



MWST-DIGITALPAKET:

FERNVERKAUFSREGELUNGEN AB 01.07.2021

MERKBLATT NR. 1967.1 | 05 | 2021

INHALT

1. **Vorbemerkungen**
2. **Inneregemeinschaftlicher Fernverkauf – § 3c Abs. 1 UStG**
 - 2.1 Anwendung und Voraussetzungen
 - 2.2 Beschränkung auf B2C-Fälle
 - 2.3 Folge
 - 2.4 Schwellen-Regelung
 - 2.5 Ausnahmen
 - 2.6 Meldeverfahren
 - 2.7 Fazit inneregemeinschaftlicher Fernverkauf
 - 2.8 Praxisfälle
3. **Fernverkauf mit aus dem Drittlandsgebiet über einen anderen Mitgliedstaat eingeführten Gegenständen – § 3c Abs. 2 UStG**
 - 3.1 Anwendung und Voraussetzungen
 - 3.2 Beschränkung auf B2C-Fälle
 - 3.3 Schwellen-Regelung
 - 3.4 Ausnahmen
 - 3.5 Meldeverfahren
 - 3.6 Praxisfälle
4. **Fernverkauf aus dem Drittland bis 150 € – § 3c Abs. 3 UStG**
 - 4.1 Anwendung und Voraussetzungen
 - 4.2 Beschränkung auf B2C-Fälle
 - 4.3 Schwellen-Regelung und 150-€-Grenze
 - 4.4 Ausnahmen
 - 4.5 Meldeverfahren
 - 4.6 Praxisfälle

1. VORBEMERKUNGEN

Als erster Schritt zur weiteren Vereinheitlichung sowie zur Modernisierung des Mehrwertsteuersystems wurde zunächst im B2C-Bereich das „VAT E-Commerce Package“ oder „Mehrwertsteuer-Digitalpaket“ – auch „Digitalpaket E-Commerce“ genannt – verabschiedet. Mit diesem Maßnahmenpaket verfolgt die EU ihre Strategie eines einheitlichen digitalen Markts (Digital Single Market Strategy).

Der **1. Teil** des Digitalpakets E-Commerce¹ betraf v. a. die Besteuerung von TRFE-Leistungen (Telekommunikations-, Fernseh- und Rundfunkleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen) an Nichtunternehmer über den „Mini-One-Stop-Shop“ („MOSS“ oder auch Kleine einzige Anlaufstelle – KEA genannt). Diese Regelungen sind bereits zum 01.01.2019 in Kraft getreten.

Mit der **2. Stufe** des Digitalpaket E-Commerce² werden nun folgende Maßnahmen umgesetzt:

- Neue Fernverkaufsregelungen – statt der bisherigen Versandhandelsregelung
- spezielle Regelungen für Warenlieferungen über elektronische Schnittstellen
- Erweiterung des MOSS-Verfahrens und Umwandlung in ein „One-Stop-Shop“- Verfahren („OSS“ oder auch „Einzige Anlaufstelle“ – EA) für
 - von im Ausland ansässigen Unternehmern erbrachte sonstige B2C-Leistungen (unterschiedliche Verfahren für EU- und Drittlandsunternehmer)
 - den inneregemeinschaftlichen Fernverkauf
 - Lieferungen innerhalb eines Mitgliedstaates über eine elektronische Schnittstelle
 - Fernverkäufe von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 €

Die Neuregelungen sind von den Mitgliedstaaten zum 01.07.2021 (statt wie ursprünglich geplant zum 01.01.2021)

- 1 *RL (EU) 2017/2455 zur Änderung der MwStSystRL 2006/112/EG und 2009/132/EG; DV (EU) 2017/2459 zur Änderung der MwStDVO 282/2011.*
- 2 *RL (EU) 2019/1995 zur Änderung der MwStSystRL 2006/112/EG; VO (EU) 2019/2026 zur Änderung der MwStDVO 282/2011; DV (EU) 2020/194 v. 12.02.2020 mit Durchführungsbestimmungen zur Verordnung (EU) Nr. 904/2010.*

umzusetzen. Im deutschen UStG erfolgte die Umsetzung im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020³ zum **01.07.2021**.

Für die Umsetzung der neuen Fernverkaufsregelungen wurde § 3c UStG völlig neu gefasst.

2. INNERGEMEINSCHAFTLICHER FERNVERKAUF – § 3C ABS. 1 USTG

2.1 Anwendung und Voraussetzungen

Ein innergemeinschaftlicher Fernverkauf nach § 3c Abs. 1 UStG liegt vor, wenn ein Gegenstand

- **durch den Lieferer** oder für dessen Rechnung
- aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates oder
- aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 bezeichneten Gebiete
- an den Erwerber befördert oder versendet wird

Wie bereits bei der bis 30.06.2021 anzuwendenden Versandhandelsregelung fallen auch weiterhin die **Abhofälle nicht** unter die Regelung des § 3c UStG. Neu ist allerdings, dass auch eine **indirekte Beteiligung** für einen Fernverkauf genügt.⁴

Gem. Art. 5a MwStDVO gilt als **indirekte Beteiligung** des Lieferers am Versand oder der Beförderung, wenn der Lieferer⁵

- die Versendung oder Beförderung als **Unterauftrag** an einen Dritten vergibt oder
- die gesamte oder teilweise **Verantwortung** für den Transport übernimmt oder
- die **Transportkosten** vom Kunden einzieht und sie an den Spediteur weiterleitet oder
- die Zustelldienste eines Dritten „in jeglicher Weise“ gegenüber dem Erwerber bewirbt, den Kontakt zwischen dem Erwerber und diesem herstellt oder diesem die benötigten Informationen übermittelt

Echte **Abhofälle**, die **nicht** unter die Fernverkaufsregelung fallen, sind somit nur noch die Fälle, in denen der **Erwerber** die Gegenstände **selbst befördert** oder wenn der Erwerber die Lieferung der Gegenstände **selbst** mit einem **Dritten vereinbart** und der Lieferer **nicht** mittelbar oder unmittelbar die Organisation der Versendung oder Beförderung dieser Gegenstände übernimmt oder dabei hilft.⁶

2.2 Beschränkung auf B2C-Fälle

Ebenfalls wie bereits bisher betrifft die Regelung nur **B2C-Fernverkäufe**. **B2B-Lieferungen** fallen weiterhin **nicht** unter die neue Fernverkaufsregelung, hier bleibt es vorerst (bis zu einer eventuellen Änderung im Rahmen der geplanten großen Mehrwertsteuer-Reform⁷) bei der Behandlung als innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 6a UStG.

Allerdings umfasst die Definition **B2C** im Falle des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs **2** verschiedene Empfängergruppen:

a) Abnehmer ist **Nichtunternehmer**

Für diese Definition des Erwerbers im B2C-Fall stellt der neue § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG auf **§ 3a Abs. 5 Satz 1 UStG** ab. B2C-Abnehmer sind daher

- Privatpersonen
- Unternehmer die für ihren außerunternehmerischen Bereich einkaufen
- Juristische Personen, die
 - Nichtunternehmer sind und keine USt-IdNr. besitzen **oder**
 - die teilweise unternehmerisch tätig sind **und** für den privaten Bedarf des Personals einkaufen.

Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass folgende **Erwerber** von der **Fernverkaufsregelung ausgeschlossen** sind:

- Unternehmer, die den Gegenstand für ihr Unternehmen erwerben
- ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, denen eine USt-IdNr. erteilt worden ist
- juristische Personen, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig sind, bei denen die Leistung nicht ausschließlich für den privaten Bedarf des Personals bestimmt ist

b) Abnehmer ist **atypischer Unternehmer**

Für diese Definition des Erwerbers im B2C-Fall stellt § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG wie bisher auf **§ 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG** ab:

Bei Lieferungen an atypische Unternehmer kommt die Fernverkaufsregelung **nur dann** zur Anwendung, wenn der Abnehmer im **Ankunftsmitgliedstaat** der Ware **weder** die dort geltende **Erwerbsschwelle überschreitet** noch auf deren Anwendung **verzichtet** und auch **keine** verbraucherpflichtigen Waren einkauft.

3 Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) – BGBl 2020 I S. 3096.

4 § 3c Abs. 1 Satz 2 2. Halbsatz UStG.

5 Vgl. Abschn. 3.18 Abs. 4 Satz 8 UStAE.

6 Vgl. Art. 5a Abs. 2 MwStDVO.

7 Vorschlag für eine Richtlinie des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG in Bezug auf die Einführung der detaillierten technischen Maßnahmen für die Anwendung des endgültigen Mehrwertsteuersystems für die Besteuerung des Handels zwischen Mitgliedstaaten, COM(2018) 329 final.

Zu diesen **atypischen Unternehmern** gehören:

- Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ausführen, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen
- Kleinunternehmer, die nach den Vorschriften ihres Sitzstaates von der Steuer befreit sind oder auf andere Weise von der Besteuerung ausgenommen sind
- Unternehmer, die nach dem Recht des für sie zuständigen Mitgliedstaates die Pauschalregelung für landwirtschaftliche Erzeuger anwenden
- juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben

2.3 Folge

Bei Warenverkäufen in andere EU-Staaten an Abnehmer, die **keinen innergemeinschaftlichen Erwerb** versteuern und bei denen der Lieferant den Transport veranlasst oder daran mitwirkt (**kein Abholfall**), **verlagert sich der Ort der Lieferung ans Ende** der Beförderung oder Versendung.

Diese innergemeinschaftlichen Fernverkäufe sind somit **im Bestimmungsland umsatzsteuerbar** und regelmäßig auch steuerpflichtig, im Inland sind diese Umsätze nicht steuerbar.

2.4 Schwellen-Regelung

Ebenfalls wie bisher bei der Versandhandelsregelung greift auch die neue Fernverkaufsregelung **nur**, wenn der Lieferer mit seinen **innergemeinschaftlichen Fernverkäufen** entweder eine **bestimmte Schwelle überschreitet** oder auf deren Anwendung **verzichtet**.⁸

Die bisher je Mitgliedstaat **unterschiedlichen Lieferschwellen** werden ab 01.07.2021 **ersetzt** durch

- eine in der EU **einheitliche** (Umsatz-)Schwelle von nur noch **10.000 €**
- für die **Summe** aller innergemeinschaftlichen Fernverkäufe in **alle** Mitgliedstaaten
- bei der **auch** die auf **elektronischem Weg** erbrachten sonstigen Leistungen in andere EU-Mitgliedstaaten⁹ **mit einberechnet** werden.

Wie bisher greift der **Ausschluss** von der Fernverkaufsregelung **nur**, wenn der leistende Unternehmer mit seinen Fernverkäufen die insg. 10.000 € im **Vorjahr** nicht überschritten hat **und** im **laufenden Kalenderjahr** nicht überschreitet.

FOLGE Die **Leistung, mit der** die 10.000 €-Schwelle überschritten wird, ist die 1. Leistung, die unter die Fernverkaufsregelung fällt.

Allerdings gilt die Vereinfachungsregelung für Umsätze bis 10.000 € nur für Unternehmen mit Sitz/Geschäftsleitung/Betriebsstätte in nur 1 Mitgliedstaat. Deutsche Unternehmer mit

z.B. einer Betriebsstätte in einem anderen EU-Staat müssen daher die Fernverkaufsregelung ab dem 1. € anwenden.

ACHTUNG Obwohl sowohl die Neuregelung des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs als auch die neue Schwellenregelung erst zum 01.07.2021 in Kraft treten, sind nach Meinung der Finanzverwaltung dennoch **alle in 2020 und im 1. Halbjahr 2021** getätigten innergemeinschaftlichen Fernverkäufe sowie auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen an B2C-Kunden im EU Ausland in die Berechnung der ab 01.07.2021 geltenden 10.000 €-Schwelle **einzu beziehen**.¹⁰

BEISPIEL 1 Der im Inland ansässige Unternehmer U hat folgende Leistungen erbracht:

	2020	1-6/2021	7-12/2021	Summe 2021
Elektronische Dienstleistungen B2C-Kunden in der EU (§ 3a Abs. 5 UStG)	3.000 €	5.000 €	2.000 €	7.000 €
B2C-Lieferungen ins EU-Ausland	6.000 €	20.000 €	5.000 €	25.000 €
Summe	9.000 €	25.000 €	7.000 €	32.000 €

LÖSUNG 1 Obwohl U

- in **2020** die (bisherige) Schwelle von 10.000 € (für TRFE-Leistungen) **nicht** überschritten hat
- weder in 2020 noch im **1. Halbjahr 2021** irgendeine **Lieferschwelle** eines EU-Lands überschritten hat
- und auch im 2. Halbjahr 2021 die neue Schwelle von 10.000 € **nicht** überschritten hat

kommt es dennoch **ab 01.07.2021** für **alle Fernverkäufe** zur Anwendung von § 3c UStG, weil die neue Schwelle von 10.000 € gem. § 3c Abs. 4 UStG **im 1. Halbjahr 2021 überschritten** wurde.

Im Falle des **Verzichts** auf die Anwendung der 10.000 €-Schwelle ist der leistende Unternehmer für **mind. 2 Kalenderjahre** an diese Option gebunden – § 3c Abs. 4 Satz 2 UStG.

2.5 Ausnahmen

In folgenden Fällen kommt die Fernverkaufsregelung **nicht** zur Anwendung:¹¹

- Lieferung **neuer Fahrzeuge**
- Lieferung eines Gegenstands, der mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung **montiert oder installiert** geliefert wird
- Lieferung eines Gegenstands, auf den die Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 1 oder 2 angewendet wird

⁸ § 3c Abs. 4 UStG.

⁹ § 3a Abs. 5 UStG.

¹⁰ Abschn. 3a.9a Abs. 1 Satz 1 Nummer 1 Satz 2ff. UStAE.

¹¹ § 3c Abs. 5 UStG.

d) Lieferung verbrauchssteuerpflichtiger Waren an atypische Unternehmer

Grund für die Nichtanwendung der Fernverkaufsregelung ist, dass in den Fällen a) und d) der **Erwerber** einen **innergemeinschaftlichen Erwerb** zu versteuern hat, also ohnehin die Steuer des Bestimmungslands anfällt, im Fall b) eine **umsatzsteuerliche Registrierung** im Bestimmungsland erforderlich ist (sofern keine Anwendung Reverse-Charge-Verfahren) und im Fall c) nur die Differenz-Umsatzsteuer des Ursprungslands anfällt.

2.6 Meldeverfahren

Inneregemeinschaftliche Fernverkäufe können ab 01.07.2021 im Rahmen des sog. One-Stop-Shop (OSS) – EU-Verfahren¹² erklärt werden, wenn die entsprechenden Voraussetzungen erfüllt sind.

→ s. hierzu DWS-Merkblatt Nr. 1980 „MwSt-Digitalpaket: One-Stop-Shop Regelungen ab 01.04.2021“

Die Teilnahme am OSS-Verfahren ist freiwillig und muss vor Beginn des Besteuerungszeitraums, ab dem der Unternehmer von dem Verfahren Gebrauch machen möchte, angezeigt werden.

Falls das OSS-Verfahren **nicht** angewendet wird

- weil die Voraussetzungen dafür nicht erfüllt sind **oder**
- weil der Unternehmer von dem Wahlrecht keinen Gebrauch macht

so ist (wie bisher) eine umsatzsteuerliche Registrierung im Bestimmungsland erforderlich und die Umsätze – allerdings auch die Vorsteuerbeträge – sind im Bestimmungsland im allgemeinen Besteuerungsverfahren zu erklären.¹³

2.7 Fazit innergemeinschaftlicher Fernverkauf

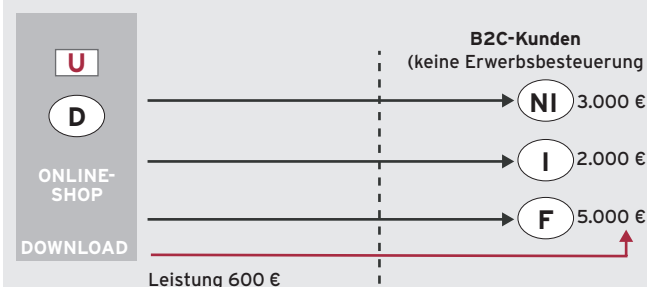
Durch die Neuregelung des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs müssen zukünftig zwar nicht mehr verschiedene Lieferschwelen in unterschiedlichen Mitgliedstaaten überwacht werden. Dafür werden viele Unternehmer die **niedrigere, einheitliche neue Schwelle** von nur 10.000 € deutlich schneller überschreiten und infolgedessen Umsatzsteuer nach den Steuersätzen anderer EU-Mitgliedstaaten abführen müssen.

Für die Anmeldung und Abführung der ausländischen Umsatzsteuer für Fernverkäufe in andere EU-Mitgliedstaaten ist **keine Registrierung** in diesen Mitgliedstaaten erforderlich, wenn der Fernverkäufer das **besondere Besteuerungsverfahren** gem. des neuen § 18j UStG (One-Stop-Shop – OSS) beantragt.

Zusätzlich hat die Inanspruchnahme des OSS-Verfahrens den Vorteil, dass die Verpflichtung zur Ausstellung einer **Rechnung** an B2C-Fernverkaufskunden **entfällt**.¹⁴

2.8 Praxisfälle

BEISPIEL 2 Der im Inland ansässige Unternehmer U liefert Waren per Kurierdienst von seinem Lager in Deutschland und/oder elektronische Dienstleistungen an nicht erwerbsteuerpflichtige Kunden in Nordirland, Italien und Frankreich. Im 2. Halbjahr 2021 hat U bisher bereits solche Leistungen im Wert von 10.000 € erbracht. Nun findet eine weitere solche Leistung im Wert von 600 € an einen Kunden in Frankreich statt.



LÖSUNG 2

- Sofern U **nicht** auf die Anwendung der 10.000 €-Schwelle **verzichtet**, so muss er für die bisher erbrachten Leistungen zunächst **deutsche Umsatzsteuer** abführen, weil sich der Ort der Leistungen im Inland befindet.¹⁵

HINWEIS Warenlieferungen nach Nordirland an B2C-Kunden werden in die Berechnung der 10.000 €-Schwelle **einbezogen**, da Nordirland für den Warenverkehr trotz des EU-Austritts weiterhin als Gemeinschaftsgebiet behandelt wird.¹⁶ Dies gilt **nicht** für elektronische Dienstleistungen an Kunden in Nordirland.

- Mit der Leistung von 600 € überschreitet U die Schwelle gem. § 3c Abs. 4 bzw. § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG. Der Ort dieser Leistung (und aller nachfolgenden Leistungen) verlagert sich somit an den Sitzort/Wohnsitz des Leistungsempfängers gem. § 3c Abs. 1 Satz 1 bzw. § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG.
→ U muss (Annahme: Regelsteuersatz Frankreich) 20% aus 600 € = 100 € französische Umsatzsteuer abführen
- Um eine umsatzsteuerliche Registrierung in Frankreich zu vermeiden, kann U beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in Deutschland seine Teilnahme am besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG (OSS) anzeigen.

¹² Besonderes Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG.

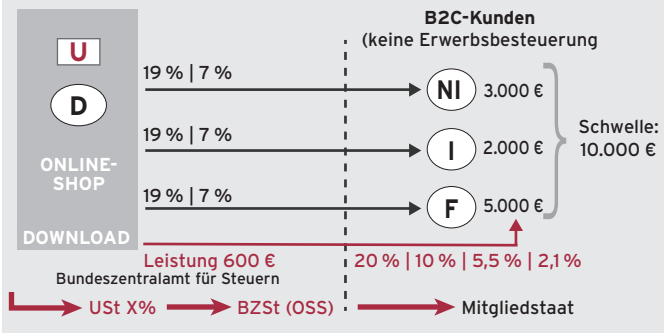
¹³ Artikel 250 bis 261 MwStSystRL.

¹⁴ § 14a Abs. 2 UStG – vgl. Art. 220 Abs. 1 Nr. 2 MwStSystRL.

¹⁵ gem. § 3 Abs. 6 bzw. § 3a Abs. 1 UStG.

¹⁶ BMF-Schreiben vom 10.12.2020, BStBl 2020 I S. 1370, Rz. 3.

- In diesem Fall führt U die ausländische Umsatzsteuer mit dem jeweiligen Steuersatz des Bestimmungslands an das BZSt ab, welches die Umsatzsteuerbeträge an den Bestimmungsmitgliedstaat weiterleitet.

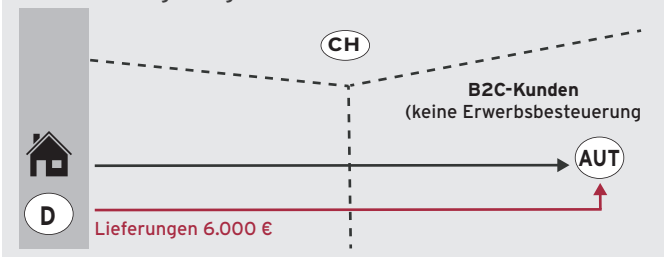


HINWEIS Ab Überschreiten der Schwelle von 10.000 € (oder Verzicht auf deren Anwendung) muss für alle Fernverkäufe die USt des jeweiligen EU-Bestimmungsstaats abgeführt werden.

Hierfür ist auch die Feststellung des jeweils gültigen **Steuersatzes** erforderlich. Über dieses Formular kann gezielt nach Steuersätzen für Waren / Dienstleistungen (einzeln oder nach Gruppen) in den einzelnen Mitgliedstaaten gesucht werden: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/vatSearchForm.html

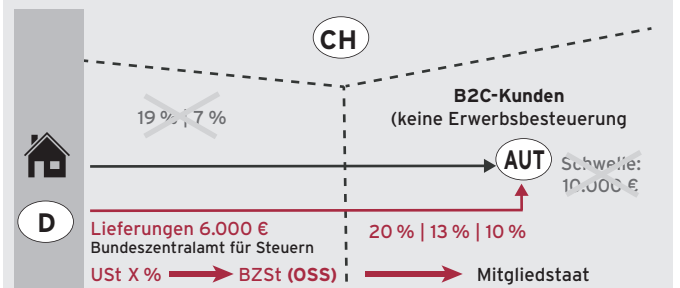
PRAXISTIPP 1 Die Regelung des innergemeinschaftlichen Verkaufs gem. § 3c Abs. 1 UStG ist **nicht auf inländische** Unternehmer als Lieferanten beschränkt. Vielmehr greift diese Fernverkaufsregelung immer dann, wenn ein Gegenstand aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates¹⁷ befördert oder versendet wird, auch wenn der Lieferant im EU-Ausland oder im Drittland ansässig ist.

BEISPIEL 3 Unternehmer CH mit Sitz in der Schweiz liefert von seinem Lager in Deutschland aus Waren per Kurierdienst an nicht erwerbsteuerpflichtige Kunden in Österreich. Im 2. Halbjahr 2021 hat CH solche Lieferungen im Wert von 6.000 € getätigt.



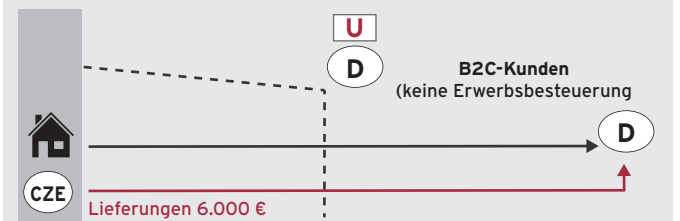
LÖSUNG 3

- Es handelt sich um einen innergemeinschaftlichen Fernverkauf gem. § 3c Abs. 1 UStG, da die Lieferung der Gegenstände von einem Mitgliedstaat (DE) in einen anderen Mitgliedstaat (AT) erfolgt.
- Der Ort der Lieferungen befindet sich gem. § 3c Abs. 1 Satz 1 UStG am Ende der Beförderung oder Versendung, also in Österreich.
- Die 10.000 €-Schwelle gem. § 3c Abs. 4 UStG kommt **voraussichtlich nicht** zur Anwendung, wenn CH keinen Sitz in einem Mitgliedstaat hat.¹⁸
- Somit muss CH für die von Deutschland aus getätigten Lieferungen (Annahme: Regelsteuersatz Österreich) 20% Umsatzsteuer aus 6.000 € = 1.000 € österreichische Umsatzsteuer abführen.
- Um eine umsatzsteuerliche Registrierung in Österreich zu vermeiden, kann CH beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in Deutschland seine Teilnahme am besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG (OSS) anzeigen.
- In diesem Fall führt CH die österreichische Umsatzsteuer mit dem jeweiligen Steuersatz an das BZSt ab, welches die Umsatzsteuerbeträge nach Österreich weiterleitet



PRAXISTIPP 2 Dasselbe gilt auch für den Fall, dass ein inländischer Unternehmer Gegenstände aus einem EU-Mitgliedstaat (nicht zwingend Deutschland) in einen anderen EU-Mitgliedstaat (Inland oder übriges Gemeinschaftsgebiet) befördert oder versendet.

BEISPIEL 4 Der im Inland ansässige Unternehmer U liefert von einem Lager in Tschechien aus Waren per Kurierdienst an nicht erwerbsteuerpflichtige Kunden in Deutschland. Im 2. Halbjahr 2021 hat U solche Lieferungen im Wert von 6.000 € getätigt.



¹⁸ S. § 3c Abs. 4 Satz 1 UStG: „...wenn der leistende Unternehmer seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte oder in Ermangelung eines Sitzes, einer Geschäftsleitung oder einer Betriebsstätte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt **in nur einem Mitgliedstaat** hat ...“.

¹⁷ Oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete.

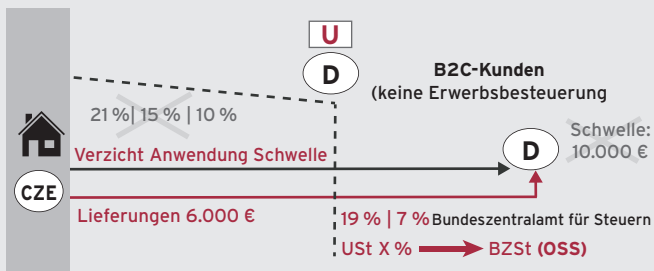
LÖSUNG 4

- Es handelt sich um einen innergemeinschaftlichen Fernverkauf gem. § 3c Abs. 1 UStG, da die Lieferung der Gegenstände von einem Mitgliedstaat (CZ) in einen anderen Mitgliedstaat (DE) erfolgt.
- Der Ort der Lieferungen befindet sich ab Überschreiten der 10.000 €-Schwelle oder bei Verzicht auf deren Anwendung gem. § 3c Abs. 1 Satz 1 UStG am Ende der Beförderung oder Versendung, also in Deutschland.
- Um für die Lieferungen unterhalb der 10.000 €-Schwelle keine tschechische Umsatzsteuer abführen zu müssen, wird U auf die Anwendung der Schwelle gem. § 3c Abs. 4 Satz 2 UStG voraussichtlich verzichten.

ACHTUNG Da die 10.000 €-Schwelle jedoch **einheitlich** für alle EU-Mitgliedstaaten gilt, muss U dann für alle seine innergemeinschaftlichen Fernverkäufe auch in andere Bestimmungsländer jeweils die Umsatzsteuer des Bestimmungsmitgliedstaats abführen.

- Somit muss U für die von Tschechien aus getätigten Lieferungen (Annahme: Regelsteuersatz Deutschland) 19% Umsatzsteuer aus 6.000 € deutsche Umsatzsteuer abführen.
- U kann beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in Deutschland seine Teilnahme am besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG (OSS) anzeigen.

ACHTUNG Da auch das OSS-Verfahren nur **einheitlich** für alle innergemeinschaftlichen Fernverkäufe beantragt werden kann, muss U diese in Deutschland steuerbaren Umsätze **zwingend** im **OSS-Verfahren** melden, wenn er dieses bereits für andere innergemeinschaftliche Fernverkäufe beantragt hat.¹⁹



3. FERNVERKAUF MIT AUS DEM DRITTLANDS- GEBIET ÜBER EINEN ANDEREN MITGLIEDSTAAT EINGEFÜHRTEN GEGENSTÄNDEN – § 3C ABS. 2 USTG

3.1 Anwendung und Voraussetzungen

Bisher beschränkte sich die Versandhandelsregelung gem. § 3c UStG auf Sachverhalte **innerhalb des Gemeinschaftsgebiets**.

Neu wird bei Ware, die **aus dem Drittland** versendet wird und bei der der Güterverbrauch allerdings im Gemeinschafts-

biet erfolgt, der umsatzsteuerliche Lieferort im Wege der Fiktion an den Ort des tatsächlichen Verbrauchs verlagert (Bestimmungslandprinzip).

Die neue Ortsverlagerung gem. § 3c Abs. 2 UStG erfolgt allerdings **nur dann**, wenn der Gegenstand durch den Lieferer aus dem Drittlandsgebiet befördert oder versendet wird **und**

- in einem Mitgliedstaat (**Mitgliedstaat 1**) zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abgefertigt wird
- um dann in einen anderen Mitgliedstaat (**Mitgliedstaat 2**) weitergeliefert zu werden

HINWEIS Die Regelung betrifft somit den **Transitverkehr**. Gegenstände, die direkt aus dem Drittland in den endgültigen Bestimmungsmitgliedstaat geliefert werden und in diesem auch zollrechtlich abgefertigt werden, sind somit von dieser Regelung **nicht** umfasst. Für Lieferungen mit einem **Warenwert bis 150 €** greift in diesen Fällen allerdings die Regelung gem. § 3c Abs. 3 UStG – s. nachfolgend „Fernverkauf aus dem Drittland bis 150 €“.

Wie beim innergemeinschaftlichen Fernverkauf gem. § 3c Abs. 1 UStG umfasst auch die Regelung des § 3c Abs. 2 UStG **nicht die Abholfälle**.

Auch beim Fernverkauf gem. § 3c Abs. 2 UStG **genügt** wiederum eine **indirekte Beteiligung** des leistenden Unternehmers am Transport:

Gemäß Art. 5a MwStDVO gilt als **indirekte Beteiligung** des Lieferers am Versand oder der Beförderung, wenn der Lieferer²⁰

- die Versendung oder Beförderung als **Unterauftrag** an einen Dritten vergibt oder
- die gesamte oder teilweise **Verantwortung** für den Transport übernimmt oder
- die **Transportkosten** vom Kunden einzieht und sie an den Spediteur weiterleitet oder
- die Zustelldienste eines Dritten „in jeglicher Weise“ gegenüber dem Erwerber bewirbt, den Kontakt zwischen dem Erwerber und diesem herstellt oder diesem die benötigten Informationen übermittelt

Echte **Abholfälle**, die **nicht** unter die Fernverkaufsregelung fallen, sind somit nur noch die Fälle, in denen der **Erwerber** die Gegenstände **selbst befördert** oder wenn der Erwerber die Lieferung der Gegenstände **selbst** mit einem **Dritten vereinbart** und der Lieferer **nicht** mittelbar oder unmittelbar die Organisation der Versendung oder Beförderung dieser Gegenstände übernimmt oder dabei hilft.²¹

²⁰ Vgl. Abschn. 3.18 Abs. 4 Satz 8 UStAE.

²¹ Vgl. Art. 5a Abs. 2 MwStDVO.

¹⁹ Abschn. 18j.1 Abs. 1 Satz 4 UStAE.

3.2 Beschränkung auf B2C-Fälle

Auch die Fernverkaufsregelung gem. § 3c Abs. 2 UStG ist wiederum auf Fälle beschränkt, in denen der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat der Ware **nicht** der Erwerbsbesteuerung unterliegt.²²

3.3 Schwellen-Regelung

Die **10.000 €-Schwelle** gem. § 3c Abs. 4 UStG gilt nach Satz 1 dieser Vorschrift **ausschließlich** für die **innergemeinschaftlichen** Fernverkäufe gem. § 3c Abs. 1 UStG.

Für die Fernverkäufe gem. § 3c Abs. 2 UStG greift die Fernverkaufsregelung somit **ohne** Anwendung einer Schwelle ab dem ersten €.

3.4 Ausnahmen

Für die Fernverkaufsregelung gem. § 3c Abs. 2 UStG gelten dieselben Ausnahmen für die Nichtanwendung wie bei den innergemeinschaftlichen Fernverkäufen:²³

- Lieferung neuer Fahrzeuge
- Lieferung eines Gegenstands, der mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert wird
- Lieferung eines Gegenstands, auf den die Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 1 oder 2 angewendet wird
- Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren an atypische Unternehmer

3.5 Meldeverfahren

Das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG (OSS) für innergemeinschaftliche Fernverkäufe könnte nur dann in Frage kommen, wenn davon ausgegangen wird, dass durch die Einfuhr der Warenweg unterbrochen wird und anschließend ein neuer Warenweg im Gemeinschaftsgebiet vorliegt.

Das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG (IOSS) kommt nur bei Einfuhren bis 150 € Warenwert je Sendung zur Anwendung.

Die Finanzverwaltung vertritt daher die Auffassung, dass diese Umsätze im Bestimmungsland im **allgemeinen Besteuerungsverfahren** zu erklären sind.²⁴

→ s. hierzu DWS-Merkblatt Nr. 1980 „MwSt-Digitalpaket: One-Stop-Shop Regelungen ab 01.04.2021“

²² S. hierzu oben 2.2 „Beschränkung auf B2C-Fälle“.

²³ § 3c Abs. 5 UStG.

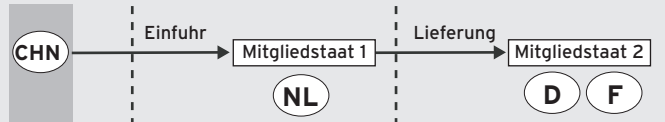
²⁴ Abschn. 3c.1 Abs. 3 Beispiel Satz 5 UStAE.

3.6 Praxisfälle

BEISPIEL 5 Händler CN mit Sitz in China verkauft

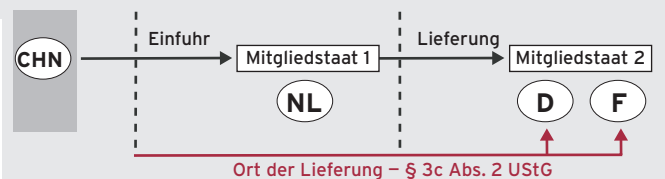
- über seine **eigene Website** (nicht über eine Handelsplattform = elektronische Schnittstelle)
- Waren im **Wert > 150 €** je Sendung an nicht erwerbsteuerpflichtige Kunden in Deutschland und Frankreich.

Die Einfuhren erfolgen alle über den Hafen Rotterdam (NL).



LÖSUNG 5

- Es handelt sich um **Fernverkäufe** i.S.v. § 3c Abs. 2 i.V.m. § 3 Abs. 3a Satz 4 und 5 UStG.
- Der **Ort** der Lieferungen befindet sich gem. § 3c Abs. 2 Satz 1 USt am **Ende** der Beförderung oder Versendung, also in **Deutschland** bzw. **Frankreich**.
- CN muss für die Lieferungen nach Deutschland deutsche und für die Lieferungen nach Frankreich französische Umsatzsteuer abzuführen.

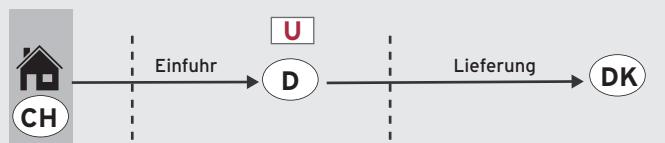


PRAXISTIPP Diese Regelung kann auch für deutsche Unternehmer zur Anwendung kommen, falls diese Ware aus dem Drittland direkt an Kunden im übrigen Gemeinschaftsgebiet befördern oder versenden und hierbei die Einfuhr in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Kunden anmelden.

BEISPIEL 6 Unternehmer U mit Sitz in Deutschland verkauft

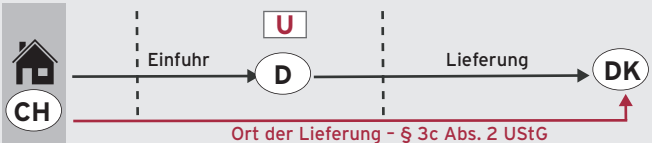
- aus seinem Lager in der Schweiz Waren an nicht erwerbsteuerpflichtige Kunden in Dänemark
- über seine **eigene Website** (nicht über eine Handelsplattform = elektronische Schnittstelle)
- im **Wert > 150 €** je Sendung
- und die Einfuhranmeldung erfolgt in DE

Der Spediteur, der auch in indirekter Stellvertretung für U die Einfuhr-Anmeldung übernimmt, transportiert die Ware **direkt** von dem Lager in der Schweiz zu den Kunden in Dänemark.



LÖSUNG 6

- Es handelt sich um **Fernverkäufe** i. S. v. § 3c Abs. 2 i. V. m. § 3 Abs. 3a Satz 4 und 5 UStG.
- Der **Ort** der Lieferungen befindet sich gem. § 3c Abs. 2 Satz 1 USt am **Ende** der Beförderung oder Versendung, also in **Dänemark**.



4. FERNVERKAUF AUS DEM DRITTLAND BIS 150 € – § 3C ABS. 3 USTG

4.1 Anwendung und Voraussetzungen

Ab 01.07.2021 wird auch bei dieser Fernverkaufsregelung gem. § 3c Abs. 3 UStG bei Ware, die **aus dem Drittland** befördert oder versendet wird und bei der der Güterverbrauch allerdings im Gemeinschaftsgebiet erfolgt, der umsatzsteuerliche Lieferort im Wege der Fiktion an den Ort des tatsächlichen Verbrauchs verlagert (Bestimmungslandprinzip).

Diese Ortsverlagerung erfolgt allerdings **nur dann**, wenn der Gegenstand durch den Lieferer aus dem Drittlandsgebiet befördert oder versendet wird **und**

- der Warenweg im Mitgliedstaat der **Einfuhr endet** (↔ § 3c Abs. 2 UStG) **und**
- der Sachwert je Sendung **nicht mehr als 150 €** beträgt **und**
- die Steuer des Bestimmungsmitgliedstaats im besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG (**IOSS**) **gemeldet** wird

→ s. hierzu DWS-Merkblatt Nr. 1980 „MwSt-Digitalpaket: One-Stop-Shop Regelungen ab 01.04.2021“

Hintergrund dieser Regelung ist, dass die **Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer** für Kleinbetragssendungen aus dem Drittland bis 22 € zwar abgeschafft wurde. Dafür ist neu die Einfuhr von Sendungen mit einem **Sachwert von höchstens 150 €** gem. § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG **steuerfrei**, wenn der Ausgangsumsatz im **IOSS gemeldet** wird.

Wie bei den anderen innergemeinschaftlichen Fernverkäufen gem. § 3c Abs. 1 und 2 UStG umfasst auch die Regelung des § 3c Abs. 3 UStG **nicht die Abholfälle**.

Auch beim Fernverkauf gem. § 3c Abs. 3 UStG **genügt** wiederum eine **indirekte Beteiligung** des leistenden Unternehmers am Transport:

Gem. Art. 5a MwStDVO gilt als **indirekte Beteiligung** des Lieferers am Versand oder der Beförderung, wenn der Lieferer²⁵

- die Versendung oder Beförderung als **Unterauftrag** an einen Dritten vergibt oder
- die gesamte oder teilweise **Verantwortung** für den Transport übernimmt oder
- die **Transportkosten** vom Kunden einzieht und sie an den Spediteur weiterleitet oder
- die Zustelldienste eines Dritten „in jeglicher Weise“ gegenüber dem Erwerber bewirbt, den Kontakt zwischen dem Erwerber und diesem herstellt oder diesem die benötigten Informationen übermittelt

Echte **Abholfälle**, die **nicht** unter die Fernverkaufsregelung fallen, sind somit nur noch die Fälle, in denen der **Erwerber** die Gegenstände **selbst befördert** oder wenn der Erwerber die Lieferung der Gegenstände **selbst** mit einem **Dritten vereinbart** und der Lieferer **nicht** mittelbar oder unmittelbar die Organisation der Versendung oder Beförderung dieser Gegenstände übernimmt oder dabei hilft.²⁶

PRAXISTIPP Somit kann der leistende Unternehmer für Lieferungen **bis 150 €** sowohl den Anfall von **Einfuhrumsatzsteuer** als auch die umsatzsteuerliche **Registrierung** in verschiedenen Mitgliedstaaten **vermeiden**, indem er in nur **einem** Mitgliedstaat die Umsatzsteuer des jeweiligen Bestimmungslands für diese Umsätze im IOSS-Verfahren meldet und abführt.

4.2 Beschränkung auf B2C-Fälle

Auch die Fernverkaufsregelung gem. § 3c Abs. 3 UStG ist wiederum auf Fälle beschränkt, in denen der Erwerber im Bestimmungsmitgliedstaat der Ware nicht der Erwerbsbesteuerung unterliegt.²⁷

HINWEIS Die Neuregelungen ab 01.07.2021 für Einfuhren mit einem Sachwert von bis zu 150 € pro Sendung gelten **nur für Verkäufe an private Endabnehmer** sowie an atypische Unternehmer, die **nicht der Erwerbsbesteuerung** unterliegen.

Bei der Einfuhr eines Gegenstandes zur **eigenen Verfügung** sowie im Rahmen einer Lieferung **an andere Unternehmer** für deren Unternehmen (B2B-Fälle), auch im Rahmen eines **Reihengeschäfts** nach § 3 Abs. 6a UStG, bleibt es bei den bisherigen Regelungen des UStG.

4.3 Schwellen-Regelung und 150-€-Grenze

Schwellen-Regelung:

Die **10.000 €-Schwelle** gem. § 3c Abs. 4 UStG gilt nach Satz 1 dieser Vorschrift **ausschließlich** für die **innergemeinschaftlichen Fernverkäufe** gem. § 3c Abs. 1 UStG.

Für die Fernverkäufe gem. § 3c Abs. 3 UStG greift die Fernverkaufsregelung somit (ebenso wie für die nach Abs. 2) **ohne** Anwendung einer Schwelle ab dem ersten €.

²⁶ Vgl. Art. 5a Abs. 2 MwStDVO.

²⁷ S. hierzu oben 2.2 „Beschränkung auf B2C-Fälle“.

Allerdings ist diese Fernverkaufsregelung beschränkt auf Lieferungen mit einem **Sachwert** von nicht mehr als 150 € je **Sendung**.

Sachwert²⁸

- Sachwert ist der Preis der Waren selbst beim sog. Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union **ohne Transport- und Versicherungskosten** sowie **ohne** alle anderen Steuern und Abgaben.
- Nur falls der Rechnungsbetrag die Beförderungskosten beinhaltet, anhand der Rechnung oder sonstiger Unterlagen jedoch **nicht erkennbar** ist, ob und in welcher Höhe Beförderungskosten im Rechnungspreis enthalten sind, so gilt der **gesamte** Rechnungsbetrag als Sachwert der Ware.²⁹

Je Sendung³⁰

- Jedes **einzelne Packstück** stellt grundsätzlich **eine Sendung** dar
- Gegenstände, die **zusammen in demselben Packstück** verpackt und gleichzeitig vom selben Versender (z. B. zugrundeliegender Lieferer oder möglicherweise elektronische Schnittstelle, die als fiktiver Lieferer handelt) an denselben Empfänger (z. B. Erwerber in der EU) unter einem Beförderungsvertrag (z. B. Luftfrachtbrief, CMR, Postsendung nach Weltpostvertrag mit S-10 Barcode) versandt werden, gelten als **eine einzige Sendung**.
- Gegenstände, die von ein und derselben Person **getrennt bestellt**, aber zusammen in **demselben Packstück versandt** werden, werden ebenfalls als **eine einzige Sendung** betrachtet.
- Gegenstände, die vom selben Versender an denselben Empfänger versandt und **getrennt bestellt und geliefert** werden, gelten auch dann, wenn sie am selben Tag, aber in gesonderten Packstücken beim Postbetreiber oder Expresskurierdienstleister des Bestimmungsorts ankommen, als **getrennte Sendungen**.

4.4 Ausnahmen

Für die Fernverkaufsregelung gem. § 3c Abs. 3 UStG gelten **dieselben Ausnahmen** für die Nichtanwendung wie bei den innergemeinschaftlichen Fernverkäufen und bei den Fernverkäufen nach § 3c Abs. 2 UStG:³¹

- Lieferung neuer Fahrzeuge
- Lieferung eines Gegenstands, der mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert wird
- Lieferung eines Gegenstands, auf den die Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 1 oder 2 angewendet wird
- Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren an atypische Unternehmer

²⁸ Vgl. Abschn. 3.18 Abs. 7 UStAE.

²⁹ S. Beispiel 2 in Abschn. 3.18 Abs. 7 UStAE.

³⁰ Vgl. Abschn. 3.18 Abs. 6 UStAE.

³¹ § 3c Abs. 5 UStG.

4.5 Meldeverfahren

Die Fernverkaufsregelung gem. § 3c Abs. 3 UStG bezieht sich speziell auf den **neu eingeführten Import-One-Stop-Shop (IOSS)**:³²

Für Sendungen nicht über 150 € aus dem Drittlandsgebiet an Endverbraucher und diesen gleichgestellte kann der Unternehmer diese Umsätze – vergleichbar dem bisherigen Mini-One-Stop-Shop-Verfahren (MOSS) – gegenüber einer Finanzbehörde im Gemeinschaftsgebiet gesammelt erklären.

→ s. hierzu **DWS-Merkblatt Nr. 1980 „MwSt-Digitalpaket: One-Stop-Shop Regelungen ab 01.04.2021“**

Die Teilnahme am IOSS-Verfahren ist freiwillig und muss vor Beginn des Besteuerungszeitraums, ab dem der Unternehmer von dem besonderen Besteuerungsverfahren Gebrauch machen möchte, angezeigt werden.

ACHTUNG Die Verlagerung des Lieferorts ans Ende der Beförderung oder Versendung nach der Fernverkaufsregelung gem. § 3c Abs. 3 UStG greift allerdings **nur dann**, wenn von dem **Wahlrecht** zur Anwendung des besonderen Besteuerungsverfahrens gem. § 18k UStG (IOSS) auch **tatsächlich Gebrauch gemacht** wird.

Falls das IOSS-Verfahren **nicht** angewendet wird

- weil die Voraussetzungen dafür nicht erfüllt sind **oder**
- weil der Unternehmer von dem Wahlrecht keinen Gebrauch macht

so gibt es 3 alternative Lösungen:

- Lieferant meldet Einfuhr an:
= lokale Lieferung an den Kunden im Bestimmungsland³³
→ **Registrierung** Lieferant im Bestimmungsland erforderlich
- Kunde führt Ware selbst ein:
→ **keine Registrierung** Lieferant erforderlich
- Alternativ zu b) bei Warenwert je Sendung ≤ 150 €:
Zusteller meldet gem. § 21a UStG die Einfuhr für den Kunden
→ ebenfalls **keine Registrierung** Lieferant im Bestimmungsland erforderlich

4.6 Praxisfälle

BEISPIEL 7 Händler NO mit Sitz in Norwegen verkauft

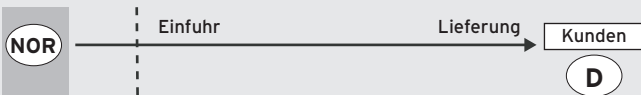
- über seine **eigene Website** (nicht über eine Handelsplattform = elektronische Schnittstelle)
- Waren im **Wert bis 150 €** je Sendung an nicht erwerbsteuerpflichtige Kunden in Deutschland.

³² § 18k UStG.

³³ § 3 Abs. 8 UStG.

Die Einfuhren erfolgen über den Hafen Hamburg (DE). Der Spediteur, der auch in indirekter Stellvertretung für NO die Einfuhr-Anmeldung übernimmt, transportiert die Ware direkt von dem Lager in Norwegen zu den Kunden in Deutschland.

NO nimmt das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG (IOSS) in Anspruch.



- über **eigene Website**
- Warenwert **bis 150 €** je Sendung
- NO nimmt **IOSS** in Anspruch

LÖSUNG 7 Da NO das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG (**IOSS**) in Anspruch nimmt

- ist die Einfuhr von der Einfuhrumsatzsteuer befreit gem. § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG
- befindet sich der Ort der Lieferung gem. § 3c Abs. 3 Satz 1 UStG am Ende der Beförderung oder Versendung, also in Deutschland
- NO meldet **deutsche Umsatzsteuer** über das IOSS-Verfahren beim BZSt, eine umsatzsteuerliche Registrierung in Deutschland erübrigt sich hierdurch

BEISPIEL 8 Wie Bsp. 7 mit einer Abweichung:

- der Warenwert je Sendung beträgt **mehr als 150 €** oder
- NO nimmt das **IOSS-Verfahren nicht** in Anspruch

LÖSUNG 8 Da NO das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG (**IOSS**) **nicht** in Anspruch nimmt bzw. nicht in Anspruch nehmen kann (Wert je Sendung > 150 €)

- ist die Einfuhr **nicht** von der Einfuhrumsatzsteuer befreit
- ist der Ort der Lieferung davon abhängig, wer die Einfuhr anmeldet also Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist:
 - NO schuldet die EUST:
 - Ort der Lieferung in DE gem. § 3 Abs. 8 UStG
 - NO führt deutsche USt ab und erhält VorSt-Abzug für die EUST
 - Registrierung NO in DE für umsatzsteuerliche Zwecke erforderlich
 - Kunde schuldet die EUST:
 - Ort der Lieferung des NO in Norwegen gem. § 3 Abs. 6 UStG
 - **Keine** Registrierung NO in DE für umsatzsteuerliche Zwecke erforderlich
 - Alternativ zu b) bei Warenwert je Sendung **bis 150 €**:
 - Zusteller meldet für Kunden die Einfuhr an – § 21a UStG
 - **Keine** Registrierung NO in DE für umsatzsteuerliche Zwecke erforderlich

PRAXISTIPP Auch diese Regelung kann für deutsche Unternehmer ebenfalls zur Anwendung kommen, falls diese Ware aus dem Drittland mit einem Warenwert bis 150 € je Sendung direkt an Kunden im Gemeinschaftsgebiet befördern oder versenden.

BEISPIEL 9 Unternehmer U mit Sitz in Deutschland verkauft aus seinem Lager in der Schweiz Waren an nicht erwerbsteuerpflichtige Kunden in Deutschland.

- über seine **eigene Website** (nicht über eine Handelsplattform = elektronische Schnittstelle)
- im Wert **bis 150 €** je Sendung

Der Spediteur, der auch in indirekter Stellvertretung für U die Einfuhr-Anmeldung übernimmt, transportiert die Ware direkt von dem Lager in der Schweiz zu den Kunden in Deutschland.



LÖSUNG 9 Wenn U das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG (**IOSS**) in Anspruch nimmt

- ist die Einfuhr von der Einfuhrumsatzsteuer befreit gem. § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG
- befindet sich der Ort der Lieferung gem. § 3c Abs. 3 Satz 1 UStG am Ende der Beförderung oder Versendung, also in Deutschland
- U meldet dann die **deutsche Umsatzsteuer** über das IOSS-Verfahren beim BZSt, unabhängig von seinen sonstigen in DE steuerbaren Umsätzen

