

PKF Spezial I 11.2024

Risiken im Außenhandel



Inhalt



4



33

Editorial	3
Top-Thema	
Verbrauchssteuern: Erhöhte Risiken bei der Waren-Einfuhr	4
Allgemeine Risiken beim Export und bei innergemeinschaftlichen Lieferungen	9
Besondere Risiken bei umsatzsteuerlichen Reihen- und Dreiecksgeschäften	12
Qualifikationskonflikte bei Werk- und Montagelieferungen	15
Zweifelsfragen zur Registrierungspflicht (inbound / outbound)	19
Risiken des Vorsteuervergütungsverfahrens	22
E-Commerce: One-Stop-Shop (OSS) und Import-One-Stop-Shop (IOSS)	25
Rechnungsstellung und Rechnungskorrektur	28
Die E-Rechnung kommt: Aktueller Handlungsbedarf	33
Anhang	36
Die Autoren aus dem PKF Deutschland Team	
Impressum	

Editorial

Der Außenhandel bietet Unternehmen zahlreiche Chancen, birgt aber auch erhebliche Risiken. Zu den allgemeinen Risiken zählen u.a. politische Instabilität, Währungsrisiken, Risiken in der Lieferkette, Transportrisiken, Sanktionsrisiken sowie Ausfallrisiken.

In diesem digitalen Themenheft fokussieren wir uns auf die umsatzsteuerlichen Risiken des Außenhandels. Diese betreffen insbesondere die korrekte Abwicklung (Compliance) der Lieferungen und Leistungen über die Landesgrenzen hinweg (outbound und inbound). Auch die zutreffende Klassifizierung von Waren und Dienstleistungen ist entscheidend, da diese die Umsatzsteuerpflicht direkt beeinflussen kann. Fehler in der Umsatzsteueranmeldung können zu hohen Nachzahlungen und Bußgeldern führen.

In den folgenden Beiträgen werden wir uns mit einigen der umsatzsteuerlichen Risiken im Außenhandel detailliert befassen und praxisnahe Lösungsansätze präsentieren. Solche Risiken ergeben sich aus der verschärften Überwachung der zoll- und umsatzsteuerrechtlichen Handhabung der Verbrauchsteuern, den Besonderheiten bei umsatzsteuerlichen Reihen- bzw. Dreiecksgeschäften und den Qualifikationskonflikten bei Werk- bzw. Montagelieferungen.

Beiträge zu den Registrierungspflichten (inbound / outbound) sowie zu One-Stop-Shop (OSS) und Import-One-Stop-Shop (IOSS) schließen sich an. Nach einer Übersicht zu Risiken des Vorsteuervergütungsverfahrens finden Sie Erläuterungen zur Rechnungsstellung mit den erforderlichen Rechnungsangaben sowie zur Umstellung auf die E-Rechnung, für die nur noch wenig Zeit verbleibt.

Wir hoffen, Ihnen damit einen Überblick über diese komplexen, bedeutenden Themen verschaffen zu können. Bitte wenden Sie sich gerne an uns, wenn Sie dazu Fragen im Detail haben.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr PKF Team

Top-Thema

Verbrauchssteuern: Erhöhte Risiken bei der Waren-Einfuhr

Der Zoll überprüft verschärft, ob Waren, die in die Bundesrepublik Deutschland eingeführt werden, für verbrauchsteuerpflichtige Zwecke bestimmt sind und weitet dabei den Katalog der verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus. Den Importeuren und Händlern ist oft nicht bewusst, dass ihre Waren diesen Steuern unterliegen könnten. Das Risiko der Steuernacherhebung zeigt sich häufig erst, wenn die Ware bereits weiterverkauft wurde und die Mehrkosten dem Abnehmer nicht mehr weiterbelastet werden können.

1. Risiken beim Handel mit verbrauchs- teuerbaren Gütern

Die Verbrauchssteuern werden auf viele Güter des täglichen Gebrauchs (z.B. Energieerzeugnisse wie Strom, Tabakwaren, Alkohol oder Kaffee) erhoben. Zuständig für die Überwachung und Erhebung ist der Zoll. Daher ist es beim Umgang mit verbrauchsteuerpflichtigen Waren unabdingbar, die Grundlagen der Besteuerung sowie die einzuhaltenden Verfahren und Formalien zu kennen, da diese bei den zuständigen Zollbehörden besonders kompromisslos eingefordert werden. Nicht nur materielle, sondern insbesondere auch rein formelle Fehler führen hier schnell zu hohen Steuernachforderungen, die über die Marge



des Händlers hinausgehen. Nicht selten ziehen sie auch straf- oder bußgeldrechtliche Konsequenzen für das Unternehmen und seine Vertreter nach sich.



Hinweis

Da wir über das Thema Energiesteuern in zahlreichen Publikationen und Webinaren gesondert informieren, soll der Fokus im Folgenden auf den Handel mit Gütern im Sinne der Tabak-, Alkohol- und Kaffeesteuer begrenzt sein.

2. Tabak-, Alkohol- und Kaffeesteuer

Die Gesetze bzgl. der Tabak-, Alkohol- und Kaffeesteuern sind innerhalb der EU nur zum Teil harmonisiert. In Deutschland sind die Vorschriften zur Steuerhöhe unübersichtlich und hängen von der präzisen, teils schwierigen Einordnung des Produkts ab. Zudem werden die Höhe der Steuersätze sowie die Art und Weise der Berechnung durch den Gesetzgeber häufig geändert.

Immer jedoch soll die Verbrauchsteuer am Ort des Verbrauchs erhoben werden. Die Händler haben daher sowohl die europäischen Regelungen als auch die nationalen Verbrauchsteuergesetze zu beachten, um sicherzustellen, dass ihre Ware im Entsendeland von diesen Steuern befreit und im Empfängerland mit zutreffender Verbrauchsteuer belastet wird.

Tabakwaren, Alkohol und Kaffee haben in Deutschland als Genussmittel keinen guten Leumund und werden daher streng kontrolliert. Nachfolgend werden dazu drei Hauptrisiko-Beispiele erläutert.

3. Risiken im Zoll- und Steuerverfahren

3.1 Interpretation tabaksteuerpflichtiger Güter durch den Zoll

Die Tabaksteuer wird in Deutschland auf der Grundlage des Tabaksteuergesetzes (TabakStG) erhoben. Darin ist geregelt, welche Produkte versteuert werden müssen, wie diese definiert sind und wie hoch die jeweiligen Steuersätze sind. Die Steuersätze sind allerdings sehr unübersichtlich geregelt. Den Rahmen dafür bildet eine EU-Richtlinie, die zur europaweiten Harmonisierung geschaffen wurde. Trotz dieser Harmonisierungsbestrebungen bestehen beispielsweise bereits zwischen Deutschland und Österreich erhebliche Unterschiede.

Die deutschen Zollbehörden neigen derzeit dazu, das nationale TabakStG sehr weit auszulegen. So hört man beispielsweise von Zollbeamten die Aussage, dass alles, was wie eine Zigarette aussieht oder geraucht wird, der Tabaksteuer unterfällt. Grund hierfür mag sein, dass immer häufiger Produkte auf den Markt kommen, die das herkömmliche Rauchen ersetzen. Der Fiskus befürchtet hierdurch wohl Umgehungen und Einbußen bei der Tabaksteuer. Daher werden auch Substitute (Ersatzstoffe) für Tabakwaren mit Tabaksteuer belegt.

Zur Rechtfertigung der weiten Anwendung des TabakStG wird auf eine eigentlich einschränkende Anwendungsregelung im TabakStG verwiesen: Voraussetzung für die Steuerbarkeit der im TabakStG genannten Produkte ist ihre Eignung und ausschließliche Bestimmung zum Rauchen. Der Zoll versteht dies im Umkehrschluss aber als Auffangtatbestand: „Alles, was zum Rauchen geeignet ist, unterliegt der Tabaksteuer“.

Diese Auslegung kann aber auch zu völlig überschießenden, sogar gesundheitspolitisch bedenklichen Ergebnissen führen: Selbst destilliertes Wasser wird vom Zoll als tabaksteuerpflichtiges Substitut für Tabakwaren eingeordnet, wenn es für die Herstellung des Fertigprodukts (E-Liquid) verwendet werden soll. Dasselbe soll für Salat- oder Teeblätter gelten, die inhaliert werden. Obwohl solchen Waren gesundheits-



fördernde Wirkung zugeschrieben wird und sie bei der Tabakentwöhnung unterstützen könnten, werden sie mit Tabaksteuer belastet.

Ferner werden beispielsweise Lebensmittelaromen, die man auch in Liquids einer E-Zigarette verdampfen kann, vom Zoll als tabaksteuerpflichtige Waren behandelt. Der Vertrieb von Dual-Use-Aromen unterliegt bereits dann der Tabaksteuerpflicht, wenn diese Aromen mit dem Zweck eingeführt werden, als Liquids für E-Zigaretten verwendet zu werden. Dies haben auch bereits Finanzgerichte bestätigt, allerdings mit der Einschränkung, dass die Festlegung des Zwecks und die damit verbundene tabaksteuerrechtliche Einordnung als Steuergegenstand so spät wie



möglich erfolgen soll. Nach der Rechtsprechung wird die Zweckbestimmung i.d.R. erst festgelegt, wenn die Mischkomponenten in den Herstellungsprozess der Endprodukte eingebracht werden (beispielsweise durch einen Aufdruck auf den Kleinverkaufsverpackungen der Vorprodukte). Auch nach dem Willen des Gesetzgebers soll Tabaksteuer auf Substitute für Tabakwaren erst dann anfallen, wenn die Zweckbestimmung durch Herstellung der konsumfertigen Ware erfolgt.



Hinweis

U.E. ist die Besteuerung solcher Waren unzulässig, weil das TabakStG zu unbestimmt ist. Eine erweiterte Auslegung des Zollrechts und des TabakStG ist rechtswidrig, wenn sie zu Lasten des Zoll- bzw. Steuerpflichtigen angewendet wird. Eine Eingriffsverwaltung wie der Zoll muss klare gesetzliche Rechtsgrundlagen für die Erhebung von Abgaben vorweisen können. Das sollte auch für harmonisierte EU-Rechtsgrundlagen gelten.

das Handeln vorliegen (sog. Gesetzesvorbehalt, Art. 20 Abs. 3 GG). Eine erweiterte Auslegung oder Analogie zugunsten von Abgabepflichtigen, die über den Wortlaut des Gesetzes und den klaren Willen des Gesetzgebers hinausgeht, ist verboten. Weiterhin ist die vollziehende Gewalt an die Gesetzesmäßigkeit der Verwaltung gebunden, das Handeln muss innerhalb bestehenden Rechts erfolgen. Alle wesentlichen Entscheidungen hinsichtlich der Eingriffe in die Rechte von Einzelpersonen müssen durch den Gesetzgeber klar bestimmt werden.

Generell unterliegen Eingriffe in die Rechte von Einzelpersonen durch Verwaltungshandeln hohen Anforderungen. Unter anderem muss eine besondere gesetzliche Grundlage, eine sog. Ermächtigung, für



Hinweis

Bedenklich sind insoweit die völlig unklaren Tatbestände zur Höhe der Tabaksteuer sowie auch – ganz aktuell – die Regelungen, die im Rahmen der Zulassung von Cannabisprodukten geschaffen worden sind.

Produkte wie Aromen oder Gesichtswässer (Kosmetika), die einen Alkoholgehalt von mehr als 1,2 Volumenprozent aufweisen. Das Gesetz besagt: Die Steuer bemisst sich nach der im Alkoholerzeugnis enthaltenen Alkoholmenge. Sie beträgt für einen Hektoliter reinen Alkohols (hl A), gemessen bei einer Temperatur von 20 Grad Celsius, als Regelsatz 1.303 €.

Risiken birgt der internationale Handel mit Waren, die Alkoholerzeugnisse enthalten. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Händler seine Waren im Internet anbietet, wo er im Grunde nicht kontrollieren kann, aus welchem Land seine Waren bestellt werden. Wenn also beispielsweise ein britischer Händler eine Bestellung aus einem EU-Mitgliedstaat bekommt, muss er sicherstellen, dass er den Compliance-Anforderun-

gen im Empfängerland entspricht. Dies gilt aber auch für den rein innergemeinschaftlichen Handel. Denn trotz der angestrebten Harmonisierung des Verbrauchsteuerrechts in der EU gibt es doch viele Unterschiede bei der Überwachung und Erhebung der Alkoholsteuer durch die nationalen Zollbehörden.



Hinweis

Die deutschen Zollbehörden sind im Ländervergleich besonders streng, was die Bewilligungen zum Handel mit Alkohol und die Aufzeichnungspflichten angeht.

Der Handel zwischen Unternehmen mit entsprechenden zollrechtlichen Bewilligungen ist relativ leicht. Allerdings wird es komplizierter, wenn Alkoholerzeugnisse direkt an Verbraucher verkauft werden. In diesen Fällen sollten ausländische Unternehmer, die den Handel mit Alkoholerzeugnissen in Deutschland beabsichtigen, möglichst eine Niederlassung einrichten oder zumindest einen steuerlichen Vertreter benennen, der sich um die Einhaltung der Aufzeichnungs- und Deklarationspflichten kümmert. Dies gilt gleichermaßen für deutsche Händler, die an Verbraucher im EU-Ausland oder in Drittstaaten liefern.

3.2 Handel mit alkoholsteuerpflichtigen Waren

Dem Alkoholsteuergesetz (AlkStG) unterliegen Alkohol und alkoholhaltige Waren (sog. Alkoholerzeugnisse), die durch das Brennen (wie Weinbrand, Wodka oder Korn) entstehen, aber auch synthetische Alkohole. Unter alkoholhaltigen Waren versteht man sonstige

3.3 Handel mit kaffeesteuerpflichtigen Waren

In Deutschland regeln das deutsche Kaffeesteuer-gesetz (KaffeeStG) und die Kaffeesteuerverordnung,

- wer die Kaffeesteuer zu entrichten hat,
- wann und in welcher Höhe die Steuer fällig wird,
- was bei der Lieferung in andere Länder oder aus anderen Ländern zu beachten ist und vieles mehr.

Die Steuer fällt an für Kaffee und kaffeehaltige Waren. Rohkaffee ist nicht kaffeesteuerpflichtig.

In Deutschland beträgt der Steuersatz für ein Kg Röstkaffee 2,19 €. Für löslichen Kaffee gilt ein Steuer-satz von 4,78 € je Kg. Das KaffeeStG basiert nicht auf EU-Richtlinien. Es handelt sich um eine natio-nale, deutsche Verbrauchssteuer. Nur wenige andere Staaten besteuern den Kaffeekonsum. In Europa sind das die Länder Belgien, Litauen, Dänemark, Norwegen, die Schweiz und Griechenland. Allerdings sind die Steuersätze in diesen Ländern niedriger als in Deutschland, wobei in Griechenland auch der Rohkaffee der Besteuerung unterliegt.

Bestellt eine Privatperson aus Deutschland Kaffee über das Internet, ist grundsätzlich der Versand-händler mit Sitz in einem anderen EU-Mitgliedstaat verpflichtet, die Kaffeesteuer anzumelden und ab-zuführen. Das kann auch für kaffeehaltige Waren wie Pralinen gelten. Insoweit stellt sich dieselbe Proble-matik wie bei der Alkoholsteuer.



Hinweis

Daneben sind die Vorgaben des Lieferketten-gesetzes von besonderer Bedeutung. Dies-bezüglich informieren wir Sie gesondert in unseren Publikationen und Webinaren (s. unter www.pkf.de).



Fazit

Händler sind sich oft nicht bewusst, dass ihre Waren verbrauchssteuerpflichtig sind, was zu unerwarteten Nachforderungen und rechtlichen Problemen führen kann.

Da Genussmittel, insbesondere Tabakwaren, keinen guten Leumund haben, neigen die deutschen Zoll-behörden dazu, die Besteuerungstatbestände weit auszulegen und die Anmeldepflichten sowie Verwendungen streng zu überwachen.



Empfehlung

Händler sollten sich gründlich über die spe-zifischen Verbrauchssteuerregelungen in den Entsende- und Empfängerländern informieren, um unerwartete Steuerforderungen und rechtliche Konsequenzen zu vermeiden.

Allgemeine Risiken beim Export und bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Exporte (Ausfuhrlieferungen) und innergemeinschaftliche Lieferungen gehören zum täglichen Geschäft vieler Produzenten und Händler in einer Exportnation wie Deutschland. Regelmäßig kümmern sich Speditionen um die Compliance (Deklaration und Dokumentation) im internationalen Handel. Dennoch ergeben sich immer wieder unangenehme Überraschungen, wenn die Finanzbehörden die Geschäftsvorfälle umsatzsteuerlich überprüfen und zu völlig anderen Bewertungen kommen.

1. Allgemeines zu den grenzüberschreitenden Lieferungen

Die Unterscheidung zwischen Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen besteht darin, dass die Ware bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in einen anderen EU-Mitgliedstaat und bei Ausfuhren über die EU-Zollgrenze in ein Drittland geliefert wird. In beiden Fällen ist die Lieferung von der deutschen Umsatzsteuer befreit, da sie den deutschen Wirtschaftskreislauf verlässt. Das generelle Prinzip der Umsatzsteuer lautet, dass eine Ware im Inland keiner Umsatzsteuer unterliegt, wenn sie nicht im Inland verbraucht wird. Im Empfängerland wird die Ware als Einfuhr bzw. innergemeinschaftlicher Erwerb ggf. mit der Umsatzsteuer des Empfängerlandes belastet.



Hinweis

Aufgrund einer Sonderregelung im Austrittsabkommen zwischen der EU und dem Vereinigten Königreich hat Nordirland einen (befristeten) Sonderstatus, aufgrund dessen Nordirland de facto weiterhin Teil des EU-Zollgebiets sowie des EU-Binnenmarkts ist. Daher sind innergemeinschaftliche Lieferungen zumindest bisher auch nach Nordirland möglich.



Hinweis

Bei Ausstellung der Rechnung müssen sowohl die USt-IdNr. des Lieferanten als auch die des Käufers aufgeführt werden. Einige EU-Mitgliedstaaten stellen die USt-IdNrn. nicht rückwirkend aus. Daher ist darauf zu achten, dass die USt-IdNr. bereits zum Zeitpunkt der Lieferung gültig ist.

Das gilt auch entsprechend für eine Zusammenfassende Meldung (ZM), die der Lieferer erstellen muss, um u.a. die Überwachung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs zu ermöglichen. Ohne eine ordnungsgemäße ZM ist die Lieferung nicht steuerbefreit. In Deutschland werden die ZM dem Bundeszentralamt für Steuern elektronisch übermittelt. Dieses teilt dem Empfängerland mit, dass eine innergemeinschaftliche Lieferung stattgefunden hat. So können die Finanzbehörden in den beteiligten EU-Mitgliedstaaten überwachen, ob die Umsatzsteueranmeldungen zueinander passen. Darüber hinaus ist eine Empfangsbestätigung (Gelangensbestätigung) für den Fall evtl. Überprüfungen vorzuhalten.



Hinweis

Als Gelangensbestätigung kann beispielsweise die Bescheinigung des Spediteurs über die Lieferung an die Empfängeradresse verwendet werden.

1.1 Innergemeinschaftliche Lieferung



EU-Mitgliedsland



EU-Mitgliedsland

Die innergemeinschaftliche Lieferung setzt voraus, dass Lieferer und Käufer Unternehmer sind, die mit einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) registriert sind. Dies ist mittlerweile nicht nur eine formelle, sondern auch eine materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung.

Der Lieferant stellt die Rechnung ohne Ausweis der Umsatzsteuer mit dem Hinweis auf eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in deutscher oder in einer anderen EU-Sprache aus. Die innergemeinschaftliche Lieferung ist wie jede andere Lieferung in der Umsatzsteuervoranmeldung zu berücksichtigen.

Ist der Erwerber Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts, versteuert er die Ware als innergemeinschaftlichen Erwerb mit der jeweils gesetzlichen Umsatzsteuer in seinem Land und hat grundsätzlich zu seiner Entlastung von der Umsatzsteuer einen entsprechenden Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Entsprechendes gilt, wenn der Lieferer seine Ware in ein Lager in einem anderen EU-Mitgliedstaat verbringt (sog. innergemeinschaftliches Verbringen).

1.2 Ausfuhrlieferung

Der Begriff Ausfuhrlieferung bezeichnet eine Lieferung in einen Staat außerhalb der EU (Drittland). Eine Ausfuhr setzt voraus, dass die Ware von Deutschland in das Drittland gelangt. Anders als bei EU-Lieferungen muss der ausländische Abnehmer kein Unternehmer sein. Der Nachweis der Ausfuhr erfolgt i.d.R. durch eine Zoll-Bescheinigung, die bei Vorführung (Gestellung) der Ware an der Ausgangszollstelle ausgestellt wird (sog. Ausfuhrnachweis).



Der Lieferant einer Ausfuhrlieferung benötigt statt einer USt-IdNr. eine sog. EORI-Nummer zur Identifikation. Die Ausfuhranmeldung wird mit dem elektronischen System ATLAS-Ausfuhr beim Zoll angemeldet. Eine Meldung über die ZM ist nicht erforderlich, weil der Zoll die grenzüberschreitende Lieferung überwacht. Die Ausstellung der Rechnung des Liefernden erfolgt mit dem Hinweis auf eine steuerfreie Ausfuhrlieferung ohne den Ausweis von Umsatzsteuer.

Im Empfängerland wird die Ware bei der Einfuhr mit der Umsatzsteuer des Empfängerlandes belastet, sofern das Empfängerland eine Umsatzsteuer erhebt. In Deutschland ist dies die sog. Einfuhrumsatzsteuer. Diese Steuer wird von den Finanzbehörden des Empfängerlands erhoben. Steuerpflichtiger ist i.d.R. der Zollanmelder, der die Ware für sich oder einen Dritten einführt.

2. Risiken

Risiken ergeben sich für den Außenhandel insbesondere dann, wenn die Formalien nicht eingehalten werden. Der EuGH hat in vielen Entscheidungen bestätigt, dass Ware bei grenzüberschreitenden Lieferungen von der inländischen Umsatzsteuer befreit werden muss und dass dieses Prinzip nicht aufgrund bloßer Formalverstöße durchbrochen werden darf. Gleichwohl werden Steuerbefreiungen wegen Formalverstößen regelmäßig versagt. Die Anforderung einer USt-IdNr. und einer ZM als materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung ist letztlich eine Umgehung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Irrelevanz von Formalverstößen. Darüber hinaus kommt es zu überschießenden Formalanforderungen durch Finanzämter und Zollbehörden, weil Umsatzsteuer und Zölle nicht gut aufeinander abgestimmt sind.

3. Probleme bei Überschneidungen von Zoll- und Umsatzsteuerrecht

Meist sind die Beamten der Finanzämter nicht im Zollrecht und die Zollbeamten nicht im Umsatzsteuerrecht ausgebildet. Das führt zu Komplikationen, wenn in einem Fall sowohl das Zoll- als auch das Steuerrecht anwendbar sind. Beispielsweise ist im Zollrecht vorgeschrieben, dass Lieferungen (mit einem Wert ab 3.000 €) bei einem hiesigen Zollamt (Ausfuhrzoll-

stelle) gestellt werden müssen, wenn sie über einen anderen EU-Mitgliedstaat in ein Drittland ausgeführt werden. Das heißt: Die Ware wird einmal im Inland dem Zoll vorgeführt und dann noch ein zweites Mal bei der Ausgangszollstelle (z.B. im Hafen von Rotterdam oder Antwerpen), um sicherzustellen, dass die nämliche Ware aus Deutschland auch wirklich in das Drittland ausgeführt wird (sog. zweistufiges Ausfuhrverfahren).

Aufgrund dieser zollrechtlichen Verwaltungspraxis sind Umsatzsteuer-Sonderprüfer in deutschen Finanzämtern zu der Auffassung gelangt, der Lieferer müsste zunächst ein innergemeinschaftliches Verbringen zum EU-Mitgliedstaat der Ausfuhrstelle erklären, wenn er das zweistufige Ausfuhrverfahren nicht beachtet hat. Das wäre mit erheblichem zusätzlichem Aufwand verbunden, weil der Lieferer hierzu zunächst ein innergemeinschaftliches Verbringen erklären muss. Dies ist ihm nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dann möglich, wenn er hierfür eine USt-IdNr. des betreffenden Mitgliedstaats vorweisen kann. Da viele Mitgliedstaaten eine solche USt-Id-Nr. nicht rückwirkend ausstellen, ist die Erklärung des Verbringens vielfach nicht nachholbar. In diesen Fällen entsteht ein erhebliches finanzielles Risiko, obwohl den Beteiligten klar ist, dass die Ware in einen Drittstaat ausgeführt worden ist.

 **Empfehlung**
Prüfen Sie Ihre zollrechtliche Compliance und stimmen Sie mit dem Finanzamt ab, wie die Ausfuhr über einen anderen Mitgliedstaat umsatzsteuerlich gewürdigt wird.

4. Besondere Risiken bei Reihengeschäften



Die häufig vorkommenden Reihengeschäfte bergen eine Vielzahl von Risiken. Als Reihengeschäft bezeichnet man Geschäfte, bei denen mehrere Personen über denselben Gegenstand Lieferverträge abschließen und diese Geschäfte dadurch erfüllt werden, dass der Gegenstand unmittelbar vom ersten zur Lieferung verpflichteten Unternehmer zu dem letzten Abnehmer in der Reihe gelangt (vgl. im Detail den nachfolgenden Beitrag zu Risiken bei Reihen-

und Dreiecksgeschäften). In diesen Fällen wollte die EU Erleichterungen schaffen, indem sie festlegt, an welchem Ort die einzelnen Lieferungen in der Lieferkette besteuert werden. Tatsächlich hat dies zu einem komplexen Regelwerk geführt. Nach bisheriger Auffassung der deutschen Finanzverwaltung waren die Regelungen für Reihengeschäfte gar nicht anwendbar, wenn einzelne Transportabschnitte von unterschiedlichen Beteiligten beauftragt bzw. durchgeführt werden. Der BFH hat nun kürzlich entschieden, dass es darauf nicht ankommen soll und dass ein Reihengeschäft auch bei einer gebrochenen Lieferung vorliegen kann. Dies führt zu unterschiedlichen Ergebnissen bei der Beurteilung des Leistungsorts.

 **Empfehlung**
Prüfen Sie anhand des Gesetzes und der einschlägigen Verwaltungsrichtlinien (UStG und UStAE) regelmäßig, wie die Finanzbehörden mit Reihengeschäften umgehen. Bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften innerhalb der EU sollte man die ggf. abweichenden Sichtweisen anderer betroffener Mitgliedstaaten berücksichtigen. Unternehmer, die sich mit dem Finanzamt über die Behandlung von Reihengeschäften streiten, könnten mit den im Widerspruch zum UStG bzw. UStAE stehenden BFH-Feststellungen argumentieren, dass Reihengeschäfte auch bei gebrochenen Lieferungen vorliegen, sofern es ihre Rechtsposition verbessert.

Besondere Risiken bei umsatzsteuerlichen Reihen- und Dreiecksgeschäften

Reihen- und Dreiecksgeschäfte sind häufig vorkommende, komplexe Sachverhalte im internationalen Handel und stellen die Unternehmen bei der korrekten umsatzsteuerlichen Beurteilung vor besondere Herausforderungen. Die präzise steuerliche Planung und Dokumentation sind unerlässlich.

1. Begriffliche Grundlagen und Rechnungshinweise

Ein Reihengeschäft liegt wie erwähnt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer (A) an den letzten Abnehmer (C) gelangt. Der mittlere Unternehmer (Zwischenhändler B) tritt dabei als Erwerber und Lieferer auf. Es können auch mehrere Zwischenhändler involviert sein. Die zentrale Frage bei Reihengeschäften ist die Zuordnung der Warenbewegung zu einer der Lieferungen, da nur diese als bewegte Lieferung gilt. Alle anderen Lieferungen in einem Reihengeschäft gelten als ruhende Lieferungen. Die Bestimmung der bewegten Lieferung ist maßgeblich für die Ortsbestimmung der einzelnen Lieferungen. Nur die bewegte Lieferung kann eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung oder Ausfuhrlieferung sein, soweit die weiteren Voraussetzungen hierfür erfüllt sind.



rung oder Ausfuhrlieferung sein, soweit die weiteren Voraussetzungen hierfür erfüllt sind.

Ein Dreiecksgeschäft ist eine spezielle Form des Reihengeschäfts, bei dem drei Unternehmer mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummern (USt-IdNr.) aus drei unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten auftreten. Ziel der umsatzsteuerlichen Sonderregelung

für diese Art der Geschäfte ist es, deren umsatzsteuerliche Behandlung zu vereinfachen, indem die umsatzsteuerliche Registrierungspflicht des mittleren Unternehmers im Bestimmungsland vermieden wird. Bei den Dreiecksgeschäften ist es erforderlich, dass der Zwischenhändler in einem anderen EU-Mitgliedstaat registriert ist als der erste Lieferer und der letzte Abnehmer. Der letzte Unternehmer (C) muss

mit der USt-IdNr. des Bestimmungslands auftreten. Weitere Voraussetzung ist, dass die Beförderung oder Versendung durch den ersten Lieferer oder den ersten Abnehmer erfolgt.

Auf der Rechnung des mittleren Unternehmers (B) ist ein ausdrücklicher Hinweis anzubringen, dass die Sonderregelung des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts in Anspruch genommen wird und dass die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger übergeht. Durch die Anwendung dieses sog. Reverse-Charge-Verfahrens durch C gilt der innergemeinschaftliche Erwerb des B im Bestimmungsland als besteuert und die umsatzsteuerliche Registrierung des B im Bestimmungsland wird vermieden. Wenn sie einen der Hinweise unterlassen, werden die Vereinfachungen des Dreiecksgeschäfts nicht gewährt (s. dazu noch nachfolgend).

2. Zuordnung der Warenbewegung

Die Zuordnung der Warenbewegung hängt davon ab, wer für den Transport verantwortlich ist. Dabei wird wie folgt unterschieden:

- Wird der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Unternehmer (A) befördert oder versendet, ist die Warenbewegung seiner Lieferung zuzuordnen.

- Wird der Liefergegenstand durch den letzten Unternehmer (C) befördert oder versendet, ist die Warenbewegung der Lieferung an ihn zuzuordnen.
- Wird der Gegenstand der Lieferung durch einen Zwischenhändler (B) befördert oder versendet, ist die Warenbewegung grundsätzlich der Lieferung des vorangegangenen Unternehmers (A) zuzuordnen.
- Tritt der Zwischenhändler (B) jedoch unter der USt-IdNr. des Abgangslands auf, wird die Warenbewegung der Lieferung des Zwischenhändlers an seinen Abnehmer (C) zugeordnet.

Ruhende Lieferungen vor der bewegten Lieferung haben ihren Ort im Abgangsland, ruhende Lieferungen nach der bewegten Lieferung haben ihren Ort im Bestimmungsland.

3. Beispiel eines Reihengeschäfts

Unternehmer A in Deutschland verkauft Waren an Unternehmer B in Deutschland, der die Waren an Unternehmer C in Spanien weiterverkauft. Die Waren werden direkt von A an C transportiert. Hierbei muss bestimmt werden, welche der beiden Lieferungen (A an B oder B an C) die bewegte Lieferung ist.

Fall A

Wenn A die Transportverantwortung hat, wird die Warenbewegung der Lieferung von A an B zugeordnet. Diese Lieferung kann dann als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei sein, während die Lieferung von B an C als ruhende Lieferung im Bestimmungsland steuerpflichtig ist. Für B hätte dies zur Folge, dass er sich in Spanien umsatzsteuerlich registrieren lassen muss.

Fall B

Um die Registrierungsspflicht für B zu vermeiden, könnte die Transportverantwortung auf B übertragen werden. Tritt B dann gegenüber A unter seiner deutschen USt-IdNr. auf, so ist die bewegte Lieferung die Lieferung von B an C, mit der Folge, dass diese unter den übrigen Voraussetzungen (u.a. Zusammenfassende Meldung) als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei ist. Die Lieferung von A an B ist dann die ruhende Lieferung, die in Deutschland umsatzsteuerpflichtig ist.



Hinweis

Nach Auffassung der Finanzverwaltung war ein unmittelbares Gelangen vom ersten Lieferer bis zum letzten Abnehmer dann nicht gegeben, wenn die Beförderung oder Versendung durch mehrere Beteiligte erfolgt (sog. „gebrochene“ Beförderung oder Versendung, Abschn. 3.14 Abs. 4 Satz 1 UStAE, BMF-Schreiben vom 23.4.2023). Nach einem BFH-Beschluss vom 22.11.2023 (Az.: XI R 1/20) hingegen kommt es darauf nicht an: Vielmehr sei für die Zuordnung der Warenbewegung im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls maßgeblich, ob der Ersterwerber dem Zweiterwerber die Verfügungsmacht im Inland übertragen hat.

4. Risiken bei fehlendem Rechnungshinweis

Beim Dreiecksgeschäft muss der Zwischenhändler entsprechende Hinweise auf der Rechnung anzu- bringen, da es sonst dazu kommen kann, dass er verpflichtet ist, sich im Bestimmungsland zu regis- trieren, und darüber hinaus ggf. mit der sog. „Strafsteuer“ gem. § 3d UStG belastet ist. Der Hinweis auf ein Dreiecksgeschäft allein reicht aber nicht aus; vielmehr muss auch auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hingewiesen werden.

Nach Auffassung des EuGH (Entscheidung *Luxury Trust Automobil* vom 8.12.2022, Rs. C-247/21) wird der letzte Enderwerber im Rahmen eines Dreiecks- geschäfts nicht wirksam als Steuerschuldner be- stimmt, wenn die vom Zwischenerwerber ausgestellte Rechnung nicht die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ gem. Art. 226 Nr. 11a der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) ent- hält. Das Weglassen der nach dieser Bestimmung erforderlichen Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ auf einer Rechnung kann auch nicht später durch Ergänzung eines Hinweises darauf berichtigt werden, dass diese Rechnung ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft betrifft und dass die Steuerschuld auf den Empfänger der Lieferung übergeht. Dieser Linie ist der BFH in zwei aktuellen Urteilen gefolgt. Eine nachträgliche Korrek- tur von Rechnungen entfaltet demnach im Hinblick auf die Voraussetzungen des § 14a Abs. 7 UStG keine Rückwirkung.

5. Handlungsempfehlungen für die Praxis

Um steuerliche Risiken zu minimieren, sollten Unternehmen folgende Maßnahmen ergreifen:

- Sorgfältige Dokumentation aller Transaktionen und Transportwege.
- Klare vertragliche Regelungen zur Transportverant- wortung und Kostenübernahme.
- Überprüfung des Inhalts der Rechnungen
- Regelmäßige Schulungen der Mitarbeiter im Bereich Umsatzsteuer und Reihengeschäfte.

Zu empfehlen sind insbesondere bei strittigen Sachverhalten ein enger Austausch mit den steuer- lichen Beratern und die regelmäßige Überprüfung der steuerlichen Behandlung von Reihengeschäften.



Fazit

Reihengeschäfte erfordern stets eine prä- zise steuerliche Planung und Dokumentation. Insbesondere die Zuordnung der Transportverantwor- tung ist mit Rechtsunsicherheiten verbunden. Daher sollte diese Frage einzelfallbezogen geprüft werden.



Das Umsatzsteuerrecht unterscheidet bei Leistungen grundsätzlich, ob eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vorliegt. Diese erste Identifikation bildet die Grundlage für die Bestimmung des Zeitpunkts der Leistung, die Ortsbestimmung, die Ermittlung einer potenziellen Steuerbefreiung sowie auch für die Festlegung des Steuerschuldners und des anzuwendenden Steuersatzes. Wird an dieser entscheidenden Stelle die Leistungsart falsch zugeordnet, kann das weitreichende negative Folgen nach sich ziehen. Qualifikationsprobleme oder Fehlinterpretationen kommen in der Praxis häufig bei der sog. Werklieferung vor, einer Sonderform der Lieferung, die mehrere Leistungen kombiniert.

1. Begriffliche Abgrenzungen gem. UStG

1.1 Werklieferungen

Die Legaldefinition der Werklieferung steht in § 3 Abs. 4 UStG. Demnach liegt eine Werklieferung vor, wenn ein Unternehmer die Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstands übernommen hat und hierbei Stoffe verwendet, die er selbst beschafft (hat). Bei besagten Stoffen muss es sich um Hauptstoffe handeln. Zutaten oder Nebensachen sind nicht ausreichend. Ein Hauptstoff liegt vor, wenn er aufgrund seiner Funktion oder seiner Art nach ausschlaggebend und wesentlich für die zu erbringende Leistung ist (funktionelle Betrachtungsweise). Kann der Stoff hinsichtlich seiner Funktion und seiner Art nicht als Hauptstoff kategorisiert werden, ist nach der

Verkehrsauffassung zu unterscheiden. Sollte dies ebenfalls nicht möglich sein, müssen die Betrachtungsweise eines durchschnittlichen Verbrauchers sowie der Wille der Beteiligten herangezogen werden.



Hinweis

Der Wertanteil von Haupt- bzw. Nebenstoff ist grundsätzlich nicht ausschlaggebend. Er kann nur als Indiz berücksichtigt werden.

Grundsätzlich besteht die Werklieferung aus einer Kombination der Lieferung und einer sonstigen Leistung (Dienstleistung). Bei der Kombination von Leistungsarten kommt der sog. Grundsatz der Einheitlichkeit zur Anwendung: Mehrere einzelne

Leistungen dürfen nicht getrennt oder künstlich aufgespalten werden, soweit sie gemeinsam eine einzige wirtschaftliche Leistung bilden. Dementsprechend dürfen bei Werklieferungen der Anteil der Lieferung eines Gegenstands und die Bearbeitung oder Verarbeitung nicht getrennt behandelt werden.

Eine Werklieferung liegt im Übrigen auch dann vor, wenn die bearbeiteten oder verarbeiteten Gegenstände mit dem Grund und Boden fest verbunden werden.

Beispiel für eine Werklieferung:

Ein Bauunternehmer errichtet ein Gebäude auf einem fremden Grundstück und übergibt dieses Gebäude anschließend an den Grundstückseigentümer.

1.2 Werkleistungen

Neben der Werklieferung (mit dem prägenden Charakter einer Lieferung) kennt das Umsatzsteuerrecht auch die Werkleistung (mit dem prägenden Charakter einer sonstigen Leistung). Das wesentliche Abgrenzungsmerkmal zwischen der Werklieferung und der Werkleistung ist, ob der leistende Unternehmer die Hauptstoffe selbst beschafft oder ob diese vom Leistungsempfänger gestellt werden. Beschafft der Unternehmer nur die Zutaten oder Nebensachen oder

wird lediglich ein Hauptstoff beschafft, überwiegt i.d.R. der Charakter einer sonstigen Leistung, liegt also i.d.R. eine Werkleistung vor.

Der BFH hat bereits mehrfach entschieden, dass für die Qualifikation der Werklieferung eine Be- oder Verarbeitung eines nicht dem Leistenden gehörenden Gegenstands (fremder Gegenstand) gegeben sein muss. Auf der Basis dieser Rechtsprechung wurde die Definition der Werklieferung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) angepasst. In der aktuellen Fassung des § 3 Abs. 4 UStG gibt es hingegen keinen Hinweis auf die zwingende Be- oder Verarbeitung eines „fremden Gegenstands“.



Hinweis

Mit dem Jahressteuergesetz 2024 soll jedoch die Legaldefinition der Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG an die stetige Rechtsprechung angepasst werden, sodass das Merkmal „fremder Gegenstand“ mitaufgenommen wird.

1.3 Einheitliche Leistungen

In der Praxis kommen immer wieder Sachverhalte vor, bei denen die vertraglichen Vereinbarungen den Lieferungs- und Dienstleistungsanteil splitten oder die Leistungen getrennt abgerechnet werden. Dies

kommt insbesondere innerhalb des internationalen Geschäftsverkehrs zur Anwendung. In solchen Situationen ist dennoch zu prüfen, ob eine einheitliche Leistung vorliegt. Die vertraglichen Vereinbarungen führen nicht automatisch zum Ausschluss einer einheitlichen Leistung.



Hinweis

Die Bearbeitung oder Verarbeitung ausschließlich eigener Gegenstände stellt keine Werklieferung dar. Dies wird bei der Anwendung der Regelung zur Werklieferung oftmals übersehen; so werden Leistungen wie die Einzelanfertigung eines Möbelstücks oder eines Kleidungsstücks nicht automatisch zu einer Werklieferung, nur weil eine Bündelung der Leistungsarten vorliegt. Es fehlt die Verarbeitung eines fremden Gegenstands. Die Leistungserbringung ist in diesen Fällen als eine einfache Warenlieferung zu qualifizieren.

2. Blick über die Grenze

Mit Blick auf das Unionsrecht und die Mitgliedstaaten der EU ist anzumerken, dass die meisten anderen Staaten keine Definition einer Werklieferung in ihren Gesetzen verankert haben und somit ein Vergleich nur schwer möglich ist. Gleiches gilt für die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL), in die keine

korrespondierende Regelung zur deutschen Werklieferung integriert wurde. Aufgrund dessen gibt es im Unionsrecht keine speziellen Regelungen für derartige Fälle.

Das Unionsrecht definiert in Art. 36 der MwStSystRL lediglich den Ort einer Montagelieferung. Die Ortsbestimmung richtet sich gemäß Unionsrecht danach, wo der beförderte oder versendete Gegenstand installiert oder montiert wird. Allerdings kann die Montagelieferung i.S. des Unionsrechts nicht mit der Werklieferung des deutschen Umsatzsteuerrechts gleichgesetzt werden. Die unionsrechtliche Montagelieferung bezieht sich vielmehr auf die Thematik einer Lieferung ohne eine Versendung oder Beförderung, im deutschen Verständnis also auf eine sog. ruhende oder unbewegte Lieferung.

3. Abgrenzung von Montagelieferungen

3.1 Unterschied zu Werklieferungen

Die Montagelieferung darf keinesfalls mit der echten Werklieferung gleichgesetzt werden. Bei Montagelieferungen wird der Lieferer damit beauftragt, einen bestimmten Gegenstand an einem bestimmten Ort zu installieren oder zu montieren (hingegen wird bei der Werklieferung ein fremder Gegenstand vom Leistungserbringer bearbeitet oder verarbeitet).

Beispiel

Eine Montagelieferung liegt beispielsweise vor, wenn Teile einer Maschine zum Abnehmer transportiert werden und anschließend vor Ort zu einer betriebsfähigen Maschine zusammengesetzt und montiert werden.

In der Praxis werden solche Fälle zwar oft als Werklieferung kategorisiert. Dies trifft jedoch nicht zu, da der Abnehmer keinen eigenen Gegenstand bereitstellt, der in das Werk bzw. die Maschine eingeht. Es fehlt aus Sicht des leistenden Unternehmers der Faktor des fremden Gegenstands.

3.2 Kein Reverse-Charge-Verfahren bei Montagelieferungen

Die Unterscheidung zwischen Werklieferung und Montagelieferung wird bei grenzüberschreitenden Sachverhalten relevant. § 13b Abs. 2 Nr. 1 i.V. mit Abs. 5 Satz 1 UStG bestimmt in diesem Fall explizit, dass für Werklieferungen ausländischer Unternehmer, die im Inland steuerpflichtig sind, die Umkehr der Schuldenhaftung gilt. Da § 13b UStG keine Definition der besagten Werklieferung beinhaltet, muss in diesem Zusammenhang auf die allgemeine umsatzsteuerrechtliche Definition der Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG zurückgegriffen werden. Liegt eine wie

zuvor dargelegte Werklieferung vor, kommt das Reverse-Charge-Verfahren zur Anwendung. Montagelieferungen stellen keine echten Werklieferungen dar und fallen deshalb nicht in den Anwendungsbereich des § 13b UStG. Dies hat zur Folge, dass sich der ausländische leistende Unternehmer, der im Inland eine Montagelieferung erbringt, in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren muss, um die entstehende Steuer zu erklären und abzuführen.

4. Entstehung von Qualifikationskonflikten

Die Unterscheidung zwischen einer Werklieferung, einer einfachen Lieferung oder einer Montagelieferung gestaltet sich besonders im internationalen Geschäftsverkehr schwierig. Oftmals wird die Zuordnung einzig nach der jeweiligen zivilrechtlichen Regelung und nach den allgemeinen unionsrechtlichen Grundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen festgelegt.

Es entstehen Qualifikationskonflikte, da die nationalen Rechtsgrundlagen verschiedene Aspekte und abweichende Interpretationen berücksichtigen. Aufgrund der jeweiligen nationalen Besonderheiten im Hinblick auf den Vorsteuerabzug bei Eingangsleistungen haben viele Unternehmer wegen der deutschen Sonderregelung der Werklieferungen großes Interesse daran, diese Leistungen in Einzelleistungen aufzusplitten. Hierbei sind jedoch die umsatzsteuer-

lichen Grundsätze zur Einheitlichkeit der Leistung zu beachten (s.o. Abschn. 1.3). Eine Folgewirkung der Qualifikationskonflikte tritt zudem bei der Anwendung der verschiedenen Meldeverfahren ein.

Beispiel

Ein spanischer Bauunternehmer wird von einem deutschen Unternehmer, der selbst nicht nachhaltig Bauleistungen erbringt, beauftragt, eine Glas-Stahl-Fassade nach seinen Vorgaben herzustellen und vor Ort in Deutschland zu montieren. Der spanische Bauunternehmer stellt nach der erbrachten Leistung eine Rechnung für die Lieferung von Glas und Stahl sowie eine Rechnung über die Montagelieferung. Gemäß den inländischen Regelungen liegt eine einheitliche Leistung und somit eine Werklieferung vor, da der Einbau in ein fremdes Gebäude als Be- und Verarbeitung gilt. Das Reverse-Charge-Verfahren kommt zur Anwendung und der deutsche Unternehmer wird zum Steuerschuldner. Aus Sicht des spanischen Unternehmers stellt sich die Lieferung von Glas und Stahl als eine innergemeinschaftliche Lieferung dar. Es entstehen ein Qualifikationskonflikt und daraus resultierend Differenzen bei den Meldeverfahren. Der spanische Unternehmer gibt eine Zusammenfassende Meldung für die innergemeinschaftliche Lieferung ab. Der deutsche Unternehmer dagegen meldet keinen innergemeinschaftlichen Erwerb.



Empfehlung

Um solche Diskrepanzen zu vermeiden, empfiehlt es sich, vorab mit allen Beteiligten die umsatzsteuerliche Würdigung abzustimmen und eine gemeinsame Lösung zu erarbeiten.



Fazit

Unternehmer sollten sich der möglichen Qualifikationskonflikte hinsichtlich einer Werklieferung bzw. einer Montagelieferung bewusst sein, da diese Auswirkungen auf die Umsatzsteuerpflicht haben können. Eine falsche Einstufung kann zu steuerlichen Nachteilen und rechtlichen Problemen führen. Sollten Sie mit diesen Qualifikationsproblematiken konfrontiert sein, unterstützen wir Sie gerne mit dem weitgespannten Know-how in unserem Netzwerk.



Zweifelsfragen zur Registrierungspflicht (inbound / outbound)

Die Verpflichtung zur umsatzsteuerlichen Registrierung in Deutschland besteht für inländische bzw. im Ausland ansässige Unternehmer, wenn sie im Inland steuerbare Umsätze ausführen, die nicht dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, wie z.B. Werklieferungen (s. dazu den vorherigen Beitrag in diesem Heft). Nachfolgend werden einzelne Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Registrierung im Inland sowie der Erfassung im Ausland skizziert sowie Beispiel- und Sonderfälle behandelt.

1. Allgemeines zur umsatzsteuerlichen Erfassung im Inland

Ein für umsatzsteuerliche Zwecke registrierter Unternehmer nimmt am allgemeinen Besteuerungsverfahren teil, d.h. er hat entsprechende Erklärungs- und Meldepflichten in Deutschland zu erfüllen.

Die umsatzsteuerliche Erfassung ist beim zuständigen Finanzamt per „Fragebogen zur umsatzsteuerlichen Erfassung von im Ausland ansässigen Unternehmern“ zu beantragen. Die Beantragung einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) kann alternativ direkt über das Bundeszentralamt für Steuern erfolgen.

Nach § 21 Abs.1 Satz 2 AO i.V. mit der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung (UStZustV) sind je nach Sitzland des ausländischen Unternehmens unterschiedliche deutsche Finanzämter zuständig. Mit Schreiben vom 24.8.2021 hat das BMF ab dem Besteuerungszeitraum 2021 bundeseinheitliche Vordruckmuster (<https://www.formulare-bfinv.de>, Formular Nr. 034800) zur umsatzsteuerlichen Erfassung von ausländischen Unternehmern eingeführt. Die Vordruckmuster werden auch in englischer und französischer Sprache bereitgestellt und sind gleichermaßen gültig.



Hinweis

EU-weit kann aufgrund der Mehrwertsteuer-systemrichtlinie von einer ähnlichen Handhabung des Erfassungsvorgangs für Umsatzsteuerzwecke ausgegangen werden.

2. Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Registrierung im Inland

Die folgenden Voraussetzungen sind maßgeblich für die Bestimmung etwaiger Registrierungsverpflichtungen und gelten sowohl im Inbound- als auch im Outbound-Fall. Im Outbound-Fall ist jedoch stets zusätzlich die dortige Gesetzeslage zu berücksichtigen, welche insbesondere im Drittlandsfall stark von der deutschen Auffassung abweichen kann.

2.1 Unternehmereigenschaft

Ein umsatzsteuerlicher Unternehmer ist gem. § 2 Abs. 1 UStG jede Person (rechtsformunabhängig), die eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Diese Tätigkeit muss nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausgeführt werden, unabhängig davon, ob die Absicht besteht, Gewinne zu erzielen. Ein Unternehmer kann sowohl im Inland als auch im Ausland ansässig sein.

2.2 Steuerbare Leistungen

Steuerbare Leistungen i.S. des UStG sind Lieferungen oder sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt (oder dem Entgelt gleichgestellte Leistungen) im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Steuerbare Leistungen können steuerpflichtig oder steuerbefreit sein. Die Registrierungspflicht entsteht grundsätzlich im Fall von ausschließlich steuerfrei erbrachten Ausgangsleistungen im Inland. Nicht steuerbare Leistungen fallen hingegen nicht unter die Verpflichtung zur umsatzsteuerlichen Erfassung.

Beispiel

Eine nicht steuerbare Leistung stellt beispielsweise das bloße Halten und Verwalten von Beteiligungen dar.

2.3 Ort der Leistung

Bei sonstigen Leistungen ist prinzipiell danach zu unterscheiden, ob die Leistung an einen Unternehmer oder an einen Endverbraucher erbracht wird. Dabei wird im B2B-Grundfall auf das Empfängerortprinzip abgestellt, d.h. die sonstige Leistung ist dort steuerbar, wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat, bzw. am Belegenheitsort der Betriebsstätte, sofern diese die Leistung empfängt. Im Prinzip ist bei B2C-Geschäften

der Ort der sonstigen Leistung dort, wo der Leistende seinen Unternehmenssitz hat.

Bei Lieferungen richtet sich die Ortsbestimmung nach den §§ 3 Abs. 5a bis 8 UStG. Wenn die Lieferungen nach diesen Ortsbestimmungsregeln als im Inland ausgeführt gelten, unterliegen sie der Umsatzbesteuerung. Das gilt z.B. auch dann, wenn ein ausländischer Unternehmer Waren aus einem inländischen Lager liefert.

Ein im Inland gelegener Ort einer steuerbaren Leistung führt zur umsatzsteuerlichen Erfassung von Unternehmern im Inland.

3. Umsatzsteuerliche Erfassung im Ausland

Die Notwendigkeit zur umsatzsteuerlichen Erfassung eines Unternehmers im Ausland (EU-Mitgliedstaat oder Drittland) richtet sich nach den spezifischen Umsatzsteuergesetzen des jeweiligen Landes (sofern vorhanden).

4. Beispielfälle

Nachfolgende Geschäftsvorfälle (Aufzählung nicht abschließend) führen zur umsatzsteuerlichen Registrierung im Inland und sollten im spiegelverkehrten Auslandsfall nach dortigem Recht geprüft werden:

- Montagelieferungen ausländischer Unternehmer im Inland (vgl. den vorherigen Beitrag in diesem Heft)
- Innergemeinschaftliches Verbringen nach Deutschland mit anschließender Veräußerung
- Bei Nichterfüllung der Vereinfachungsregelung können Konsignationslager zur umsatzsteuerpflichtigen Registrierung des Lieferers im Lagerland führen
- „Fernverkäufe“ im Drittlandsfall, vgl. nachfolgend Abschn. 5.2 zum OSS-Verfahren
- Überschreitung der Erwerbsschwelle bei Letztverbrauchern, welche dann als Unternehmer behandelt werden
- U.U. Reverse-Charge-Leistungen, s. nachfolgend Abschn. 5.1

5. Sonderfälle

5.1 Reverse-Charge-Umsätze

Bei sog. Reverse-Charge-Leistungen kommt es zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger. Dieser schuldet für die an ihn erbrachten Leistungen die Umsatzsteuer bei gleichzeitigem Vorsteuerabzug (unter den allgemeinen Vorschriften des § 15 UStG). Bei grenzüberschreitenden Reverse-Charge-Eingangsumsätzen an in Deutschland ansässige Unternehmer ist die Leistung in Deutschland steuerbar.

Eine steuerbare Leistungsausführung würde nach den vorgenannten Grundsätzen zu einer umsatzsteuerlichen Registrierung im Inland führen. Grundsätzlich führt jedoch ein Inbound Reverse-Charge-Fall nicht zur Notwendigkeit einer steuerlichen Erfassung im Inland.

Abweichend von diesem Grundsatz muss sich ein ausländischer Unternehmer, der selbst nur Umsätze erbringt, die in Deutschland dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, im Inland registrieren lassen, wenn

1. er selbst als Leistungsempfänger eine Steuer nach § 13b UStG im Inland schuldet, oder
2. er eine Steuer nach § 14c UStG im Inland schuldet oder
3. wenn ihn das Finanzamt zur umsatzsteuerlichen Registrierung im Inland besonders auffordert.

 **Hinweis** Das Finanzamt hat den Unternehmer insbesondere in den Fällen zur Abgabe von Steueranmeldungen aufzufordern, in denen es zweifelhaft ist, ob er tatsächlich nur Umsätze ausgeführt hat, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet.

Eine aus den o.g. Gründen vorzunehmende Registrierung des ausländischen Leistenden hat keine Auswirkung auf die umsatzsteuerliche Behandlung der Reverse-Charge-Umsätze, für welche der Leistungsempfänger weiterhin die Steuer schuldet. Der registrierte ausländische Unternehmer muss in diesem Zusammenhang selbst am Besteuerungsverfahren mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen teilnehmen, um Vorsteuern geltend machen zu können. In dem Fall, dass der Leistende im Inland selbst keine Steuer schuldet, würde er für etwaig anfallende Vorsteuern das Vorsteuervergütungsverfahren in Anspruch nehmen können.

In diesem Zusammenhang drängt sich die Frage auf, warum dann die Regelungen zum Übergang der Steuerschuldnerschaft eingeführt wurden, die im Grundsatz der Vermeidung von Steuerverlusten dienen, aber auch Registrierungen obsolet machen sollen.

 **Hinweis** Obwohl die Leistung über das Reverse-Charge beim Leistungsempfänger versteuert wird, kann der Leistende von der Finanzverwaltung aufgefordert werden, sich registrieren zu lassen.

5.2 OSS-Verfahren

Das sog. OSS-Verfahren (One-Stop-Shop-Verfahren) ermöglicht eine zentrale Umsatzsteuerdeklaration für bestimmte grenzüberschreitende Umsätze innerhalb der EU, wodurch die Notwendigkeit mehrfacher umsatzsteuerlicher Registrierungen in verschiedenen Mitgliedstaaten entfällt. Die Registrierung und Teilnahme am OSS-Verfahren erfolgt durch eine Anmeldung beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Diese Erleichterung begrenzt die Registrierungspflicht des Leistenden auf einen Staat und ermöglicht eine zentrale Deklaration der Umsätze.

Leistungen, die unter das OSS-Verfahren fallen, sind insbesondere E-Commerce-Geschäfte wie innergemeinschaftliche Fernverkäufe über das Internet sowie fiktive Lieferungen durch Betreiber einer elektronischen Schnittstelle.

 **Hinweis** Weitere Informationen zum OSS-Verfahren finden Sie im übernächsten Beitrag dieses Themenhefts.

Risiken des Vorsteuervergütungsverfahrens



Deutsche Unternehmen, die im Ausland tätig sind, werden regelmäßig auch mit ausländischer Mehrwertsteuer belastet. Diese ausländische Vorsteuer kann nicht im deutschen Umsatzsteuervoranmeldungsverfahren geltend gemacht werden. Nach den für alle EU-Mitgliedstaaten verbindlichen Regeln haben aber inländische Unternehmer, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat für Zwecke ihres Unternehmens Gegenstände erwerben oder Dienstleistungen in Anspruch nehmen, ohne dort ansässig zu sein, Anspruch auf Erstattung (Vergütung) der ihnen in Rechnung gestellten Mehrwertsteuer. Für außerhalb der EU ansässige Unternehmer ist eine Erstattungsmöglichkeit davon abhängig, ob zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem jeweiligen Drittstaat ein Abkommen besteht, das die gegenseitige Erstattung regelt.



Hinweis

Aufgrund des sehr breiten Umfangs des Themas erfolgt in diesem Beitrag eine thematische Beschränkung auf das Vergütungsverfahren für inländische Unternehmer betreffend Vorsteuern aus anderen EU-Staaten.

1. Materielle Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Vergütungsverfahrens

1.1 Vorrang einer notwendigen steuerlichen Registrierung

Das Vergütungsverfahren kann nur von Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuerrechts in Anspruch genommen werden. Ein Unternehmer, der das Rückerstattungsverfahren beanspruchen will, darf weder in dem betreffenden Land ansässig sein noch selbst steuerbare Umsätze erzielen, die eine umsatzsteuerliche Registrierung in diesem Land innerhalb des Vergütungszeitraums auslösen würden.

Eine umsatzsteuerlich notwendige Registrierung geht dem Vergütungsverfahren vor und schließt dieses aus. Unschädlich für die Anwendung des Vergütungsverfahrens sind i.d.R. im betreffenden Ausland steuerbare sonstige Leistungen, für die sich jedoch die Steuerschuld aufgrund der Anwendung

des sog. „Reverse-Charge-Verfahrens“ auf den Leistungsempfänger verlagert.



Hinweis

Die Rechtsprechung des EuGH beschränkt diesen Vorrang allerdings auf den Fall, dass ein Steuerpflichtiger im Erstattungsstaat tatsächlich steuerbare Umsätze erbracht hat. Ist ein Antragsteller im Mitgliedstaat der Erstattung für Mehrwertsteuerzwecke registriert, darf das nach Auffassung des Gerichts von der nationalen Rechtsordnung nicht als zulässiger Nachweis dafür gewertet werden, dass dieser Steuerpflichtige tatsächlich in diesen Mitgliedstaat steuerbare Umsätze bewirkt hat (vgl. EuGH-Verfahren C-242/19, Rz. 58).

1.2 Sonderregelungen des Erstattungslands

Vorsteuern sind grundsätzlich nur in dem EU-Mitgliedstaat erstattungsfähig, in dem sie angefallen sind. Maßgeblich sind dabei grundsätzlich die materiellen Vorschriften über den Vorsteuerabzug, die im Erstattungsland gelten. In einer Reihe von Ländern gibt es materielle Einschränkungen des Vorsteuerabzugs. Insbesondere betrifft dies Vorsteuern, die in Zusammenhang mit Reisekosten, Pkw-Kosten oder Repräsentationsaufwendungen stehen.



Hinweis

Es empfiehlt sich daher, sich vorab bei der Antragstellung über etwaige Besonderheiten in den einzelnen Mitgliedstaaten zu informieren.

2. Ausschluss für originär steuerfreie Leistungen und unzutreffenden Steuerausweis

Eine Vorsteuererstattung ist ebenfalls nicht zulässig für in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge für innergemeinschaftliche Lieferungen oder Ausfuhrlieferungen, die steuerfrei sind oder befreit werden können. Gleiches gilt für nach den Rechtsvorschriften des Erstattungsstaats fälschlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuerbeträge.



Hinweis

Wie im normalen Besteuerungsverfahren scheiden Erstattungen für Steuern, die nur aufgrund eines unzutreffenden Steuerausweises, nicht aber aufgrund des Umsatzes geschuldet werden, aus.

3. Vorsteuervergütungsverfahren in anderen EU-Staaten

3.1 Anträge auf Vorsteuervergütung

Inländische Unternehmer können ihre Anträge für die Erstattung von Vorsteuern aus anderen EU-Staaten ausschließlich auf elektronischem Weg zentral beim Onlineportal des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt) stellen. Das bedeutet, dass sich ein in Deutschland ansässiger Unternehmer zur Erstattung von „EU-Vorsteuer“ nicht mehr an die Finanzverwaltung im jeweiligen Mitgliedstaat wenden muss.

Zur Nutzung des Portals ist eine Registrierung des Antragstellers im Elster-Onlineportal oder im Onlineportal des BZSt erforderlich. Für jeden EU-Staat muss ein gesonderter Antrag gestellt werden.

Die Vorlage von Originalrechnungen ist grundsätzlich nicht erforderlich (siehe aber zur Ausnahme Abschn. 3.3). Ab einem Rechnungsbetrag von netto 1.000 € ist jedoch in der Mehrzahl der EU-Mitgliedstaaten eine elektronische Rechnungskopie als Beleg einzureichen. Für Rechnungen, die Kraftstoffe betreffen, reduziert sich dieser Betrag i.d.R. auf 250 €.

Mit Ausnahme von Ungarn sehen es derzeit alle Mitgliedstaaten vor, dass die Antragsteller eine Beschreibung ihrer unternehmerischen Tätigkeit anhand von harmonisierten Codes vornehmen.



Hinweis

Der Vergütungsantrag ist bis zum 30. September des auf das Jahr der Ausstellung der Rechnung folgenden Kalenderjahres zu stellen, wobei es sich um eine Ausschlussfrist handelt. Für die Einhaltung der Frist genügt der rechtzeitige Eingang des Vergütungsantrags beim BZSt. Der Vergütungsbetrag muss mindestens 50 € oder einem entsprechend in Landeswährung umgerechneten Wert betragen. Der Unternehmer kann auch einen Antrag für einen Zeitraum von mindestens 3 Monaten stellen, wenn der Vergütungsbetrag mindestens 400 € (oder ein entsprechend in Landeswährung umgerechneter Wert) beträgt.

3.2 Verfahren beim BZSt

Die über das elektronische Portal eingereichten Anträge in Deutschland ansässiger Unternehmer werden vom BZSt (als für das Vorsteuer-Vergütungsverfahren zuständige deutsche zentrale Behörde) auf ihre Zulässigkeit vorgeprüft. Dabei muss das BZSt u.a. feststellen, ob

- die vom Antragsteller angegebene USt-IdNr. bzw. Steuernummer zutreffend und ihm zuzuordnen ist,
- der Antragsteller ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer ist (also beim zuständigen

Finanzamt als Unternehmer geführt wird), d.h. weder die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer (§ 19 UStG) in Anspruch genommen hat oder ausschließlich der landwirtschaftlichen Pauschalbesteuerung unterlegen hat (§ 24 UStG) oder ausschließlich umsatzsteuerfreie Lieferungen/ Dienstleistungen erbracht hat und

- der Antrag alle sonstigen erforderlichen Angaben enthält.

Stellt das BZSt fest, dass der Antrag zulässig ist, leitet es diesen an den Vergütungsmitgliedstaat über eine elektronische Schnittstelle weiter.

Eine etwaige Zurückweisung des Antrags auf Vergütung von Vorsteuerbeträgen durch das BZSt erfolgt automationsgestützt. Sie ist ein rechtsmittelfähiger Verwaltungsakt. Gegen die Zurückweisung kann der Antragsteller Einspruch einlegen. Über den Einspruch entscheidet das BZSt nach Feststellung des Sachverhalts durch das für die Umsatzbesteuerung des Antragstellers zuständige Finanzamt.



Hinweis

Sofern Antragsteller im Ansässigkeitsstaat sowohl Umsätze, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, erbringen, darf durch den Mitgliedstaat der Erstattung aus dem erstattungsfähigen Betrag nur der Teil der Mehrwertsteuer erstattet werden, der mit den im Ansässigkeitsstaat getätigten Abzugsumsätzen in Zusammenhang steht. Zu diesem Zweck wird ein sog. Pro-Rata-Satz des Vorsteuerabzugs im Ansässigkeitsstaat ermittelt. Der maßgebliche Vorsteuererstattungsbetrag bestimmt sich demnach unter Berücksichtigung von etwaigen Abzugsbeschränkungen des Erstattungsstaats und der Anwendung des Pro-Rata-Satzes des Ansässigkeitsstaats.

3.3 Verfahren im Erstattungsstaat

Nachdem der Antrag weitergeleitet wurde, setzt der Mitgliedstaat der Erstattung den in Deutschland ansässigen Antragsteller auf elektronischem Wege unverzüglich vom Datum des Eingangs des Antrags bei sich in Kenntnis. Er teilt dem Antragsteller auch innerhalb von vier Monaten ab Eingang des Erstattungsantrags mit, ob die Erstattung gewährt oder abgewiesen wird.

Ist der Erstattungsstaat der Auffassung, dass er nicht über alle relevanten Informationen für die Ent-

scheidung über eine vollständige oder teilweise Erstattung verfügt, kann er beim Antragsteller, d.h. nicht bei den für ihn zuständigen Behörden, innerhalb des 4-Monatszeitraums elektronisch zusätzliche Informationen anfordern. Die angeforderten Informationen können z.B. die Einreichung des Originals oder eine Durchschrift der einschlägigen Rechnung oder des Einfuhrdokuments umfassen, wenn der Erstattungsstaat begründete Zweifel am Bestehen einer bestimmten Forderung hat. In diesem Fall gelten die Schwellenwerte von 1.000 € oder 250 € für die Pflicht zur Vorlage von Rechnungskopien nicht.

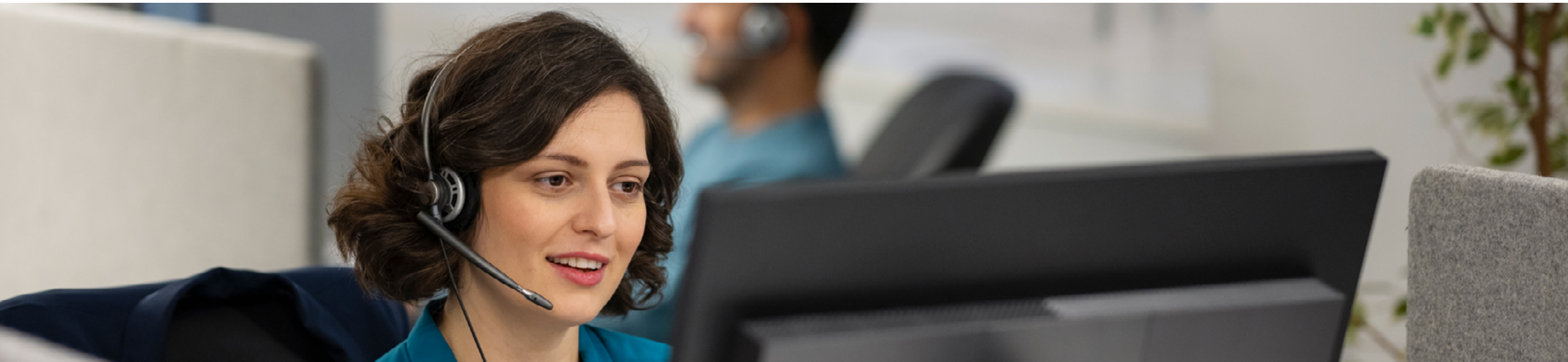
Nach Abschluss der Bearbeitung erhält der Antragsteller einen Bescheid vom Mitgliedstaat der Erstattung. Im Falle einer teilweisen oder vollständigen Ablehnung der Erstattung kann der Antragsteller ein Rechtsbehelfsverfahren im Erstattungsstaat nach den dafür geltenden Regelungen führen. Das BZSt ist an einem solchen Verfahren dann nicht beteiligt.



Empfehlung

Aufgrund des mit der Antragstellung verbundenen Fehlerrisikos ist die Inanspruchnahme professioneller Hilfe durch einen Steuerberater ratsam. Das gesamte PKF-Team steht Ihnen gerne zur Verfügung.

E-Commerce: One-Stop-Shop (OSS) und Import-One-Stop-Shop (IOSS)



Der E-Commerce (d.h. der elektronische Geschäftsverkehr) hat in den letzten Jahren aufgrund der weiter voranschreitenden Globalisierung und Technologisierung massiv an Bedeutung gewonnen. Im B2C-Bereich zwischen Unternehmern (Business) und Verbrauchern (Customer) hat sich in Deutschland der Umsatz im E-Commerce im Vergleich von 2016 auf 2022 nahezu verdoppelt. Ein großer Treiber war die Corona-Pandemie. Es ist davon auszugehen, dass der E-Commerce weiter an Bedeutung gewinnen wird. Für die beteiligten Unternehmen stellt der E-Commerce eine Wachstumschance dar, welche jedoch bei Leistungen im B2C-Bereich umsatzsteuerliche Herausforderungen mit sich bringt, da Besonderheiten geprüft und überwacht werden müssen.

1. Vereinfachte Meldeverfahren

Die umsatzsteuerlichen Rahmenbedingungen für den Online-Handel im B2C-Bereich wurden mit Wirkung zum 1.7.2021 überarbeitet und es wurden mit dem OSS (One-Stop-Shop) und dem IOSS (Import-One-Stop-Shop) vereinfachte Meldeverfahren geschaffen.

Ziel dieser neuen Meldeverfahren ist es, dass die Umsätze, die in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten getätigt werden, im Rahmen einer einzigen Anlaufstelle gemeldet werden, um so die sonst erforderliche Registrierung in den jeweiligen EU-Mitgliedstaaten, in denen B2C-Umsätze getätigt werden, zu vermeiden. In Deutschland melden betroffene Unternehmen alle relevanten Umsätze zentral an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt).

Die neuen Meldeverfahren lassen sich in drei Gruppen unterteilen, die nachfolgend an Beispielen verdeutlicht werden:

- OSS-Nicht-EU-Regelung (§ 18i UStG)
- OSS-EU-Regelung (§ 18j UStG)
- IOSS-Einfuhrregelung (§ 18k UStG)

2. Nicht-EU-Regelung

Die Nicht-EU-Regelung des § 18i UStG greift für nicht in der EU ansässige Unternehmer, die alle Arten von elektronischen Dienstleistungen und sonstigen Leistungen an Endverbraucher (B2C) in der EU erbringen.

Beispiel

Das in der Schweiz ansässige Serviceunternehmen wartet die Aufzuganlage des Nichtunternehmers PP in Konstanz. Der Leistungsort für diese Wartungsarbeit befindet sich in Deutschland. Die Dienstleistung unterliegt in Deutschland der Umsatzsteuer.

3. EU-Regelung OSS

Die OSS-EU-Regelung des § 18j UStG ist für deutsche Unternehmen die vorrangig relevante Regelung. Vereinfacht werden folgende Umsätze davon erfasst:

- alle B2C-Dienstleistungen an Kunden im EU-Ausland,
- innergemeinschaftliche Fernverkäufe,
- Fernverkäufe durch elektronische Schnittstellen.

Beispiel

Ein in Deutschland ansässiger Händler veräußert über die eigene Internetseite Waren an Privatpersonen im EU-Ausland. Die Waren werden aus seinem inländischen Lager an die Endverbraucherkunden in das EU-Ausland versendet.

Variante 1

Der Händler überschreitet die Umsatzschwelle von 10.000 € im laufenden Jahr nicht und hat diese im Vorjahr ebenfalls nicht überschritten; zudem verzichtet er nicht auf die Anwendung der Umsatzschwelle. In diesem Fall unterliegt die Lieferung des Händlers an die Endverbraucherkunden in Deutschland der Umsatzsteuer. Der Händler fakturiert gegenüber seinen Endkunden mit deutscher Umsatzsteuer.

Variante 2

Die Händler überschreitet die Umsatzschwelle von 10.000 € oder er verzichtet auf die Anwendung der Umsatzschwelle. In dieser Konstellation verlagert sich der Lieferort in das EU-Ausland. Der Händler hat hinsichtlich der zutreffenden Umsatzbesteuerung der Umsätze im Bestimmungsland folgende Wahlmöglichkeiten:

- Registrierung über das OSS-Verfahren und damit Meldung und Entrichtung der ausländischen Umsatzsteuer zentral über das BZSt, oder
- Registrierung in jedem Bestimmungsmitgliedstaat, in dem Fernverkäufe getätigt wurden.

Werden Fernverkäufe und elektronische Dienstleistungen im laufenden Kalenderjahr von nicht mehr als 10.000 € getätigt und haben diese im vorangegangenen Kalenderjahr ebenfalls nicht mehr als 10.000 €

betragen, so verlagert sich der Leistungsort nicht an den Ort der Beendigung der Beförderung/Versendung. Auf die Anwendung dieser Umsatzschwelle kann der leistende Unternehmer verzichten. Der Verzicht bindet für zwei Kalenderjahre. Die Anmeldung zum OSS-Verfahren wird als konkludenter Verzicht auf die Umsatzschwelle angesehen.



Hinweis

Die deutsche Finanzverwaltung weist in Abschn. 3c.I Abs. 1 UStAE auf die Melde- und Registrierungspflichten im Bestimmungsland bei Nichtanwendung des OSS-Verfahrens hin. Eine Nichterfassung durch den Unternehmer dürfte von Seiten der Finanzverwaltung daher strenger geahndet werden.

4. IOSS-Einfuhrregelung

Die IOSS-Einfuhrregelung des § 18k UStG greift bei Fernverkäufen von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen für Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 €.

Beispiel

Der in den USA ansässige Händler versendet Waren mit einem Sachwert von weniger als 150 € pro Sendung an Endverbraucher in Deutschland. Die Einfuhr ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG von der Einfuhrumsatzsteuer befreit, sofern der US-Händler an dem besonderen Besteuerungsverfahren IOSS teilnimmt. Stattdessen führt der Händler die deutsche Umsatzsteuer über den IOSS ab.

5. Anmelde-, Abgabe- und Zahlungsfristen

Zu beachten ist zunächst, dass die Anwendung der besonderen Besteuerungsverfahren OSS bzw. IOSS eine rechtzeitige Anmeldung voraussetzt. Wird die rechtzeitige Registrierung versäumt, ist eine rückwirkende Anmeldung grundsätzlich nicht möglich.

Die OSS-Meldungen sind fristgerecht abzugeben und zu entrichten. Die Fristen sind:

- 1. Quartal bis zum 30.4.
- 2. Quartal bis zum 30.7.
- 3. Quartal bis zum 31.10.
- 4. Quartal bis zum 31.1. des Folgejahrs

Die Fristen verlängern sich aufgrund von Sonn- und Feiertagen nicht.

Wird die Meldung nicht fristgerecht eingereicht, liegt faktisch eine Steuerhinterziehung vor und die nachgereichte Meldung stellt i.d.R. eine strafbefreiende Selbstanzeige dar.



Hinweis

Wird die OSS-Meldung wiederholt nicht fristgerecht eingereicht, droht der dauerhafte Ausschluss vom OSS-Verfahren. Dies hätte für den betroffenen Unternehmer zur Folge, dass er sich in jedem EU-Staat lokal registrieren lassen muss.

6. Besondere Problemkreise bei Anwendung des EU-OSS-Verfahrens

Es ist zu prüfen, ob es sich bei dem im anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Kunden um einen Unternehmer oder Nichtunternehmer handelt. Dies erfolgt regelmäßig anhand der Mitteilung der USt-IdNr. durch den Kunden und der qualifizierten Bestätigung. Des Weiteren ist bei dem Nichtunternehmer-Kunden das Überschreiten der Erwerbsschwelle zu prüfen.

Im Rahmen des OSS-Verfahrens muss der Unternehmer die Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 1 UStG erfüllen und die Aufzeichnungen auf Anfrage der Behörde elektronisch zur Verfügung stellen. Bei Verstoß gegen die Aufzeichnungspflichten kann es zu einem Ausschluss vom OSS-Verfahren kommen.

Immer wieder erhalten Unternehmer Mahnungen aus dem EU-Ausland für nicht abgeführte Steuerbeträge. Bei Eingang einer derartigen Zahlungserinnerung ist diese auf Echtheit zu prüfen. Falls die E-Mail echt ist, ist zu prüfen, ob die Steuerzahlung fristgerecht an das BZSt geleistet wurde. Sodann ist der ausländische Mitgliedstaat über die geleistete Zahlung – ggf. durch einen Screenshot-Kontoauszug – zu informieren. Eine weitere Zahlung sollte nicht an den Mitgliedstaat geleistet werden.

7. Vorteile der besonderen Besteuerungsverfahren

Die besonderen Besteuerungsverfahren vereinfachen die Umsatzbesteuerung im B2C-Bereich:

- Durch den Wegfall des Erfordernisses der Registrierung im anderen EU-Mitgliedstaat für B2C-Umsätze können ausländische Steuerberatungskosten entfallen.
- Für im Rahmen von OSS deklarierte Umsätze gelten nicht die Rechnungsvorschriften des Bestimmungslands, sondern des EU-Staats, in dem die Deklaration erfolgt. Im Fall der Anwendung von OSS entfällt die Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung über Fernverkäufe.
- Im Rahmen der OSS/IOSS-Verfahren reduzieren sich die Umsatzsteuerintervalle auf Quartalsmeldungen mit einer Zahlungsfrist zum Monatsletzten des Folgemonats.

Rechnungsstellung und Rechnungskorrektur

Die Rechnungsstellung und ggf. anfallende Rechnungsberichtigungen bzw. -korrekturen unterliegen strengen Formvorschriften. Der nachfolgende Überblick soll helfen, Verstöße und insbesondere deren Rechtsfolgen zu vermeiden.

1. Verpflichtung zur Rechnungsstellung

Eine Rechnung umfasst jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird, unabhängig von ihrer Bezeichnung als „Abrechnung“ oder „Quittung“ (§ 14 Abs. 1 Satz 1 UStG). Keine Rechnungen sind dagegen Schriftstücke, die ausschließlich den Zahlungsverkehr betreffen, wie z.B. Mahnungen, auch wenn sie alle in § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben enthalten.

Unternehmer, die Lieferungen oder Leistungen erbringen, sind berechtigt und u.U. verpflichtet, Rechnungen auszustellen. Ist der Leistungsempfänger ebenfalls Unternehmer, muss die Rechnung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung ausgestellt werden. Diese Pflicht gilt auch für steuerfreie Leistungen, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, wie innergemeinschaftliche Lieferungen und Ausfuhrlieferungen.

Bei Rechnungen über

- (steuerfreie) innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 6a UStG sowie über
- sonstige Leistungen i.S. des § 3a Abs. 2 UStG in einem anderen Mitgliedstaat, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet,

ist der Rechnungssteller jedoch verpflichtet, spätestens am 15. Tag des Monats, der auf den Monat der Ausführung der Lieferung bzw. sonstigen Leistung folgt, eine Rechnung auszustellen. Für Teilleistungen, wie regelmäßige Dienstleistungen oder Vermietungen, beginnt die sechsmonatige Frist für die

Rechnungsstellung mit Ablauf des jeweiligen Leistungsmonats.

Der Unternehmer hat sowohl empfangene als auch ausgestellte Rechnungen zehn Jahre aufzubewahren (§ 14b UStG).

Soweit der Unternehmer Rechnungen mittels elektronischer oder computergestützter Kassensysteme oder Registrierkassen ausstellt, genügt es hinsichtlich der ausgestellten Rechnungen i.S. des § 33 UStDV, wenn ein Doppel der Ausgangsrechnung (Kassenbeleg) aus den unveränderbaren digitalen Aufzeichnungen reproduziert werden kann.



2. Pflichtangaben in der Rechnung

Nach § 14 Abs. 4 UStG muss eine ordnungsgemäße Rechnung folgende Pflichtangaben enthalten:

- Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers
- Steuernummer oder USt-IdNr. des leistenden Unternehmers
- Ausstellungsdatum der Rechnung
- Rechnungsnummer
- Beschreibung der Leistung
- Zeitpunkt der Leistung (bei Vorauszahlungen auch Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts)
- Angaben zum Entgelt:
 - Nettoentgelt (aufgeschlüsselt nach Steuersätzen sowie ggf. Steuerbefreiungen)
 - im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts (Boni, Skonti und Rabatte)
 - Steuersatz und Steuerbetrag
 - ggf. Hinweis auf Steuerbefreiung
- Hinweis auf die 2-jährige Frist zur Rechnungsaufbewahrung des Leistungsempfängers bei Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken oder steuerpflichtigen Werklieferungen an Nichtunternehmer oder an den Privatbereich von Unternehmern
- Angabe „Gutschrift“ bei Rechnungsausstellung durch Leistungsempfänger

3. Berichtigung von Rechnungen

Eine Rechnung mit fehlerhaften und unvollständigen Angaben berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug. Rechnungen können nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt werden, wenn eine Rechnung

- nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG oder nach § 14a UStG enthält oder
- wenn Angaben in der Rechnung nicht zutreffen.

Die Berichtigung muss durch ein Dokument erfolgen, das sich konkret und eindeutig auf die Rechnung bezieht. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn dieses Dokument die fortlaufende Nummer der ursprünglichen Rechnung enthält. Eine neue Rechnungsnummer ist für dieses Dokument nicht erforderlich. Das Dokument, mit dem die Berichtigung vorgenommen werden soll, muss den Formerfordernissen der §§ 14 und 14a UStG entsprechen. Die Berichtigung bedarf nicht der Genehmigung der Finanzbehörden. Die Rücksendung der ursprünglichen Rechnung durch den Leistungsempfänger ist nicht erforderlich.

Früher erkannte die Finanzverwaltung den Vorsteuerabzug erst ab dem Zeitpunkt der Berichtigung an. Dem ist der EuGH entgegengetreten und hat entschieden, dass das Vorliegen einer Rechnung nur eine formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist

und daher eine Rechnungsberichtigung mit Rückwirkung für den Vorsteuerabzug möglich ist (EuGH vom 15.9.2016, Rs. C-518/14). Das Recht auf Vorsteuerabzug aus der berichtigten Rechnung kann daher für den Besteuerungszeitraum ausgeübt werden, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde (BFH vom 20.10.2016, Az.: V R 26/15). Der EuGH hat sich jedoch nicht zu der Frage geäußert, welche Mindestanforderungen erfüllt sein müssen, damit eine Rechnung rückwirkend berichtigt werden kann. Nach Auffassung des BFH ist ein Dokument jedenfalls dann eine Rechnung und damit berichtigungsfähig, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält (BFH vom 20.10.2016, Az.: V R 26/15).

4. Korrektur von Rechnungen aufgrund unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweise

Die Rechtsfolgen eines unrichtigen oder unberechtigten Steuerausweises in einer Rechnung, insbesondere die Korrektur des Steuerbetrags, richten sich nach § 14c UStG.

4.1 Unrichtiger Steuerausweis (§ 14c Abs. 1 UStG)

Zu hoher Steuerausweis

Wird in der Rechnung ein höherer Steuerbetrag ausgewiesen als tatsächlich geschuldet, schuldet der leistende Unternehmer auch den Mehrbetrag. Der Leistungsempfänger kann den Mehrbetrag jedoch nicht als Vorsteuer abziehen (Abschn. 15.2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStAE). Zur Beseitigung dieser Rechtsfolge muss der leistende Unternehmer den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigen. Weiterhin muss der zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuerbetrag an den Rechnungsempfänger zurückgezahlt werden. Liegen diese Voraussetzungen vor, so kann der Unternehmer in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG den geschuldeten Steuerbetrag gegenüber dem Finanzamt berichtigen.

Zu niedriger Steuerausweis

Bei einem zu niedrigen Steuerausweis (z.B. 7% statt 19%) schuldet der Unternehmer unbenommen die gesetzlich geschuldete Steuer, also 19%. Der Leistungsempfänger kann nur den in der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag als Vorsteuer abziehen. Der leistende Unternehmer hat jedoch das Recht, den zu niedrig ausgewiesenen Steuerbetrag zu berichtigen. Die Berichtigung erfolgt durch Berichtigungserklärung gegenüber dem Leistungsempfänger.

4.2 Unberechtigter Steuerausweis (§ 14c Abs. 2 UStG)

Soweit in einer Rechnung ein Steuerbetrag ausgewiesen ist, obwohl hierzu keine Berechtigung besteht (z.B. bei Rechnungsstellung durch Kleinunternehmer oder in Fällen des echten Schadensersatzes) wird der ausgewiesene Betrag dennoch geschuldet.

Soweit der Rechnungsaussteller den unberechtigten Steuerausweis gegenüber dem Rechnungsempfänger für ungültig erklärt hat und die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt ist, hat er die Möglichkeit, den geschuldeten Steuerbetrag gegenüber dem Finanzamt zu berichtigen.

Die Gefährdung des Steueraufkommens ist beseitigt, wenn der Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht hat oder die geltend gemachte Vorsteuer an das Finanzamt zurückgezahlt

worden ist. Der Schuldner des in der Rechnung unberechtigt ausgewiesenen Betrags hat die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags bei dem für seine Besteuerung zuständigen Finanzamt gesondert schriftlich zu beantragen (§ 14c Abs. 2 Satz 5 UStG).

4.3 Ausweis einer falschen Steuer in Rechnungen an Endverbraucher

In Folge des Urteils des EuGH vom 8.12.2022 (Rs. C-378/21) hat das BMF mit Schreiben vom 27.2.2024 (Az.: III C 2 -S 7282/19/10001 :002) bestimmt, dass die Vorschrift des § 14c Abs. 1 UStG einschränkend auszulegen ist.

Soweit ein Unternehmer eine Leistung tatsächlich ausgeführt und hierüber eine Rechnung mit überhöhtem Steuerausweis an einen Endverbraucher erteilt hat, entsteht in Höhe der Differenz zum zutreffenden Steuerausweis keine Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG. Eine Berichtigung des Steuerbetrags gegenüber dem Leistungsempfänger sowie eine Rückzahlung der überhöhten Steuer an diesen ist in diesen Fällen nicht erforderlich, um die zu viel abgeführte Steuer vom Finanzamt zurückzuerlangen.

Endverbraucher sind Nichtunternehmer und Unternehmer, die nicht im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit handeln. Hat der Unternehmer Rechnungen mit gleichen Leistungen sowohl an Endverbraucher als auch an Unternehmer erbracht (Mischfälle), gelten diese Erleichterungen nur bei der Leistung an den Endverbraucher. Für die Rechnungen, die an Unternehmer gestellt wurden, ist weiterhin § 14c Abs. 1 UStG anzuwenden (s.o.).

Auf die von § 14c Abs. 2 UStG erfassten Fälle sind die Grundsätze des EuGH-Urteils hingegen nicht anzuwenden, da in diesen Fällen bereits die Grundvoraussetzung des Urteilssachverhalts – die tatsächliche Leistungserbringung durch einen Unternehmer – nicht gegeben ist.

5. Besonderheiten im Rahmen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts (§ 25b UStG)

Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft setzt voraus, dass drei Unternehmer Umsatzgeschäfte über denselben Gegenstand abschließen und dieser Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer gelangt. Weitere Voraussetzungen sind, dass

- die Unternehmer in jeweils verschiedenen Mitgliedstaaten für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst sind,
- der Gegenstand der Lieferungen aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats gelangt und
- die Beförderung oder Versendung durch den ersten Lieferer oder den ersten Abnehmer erfolgt.

Die Rechtsfolgen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts sind für den ersten Abnehmer (also den „mittleren“ Unternehmer in der Lieferkette) bedeutsam. Denn dieser wird von der Verpflichtung befreit, sich im Warenzielland umsatzsteuerlich zu registrieren und entsprechende Steuererklärungen abzugeben. Diese Verpflichtungen werden dadurch ersetzt, dass die Steuerschuld auf den letzten Abnehmer übergeht, der bereits im Warenzielland umsatzsteuerlich registriert ist.

Materielle Voraussetzung für den Übergang der Steuerschuld ist nach § 25b Abs. 2 Nr. 3 UStG, dass der erste Abnehmer dem letzten Abnehmer eine Rechnung ausstellt, in der die Steuer nicht gesondert ausgewiesen ist (§ 14a Abs. 7 UStG). Neben den Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG sind in der Rechnung folgende zusätzliche Angaben erforderlich:

- Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts, z.B. „Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft nach § 25b UStG“ oder „Vereinfachungsregelung nach Art. 141 MwStSystRL“;
- Hinweis auf die Steuerschuld des letzten am Dreiecksgeschäft beteiligten Abnehmers;
- Angabe der USt-IdNr. des ersten am Dreiecksgeschäft beteiligten Abnehmers und
- Angabe der USt-IdNr. des letzten am Dreiecksgeschäft beteiligten Abnehmers.



Hinweis

Es ist zukünftig verstärkt darauf zu achten, dass die Rechnungen des mittleren Unternehmers den Zusatz „innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft und Umkehr der Steuerschuldnerschaft“, also beide Elemente, beinhalten.

Der letzte Abnehmer muss anhand der Rechnungsangaben klar und einfach erkennen können, dass er der letzte Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft ist und dass die Steuerschuld auf ihn übergeht.

Nach Auffassung des EuGH im Urteil vom 8.12.2022 (Rs. C-247/21) sowie des BFH ist die Formulierung „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ zwingend erforderlich. Fehlt diese, liegt kein Dreiecksgeschäft und damit kein Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den letzten Abnehmer vor. Die Formulierung könne auch nicht durch einen anderen Hinweis ersetzt werden. Eine Formulierung wie „steuerfreies innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft“ sei nicht ausreichend.



Fazit

Bei der Abwicklung von Dreiecksgeschäften ist größte Sorgfalt geboten, da bei Nichteinhaltung der genannten Voraussetzung eine rückwirkende Heilung nicht möglich ist und somit die für den ersten Abnehmer geltenden Erleichterungen entfallen. Zusätzlich besteht das Risiko, dass der erste Abnehmer in dem Mitgliedstaat, dessen USt-IdNr. er verwendet hat, einen innergemeinschaftlichen Erwerb

versteuern muss, ohne die dabei entstehende Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen zu können (§ 3c Satz 2 UStG). Die Beseitigung dieser Rechtsfolge ist zwar möglich, verursacht allerdings einen ggf. erheblichen Aufwand.

6. Besonderheiten bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG)

Unternehmer schulden als Leistungsempfänger die Steuer für bestimmte steuerpflichtige Umsätze, die an sie im Inland ausgeführt werden. Dies gilt z.B. für

- nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 1 UStG),
- Werklieferungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers sowie sonstige Leistungen von Unternehmern mit Sitz in einem Drittstaat (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG) oder für
- Bauleistungen, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der nachhaltig Bauleistungen erbringt (§ 13b Abs. 1 Nr. 4 UStG).
- Der leistende Unternehmer ist in diesen Fällen verpflichtet, Rechnungen auszustellen, in denen die Steuer nicht gesondert ausgewiesen ist (§ 14a Abs. 5 UStG).



Hinweis

Neben den übrigen Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG müssen die Rechnungen den Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten. Fehlt dieser Hinweis in der Rechnung, ist der Leistungsempfänger allerdings nicht von der Steuerschuldnerschaft befreit. Da der Vorsteuerabzug für Leistungen i.S. von § 13b Abs. 1 und 2 UStG nicht den Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung voraussetzt, hat das Fehlen dieses Hinweises letztlich keine negativen Folgen für den Leistungsempfänger. Weist der leistende Unternehmer die Steuer in der Rechnung dennoch gesondert aus, schuldet er sie nach § 14c Abs. 1 UStG.

Die E-Rechnung kommt: Aktueller Handlungsbedarf



Die Mehrzahl der EU-Mitgliedstaaten ist dabei, eine Verpflichtung zur Abrechnung mit E-Rechnungen einzuführen bzw. haben diese bereits eingeführt. Vorbild ist hierbei Italien, welches eine umfassende E-Rechnungspflicht bereits in 2019 eingeführt hat und mit dieser den Steuerbetrug erheblich eindämmen konnte.

1. E-Rechnungen auf EU-Ebene und in Deutschland

Als E-Rechnung wird im BMF-Schreiben vom 15.10.2024 eine Rechnung definiert, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Die Rechnung muss der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprech-

enden Syntaxen gem. der Richtlinie 2014/55/EU vom 16.4.2014 entsprechen.

Auf EU-Ebene wird mit der Initiative Mehrwertsteuer im digitalen Zeitalter (VIDA) ein standardisiertes elektronisches Meldesystem und eine zwingende elektronische Rechnungsstellung für bestimmte innergemeinschaftliche Umsätze eingeführt werden. Dem geplanten Maßnahmenpaket hat der ECOFIN am 5.11.2024 (beinahe zwei Jahre nach den ersten Vorschlägen) zugestimmt. Demnach wird ab dem 1.7.2030 die E-Rechnung auf gesamter EU-Ebene zur Pflicht. Zudem wird ein E-Reportingsystem auf EU-Ebene eingeführt, das die Zusammenfassenden Meldungen ersetzt, und an das ggf. bereits vorhandene nationale E-Reportingvorgaben bis 2035 anzupassen sind.

In Deutschland wird aber schon ab dem Jahr 2025 eine E-Rechnungspflicht bei B2B-Umsätzen eingeführt. Betroffen sind davon grundsätzlich im Inland ansässige Unternehmer, die an einen anderen inländischen Unternehmer über einen im Inland steuerbaren Umsatz abrechnen. Es besteht keine E-Rechnungspflicht bei Kleinbetragsrechnungen, bei Fahrausweisen (diese können weiterhin am Fahrscheinautomaten erworben werden, ohne den Vorsteuerabzug zu verlieren) sowie bei steuerfreien Umsätzen nach § 4 Nr. 8 – 29 UStG, sofern nicht zur Umsatzsteuer optiert wurde.

Die Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung erfolgt stufenweise bis 2028. Für Rechnungen mit Leistungs- und Ausstellungsdatum zwischen dem 1.1.2025 und dem 31.12.2026 ist die Abrechnung nach der derzeitigen Rechtslage weiterhin möglich. Ab dem Jahr 2027 müssen Unternehmen, deren Gesamtumsatz gem. § 19 Abs. 3 UStG 800.000 € überschreitet, zwingend mittels E-Rechnung abrechnen. Für die übrigen Unternehmen verlängert sich die Übergangsregelung um ein weiteres Jahr bis zum 31.12.2027 (Leistungs- und Rechnungsdatum vor dem 1.1.2028).



Hinweis

Auf der Eingangsseite hingegen müssen die im Inland ansässigen Unternehmen bereits ab dem Jahr 2025 in der Lage sein, E-Rechnungen zu empfangen. Dies kann insbesondere kleinere und mittlere Unternehmen vor Herausforderungen stellen.



Empfehlung

Die IT- und ERP-Systeme müssen daher an die neuen Anforderungen angepasst werden. Gerne begleiten wir Sie auf diesem Weg mit unserer fachlichen Kompetenz.

2. Rechnungsstellung an Leistungsempfänger im EU-Ausland oder Drittland

In Deutschland besteht eine E-Rechnungspflicht nur dann, wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger (ebenfalls ein Unternehmer) im Inland ansässig sind.

Die Ansässigkeit des Leistungsempfängers muss im Rahmen der Rechnungsstellung geprüft werden. Wird beispielsweise eine innergemeinschaftliche Lieferung im B2B-Bereich an einen deutschen Leistungsempfänger erbracht, der für Zwecke der Umsatzsteuer im EU-Ausland registriert ist, unterliegt dieser Umsatz ebenfalls der E-Rechnungspflicht.

Ist der Leistungsempfänger im EU-Ausland oder Drittland ansässig, besteht nach dem deutschen UStG keine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung. Zudem ist der ausländische Kunde nach dem deutschen UStG nicht verpflichtet, eine E-Rechnung zu akzeptieren.



Hinweis

Aufgrund der voranschreitenden Digitalisierung und der Vereinheitlichung von Prozessen kann es jedoch im Interesse der Vertragspartner sein, dass dennoch die Rechnungsstellung im Wege einer E-Rechnung erfolgt. Mit den ausländischen

Geschäftspartnern sollten daher Vereinbarungen getroffen werden, dass eine E-Rechnung empfangen und akzeptiert wird.

Bei inländischen Kunden im B2B-Bereich ist dies nicht erforderlich, da diese ab 2025 zwingend in der Lage sein müssen, E-Rechnungen zu empfangen.



Hinweis

Zudem müssen bei international agierenden Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten hinsichtlich der E-Rechnungen die Vorschriften im jeweiligen Land beachtet werden.

3. E-Rechnung und Vorsteuerabzug

Ab dem Jahr 2025 müssen inländische Unternehmen E-Rechnungen im Sinne des deutschen UStG empfangen können. Hierfür reicht es nach dem BMF-Schreiben vom 15.10.2024 zur Einführung von E-Rechnungen aus, wenn der Leistungsempfänger ein E-Mail-Postfach zur Verfügung stellt. Abweichend davon können die Beteiligten andere elektronische Übermittlungswege vereinbaren.

Sofern der Leistende verpflichtet ist, eine E-Rechnung auszustellen, erfüllt nur eine solche dem Grunde nach die Voraussetzungen der §§ 14, 14a UStG. In diesem Fall ermöglicht eine sonstige Rechnung (in Papier, PDF etc.) keinen Vorsteuerabzug.

Das BMF hat aber klargestellt, dass auch inhaltlich richtige und vollständige sonstige Rechnungen regelmäßig den Vorsteuerabzug ermöglichen, wenn sie der Finanzverwaltung sämtliche Angaben liefern, um die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug zu prüfen.

Wird vom Rechnungsempfänger die Annahme einer E-Rechnung verweigert bzw. ist er technisch hierzu nicht in der Lage, so hat er kein Recht darauf, eine alternative Ausstellung einer sonstigen Rechnung vom leistenden Unternehmer einzufordern. In diesem Fall gelten die umsatzsteuerlichen Pflichten des Rechnungsausstellers als erfüllt, wenn er nachweisen kann, dass er eine E-Rechnung ausgestellt und sich um eine ordnungsgemäße Übermittlung bemüht hat.



Hinweis

Ohne eine ordnungsgemäße Rechnung im Sinne des UStG besteht grundsätzlich kein Recht auf Vorsteuerabzug. Die Möglichkeiten für den Empfang von E-Rechnungen müssen zwingend geschaffen werden.

Zudem muss der Leistungsempfänger im Rahmen der Rechnungsprüfung prüfen, ob der leistende Unternehmer zum Ausstellen einer E-Rechnung verpflichtet ist. Eine sonstige Rechnung darf dann nicht akzeptiert werden, da diese nicht den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung entspricht.

Eine etwaige Verpflichtung des Empfangs von E-Rechnungen von im Ausland ansässigen leistenden Unternehmen ist durch das deutsche UStG nicht gedeckt.



Zwischenfazit

Im Rahmen der Prozessumstellung und Digitalisierung empfiehlt es sich auch hier, rechtzeitig mit den Geschäftspartnern in Kontakt zu treten und eine etwaige Vereinbarung hinsichtlich der Rechnungsstellung im E-Format zu treffen. Die gewünschten Formate sollten abgestimmt werden.

4. International agierende Unternehmen mit ausländischen Betriebsstätten

Sofern international agierende Unternehmen eine umsatzsteuerliche Betriebsstätte in Deutschland haben, müssen von diesen die deutschen umsatzsteuerlichen Vorschriften zu den E-Rechnungen befolgt werden. Entsprechend müssen bei international agierenden deutschen Unternehmen mit umsatzsteuerlichen Betriebsstätten im Ausland hinsichtlich der E-Rechnungen die Vorschriften im jeweiligen Land geprüft und beachtet werden. Gerne unterstützen wir Sie dabei durch unser weltweites PKF-Netzwerk.

5. Fazit: E-Rechnung als Chance im digitalen Zeitalter

Investitionen in die IT-Infrastruktur sowie die Überarbeitung von Prozessen und die Anpassung des Tax Compliance Management-Systems (Tax CMS) stellen die Unternehmen zweifellos vor große Herausforderungen. Ziel sollte es sein, den Weg in die Digitalisierung der Rechnungsstellung zügig voranzutreiben und die Chancen der Digitalisierung z.B. auch im Bereich der KI-gestützten Prüfung und Buchung der E-Rechnungen zu nutzen.

Die Autoren aus dem PKF Deutschland Team

Julian Frische / Osnabrück
Thorsten Haake / Duisburg
Melissa Henger-Cseh / Stuttgart
Marco Herrmann / Köln
Büsra Ilhan / Braunschweig und Hamburg
Agnieeszka Jarecka / Rostock
Katinka Kammerer / München
Enrico Kiehne / Braunschweig
Martin Krebs / Stuttgart
Ulrike Kronenthaler / Freudenstadt
Ralf Lüdeke / Hamburg
Thomas Niemann / Balingen
Ulrich Püschel / Berlin
Martin Schuster / Augsburg

Impressum

PKF Deutschland GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

EUREF-Campus 10/11
10829 Berlin
Telefon +49 30 306907 - 0

info@pkf.de

www.pkf.de

Die Inhalte dieser PKF* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

Die PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist sowohl Mitglied im deutschen Netzwerk gemäß § 319 b HGB als auch Mitglied von PKF Global, dem Netzwerk von Mitgliedsunternehmen von PKF International Limited. Jedes Mitgliedsunternehmen ist ein eigenständiges und rechtlich unabhängiges Unternehmen und übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für die Handlungen oder Unterlassungen der einzelnen nationalen oder internationalen Mitglieder oder Korrespondenzunternehmen von PKF Global. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.

„PKF“ und das PKF-Logo sind eingetragene Marken, die von PKF International Limited und deren Mitgliedsunternehmen verwendet werden. Sie dürfen nur von einem ordnungsgemäß lizenzierten Mitgliedsunternehmen des Netzwerks verwendet werden.