeinschaftlicher Erwerb im Zielland zu erklären). Es greift eine entsprechende gesetzliche Ausnahme vom Verbringens-Tatbestand, die sog. „vorübergehenden Verwendung“ des Gegenstands im Zielland – etwa die Verwendung zur Erbringung einer Dienstleistung an dem Gegenstand oder zur Ausführung einer Dienstleistung mit dem Gegenstand. Diese Ausnahme liegt aber nicht immer eindeutig vor. Die Grenzen dieser Ausnahmen sind in vielen Punkten umstritten oder zumindest unklar, vor allem im Fall der „der Art nach“ vorübergehenden Verwendung. Wenn sich im Nachhinein herausstellen sollte, dass diese Ausnahme von einem innergemeinschaftlichen Verbringen nicht anwendbar ist, muss es dem Unternehmen möglich sein, die für das Verbringen gesetzlich vorgesehene Steuerbefreiung auch nachträglich in Anspruch zu nehmen bzw. die Voraussetzungen der Steuerbefreiung auch nachträglich erfüllen

AUFsätze

zu können.²¹ Eine Registrierung und USt-IdNr. des Ziellandes wird es hier regelmäßig (noch) nicht geben und dies sollte deshalb auch keine Voraussetzung für die Steuerbefreiung sein, falls eine nachträgliche Registrierung nicht möglich ist. Eine ähnliche Situation kann entstehen, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen der „vorübergehenden Verwendung“ später (mit Wirkung für die Zukunft) entfallen, etwa durch den Untergang oder den Verkauf des Gegenstands im Zielland. Für diesen Vorgang muss der Unternehmer wiederum ein innergemeinschaftliches Verbringen erklären (dh „ex nunc“ für den entsprechenden Voranmeldungszeitraum), für welches eine Steuerbefreiung benötigt wird.

- Ein weiterer viel diskutierter Problembereich in diesem Zusammenhang sind Konsignationslagerfälle nach der neuen Regelung des § 6b UStG.²² In Einzelfällen kann es dazu kommen, dass es trotz des Konsignationslagers zu einer Registrierungspflicht im Zielland (in dem das Lager steht) kommt. Nur um ein typisches Beispiel zu nennen: Wenn die eingelagerte Ware nicht innerhalb der gesetzlichen Frist von zwölf Monaten an den vorbestimmten Erwerber veräußert wird, nimmt das Gesetz ein innergemeinschaftliches Verbringen an. Das innergemeinschaftliche Verbringen ist im Ausgangsmitgliedstaat grundsätzlich als gleichgestellte steuerfreie (innergemeinschaftliche) Lieferung zu erklären. Auch in einem solchen Fall wird die USt-IdNr. des Ziellandes in aller Regel (noch) nicht vorliegen. Der Unternehmer hat sich ja im Hinblick auf die neue Konsignationslagerregelung (und in Übereinstimmung mit deren Zielsetzung) im Zielland nicht registriert. Sollte die Registrierung und die USt-IdNr. für diese Steuerbefreiung eine Voraussetzung sein, wäre das Verbringen ggf. steuerpflichtig (möglicherweise ohne Vorsteuerabzug).

In vielen Mitgliedstaaten ist eine Registrierung mit rückwirkender Wirkung auf den Meldezeitraum bzw. den Zeitpunkt des Verbringens nicht möglich. Würde das entsprechende Erfordernis der USt-IdNr. in dem neuen § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG sowie das Erfordernis im § 6a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b UStG, dass der Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer – im Zeitpunkt der Lieferung bzw. des Verbringens – erfasst sein muss, tatbestandliche Voraussetzung für das innergemeinschaftliche Verbringen sein, könnten solche Verbringensfälle nicht steuerbefreit werden bzw. die Steuerbefreiung würde davon abhängen, ob und in welchem Zeitrahmen die Steuerbehörden im Empfangsmitgliedstaat rückwirkend eine USt-IdNr. erteilen. Angenommen, im Hinblick auf die Registrierung im Empfangsmitgliedstaat würde keine Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Verbringens gefordert, dh eine spätere

Registrierung würde für die Steuerbefreiung grundsätzlich genügen. Dennoch könnte das Verbringen in der ZM nur dann zutreffend erklärt werden, wenn die Registrierung (und damit die für die ZM benötigte USt-IdNr.) zumindest für den für die ZM relevanten Meldezeitraum wirksam wird. Das wiederum würde ggf. eben doch eine rückwirkende Registrierung (bzw. USt-IdNr.) erfordern (das innergemeinschaftliche Verbringen ist gemäß § 18a Abs. 8 S. 1 UStG in der Meldung für den Monat zu erfassen, der auf die Ausführung des Verbringens folgt²³; die Deklaration des Verbringens in einem späteren Meldezeitraum wäre zumindest [wohl] nach der Auffassung des BMF keine zutreffende Erklärung iSd § 18a UStG).

4. Stellungnahme

In diesem Beitrag wird dafür argumentiert, dass der Tatbestand und die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens nach geltendem Recht nicht solchen strengen Voraussetzungen unterliegen. Der Tatbestand und die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens werden insbes. nicht davon abhängig gemacht, ob der Unternehmer über eine ausländische USt-IdNr. verfügt und in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer registriert sein muss.

In Teil II dieses Beitrags werden wir zudem darlegen, dass die Abgabe der ZM im Hinblick auf die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens nur ein formelles Kriterium ist und nur erforderlich sein kann, sobald bzw. wenn die ZM für einen bestimmten Meldezeitraum (überhaupt noch) abgegeben werden kann und soweit die eigentlichen materiellen Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Verbringens im Einzelfall nicht bereits anderweitig belegt sind (die Einzelheiten hierzu werden in Teil II näher erläutert).

4.1 Registrierung und USt-IdNr. keine tatbestandlichen Voraussetzungen für das innergemeinschaftliche Verbringen – § 3 Abs. 1a UStG

Der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens nach § 3 Abs. 1a UStG erfordert nicht mehr als das physische Verbringen des Unternehmensgegenstandes in einen anderen Mitgliedstaat zur eigenen unternehmerischen Verfügung. Auch aus Art. 17 MwStSystRL ergibt sich keine andere Bewertung.

Unerheblich diesbezüglich ist es, ob das Unionsrecht in Form einer richtlinienkonformen Auslegung des Begriffs der vorübergehenden Verwendung in § 3 Abs. 1a UStG einfließt oder ob Art. 17 Abs. 2 MwStSystRL insofern vorrangig anzuwenden ist. Soweit mit *Frye* davon ausgegangen wird, dass der Unternehmerbegriff im Verbringenstatbestand des § 3 Abs. 1a UStG richtlinienkonform und teleologisch auf solche Unternehmer zu reduzieren sei, deren fiktive innergemeinschaftliche Erwerbe im anderen Mitgliedstaat der Erwerbsbesteuerung unterliegen²⁴, führt dies nach

²¹ Sobald eine der Voraussetzungen für die Ausnahme der nur vorübergehenden Verwendung nicht mehr vorliegt, wie zB beim Verkauf des Gegenstands, ist in diesem Zeitpunkt ein innergemeinschaftliches Verbringen gegen Entgelt gleichgestelltes innergemeinschaftliches Verbringen anzunehmen (Art. 17 Abs. 3 MwStSystRL; BFH v. 21.5.2014 – V R 34/13, MwStR 2014, 730 mAnm *Heuermann*, Rn. 39).

²² Zur neuen Konsignationslagerregelung s. *Meyer-Burrow/Connemann* UStB 2019, 119; zur Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelungen bei verspäteter Abgabe der ZM s. *Fietz/Lehner* MwStR 2021, 454.

²³ *Leonard/Heidner* in Bunjes, UStG, 19. Aufl. 2020, § 18a Rn. 21; *Pflaum* in Wäger, UStG, 2020, § 18a Rn. 45.

²⁴ *Frye* (Fn. 8), § 6a Rn. 541.

AUFsätze

unserem Verständnis nicht zu dem Ergebnis, dass der Tatbestand des § 3 Abs. 1a UStG eine Registrierung und USt-IdNr. im Zielstaat erfordern würde.

4.2 Gleichstellung des innergemeinschaftlichen Verbringens mit der innergemeinschaftlichen Lieferung – § 6a Abs. 2 UStG

Ein solches innergemeinschaftliches Verbringen nach § 3 Abs. 1a UStG wird gemäß § 6a Abs. 2 UStG erkennbar ohne weitere Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt. § 6a Abs. 2 UStG verweist gerade nicht auf die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG, zu denen neben der „Erwerbsbesteuerung“ seit Januar 2020 auch die Registrierung des Abnehmers in einem anderen Mitgliedstaat sowie die Verwendung der USt-IdNr. des Abnehmers gehören. Auch die entsprechende Beschreibung des Tatbestands des innergemeinschaftlichen Verbringens in der EU-Richtlinie enthält keine weiteren tatbestandlichen Voraussetzungen (Art. 17 MwStSystRL).

Es wird demgegenüber vertreten, dass die Tatbestandsmerkmale des § 6a Abs. 1 UStG auch auf das innergemeinschaftliche Verbringen anzuwenden seien. Regelmäßig wird diese Frage im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens diskutiert. Die Steuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG soll nach diesem Ansatz nur dann gewährt werden, wenn auch die genannten Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG erfüllt sind. Aus unserer Sicht ist dieser Ansatz nicht zutreffend:

- Dieser Ansatz findet keine Stütze im Wortlaut des Gesetzes.²⁵ Der Wortlaut des deutschen UStG ist insofern unmissverständlich: § 3 Abs. 1a UStG und § 6a Abs. 2 UStG verweisen nicht auf § 6a Abs. 1 UStG, und eine Auslegung der Norm gegen den eindeutigen Wortlaut und Wortsinn (sowie die Systematik) des Gesetzes wäre bedenklich²⁶ und würde als extreme Ausnahme eine sehr fundierte Begründung erfordern. Ein innergemeinschaftliches Verbringen liegt deshalb unabhängig davon vor, ob die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG erfüllt sind.
- § 6a Abs. 2 UStG enthält auch keine über § 3 Abs. 1a UStG hinausgehenden Tatbestandsvoraussetzungen für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens, welche allein in § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG geregelt ist. Diese Einschätzung wird auch von mehreren deutschen Finanzgerichten geteilt.²⁷ Nach deutschem Recht wird daher die Steuerbefreiung nicht von der Registrierung in einem anderen Mitgliedstaat oder der Verwendung oder Existenz einer ausländischen USt-IdNr. abhängig gemacht. Steht fest, dass ein Fall des § 3 Abs. 1a UStG vorliegt, bedarf es daher auch keines weiteren Nachweises der materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit dieses Umsatzes mehr.²⁸

Der BFH und auch der EuGH haben diesen Punkt allerdings in einigen Urteilen anders bewertet. Der EuGH hat in der Rs. *Plöckl* unter Anwendung der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG befunden, dass die materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Verbringens sowie der innergemeinschaftlichen Lieferung jeweils dieselben seien, ohne dass die Verbringung für einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt werden müsse.²⁹ Auch der BFH ist zu dem Ergebnis gekommen, dass durch § 6a Abs. 1 Nr. 3 iVm Abs. 2 UStG die Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Verbringens ua davon abhängig gemacht werde, dass der Erwerb des verbrachten Gegenstands beim Abnehmer, der in diesem Fall mit dem Lieferer identisch sei, den Vorschriften der Umsatzbesteuerung unterliege.³⁰

Die Gerichte lehnen sich hierbei (soweit erkennbar) auf den Wortlaut des Art. 138 MwStSystRL.³¹ Diese Vorschrift verlangt für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens, dass die „Verbringung ... von der Mehrwertsteuer befreit wäre, wenn sie an einen anderen Steuerpflichtigen bewirkt würde“ und verweist dabei auf die Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen. Die Gerichte haben sich dabei allerdings bisher nur auf das Merkmal der „Erwerbsbesteuerung“ bezogen, welches sich dem Sinn nach auf das innergemeinschaftliche Verbringen übertragen lässt und in aller Regel unproblematisch erfüllt ist.³²

Bei verständiger Auslegung des Art. 138 MwStSystRL ergibt sich uE demgegenüber nicht, dass der Verbringende für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens bereits im Zeitpunkt des Verbringens in einem anderen Mitgliedstaat registriert sein müsste und dementsprechend eine USt-IdNr. benötigen würde. Lediglich für die innergemeinschaftliche Lieferung „an einen anderen Steuerpflichtigen“ verlangt das Gesetz, dass der Abnehmer für Mehrwertsteuerzwecke in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat registriert ist, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände beginnt, und dass der Abnehmer dem Lieferer diese Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat (Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL/vgl. § 6a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b und Nr. 4 UStG). Beim unternehmensinternen Verbringen kann der Verbringende sich die USt-IdNr. demgegenüber nicht selbst „mitteilen“ bzw. gegenüber sich selbst „verwenden“. Insofern erscheint ein Abstellen auf das Erfordernis des § 6a Abs. 1 Nr. 4 UStG wenig sinnvoll. Das Gesetz stellt für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens auch

28 FG Köln v. 18.3.2015 – 4 K 3157/11, DStRE 2016, 409.

29 EuGH v. 20.10.2016 – C-24/15, *Plöckl*, MwStR 2016, 950 mAnm Robisch, Rn. 29 f.

30 BFH v. 21.5.2014 – V R 34/13, MwStR 2014, 730 mAnm Heuermann, Rn. 47.

31 Das Urteil des EuGH (v. 20.10.2016 – C-24/15, *Plöckl*, MwStR 2016, 950 mAnm Robisch) betraf zwar noch den Art. 28c Teil A Buchst. a UAbs. 1 und Buchst. d Richtlinie 77/388/EWG. Dies hat aber uE keinen Einfluss auf die rechtliche Bewertung.

32 Die „Erwerbsbesteuerung“ nach § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG erfordert nach der Rechtsprechung nicht mehr, als dass der innergemeinschaftliche Erwerb im Zielland rechtlich grundsätzlich der Besteuerung unterliegt. Der Nachweis der tatsächlichen Erwerbsbesteuerung ist nicht erforderlich (s. FG Köln v. 18.3.2015 – 4 K 3157/11, DStRE 2016, 409 mwN).

25 *Frye* (Fn. 8), § 6a Rn. 541; *Englisch/Becker/Kurzenberger* UR 2010, 285 (285).

26 S. zu den Grenzen der Wortlautauslegung BFH v. 15.2.2012 – XI R 24/09, DStR 2012, 903 Rn. 17 ff.

27 FG München v. 9.2.2017 – 14 K 2913/16, EFG 2017, 877, BeckRS 2017, 94754; FG Köln v. 18.3.2015 – 4 K 3157/11, DStRE 2016, 409.

AUFsätze

gerade nicht darauf ab, dass es tatsächlich einen anderen Steuerpflichtigen gibt (der eine USt-IdNr. mitteilen könnte), sondern eben nur (wenn auch etwas unklar) darauf, dass eine (entgeltliche) innergemeinschaftliche Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen steuerfrei wäre, wenn sie vorliegen würde.

Das Abstellen auf die Registrierung in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat, in dem die Versendung oder Beförderung der Gegenstände beginnt, würde auch zu wenig sachgerechten Ergebnissen beim innergemeinschaftlichen Verbringen führen. Sowohl Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL als auch § 6a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b UStG erfordern keine Registrierung im Empfangsmitgliedstaat. Soweit also die Auffassung vertreten würde, dass in Fällen des innergemeinschaftlichen Verbringens über § 6a Abs. 2 UStG auch die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG zu erfüllen seien, würde für die Steuerbefreiung – zumindest auf tatbestandlicher Ebene – jede Registrierung in einem anderen Mitgliedstaat als dem Abgangsmitgliedstaat für die Steuerbefreiung ausreichen.

In Bezug auf die neuen materiellen Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 6a Abs. 1 UStG wird nach ganz herrschender Meinung vertreten, dass die vom Abnehmer verwendete USt-IdNr. im Zeitpunkt der Lieferung gültig sein muss.³³ Dies würde beim innergemeinschaftlichen Verbringen regelmäßig unmöglich sein. Gerade in den oben beschriebenen Fällen der zunächst vorübergehenden Verwendung ist der Unternehmer häufig nicht bereits im Zeitpunkt des Verbringens im Zielstaat für umsatzsteuerrechtliche Zwecke registriert. Das Gleiche gilt für die beschriebenen Konsignationslager-Fälle, bei denen die Lieferung an den Erwerber nicht innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes ausgeführt wird und daher das Gesetz nach Ablauf der Frist ein Verbringen fingiert. Soweit der jeweilige Mitgliedstaat keine Registrierung mit Rückwirkung auf den Verbringenszeitraum zulässt, würde hier etwas Unmögliches von dem Unternehmer gefordert werden.

Würde eine Registrierung im Zeitpunkt des Verbringens materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung des Verbringens auf tatbestandlicher Ebene sein, könnten die vorgenannten Fälle nicht von der Steuer befreit werden. Einen solchen gesetzgeberischen Willen – das innergemeinschaftliche Verbringen stets zu besteuern, wenn im Zeitpunkt des Verbringens keine Registrierung vorliegt – können wir nicht erkennen und dieser wäre auch systemwidrig. Vielmehr haben der Richtlinienggeber bzw. der Gesetzgeber hinsichtlich des Zeitpunktes des Vorliegens eines innergemeinschaftlichen Verbringens gesetzliche Fiktionen für den Zeitpunkt der Verwirklichung des innergemeinschaftlichen

Verbringens aufgestellt (zB bei Überschreiten der genannten 12-Monatsfrist)³⁴, bei denen davon auszugehen ist, dass der Unternehmer zu diesem Zeitpunkt gegebenenfalls nicht im Empfangsmitgliedstaat registriert ist. Das muss dem Gesetzgeber schlichtweg klar gewesen sein. Ganz allgemein sollte im Falle eines nur unternehmensinternen innergemeinschaftlichen Verbringens evident sein, dass bei solchen (erstmaligen) Vorgängen typischerweise noch keine Registrierung im Zielland vorliegen sollte. Es wäre auch insofern sinnwidrig, eine solche Registrierung für die grundsätzlich zu gewährende und für die Belastungsneutralität der Umsatzsteuer elementare Steuerbefreiung zu fordern.

Die ausländische USt-IdNr. in § 6a Abs. 1 Nr. 4 UStG soll zudem ausweislich der gesetzgeberischen Intention letztlich dem Zweck dienen, dass der Unternehmer eine ZM abgeben kann, damit der Empfangsmitgliedstaat über die Ankunft der Waren informiert wird. Die Abgabe der ZM ist wiederum im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung lediglich eine rein formelle Voraussetzung für die Steuerbefreiung (s. unten Gliederungspunkt 6. am Ende). Für die Abgabe der ZM wird zwar eine ausländische USt-IdNr. benötigt. Als bloßes Erklärungsbestandteil der ZM kann die USt-IdNr. aber keine materielle Voraussetzung auf tatbestandlicher Ebene für das innergemeinschaftliche Verbringen selbst sein.

5. Zusammenfassung

1. Der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens erfordert nicht mehr als das physische Verbringen des Unternehmensgegenstandes in einen anderen Mitgliedstaat zur eigenen unternehmerischen Verfügung (§ 3 Abs. 1a UStG). Ein solches Verbringen wird gemäß § 6a Abs. 2 UStG erkennbar ohne weitere Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt. § 6a Abs. 2 UStG verweist gerade nicht auf die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG, zu denen neben der „Erwerbsbesteuerung“ seit Januar 2020 auch die Verwendung der USt-IdNr. des Abnehmers gehört. Das gleiche Ergebnis ergibt sich aus dem zugrundeliegende EU-Recht zu den tatbestandlichen Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Verbringens (Art. 17 MwStSystRL).
2. Als innergemeinschaftliche Lieferung ist der Vorgang gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG grundsätzlich steuerfrei. Nach deutschem Recht wird die Steuerbefreiung nicht von der Verwendung oder Existenz einer ausländischen USt-IdNr. abhängig gemacht. Der Wortlaut des deutschen UStG ist insofern unmissverständlich (§ 4 Nr. 1 und § 6a Abs. 2 UStG), und diese Einschätzung wird auch von mehreren deutschen Finanzgerichten geteilt.
3. Der BFH und auch der EuGH (*Plöckl*) haben diesen Punkt zwar anders bewertet und dürften sich dabei jeweils auf den Wortlaut des Art. 138 MwStSystRL beziehen. Diese Vorschrift verlangt für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens, dass die „Verbringung ... von der Mehrwertsteuer befreit wäre, wenn sie an ei-

³³ Nach ganz herrschender Meinung muss die USt-IdNr. im Zeitpunkt der Lieferung gültig sein; *Meyer-Burow/Connemann* MwStR 2020, 106 (109); *Gerhards* DStZ 2019, 534 (535); *Prätzler* DB 2020, 241 (242); *Robisch* in Bunjes, UStG, 19. Aufl. 2020, § 6a Rn. 32b; *Treiber* (Fn. 8), § 6a Rn. 72; *Weymüller* in BeckOK UStG, Stand 31.12.2020, § 6a Rn. 71.4; Abschn. 6a.1. Abs. 19 S. 3 UStAE; aA *Burgmaier* in Wäger, UStG, 2020, § 6a Rn. 95; wonach die „Gültigkeit“ der USt-IdNr. nach dem Wortlaut der Richtlinie keine materielle Voraussetzung sei; *Fietz/Lehner* MwStR 2021, 454 speziell zum Verbringen.

³⁴ ZB Art. 17 Abs. 3 MwStSystRL, § 6b Abs. 3 UStG.

AUFsätze

nen anderen Steuerpflichtigen bewirkt würde“ und verweist dabei auf die Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung an einen anderen Steuerpflichtigen. Die Gerichte haben sich dabei allerdings bisher nur auf das Merkmal der „Erwerbsbesteuerung“ bezogen, welches sich dem Sinn nach auf das innergemeinschaftliche Verbringen übertragen lässt und in aller Regel unproblematisch erfüllt ist.³⁵

4. Bei verständiger Auslegung des Art. 138 MwStSystRL ergibt sich uE demgegenüber nicht, dass der Verbringende für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens eine USt-IdNr. des Ziellandes benötigt. Lediglich für die innergemeinschaftliche Lieferung „an einen anderen Steuerpflichtigen“ verlangt das Gesetz, dass der Abnehmer dem Lieferer eine ausländische USt-IdNr. mitteilt (Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL/vgl. § 6a Abs. 1 Nr. 4 UStG). Beim unternehmensinternen Verbringen kann der Verbringende sich die USt-IdNr. demgegenüber nicht selbst „mitteilen“. Dies würde beim innergemeinschaftlichen Verbringen auch regelmäßig unmöglich sein, weil eine USt-IdNr. im Meldezeitraum des Verbringens in vielen typischen Fallkonstellationen noch gar nicht vorliegen kann (vgl. die eingangs geschilderten praxisrelevanten Sachverhalte, in denen der erklärungs-

pflichtige Verbringens-Vorgang erst nach dem eigentlichen Verbringen festgestellt wird). Die ausländische USt-IdNr. soll zudem ausweislich der gesetzgeberischen Intention letztlich dem Zweck dienen, dass der Unternehmer eine ZM abgeben kann (die wiederum ist im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung aber lediglich ein rein formelles Verfahren; s. Teil II).

6. Ausblick auf Teil II

In Teil II dieses Beitrags werden wir zudem darlegen, dass die Abgabe der ZM nach unserer Auslegung des geltenden Rechts keine materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist. Es handelt sich lediglich um ein formelles Kriterium, welches in bestimmten Fällen gänzlich verzichtbar sein muss. Im Ergebnis kann die ZM im Hinblick für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens nur dann erheblich sein, sobald bzw. wenn die ZM für einen bestimmten Meldezeitraum (überhaupt noch) abgegeben werden kann und soweit die eigentlichen materiellen Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Verbringens im Einzelfall nicht bereits anderweitig belegt sind. Vor allem in all den Fällen, in denen eine ZM gar nicht ordnungsgemäß abgegeben werden kann (Fall der Unmöglichkeit), hat der Steuerpflichtige eine „ordnungsgemäße Begründung“ (iSd Art. 138 MwStSystRL) dafür, dass die Abgabe der ZM keine Voraussetzung für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens ist. Die Einzelheiten hierzu werden in Teil II näher erläutert.

³⁵ Die „Erwerbsbesteuerung“ nach § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG erfordert nach der Rechtsprechung nicht mehr, als dass der innergemeinschaftliche Erwerb im Zielland rechtlich grundsätzlich der Besteuerung unterliegt.

Die Bedeutung der USt-IdNr. und der Zusammenfassenden Meldung für die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens – Teil II

Zugleich Anmerkung zu dem BMF-Einführungsschreiben v. 9.10.2020

Michael Connemann und Jochen Meyer-Burow*

Die Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens ist von elementarer Bedeutung, um diese rein unternehmensinterne Verwendung eines Gegenstands systemgerecht von der Umsatzsteuer zu entlasten. Wenn das innergemeinschaftliche Verbringen nur dann von der Steuer befreit sein könnte, wenn der Unternehmer im Zielland registriert ist, über eine ausländische USt-IdNr. verfügt und das Verbringen mit dieser USt-IdNr. fristgemäß in einer Zusammenfassenden Meldung (ZM) erfasst, dann hätte dies Nachteile für die Unternehmen. Für eine solche Besteuerung wäre grundsätzlich nämlich keine anderweitige Entlastung vorgesehen, wie zB ein Vorsteuerabzug aus einem steuerpflichtigen Verbringen. Die Rechtslage seit den sog. Quick Fixes und das BMF-Einführungsschreiben¹ werden überwiegend so ausgelegt, dass die Steuerbefreiung nur unter solchen Voraussetzungen ge-

währt werden soll. Der vorliegende Beitrag tritt dieser einschränkenden Sichtweise entgegen.

1. Einführung und Problemstellung

In dem vorangehenden Teil I² dieses Beitrags wurde die praktische Bedeutung der Steuerbefreiung des innergemeinschaftlichen Verbringens näher erläutert (vor allem im Zusammenhang mit Fallgestaltungen der „vorübergehenden Verwendung“ und bestimmten Konsignationslagerfällen; s. in Teil I unter 3.). In Teil I ist zudem erläutert worden, dass die eigentlichen materiellen Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Verbringens sich uE darauf beschränken, dass ein Gegenstand des Unternehmens zur eigenen unternehmerischen Verwendung in das EU-Ausland verbracht wird. Der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens sollte (entgegen einer verbreiteten Auffassung) uE

* RA Michael Connemann, LL.M., MBA, ist Director im Bereich Umsatzsteuer bei der WTS, München, RA Jochen Meyer-Burow, LL.M. (London), Magister der Steuerwissenschaften, leitet den Bereich Umsatzsteuer als Partner bei Baker & McKenzie, Frankfurt a. M.

¹ BMF v. 9.10.2020 – III C 3 - S 7140/19/10002 :007, DOK 2020/1027480, BStBl. I 2020, 1038, MwStR 2020, 949 unter I.4.

² Connemann/Meyer-Burow MwStR 2021, 517.