

Feldt · Ellenberg · Brutscheidt · Plikat · Gerhards

Mehrwertsteuerrecht europäischer Staaten und wichtiger Drittstaaten

28 Länder im Überblick

6. Auflage

Feldt/Ellenberg/Brutscheidt/Plikat/Gerhards · Mehrwertsteuerrecht
europäischer Staaten und
wichtiger Drittstaaten

Mehrwertsteuerrecht europäischer Staaten und wichtiger Drittstaaten

28 Länder im Überblick

Von

Matthias Feldt
Head of VAT
Vonovia SE, Bochum

Diana Ellenberg
Senior Manager, Indirect Taxes
eBay, Bern

Erik Brutscheidt
Marc R. Plikat
Daniela Gerhards
Group Function Taxes and Customs
thyssenkrupp AG, Essen

6. Auflage

ISBN 978-3-482-**59386**-4 – 6. Auflage 2021

eISBN 978-3-482-**02451**-1

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2009
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Reemers Publishing Services GmbH, Krefeld

Druck: CPI books, Leck

Vorwort

Mehr als 150 Staaten weltweit erheben inzwischen eine Mehrwertsteuer oder eine ähnliche Steuer und es kommen immer mehr Länder dazu. In allen Ländern, die eine Mehrwertsteuer erheben, ist diese eine der wichtigsten Steuereinnahmequellen.

In allen Ländern gilt, dass der Endkunde mit dieser Steuer belastet sein soll, wohingegen die Mehrwertsteuer bei Transaktionen zwischen Unternehmen, die ebenfalls steuerbare Leistungen erbringen, aufwandsneutral sein soll. Dies mag bei inländischen Transaktionen durch das Recht zum Vorsteuerabzug noch relativ einfach zu gewährleisten sein, wird jedoch bei Transaktionen über mehrere Steuerhoheitsgebiete deutlich schwieriger. Nicht der einzige, aber einer der wesentlichen Aspekte ist hier, dass sich betroffene Steuerpflichtige mit dem Mehrwertsteuerrecht unterschiedlicher Staaten befassen müssen.

Das Mehrwertsteuerrecht in Drittstaaten kann ganz erheblich von der Umsatzsteuersystematik abweichen, wie wir diese in der Europäischen Union (EU) kennen.

Aber auch bei Umsätzen innerhalb der EU kann die abweichende Rechtslage in anderen Staaten zu einem Praxisproblem für betroffene Unternehmer werden. Das in den derzeit 27 Mitgliedsstaaten der EU gültige Mehrwertsteuerrecht basiert auf der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (**MwStSystRL**) und hat somit zwar zumindest eine gemeinsame Grundlage. Wie alle Richtlinien ist diese durch die Mitgliedsstaaten in nationales Recht umzusetzen. Dies führt in einzelnen Punkten einerseits zu unterschiedlichen Auslegungen der **MwStSystRL**, andererseits gibt diese den Ländern auch eine Reihe von Optionen vor, die den Mitgliedsstaaten Freiraum im Rahmen der Festlegung ihrer nationalen Regelungen gibt. Damit gilt das „harmonisierte Mehrwertsteuerrecht der EU“ in der Praxis oft nur für Grundlagen der Steuererhebung, während für Transaktionen wie z.B. Werklieferungen und die Frage der Erhebung der Steuer in jedem Land andere Regelungen zu befolgen sind. Schritte zur weiteren Harmonisierung der Regelungen in den einzelnen Mitgliedsstaaten wurden zuletzt durch die Einführung der sog. „Quick Fixes“ ergriffen. Hierdurch existieren nun endlich für praxisrelevante Sachverhalte wie Reihengeschäfte oder Konsignationslagerfälle Regelungen, die so einheitlich in allen EU-Mitgliedstaaten umzusetzen waren. Details hierzu – insbesondere zu den nun seit 1.1.2020 EU-weit harmonisierten Regelungen zu Reihengeschäften und Konsignationslagern – finden sich in den Begriffsbestimmungen sowie auch in den Länderkapiteln selbst.

Aufgrund der Höhe der Mehrwertsteuersätze haben nicht nur die Finanzverwaltungen ein erhebliches Interesse an der ordnungsgemäßen Vereinnahmung der Mehrwert-

steuer, sondern auch Steuerbetrüger haben schon vor Jahren das „Potential der Mehrwertsteuer“ erkannt. Die europäische Kommission beziffert den jährlichen Verlust des Steueraufkommens aufgrund von Umsatzsteuerbetrug auf bis zu 60 Mrd. Euro.

Die noch immer nicht vollständig harmonisierten Regelungen in den Mitgliedstaaten und vor Allem auch die erwähnten Verluste durch Betrugereien werden auch weiter über die „Quick Fixes“ hinaus zu noch mehr Reformen des Mehrwertsteuerrechts in der gesamten EU führen.

Diese Bestrebungen zeigen klar und eindeutig, dass der Mehrwertsteuer in der EU auch in Zukunft hohe Bedeutung beigemessen wird. Daher wird diese immer weiter im Wandel begriffen sein. Aufgrund des hohen Risikos bei unzutreffender Behandlung von Sachverhalten vor Allem auch mit Auslandsbezug sollte daher jeder Unternehmer über den aktuellen Rechtsstand in Ländern, mit denen er Geschäfte betreibt, informiert sein.

Dieses Buch verschafft Ihnen einen ersten Überblick dazu, wie das Mehrwertsteuerrecht in den EU-Mitgliedsstaaten und den Drittländern China, Russland, Indien, Norwegen, Schweiz und Türkei ausgestaltet ist. Hierbei wurde der Fokus auf die gängigsten Transaktionen gelegt, die Unternehmen in anderen Ländern tätigen. Die Ausführungen zu den mehrwertsteuerlichen Regelungen in den einzelnen Staaten werden um Ausführungen zur praktischen Abwicklung im Fall einer (mehrwert-)steuerlichen Registrierungspflicht ergänzt.

Auch in dieser nunmehr 6. Auflage wurden sämtliche Kapitel überarbeitet und um neu gewonnene Erkenntnisse aus der täglichen Praxis der Autoren sowie um zwischenzeitlich vollzogene Gesetzes – und Rechtsänderungen in den einzelnen Ländern ergänzt.

Es sei darauf hingewiesen, dass die besonderen steuerlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der Auswirkungen des Coronavirus (COVID-19/SARS-CoV-2) wie die temporäre Senkung von Steuersätzen sowie einmalige Verlängerungen von Abgabe- und Zahlungsfristen unsererseits aufgrund der Kurzfristigkeit und Schnelllebigkeit dieser Maßnahmen nicht abgebildet wurden.

Ansonsten gilt: Jeder Sachverhalt ist stets gesondert zu betrachten und die gesamte Leistungsbeziehung mit Lieferanten/Subunternehmern, Kunden und Kundeskunden ist zu würdigen, da sich aus vermeintlich kleinen Änderungen in den Leistungsbeziehungen durchaus unterschiedliche mehrwertsteuerliche Konsequenzen ergeben können. Dieses Buch kann daher keine Beratung durch einen lokalen Steuerberater ersetzen, sondern soll dazu dienen, Ihnen einen ersten Überblick geben, welche mehrwertsteuerlichen Rechtsfolgen in den einzelnen Ländern zu erwarten sind. Wir hoffen, dass Ihnen dieses Buch dabei hilft, potentielle Abweichungen zum deutschen Umsatzsteuerrecht zu erkennen und mit gezielten Fragen an einen lokalen Steuerberater heranzutreten.

Wir Autoren haben alle langjährige Erfahrung mit grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen und diese praktischen Erfahrungen sind in unser Buch eingeflossen – wir sehen es vor allem als Unterstützung von Praktikern für Praktiker!

Die Autoren Matthias Feldt, Erik Brutscheidt, Diana Ellenberg, Daniela Gerhards und Marc R. Plikat

Essen, Bochum und Zürich, Mai 2021

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort	V
Über die Autoren	XI
Begriffsbestimmungen	1
Belgien	37
Bulgarien	83
China	107
Dänemark	127
Finnland	149
Frankreich	171
Griechenland	203
Großbritannien	211
Indien	245
Irland	283
Italien	313
Kroatien	353
Luxemburg	375
Niederlande	423
Norwegen	449
Österreich	475
Polen	559
Portugal	573
Rumänien	587
Russland	633
Schweden	673
Schweiz/Fürstentum Liechtenstein	693
Slowakei	757
Spanien	787
Tschechische Republik	821

Türkei	849
Ungarn	867
Vorsteuervergütungsverfahren	893

Über die Autoren



Matthias Feldt, Steuerberater, ist seit dem Jahr 2017 Leiter Umsatzsteuer bei der Vonovia SE, Bochum. Zuvor war Matthias Feldt fünf Jahre im internationalen Umsatzsteuerteam von General Electric für die Region DACH und Osteuropa verantwortlich. Bis dahin war er Leiter der Gruppe Umsatzsteuer und Zoll der thyssenkrupp AG. Matthias Feldt beschäftigt sich seit der Einführung des Binnenmarktes 1993 mit dem Umsatzsteuerrecht der EU-Staaten. Er ist regelmäßig Vortragender bei nationalen und internationalen Konferenzen.



Diana Ellenberg, Diplom-Wirtschaftsjuristin (FH), ist seit 2003 im Bereich der internationalen Umsatzsteuer tätig und hat 2008 das Steuerberaterexamen abgelegt. Sie hat mehr als 15 Jahre bei der thyssenkrupp AG im Bereich Indirect Taxes & Customs die Konzernunternehmen insbesondere im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsbeziehungen beraten. Seit 2019 ist sie im Team Indirect Taxes EMEA bei eBay tätig und dort neben der Umsatzsteuer auch für die Digital Services Tax verantwortlich. Diana Ellenberg ist regelmäßig Vortragende bei nationalen und internationalen Seminaren und Konferenzen.



Erik Brutscheidt ist seit 1996 bei der thyssenkrupp AG tätig. Nach langjähriger Beratung und Schulung der Konzerngesellschaften in internationalen Zoll- und Umsatzsteuerfragen verantwortet er aktuell den Bereich Zoll der thyssenkrupp AG. Erik Brutscheidt kommt aus der deutschen Zollverwaltung und war für diese mehrere Jahre als Abfertigungsbeamter bei verschiedenen Zollstellen im Einsatz. Vor seiner Tätigkeit bei der ThyssenKrupp AG hat er vier Jahre lang als Zoll-Supervisor in der Europazentrale eines japanischen Handelsunternehmens gearbeitet.



Marc R. Plikat, Diplom-Finanzwirt (FH), Steuerberater und Head of Indirect Taxes & Customs in der Group Function Taxes & Customs der thyssenkrupp AG, ist seit dem Jahr 2000 in der thyssenkrupp AG tätig. Die Gruppe Indirect Taxes & Customs umfasst die Bereiche Umsatzsteuer, Zölle und Environmental Taxes. Zuvor war er u. a. als Umsatzsteuer-Sonderprüfer in der deutschen Finanzverwaltung tätig. Herr Plikat veröffentlicht regelmäßig in der Fachpresse und tritt als Referent bei nationalen und internationalen Veranstaltungen zur Umsatzsteuer in Erscheinung.



Daniela Gerhards, Diplom-Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin und Tax Managerin in der Group Function Taxes & Customs der thyssenkrupp AG, befasst sich in ihrer täglichen Praxis schwerpunktmäßig mit nationalem und internationalem Umsatzsteuerrecht und ist Spezialistin für umsatzsteuerliche Fragestellungen im Konzern. Darüber hinaus umfasst ihr Aufgabengebiet auch die energie- und stromsteuerliche Betreuung von Konzernunternehmen. Ursprünglich in der Finanzverwaltung und anschließend mehrere Jahre bei einer großen Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft tätig, arbeitet Daniela Gerhards nunmehr seit über zehn Jahren bei der thyssenkrupp AG. Sie ist Verfasserin diverser Beiträge zur Umsatzsteuer in Fachzeitschriften und tritt insbesondere auch als Referentin bei nationalen und internationalen Veranstaltungen zur Umsatzsteuer in Erscheinung.

Begriffsbestimmungen

Allgemein

In den Ausführungen zu den einzelnen Staaten wird teilweise vorausgesetzt, dass feststehende umsatzsteuerliche Begriffsbestimmungen bekannt sind. Mit der folgenden Begriffsbestimmung sollen – in zusammengefasster Form – die Grundbegriffe erläutert werden.

In den Jahren 2020 und 2021 sind zwei bedeutende Maßnahmen zur Vereinfachung und Vereinheitlichung des EU-Mehrwertsteuersystem in den einzelnen Mitgliedstaaten umgesetzt worden.

Im Rahmen der im Oktober 2018 durch die europäischen Finanzminister beschlossenen sogenannten „Quick-Fixes“ wurden zum 1.1.2020 die Regelungen im Bereich Konsignationslagerfälle, Reihengeschäfte, Nachweisführung und der USt-ID-Nr. geändert. Mit dem Mehrwertsteuer-Digitalpaket sind umfangreiche Änderungen der Besteuerung des e-Commerce auf den Weg gebracht worden. Aufgrund der einheitlichen Anwendung in allen EU-Staaten sich umfangreiche Erläuterungen zu den einzelnen Anwendungen unter dem jeweiligen Stichwort weiter unten in diesem Kapitel.

Das Umsatzsteuerrecht der einzelnen EU-Staaten basiert auf der „Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem“ (Mehrwertsteuersystemrichtlinie – MwStSystRL), die zum 1.1.2007 die „6. EG-Richtlinie des Rates vom 17.5.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten – 77/308/EWG“ abgelöst hatte.

Die Regelungen der MwStSystRL begründen zunächst nur eine Verpflichtung für die Mitgliedstaaten zur Umsetzung in nationales Recht.

Soweit die MwStSystRL nicht rechtzeitig oder nicht ordnungsgemäß in nationales Recht umgesetzt worden ist, kann sich der Steuerpflichtige auf eine für ihn günstigere Regelung der MwStSystRL berufen. Diese Berufung ist allerdings nur möglich, wenn die Regelungen der MwStSystRL auch inhaltlich hinreichend bestimmt sind.

Bei der inhaltlichen Bestimmtheit ergibt sich vielfach das schlichte Problem der unterschiedlichen Übersetzung in einzelne Sprachen der EU. Die Frage der richtlinienkonformen Umsetzung in nationales Recht führt zunehmend zu Verfahren vor dem Europäischen Gerichtshof (EuGH). Die Auslegung der MwStSystRL durch den EuGH bestimmt dem folgend zunehmend auch die nationalen Gesetze. Gleichzeitig wird in großen Teilen durch die EuGH-Rechtsprechung eine weitere Annäherung der einzelnen nationalen Regelungen erreicht.

Eine vollständige Identität aller nationalen Umsatzsteuergesetze ist aus zwei Gründen aber nicht zu erzielen.

Bereits mit der Einführung der 6. EG-Richtlinie in 1977 ist es den damaligen EU-Mitgliedstaaten erlaubt worden, nationale Regelungen beizubehalten, wenn diese Regelungen der Steuervereinfachung bzw. der Verhütung von Steuerhinterziehungen oder Steuerumgehungen dienen (Art. 394 der MwStSystRL).

- Die in Deutschland praktizierte Umrechnung von Werten in fremder Währung nach Durchschnittssätzen (§ 16 Abs. 6 UStG) gehört beispielsweise zu den beibehaltenen Regelungen, die von der MwStSystRL abweichen.
- Darüber hinaus können die Mitgliedstaaten ermächtigt werden, weitere von der MwStSystRL abweichende Sondermaßnahmen einzuführen, um die Steuererhebung zu vereinfachen oder Steuerhinterziehungen oder Steuerumgehungen zu verhindern (Art. 395 MwStSystRL).

Die MwStSystRL enthält weit über 100 sog. Optionsmöglichkeiten, d. h. es steht den einzelnen Mitgliedstaaten frei, Vorgaben der MwStSystRL umzusetzen.

BEISPIEL: Ein Beispiel für diese Optionsmöglichkeit ist die Umsetzung einer umsatzsteuerlichen Organschaft. Diese Optionsmöglichkeit führt dazu, dass die umsatzsteuerliche Organschaft nicht in allen Mitgliedstaaten bekannt ist.

Die EU-Kommission hat die Notwendigkeit einer weiteren Harmonisierung erkannt. So wurde durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13.7.2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften zum 1.1.2013 ein weiterer Schritt in diese Richtung getan.

Aus den oben angeführten „erlaubten“ Abweichungen und der nicht immer richtlinienkonformen Umsetzung resultiert die Tatsache, dass die Steuergesetze der einzelnen Staaten leider nicht vollständig identisch sind.

In der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 (mit späteren Änderungen) zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ist – zumindest für einen kleinen Bereich – eine verbindliche Auslegung von Begriffen erfolgt.

Bezüglich der Ausführungen zu den Nicht-EU-Staaten ist anzumerken, dass diese Staaten sich selbstverständlich nicht an Vorgaben der MwStSystRL halten müssen. Gleichwohl ist festzustellen, dass auch die Umsatzsteuergesetze von Nicht-EU-Staaten starke Parallelen zum EU-Recht zeigen.

Unternehmen/Organkreis

Unternehmer/Steuerpflichtiger

Die MwStSystRL kennt nicht den im deutschen Umsatzsteuerrecht verwendeten Begriff des Unternehmers, sondern spricht in Art. 9 vom „Steuerpflichtigen“.

Gemäß Art. 9 Abs. 1 der MwStSystRL gilt als Steuerpflichtiger, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit selbständig und unabhängig ausübt, gleichgültig zu welchem Zweck und mit welchem Ergebnis.

Der Begriff des Unternehmers ist im deutschen Umsatzsteuergesetz in § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG definiert. Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Trotz der unterschiedlichen Formulierung decken sich der Unternehmerbegriff des deutschen UStG und der Begriff des Steuerpflichtigen der MwStSystRL inhaltlich.

Im Folgenden werden die Begriffe „der Unternehmer“ oder „das Unternehmen“ synonym verwendet und meinen den Steuerpflichtigen gem. MwStSystRL.

Organkreis

Eine umsatzsteuerliche Organschaft kann von den einzelnen EU-Staaten optional umgesetzt werden. Verschiedene Staaten kennen eine Organschaft (z. B. Deutschland, Niederlande, Österreich, Belgien, Spanien) wohingegen in anderen Staaten die Organschaftsregelung unbekannt ist. Die Regelungen sind in einzelnen Staaten sehr unterschiedlich. So ist beispielsweise in Schweden die Organschaft auf die Finanzwirtschaft begrenzt (vgl. auch Vertragsverletzungsverfahren gegen Schweden, EuGH vom 25.4.2013 - C-480/10). Irland lässt auch nichtsteuerpflichtige Personen im Organkreis zu (vgl. Vertragsverletzungsverfahren gegen Irland, EuGH vom 9.4.2013 - C-85/11).

I. d. R. können nur die in dem jeweiligen Land ansässigen Unternehmen einen Organkreis bilden.

Leistung

Das deutsche Umsatzsteuerrecht definiert den Begriff Leistung als Oberbegriff für Lieferungen und sonstige Leistungen. Die MwStSystRL kennt ebenfalls den Begriff Lieferung, bezeichnet die sonstigen Leistungen allerdings als Dienstleistungen.

Als Leistungen werden alle (Waren-)Lieferungen und sonstigen Leistungen/Dienstleistungen betrachtet, die ein Unternehmer gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Alles, was Gegenstand eines Rechtsgeschäftes sein kann, wird als Leistung bezeichnet.

Lieferung

Laut Definition in Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL und auch des deutschen UStG (§ 3 Abs. 1 UStG) ist eine Lieferung jede Leistung, durch die ein Unternehmer einen anderen befähigt, im eigenen Namen über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).

Sonstige Leistungen/Dienstleistungen

Sonstige Leistungen sind alle Leistungen, die keine Lieferungen sind (§ 3 Abs. 9 UStG). Eine sonstige Leistung kann auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung bestehen. In Art. 24 Abs. 1 MwStSystRL wird statt des Begriffs der sonstigen Leistung der Begriff der Dienstleistung verwendet.

Ort der Lieferung

Die Abgrenzung der Lieferung von den sonstigen Leistungen/Dienstleistungen ist insbesondere für die Frage, wo die Leistung erbracht worden ist, von Bedeutung.

Als Ort der Lieferung gilt in den Fällen,

- ▶ in denen die Güter befördert oder versendet werden, der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung/Versendung befindet.
- ▶ in denen die Güter nicht befördert oder versendet werden, der Ort, an dem sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Lieferung befindet.

Die Bestimmung des Ortes der Lieferung ist notwendig, um festzustellen in welchem Staat der Umsatz steuerbar ist. Erst im nächsten Schritt ist zu entscheiden, ob die Lieferung steuerpflichtig oder steuerbefreit ist (z. B. Export/siehe Erläuterungen zu den Steuerbefreiungen).

Insbesondere bei Reihengeschäften, d. h. bei Umsätzen, bei denen mindestens drei Unternehmen in der Kette einen Gegenstand in der Weise verkaufen, dass zwar zwei Umsatzgeschäfte erfolgen (A verkauft an B, B verkauft an C), aber die Ware direkt von dem Ersten an den Letzten befördert/versendet wird (A an C), spielen die Ortsbestimmungen für die Steuerbarkeit und die Steuerpflicht/Steuerfreiheit eine entscheidende Rolle.

Ort der sonstigen Leistung/Dienstleistung

Zum 1.1.2010 sind die Regelungen des so genannten Umsatzsteuer-Paketes („VAT-package“) in Kraft getreten. Dieses Umsatzsteuer-Paket beinhaltet Änderungen hinsichtlich

- ▶ (Regelungen) der Ortsbestimmung von Dienstleistungen und damit der Frage, in welchem Staat eine sonstige Leistung/Dienstleistung der Umsatzsteuer unterliegt.
- ▶ erweiterter Meldeverpflichtungen bei verkürzten Fristen. Seit dem 1.1.2010 sind sowohl innergemeinschaftliche Lieferungen als auch Dienstleistungen an Unternehmer aus anderen EU-Staaten in der Zusammenfassenden Meldung zu erfassen.
- ▶ Neuregelung des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens.

Die Regelungen zur Bestimmung des Ortes einer Dienstleistung sind seitdem für die Mehrzahl der Unternehmen wesentlich einfacher zu handhaben. Negativ ins Gewicht gefallen ist, dass seit dem 1.1.2010 auch die „innergemeinschaftlichen“ Dienstleistungen gemeldet werden müssen. Analog der bereits seit 1993 zu meldenden innergemeinschaftlichen Lieferungen, sind seitdem auch bei Dienstleistungen an Unternehmen aus anderen EU-Staaten die USt-ID-Nummern der Leistungsempfänger zu prüfen, aufzunehmen und zu melden.

Grundzüge der Ortsbestimmung bei Dienstleistungen im B2B-Bereich

Bei Dienstleistungen im zwischenunternehmerischen Bereich (allgemein heutzutage als B2B-Umsatz bezeichnet) ist die steuerliche Beurteilung und damit auch Abwicklung seit 2010 deutlich einfacher geworden. Im B2B-Bereich gelten – bis auf wenige Ausnahmen wie z. B. sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück – alle Dienstleistungen als an dem Ort erbracht, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt.

Eine Ausnahme bilden z. B. – aus deutscher Sicht – Güterbeförderungsleistungen oder ähnliche mit der Beförderung im Zusammenhang stehenden Leistungen, Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen bzw. deren Begutachtung oder eine Veranstaltungsleistung im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen. Diese zuvor genannten sonstigen Leistungen sind als im Drittlandsgebiet ausgeführt zu behandeln, wenn die Leistung dort genutzt oder ausgewertet wird (§ 3a Abs. 8 UStG). Problematisch ist, dass diese Ausnahmeregelung nicht alle EU-Staaten kennen, so dass es im Einzelfall zu einer nicht oder Doppelbesteuerung kommen kann.

Auf zwei Ausnahmen soll an dieser Stelle hingewiesen werden:

HINWEIS:

Eine oft relevante Ausnahme bilden die Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück. Diese Leistungen werden dort erbracht, wo das Grundstück belegen ist.

Als sonstige Leistungen in diesem Sinne gelten insbesondere

- ▶ die Leistungen im Zusammenhang mit der Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten sowie von Gebäuden,
- ▶ alle mit dem Erwerb oder der Veräußerung von Grundstücken/Gebäuden im Zusammenhang stehenden Leistungen sowie
- ▶ sonstige Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung oder Ausführung von Baumaßnahmen dienen.

Die MwStSystRL nennt explizit auch die Vorbereitung und Koordinierung von Bauleistungen als Leistungen, die dort erbracht sind, wo das Grundstück liegt (Art. 47 der MwStSystRL).

Die Abgrenzung der sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück gegenüber den übrigen sonstigen Leistungen bereitet seit jeher Schwierigkeiten. Die europäische Kommission und das BMF haben der Problematik der Abgrenzung Rechnung getragen. Mit Schreiben vom 18.12.2012 (IV D 3-S 7117-a/12/10001, 2012/1143976, BStBl 2012 I S. 1272) hat das BMF den UStAE angepasst. Das BMF-Schreiben ist in Folge der Leitlinien der 93. Sitzung des Mehrwertsteuerausschusses (veröffentlicht am 29.3.2012 - taxud.c.1(2012)400557) ergangen, die wiederum nunmehr in die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1024/2013 des Rates vom 7.10.2013 zur Änderung der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 bezüglich des Ortes der Dienstleistung eingeflossen sind. Die hinsichtlich der Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken erst seit dem 1.1.2017 geltende Verordnung 1024/2013 war bereits vorher schon relevant, da sie in vielen Bereichen dem Wortlaut des BMF-Schreibens bzw. dem UStAE entsprach. Wortgleich (bis auf den Einleitungssatz) ist z. B. der Versuch einer Begriffsbestimmung „Grundstück“ in Art. 13 der Verordnung 1042/2013 und in Abschnitt 3a.3. Abs. 2 UStAE. Zwischenzeitlich ist der UStAE im Bereich der Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken mehrfach angepasst worden (z. B. mit BMF-Schreiben vom 10.2.2017 und 5.12.2017), um weitere Abgrenzungsfälle aufzunehmen.

Bei den Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück ist unerheblich, ob es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer oder Nichtunternehmer handelt.

Die zweite Ausnahme sind die Dienstleistungen auf dem Gebiet der Kultur, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung und ähnliche Veranstaltungen (Art. 53 der MwStSystRL). Bei dieser Regelung geht es um die Eintrittsberechtigung zu Veranstaltungen. Ort der Leistung ist bei diesen Veranstaltungen dort, wo die Veranstaltung stattfindet. Umfasst ist aber nicht nur der klassische Eintrittskartenverkauf, sondern betroffen sind auch z. B. Schulungsveranstaltungen, bei denen im Vorfeld Anmeldung und Bezahlung erfolgen. Verschiedene EU-Staaten legen diese „Eintrittsberechtigung“ sehr weit aus. Darunter können auch Schulungen erfasst werden, die sich an die

Allgemeinheit richten und einem großen Kreis offenstehen. Verschiedene Staaten (z. B. Frankreich, Ungarn) gehen soweit, dass auch konzerninterne Schulungen unter die Sonderregelung fallen können, wenn sich die Schulung an mehrere selbständige Gesellschaften aus einem Konzernverbund richtet. Ort der Leistung ist dann jeweils dort, wo die Schulung erbracht wird. Insoweit ist hier sorgfältig zu prüfen, ob eine „vor Ort-Schulung“ in einem anderen Staat eine Registrierung auslösen kann.

Feste Niederlassung/Betriebstätte

Besonderheiten ergeben sich hinsichtlich empfangener bzw. erbrachter Dienstleistungen, wenn eine feste Niederlassung/umsatzsteuerliche Betriebstätte beteiligt ist. Als Ort der sonstigen Leitung gilt dann nicht mehr der Ort, an dem der Leistungsempfänger bzw. an dem der Leistende seinen Sitz hat, sondern der Ort der Betriebstätte ist entscheidend. Auch hinsichtlich des Reverse-Charge Verfahrens können sich abweichende Regelungen ergeben, wenn eine feste Niederlassung/umsatzsteuerliche Betriebstätte an dem Umsatzgeschäft beteiligt ist.

Werklieferung/Werkleistung/Bauleistung

Werklieferung

Eine Lieferung zuzüglich Montage/Installation etc. wird in Deutschland als Werklieferung bezeichnet. In anderen Staaten werden Werklieferungen als „Supply and Installation Contracts“ bezeichnet. Demnach besteht eine Werklieferung aus dem Lieferanteil und einem Anteil einer sonstigen Leistung. Typisch für eine Werklieferung ist, dass ein fertiges Werk geschuldet wird.

Wird die Montage/Installation in einem anderen Staat erbracht, folgt daraus, dass ein Umsatz in diesem Staat vorliegt, da die Verschaffung der Verfügungsmacht erst mit der Abnahme des fertigen Werkes erfolgt.

Art. 36 MwStSystRL bestimmt eindeutig den Ort der Lieferung: „Falls der Gegenstand mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung installiert oder montiert wird, gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird.“

Werkleistung

Werkleistungen liegen vor, wenn Arbeiten an einem Gegenstand erbracht werden (z. B. Montage, Installation, Reparaturen) und der Leistende hierbei nur Materialien/Stoffe verwendet, bei denen es sich lediglich um Nebensachen handelt. Die sonstige Leistung/Dienstleistung steht somit im Vordergrund.

Eine Abgrenzung zur Werklieferung ist in verschiedenen Staaten von Bedeutung, da sich abweichende Regelungen für die Notwendigkeit einer umsatzsteuerlichen Registrierung ergeben können.

Im B2B-Bereich bestimmt sich der Ort der Werkleistung an beweglichen Gegenständen seit der Neuregelung im Zuge des VAT packages zum 1.1.2010 grds. danach, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat. Wird die Leistung an eine (umsatzsteuerliche) Betriebsstätte des Leistungsempfängers erbracht, dann gilt die Leistung als am Ort der Betriebsstätte erbracht (Art. 44 MwStSystRL).

Im Bereich B2C wird die Werkleistung an beweglichen Gegenständen grds. an dem Ort ausgeführt, von dem aus der (leistende) Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 1 Satz 1 UStG). Erfolgt die Leistungserbringung ex Betriebsstätte des leistenden Unternehmers, dann gilt die Betriebsstätte als Ort der sonstigen Leistung (Art. 45 MwStSystRL).

Durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 8.12.2010 wurde § 3a UStG um einen Absatz 8 erweitert. In diesem ist u. a. geregelt, dass bei Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen oder bei deren Begutachtung diese Leistung abweichend von § 3a Abs. 2 UStG als im Drittlandsgebiet ausgeführt zu behandeln ist, wenn die Leistung dort genutzt oder ausgewertet wird.

Werkleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück werden dort erbracht, wo das Grundstück belegen ist.

Bauleistungen

Als Bauleistungen sind im Folgenden die Werklieferungen/Werkleistungen bezeichnet, die im Zusammenhang mit Immobilien/Bauwerken im weiteren Sinne erbracht werden. Werden Bauleistungen erbracht, ergeben sich teilweise abweichende Regelungen gegenüber den „normalen“ Werklieferungen/Werkleistungen. Siehe insbesondere unter „Reverse-Charge-Verfahren“.

In den letzten Jahren haben immer mehr Staaten ein Reverse-Charge-Verfahren im Bereich der Bauleistungen eingeführt. Zu beachten ist, dass die Regelungen in den einzelnen Staaten erheblich voneinander abweichen. Ausländische Unternehmen werden in den meisten Fällen sicherlich bereits von den Regelungen zum Reverse-Charge-Verfahren bei „normalen“ sonstigen Leistungen/Werklieferungen erfasst. Die Regelungen zum Reverse-Charge-Verfahren bei Bauleistungen werden zu prüfen sein, wenn der leistende Unternehmer eine feste Niederlassung in dem jeweiligen Staat begründet oder bereits aufgrund anderer Leistungen umsatzsteuerlich registriert ist.

Verlagerungsverfahren/Reverse-Charge-Verfahren

Als Verlagerungsverfahren/Reverse-Charge-Verfahren sind die Verfahren bezeichnet, bei denen nicht der leistende Unternehmer Steuerschuldner ist, sondern der Leistungsempfänger.

Auch in Deutschland hat sich allgemein der Begriff des Reverse-Charge-Verfahrens durchgesetzt.

Im Ergebnis bedeutet Reverse-Charge-Verfahren, dass bei definierten steuerbaren und auch steuerpflichtigen Leistungen eines nicht im Inland ansässigen bzw. registrierten Unternehmens der Leistungsempfänger die Anmeldung und Abführung der Umsatzsteuern vornimmt. Findet das Reverse-Charge-Verfahren Anwendung, dann braucht sich der leistende Unternehmer i. d. R. in dem Staat, in dem die Leistung ausgeführt wird, nicht umsatzsteuerlich registrieren zu lassen. Der leistende Unternehmer darf keine Umsatzsteuer in der Rechnung ausweisen, muss aber (i. d. R.) auf die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens hinweisen (siehe auch Rechnungsstellung).

Bei den in Art. 44 MwStSystRL genannten sonstigen Leistungen ist grds. eine Verlagerung auf einen Steuerpflichtigen (oder die nicht steuerpflichtige juristische Person mit USt.ID-Nummer) zwingend (Art. 196 MwStSystRL), wenn der Leistende in dem jeweiligen Staat des Leistungsempfängers nicht ansässig ist. Zu den Dienstleistungen i. S. des Art. 44 MwStSystRL gehören die o. g. – nicht den Ausnahmeregelungen – unterliegenden sonstigen Leistungen im B2B-Bereich. Nicht dazu gehören demnach Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück (Art. 47 MwStSystRL). Hier ist im Einzelfall zu prüfen, ob eine Verlagerung erfolgen kann/muss.

Bei Werklieferungen sehen die meisten EU-Staaten ebenfalls ein Reverse-Charge-Verfahren vor. In dem Bereich Werklieferung ist jedoch jeder Staat gesondert zu betrachten.

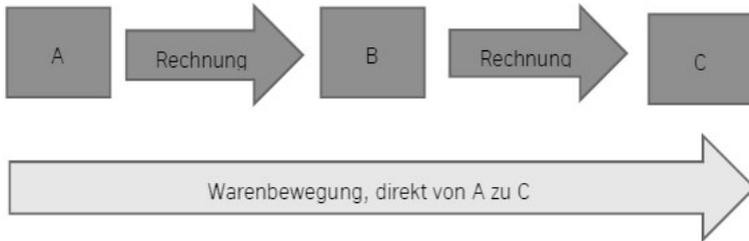
In welchen Fällen in den einzelnen Staaten ein Reverse-Charge-Verfahren angewendet werden kann und welche Restriktionen ggfs. bestehen, kann den Ausführungen zu den einzelnen Staaten entnommen werden.

Teilweise sehen Staaten sogar ein Reverse-Charge-Verfahren bei Warenlieferungen vor (z. B. Niederlande, Spanien, Frankreich jeweils mit Einschränkungen). Bei Warenlieferungen ergibt sich darüber hinaus eine Besonderheit, wenn ein Reihengeschäft mit drei Unternehmen aus drei Staaten durchgeführt wird (sog. Dreiecksgeschäft).

EU-Reihengeschäfte – Quick Fixes

Alte Rechtslage - bis 31.12.2019

Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn dieselben Gegenstände nacheinander geliefert und direkt vom ersten Lieferanten (A) zum letzten Abnehmer (C) in der Lieferkette transportiert werden.



Aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht gibt es zwei steuerbare Lieferungen: Die Lieferung von A an B und die Lieferung von B an C. Wenn die Waren über eine oder mehrere Landesgrenzen innerhalb der EU transportiert werden, muss geprüft werden, welche der Lieferungen als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu qualifizieren ist.

Es gibt zwei mögliche Optionen:

Die Lieferung von A an B gilt als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Unternehmer A muss die innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsmitgliedstaat melden. B meldet einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Empfangsmitgliedstaat. Die Lieferung von B an C ist eine Inlandslieferung, die im Empfangsmitgliedstaat der Mehrwertsteuer unterliegt.

Die Lieferung von B an C gilt als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Unternehmer B muss diese innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsmitgliedstaat melden. C meldet einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Empfangsmitgliedstaat. Die Lieferung von A an B ist eine inländische Lieferung, die im Abgangsmitgliedstaat der Mehrwertsteuer unterliegt.

Um festzustellen, welche Lieferung die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ist, war – zumindest gem. der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes – der Zeitpunkt des Eigentumsübergangs auf Unternehmer C maßgebend. Wenn Unternehmer C Eigentümer der Waren wurde, bevor die Waren die Grenze überschritten, handelt es sich bei der B-C-Lieferung um die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Wenn C im Empfangsmitgliedstaat Eigentümer der Waren geworden ist, handelt es sich bei der A-B-Lieferung um die innergemeinschaftliche Lieferung.

Diese Regel war nicht sehr praktikabel, insbesondere, weil A ggfs. nicht wusste, dass C bereits Eigentümer der Waren geworden ist, bevor sie den Mitgliedstaat von A verlassen hatte.

EU-einheitliche Regeln für Reihengeschäfte seit dem 1.1.2020

Mit dem Ziel, die MwSt-Vorschriften zu vereinfachen und zu vereinheitlichen, um die künftige Einführung eines endgültigen MwSt-Systems zu implementieren, erzielte der Rat der Europäischen Kommission im Rahmen der so genannten Quick Fixes eine Einigung über die am 1.1.2020 in Kraft getretene Richtlinie über Reihengeschäfte.

Die europäische Regelung zum Reihengeschäft findet sich in Art. 36a MwStSystRL. In Deutschland wurden die neuen europarechtlichen Vorgaben in § 3 Abs. 6a UStG umgesetzt, welcher im Wesentlichen der bisherigen Regelung im § 3 Abs. 6 Satz 5 und 6 UStG entspricht. Mit Ausnahme der Regelungen für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte waren weder in der 6. EG-Richtlinie noch in den MwStSystRL bis zum 1.1.2020 besondere Regelungen für Reihengeschäfte enthalten. Eine Grundlage für die Ortbestimmung ergab sich einzig und allein aus den Art. 31 und 32 MwStSystRL, wobei die vorgenannten Artikel offensichtlich reine Zweier-Beziehungen und eben keine Reihengeschäfte mit mehr als zwei Beteiligten regeln sollten.

Seit dem 1.1.2020 gilt grds., dass, wenn der erste Lieferant die Waren transportiert bzw. den Transport veranlasst (also z. B. den Spediteur mit dem Warentransport beauftragt) hat, die erste Lieferung von A an B die innergemeinschaftliche Lieferung ist. Wenn der Endkunde C die Waren transportiert oder den Transport veranlasst, so gilt die letzte Lieferung von B an C als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung.

In den Fällen, in denen der mittlere Unternehmer (so genannter Zwischenhändler) den Transport veranlasst, ist der Transport grds. der Lieferung zuzurechnen, die an den mittleren Unternehmer ausgeführt wird. Diese Lieferung stellt somit die innergemeinschaftliche Lieferung dar. Der Warentransport und damit die innergemeinschaftliche Lieferung kann der Lieferung des mittleren Unternehmers an seinen Kunden zugerechnet werden, wenn zwei Voraussetzungen erfüllt sind:

Der mittlere Unternehmer muss den Transport veranlassen.

Der mittlere Unternehmer teilt seinem Lieferanten seine vom Abgangsmitgliedstaat ausgestellte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mit. Dies erfordert natürlich, dass der mittlere Unternehmer im Abgangsmitgliedstaat ansässig ist oder dort für Umsatzsteuerzwecke registriert ist.

Die Regelung kann auch bei Reihengeschäften angewendet werden, an denen mehr als drei Parteien beteiligt sind, z. B. im Falle eines Reihengeschäfts aus fünf Parteien (A, B, C,

D und E), bei dem D den Transport veranlasst. Wenn D für den Transport verantwortlich ist und dem C eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines anderen Mitgliedstaats als des Abgangsmitgliedstaats mitteilt, handelt es sich bei der C-D-Lieferung um die innergemeinschaftliche Lieferung. Wenn D dem C eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IDNr.) des Abgangsmitgliedstaats mitteilt, handelt es sich bei der D-E-Lieferung um die innergemeinschaftliche Lieferung.

Diese nunmehr ab 2020 EU-einheitlich geltende Regelung wirkt sich nicht auf die bereits bestehende Vereinfachungsregelung zu innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften aus. Diese Regel wird beibehalten (siehe IV.).

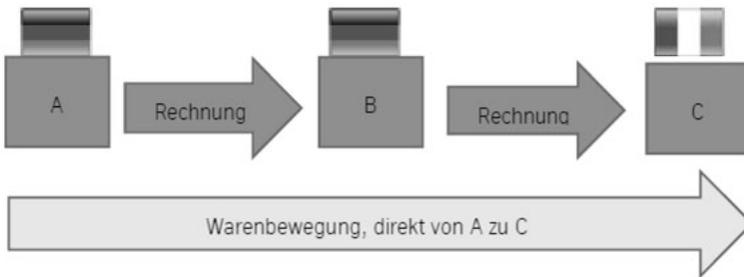
Verschiedene Beispiele

BEISPIEL 1 ▶ A beauftragt den Spediteur (auf der Rechnung des Spediteurs sind Name und Anschrift des Unternehmers A angegeben).

A ist in Deutschland ansässig.

B ist in Deutschland ansässig.

C ist in Frankreich ansässig.



Die Lieferung von A an B ist die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Unternehmen A muss diese innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsmitgliedstaat (hier: in Deutschland) melden. B meldet einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Empfangsmitgliedstaat (hier: in Frankreich).

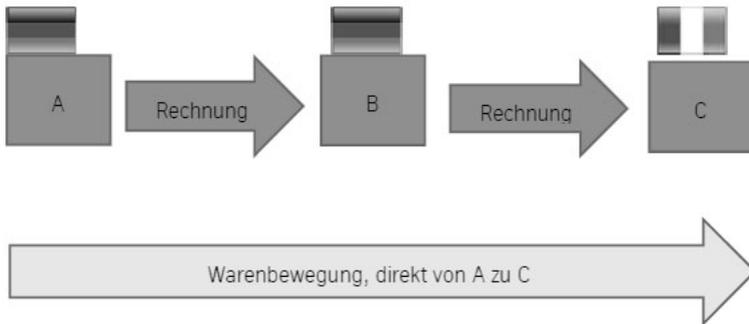
Bei der Lieferung von B an C handelt es sich um eine lokale Lieferung, die im Empfangsmitgliedstaat der Mehrwertsteuer unterliegt (hier: in Frankreich). B muss daher in Frankreich eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer beantragen. In Frankreich gibt es die lokale Sonderregel, dass B lediglich eine Registrierung für „statistische Zwecke“ durchgeführt wird, damit dem Lieferanten eine USt-IDNr. für die innergemeinschaftliche Lieferung mitgeteilt werden kann. Der Erwerb ist in Frankreich von der Umsatzsteuer befreit, B müsste keine Umsatzsteuer-Erklärung in Frankreich abgeben. Ausgangsseitig greift das Reverse-Charge-Verfahren.

BEISPIEL 2 ▶ B beauftragt den Spediteur (auf der Rechnung des Spediteurs sind Name und Anschrift des Unternehmers B angegeben).

A ist in Deutschland ansässig.

B ist in Deutschland ansässig.

C ist in Frankreich ansässig.



Wenn B dem A eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer vom Abgangsmitgliedstaat der Ware (hier: Deutschland) angibt, ist die Lieferung von B an C die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung.

Die Lieferung von A an B ist eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung im Abgangsmitgliedstaat (hier: in Deutschland).

Wenn B dem A bei der Bestellung der Ware keine deutsche USt-IDNr. angibt, ist die Lösung dieselbe wie in Beispiel 1.

Demnach:

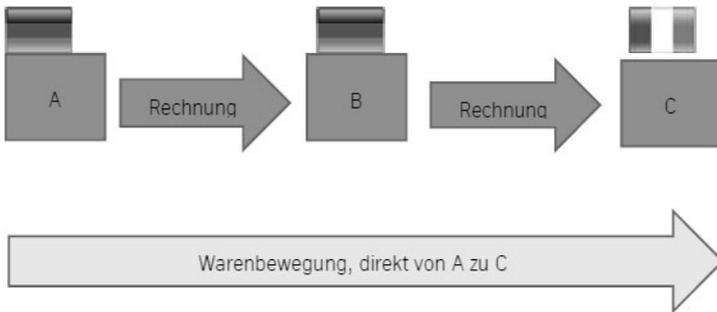
Die A-B-Lieferung ist die umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Unternehmen A muss die innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsmitgliedstaat (hier: in Deutschland) melden. Bei der B-C-Lieferung handelt es sich um eine lokale Lieferung, die im Empfangsmitgliedstaat (hier: in Frankreich) der Mehrwertsteuer unterliegt. B muss daher in Frankreich eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer beantragen. Wie bereits erwähnt, gibt es in Frankreich die lokale Sonderregel, dass B lediglich eine Registrierung für „statistische Zwecke“ durchgeführt wird, damit dem Lieferanten eine USt-IDNr. für die innergemeinschaftliche Lieferung mitgeteilt werden kann. Der Erwerb ist in Frankreich von der Umsatzsteuer befreit, B müsste keine Umsatzsteuer-Erklärung in Frankreich abgeben. Ausgangsseitig greift das Reverse-Charge-Verfahren.

BEISPIEL 3 → C beauftragt den Spediteur (auf der Rechnung des Spediteurs sind Name und Anschrift des Unternehmer C angegeben).

A ist in Deutschland ansässig.

B ist in Deutschland ansässig.

C ist in Frankreich ansässig.



Die Lieferung von A an B ist eine umsatzsteuerpflichtige Lieferung im Abgangsmitgliedstaat (hier: in Deutschland).

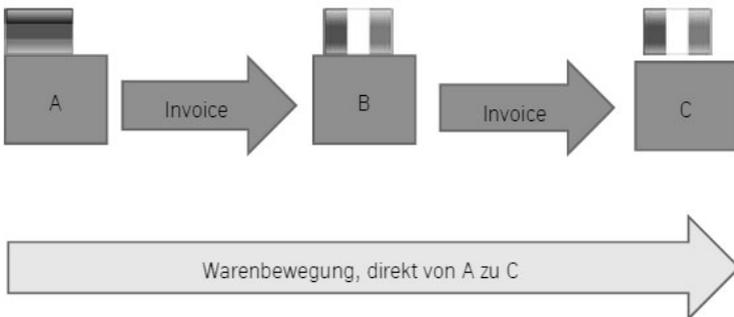
Die Lieferung von B an C ist die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. B muss die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsmitgliedstaat (hier: in Deutschland) melden. C meldet einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Empfangsmitgliedstaat (hier: in Frankreich).

BEISPIEL 4 → A beauftragt den Spediteur (auf der Rechnung des Spediteurs sind Name und Anschrift des Unternehmers A angegeben).

A ist in Deutschland ansässig.

B ist in Frankreich ansässig.

C ist in Frankreich ansässig.



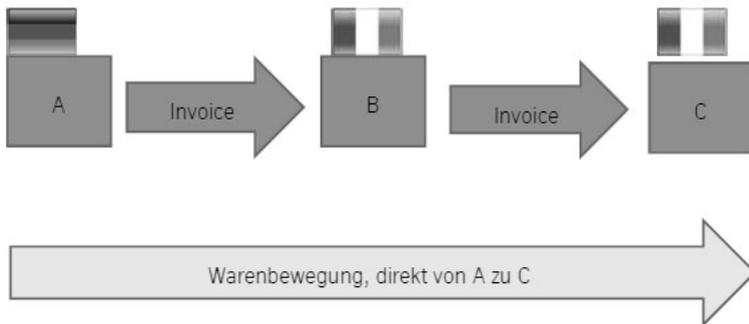
Die Lieferung von A an B ist die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. A muss die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsmitgliedstaat (hier: in Deutschland) melden. B meldet einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Empfangsmitgliedstaat (hier: in Frankreich). Bei der Lieferung von B an C handelt es sich um eine lokale Lieferung, die im Empfangsmitgliedstaat (hier: in Frankreich) der Mehrwertsteuer unterliegt.

BEISPIEL 5 ▶ B beauftragt den Spediteur (auf der Rechnung des Spediteurs sind Name und Anschrift des Unternehmer B angegeben).

A ist in Deutschland ansässig.

B ist in Frankreich ansässig.

C ist in Frankreich ansässig.



Option 1:

B verwendet keine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abgangsmittgliedstaates.

Die Lieferung von A an B ist die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. A muss diese steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsmittgliedstaat (hier: in Deutschland) melden. B meldet einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Empfangsmittgliedstaat (hier: in Frankreich). Bei der Lieferung von B an C handelt es sich um eine lokale Lieferung, die im Empfangsmittgliedstaat der Mehrwertsteuer unterliegt (hier: in Frankreich).

Option 2:

B verwendet die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Abgangsmittgliedstaates.

Wenn B dem A eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, vom Abgangsmittgliedstaat der Ware (hier: Deutschland) angibt, ist die Lieferung von B an C die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung.

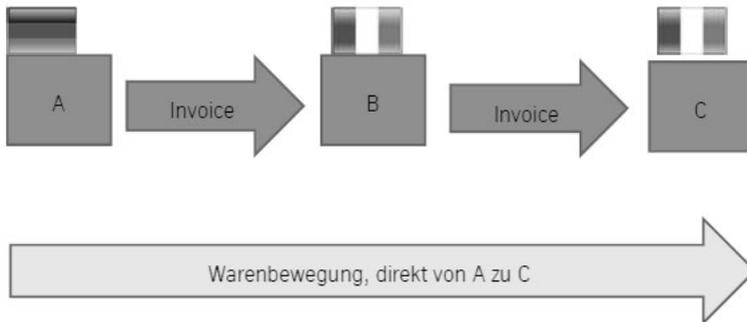
Die Lieferung von A an B ist eine steuerpflichtige Lieferung im Abgangsmittgliedstaat (hier: in Deutschland).

BEISPIEL 6 ▶ C beauftragt den Spediteur (auf der Rechnung des Spediteurs sind Name und Anschrift des Unternehmer C angegeben).

A ist in Deutschland ansässig.

B ist in Frankreich ansässig.

C ist in Frankreich ansässig.



Die Lieferung von A an B ist eine steuerpflichtige Lieferung im Abgangsmitgliedstaat (hier: in Deutschland).

Die Lieferung von B an C ist die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. B muss die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsmitgliedstaat (hier: in Deutschland) melden. B benötigt eine hierzu eine Registrierung für Mehrwertsteuerzwecke im Abgangsmitgliedstaat. C meldet einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Empfangsmitgliedstaat (hier: in Frankreich).

Vereinfachungsregelung des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts

Die o.g. Regelungen in Bezug auf Reihengeschäfte wirken sich nicht auf die bereits bestehende Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte aus. Die Regeln des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts wurden nicht zum 1.1.2020 geändert, sondern diese wurden beibehalten.

Das Dreiecksgeschäft ist eine Vereinfachungsregelung, um den Verwaltungs- und Deklarationsaufwand für Unternehmer und Steuerbehörden zu verringern. Die Vereinfachungsregelung kann nur angewendet werden, wenn alle drei beteiligten Unternehmer in der Europäischen Union für Mehrwertsteuerzwecke registriert sind.

Gemäß Mehrwertsteuerrichtlinie (Richtlinie 2006/112 / EG, Art. 141) müssen die folgenden Bedingungen erfüllt sein, damit das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft angewendet werden kann:

- ▶ Es gibt drei verschiedene Unternehmer, die in drei verschiedenen EU-Mitgliedstaaten zur Mehrwertsteuer registriert sind.
- ▶ Die Waren werden direkt von einem Mitgliedstaat in einen anderen befördert und entweder der erste oder der zweite Unternehmer sind für den Transport zuständig.

- ▶ Der Rechnungsfluss erfolgt dergestalt, dass Partei A die Waren an Unternehmer B (den mittleren Unternehmer) verkauft und in Rechnung stellt.
- ▶ Der mittlere Unternehmer stellt seinem Kunden, Unternehmer C (in Mitgliedstaat C), eine Rechnung.
- ▶ Unternehmer B muss von Unternehmer C eine gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (aus dem Empfangsland) erhalten und diese auf der Rechnung aufführen.
- ▶ Unternehmer B muss in der Rechnung an Unternehmer C den Vermerk „innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft gem. § 25b UStG, Steuerschuld geht auf den Abnehmer über“ aufnehmen (Hinweis: Vermerk gem. deutscher Rechtslage).
- ▶ Unternehmer B ist im Empfangsmitgliedstaat nicht für mehrwertsteuerzwecke registriert (ansonsten besteht keine Notwendigkeit, die vereinfachte Regelung anzuwenden).

Zusätzlich muss der mittlere Unternehmer gegenüber seinem Lieferer und seinem Kunden die gleiche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwenden (es darf sich hierbei weder um eine vom Abgangsmitgliedstaat noch eine vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilte Nummer handeln). Weiterhin hat der mittlere Unternehmer seine Lieferung in der Umsatzsteuervoranmeldung sowie in der Zusammenfassenden Meldung als „Lieferung im Rahmen eines Dreiecksgeschäfts“ zu melden.

Ohne Anwendung der Vereinfachungsregelung müsste sich die Partei B (mittlerer Unternehmer) in Mitgliedstaat C für die mehrwertsteuerzwecke registrieren lassen, um in Mitgliedstaat C einen innergemeinschaftlichen Erwerb von B sowie eine lokale Lieferung an seinen Kunden C melden zu können.

Da dies ein recht verbreitetes Szenario bei Reihengeschäften ist, gibt es in der Mehrwertsteuerrichtlinie die Vereinfachungsregelung gem. Art. 141 Mehrwertsteuerrichtlinie (Vereinfachungsregelung für diese sogenannten „Dreiecksgeschäfte“). Durch diese Regelung wird erreicht, dass sich Unternehmen (hier: Unternehmer B) für solche Transaktionen nicht mehr im Empfangsland registrieren lassen müssen.

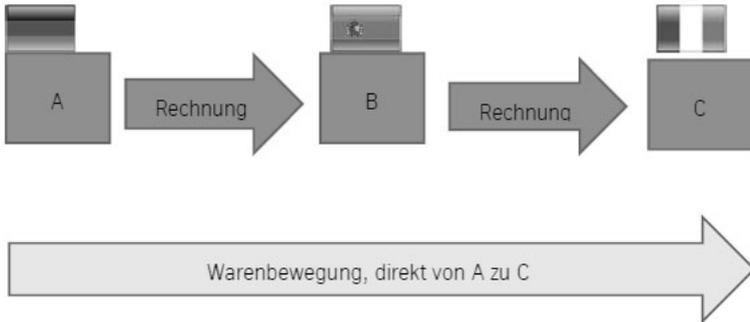
BEISPIEL: A oder B beauftragen den Spediteur (auf der Rechnung des Spediteurs sind Name und Anschrift des Unternehmers A (oder B) angegeben).

A ist in Deutschland ansässig.

B ist in Spanien ansässig.

C ist in Frankreich ansässig.

B tritt gegenüber A und C mit seiner spanischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer auf.



Bei der Lieferung von A an B handelt es sich um die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. A muss die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsmitgliedstaat (hier: in Deutschland) melden.

Erfüllt B alle Anforderungen für die Anwendbarkeit der Dreiecksgeschäfts-Vereinfachung, gilt für ihn Folgendes:

B muss *keinen* innergemeinschaftlichen Erwerb in dem Empfangsmitgliedstaat melden. Dieser Erwerb gilt bei Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung als bereits besteuert.

Bei der Lieferung von B an C handelt es sich um eine lokale Lieferung, die im Empfangsmitgliedstaat (hier: in Frankreich) der Mehrwertsteuer unterliegt. B muss sich bei Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäfte aber *nicht* im Empfangsmitgliedstaat registrieren lassen, denn Steuerschuldner für diese Umsatzsteuer wird sein Kunde (C).

B muss zur Anwendbarkeit der Regelung die regulären Rechnungsanforderungen um die folgenden Informationen ergänzen:

- ▶ die eigene (verwendete) Umsatzsteuer-Identifikationsnummer,
- ▶ die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Unternehmers C im Land C und
- ▶ den Hinweis: „innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft, Steuerschuld geht auf den Abnehmer über“.
- ▶ Auf diese Weise wird der Unternehmer C darauf aufmerksam gemacht, dass er Schuldner der Umsatzsteuer auf die Lieferung an ihn ist.

Wenn C den Spediteur beauftragt hat oder den Transport selbst durchführt, ist es nicht möglich, die oben genannte Vereinfachungsregel für innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte an-

zuwenden. D. h., wenn C den Transport veranlasst, ergeben sich folgende mehrwertsteuerlichen Konsequenzen:

- ▶ Die Lieferung von A an B ist eine umsatzsteuerpflichtige lokale Lieferung im Abgangsmitgliedstaat (hier: in Deutschland).
- ▶ Die Lieferung von B an C ist die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. B muss die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Abgangsmitgliedstaat (hier: in Deutschland) melden. B muss daher im Abgangsmitgliedstaat eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer beantragen.
- ▶ C meldet einen innergemeinschaftlichen Erwerb im Empfangsmitgliedstaat (hier: in Frankreich).

Im Rahmen der IntraStat-Meldung muss im Beispielsfall der deutsche Lieferant den Versand und der französische Kunde den Eingang der Ware deklarieren. In den meisten Ländern ist es nicht erforderlich, dass das spanische Unternehmen Warenbewegungen anmeldet, da diese nicht physisch durch Spanien transportiert wurden.

Konsignationslager – Quick Fixes

Begriff

Es existiert keine Legaldefinition des Begriffes „Konsignationslager“.

Typischerweise handelt es sich hier um ein Warenlager eines Lieferanten, welches in Nähe eines oder mehrerer Kunden (bei Logistikdienstleistern oder auf dem Gelände des Kunden) unterhalten wird, um deren kurzfristige Belieferung sicherstellen zu können.

Der Kunde ist berechtigt, die Waren dem Lager bei Bedarf selbst zu entnehmen.

Das Eigentum an den Waren verbleibt bis zum Zeitpunkt der Entnahme beim Lieferanten. Die Rechnungstellung in Bezug auf die Waren erfolgt nach Entnahme.

Im internationalen Sprachgebrauch spricht man von „consignment stock“ oder „call-off-stock“.

Quick Fixes

Bisher war die umsatzsteuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Warenlieferungen über ein Konsignationslager in der **MwStSystRL** nicht geregelt. Dies hatte zur Folge, dass in den einzelnen Mitgliedstaaten uneinheitliche Regelungen existierten.

Auf dem Weg zu einem neuen endgültigen EU-Mehrwertsteuersystem wurden im Oktober 2018 durch die europäischen Finanzminister die sogenannten „Quick-Fixes“ erlassen. Diese traten ab dem 1.1.2020 in Kraft und enthalten u. a. eine in allen EU-Mitgliedstaaten anwendbare Vereinfachungsregelung für Konsignationslagerfälle.

Werden die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vereinfachungsregelung *nicht* erfüllt, so hat dies für den Lieferanten folgende Konsequenzen:

- ▶ Gelangt die Ware im Rahmen der Beschickung eines Konsignationslagers *von einem EU-Mitgliedstaat* in einen anderen, so ist der Lieferant verpflichtet, sich in dem Mitgliedstaat für Umsatzsteuerzwecke registrieren zu lassen, in dem sich das Lager befindet. Zum Zeitpunkt der Beschickung des Lagers hat er ein „*innergemeinschaftliches Verbringen*“ an seine ihm im Zielland erteilte Umsatzsatzsteuer-Identifikationsnummer zu erklären, im Zielland den korrespondierenden „*innergemeinschaftlichen Erwerb*“. Zum Zeitpunkt der Warenentnahme bewirkt er eine im Zielland umsatzsteuerpflichtige Warenlieferung an den Kunden, die nach Landesrecht umsatzsteuerlich zu würdigen ist.
- ▶ Wird die Ware im Rahmen der Beschickung eines Konsignationslagers *aus dem Drittland* in die EU importiert, so ergibt sich ebenfalls eine Registrierungspflicht des Lieferanten im Zielland. In Bezug auf den Import ist zu beachten, dass ausschließlich der Lieferant zum Vorsteuerabzug aus gezahlter Einfuhrumsatzsteuer berechtigt ist. Zum Zeitpunkt der Warenentnahme durch den Kunden gilt ebenfalls: Der Lieferant bewirkt zu diesem Zeitpunkt eine im Zielland umsatzsteuerpflichtige Warenlieferung an den Kunden, die nach Landesrecht umsatzsteuerlich zu würdigen ist.

Schaubild 1 – Umsatzsteuerliche Behandlung eines Konsignationslagers ohne Vereinfachungsregel, wenn die Ware aus dem EU-Ausland ins Konsignationslager gelangt

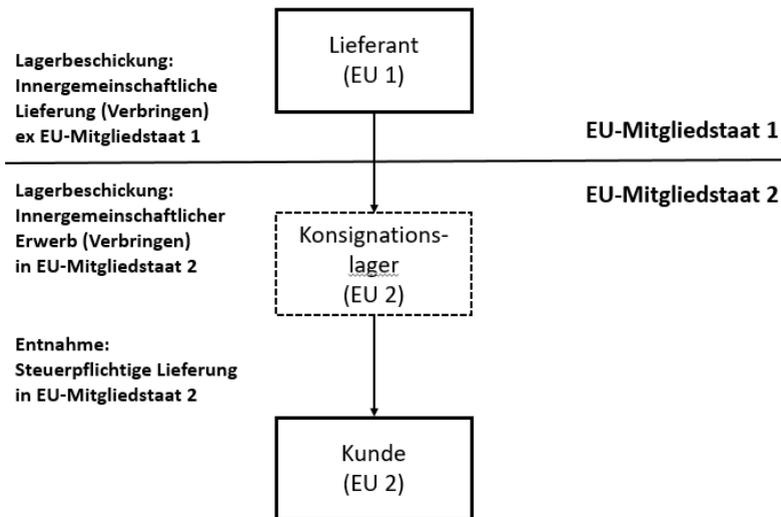
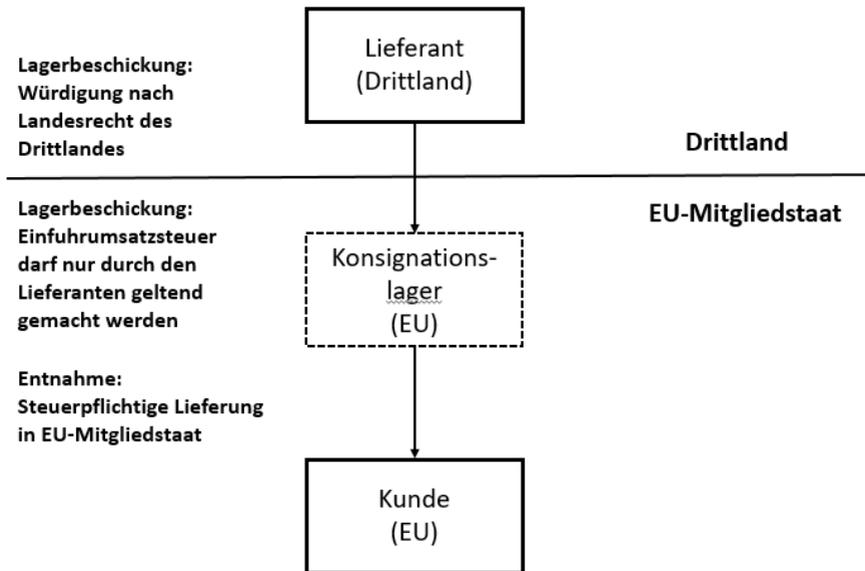


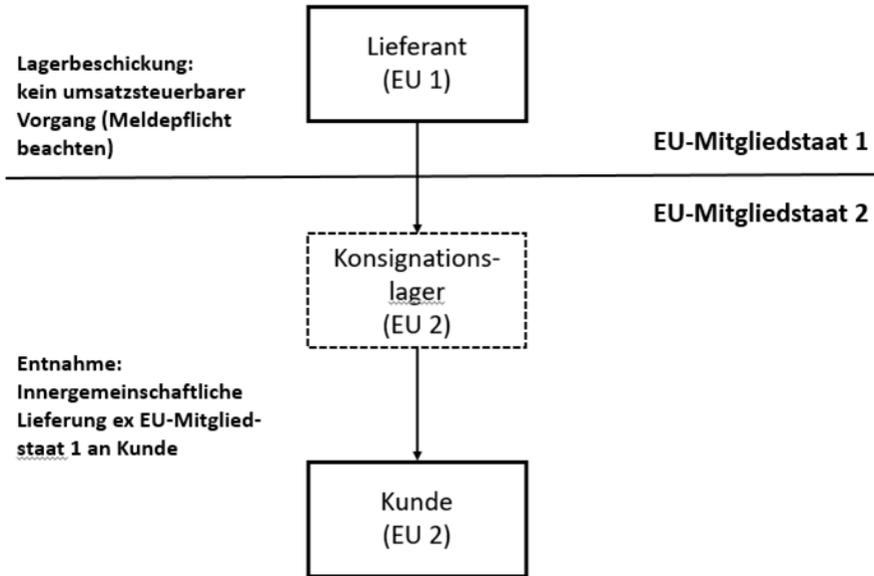
Schaubild 2 – Umsatzsteuerliche Behandlung eines Konsignationslagers, wenn die Ware aus dem Drittland ins Konsignationslager gelangt



Die im Rahmen der Quick Fixes eingeführte Vereinfachungsregelung kommt für die Fälle in Betracht, in denen die Ware im Rahmen der Beschickung des Lagers von *einem Mitgliedstaat der EU* in ein anderes gelangt. Hiermit existiert nun endlich eine EU-einheitliche Vereinfachungsregelung. Diese Regelung hat das Ziel, dass sich der Lieferant eben *nicht* in dem EU-Staat für Umsatzsteuerzwecke registrieren lassen muss, in welchem er für seinen Kunden ein Konsignationslager unterhält. Sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Vereinfachungsregelung erfüllt, führt dies aus Sicht des Lieferanten zu folgenden Konsequenzen:

- Bei Beschickung des Konsignationslagers liegt kein umsatzsteuerbarer Umsatz vor. Es besteht lediglich eine Meldepflicht (vgl. hierzu spätere Ausführungen). Die Entnahme der Ware durch den Kunden führt für den Lieferanten zu einer im Abgangsland steuerbaren, als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfreien Lieferung an den Kunden. Hierdurch entfällt die Notwendigkeit der Registrierung des Lieferanten im Zielland.

Schaubild 3 – Umsatzsteuerliche Behandlung eines Konsignationslagers mit Vereinfachungsregel, wenn die Ware aus dem EU-Ausland ins Konsignationslager gelangt



Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung

Die Vereinfachungsregelung ist unter folgenden Voraussetzungen anwendbar (vgl. Art. 17a MwStSystRL):

- ▶ Die Ware wird vom Lieferer oder auf seine Rechnung von einem Dritten von einem Mitgliedstaat der EU in einen anderen befördert oder versendet, um diese zu einem späteren Zeitpunkt an einen anderen Unternehmer zu liefern,
- ▶ zwischen beiden Unternehmern besteht eine Vereinbarung zur Übernahme des Eigentums an diesen Gegenständen („Konsignationslager-Vertrag“),
- ▶ der Lieferant hat im Ziel-Mitgliedstaat weder seinen Sitz noch eine feste Niederlassung,
- ▶ der Kunde hat im Ziel-Mitgliedstaat eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und sowohl seine Identität als auch seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer sind dem Lieferer zum Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versendung bekannt,
- ▶ der Lieferer führt ein Konsignationslagerregister (vgl. im Detail Art. 243 Abs. 3 MwStSystRL) und trägt die Verbringung der Gegenstände dort ein,

- ▶ der Lieferer meldet die Verbringung gem. Art. 262 Abs. 2 **MwStSystRL** in der Zusammenfassenden Meldung (Hinweis: In Deutschland erfolgt diese Meldung aktuell nicht in der Zusammenfassenden Meldung, sondern in Vordruck 010168) und
- ▶ die Gegenstände werden innerhalb von zwölf Monaten vom Kunden aus dem Lager entnommen.

Die **MwStSystRL** sieht vor, dass auch der Kunde ein Register der Gegenstände führt, die sich in diesem Lager befinden (vgl. Art. 243 Abs. 3 **MwStSystRL**). Versäumt der Kunde allerdings das Führen eines solchen Registers, so führt dies für den Lieferanten nicht dazu, dass er die Vereinfachungsregelung nicht mehr anwenden darf.

Besonderheiten in Bezug auf die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung

- ▶ Ist absehbar, dass die Gegenstände nicht innerhalb von zwölf Monaten entnommen werden, so ist (vor Ablauf dieser Frist) eine Rücksendung in den ursprünglichen Mitgliedstaat möglich. Dies ist dann ordnungsgemäß im Konsignationslagerregister gem. Art. 243 Abs. 3 **MwStSystRL** zu vermerken. Geschieht dies nicht und wird die 12-Monats-Frist überschritten, entfällt die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung in Bezug auf diese Waren. Der Lieferant wird also registrierungspflichtig.
- ▶ Ein Kunde kann innerhalb der 12-Monats-Frist durch einen anderen ersetzt werden. Die Voraussetzung ist die ordnungsgemäße Erfassung des Kundenwechsels im Konsignationslagerregister gem. Art. 243 Abs. 3 **MwStSystRL**. Die 12-Monats-Frist beginnt hierdurch allerdings nicht neu zu laufen. Erfolgt eine Lieferung an einen anderen als den ursprünglich vorgesehenen Kunden, ohne dass diese Regelungen beachtet werden, so gelten die Voraussetzungen für die Anwendbarkeit der Vereinfachungsregelung unmittelbar als nicht mehr erfüllt. Der Lieferant wird also auch in diesen Fällen registrierungspflichtig.
- ▶ Werden die Gegenstände in ein anderes Land als den Mitgliedstaat, aus dem sie ursprünglich befördert oder versendet wurden, gebracht, so entfällt ebenfalls die Möglichkeit der Anwendung der Vereinfachungsregelung. Der Lieferant wird registrierungspflichtig.
- ▶ Im Fall von Zerstörung, Verlust oder Diebstahl der Gegenstände findet in Bezug auf diese Gegenstände die Vereinfachungsregelung ebenfalls keine Anwendung. Derartige Sachverhalte können also ebenfalls zu Registrierungsspflichten führen. Es gibt Mitgliedstaaten, die hier für bestimmte Fälle Ausnahmen vorsehen.

Steuerbefreiungen

Die MwStSystRL und die nationalen Umsatzsteuergesetze unterscheiden bei den Steuerbefreiungen zwischen Steuerbefreiungen, die den Vorsteuerabzug (der mit dem steuerfreien Umsatz in Verbindung stehenden Vorleistungen) ausschließen, z. B.

- ▶ Grundstücksveräußerungen,
- ▶ Grundstücksvermietungen,
- ▶ bestimmte Finanzumsätze, bestimmte Versicherungsleistungen

und Umsatzsteuerbefreiungen, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, insbesondere

- ▶ steuerfreie Ausfuhrlieferungen,
- ▶ steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen.

Verschiedene Staaten haben zur besseren Abgrenzung einen Steuersatz von 0 % für die Leistungen angeführt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Ausfuhrlieferungen/Exporte

Ausfuhrlieferungen liegen vor, wenn Waren in Drittstaaten (Nicht-EU) geliefert werden.

Im Ergebnis wird die Warenlieferung bei einer Ausfuhr von der nationalen Umsatzsteuer des Exportstaates entlastet und bei dem Import im Empfangsland mit der nationalen Umsatzsteuer des Importstaates belastet. Dieses Verfahren dient der Wettbewerbsneutralität.

Die Begriffe „Ausfuhrlieferung“ und „Export“ werden im Folgenden synonym verwendet.

Innergemeinschaftliche Lieferung

Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt vor, wenn bei einer Lieferung

- ▶ Ware von einem Mitgliedsstaat in einen anderen Mitgliedsstaat gelangt,
- ▶ das Umsatzgeschäft für diese Lieferung zwischen zwei Unternehmern abgewickelt wird,
- ▶ die Lieferung gegen Entgelt erbracht wird und
- ▶ die Lieferung im Empfängerland der Erwerbsbesteuerung unterliegt.

Darüber hinaus wurden in das Umsatzsteuergesetz auch so genannte „Gilt-Tatbestände“ einbezogen. Danach gilt auch das Verbringen von Liefergegenständen zur eigenen Verfügung in ein anderes EU-Land (z. B. auf ein Konsignationslager) als innergemeinschaftliche Lieferung.

Wie bei der Ausfuhr erfolgt auch bei der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung keine Belastung mit der Umsatzsteuer des Abgangsmitgliedstaates (dem Staat, von dem aus die Lieferung erfolgt), sondern eine Belastung mit der Umsatzsteuer des Empfangsmitgliedstaates (Empfängerlandprinzip). Die Belastung erfolgt allerdings nicht durch die Erhebung von Einfuhrumsatzsteuer, sondern durch die Erhebung von Erwerbsteuer.

Nachweise Innergemeinschaftliche Lieferung – Quick Fixes

Zum Nachweis des tatsächlich erfolgten Warentransports zwischen EU-Mitgliedstaaten sind Dokumentationen und Nachweise erforderlich. Seit dem 1.1.2020 tritt Art. 45a MwStDVO, Nachweisführung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, unmittelbar in Kraft. Während Art. 138 MwStSystRL die tatbestandlichen Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferungen regelt, folgt aus Art. 131 MwStSystRL, der für alle Steuerbefreiungen von Art. 132 – 153 MwStSystRL gilt, dass es Sache der einzelnen Mitgliedstaaten ist, die Nachweisführung zu regeln. Nichts Anderes folgt auch aus der ständigen Rechtsprechung des EuGHs, der stets die Freiheit der Mitgliedstaaten, die Nachweisführung, unter Beachtung der unionsrechtlichen Grundsätze, zu regeln, betont hat (vgl. anstatt vieler EuGH Urteil vom 14.6.2017 - C-26/16 „Santogal“, Rz. 50 m. w. N.). Deutschland hat den Belegnachweis für umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen in § 17b UStDV (bis 31.12.2019 § 17a UStDV) geregelt. Daran ändert auch der zum 1.1.2020 unmittelbar geltende Art. 45a MwStDVO nichts. Die erforderlichen Belegnachweise richten sich demnach nach den Vorgaben der Steuerbehörden der betroffenen Länder und den örtlichen Umsatzsteuergesetzen. Der neue Belegnachweis verdrängt die bisherigen in Deutschland geltenden Regelungen nicht, sondern tritt neben diese. Hervorzuheben ist, dass Art. 45a MwStDVO den Maximalansatz in Bezug auf das „Gelingen“ eines Gegenstandes in einen anderen Mitgliedsstaat darstellt. Zur Umsetzung der Quick Fixes zum Belegnachweis für innergemeinschaftliche Lieferungen hat der deutsche Gesetzgeber einen neuen §17a UStDV in das Gesetz eingefügt. Die bisherigen Nachweisregelungen gem. §§ 17a–17c UStDV a. F. gelten als neue §§ 17b–17d UStDV auch weiterhin und wurden lediglich an den neuen § 17a UStDV angepasst. Der vorgenannte neue Belegnachweis aus EU-Sicht verdrängt die bisherigen Regelungen der deutschen Finanzverwaltung demnach nicht, sondern kann alternativ zu den bekannten Beleg- und Buchnachweisen gem. §§ 17b–17d UStDV n. F. verwendet werden

In anderen EU-Mitgliedstaaten wurde als Nachweis für eine erfolgte innergemeinschaftliche Lieferung bislang in aller Regel lediglich auf Transportdokumente abgestellt. Ein Nachweis vergleichbar mit der deutschen Gelangensbestätigung ist in den meisten Mitgliedsstaaten unbekannt.

Die in Art. 45a MwStDVO geregelte Nachweisführung gilt nun seit dem 1.1.2020 als Verordnung in allen Mitgliedstaaten unmittelbar und bedarf keiner Umsetzung in na-

tionales Recht. Wie auch in Deutschland haben sich jedoch die Gesetzgeber vieler Mitgliedstaaten dazu entschieden, die nationalen gesetzlichen Regelungen an die neuen EU-Regelungen anzupassen. Unternehmer können sich folglich bei der Nachweisführung auf die eine oder andere Vorschrift berufen.

Verzicht auf die Steuerfreiheit/Option zur Umsatzsteuer

Das deutsche Umsatzsteuerrecht sieht grds. die Möglichkeit des Verzichtes auf die Steuerfreiheit bei Grundstücksumsätzen (Veräußerung und Vermietung) und bei Finanzumsätzen vor, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind.

In den einzelnen EU-Staaten sind die Regelungen zum Verzicht auf eine Steuerfreiheit (Option zur Umsatzsteuer) sehr unterschiedlich.

Werkzeugkostenzuschüsse

Bei produzierenden Unternehmen ist die Zahlung von Werkzeugkostenzuschüssen vielfach üblich. Vereinfacht geht es darum, dass an Produzenten Zuschüsse für die Herstellung oder den Zukauf der zur Herstellung der zu fertigenden Teile notwendigen Werkzeuge bezahlt werden. Die Werkzeuge verbleiben am Ort des Herstellers.

Bei der Frage, ob die Unternehmer, die diese Werkzeugkosten belasten, Umsatzsteuer abzurechnen haben, geht es im Kern darum, ob die Werkzeugkosten Nebenleistungen zur Hauptleistung sein können. In den Fällen, in denen die Hauptleistungen (Lieferung der mit den Werkzeugen gefertigten Teile) als steuerfreie Lieferung abgerechnet werden können, ist zu prüfen, ob die Werkzeugkostenzuschüsse als Nebenleistungen qualifiziert werden können.

Handelt es sich um eine Nebenleistung, dann ist eine steuerfreie Abrechnung möglich. Wird der Werkzeugkostenzuschuss nicht als Nebenleistung zur Hauptleistung qualifiziert, dann gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo sich die Liefergegenstände zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befinden. Eine Steuerbefreiung greift in diesen Fällen nicht, wenn der Gegenstand im Werk des Herstellers verbleibt.

Steuersätze

Der Regelsteuersatz muss in den EU-Mitgliedstaaten mindestens 15 % betragen. Ein Höchstsatz ist nicht festgelegt. Neben dem Regelsteuersatz dürfen grds. bis zu zwei ermäßigte Steuersätze bestehen, die wiederum nicht niedriger als 5 % sein dürfen.

Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage ist in Art. 73 MwStSystRL geregelt. Danach umfasst die Bemessungsgrundlage alles, was den Wert der Gegenleistung bildet. Darin eingeschlossen sind eventuelle Subventionen, Zölle und andere Abgaben, Steuern (mit Ausnahme der Umsatzsteuer selbst) sowie Nebenkosten für Provision, Verpackung, Transport oder Versicherung.

Uneinbringliche Forderungen

Nicht alle Staaten erlauben eine Korrektur der Bemessungsgrundlage für uneinbringliche Forderungen (bad debts), da die MwStSystRL die Regelungen in diesem Bereich den Mitgliedsstaaten überlässt (Art. 90 MwStSystRL). Daher variieren auch die Nachweise für die Uneinbringlichkeit einer Forderung.

Vorsteuerabzug

Grundvoraussetzungen für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs sind:

- ▶ der Unternehmer muss eine Lieferung oder Leistung für sein Unternehmen bezogen haben,
- ▶ die Lieferung oder Leistung muss von einem anderen Unternehmer ausgeführt worden sein und
- ▶ der liefernde Unternehmer muss eine ordnungsgemäße Rechnung über die erbrachte Lieferung/Leistung erstellt haben.

Einschränkungen beim Vorsteuerabzug ergeben sich insbesondere im Bereich der Reisekosten und Repräsentationsaufwendungen, dazu gehören z. B.

- ▶ Übernachtungen
- ▶ Bewirtungen/Repräsentationskosten/Verpflegung
- ▶ PKW/Taxi/Mietwagen
- ▶ Geschenke

Diese Begriffe werden in den einzelnen Staaten unterschiedlich ausgelegt. Die genaue Definition der abzugsfähigen Vorsteuer aus den oben genannten Kosten erfolgt vielfach unterschiedlich und abhängig vom zuständigen Finanzbeamten oder Prüfer. Verbindliche Aussagen lassen sich daher nur schwer treffen. Beispielsweise umfassen PKW-Kosten in einzelnen Ländern lediglich die Anschaffungskosten, in anderen Staaten jedoch auch die Betriebskosten bis hin zu Parkkosten.

Einschränkungen des Vorsteuerabzuges für PKW-Kosten gelten nicht für Unternehmer, die mit diesen Fahrzeugen unmittelbar Einkünfte erzielen wie z. B. Spediteure/Frachtführer oder Taxiunternehmer.

Regelungen Import

Bei Importen aus Drittländern erfolgt die Belastung mit nationaler Umsatzsteuer über die Einfuhrbesteuerung. Die erhobene Einfuhrumsatzsteuer wird an die zuständige Zollbehörde gezahlt. Einzelne Staaten sehen in diesem Bereich vor, dass die Einfuhrumsatzsteuer – als zu zahlende Steuer – im Rahmen der USt-Meldungen erfasst und gleichzeitig als abzugsfähige Steuer verrechnet werden kann. Die importierten Waren sind somit mit der nationalen Umsatzsteuer belastet und damit einem Bezug aus dem Inland, der ebenfalls mit nationaler Umsatzsteuer belastet ist, gleichgestellt.

Ist das importierende Unternehmen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, so kann die gezahlte Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht werden. Eine Belastung für den Unternehmer entsteht nicht. Ist der Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt (z. B. ein Wohnungsvermieter), so kann die gezahlte Einfuhrumsatzsteuer nicht als Vorsteuer geltend gemacht werden.

Regelungen Erwerbsbesteuerung

Da es keine Grenzkontrollen innerhalb der EU gibt, wird bei Warenbewegungen innerhalb der EU keine Einfuhrumsatzsteuer erhoben. An die Stelle der Einfuhrumsatzsteuer tritt bei Bezügen aus einem anderen EU-Staat die Erwerbsbesteuerung.

Bei der Erwerbsbesteuerung erfolgt keine direkte Bezahlung an eine Zoll- oder Finanzbehörde. Die Erhebung der Erwerbsteuer ist auf die erwerbenden Unternehmen verlagert worden. Die Erwerbsbesteuerung erfolgt durch den Unternehmer selbst, in dem der Unternehmer die Erwerbsbesteuerung in seiner Umsatzsteuermeldung berücksichtigt.

Auf Basis der Rechnung des Lieferanten muss die Erwerbsteuer errechnet werden. Der Lieferant stellt – wie bei Exportgeschäften – lediglich eine Nettorechnung. Die vom Leistungsempfänger selbst errechnete Erwerbsteuer ist in der Umsatzsteuermeldung als zu zahlende Umsatzsteuer zu erfassen. Ist der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt, so kann die zu zahlende Umsatzsteuer aus dem Erwerbsvorgang um die abzugsfähige Vorsteuer aus dem Erwerbsvorgang gemindert werden, so dass sich die Positionen im Idealfall innerhalb einer USt-Meldung ausgleichen.

Rechnungsbestandteile

Durch die Richtlinie 2010/45/EU des Rates vom 13.7.2010 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem hinsichtlich der Rechnungsstellungsvorschriften sind zum 1.1.2013 in einigen EU-Staaten erhebliche Änderungen erfolgt.

Neben Änderungen bei der elektronischen Rechnung (siehe unten) brachte die Richtlinie auch Neuerungen zur Rechnungsstellung bei grenzüberschreitenden Leistungen (Zeitpunkt der Rechnungsstellung, Inhalt der Rechnung), hinsichtlich des Gutschriftverfahrens und Aufbewahrungsverpflichtungen. Bedeutung hat die Rechnung insbesondere für den Vorsteuerabzug, da dieser nur möglich ist, wenn eine – im umsatzsteuerlichen Sinne – ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Die einzelnen Bestandteile einer Rechnung können den Ausführungen zu den einzelnen Staaten entnommen werden.

Elektronische Rechnungen

Änderungen brachte die bereits zuvor erwähnte Richtlinie 2010/45/EU insbesondere bei der elektronischen Rechnungsstellung. Ziel war in diesem Bereich eine Gleichstellung von Papier- und elektronischen Rechnungen. Art. 223 MwStSysRL bestimmt demnach auch, dass die Echtheit der Herkunft einer Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und ihre Lesbarkeit unabhängig davon, ob sie auf Papier oder elektronisch vorliegen, bis zum Ende der Dauer der Aufbewahrung der Rechnung gewährleistet sein müssen. Es steht in der Verantwortung des Steuerpflichtigen hierzu einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und erbrachter Lieferung oder Leistung zu schaffen. Elektronische Signaturen sind nunmehr nicht mehr zwingend notwendig.

Deutschland hat eine Vereinfachung bereits zum 1. 7. 2011 umgesetzt. Diese Vereinfachung beruhte allerdings auf die Umsetzung des damaligen Art. 233 MwStSysRL. Demnach war neben EDI und elektronischer Signatur auch vor 2013 – mit Zustimmung des jeweiligen Mitgliedstaates – eine elektronische Übermittlung oder Bereitstellung auf anderer Weise möglich (so genannter „dritter Weg“).

Anzahlungen

Werden Anzahlungen geleistet, bevor die Leistung ausgeführt worden ist, entsteht die Verpflichtung der Abführung der Umsatzsteuer an den Fiskus in dem Monat, in dem die Vereinnahmung der Anzahlung erfolgt (Art. 65 MwStSysRL).

Abweichend können die einzelnen Mitgliedstaaten jedoch festlegen, dass die Verpflichtung der Abführung der Umsatzsteuer bereits mit Ausstellung der Rechnung erfolgen muss (Art. 66 MwStSysRL).

Gutschriften/Self Billing

Die Richtlinie 2010/45/EU sieht vor, dass alle EU-Staaten zwingend das Gutschriftsverfahren zulassen müssen. Voraussetzung für die Nutzung des Gutschriftsverfahrens ist, dass die beiden am Gutschriftsverfahren beteiligten Parteien vorher eine entsprechende Vereinbarung getroffen haben. Teilweise können die Vereinbarungen stillschweigend erfolgen. Einzelne Staaten sehen aber eine schriftliche Vereinbarung vor.

Aufbewahrung von Unterlagen

Grds. können innerhalb der EU die Unterlagen, die Basis für die Umsatzsteuermeldungen in einen anderen EU-Staat sind, außerhalb dieses EU-Staates aufbewahrt werden, d. h. im Ergebnis, dass die Unterlagen den steuerlichen Vertretern nicht periodisch zugesandt werden müssen. Vorsteuerbelege sind im Original aufzubewahren. Bei elektronischer Rechnungsstellung sind diese Rechnungen in aller Regel auch in elektronischer Form aufzubewahren.

Sofern ein steuerlicher Vertreter oder Fiskalvertreter benannt ist, sehen einzelne EU-Staaten vor, dass in diesem Fall die Unterlagen zwingend beim Vertreter aufzubewahren sind.

Zu beachten ist allerdings, dass Umsatzsteuer-Prüfungen im Ausland häufig sehr kurzfristig angesetzt werden. Es ist somit sicher zu stellen, dass eine kurzfristige Vorlage der relevanten Unterlagen möglich ist. Ferner ist zu prüfen, ob sich aus allgemeinen verfahrensrechtlichen und/oder handelsrechtlichen Regelungen Einschränkungen ergeben können.

Veranlagungsverfahren/Steuererklärungen

Die Meldezeiträume für die Umsatzsteuer innerhalb der EU liegen zwischen einem Monat und einem Jahr. I. d. R. richtet sich der Abgabetermin nach der Höhe der Steuerschuld bzw. der Umsätze/Bezüge. Auch die Abgabefristen sind unterschiedlich. Einige Staaten sehen zusätzlich Umsatzsteuer-Jahreserklärungen vor, andere Staaten jährliche Aufstellungen über die getätigten Umsätze/Bezüge. Zunehmend gehen Staaten dazu über, dass zeitnah Angaben über getätigte Umsatz zu übermitteln sind. Dies kann zu einem erheblichen Mehraufwand führen (siehe Ausführungen zu den einzelnen Staaten). Zu beachten sind auch die Auszahlungsmodalitäten von Vorsteuerüberhängen. Teilweise erfolgt die Rückzahlung automatisch, teilweise nur auf Antrag. Verschiedene Staaten sehen innerjährlich nur einen Vortrag der Guthaben vor. Im Extremfall erfolgt eine Erstattung erst nach mehreren Monaten oder sogar Jahren (z. B. Italien).

IntraStat/Zusammenfassende Meldungen

Durch den Wegfall der Grenzkontrollen innerhalb der Europäischen Union ist eine Kontrolle und Dokumentation der innergemeinschaftlichen Lieferungen durch Grenzkontrollstellen nicht mehr möglich. Im Binnenmarkt muss aber sichergestellt sein, dass keine unbesteuerten Waren in der EU zirkulieren. Das entfallende Kontrollverfahren durch die Zollbehörden musste im Binnenmarkt durch andere Kontrollverfahren ersetzt werden, die sicherstellen, dass die Voraussetzungen für die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung tatsächlich gegeben sind.

Die Kontrolle der Warenbewegungen erfolgt über eine Meldung der durchgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen. Zum einen sind die steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen in den monatlich oder quartalsweise einzureichenden Umsatzsteuermeldungen in einer Summe anzugeben. Daneben müssen jedoch auch so genannte „Zusammenfassende Meldungen“ über die erfolgten steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen eingereicht werden.

Seit dem 1.1.2010 sind auch „innergemeinschaftliche Dienstleistungen“ zu melden.

In der Zusammenfassenden Meldung ist mindestens anzugeben,

- ▶ an welche Unternehmen (an welche USt-ID-Nr.) in anderen EU-Staaten
- ▶ welche Umsätze (Lieferungen oder sonstige Leistungen) erfolgt sind.

Die Prüfung, ob der Bezug der Erwerbsbesteuerung (Lieferungen) bzw. dem reverse-charge Verfahren (sonstige Leistungen) zugeführt worden ist, erfolgt über einen Datenaustausch zwischen den EU-Staaten. Über die Zusammenfassende Meldung sind die erbrachten Umsätze mit den einzelnen Kunden, die durch die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern bestimmbar sind, sowie die fakturierten Entgelte der Lieferungen oder sonstigen des jeweiligen Zeitraums bekannt.

Verschiedene EU-Staaten sehen sogar vor, dass die innergemeinschaftlichen Erwerbe bzw. EU-Dienstleistungsbezüge unter Angabe der USt-ID-Nr. der Lieferanten/Dienstleisters und der Werte der bezogenen Gegenstände/Dienstleistungen in „Erwerbslisten“ gemeldet werden. Andere Staaten sehen vor, dass nicht nur die USt-ID-Nr. der Lieferungs-/Dienstleistungsempfänger angegeben werden, sondern auch deren Name und Anschrift. Auch ist eine Kombination mit weiteren statistischen Daten (z. B. statistische Warennummer) möglich.

Neben den Zusammenfassenden Meldungen sind in den einzelnen Staaten für die Warenbewegungen in und aus dem Staat IntraStat-Meldungen einzureichen. Einige Staaten haben die Zusammenfassende Meldung und die IntraStat-Meldung kombiniert, so dass nur eine Meldung einzureichen ist.

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Zum Zwecke der eindeutigen Identifizierung der Unternehmen und um die Zusammenfassenden Meldungen EDV-technisch auszuwerten, sind die so genannten Umsatzsteuer-Identifikationsnummern (sog. USt-ID-Nr., UID, USt-ID-Nummer etc.) eingeführt worden.

Über die USt-ID-Nr. ist der einzelne Unternehmer identifizierbar. Die Ausgestaltung der USt-ID-Nr. ist in den einzelnen EU-Staaten unterschiedlich. Eine USt-ID-Nr. beginnt immer mit einem so genannten Länder-Präfix (z. B. DE für Deutschland, FR für Frankreich etc.). Dem Länder-Präfix folgt eine Zahlen-/Buchstabenkombination. In einigen Staaten stimmt die USt-ID-Nr. mit der „normalen“ Steuernummer des Unternehmens überein, in anderen Staaten sind die Nummern voneinander völlig abweichend.

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer als Voraussetzung zur Anwendung der Steuerbefreiung „innergemeinschaftliche Lieferung“ – Quick Fixes

Die gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eines Kunden war bis zum 31.12.2019 eine *formale* Voraussetzung für die Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Warenlieferungen. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union muss ein Steuerpflichtiger jedoch grds. nur die *materiellen* Voraussetzungen erfüllen, um die o.g. Steuerbefreiung anzuwenden zu können. Die Steuerbefreiung kann daher bis zum 31.12.2019 effektiv nicht versagt werden, wenn ein Steuerpflichtiger von seinem Kunden keine gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erhalten hat. Gleichwohl sollte auch in der Praxis das Vorhandensein einer gültigen ausländischen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Kunden sichergestellt sein. Auf die o. g. Rechtsprechung sollte man sich nur in „Verteidigungsfällen“ berufen.

Seit dem 1.1.2020 hat sich dieses geändert:

Nach den neuen Regeln wird die Verwendung einer gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die der Kunde dem Lieferanten mitgeteilt hat, als *materielle* Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung (innergemeinschaftliche Lieferung) angesehen. Wenn ein Lieferant keine gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Kunden auf der Rechnung angibt, ist es seit dem 1.1.2020 keinesfalls mehr möglich, die Umsatzsteuerbefreiung anzuwenden!

Zusätzlich muss der Steuerpflichtige – ebenfalls als *materielle* Voraussetzung für die Anwendung der Steuerbefreiung – die jeweilige innergemeinschaftliche Lieferung in der Zusammenfassende Meldung (ZM) erklären und erkannte Fehler in der ZM i. d. R. innerhalb eines Monats berichtigen.

e-Commerce

Allgemeines

Die EU hat mit dem Mehrwertsteuer-Digitalpaket - Richtlinien (EU) 2017/2455 des Rates vom 5.12.2017 und (EU)-Richtlinie 2019/1995 des Rates vom 21.11.2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 - in den letzten Jahren umfangreiche Änderungen der Besteuerung des e-Commerce auf den Weg gebracht. Betroffen sind Leistungen an Nichtunternehmer.

Die neuen Regelungen gelten EU-weit ab dem 1.7.2021, wurden jedoch noch nicht von allen EU-Staaten in nationales Recht umgesetzt.

Die Änderungen sind äußerst umfangreich und beziehen sich auf die Versandhandelsregelung, die durch Regelungen zum „Fernverkauf“ ersetzt wurden, auf bestimmte Umsätze innerhalb der EU bzw. aus dem Drittland unter Einbeziehung von elektronischen Schnittstellen und auf die Abschaffung der 22 €-Freigrenze bei der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer. Um Meldeverpflichtungen zu vereinfachen, sind neue Besteuerungsverfahren in verschiedenen Formen des One-Stop-Shops (OSS) bzw. Import-One-Stop-Shops (IOSS) geschaffen worden. Der Mini-One-Stop-Shop (MOSS) ist durch den OSS ersetzt worden. Begleitet werden die Neuerungen von Regelungen zu Aufzeichnungspflichten und nicht zuletzt zur Haftung der Betreiber von elektronischen Schnittstellen.

Die einzelnen Regelungen sind sehr umfangreich und teilweise miteinander verwoben. Die EU-Kommission hat im September 2020 zu dem gesamten Themenbereich „Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr“ veröffentlicht (in deutscher Sprache https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/vatecommerceexplanatory_28102020_de.pdf). Diese so genannte „Explanatory Notes“ sind zwar nicht für die einzelnen EU-Staaten bindend, bieten aber eine sehr gute, praktische Unterstützung. Mit 118 Seiten sind die Erläuterungen zum elektronischen Geschäftsverkehr sehr umfangreich. Enthalten sind erläuternde Beispiele, Schaubilder und Tabellen.

An dieser Stelle soll nur ein grober Überblick über die Änderungen gegeben werden, da eine EU-weite Umsetzung erfolgt. Bei der überwiegenden Zahl der Anwendungsfälle handelt es sich um solche, bei denen für EU-Unternehmer ausschließlich das Recht des Landes maßgeblich ist, in dem dieser ansässig ist.

Fernverkauf

Aus dem bisherigen Versandhandel (d. h. grenzüberschreitende Lieferungen an Nicht-Unternehmer (private Endkunden)) wird der „Fernverkauf“. Von dieser Regelung betroffene Lieferungen können entweder durch den Unternehmer direkt oder unter Einbeziehung einer elektronischen Schnittstelle (Online-Marktplatz) abgewickelt werden.

Bei den Fernverkäufen wird nunmehr zwischen dem innergemeinschaftlichen Fernverkauf, dem Fernverkauf mit Import aus dem Drittland mit einem Warenwert bis 150 € und dem Fernverkauf aus dem Drittland mit Einfuhr über einen anderen EU-Staat unterschieden.

Beim innergemeinschaftlichen Fernverkauf erfolgt die Veräußerung an einen Nichtunternehmer und die Ware gelangt von einem EU-Staat in einen anderen EU-Staat. Zur Anwendbarkeit der Regelung muss der Gegenstand durch den Unternehmer oder für dessen Rechnung unter direkter oder indirekter Beteiligung des Unternehmers an den Erwerber befördert oder versendet werden. Art. 5a **MwStDVO** definiert, was unter „indirekter“ Beteiligung des Lieferanten am Transport zu verstehen ist und rechnet den Transport auch schon dann dem Lieferanten zu, wenn z. B. der Lieferer in jeglicher Weise gegenüber dem Erwerber die Zustelldienste eines Dritten bewirbt, den Kontakt zwischen dem Erwerber und diesem Dritten herstellt oder einem Dritten auf andere Weise die Informationen übermittelt, die dieser für die Zustellung der Gegenstände an den Erwerber benötigt.

Bisher konnten die einzelnen EU-Staaten Schwellenwerte für den Versandhandel selbst bestimmen. Das Überschreiten der Versandhandelsgrenze zog eine umsatzsteuerliche Registrierung in dem jeweiligen Staat nach sich. Diese Schwellenwerte je EU-Staat wurden durch einen EU-weiten Schwellenwert für Fernverkäufe von 10.000 € (für Umsätze in allen EU-Staaten zusammen) ersetzt. Da der Wert auch die Umsätze aus Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen umfasst, war es nur konsequent, den neuen Begriff des Fernverkaufs einzuführen. Dieser stark abgesenkte Schwellenwert führt sicherlich zu einer deutlich früheren Registrierungspflicht, die jedoch auch unter Anwendung des OSS erfolgen kann und nicht zwingend in jedem EU-Staat gesondert erfolgen muss.

Bei Fernverkäufen aus dem Drittland mit einem Warenwert von mehr als 150 € bleibt der Käufer für die Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer zuständig und muss diese bei Erhalt des Paketes an den Transportdienstleister oder bei Abholung beim Zoll dort bezahlen.

Bei Fernverkäufen aus dem Drittland bis zu einem Warenwert von 150 € schuldet der Verkäufer (oder bei Abschluss der Transaktion über eine elektronische Schnittstelle der Schnittstellenbetreiber) die Umsatzsteuer am Bestimmungsort. Der Verkauf an den Nichtunternehmer ist steuerpflichtig, der Import steuerfrei. Die bisherige Kleinbetragsgrenze für Warensendungen bis zu einem Wert von 22 € entfällt. Der Unternehmer bzw. der Schnittstellenbetreiber werden somit umsatzsteuerlich registrierungspflichtig, können die Registrierung jedoch über den Import-One-Stop-Shop (IOSS) abwickeln.

One-Stop-Shop (OSS) und Import-One-Stop-Shop (IOSS)

Um die Meldeverpflichtungen bei den Fernverkäufen – mit und ohne Beteiligung einer elektronischen Schnittstelle – zu erleichtern, wird das bisher nur für bestimmte elektro-

nische Dienstleistungen an Nichtunternehmer existierende „Mini-One-Stop-Shop-Verfahren“ abgelöst durch verschiedene „One-Stop-Shop-Verfahren“ (inklusive „Import-One-Stop-Shop-Verfahren“).

Der OSS löst den bisher nur für die Erbringung elektronischer Dienstleistungen und Telekommunikationsleistungen anwendbaren Mini-One-Stop-Shop (MOSS) ab. Unternehmern, die Dienstleistungen oder Warenlieferungen in Form von Fernverkäufen an Nicht-Unternehmer tätigen und somit in mehreren EU-Staaten umsatzsteuerlich registrierungspflichtig werden, soll damit die Möglichkeit gegeben werden, die administrativen Pflichten zu vereinfachen und die in mehreren EU-Staaten geschuldete Umsatzsteuer in einer einzigen Erklärung angeben zu können.

Die Teilnahme am OSS ist nur möglich, wenn der OSS einheitlich für die gesamte EU gewählt wird. Sofern ein Unternehmer z. B. über Begründung einer Niederlassung in einem anderen EU-Staat ansässig wird, können zwar Fernverkäufe weiterhin über den OSS erklärt werden, Dienstleistungen sind jedoch in der nationalen Steuererklärung aufzunehmen. Nach Klarstellung des deutschen BMF ist eine umsatzsteuerliche Registrierung aufgrund anderer Aktitäten nicht schädlich für die Anwendung des OSS für Fernverkäufe und Dienstleistungen an Nicht-Unternehmer.

Die OSS-Registrierung erfolgt für in der EU ansässige Unternehmer im Ansässigkeitsstaat, Unternehmer aus dem Drittland können wählen, in welchem Staat sich zum OSS registrieren möchten.

Neben den Vorteilen, die im Wesentlichen aus der Verhinderung von Registrierungsverpflichtungen in mehr als einem EU-Staat bestehen, gibt es auch verschiedene Nachteile. Beispielsweise können Vorsteuern weiterhin nur im Rahmen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens in dem jeweiligen Staat geltend gemacht werden.

Lieferfiktion für elektronische Schnittstellen (Online-Marktplätze)

Ab dem 1.7.2021 gilt eine Lieferkettenfiktion für Warenlieferungen eines im Drittland ansässigen Unternehmers an Nichtunternehmer, sofern diese über eine elektronische Schnittstelle ausgeführt werden.

Die o.g. Explanatory Notes definieren elektronische Schnittstellen wie folgt: „Darunter ist ein breit gefasstes Konzept zu verstehen, das es zwei unabhängigen Systemen oder einem System und dem Endnutzer ermöglicht, mithilfe eines Geräts oder Programms miteinander zu kommunizieren. Eine elektronische Schnittstelle könnte eine Website, ein Portal, ein Gateway, ein Marktplatz, eine Anwendungsprogrammchnittstelle (API) oder Ähnliches sein.“ Aus deutscher Sicht liegt eine elektronische Schnittstelle vor, wenn über die Schnittstelle ein rechtswirksames Geschäft abgeschlossen wird.

Bei Lieferungen innerhalb der EU, aber auch bei einem Fernverkauf von aus dem Drittland eingeführten Gegenständen mit einem Wert von höchstens 150 € wird der Betreiber der elektronischen Schnittstelle wie ein „Zwischenhändler“ in die Warenlieferung involviert, so dass das Vorliegen eines Reihengeschäftes fingiert wird. Die Lieferung an den Schnittstellenbetreiber ist steuerfrei. Für die fiktive Lieferung des Schnittstellenbetreibers an den Endkunden (sofern dieser Nicht-Unternehmer ist) gelten dann die Regelungen zum Fernverkauf.

Der Schnittstellenbetreiber schuldet somit die Umsatzsteuer auf den Fernverkauf, ohne rechtlich in die Lieferkette eingebunden zu sein. Er muss die Umsatzsteuer vom Käufer vereinnahmen und im Rahmen des OSS/IOSS an den Fiskus abführen. Für den Verkäufer im Drittland ergibt sich somit keine Umsatzsteuerschuld in der EU.

Ausländische Unternehmer, die sowohl direkt als auch über einen Schnittstellenbetreiber Fernverkäufe tätigen, müssen somit unterscheiden, ob sie selbst die Umsatzsteuer auf den Fernverkauf schulden und im OSS/IOSS-Verfahren erklären müssen oder ob diese Pflicht im Rahmen der Lieferkettenfiktion auf den Schnittstellenbetreiber übergeht.

Registrierung

Die Formalitäten der Registrierung, d. h. die dafür erforderlichen Unterlagen/Informationen sind innerhalb der EU nicht einheitlich. Die notwendigen Informationen zur Registrierung können den Ausführungen zu den einzelnen Staaten entnommen werden. Grds. ist eine Registrierung vor Aufnahme der Aktivitäten im Ausland zu beantragen. Zu bedenken ist, dass die Bearbeitungszeit der Behörden mehrere Wochen in Anspruch nehmen können.

Vorsteuervergütung

Auch für Unternehmer, die nicht im jeweiligen Staat umsatzsteuerlich registriert sind, besteht die Möglichkeit, Vorsteuern, die im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit angefallen sind, erstattet zu bekommen. Dazu ist ein gesonderter Antrag zu stellen.

Seit dem 1.1.2010 erfolgt das Vorsteuer-Vergütungsverfahren über ein elektronisches Portal in dem Land, in dem der Steuerpflichtige ansässig. Lediglich für Vergütungsanträge in Drittländern bzw. für Vergütungsanträge von Unternehmen aus Drittländern (mit denen eine so genannte Gegenseitigkeit besteht) erfolgt der Antrag regelmäßig noch auf dem Papierweg.

Belgien

Allgemeines

Die belgische Umsatzsteuer (Belasting over de Toegevoegde Waarde – BTW, Taxe sur la Valeur Ajoutée – TVA) entspricht den Vorgaben der MwStSystRL. Einige Besonderheiten, insbesondere für ausländische Unternehmer, werden nachfolgend erläutert.

Unternehmer/Organkreis

Der Unternehmerbegriff entspricht der Definition laut MwStSystRL. Eine Gruppenbesteuerung/Organschaft ist auf Antrag möglich. Allerdings besteht die Einschränkung, dass es sich um in Belgien ansässige Unternehmen handeln muss. Ausländische Unternehmen sind somit jeweils gesondert zu registrieren.

In Belgien ist keine Kleinunternehmergrenze anwendbar, d. h. jeder Unternehmer, der steuerbare Umsätze in Belgien tätigt, für die nicht die Steuerschuld auf den Kunden verlagert wird, muss sich umsatzsteuerlich registrieren lassen.

Ausländische Unternehmer müssen sich umsatzsteuerlich registrieren lassen, wenn sie belgische Umsatzsteuer auf erbrachte oder erhaltene Leistungen schulden:

- ▶ In Belgien steuerbare Leistungen, für die nicht das Reverse-Charge-Verfahren anwendbar ist,
- ▶ Inngemeinschaftliche Erwerbe in Belgien,
- ▶ Inngemeinschaftliche Lieferungen aus Belgien,
- ▶ Importe nach Belgien mit anschließender Inlandslieferung oder
- ▶ Lieferungen innerhalb eines Umsatzsteuerlagers.

Eine freiwillige Registrierung für nicht ansässige Unternehmer ist nur möglich, wenn Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück erbracht werden oder die belgische Vorsteuer den Betrag von 10.000 € überschreitet.

Für in Belgien ansässige Unternehmer galt bis Ende 2018 eine Kleinunternehmergrenze für Umsätze von bis zu 25.000 € pro Jahr, seit Januar 2019 ist jedoch eine umsatzsteuerliche Registrierung erforderlich, sobald steuerpflichtige Umsätze getätigt werden. Lediglich Unternehmer, die ausschließlich (steuerfreie) Umsätze erbringen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen, müssen sich nicht registrieren lassen.

Lieferung/sonstige Leistung

Die Definition der Begriffe Lieferung und sonstige Leistung entspricht in Belgien grds. den Vorgaben der MwStSystRL. Danach setzt eine Lieferung die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand voraus.

Der Ort der Lieferung liegt dann in Belgien, wenn sich der verkaufte Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht in Belgien befindet oder die Beförderung oder Versendung des Gegenstands in Belgien beginnt.

Auch im belgischen Umsatzsteuerrecht ist der Begriff der sonstigen Leistung negativ definiert, d. h. alle steuerbaren Vorgänge, die nicht als Lieferungen gelten, sind sonstige Leistungen.

Die Vorschriften zur Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung entsprechen den seit 1.1.2010 EU-weit gültigen Regeln. Eine sonstige Leistung, die an einen Unternehmer erbracht wird, gilt somit grds. als dort ausgeführt, wo der empfangende Unternehmer seinen Sitz hat. Ausnahmen von diesem Grundsatz existieren bei

- ▶ sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück,
- ▶ Personenbeförderungen,
- ▶ Restaurationsleistungen,
- ▶ und der kurzfristigen Vermietung von Beförderungsmitteln.

In Belgien entsteht keine Steuerschuld, wenn eine Transportdienstleistung oder eine Nebenleistung zu einer Transportleistung komplett im Drittland erbracht und genutzt wurde (Use and Enjoyment). Die in der Vergangenheit gültige Beschränkung auf den tatsächlich im Drittland liegenden Teil der Beförderungsstrecke führte in der Praxis zu Abgrenzungsproblemen, so dass heute bei einer im Drittland beginnenden Beförderung nach Belgien die gesamte Transportleistung der belgischen Umsatzsteuer unterliegt. Transportleistungen und Nebenleistungen, die in Belgien für einen im Drittland ansässigen Unternehmer erbracht werden, unterliegen der belgischen Umsatzsteuer.

In der Vergangenheit konnten Lagerdienstleistungen in Belgien als grundstücksbezogene Dienstleistungen angesehen werden und unterlagen somit der belgischen Umsatzsteuer. Seit Januar 2014 gilt dies übereinstimmend mit EU-Recht nur noch dann, wenn der Kunde ein genau begrenztes Lager zur ausschließlichen Nutzung anmietet. Alle anderen Lagerdienstleistungen sind als klassische B2B-Dienstleistungen anzusehen und gelten als am Sitz des Leistungsempfängers erbracht.

Werklieferung/Werkleistung/Bauleistung

Werklieferungen

Werklieferungsverträge sind im belgischen Umsatzsteuerrecht entsprechend der MwStSystRL als Lieferung zuzüglich Montage oder Installation definiert. Die Werklieferung wird als einheitliche Leistung betrachtet, die nach der Übergabe des fertigen Werkes als Umsatz zu erfassen ist.

Als Ort der Lieferung bei Werklieferungen ist auch in Belgien der Ort der Übergabe des fertigen Werkes festgelegt. Daher unterliegen in Belgien erbrachte Werklieferungen der belgischen Umsatzsteuer.

Bauleistungen

Bei Werklieferungen/Werkleistungen ergeben sich darüber hinaus Besonderheiten, wenn der leistende Unternehmer zusätzlich als Bauunternehmer anzusehen ist, weil er unbewegliche Gegenstände (Immobilien im weiteren Sinne) liefert oder Arbeiten an unbeweglichen Gegenständen erbringt. Als Bauleistungen gelten alle Werklieferungen von Gegenständen, die fest mit dem Boden verbunden sind und nicht wieder entfernt werden können, ohne Schäden am Grund und Boden oder Gebäude zu hinterlassen.

In der Vergangenheit war für die Erbringung von Bauleistungen zwingend eine Bauunternehmerregistrierung erforderlich, diese Registrierung ist heute nur noch optional und für in der EU ansässige Unternehmer nicht mehr zwingend erforderlich.

Verlagerungsverfahren/Reverse-Charge

Das belgische Umsatzsteuerrecht sieht bereits seit dem 1. 1. 2002 umfassende Regelungen zur Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger vor, wenn der leistende Unternehmer nicht in Belgien ansässig ist.

Im Einzelnen ist für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens für jeden Umsatz zu unterscheiden, ob jeweils der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger in Belgien

- ▶ ansässig sind
- ▶ über feste Niederlassung i. S. der Umsatzsteuer (sog. Fixed Establishment) verfügen
- ▶ über einen Fiskalvertreter registriert sind
- ▶ direkt (ohne Fiskalvertreter) registriert sind
- ▶ überhaupt nicht registriert sind

Zusammengefasst und vereinfacht ergeben sich die folgenden Konstellationen und umsatzsteuerlichen Auswirkungen:

Leistungsempfänger Leistender	Ansässig	Feste Niederlassung	Fiskalvertreter	direkte Registrierung	keine Registrierung
ansässig	+ USt	+ USt	+ USt	+ USt	+ USt
Feste Niederlassung	+ USt	+ USt	+ USt	+ USt	+ USt
Fiskalvertreter	rev. Charge	rev. charge	rev. charge	+ USt	+ USt
direkte Registrierung	rev. Charge	rev. charge	rev. charge	+ USt	+ USt
keine Registrierung	rev. Charge	rev. charge	rev. charge	Registrierungspflicht + USt	Registrierungspflicht + USt

Für die Erbringung von Bauleistungen gilt ein generelles Reverse-Charge-Verfahren, wenn der Leistungsempfänger in Belgien umsatzsteuerlich registriert ist, auch wenn die Leistung zwischen zwei in Belgien ansässigen Unternehmen erbracht wird.

In Belgien ansässige Unternehmen und ausländische Unternehmen, die über eine feste Niederlassung i. S. der Umsatzsteuer verfügen, sind immer verpflichtet, zuzüglich belgischer Umsatzsteuer abzurechnen. Auf den Status des Leistungsempfängers kommt es in diesen Fällen nicht an. Entsprechend den Vorgaben der EU wird eine feste Niederlassung i. S. der Umsatzsteuer in Belgien dann angenommen, wenn es sich um eine feste Geschäftseinrichtung handelt und ausreichend personelle und finanzielle Ressourcen verfügbar sind, um die Geschäfte der Betriebsstätte selbstständig zu führen. Eine handelsrechtlich eingetragene Niederlassung wird i. d. R. auch als umsatzsteuerliche feste Niederlassung angesehen. Die im Rahmen von Werklieferungen häufig entstehenden und für Ertragssteuerzwecke relevanten reinen Montagebetriebsstätten werden aus umsatzsteuerlicher Sicht üblicherweise nicht als feste Niederlassung betrachtet und begründen somit keine Ansässigkeit.

Ist das ausländische Unternehmen über einen Fiskalvertreter umsatzsteuerlich in Belgien registriert, so ist das Reverse-Charge-Verfahren nur dann nicht anzuwenden und zuzüglich Umsatzsteuer zu fakturieren, wenn der Leistungsempfänger nicht in Belgien ansässig ist und über eine direkte Registrierung verfügt oder überhaupt nicht registriert ist.

Im Vorfeld ist daher der umsatzsteuerliche Status des Leistungsempfängers zu klären. Leider lässt sich anhand der Steuernummer/USt-ID-Nummer des Leistungsempfängers nicht erkennen, ob dieser in Belgien über eine feste Niederlassung verfügt, über einen Fiskalvertreter oder direkt zur Umsatzsteuer registriert ist, so dass die Informationen beim Kunden bzw. Lieferanten abzufragen sind.

Zu beachten ist, dass der Leistungsempfänger bei fehlerhaft berechneter Umsatzsteuer aufgrund der Nicht-Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens keinen Vorsteuerabzug geltend machen darf. Umgekehrt schuldet der leistende Unternehmer auch dann die Umsatzsteuer, wenn der Leistungsempfänger unzutreffender Weise das Reverse-Charge-Verfahren angewendet und die Umsatzsteuer ordnungsgemäß erklärt hat.

Einfuhrumsatzsteuer

Auf Antrag können in Belgien umsatzsteuerlich registrierte Unternehmer die Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer in die Steuererklärung verlagern (Lizenz 14.000). Aufgrund des gleichzeitigen Rechts zum Vorsteuerabzug kommt es damit nicht zu einem Zahlungsmittelabfluss und somit zu einem Liquiditätsvorteil.

In der Vergangenheit war für die Verlagerung eine Garantie an den Zoll zu zahlen, dies ist seit 2013 nicht mehr erforderlich. Unternehmen, die regelmäßig in Belgien importieren, sollten daher diese Möglichkeit prüfen und ggfs. den erforderlichen Antrag an das zuständige Finanzamt stellen.

Konsignationslager/Call-off stock

Zum 1.1.2020 hat Belgien die EU-weit gültigen „Quick fixes“ zu Konsignationslagern umgesetzt (siehe dazu im Kapitel Begriffsbestimmungen). Sofern die Voraussetzungen für die Abwicklung entsprechend EU-weit gültigen Vereinfachungsregel nicht erfüllt sind, wird eine umsatzsteuerliche Registrierung erforderlich.

In diesem Fall gelten Lieferungen auf das Lager in Belgien als Verbringungen, die einer innergemeinschaftlichen Lieferung gleichgestellt sind. Den im Abgangsland steuerfreien Verbringungen steht in Belgien ein innergemeinschaftlicher Erwerb gegenüber.

Die Lieferungen aus dem Konsignationslager an den Kunden werden als Inlandsumsatz innerhalb Belgien betrachtet. Für die Fakturierung bei Lagerentnahme gelten die generellen Regelungen zum Reverse-Charge-Verfahren.

Steuerbefreiungen

Das belgische Umsatzsteuergesetz sieht Umsatzsteuerbefreiungen unter anderem für die folgenden Lieferungen bzw. Leistungen vor:

- ▶ Ausfuhrlieferungen
- ▶ innergemeinschaftliche Lieferungen
- ▶ Zeitungen und Zeitschriften
- ▶ bestimmte Finanzumsätze
- ▶ Verkauf und Vermietung von Grund und Boden, Gebäuden

Das belgische Umsatzsteuerrecht kennt – wie das deutsche Recht auch – die Möglichkeit des Verzichtes auf die Steuerfreiheit bei Finanzdienstleistungen. Bei der Veräußerung und bei der Vermietung von Grundstücken ist eine Option hingegen nicht möglich.

Innergemeinschaftliche Lieferungen

Entsprechend den Vorgaben der MwStSystRL ist eine gültige Umsatzsteuer-ID-Nummer des Warenempfängers aufzuzeichnen und die Lieferung muss in die Zusammenfassende Meldung aufgenommen werden.

Weiterhin müssen für innergemeinschaftliche Lieferungen Nachweise vorgehalten werden, die die Lieferung in einen anderen EU-Staat belegen. Anders als in Deutschland gibt es keine genauen Regelungen, welche Dokumente zum Nachweis vorgelegt werden müssen, sondern „die Gesamtheit der Umstände muss darauf schließen lassen, dass eine Lieferung in einen anderen EU-Staat stattgefunden hat“. Das bedeutet, dass neben Transportdokumenten insbesondere in Abholfällen auch Lieferscheine, Kundenbestätigungen und Kontoauszüge angefordert werden können, um eine Zahlung aus dem Ausland zu beweisen und damit die Annahme zu unterstützen, dass der Kunde dort ansässig ist und die Waren an seinen Geschäftssitz verbracht hat. Insbesondere bei einem durch den Kunden organisierten Transport ist eine Empfangsbestätigung ähnlich der deutschen Gelangensbestätigung zu empfehlen, reicht jedoch anders als in Deutschland nicht als alleiniger Nachweis aus.

Exporte

Die Steuerfreiheit für den Export ist durch das elektronische Zolldokument mit Ausgangsvermerk und MRN-Nummer nachzuweisen. Da seit der Änderung des Zolkodexes der zollrechtliche Exporteur häufig nicht derjenige ist, der die Umsatzsteuerbefreiung für die Ausfuhr in Anspruch nimmt, muss der Unternehmer, der die Steuerbefreiung in Anspruch nimmt, in Feld 44 der Ausfuhrzollanmeldung mit Umsatzsteuer-ID-Nummer

und Namen als umsatzsteuerlicher Exporteur genannt sein. Die Angabe ist zu codieren mit „Y040“:

Y040 BE0123456789 xxx [Umsatzsteuer-ID-Nummer, Name des Unternehmens]

Reihengeschäfte

Zu beachten ist, dass die Regelungen zum Reihengeschäft bei Exporten teilweise von den in anderen EU-Staaten geltenden Regeln abweichen. Während dort für die Beurteilung die Verantwortlichkeit für den Transport entscheidend ist, spielt dies im belgischen Recht bei Exporten nur eine zweitrangige Rolle.

Auch Lieferungen innerhalb Belgiens, die entweder mit der Lieferbedingung „FOB“ (Free On Board) oder auf den Kai im Hafen erfolgen, können bereits als steuerfreie Ausfuhrlieferung betrachtet werden, sofern der Vorlieferant wie vorgehend beschrieben als umsatzsteuerlicher Exporteur in Feld 44 der Ausfuhrzollanmeldung genannt ist.

Für innergemeinschaftlichen Reihengeschäfte hat Belgien die EU-Regeln zu den „Quick fixes“ umgesetzt. Vor dem Hintergrund, dass in der Praxis in Belgien in der Vergangenheit häufig auf die Verwendung der Umsatzsteuer-ID-Nummer abgestellt wurde und die Transportbeauftragung im Reihengeschäft von untergeordneter Bedeutung für die Bestimmung der warenbewegten – steuerfreien – Lieferung war, können sich aus der Anwendung der Quick fixes Änderungen ergeben. Eine vorherige Abstimmung mit belgischen Kunden und Lieferanten zur Sicherstellung der korrekten Auslegung und Anwendung der Regeln ist zu empfehlen.

Die Vereinfachungsregel für Dreiecksgeschäfte ist in Belgien auch dann anwendbar, wenn der mittlere Unternehmer in Belgien umsatzsteuerlich registriert ist und die Warenbewegung in Belgien endet.

Werkzeugkostenzuschüsse

Werkzeugkostenzuschüsse sind im belgischen Umsatzsteuerrecht in einem Erlass vom 6.10.1999 geregelt worden. Geht die Verfügungsmacht an dem Werkzeug an den Zuschussgeber über, dann liegt grds. eine umsatzsteuerbare Lieferung in Belgien vor. Werden die mit dem Werkzeug hergestellten Teile in das Drittlandsgebiet oder in einen anderen EU-Staat geliefert, dann kann auch eine steuerbefreite Abrechnung der Werkzeugkostenzuschüsse erfolgen.

Steuersätze

Im belgischen Umsatzsteuergesetz gibt es folgende Steuersätze:

- ▶ Normalsteuersatz 21 %
- ▶ ermäßigter Steuersatz 12 %
- ▶ Niedrigsteuersatz 6 %
- ▶ Nullsteuersatz 0 %

Die folgenden Leistungen unterliegen dem ermäßigten Steuersatz von 12 %:

- ▶ Restaurations- und Cateringleistungen (außer Getränken) (bis zum 31.12.2020 galt der Niedrigsteuersatz von 6 %)
- ▶ pharmazeutische Erzeugnisse
- ▶ sozialer Wohnungsbau

Dem Niedrigsteuersatz von 6 % unterliegen folgende Leistungen:

- ▶ Lebensmittel
- ▶ Medikamente
- ▶ Personentransporte
- ▶ Beherbergungsleistungen
- ▶ Näh- und Reparaturarbeiten an Schuhen, Kleidung und Heimtextilien

Der Nullsteuersatz, der eine Steuerbefreiung mit Recht zum Vorsteuerabzug gleichkommt, gilt neben innergemeinschaftlichen Lieferungen und Exporten auch für elektronische Zeitungen, die mindestens 48 Mal im Jahr erscheinen und die Lieferung von (Industrie-)Abfällen.

Finanz- und Versicherungsdienstleistungen sowie der Verkauf und die Vermietung von Immobilien sind steuerbefreit. Für einige Finanzdienstleistungen sowie den Verkauf oder die Vermietung von Immobilien ist unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit zum Verzicht auf die Steuerbefreiung (Option zur Steuerpflicht) möglich.

Bemessungsgrundlage

Als Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der belgischen Umsatzsteuer gilt – entsprechend den Vorgaben der MwStSystRL – alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten.

Eine nachträgliche Korrektur der Bemessungsgrundlage ist bei Forderungsausfällen möglich. Voraussetzung ist, dass nachweisbar alle gesetzlichen Möglichkeiten (Mahn-

verfahren, Anmeldung von Ansprüchen im Insolvenzverfahren) ausgeschöpft sind und die Forderung auch in der Gewinn- und Verlustrechnung als uneinbringlich aufwandswirksam ausgebucht wird. Dem Kunden ist eine korrigierte Rechnung zu senden, in der ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass die Vorsteuer ebenfalls zu korrigieren ist. Die Korrektur der Umsatzsteuer muss innerhalb von drei Jahren nach Bekanntwerden der Uneinbringlichkeit erfolgen.

Vorsteuerabzug

Grundvoraussetzungen für die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs sind:

- ▶ der Unternehmer muss eine Lieferung oder Leistung für sein Unternehmen bezogen haben,
- ▶ die Lieferung oder Leistung muss von einem anderen Unternehmer ausgeführt worden sein und
- ▶ der leistende Unternehmer muss eine ordnungsgemäße Abrechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer erstellt haben.

Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für:

- ▶ Bewirtungskosten
- ▶ Übernachtungskosten
- ▶ 50 % der PKW-Kosten
- ▶ Geschenke mit einem Wert über 50 €

Ein Vorsteuerabzug bei Übernachtungskosten/Verpflegungskosten ist teilweise möglich. Fallen die Kosten im Rahmen von Reisetätigkeiten von in Belgien im Rahmen eines Auftrags „aktiven“ Personen (z. B. Monteuren und Arbeitern) an, so kann die Vorsteuer geltend gemacht werden. Liegt lediglich eine „Geschäftsreise“ (z. B. zur Kontaktpflege oder für Vertragsverhandlungen) vor, ist ein Vorsteueranspruch nicht gegeben.

Im Nachgang zu zwei EuGH-Urteilen wurde in Belgien im Oktober 2017 ein Rundschreiben der Finanzverwaltung erlassen, aus dem hervorgeht, dass das Recht auf Vorsteuerabzug auch dann besteht, wenn die Rechnungen formal fehlerhaft sind, die fehlenden Rechnungsangaben jedoch anderen Geschäftsunterlagen (Verträge, Bestellungen, Lieferscheine etc.) entnommen werden können.

Rechnungsbestandteile

Grds. ist für jede Lieferung oder Leistung, die ein Unternehmen erbringt, bis zum 15. des Folgemonats eine ordnungsgemäße Rechnung zu erstellen. Rechnungen können in be-

liebigen Sprache gestellt werden, sind jedoch auf Verlangen der Finanzverwaltung zu übersetzen und müssen mindestens folgende Angaben enthalten:

- ▶ Name und Anschrift des Leistenden
 - ▶ Umsatzsteuer-ID-Nummer des Leistenden
 - ▶ Name und Anschrift des Kunden
 - ▶ Umsatzsteuer-ID-Nummer des Kunden
 - ▶ Rechnungsdatum
 - ▶ fortlaufende Rechnungsnummer
 - ▶ Leistungszeitpunkt/Lieferzeitpunkt
 - ▶ Leistungsbeschreibung
 - ▶ Nettobetrag
 - ▶ Umsatzsteuersatz
 - ▶ Umsatzsteuerbetrag
 - ▶ Hinweis auf Minderung des Entgelts
 - ▶ ggfs. Angabe des Fiskalvertreters des Lieferanten und Kunden, wenn dieser die Umsatzsteuer schuldet
 - ggfs. Hinweis auf eine Steuerbefreiung mit Angabe des Befreiungsgrundes gem. MwStSystRL oder gem. belgischem Umsatzsteuergesetz
- Inneregemeinschaftliche Lieferungen:
- Livraison exonérée de la TVA sur la base de l'article 39 bis CTVA - livraison intra-communautaire*
- Exporte:
 - Livraison exonérée de TVA sur la base de l'article 39, §1er CTVA - exportation*
- ▶ Auch im Falle einer Verlagerung der Umsatzsteuerschuld (Reverse-Charge) ist auf die Anwendung des Verlagerungsverfahrens hinzuweisen:
 - *Vous – le client – êtes obligé d'acquitter la TVA – Article 51, § 2 CTVA.*
 - *BTW te voldoen door de medecontractant – Artikel 51, § 2 CWBTW.*

Sofern eine Rechnung in einer Fremdwährung gestellt wird, muss der Umsatzsteuerbetrag zwingend in Euro auf der Rechnung genannt werden. Die Umrechnung in Euro muss zum letzten veröffentlichten Umrechnungskurs der Europäischen Zentralbank oder – wenn die EZB keinen Umrechnungskurs veröffentlicht hat – der Belgischen Nationalbank erfolgen. Wurde bereits im Vertrag ein Umrechnungskurs festgelegt und

wird die Zahlung insgesamt zu diesem Umrechnungskurs geleistet, kann auch dieser Kurs verwendet werden.

Kleinbetragsrechnungen können für Leistungen bis zu einem Nettowert von 100 € sowie in der Gastronomie gestellt werden, davon ausgenommen sind jedoch innergemeinschaftliche Lieferungen und Werklieferungen.

Elektronische Rechnungen

Belgien hat zum 1.1.2013 die Vorgaben der EU zur elektronischen Rechnungsstellung umgesetzt.

Die elektronische Rechnungsstellung ist zulässig, wenn der Rechnungsempfänger mit der elektronischen Fakturierung einverstanden ist. Es ist zu empfehlen, dies schriftlich zu dokumentieren, obwohl das Einverständnis auch stillschweigend erklärt werden kann.

Weiterhin müssen Rechnungssteller und Rechnungsempfänger die Echtheit der Herkunft einer Rechnung, die Unversehrtheit ihres Inhalts und die Lesbarkeit vom Zeitpunkt der Ausstellung bis zum Ende der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist gewährleisten. Dies kann nach Wahl der Beteiligten in folgender Form erfolgen:

- ▶ Rechnungsübermittlung in einem EDI-System
- ▶ Versendung der Rechnungen mit einer elektronischen Unterschrift oder
- ▶ in jeder anderen Form, wenn ein dokumentiertes und dauerhaftes Kontrollsystem eingerichtet wird, das der Finanzverwaltung im Rahmen einer Prüfung ermöglicht, die empfangenen Daten nachzuvollziehen und eine nachträgliche Änderung auszuschließen.

Anzahlungen

Die Regeln zur Besteuerung von Anzahlungen haben sich in Belgien in den letzten Jahren mehrfach geändert. Seit dem 1.1.2016 entsteht die Steuerschuld auf Anzahlungsrechnungen in Belgien wie auch in Deutschland erst bei Zahlungseingang oder wenn die Leistung vollständig erbracht wurde – je nachdem, was früher eintritt. Das Erstellen einer Anzahlungsrechnung führt nicht mehr zu einer Steuerschuld, wenn die Leistung noch nicht erbracht und die Zahlung noch nicht vereinnahmt wurde. Der leistende Unternehmer ist jedoch verpflichtet, innerhalb von 15 Tagen nach Erhalt einer Anzahlung eine Rechnung zu erstellen, um den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug zu berechtigen.

Korrespondierend darf auch die Vorsteuer erst dann geltend gemacht werden, wenn die Zahlung tatsächlich geleistet bzw. die vollständige Leistung erhalten wurde und eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt.

Gutschriften/Self Billing

Grds. besteht auch in Belgien die Möglichkeit, im Gutschriftsverfahren abzurechnen. Um den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers sicherzustellen, muss die Gutschrift alle üblichen Rechnungsbestandteile und den Hinweis „Self bill“ enthalten.

Die Parteien müssen sich über die Abrechnung im Gutschriftsverfahren geeinigt haben, dies kann auch ohne schriftliche Vereinbarung geschehen. Weiterhin ist jede Gutschrift vom Lieferanten zu akzeptieren, dies kann jedoch auch stillschweigend (= kein Widerspruch innerhalb einer vorher definierten Frist, Akzeptanz der Zahlung) erfolgen.

Auch wenn im Gutschriftsverfahren abgerechnet wird, bleibt der leistende Unternehmer für die ordnungsgemäße Rechnungsstellung verantwortlich.

Nachträgliche Korrekturen dürfen ebenfalls nur durch den Leistungsempfänger vorgenommen werden.

Aufbewahrung von Unterlagen

Alle in Belgien umsatzsteuerlich registrierten Unternehmen sind verpflichtet, alle Unterlagen, die die belgische Umsatzsteuer betreffen, sieben Jahre aufzubewahren und auf Anforderung kurzfristig vorzulegen, für Unterlagen im Zusammenhang mit Immobilien verlängert sich die Aufbewahrungspflicht auf 15 Jahre bzw. 25 Jahre, wenn bei der Vermietung zur Umsatzsteuer optiert wurde.

Sofern eine Registrierung über einen Fiskalvertreter vorgenommen wurde, ist dieser verpflichtet, die Unterlagen in Belgien vorzuhalten. Bei einer direkten umsatzsteuerlichen Registrierung können die Unterlagen auch im Ausland aufbewahrt werden.

Alle Dokumente können in Papierform oder elektronisch aufbewahrt werden. Eine elektronische Archivierung ist möglich, sofern die Echtheit und Unveränderbarkeit der Daten gewährleistet ist und über die gesamte Archivierungsdauer nachgewiesen werden kann.

Veranlagungsverfahren/Steuererklärungen

In Belgien müssen die Umsatzsteuererklärungen bei Umsätzen von mehr als 2,5 Mio. € pro Jahr monatlich bis zum 20. des Folgemonats in elektronischer Form abgegeben werden, fällt das Fristende auf ein Wochenende oder einen Feiertag, verlängert sich

die Frist bis zum nächsten Werktag. Bei Umsätzen von weniger als 2,5 Mio. € pro Jahr können auf Antrag quartalsweise Steuererklärungen abgegeben werden.

Vorsteuerbeträge werden grds. vorgetragen und auf Antrag am Ende eines Quartals ausgezahlt. Der Antrag auf Auszahlung eines Vorsteuerguthabens löst häufig eine Umsatzsteuerprüfung aus. Unternehmen, die vor allem steuerfreie Exporte und innergemeinschaftliche Lieferungen tätigen, können auch beantragen, monatliche Vorsteuerauszahlungen zu erhalten. Seit dem 1.1.2020 können alle neu registrierten Unternehmen im Rahmen der Registrierung die monatliche Auszahlung von Vorsteuerguthaben beantragen.

Zu beachten ist, dass der belgische Fiskus auch bei der fehlerhaften Erklärung von Eingangsumsätzen, die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, Strafen erheben kann, obwohl ein gleichzeitiges Recht zum Vorsteuerabzug besteht.

Korrekturen können innerhalb von sechs Monaten durch Abgabe einer korrigierten Umsatzsteuererklärung vorgenommen werden, danach sind die Korrekturen dem zuständigen Finanzamt schriftlich mitzuteilen. In beiden Fällen erfolgt üblicherweise keine Erhebung von Strafen.

Bis zum 24.12. jeden Jahres ist eine Umsatzsteuervorauszahlung fällig, die wie folgt berechnet wird und in der letzten Steuererklärung des Jahres (Dezember oder 4. Quartal) in Box 91 anzugeben ist:

- ▶ Umsatzsteuerzahllast vom 1.12.-20.12 für Unternehmer, die monatliche Steuererklärungen abgeben bzw. vom 1.10.–20.12. für Unternehmer, die quartalsweise Steuererklärungen abgeben oder
- ▶ Umsatzsteuerzahllast der Erklärung für den Monat November bzw. das 3. Quartal (Juli-September).

Die belgische Finanzverwaltung fordert von den in Belgien registrierten Gesellschaften jährlich eine Aufstellung aller in Belgien getätigten Umsätze, aus der Kunden und Lieferanten, deren Anschrift, Steuernummer sowie die eingeforderten Steuerbeträge bzw. dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden Umsätze hervorgehen müssen (Listing des clients, listing des fournisseurs). Die Aufstellungen sind jeweils bis zum 31. 3. des Folgejahres in elektronischer Form an das Finanzamt zu senden.

Zentrales Portal für die Abgabe der Umsatzsteuererklärungen, Kunden- und Lieferantenliste und der Zusammenfassenden Meldung ist das Portal Intervat, das auch in deutscher Sprache zur Verfügung steht:

<https://finances.belgium.be/fr/E-services/Intervat>

Die allgemeine Verjährung tritt in drei Jahre nach Ablauf des Jahres, in dem die Steuerschuld entstanden ist, ein. Im Fall einer Steuerhinterziehung verlängert sich die Frist auf sieben Jahre.

IntraStat/Zusammenfassende Meldung

In Belgien werden sowohl Zusammenfassende Meldungen für innergemeinschaftliche Lieferungen als auch IntraStat-Meldungen abgegeben.

IntraStat-Meldungen sind in elektronischer Form bis zum 20. Tag des Folgemonats einzureichen, wenn der Schwellenwert von 1,5 Mio. € für Eingangs- und 1 Mio. € für Ausgangsmeldungen überschritten wird.

Ausführliche Informationen zur Abgabe der IntraStat-Meldungen sind in deutscher Sprache auf der Internet-Seite der Belgischen Nationalbank verfügbar:

https://www.nbb.be/doc/dq/onegate/de/login_de.html

Die Zusammenfassenden Meldungen über innergemeinschaftliche Lieferungen und Dienstleistungen sind ebenfalls in elektronischer Form bis zum 20. Tag des Folgemonats einzureichen. Wenn pro Quartal innergemeinschaftliche Lieferungen mit einem Wert von weniger als 50.000 € getätigt werden, kann die Abgabe quartalsweise erfolgen.

Registrierung

Unternehmer, die Waren in Belgien importieren möchten, müssen sich nicht zwingend selbst zur Umsatzsteuer registrieren lassen. Alternativ können sie einen sogenannten „Kleinen/Beschränkten Fiskalvertreter“ einschalten, der über eine für mehrere Steuerpflichtige nutzbare USt-ID-Nummer verfügt. Der kleine Fiskalvertreter kann genutzt werden, wenn Waren importiert, diese in Belgien zum freien Verkehr abgefertigt und anschließend innerhalb Belgiens oder in andere EU-Staaten geliefert werden. Der kleine Fiskalvertreter wickelt den Import ab und erfüllt die Erklärungspflichten für Umsatzsteuer, IntraStat und Zusammenfassende Meldung.

Der vertretene Unternehmer haftet jedoch gesamtschuldnerisch mit dem kleinen Fiskalvertreter für die Umsatzsteuer.

Zu beachten ist, dass die globale Umsatzsteuernummer des kleinen Fiskalvertreters nur dann genutzt werden kann, wenn keine eigene Umsatzsteuerregistrierung in Belgien existiert.

In der EU ansässige Unternehmer können sich in Belgien entweder direkt oder über einen Fiskalvertreter registrieren lassen. Für nicht in der EU ansässige Unternehmer ist die Benennung eines Fiskalvertreters obligatorisch.

Sofern ein Fiskalvertreter benannt wird, haftet dieser gesamtschuldnerisch mit dem vertretenen Unternehmen.

Zuständig für die Registrierung ausländischer Unternehmer ist das Finanzamt in Brüssel:

Zentrales Finanzamt für ausländische Steuerpflichtige

Bureau Central pour Assujettis Etrangers
Contôle
Boulevard du Jardin Botanique 50 - Boîte 3625
18ème étage R
1000 Bruxelles
BELGIEN

Benötigte Unterlagen/Informationen für eine umsatzsteuerliche Registrierung in Belgien:

- ▶ Beschreibung der Tätigkeiten in Belgien
- ▶ Handelsregisterauszug (beglaubigt)
- ▶ Gesellschaftsvertrag
- ▶ ggfs. Vollmacht für den Fiskalvertreter
- ▶ Unternehmerbescheinigung vom Finanzamt
- ▶ sonstige Dokumente, die die geplanten Aktivitäten in Belgien beweisen (Verträge, Bestellungen etc.)
- ▶ Formular Nr. 604 A
- ▶ Formular Nr. 800
- ▶ Formular IRR bzw. IDT inklusive Anlage
- ▶ bei Registrierung über einen Fiskalvertreter erstellt dieser zusätzlich:
 - Formular 801
 - Formular BEC

Die Formulare sind in deutscher, französischer und niederländischer Sprache verfügbar. Bei Benennung eines Fiskalvertreters akzeptiert die Finanzbehörde jedoch nur Formulare in der Amtssprache der Region, in der der Fiskalvertreter ansässig ist.

Die belgische Finanzbehörde stellt an die Registrierungsunterlagen hohe formelle Anforderungen und akzeptiert keine Dokumente, die diesen nicht genügen, was zu einer Verzögerung der Registrierung führt.

Insbesondere die folgenden Hinweise sollten beachtet werden:

► Handelsregistrauszug

Der HR-Auszug muss beglaubigt und jüngeren Datums sein. Die Personen, die die Registrierungsformulare unterzeichnen, müssen im HR-Auszug genannt sein.

► Gesellschaftsvertrag

Der Vertrag – in Kopie – muss unterschrieben sein

Bei allen Unterschriften ist darauf zu achten, dass der Name des Unterzeichnenden in Blockschrift angegeben wird.



ANTRAG AUF MWST-IDENTIFIKATION (Formular 604A)

WICHTIG

Sie sind eine natürliche oder juristische Person, bzw. eine Gesellschaft/Vereinigung ohne Rechtspersönlichkeit und müssen aufgrund von Artikel 50 des MwSt.-Gesetzbuches für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst sein?

Bevor Sie Ihrer Tätigkeiten beginnen, müssen Sie dieses Formular ordnungsgemäß ausgefüllt und unterzeichnet bei dem für Sie zuständigen Dienst einreichen. Sie können diesen Schritt selbst oder von einer ordnungsgemäß bevollmächtigten Drittperson unternehmen lassen.

Sollten Sie Schwierigkeiten beim Ausfüllen des Formulars haben, können Sie zusätzliche Auskünfte bei dem für Sie zuständigen Dienst erhalten. Sie können ebenfalls die Dienste eines zugelassenen Unternehmenschalters in Anspruch nehmen.

DER VERWALTUNG VORBEHALTENER RAHMEN

Cresta-Kode der Abteilung Aktenverwaltung, bei dem der Antrag eingereicht wird:

Antrag erhalten am:

Eingegeben am:

Bemerkungen:

RAHMEN I – AUSKÜNFTE ZUM UNTERNEHMEN

UNTERNEHMENSNUMMER:

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

A. Für natürliche Personen

a. Name und Vorname(n) : _____.

b. Nummer des Nationalregisters:

c. Adresse des Betriebssitzes wenn ≠ Wohnsitz:

d. Verfalldatum der Aufenthaltsgenehmigung:

B. Für juristische Personen und Gesellschaften/Vereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit

Gesellschaftsname: _____.

C. Für alle Unternehmen

Hauptverwaltungssitz:

Straße _____ Nr. _____ Briefkasten _____.

Plaats _____ Postcode _____.

Land _____.

Telefoon _____ Fax _____.

E-mail _____.

RAHMEN II – AUSKÜNFTE ZUR TÄTIGKEIT DES UNTERNEHMENS		
1. Genaue Bezeichnung der Tätigkeiten einschließlich derjenigen, die aufgrund von Artikel 44 des MwSt.-Gesetzbuches steuerfrei sind:		
- Einzige Tätigkeit oder Haupttätigkeit:	Steuerfrei aufgrund von Artikel 44:	JA / NEIN
[REDACTED]		
[REDACTED]		
- Andere Tätigkeiten:	Steuerfrei aufgrund von Artikel 44:	JA / NEIN
[REDACTED]		
[REDACTED]		
2. – Vermutlicher Jahresumsatz (ohne MwSt.) dieser Tätigkeiten, unter Ausschluss der laut Artikel 44 des MwSt.-Gesetzbuches steuerfreien Tätigkeiten:		
[REDACTED]. EUR		
Der erklärte Umsatz:		
<input type="radio"/> stammt ganz	<input type="radio"/> stammt zum Teil (*)	<input type="radio"/> stammt nicht
aus dem Verkauf von:		
<input type="checkbox"/> in Artikel 415 § 1 des Programmgesetzes vom 27. Dezember 2004 bezeichneten Energieprodukten		
<input type="checkbox"/> Mobiltelefonie-Geräten und/oder Computern (sowie ihren Peripheriegeräten, Bestandteilen und Zubehör)		
<input type="checkbox"/> motorbetriebenen Landfahrzeugen, die den Zulassungsvorschriften unterliegen.		
(*) vermutlicher Jahresumsatz (ohne MwSt.) aus diesen Verkäufen:		
[REDACTED]. EUR		
– Vermutlicher Jahresumsatz (ohne MwSt.) der laut Artikel 44 des MwSt.-Gesetzbuches steuerfreien Tätigkeiten:		
[REDACTED] EUR		
3. Vermutlicher Jahresbetrag der steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen:		
[REDACTED]. EUR		
4. Datum der Tätigkeitsaufnahme, die eine MwSt.-Identifikation erfordert:		
[REDACTED] / [REDACTED] / [REDACTED].		
5. Sprache, die das Unternehmen für seine Kontakte mit der MwSt.-Verwaltung wählt:		
<input type="radio"/> Französisch	<input type="radio"/> Niederländisch	<input type="radio"/> Deutsch
6. Handelt es sich um Übernahme eines Geschäftsfonds?		
<input type="radio"/> Ja	<input type="radio"/> Nein	
Wenn ja, geben Sie an:		
- Unternehmensnummer des Abtretenden:		
- Name und Vorname oder Gesellschaftsname des Abtretenden:		
[REDACTED]		
- Übernahme eines Geschäftsfonds: <input type="radio"/> die Gesamtheit <input type="radio"/> einen Teil		
- Übernahme des Saldos des auf Namen des Abtretenden eröffneten MwSt.-Verrechnungskontos:		
<input type="radio"/> Ja	<input type="radio"/> Nein	

RAHMEN III – AUSKÜNFTE ZUR MWST.-REGELUNG DES UNTERNEHMENS

Das Unternehmen erklärt ausdrücklich, dass es:

- ausschließlich Umsätze** bewirkt, die in **Artikel 44** des MwSt.-Gesetzbuches vorgesehen sind und kein Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen (Steuerpflichtiger ohne Vorsteuerabzugsrecht)
- ausschließlich andere Umsätze** bewirkt als die, die in **Artikel 44** des MwSt.-Gesetzbuches vorgesehen sind, und kein Anrecht auf Vorabzug eröffnen (normaler Steuerpflichtiger)
- teilweise Umsätze** bewirkt, die in **Artikel 44** des MwSt.-Gesetzbuches vorgesehen sind und kein Anrecht auf Vorabzug gewähren, und **teilweise andere Umsätze** bewirkt, die ein Anrecht auf Vorabzug gewähren (Teil-Steuerpflichtiger).

A. Steuerpflichtige, die periodische MwSt.-Erklärungen einreichen müssen

- Ich unterliege der Anwendung der normalen MwSt.-Regelung mit Abgabe **monatlicher periodischer Erklärungen**
 - Ich optiere für die normale MwSt.-Regelung mit Abgabe **vierteljährlicher periodischer Erklärungen**
 - Ich optiere für die **Anwendung der MwSt.-Pauschalregelung**
- Vermerk des (der) Pauschalkode:

B. Steuerpflichtige, die der Regelung zur Steuerbefreiung von Kleinunternehmen unterliegen (Art. 56bis des MwSt.-Gesetzbuches)

- Ich erfülle die Bedingungen für die Anwendung der **Regelung zur Steuerbefreiung von Kleinunternehmen**, vorgesehen in Artikel 56bis des MwSt.-Gesetzbuches und **optiere** für diese Regelung
 - Ich **optiere** für die Besteuerung der **innergemeinschaftlichen Erwerbe** von Gütern in Belgien

C. Steuerpflichtige, die der Sonderregelung für Landwirte unterliegen (Art. 57 des MwSt.-Gesetzbuches)

- Ich erfülle die Bedingungen für die Anwendung der **Sonderregelung für Landwirte** vorgesehen in Artikel 57 des MwSt.-Gesetzbuches und **optiere** für diese Regelung
 - Ich **optiere** für die Besteuerung der **innergemeinschaftlichen Erwerbe** von Gütern in Belgien
- Ich erfülle die Bedingungen für die Anwendung der **Sonderregelung für Landwirte** vorgesehen in Artikel 57 des MwSt.-Gesetzbuches und wende gleichzeitig folgende MwSt.-Regelung an:
 - Normale MwSt.-Regelung mit Abgabe vierteljährlicher periodischer Erklärungen
 - Pauschale MwSt.-Regelung - Vermerk des (der) Pauschalkode(s)
 - Normale MwSt.-Regelung mit Abgabe vierteljährlicher periodischer Erklärungen + Pauschalregelung - Vermerk des (der) Pauschalkode(s)
 - Regelung zur Steuerbefreiung von Kleinunternehmen
 - Ich optiere für die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe von Gütern in Belgien
 - Befreiungsregelung für Kleinunternehmen + Sonderregelung in der ich auf das Recht auf Vorsteuerabzug verzichte und nicht zur Abgabe periodische Mehrwertsteuererklärungen verpflichtet bin
 - Ich optiere für die Besteuerung der innergemeinschaftlichen Erwerbe von Gütern in Belgien

D. Steuerpflichtige ohne Recht auf Vorsteuerabzug (Art. 44 des MwSt.-Gesetzbuches)

- Ich **optiere** für die Besteuerung der **innergemeinschaftlichen Erwerbe** von Gütern in Belgien
- Ich erkläre die Überschreitung der Schwelle von **11.200 EUR** in Sachen **innergemeinschaftliche Erwerbe** von Gütern
- Ich erkläre **Dienstleistungen zu erhalten**, die von einem nicht in Belgien ansässigen Steuerpflichtigen bewirkt werden und für die die Steuer vom Dienstleistungsempfänger geschuldet ist.

Genauere Beschreibung der Dienstleistungen:

.....
.....
.....

- Ich erkläre **Dienstleistungen zu bewirken**, die in einem anderen Mitgliedstaat stattfinden, für die der Dienstleistungsempfänger die Steuer schuldet und die in diesem Mitgliedstaat nicht steuerfrei sind.

Genauere Beschreibung der Dienstleistungen:

.....
.....
.....

E. Nichtsteuerpflichtige juristische Personen

- Ich **optiere** für die Besteuerung der **innergemeinschaftlichen Erwerbe** von Gütern in Belgien
- Ich erkläre die Überschreitung der Schwelle von **11.200 EUR** in Sachen **innergemeinschaftlicher Erwerb** von Gütern.
- Ich erkläre die MwSt., die auf andere Umsätze als die hierauf aufgeführten geschuldet ist, entrichten zu müssen.

F. Andere Steuerpflichtige, die keine periodische MwSt.-Erklärungen einreichen müssen

- Ich **optiere** für eine **Sonderregelung**, in der ich auf das Recht auf Vorsteuerabzug verzichte und nicht zur Abgabe periodischer Mehrwertsteuererklärungen verpflichtet bin.
- Ich **optiere** für eine **Sonderregelung**, in der ich Recht auf Vorsteuerabzug habe und nicht zur Abgabe periodischer Mehrwertsteuererklärungen verpflichtet bin.

RAHMEN IV - BANKVERBINDUNG FÜR MWST-ERSTATTUNGEN**Die MwSt.-Erstattungen erfolgen auf folgendes Konto:**

BIC: [] IBAN: []

auf Namen von:

Unternehmensnummer:

Name []

Straße [] Nr. [] Briefkasten []

Ortschaft [] Postleitzahl []

Land []

Telefon [] Fax []

E-Mail []

RAHMEN V – DATUM UND UNTERSCHRIFT DES ANMELDEPFLICHTIGEN

Datum:

Unterschrift:

Name und Vorname: []

Eigenschaft: []

Wenn der Anmeldepflichtige eine unternehmensfremde Person ist:**A. Unternehmensnummer:****B. Wenn der Anmeldepflichtige keine Unternehmensnummer besitzt:**

Name und Vorname oder Gesellschaftsname:

[]

Vollständige Adresse:

Straße [] Nr. [] Briefkasten []

Ortschaft [] Postleitzahl []

Land []

Telefon [] Fax []

E-Mail []

WICHTIG**Füllen Sie Rahmen IV richtig aus!****Wenn Sie MwSt.-Erklärungen einreichen und Rahmen IV nicht korrekt ausgefüllt haben, können Sie eventuelle MwSt.-Erstattungen nicht erhalten.**



Föderaler
Öffentlicher Dienst
FINANZEN
STEUERWESEN

BEANTRAGUNG DER GENEHMIGUNG E.T. 14.000

GEGENSTAND

Antrag auf Genehmigung zur Zahlung der auf die Einfuhr von Gütern geschuldeten Mehrwertsteuer gemäß der Zahlungsweise, die in Artikel 5, § 3 des Königlichen Erlasses Nr. 7 vom 29. Dezember 1992 über die Einfuhr von Gütern für die Anwendung der Mehrwertsteuer festgelegt ist.

Die Genehmigung muss per E-Mail beantragt werden: et14000@minfin.fed.be.

Der Antragsteller ist unter einer individuellen MWSt.-Identifikationsnummer registriert und zur Abgabe periodischer MWSt.-Erklärungen verpflichtet.

Rahmen I: Auskünfte in Bezug auf den Antragsteller
Name: Anschritt: Individuelle MWSt.-Nummer: BE
Rahmen II: Auskünfte in Bezug auf die Einfuhrfähigkeiten des Antragstellers
<input type="checkbox"/> A. Der Antragsteller hat während zwölf Monate vor der Beantragung Einfuhren, aufgrund deren die Steuer fällig wird, getätigt und wird das in Zukunft weiter machen. <input type="checkbox"/> B. Der Antragsteller hat in den 12 Monaten vor dem Antrag keine Einfuhren getätigt, durch die Steuer fällig wird, wird aber in Zukunft solche Einfuhren tätigen. <input type="checkbox"/> C. Der unter B genannte Antragsteller hat diesem Antrag Dokumente zur Belegung seiner zukünftigen Einfuhrfähigkeiten als Anlage beigefügt. <input type="checkbox"/> D. Der Antragsteller hat seit den vier Kalenderquartalen die dem Antrag vorangehen, seinen MWSt.-Pflichten nachgekommen.
Rahmen III: Datum und Unterschrift
Name und Vorname: Eigenschaft: Telefonnummer: Datum: E-Mail-Adresse: Unterschrift:

FÖD FINANZEN



**Generalverwaltung
STEUERWESEN**

Erklärung über MwSt.-Tätigkeitseinstellung

**FORMULAR 604 C
(Online-Version E-604 C)**

ERLÄUTERUNGSBROSCHÜRE

Inhaltsverzeichnis

Einführung	S. 1
1. Personen, die ein Formular 604C einreichen müssen	S. 2
2. Definition der Tätigkeitseinstellung in Sachen MwSt.	S. 3
2.1. Allgemeines	S. 3
2.2. Sonderfälle	
A. Unternehmen in Abwicklung	S. 4
B. Unternehmen in Konkurs	S. 4
C. Natürliche Person, die eine Gesellschaft gründet	S. 5
D. Teil-Steuerpflichtiger, der ein steuerfreier Steuerpflichtiger wird	S. 5
3. Frist für die Einreichung des Formulars 604C	S. 6
3.1. Allgemeine Regel	
3.2. Sonderfälle	
A. Unternehmen in Abwicklung oder in Konkurs	
B. MwSt.-Pflichtiger, der auf Grundlage seiner Einnahmen besteuert wird - Ausnahmefrist von 3 Monaten	
4. Modalitäten zum Ausfüllen und Einreichen des Formulars 604C	S. 9
4.1. Wer kann das Formular 604C ausfüllen (der Anmeldepflichtige)?	S. 9
4.2. Wo und wie wird das Formular 604C eingereicht	
A. Erstellung und Einreichung durch den Steuerpflichtigen oder Bevollmächtigten, der kein zugelassener Unternehmensschalter ist - Papierformular	S. 10
B. Erstellung und Einreichung durch einen zugelassenen Unternehmensschalter (Handels- und Handwerksunternehmen) - Elektronisches Formular	S. 11
5. Ausfüllen des Formulars 604C – Erklärung des Inhalts der verschiedenen Rahmen	S. 12
DER VERWALTUNG VORBEHALTENER RAHMEN	S. 12
RAHMEN I – BEZEICHNUNG DES UNTERNEHMENS	S. 12
RAHMEN II – ANGABEN DER KONTAKTPERSON NACH TÄTIGKEITSEINSTELLUNG	S. 13
RAHMEN III – DATUM DER TÄTIGKEITSEINSTELLUNG- Allgemeine Regel	S. 14
Sonderfälle	
A. Unternehmen in Abwicklung oder in Konkurs	
B. MwSt.-Pflichtiger, der auf Grundlage seiner Einnahmen besteuert wird	
RAHMEN IV – AUSKÜNFTE ÜBER DIE GÜTER UND FORDERUNGEN	S. 15
A. Besitzt der Steuerpflichtige noch Güter seines Unternehmens?	S. 15
B. Bestehen noch Forderungen?	S. 16
C. Ist die Tätigkeitseinstellung verbunden mit der Übertragung des Geschäftsfonds?	S. 16
RAHMEN V - DATUM, UNTERSCHRIFT UND IDENTITÄT DES ANMELDEPFLICHTIGEN	S. 18
Erster Teil von RAHMEN V	S. 18
Zweiter Teil von RAHMEN V	S. 19
6. Auskünfte	S. 20

604C – Erläuterungsbroschüre (2018)

Einleitung

Wenn ein MwSt.-Pflichtiger die wirtschaftliche Tätigkeit, für die er steuerpflichtig ist, definitiv einstellt, muss er dies dem Team Aktenverwaltung mitteilen, damit dieses Team seine MwSt.-Identifikation streichen kann¹.

Diese Erklärung besteht darin, dass der Steuerpflichtige **das Formular 604 C** innerhalb des Monats nach seiner Tätigkeitseinstellung bei dem für ihn zuständigen Amt einreicht. Wir stellen ihm dieses Formular zur Verfügung.

Diese Verpflichtung, die im Gesetz vorgesehen ist, ist Gegenstand der folgenden Gesetzesbestimmungen:

- **Artikel 53 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des MwSt.-Gesetzbuches.**
- **Artikel 3 des Königlichen Erlasses Nr. 10** vom 29. Dezember 1992 über die Modalitäten zur Ausübung dieser Optionen, vorgesehen in den Artikeln 15 § 5 Absatz 3 und 25ter § 1 Absatz 3 des MwSt.-Gesetzbuches, über die Erklärungen bei Tätigkeitsbeginn, -änderung, -einstellung und über die vorhergehenden MwSt.-Erklärungen.

Verstöße gegen vorgenannte Bestimmungen (Nichteinreichung, verspätete Einreichung oder unvollständige oder unkorrekte Einreichung einer Erklärung 604C) ahnden wir mit **Geldbußen**, die sich von 50 bis auf 5.000 EUR belaufen können (**Anlage des Königlichen Erlasses Nr. 44** vom 9. Juli 2012 zur Festlegung des Betrags der nicht gestaffelten steuerrechtlichen Geldbußen in Sachen MwSt., Abschnitt eins – Erklärungsspflichten, III, Andere Erklärungen)

Die definitive Tätigkeitseinstellung bringt in der Theorie automatisch den Verlust der Eigenschaft als Steuerpflichtiger mit sich. Ohne die Information, die anhand des Formulars 604C mitgeteilt wird, können wir jedoch keine Kenntnis der Einstellung haben und die MwSt.-Identifikation des Steuerpflichtigen nicht streichen.

Wir gehen daher davon aus, dass der Steuerpflichtige, der das Formular 604C nicht fristgerecht eingereicht hat, noch immer tätig ist mit allen Verpflichtungen, die sich daraus ergeben. Er muss, sofern er die Tätigkeitseinstellung nicht mitteilt, jeden Monat oder jedes Quartal MwSt.-Erklärungen einreichen, auch wenn er keinen steuerpflichtigen Umsatz bewirkt. In diesem Fall läuft er Gefahr, doppelt bestraft zu werden:

- einerseits, weil er den Verpflichtungen, die aus seiner Tätigkeit entstehen, nicht nachgekommen ist (z.B. Geldbuße für das Nichthinterlegen der Erklärung)
- und andererseits weil er das Formular 604C verspätet eingereicht hat (spezifische Geldbuße – s. hiervor).

Schlussendlich ist die Einreichung des Formulars 604C eine der MwSt. eigene Verpflichtung. Sie befreit das Unternehmen nicht von den Pflichten, die ihm durch andere Rechtsvorschriften auf Grund seiner Tätigkeitseinstellung auferlegt werden (insbesondere Verpflichtungen in Bezug auf die ZDU).

¹ In der Praxis besteht dies darin, die **Eigenschaft als Steuerpflichtiger**, gebunden an die **Unternehmensnummer**, die dem Steuerpflichtigen in der Zentralen Datenbank der Unternehmen (ZDU) zugeteilt wurde, zu streichen. Es wird in der Tat daran erinnert, dass jedem Unternehmen seit der Einführung der ZDU am 1. Januar 2003, eine einmalige Benutzeridentifikation (die „Unternehmensnummer“) zugewiesen wird, die für die Mehrwertsteuerpflichtigen Unternehmen auch als MwSt.-Identifikationsnummer dient, über Erledigung der notwendigen Formalitäten um diese Unternehmensnummer als MwSt.-Identifikationsnummer zu aktivieren.

1. Personen, die ein Formular 604C einreichen müssen

Alle **MwSt.-Pflichtigen**, die das **Formular 604A** einreichen mussten, müssen das Formular 604C einreichen, wenn sie definitiv ihre MwSt.-Tätigkeiten beenden (s. Punkt 2 hiernach in Bezug auf die Frage, wann der Tatbestand der Tätigkeitseinstellung in Sachen MwSt. gegeben ist).

■ Müssen das Formular 604C einreichen:

- Steuerpflichtige, die der **Normalregelung** unterliegen, mit Abgabe **monatlicher** Erklärungen,
- Steuerpflichtige, die der **Normalregelung** unterliegen, mit Abgabe **vierteljährlicher** Erklärungen,
- Steuerpflichtige, die der **Pauschalregelung** unterliegen,
- Steuerpflichtige, die der Sonderregelung zur **Steuerbefreiung** von Kleinunternehmen unterliegen,
- Steuerpflichtige, die der Sonderregelung für **Landwirte** unterliegen,
- Steuerpflichtige, die der Sonderregelung **ohne Abgabe periodischer MwSt.-Erklärungen** unterliegen,
- steuerfreie Steuerpflichtige, denen eine MwSt.-Identifikationsnummer zugewiesen wurde (für innergemeinschaftliche Erwerbe von Gütern, Erhalt einer Dienstleistung, für die sie MwSt. zahlen müssen bzw. Erbringung einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und dort besteuert wird).

Gleiches gilt für „**Teil**“- Steuerpflichtige, die nur für einen Teil ihrer Tätigkeit einer der vorgenannten Steuerregelungen unterliegen, während sie für den anderen Teil ihrer Tätigkeit auf Grund von **Artikel 44** des MwSt.-Gesetzbuches steuerfrei sind.

■ Müssen das Formular 604C nicht einreichen:

- „**Teil**“-**Steuerpflichtige** (Steuerpflichtige, deren Tätigkeit ausschließlich aus Umsätzen besteht, die von **Artikel 44** des MwSt.-Gesetzbuches steuerfrei sind und die ihnen kein Recht auf Vorsteuerabzug gewähren – z.B.: Ärzte, Schulen usw.) die nicht für Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst werden mussten,
- „**gelegentliche**“ **Steuerpflichtige** (Personen, denen die Verwaltung die Eigenschaft als Steuerpflichtiger vorübergehend für spezifische, gelegentliche Umsätze gewährt, die entweder aus der gelegentlichen innergemeinschaftlichen Lieferung eines **Neufahrzeugs**, oder aus dem gelegentlichen Verkauf eines **neuen Gebäudes** bestehen).

Diese Steuerpflichtigen müssen in der Tat ihren Tätigkeitsbeginn nicht bei dem für sie zuständigen Team Aktenverwaltung melden (kein Formular 604A zu hinterlegen).

2. Definition der Tätigkeitseinstellung in Sachen MwSt.

2.1. Allgemeines

Ein Formular 604C muss nur eingereicht werden, wenn die Tätigkeitseinstellung den Verlust der Eigenschaft als Steuerpflichtiger mit sich bringt.

Die Eigenschaft als Steuerpflichtiger geht in dem Augenblick verloren, wo der Steuerpflichtige **seine steuerpflichtigen Tätigkeiten definitiv einstellt**.

Damit die Tätigkeitseinstellung den Verlust der Eigenschaft als Steuerpflichtiger mit sich bringt:

- muss es sich um die Einstellung einer Tätigkeit handeln, die demjenigen, der sie ausübt, **die Eigenschaft als MwSt.-Pflichtiger verliehen** hat (weiterhin einfach seine „MwSt.-Tätigkeit“ genannt), was übrigens nicht unbedingt die Einstellung der gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit bedeutet. In der Tat hindert nichts den Steuerpflichtigen, der jegliche der MwSt. unterworfenen Tätigkeit einstellt, daran, eine nicht der MwSt. unterworfenen Tätigkeit weiterzuführen (z.B. eine passive Holdinggesellschaft).
- diese Einstellung muss **vollständig, definitiv** und **effektiv** sein:
 - o vollständig: die Einstellung nur **eines Teils** der Tätigkeit bringt eine einfache Änderung der Tätigkeit mit sich, die der Verwaltung ebenfalls mitgeteilt werden muss, aber anhand des Formulars 604B,
 - o definitiv: eine **zeitweilige** Tätigkeitseinstellung, aus gleich welchem Grund auch immer (Krankheit, Streik, Absatzschwierigkeiten) beendet die Eigenschaft als Steuerpflichtiger nicht,
 - o effektiv: die Tätigkeit muss tatsächlich eingestellt sein, das bedeutet, dass kein einziger, der MwSt. unterworfenen Umsatz mehr bewirkt wird.

Der Verlust der Eigenschaft als Steuerpflichtiger kann verschiedene Ursachen haben:

- Tod des Steuerpflichtigen,
- Verschwinden oder Einstellung jeder steuerpflichtigen Tätigkeit in Belgien,
- Tätigkeitsänderung,
- Abwicklung eines Unternehmens,
- Konkurs des Kaufmanns,
- Einbringung eines Geschäftsfonds in eine Gesellschaft durch eine natürliche Person.

2.2. Sonderfälle

A. Abwicklung eines Unternehmens

Wenn eine MwSt.-pflichtige *natürliche Person* ihr Unternehmen abwickelt, bzw. auflöst, ist sie ab dem Augenblick nicht mehr MwSt.-pflichtig, wo die **Abwicklung** beendet ist und sie keine im MwSt.-Gesetzbuch erwähnten Umsätze mehr bewirken darf. Der Steuerpflichtige bleibt also als solcher während des gesamten Zeitraums der Abwicklung tätig.

Wird die **Auflösung** einer *Gesellschaft* beschlossen, behält der Steuerpflichtige im Prinzip die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen bis zum definitiven Abschluss der Abwicklung. Wir betrachten Umsätze, die vom Liquidator einer Gesellschaft zur **Abwicklung** einer aufgelösten Gesellschaft bewirkt werden, als Umsätze, die vom Steuerpflichtigen in Ausübung seiner Tätigkeit bewirkt werden.

Wir stellen jedoch fest, dass gewisse Unternehmen künstlich am Leben gehalten werden, oder bestimmte Abwicklungen sich in die Länge ziehen, ohne dass die Umstände dies rechtfertigen.

Die Eigenschaft als Steuerpflichtiger muss **objektiv** beurteilt werden aufgrund der realen Situation des betreffenden Unternehmens und kann nicht vom Willen oder von der Untätigkeit des Liquidators abhängig sein.

Folglich muss die Tätigkeitseinstellung eines Steuerpflichtigen in Abwicklung (ob es nun eine natürliche Person oder eine Gesellschaft ist) ab dem Augenblick wo dieser Steuerpflichtige **keine steuerpflichtigen Umsätze** mehr bewirken kann, auftreten. Dies ist hauptsächlich der Fall, wenn sie **keine veräußerbare Aktiva** mehr besitzt und ihre Tätigkeit sich u.a. darauf beschränkt, ihre Forderungen Dritten gegenüber zu stellen.

B. In Konkurs befindliches Unternehmen

Das **Konkureröffnungsurteil** erkennt dem Konkursschuldner die Eigenschaft als Steuerpflichtiger, die er vor diesem Urteil aufgrund der ausgeübten Tätigkeit hatte, nicht ab.

Leistungen, die vom **Konkursverwalter** eines steuerpflichtigen Konkursschuldners in Ausübung des ihm anvertrauten Auftrags oder von einem Dritten unter Aufsicht des Konkursverwalters erbracht werden, gelten als vom Konkursschuldner selbst erbracht (Artikel 2 Absatz 2 Mehrwertsteuergesetzbuch). Diese Umsätze fallen folglich unter den Anwendungsbereich der MwSt., insofern sie darunter fallen würden, wenn sie vom Konkursschuldner selbst bewirkt würden.

Die Tätigkeitseinstellung eines in Konkurs erklärten Steuerpflichtigen findet erst zum Zeitpunkt des **Abschlusses** des Konkursverfahrens statt.

Jedoch, ebenso wie bei Abwicklungen, gilt als effektive Einstellung der Tätigkeit der Augenblick, zu dem keine Umsätze mehr bewirkt werden, die die Steuer fällig machen könnten. Dieser Zeitpunkt kann **vor** Abschluss des Konkursverfahrens eintreten.

Bitte beachten Sie jedoch, dass der Konkursverwalter gemäß Nr. 152 des Rundschreibens AGFisc Nr. 47/2013 (ET 124.411) einen Zahlungsaufschub für seine Honorarabrechnung an den Konkursschuldner anwenden kann. Voraussetzung ist jedoch, dass der Konkursschuldner ein Steuerpflichtiger ist, der vor Eröffnung des Konkursverfahrens und Hinterlegung der jährlichen Erklärungen durch den Konkursverwalter, zur Hinterlegung monatlicher oder vierteljährlicher

MwSt.-Erklärungen verpflichtet war, und dass auf der vom Konkursverwalter ausgestellten Rechnung anstelle der MwSt.-Sätze und des Gesamtbetrags der geschuldeten Steuer, der Vermerk "Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers - Rundschreiben AGFisc Nr. 47/2013" angegeben werden muss. Aus diesem Grund kann die Streichung der MwSt.-Identifikation erst nach Ausstellung der Rechnung der letzten Honorare des Konkursverwalters erfolgen.

C. Natürliche Person, die eine Gesellschaft gründet

Eine natürliche Person, die ihre Tätigkeit einer Gesellschaft überträgt, die sie gründet (von natürlicher Person geht sie in den Status einer juristischen Person über) verliert *als solche* die Eigenschaft als Steuerpflichtiger aufgrund dieser Änderung. Folglich muss sie ein Formular 604C einreichen, obwohl sie ihre wirtschaftliche Tätigkeit nicht einstellt, sondern unter einer anderen Rechtspersönlichkeit ausübt.

Da die natürliche und die juristische Person rechtlich gesehen zwei verschiedene Personen sind, darf vorgenannte Situation nicht als Tätigkeitsänderung im Namen der natürlichen Person, sondern muss als Verbindung zweier Vorfälle, die zwei verschiedene Steuerpflichtige betreffen, angesehen werden:

- einerseits als **Einstellung** der wirtschaftlichen Tätigkeit im Namen der **natürlichen Person**, die dafür ein Formular **604C** einreichen muss,
- andererseits als Tätigkeits**beginn** der neu gegründeten **juristischen Person**, die dafür ein Formular **604A** einreichen muss.

D. Teil-Steuerpflichtiger, der ein steuerfreier Steuerpflichtiger wird

Wenn ein „Teil“-Steuerpflichtiger seine Tätigkeit dergestalt ändert, dass er für seine gesamte wirtschaftliche Tätigkeit ein „steuerfreier“ Steuerpflichtiger wird, stellt er nicht die ganze wirtschaftliche steuerpflichtige Tätigkeit ein, sondern **ändert** nur die **Art** seiner **Besteuerung**.

In einer solchen Situation reicht der **Teil-Steuerpflichtige kein** Formular **604C** ein, sondern ein Formular **604B**, um die in seiner steuerpflichtigen Tätigkeit eingetretenen Änderungen mitzuteilen.

Zur Erinnerung: ein „steuerfreier“ Steuerpflichtiger besitzt die Eigenschaft als „Steuerpflichtiger“, ungeachtet der Tatsache, dass seine Tätigkeit frei von MwSt. ist und er im Prinzip keine MwSt.-Identifikationsnummer zugewiesen bekommen hat (praktisch gesehen bedeutet dies, dass die Unternehmensnummer, die er in diesem Fall hätte, nicht als MwSt.-Identifikationsnummer aktiviert ist).

Erinnerung: **Teil-Steuerpflichtiger** = Steuerpflichtiger, dessen Tätigkeit aus Folgendem besteht:

- *teilweise* aus Umsätzen ohne Vorsteuerabzugsrecht, steuerfrei aufgrund von Artikel 44 des MwSt.-Gesetzbuches,
- und *teilweise* aus anderen Umsätzen, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht (steuerpflichtige Umsätze, bzw. Umsätze, die aufgrund von Artikel 39 bis 42 des MwSt.-Gesetzbuches steuerfrei sind)

Steuerfreier Steuerpflichtiger = Steuerpflichtiger, dessen Tätigkeit *ausschließlich* aus Umsätzen besteht, die durch Artikel 44 des MwSt.-Gesetzbuches frei von MwSt. sind und für die kein Recht auf Vorsteuerabzug besteht.

3. Frist für die Hinterlegung des Formulars 604C

3.1. Allgemeine Regel

Das Formular 604C muss dem für den Steuerpflichtigen zuständigen Dienst (s. Punkt 4 hiernach für die genauen Einreichungsmodalitäten) innerhalb **Monatsfrist** gerechnet ab dem **Datum**, an dem die **Tätigkeitseinstellung** eintritt, **zukommen**.

Bsp.: Tätigkeitseinstellung am 15.03.2017 – Hinterlegung des Formulars 604C spätestens am 15.04.2017.

Was die Frage des Datums betrifft, das als Datum der Tätigkeitseinstellung gilt, wird auf die Erläuterungen zu **Rahmen III** hiernach verwiesen, in dem dieses Datum eingetragen werden muss.

Wenn die Frist eines Monats abgelaufen ist, kann der Steuerpflichtige noch immer das Formular 604C einreichen, begeht aber einen Verstoß, und Geldbußen sind anwendbar (s. Einleitung).

3.2. Sonderfälle

A. In Abwicklung oder in Konkurs befindliches Unternehmen (s. Punkt 2.2; A und B hiervor)

Ist ein Unternehmen in **Abwicklung** oder in **Konkurs**, ist das Datum des **Abschlusses** der Abwicklung oder des Konkursverfahrens das Datum der Tätigkeitseinstellung. Das Formular 604C muss also in der Regel innerhalb eines Monats ab **Abschlussdatum** der Abwicklung oder des Konkursverfahrens eingereicht werden.

Der **Liquidator** bzw. **Abwickler** oder der **Konkursverwalter** kann diese Erklärung jedoch **vor** Abschluss der Abwicklung oder des Konkursverfahrens einreichen, **ab** dem Augenblick, wo der Steuerpflichtige keine Umsätze mehr bewirken kann, die die Steuer fällig machen könnten (d.h. ab dem Augenblick, wo die Tätigkeit *effektiv* aufhört). Gegebenenfalls muss das in 2.2.B in Bezug auf die Fakturierung der Honorare des Konkursverwalters an den Konkursschuldner Aufgeführte berücksichtigt werden.

B. Steuerpflichtigen MwSt.-mäßig auf Grundlage seiner Einnahmen – Ausnahmefrist von 3 Monaten

Solange nicht erklärte steuerpflichtige Umsätze bestehen, kann im Prinzip nicht die Rede von einer Tätigkeitseinstellung sein.

So findet im Sonderfall des *Steuerpflichtigen*, der für seine gesamte Tätigkeit oder für einen Teil *MwSt.-mäßig auf Grundlage seiner Einnahmen* besteuert wurde, laut **Artikel 17 § 3 und § 4 Abs. 1 und 22 bis § 3 und § 4 Abs. 1 des MwSt.-Gesetzbuches**, nach der Vereinnahmungsregel (s. hiernach diesbezüglich eine kurze Erläuterung), die **Tätigkeitseinstellung** im Prinzip erst statt, wenn **alle** Forderungen **vereinnahmt** wurden, selbst wenn das Unternehmen seine Tätigkeit faktisch eingestellt hat (es bewirkt keinen steuerbaren Ausgangsumsatz mehr und wird auch in Zukunft keinen mehr bewirken).

Das Formular 604C muss in diesem Fall innerhalb des Monats ab dem Datum, an dem die **letzte** noch bestehende **Forderung vereinnahmt** wurde, jedoch nicht später als drei Monate *nach der effektiven Tätigkeitseinstellung*, eingereicht werden.

Wenn nach Ablauf dieser Frist von 3 Monaten ab effektiver Tätigkeitseinstellung immer noch nicht vereinnahmte Forderungen bestehen, muss der Steuerpflichtige das Formular 604C **an dem Tag einreichen, an dem diese Frist von 3 Monaten abläuft**, trotz der Tatsache, dass diese Forderungen noch ausstehen.

Der Steuerpflichtige muss die Umsätze, die diesen Forderungen zu Grunde liegen, in der letzten periodischen Erklärung, die er einreichen muss, **erklären** und die MwSt., die sich daraus ergibt, innerhalb derselben Frist, die auch für die Hinterlegung der Erklärung gilt, an die Staatskasse **entrichten**.

Diese Regel zielt darauf ab zu vermeiden, dass ein Unternehmen, das keine Tätigkeit mehr hat, künstlich am Leben erhalten wird, um Forderungen an säumige Kunden bezutreiben.

Was versteht man unter „MwSt.-Pflichtiger, der auf Grundlage seiner Einnahmen besteuert wird“?

Unter „MwSt.-Pflichtiger, der auf Grundlage seiner Einnahmen besteuert wird“ versteht man den Steuerpflichtigen, der für die gesamten Umsätze, oder einen Teil der Umsätze, die er bewirkt hat, die sogenannte „Vereinnahmungsregel“, angeführt in Artikel 17 § 3 und § 4 Absatz 1 und 22bis § 3 und § 4 Absatz 1 des MwSt.-Gesetzbuches, angewandt hat.

Diesbezüglich muss daran erinnert werden, dass laut den Grundregeln, die den Zeitpunkt des Steuertatbestands und des Steueranspruchs der MwSt. definieren, der Steueranspruch im Prinzip zu dem Zeitpunkt entsteht, an dem **der Umsatz stattfindet** (Zeitpunkt, zu dem das Gut geliefert oder die Dienstleistung erbracht wird) (Artikel 16 § 1 und 22 § 1 des MwSt.-Gesetzbuches).

Außer die Abweichung Vorauszahlung entsteht der Steueranspruch zum Zeitpunkt der Ausstellung der Rechnung entsprechend dem in Rechnung gestellten Betrag ungeachtet dessen, ob dieser Zeitpunkt **vor** oder **nach** der Lieferung des Gutes oder Abschluss der Dienstleistung erfolgt (Artikel 17 § 1 Absatz 1 und 22bis § 1 Absatz 1 des MwSt.-Gesetzbuches).

Der Steueranspruch tritt auf jeden Fall am 15. Tag des Monats ein, der auf den Monat folgt, in dem der Steuertatbestand eingetreten ist, wenn vor diesem Datum keine Rechnung ausgestellt worden ist (Artikel 17 § 1 Absatz 2 und 22bis § 1 Absatz 2 des MwSt.-Gesetzbuches).

Wird der Preis **vor** dem Zeitpunkt, zu dem die Lieferung der Güter bewirkt wird, ganz oder teilweise **vereinnahmt**, entsteht der Steueranspruch jedoch zum Zeitpunkt der Vereinnahmung der Zahlung entsprechend dem vereinnahmten Betrag (Artikel 17 § 1 Absatz 3 und 22 § 1 Absatz 3 des MwSt.-Gesetzbuches).

Zudem führen Artikel 17 § 3 und 22bis § 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches für Steuerpflichtige, die **gewöhnlich** Lieferungen von beweglichen Gütern oder Dienstleistungen an **Privatpersonen** erbringen, eine von den vorgenannten Vorschriften abweichende Regel ein, wodurch der Steueranspruch für alle Umsätze für die diese Steuerpflichtigen **nicht** zur Ausstellung einer **Rechnung verpflichtet** sind, zum Zeitpunkt **der Vereinnahmung** der Zahlung entsteht, unabhängig davon, ob diese Vereinnahmung **vor** oder **nach** der Lieferung der Güter oder des Abschlusses der Dienstleistung erfolgt.

Die auf besagte Umsätze geschuldete MwSt. (Umsätze, die bei fehlender Rechnung zum Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung in ein Tageseinnahmebuch eingetragen werden müssen) ist also nicht fällig, solange der Preis nicht vereinnahmt wurde - und das, obwohl der Umsatz effektiv getätigt wurde. Nur die MwSt. auf die effektiv vereinnahmten Beträge muss an die Staatskasse entrichtet werden.

Die Vereinnahmungsregel findet z.B. Anwendung im Architektur- oder im **Einzelhandels**sektor (Einzelhändler, die der Pauschale nicht unterworfen sind).

Obwohl die Ausstellung einer Rechnung immer verpflichtend ist, führen Artikel 17 § 4 Absatz 1 und 22*bis* § 4 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches die gleiche Vereinnahmungsregel für Steuerpflichtige ein, die Lieferungen von beweglichen Gütern oder Dienstleistungen zugunsten von **öffentlich-rechtlichen Personen** bewirken die **in Artikel 6** desselben Gesetzbuches **erwähnt** sind, einschließlich der besagten öffentlich-rechtlichen Personen, die die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen haben, gemäß Artikel 6 Absatz 2 und 3 des MwSt.-Gesetzbuches.

Diese abweichende Vereinnahmungsregel gilt nicht für Lieferungen von beweglichen Gütern und Dienstleistungen, für die die Steuer aufgrund von Artikel 51 §§ 2 und 4 des MwSt.-Gesetzbuches (Artikel 17 § 4 Absatz 2 und 22*bis* § 4 Absatz 2 des MwSt.-Gesetzbuches) vom Vertragspartner geschuldet wird.

4. Modalitäten zum Ausfüllen und Hinterlegen des Formulars 604C

Das Formular 604C kann entweder anhand eines **Papierformulars** oder anhand eines **elektronischen Formulars** ausgefüllt werden, entsprechend den Unterscheidungen unter Punkt 2 hiernach.

Achtung: Die Wahl zwischen den zwei Hinterlegungsarten ist jedoch **nicht frei**, sondern hängt von der Eigenschaft des **Anmeldepflichtigen** ab, der das Formular 604C **ausfüllt**.

4.1. Wer kann das Formular 604C ausfüllen (der Anmeldepflichtige)?

Das Formular 604C kann **ausgefüllt** und **unterschrieben** werden:

- vom **Steuerpflichtigen selbst**, wenn dieser Steuerpflichtige eine *natürliche Person* ist;
- wenn der Steuerpflichtige eine *juristische Person* ist, von einem Mitglied des Unternehmens, das **befugt** ist, die Gesellschaft in seinem Namen **zu verpflichten** (*Verwalter, Gesellschafter, Geschäftsführer*).

Der Steuerpflichtige kann diese Formalität gleich welcher Person übertragen (**ob diese Person Mitglied seines Unternehmens ist** oder **ob sie als Dritte handelt**) unter der Bedingung, dass diese dann ordnungsgemäß **bevollmächtigt** ist, um die Nichtigkeit der Handlungen, die sie tätigt, zu vermeiden.

Diese Person kann zum Beispiel sein:

- ein Angestellter des Unternehmens,
- ein externer Buchhalter, der eine natürliche Person ist,
- ein Steuerberatungsbüro,
- ein zugelassener Unternehmensschalter bzw. „ZUS“ (für in Belgien ansässige Handel- und Handwerksunternehmen sowie wie für freie Berufe mit Sitz in Belgien).

Was die Art der Vollmacht betrifft, wird darauf hingewiesen, dass eine **Generalvollmacht** genügt, wenn diese nur erteilt wird um die Formalitäten, die in Zusammenhang mit der Tätigkeitseinstellung des Unternehmens stehen, zu erledigen. Der Bevollmächtigte muss also nicht unbedingt über eine **spezifische Steuervollmacht** verfügen um das Formular 604C im Namen des Unternehmens, das ihn dazu bevollmächtigt hat, gültig zu hinterlegen, aber wenn das der Fall ist, kann er natürlich diese Formalität unter dieser Steuervollmacht erledigen.

Im Gegensatz zur spezifischen Steuervollmacht muss die Vollmacht, die sich nur auf die Erledigung der Tätigkeitseinstellungsformalitäten des Unternehmens bezieht (Generalvollmacht), dem zuständigen Amt **nicht zugesandt** werden, sondern vom **Bevollmächtigten aufbewahrt** werden.

Im Fall eines Unternehmens in Abwicklung oder in Konkurs muss der **Liquidator bzw. Abwickler** oder **Konkursverwalter** das Formular 604C im Namen des Unternehmens ausfüllen und hinterlegen.

4.2. Wo und wie wird das Formular 604C hinterlegt?

Was den **Ort der Hinterlegung** betrifft, muss das Formular 604C auf jeden Fall innerhalb der vorgeschriebenen Frist bei dem für den **Steuerpflichtigen zuständigen Amt** abgegeben werden, sei es vom Steuerpflichtigen selbst oder von seinem Bevollmächtigten (ggf. ein zugelassener Unternehmensschalter).

Dasselbe gilt für ein in Abwicklung oder Konkurs befindliches Unternehmen: der Liquidator oder der Konkursverwalter muss das Formular 604C bei dem für das in Abwicklung oder Konkurs befindlichen **Unternehmen zuständige Amt** hinterlegen, und das, gleich wo der Wohnsitz des Liquidators oder Konkursverwalters ist.

Für **natürliche Personen (KMU)** ist das zuständige Amt die Abteilung Aktenverwaltung des Zentrums Kleine und mittlere Unternehmen (KMU)¹, in dessen Einzugsgebiet gemäß Eintragung im Nationalregister der **Wohnsitz** der natürlichen Person liegt.

Für **juristische Personen (KMU)** und **Gesellschaften/Vereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit** ist das zuständige Amt die Abteilung Aktenverwaltung und Dienstleistung des Zentrums Kleine und mittlere Unternehmen (KMU)², in dessen Einzugsgebiet der **Verwaltungssitz** des Unternehmens liegt, von wo aus das Unternehmen tatsächlich geleitet und verwaltet wird.

Für **juristische Personen (GU)** ist das zuständige Amt die Abteilung Aktenverwaltung des Zentrums Große Unternehmen (GU)³ deren Sitz sich in 1000 Brüssel, Finance Tower - Boulevard du Jardin Botanique, 50 Bk 3353 befindet goge.beheer.gestion@minfin.fed.be.

Was die **Art und Weise der Hinterlegung** betrifft, muss folgende Unterscheidung gemacht werden:

A. Erstellung und Hinterlegung vom Steuerpflichtigen oder Bevollmächtigten, der kein zugelassener Unternehmensschalter ist - Papierformular⁴

Wenn der Steuerpflichtige **selbst** das Formular 604C ausfüllt und hinterlegt oder einem **Bevollmächtigten, der kein zugelassener Unternehmensschalter** ist, diese Formalität überträgt, muss er zwingend das von uns zur Verfügung gestellte **Papierformular** benutzen:

- entweder den bei den **zuständigen Ämtern** verfügbaren offiziellen **Vordruck**
- oder einen **Papierausdruck** des auf der Seite www.fin.belgium.be verfügbaren Formulars (Formulare > Formulare, „GVStW-MWST“ und „Mwst.“ auswählen).

Dieses Formular muss immer **von Hand ausgefüllt** werden.

Das auf der Webseite des FÖD Finanzen verfügbare Formular ist **kein** elektronisches Formular. Es kann also weder online ausgefüllt noch elektronisch gesendet werden. Dieses Formular muss zwingend ausgedruckt und von Hand ausgefüllt werden, auf dieselbe Weise wie unser offizieller Vordruck.

Einmal ausgefüllt und unterschrieben, muss das Formular 604C bei dem für den Steuerpflichtigen **zuständigen Amt abgegeben** oder per **Post** gesandt werden.

¹ Für die in der Deutschsprachigen Gemeinschaft Ansässigen sind es die Dienste des polyvalenten Zentrums Eupen, die sich entweder in St. Vith oder Eupen befinden.

² Für die in der Deutschsprachigen Gemeinschaft Ansässigen sind es die Dienste des polyvalenten Zentrums Eupen, die sich entweder in St. Vith oder Eupen befinden.

³ Für die in der Deutschsprachigen Gemeinschaft Ansässigen sind es die Dienste des polyvalenten Zentrums Eupen, die sich entweder in St. Vith oder Eupen befinden.

⁴ Der Steuerpflichtige (oder ggf. sein Bevollmächtigter) kann sich immer unmittelbar an das **für ihn zuständige Amt** wenden, um vor Ort das Formular 604C mit Hilfe der zuständigen Beamten auszufüllen.

Die Versendung per elektronischem Weg (E-Mail) ist nicht erlaubt.

B. Erstellung und Hinterlegung von einem zugelassenen Unternehmenschalter (Handels- und Handwerksunternehmen und Nichthandelsunternehmen (freie Berufe) - elektronisches Formular

Handels- und Handwerksunternehmen, sowie Nichthandelsunternehmen (freie Berufe wie Notar, Gerichtsvollzieher, Rechtsanwalt usw.), die in Belgien niedergelassen sind, können die Dienste eines zugelassenen Unternehmenschalters ihrer Wahl in Anspruch nehmen, um das Formular 604C auszufüllen und zu hinterlegen. In diesem Fall wird notwendigerweise die **elektronische Version** des Formulars (E-604C) benutzt.

Dieses elektronische Formular muss von dem zugelassenen Unternehmenschalter online ausgefüllt und unmittelbar an die zuständigen Dienste auf **digitalem Weg** versendet werden.

Zurzeit ist der Zugang zu diesem elektronischen Formular ausschließlich den zugelassenen Unternehmenschaltern vorbehalten. Das elektronische Hinterlegen ist also nur über diesen Vermittler möglich.

<p>5. Ausfüllen des Formulars 604C - Erläuterung des Inhalts der verschiedenen Rahmen</p>

DER VERWALTUNG VORBEHALTENER RAHMEN

Hier nichts ausfüllen.

Dieser Rahmen wird bei Erhalt des Formulars durch das zuständige Amt ausgefüllt.

RAHMEN I - BEZEICHNUNG DES UNTERNEHMENS

Unternehmensnummer

Hier wird die Unternehmensnummer des Unternehmens, das seine MwSt.-pflichtige Tätigkeit einstellt, eingetragen.

Zurzeit besteht diese Nummer aus einer Serie von 10 Ziffern, immer beginnend mit der Ziffer Null.

Name und Vorname - Gesellschaftsname

A. Für natürliche Personen

Hier wird der **Name** und **Vorname** der natürlichen Person, die ihre steuerbare Tätigkeit einstellt, so wie diese auf ihrem Personalausweis vermerkt sind, eingetragen.

B. Für juristische Personen und Gesellschaften/Vereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit

Auszufüllen ist:

- der vollständige **Gesellschaftsname** der juristischen Person oder der Gesellschaft/Vereinigung, die ihre steuerbare Tätigkeit einstellt, so wie dieser in den **Statuten** vermerkt ist (also nicht den Firmennamen),
- die **Rechtsform** (AG, GmbH, VoG usw.).

RAHMEN II - ANGABEN DER KONTAKTPERSON NACH TÄTIGKEITSEINSTELLUNG

Wenn ein Steuerpflichtiger seine Tätigkeit eingestellt hat, müssen wir noch eine Reihe von Aufgaben erledigen (u.a. Kontrolle der Tätigkeitseinstellung) bevor wir die Akte des Steuerpflichtigen endgültig abschließen.

Darum ist es notwendig, dass wir über die notwendigen Angaben verfügen, um das Unternehmen nach seiner Einstellung kontaktieren zu können.

Die in der ZDU übernommenen Kontaktangaben bleiben uns auch nach der Tätigkeitseinstellung zugänglich. Diese Angaben werden nach dieser Einstellung jedoch nicht mehr aktualisiert.

Wenn also die Angaben der in der **ZDU** eingetragenen Kontaktperson nach der Einstellung **die gleichen bleiben**, müssen sie **in Rahmen II nicht ausgefüllt werden**.

Wenn die **Angaben** der in der ZDU eingetragenen Kontaktperson nach der Tätigkeitseinstellung allerdings **ändern** (z.B. Adressenänderung) oder eine **andere** Kontaktperson bestimmt wird, an die man sich nach Tätigkeitseinstellung wenden soll (Konkursverwalter, Buchhalter usw.) muss **Rahmen II** zwingend **ausgefüllt** werden:

- entweder werden die **vollständigen Angaben** dieser Person ausgefüllt,
- oder, wenn diese Kontaktperson ein Unternehmen ist, das in der ZDU registriert ist und noch immer tätig ist, wird die **Unternehmensnummer** ausgefüllt.

RAHMEN III - DATUM DER TÄTIGKEITSEINSTELLUNG

Allgemeine Regel

Hier muss das **Datum** ausgefüllt werden, an dem der Steuerpflichtige **definitiv** und **effektiv** seine wirtschaftliche Tätigkeit, die ihm die Eigenschaft eines Steuerpflichtigen gibt, einstellt, d.h. das Datum ab dem der Steuerpflichtige *tatsächlich keinen steuerbaren Ausgangsumsatz* mehr bewirkt (für einen detaillierteren Kommentar zum Begriff Tätigkeitseinstellung in Sachen MwSt. s. **Punkt 2** hiervor).

Zur Erinnerung: ab diesem „offiziellen“ Datum der Tätigkeitseinstellung beginnt die Monatsfrist für die Hinterlegung des Formulars 604C (s. **Punkt 3** hiervor).

Sonderfälle

A. Unternehmen in Abwicklung oder in Konkurs (s. Punkt 2.2, A und B und Punkt 3.2. A)

Im Prinzip muss hier das Datum der **Beendigung** der Abwicklung oder des Konkursverfahrens eingetragen werden (es wird angenommen, dass die Beendigung der Abwicklung/des Konkursverfahrens mit der tatsächlichen Tätigkeitseinstellung übereinstimmt).

Jedoch, wie bereits in Punkt 3 hiervor erwähnt, verbietet nichts dem Liquidator/Konkursverwalter, das Formular 604C vor Beendigung der Abwicklung/des Konkursverfahrens zu **hinterlegen, sobald** ersichtlich ist, dass der Steuerpflichtige keinen Umsatz mehr bewirken wird, durch den er Schuldner einer MwSt. wird. In diesem Fall muss das **Datum**, an dem das **Formular 604C ausgefüllt** wird, hier eingetragen werden. Wenn der Konkursverwalter gemäß Nr. 152 des Rundschreibens AGFisc Nr. 47/2013 (ET 124.411 einen Zahlungsaufschub für seine Honorarabrechnung an den Konkurschuldner anwenden möchte, **muss das Datum der Einstellung nach dem Ausstellungsdatum der Rechnung fallen.**

B. Steuerpflichtiger, der auf Grundlage seiner Einnahmen besteuert wird (s. Punkt 3.2, B)

Für den Steuerpflichtigen, der für seine gesamte Tätigkeit oder für einen Teil MwSt.-mäßig auf Grundlage seiner Einnahmen besteuert wurde und der seine Tätigkeit tatsächlich einstellt (kein einziger steuerbarer Umsatz wird mehr bewirkt) gilt, dass er seine MwSt.-Tätigkeiten eingestellt hat, wenn alle aus seinen steuerbaren Umsätzen entstandenen Forderungen vereinnahmt wurden (denn die geschuldete MwSt. auf diese Umsätze wird erst fällig zum Zeitpunkt der Vereinnahmung und erst dann müssen diese Umsätze erklärt werden). Das Datum der Tätigkeitseinstellung, das in Rahmen III einzutragen ist, ist das **Datum**, an dem die **letzte Forderung vereinnahmt** wurde.

Wenn der Steuerpflichtige jedoch nicht alle seine Forderungen innerhalb von drei Monaten ab effektiver Tätigkeitseinstellung vereinnahmt hat, gilt der Tatbestand der Tätigkeitseinstellung ab Ende des dritten Monats, der der effektiven Einstellung jeglicher Tätigkeit folgt. Dieser Steuerpflichtige muss dann nach Ablauf dieser dreimonatigen Frist ein Formular 604C einreichen. Das Datum der Tätigkeitseinstellung, das in Rahmen III auszufüllen ist, **ist das Datum, an dem das Formular 604C ausgefüllt wird.**

RAHMEN IV- AUSKÜNFTE ÜBER DIE GÜTER UND FORDERUNGEN

A. Besitz der Steuerpflichtige noch Güter seines Unternehmens?

Diese Frage ist wichtig auf Ebene der MwSt. in dem Maße wie, laut Artikel 12 § 1 Abs. 1 Nr. 5 des MwSt.-Gesetzbuches, der Besitz von **Gütern** (bewegliche oder unbewegliche) seines Unternehmens von einem Steuerpflichtigen (oder dessen Rechtsnachfolger) bei Aufgabe seiner Tätigkeit, einer **Lieferung eines MwSt.-pflichtigen Gutes** gleichgestellt wird, wenn dieses Gut oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Abzug der Steuer berechtigt haben.

Es ist also möglich, dass der Steuerpflichtige eine MwSt. für die nach der Einstellung gehaltenen Güter schuldet, da dieses Behalten als Lieferung von Gütern gilt, die er „sich selbst“ erbringt (manchmal spricht man auch von einer „Entnahme“). In diesem Fall muss der Steuerpflichtige diesen Umsatz in der letzten Erklärung, die er hinterlegt, angeben und der Staatskasse die Steuer, die sich daraus ergibt, entrichten.

Wenn er es unterlässt, diesen Besitz zu erklären, begeht er einen Verstoß gegen die Verfügungen des MwSt.-Gesetzbuches, den wir mit einer Geldbuße ahnden können.

Bemerkung: der Steuerpflichtige darf nicht außer Acht lassen, dass er in der letzten Erklärung, die er hinterlegen muss, ggf. den **Abzug** bestimmter Steuern, den er während der Ausübung seiner steuerpflichtigen Tätigkeit vorgenommen hat, **berichtigen** muss.

Wenn der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt seiner Tätigkeitseinstellung:

- kein Gut behält, das dem Unternehmen gehörte (Güter und Ausrüstung): das Feld **NEIN** ankreuzen
- noch bestimmte Güter (Handelsgut und Ausrüstung) besitzt, die er nicht verkaufen konnte oder wollte: das Feld **JA** ankreuzen

In letztem Fall muss der Steuerpflichtige den Wert der Güter, die er behält, in EUR schätzen.

Dieser Wert entspricht dem **Einkaufspreis** der betreffenden Güter oder ähnlicher Güter – oder in Ermangelung des Einkaufspreises, dem **Selbstkostenpreis** der Güter – **festgelegt** indem der **Zustand des Gutes** zum Zeitpunkt der **Entnahme** berücksichtigt wird.

Beispiel: Ein steuerpflichtiger Maurer beendet seine Tätigkeit und behält noch einen Lkw. Dieser Besitz unterliegt in Anwendung von Artikel 12 § 1 Abs. 1 Nr. 5 des Gesetzbuches der Steuer auf den Einkaufspreis oder mangels Einkaufspreis auf den Selbstkostenpreis, die zum Zeitpunkt, zu dem die Tätigkeit eingestellt wurde, für ein solches Gut bezahlt werden muss.

B. Bestehen noch Forderungen?

Es handelt sich hier um **alle** Forderungen, die sich aus der *gesamten wirtschaftlichen Tätigkeit* des Steuerpflichtigen ergeben und nicht nur um die Forderungen, die lediglich aus MwSt.-pflichtigen Umsätzen entstanden sind.

Müssen also berücksichtigt werden, sowohl die Forderung, die z.B. in der Entschädigung durch eine Versicherungsgesellschaft besteht, wie die Forderung, die ihren Ursprung in einer MwSt.-pflichtigen Lieferung eines Gutes hat und die noch nicht vereinnahmt wurde.

Dazu muss:

- **NEIN** angekreuzt werden, wenn der Steuerpflichtige am Datum der Tätigkeitseinstellung keine Forderung, gleich welcher Art, mehr offen hat
- **JA** angekreuzt werden, wenn der Steuerpflichtige am Datum der Tätigkeitseinstellung noch nicht vereinnahmte Forderungen, gleich welcher Art, offen hat. In diesem Fall muss der **Gesamt**betrag der gesamten Forderungen in Euro ausgefüllt werden.

C. Ist die Tätigkeitseinstellung verbunden mit der Übertragung des Geschäftsfonds?

Dazu muss:

- **NEIN** angekreuzt werden, wenn bei der Tätigkeitseinstellung kein Geschäftsfonds übertragen wurde.

Wenn der Steuerpflichtige einen Geschäftsfonds besaß, ihn aber nicht übertragen hat und bestimmte Elemente behalten hat (Handelsgüter und/oder Ausrüstung), muss er unter A den Wert der Güter, die er behalten hat, angeben.

- **JA** angekreuzt werden, wenn der Steuerpflichtige seinen Geschäftsfonds im Rahmen der Tätigkeitseinstellung überträgt.

In dieser Situation müssen außerdem folgende Informationen zur Übertragung des Geschäftsfonds eingetragen werden:

1. und 2. Identität des Zessionars

Wenn der Zessionar eine aktive **Unternehmensnummer** hat, genügt die Unternehmensnummer dieses Zessionars, ohne andere Angaben.

Wenn der Zessionar **keine Unternehmensnummer** hat, müssen die vollständigen Angaben dieses Zessionars eingetragen werden.

3. Umfang der Übertragung (vollständig oder teilweise):

Die Abtretung ist **vollständig**, wenn sie die **gesamte** Aktiva des Unternehmens des Zedenten (der Übertragende) umfasst (Kundschaft, Geschäftsausrüstung, Handelsmarken, Patente usw.). Die Abtretung ist **teilweise**, wenn nur **ein Teil** der Güter im Unternehmen des Zedenten investiert waren.

- 4. Die Abtretung enthält den Übertrag des Saldos des MwSt.-Verrechnungskontos des Zedenten:** Der Saldo des MwSt.-Verrechnungskontos, das wir auf Namen des übertragenden Unternehmens verwaltet haben, endet mit einer Schuld oder einem Guthaben (je nachdem, ob dieser Saldo am Tag der Übertragung ein Kredit- oder ein Debetsaldo ist), die Teil der Elemente ausmachen können, die dem Zessionar übertragen werden, oder nicht.

Es wird darauf hingewiesen, dass beim **Zessionar** ähnliche Auskünfte zur Übernahme des Geschäftsfonds gefragt werden können anhand des **Formulars 604A** (*Antrag auf MwSt.-Identifikation bei Tätigkeitsbeginn*), wenn dieser diesen Geschäftsfonds im Rahmen des Beginns einer neuen MwSt.-pflichtigen Tätigkeit übernimmt.

RAHMEN V - DATUM, UNTERSCHRIFT UND IDENTITÄT DES ANMELDEPFLICHTIGEN

Der Anmeldende ist die Person, die das Formular 604C unterzeichnet. Auf die Frage, **wer** Anmeldender sein kann, wird auf Punkt 4.1. verwiesen.

RAHMEN V - ERSTER TEIL

Fehlt die **Unterschrift** des Anmeldenden, können wir das Formular 604C nicht als gültig hinterlegt betrachten. Zudem kann das Formular 604C nur gültig unterschrieben sein, wenn der Anmeldepflichtige hierzu die erforderliche **Eigenschaft** hat (s. Punkt 4.1.).

Der Anmeldepflichtige muss das Formular 604C in seinem **eigenen Namen** unterschreiben, indem er seinen **Namen** und **Vornamen** in Großbuchstaben einträgt, und indem er das **Datum** der Unterschrift vermerkt. Er muss ebenfalls die genaue **Eigenschaft**, in der er handelt, angeben.

Diesbezüglich weisen wir darauf hin, dass, wenn der Steuerpflichtige eine **juristische Person** mit der Erstellung des Formulars 604C **beauftragt** hat (ein Buchhaltungsbüro, Rechtsanwaltsbüro usw.), dieses Formular von einer Person unterschrieben werden muss, die diese juristische Person, Inhaber der Vollmacht, gültig vertreten kann. Dieser **Vertreter** (der Anmeldende) muss das Formular 604C in seinem Namen unterschreiben, so wie hier oben vermerkt, und was seine Eigenschaft betrifft muss er die genaue **Eigenschaft innerhalb des bevollmächtigten Unternehmens** angeben.

Beispiele

Personen, die das Formular 604C gültig unterzeichnen können	Unterschrift und Eigenschaft, die anzugeben ist
1. namentlich der Steuerpflichtige selbst (Fall des Steuerpflichtigen natürliche Person)	Xavier DUPONT, Gründer
2. jede steuerpflichtige Person Mitglied des Unternehmens A. entweder weil die Funktion, die sie innerhalb des Unternehmens ausübt, ihr die Befugnis gibt, das Unternehmen in ihrem Namen zu verpflichten (z.B. Verwalter, Geschäftsführer, Gesellschafter einer steuerpflichtigen juristischen Person) B. oder weil sie für die Unterzeichnung des Formulars 604C eine interne Vollmacht erhalten hat (z.B. Vollmacht an einen Buchhalter, Angestellter des Steuerpflichtigen)	Xavier DUPONT, Verwalter Xavier DUPONT, interner Bevollmächtigter
3. jede dem steuerpflichtigen Unternehmen nicht zugehörige Person, die hierzu ordnungsgemäß bevollmächtigt wurde: A. einer bestimmten natürlichen Person erteilte Vollmacht (z.B. eine an eine natürliche Person, die selbstständiger Buchhalter ist, erteilte Vollmacht) B. eine an eine juristische Person erteilte Vollmacht („bevollmächtigtes Unternehmen“) (z.B. dem Buchhaltungsbüro WXYZ erteilte Vollmacht) C. einem zugelassenen Unternehmensschalter (ZUS) erteilte Vollmacht	Sophie DURANT, Buchhaltungsexperte Sophie DURANT, Geschäftsführerin der PGmbH WXYZ Sophie DURANT, Externer bevollmächtigter ZUS

RAHMEN V – ZWEITER TEIL

Wenn der **Anmeldende** eine **unternehmensfremde Person** ist (er muss dann vom Unternehmen, das er vertritt, ordnungsgemäß bevollmächtigt werden, um die Nichtigkeit der Handlungen zu vermeiden, die er tätigt – s. Punkt 4.1), muss er *seine eigenen* Identifikationsangaben eintragen (wenn die Vollmacht namentlich erteilt wurde) oder diejenigen des *bevollmächtigten Unternehmens*, das er vertritt (wenn die Vollmacht im Namen des Unternehmens, für das er auftritt, erteilt wurde).

Dazu muss Folgendes eingetragen werden:

A. die Unternehmensnummer des *Bevollmächtigten* oder des *bevollmächtigten Unternehmens*, wenn er/es eine solche Nummer besitzt. In diesem Fall genügt der Vermerk dieser Nummer und es müssen keine weiteren Angaben ausgefüllt werden.

Beispiele:

- wenn der **Bevollmächtigte** ein **Buch sachverständiger** ist, der **selbstständig** als **natürliche Person** tätig ist, unterschreibt er grundsätzlich in seinem persönlichen Namen das Formular 604C; folglich gibt er seine eigene Unternehmensnummer an,
- wenn der Bevollmächtigte ein **Treuhänder** bzw. ein **zugelassener Unternehmensschalter (ZUS)** ist, kann der Unterzeichner z.B. ein *Verwalter* dieser Treuhandgesellschaft bzw. dieses Unternehmensschalters sein; dann muss er die Unternehmensnummer *der Treuhandgesellschaft* bzw. des *Unternehmensschalters*, d.h. die der **bevollmächtigten Firma** angeben.

B. die vollständigen Angaben (Name und Vorname, oder Gesellschaftsname und vollständige Adresse) zum *Bevollmächtigten* oder zur *bevollmächtigten Firma*, wenn er/sie **keine Unternehmensnummer** besitzt.

6. Auskünfte

Steuerpflichtige, die zusätzliche Auskünfte zu dieser Erläuterungsbroschüre wünschen, oder die Schwierigkeiten beim Ausfüllen des Formulars 604C haben, können sich an das für sie zuständige Amt wenden.

Weitere Informationen finden Sie auf: www.fisconetplus.be .