

HANNES MERTL
Diplom-Betriebswirt (FH)
Steuerberater

HOLGER HUNSEDER
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

ALEXANDER GUGGEMOS
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

DR. REINER KAPPLER
Diplom-Kaufmann
Steuerberater

MARKUS GUN
Master of Science
Steuerberater

PROF. DR. WINFRIED SCHWARZMANN
Diplom-Ökonom
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

PROF. DR. HARTMUT L. SCHWAB
Diplom-Ökonom
Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht

Weitere Informationen zu unserer Kanzlei finden Sie auf www.swmp.eu // **IHRE ZIELE WERDEN ZU UNSEREN.**

Merkblatt

Fernverkaufsregelung

Inhalt

- 1 Allgemeines**
- 2 Frühere Versandhandelsregelung**
- 3 Wann greift die Fernverkaufsregelung?**
- 4 Lieferung an Unternehmer**
- 5 Maßgebliche Lieferschwelle**
 - 5.1 Allgemeines
 - 5.2 Höhe des Schwellenwerts
 - 5.3 Welche Umsätze sind bei der Ermittlung des Schwellenwertes zu berücksichtigen?
 - 5.4 Pflichten, wenn der Lieferschwellenwert nicht überschritten wird
 - 5.5 Pflichten, wenn der Lieferschwellenwert überschritten wird
 - 5.6 Pflichten, wenn auf den Schwellenwert verzichtet wird
- 6 Verzicht auf Schwellenwert**
- 7 Was fällt nicht unter die Fernverkaufsregelung?**
- 8 Lieferung neuer Fahrzeuge und verbrauchssteuerpflichtiger Waren**
 - 8.1 Neue Fahrzeuge
 - 8.2 Verbrauchsteuerpflichtige Waren
- 9 Rechnungsstellung**
 - 9.1 Lieferungen werden in Deutschland erbracht
 - 9.2 Lieferungen werden in einem anderen Mitgliedstaat erbracht

1 Allgemeines

Eine Lieferung gilt im **Normalfall** an dem Ort ausgeführt, an dem die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer beginnt. Ein deutscher Onlinehändler muss daher grundsätzlich deutsche Umsatzsteuer entrichten, wenn er die Ware aus seinem Lager in Deutschland versandt hat.

Dies war aber nur der Fall, solange der Händler eine bestimmte Lieferschwelle nicht überschritten hat. Ansonsten musste die Versteuerung im anderen EU-Staat mit der ausländischen Umsatzsteuer erfolgen.

Mit der **Fernabsatzregelung** soll erreicht werden, dass die Umsatzsteuer in dem EU-Staat erhoben wird, in dem die Ware auch verbraucht wird (**Bestimmungslandprinzip**).

2 Frühere Versandhandelsregelung

Bis zum 30.06.2021 kommt beim grenzüberschreitenden Versand an Verbraucher (B2C) innerhalb der EU die sogenannte **Versandhandelsregelung** zum Tragen. Diese sieht bei Überschreiten einer bestimmten Netto-Umsatzschwelle, der sogenannten **Lieferschwelle**, keine deutsche Umsatzsteuerpflicht vor, sondern eine Mehrwertsteuerpflicht im Land des Verbrauchers (sogenanntes Bestimmungsland). Die Lieferschwelle fällt je EU-Land unterschiedlich hoch aus:

- Niederlande: 100.000 €
- Luxemburg: 100.000 €
- Andere EU-Staaten: 35.000 €

Beispiel

Ein Online-Händler mit Sitz in Deutschland versendet an private Verbraucher (B2C) in Österreich Waren in Höhe von jährlich 35.001 € netto.

Lösung

Er überschreitet die österreichische Lieferschwelle von 35.000 €. Damit fällt nicht mehr deutsche Umsatzsteuer, sondern österreichische Mehrwertsteuer (Regelsatz: 20 %) an.

Folgende Konsequenzen ergeben sich bislang für einen Online-Händler, der die Lieferschwelle eines Landes (in Österreich: 35.000 €) überschreitet:

- **Umsatzsteuerliche Registrierung:** Der Online-Händler muss sich, um bei dem Beispiel zu bleiben, bei der österreichischen Finanzbehörde, die für deutsche Versandhändler zuständig ist, mehrwertsteuerlich registrieren lassen.
- **Erfassung der letzten Lieferung:** Die letzte Lieferung, die gerade die österreichische Lieferschwelle „gerissen“ hat, ist bereits im Bestimmungsland Ös-

terreich zu deklarieren und mit dem österreichischen Steuersatz (Regelsatz: 20 %) zu versteuern.

- **Laufende Deklaration:** Im Anschluss an die mehrwertsteuerliche Registrierung sind regelmäßig Umsatzsteuererklärungen abzugeben und die fällige Mehrwertsteuer an die österreichische Finanzbehörde abzuführen.

Erreicht der Jahresumsatz mit privaten Verbrauchern in einem EU-Mitgliedstaat die jeweilige Lieferschwelle jedoch nicht, bleibt es bei der deutschen Umsatzsteuerpflicht und es ist weiterhin deutsche Umsatzsteuer an das deutsche Finanzamt abzuführen.

3 Wann greift die Fernverkaufsregelung?

Damit die Fernabsatzregelung ab dem 01.07.2021 greift, müssen folgende **Voraussetzungen** erfüllt sein:

1. Der Unternehmer ist nur in einem Mitgliedstaat ansässig,
2. die elektronischen Dienstleistungen werden an Nichtunternehmer in einem anderen EU-Staat erbracht **oder**
3. die Gegenstände werden in einen anderen Mitgliedstaat geliefert **und**
4. die Lieferschwelle von 10.000 € wird im laufenden Jahr überschritten **oder**
5. die Lieferschwelle von 10.000 € wurde im **Vorjahr** überschritten.

Beispiel

Ein Unternehmer liefert einen Gegenstand von Kiel in Deutschland nach Paris in Frankreich. Der Abnehmer ist eine französische Privatperson. Die Lieferschwelle ist überschritten.

Lösung

Die Fernabsatzregelung kommt zur Anwendung. Denn der Unternehmer hat einen Gegenstand aus einem Mitgliedstaat (Deutschland) in einen anderen Mitgliedstaat (Frankreich) befördert und Abnehmer ist eine Privatperson.

Die Folge ist, dass der Unternehmer die Lieferung in Frankreich der dortigen Umsatzsteuer zu unterwerfen hat.

Versandhandel nach **Großbritannien** kann nach dem Brexit (Drittland) folglich ab dem ersten verkauften Warenkorb nur per mehrwertsteuerlicher Registrierung bei der britischen Finanzbehörde HMRC erfolgen.

Hinweis

Gerne stellen wir Ihnen zu diesem Thema auch das Merkblatt „Brexit & Umsatzsteuer“ zur Verfügung.

Auch wenn eine **Lieferung nach Deutschland** erfolgt, ist für den jeweiligen Lieferer unter den oben genannten Voraussetzungen die Fernabsatzregelung anwendbar.

Beispiel

Ein Unternehmer liefert einen Gegenstand von Mailand (Italien) nach Passau (Deutschland). Abnehmer ist eine deutsche Privatperson. Die Lieferschwelle in Höhe von 10.000 € ist überschritten.

Lösung

Die Fernverkaufsregelung kommt zur Anwendung. Denn der Unternehmer hat einen Gegenstand aus einem Mitgliedstaat (Italien) in einen anderen Mitgliedstaat (Deutschland) befördert und der Abnehmer ist eine Privatperson.

Im Rahmen von grenzüberschreitenden **Fulfillment-Strukturen** wie beispielsweise die von Amazon („Fulfillment by Amazon“, **Amazon Pan EU**) wird die Ware bei Bestelleingang nicht aus Deutschland heraus versendet, sondern lagert bereits im Bestimmungsland, in dem der Kunde ansässig ist. Der Warenversand an den Kunden erfolgt dann aus dem lokalen Lager, das zuvor regelmäßig aus Deutschland mit Ware bestückt wird. Zudem werden bei Nachfragespitzen Waren durch den Dienstleister selbständig von einem Fulfillment-Lager in ein anderes Fulfillment-Lager eines weiteren EU-Mitgliedsstaates verlagert (sogenannte **Umlagerung**). Die Umlagerung von Waren zwischen mehreren EU-Ländern geschieht nicht im Verhältnis zum privaten Endkunden. Folge davon ist, dass beispielsweise die Bestückung bzw. Umlagerung von Ware aus Deutschland in ein Zentrallager in einem anderen EU-Mitgliedstaat ein umsatzsteuerpflichtiges innergemeinschaftliches Verbringen darstellt und korrespondierend im Bestimmungsland einen innergemeinschaftlichen Erwerb. In solchen Fällen liegt somit **kein Fernverkauf** vor.

Ein Fernverkauf kann auch nur dann vorliegen, wenn der Gegenstand durch den Lieferanten oder für dessen Rechnung befördert oder versendet wird. Das Bundesfinanzministerium (BMF) veröffentlichte dazu ein Schreiben (BMF-Schreiben vom 01.04.2021, III C 3 - S 7340/19/10003 :022), nach dem folgende Fälle als **indirekte Beteiligung des Lieferanten am Versand oder der Beförderung der Gegenstände** anzusehen sind:

- die Versendung oder Beförderung der Gegenstände wird vom Lieferer als Unterauftrag an einen Dritten vergeben, der die Gegenstände an den Erwerber transportiert oder transportieren lässt;
- die Versendung oder Beförderung der Gegenstände erfolgt durch einen Dritten, der Lieferer trägt jedoch entweder die gesamte oder die teilweise Verantwortung für die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber;
- der Lieferer stellt dem Erwerber die Transportkosten in Rechnung, zieht diese ein und leitet sie dann an einen Dritten weiter, der die Versendung oder Beförderung der Waren übernimmt;

- der Lieferer bewirbt in jeglicher Weise gegenüber dem Erwerber die Zustelldienste eines Dritten, stellt den Kontakt zwischen dem Erwerber und einem Dritten her oder übermittelt einem Dritten auf andere Weise die Informationen, die dieser für die Zustellung der Gegenstände an den Erwerber benötigt.

4 Lieferung an Unternehmer

Nicht nur bei Privatpersonen findet die Fernverkaufsregelung Anwendung. Vielmehr kann sie auch bei einer Lieferung an **andere Abnehmer** (Erwerber) greifen. Dazu gehören insbesondere

- **Unternehmer**, die nur **steuerfreie Umsätze** erbringen, welche den Vorsteuerabzug ausschließen,
- **Kleinunternehmer** und
- **juristische Personen**, die keine Unternehmer sind bzw. die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben.

Voraussetzung ist dabei, dass der vorgenannte Erwerber die sogenannte **Erwerbsschwelle** weder überschreitet noch auf diese verzichtet hat. Trifft dies zu, dann kommen die Regelungen der **Lieferschwelle** uneingeschränkt zur Anwendung (vgl. Punkt 5). In der Praxis wird die Lieferung an einen **Unternehmer mit einer gültigen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer** (USt-IdNr.) jedoch regelmäßig für eine innergemeinschaftliche Lieferung und damit **gegen einen Fernverkauf sprechen**.

5 Maßgebliche Lieferschwelle

5.1 Allgemeines

Besondere **Voraussetzung** für die Anwendung der **Fernverkaufsregelung** ist, dass die Lieferung des Lieferers eine bestimmte Höhe – die **Lieferschwelle** – **überschreitet**. Dies bedeutet im Umkehrschluss, dass beim **Unterschreiten** der Lieferschwelle die Fernverkaufsregelung **nicht** zur Anwendung kommt.

Hinweis:

Es gilt eine einheitliche Lieferschwelle von **10.000 €** pro Jahr für Warensendungen und bestimmte Dienstleistungen. Diese Schwelle ist maßgebend für die gesamte EU; die bisherigen Lieferschwellenwerte der einzelnen Mitgliedstaaten sind nicht mehr gültig.

5.2 Höhe des Schwellenwerts

Ab dem 01.07.2021 gilt eine einheitliche Lieferschwelle in der EU von **10.000 €** pro Jahr für Warensendungen und bestimmte Dienstleistungen innerhalb der EU. Die Unterschreitung dieses Werts führt nicht zur Verlagerung des Leistungsorts in das Bestimmungsland.

5.3 Welche Umsätze sind bei der Ermittlung des Schwellenwerts zu berücksichtigen?

Für die Berechnung, ob der Schwellenwert überschritten wird, sind nicht nur die Warenlieferungen relevant, sondern auch die auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen. Hierbei kann es sich zum Beispiel um kostenpflichtige Downloads wie E-Books handeln. Es sind somit die Warenverkäufe und Dienstleistungen an Privatpersonen ins EU-Ausland zusammenzurechnen.

5.4 Pflichten, wenn der Lieferschwelle nicht überschritten wird

Wird die Lieferschwelle vom Lieferer nicht überschritten und wird auch nicht auf die Anwendung der Lieferschwelle verzichtet, so muss grundsätzlich im Abgangsland der Ware versteuert werden.

5.4.1 Es wird von Deutschland in einen anderen Mitgliedstaat geliefert

Die Lieferung ist **in Deutschland** steuerbar und **steuerpflichtig**. Der Lieferer hat die Lieferung somit in seiner **Umsatzsteuervoranmeldung** als normale Lieferung aufzuführen.

Beispiel

Ein Unternehmer liefert in einem Kalenderjahr an französische private Abnehmer Waren von 8.500 € und befördert diese nach Frankreich.

Lösung

Der Unternehmer hat die Lieferung an den französischen privaten Abnehmer normal in seiner deutschen Umsatzsteuervoranmeldung zu deklarieren.

Hinweis

Es liegt keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vor, da der Abnehmer kein Unternehmer ist.

5.4.2 Es wird von einem anderen Mitgliedstaat nach Deutschland geliefert

Die **Regelung** aus Punkt 5.4.1 **gilt analog**, wenn ein Lieferer aus einem anderen Mitgliedstaat nach Deutschland liefert, dabei aber nicht die Lieferschwelle überschreitet (und auch nicht auf die Lieferschwelle verzichtet). Denn dann unterliegt der Lieferer den Besteuerungsregeln, die in dem jeweiligen Mitgliedstaat gelten.

Beispiel

Ein Unternehmer in Rom (Italien) liefert an deutsche private Abnehmer im Kalenderjahr Waren für 6.000 € und befördert diese von Rom nach Deutschland. Er hat die Lieferschwelle nicht überschritten.

Lösung

Der Unternehmer hat seine Lieferung in Italien zu deklarieren und unterliegt somit der italienischen Umsatzbesteuerung.

5.5 Pflichten, wenn der Lieferschwelle überschritten wird

Kommt es zum Überschreiten des Schwellenwerts, ergeben sich für den jeweiligen Lieferer in Abhängigkeit davon, ob nach Deutschland oder in einen anderen Mitgliedstaat geliefert wird, die folgenden Pflichten.

5.5.1 Lieferung erfolgt von Deutschland in einen anderen Mitgliedstaat

Wird der **Ort der Lieferung** aus Deutschland aufgrund der Fernverkaufsregelung **in einen anderen Mitgliedstaat verlagert**, so unterliegt der Lieferant den Besteuerungsregeln des jeweiligen Mitgliedstaats.

Auch in Deutschland treffen den Lieferanten bestimmte Pflichten, das heißt, er muss die **Lieferungen in** seiner **Umsatzsteuererklärung** (Abschnitte D bis I) aufführen.

Hinweis

Bitte sprechen Sie uns an, wenn Sie die nun vergleichsweise niedrige Lieferschwelle in Höhe von 10.000 € beim Versand in EU-Länder voraussichtlich überschreiten werden.

Rechnungsberichtigung

Falls in Folge eines Überschreitens der ab dem 01.07.2021 geltenden EU-weit einheitlichen Lieferschwelle von 10.000 € im Rahmen der Fernverkaufsregelung im Ausland Mehrwertsteuer anfällt, aber **dennoch deutsche Umsatzsteuer auf der Rechnung ausgewiesen** und an das deutsche Finanzamt abgeführt worden ist, bietet sich eine **Rechnungsberichtigung** an. Bis zum Abschluss der Rechnungsberichtigung wird die fälschlicherweise ausgewiesene deutsche Umsatzsteuer dennoch geschuldet. Auch gegenüber privaten Verbrauchern ist nach der ständigen Rechtsprechung eine Rechnungsberichtigung notwendig, obwohl hier keine Gefahr eines ungerechtfertigten Vorsteuerabzugs bestehen sollte.

Die Rechnungsberichtigung erfolgt dann für alle Umsätze ab und inklusive des Umsatzes, mit dem die Lieferschwelle von 10.000 € überschritten wird.

5.5.2 Lieferung erfolgt aus einem anderen Mitgliedstaat nach Deutschland

Wird der **Ort der Lieferung** aufgrund der Fernverkaufsregelung **nach Deutschland verlagert**, so unterliegt der Lieferant den deutschen Besteuerungsregeln. Zum einen hat er die Lieferung in Deutschland in der **Um-**

satzsteuervoranmeldung bzw. Umsatzsteuererklärung zu deklarieren. Zum anderen treffen ihn **Aufzeichnungspflichten**: Zur Feststellung der Umsatzsteuer und der Grundlagen ihrer Berechnung muss er Aufzeichnungen führen. Darüber hinaus ist der Lieferer zur **Ausstellung einer Rechnung** verpflichtet.

5.5.3 Umsatzsteuerliche Pflichten im Ausland

Wenn der Händler im Ausland Umsatzsteuer abführen muss, da der Schwellenwert überschritten wurde, muss er sich grundsätzlich dort steuerlich registrieren. In den meisten anderen Mitgliedstaaten benötigt ein Lieferant aus Deutschland einen sogenannten **Fiskalvertreter**. Dieser übernimmt dann die dortigen Umsatzsteuerpflichten, insbesondere die Abgabe der entsprechenden Umsatzsteuererklärungen.

Für Onlinehändler wird es ab dem 01.07.2021 auch eine Vereinfachungsregelung als Alternative geben, so dass sie sich nicht mehr in jedem Land umsatzsteuerlich registrieren müssen.

Sie können dann das sogenannte „**One-Stop-Shop-Verfahren (OSS-Verfahren)**“ nutzen. Dies bedeutet, dass der Online-Händler sich nicht mehr im Ausland registrieren muss, sondern die anfallenden ausländischen Umsatzsteuern direkt beim deutschen Bundeszentralamt für Steuern anmelden und abführen kann.

Durch die Nutzung des OSS-Verfahrens müssten sich die Versandhändler nicht mehr im Ausland registrieren und auch keine ausländischen Steuerberater oder Dienstleister einschalten. Dies verringert die Kosten für die Meldungen. Das BMF-Schreiben vom 01.04.2021 stellt dabei klar, dass bestehende umsatzsteuerliche Registrierungen im Ausland das OSS-Verfahren jedoch nicht ausschließen. Allerdings müssen dann sämtliche innerhalb der EU steuerpflichtigen Fernverkäufe einheitlich per OSS deklariert werden.

Das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) als zuständige Behörde für den One-Stop-Shop informierte in seiner Pressemitteilung vom 12.03.2021 darüber, dass Unternehmer die Teilnahme ab dem 01.04.2021 mit Wirkung zum 01.07.2021 elektronisch und einheitlich für alle EU-Mitgliedstaaten beim BZSt beantragen können. Eine spätere Registrierung sei zwar möglich, wirke jedoch ausschließlich für Besteuerungszeiträume nach der Registrierung. Die Antragstellung erfolgt über das BZStOnline-Portal.

Hinweis

Weitere Informationen zum OSS- und IOSS-Verfahren können Sie auch im Merkblatt „OSS-Verfahren“ finden. Sprechen Sie uns gerne darauf an.

5.6 Pflichten, wenn auf den Schwellenwert verzichtet wird

Wird auf den Schwellenwert verzichtet (siehe Punkt 6), gelten die **gleichen Pflichten** wie beim **Überschreiten** der Lieferschwelle (siehe Punkt 5.5).

6 Verzicht auf Schwellenwert

Beim **Unterschreiten** des Schwellenwerts hat der Lieferer gleichwohl die **Möglichkeit**, auf die Anwendung des Schwellenwerts zu verzichten. In diesem Fall wird die **Fernverkaufsregelung** direkt mit dem ersten Euro Umsatz im Ausland angewandt. Die Lieferung gilt also am Ort der Beendigung der Beförderung/Versendung als ausgeführt.

Das Ausüben der Option hat ein Unternehmer **gegenüber** seinem zuständigen **Finanzamt** zu **erklären**.

Hinweis

Nach der Option ist der Lieferer aber für **zwei Jahre** daran **gebunden**. Ein Verzicht auf die Lieferschwelle kann immer dann **empfehlenswert** sein, wenn der Steuersatz des Mitgliedstaats, in den geliefert wird, niedriger ist als der des Ursprungslands.

7 Was fällt nicht unter die Fernverkaufsregelung?

Wie bereits auch die Lieferschwellenregelung gilt die Fernverkaufsregelung nicht für die Lieferung von Gebrauchsgegenständen und -fahrzeugen, Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten. Solche Lieferungen unterliegen wie zuvor auch der **Differenzbesteuerung**.

8 Lieferung neuer Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtiger Waren

8.1 Neue Fahrzeuge

Die **Fernverkaufsregelung** gilt **nicht** für die Lieferung von neuen Fahrzeugen. Denn hier hat der private Abnehmer das neue Fahrzeug als innergemeinschaftlichen Erwerb in dem entsprechenden Mitgliedstaat zu versteuern.

Hinweis

Als **neues Fahrzeug** gilt ein Fahrzeug (Landfahrzeug), wenn dieses nicht mehr als 6.000 km zurückgelegt hat oder wenn die Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als sechs Monate zurückliegt.

8.2 Verbrauchsteuerpflichtige Waren

Auch verbrauchsteuerpflichtige Waren können künftig über den OSS gemeldet werden, solange Privatperso-

nen im EU-Ausland beliefert werden. Dies ergibt sich aus der Fernverkaufsregelung in § 3c Absatz 5 Satz 2 Umsatzsteuergesetz (Fassung ab dem 01.07.2021), welche bei Versand von verbrauchsteuerpflichtigen Waren die Gruppe der Privatpersonen im EU-Ausland von der Fernverkaufsregelung nicht ausschließt. Der innergemeinschaftliche Fernverkauf ist wiederum eine Fallgruppe, welche über den OSS gemeldet werden kann (§ 18j Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 Umsatzsteuergesetz). Zu beachten bleibt jedoch, dass die jeweilige Verbrauchsteuer gegebenenfalls weiterhin im Bestimmungsland separat erklärt und abgeführt werden muss.

9 Rechnungsstellung

9.1 Lieferungen werden in Deutschland erbracht

Wenn der Lieferer eine Lieferung im Sinne der Fernverkaufsregelung in Deutschland erbracht hat, so muss er eine **Rechnung mit gesondertem Steuerausweis** erteilen.

9.2 Lieferungen werden in einem anderen Mitgliedstaat erbracht

Wenn der Lieferer eine Lieferung im Sinne der Fernverkaufsregelung in einem anderen Mitgliedstaat erbracht hat, muss er eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis – **entsprechend den dortigen gesetzlichen Bestimmungen** – erteilen.

Hinweis

Aufgrund der hohen Lieferschwelen in der Vergangenheit wurde oftmals keine Aufteilung der Umsätze nach den Zielländern vorgenommen. Da die Lieferschwelle nun niedriger ist, empfiehlt es sich, bereits ab dem ersten Umsatz eine Aufteilung auf die Zielländer vorzunehmen.

Bei Teilnahme am **One-Stop-Shop** (siehe Punkt 5.5.3) **entfällt** jedoch die **Pflicht zur Rechnungsstellung**.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Juli 2021

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.