



STARTSCHUSS ZUR UMSETZUNG DER QUICK FIXES

Überblick über die häufigsten Fragen im Zusammenhang mit den Quick Fixes

Die Änderungen aufgrund der Quick Fixes sind zum 1.1.2020 in Kraft getreten (siehe auch Umsatzsteuer-Impuls vom 15.10.2019). Unternehmen mit Dauerfristverlängerung müssen die Neuerungen am 10.3.2020 erstmalig in einer Umsatzsteuer-Voranmeldung berücksichtigen und zudem am 25.2.2020 die erste Zusammenfassende Meldung (ZM) unter dem neuen Regime übermitteln.

Für Konsignationslager, bei denen von den Vereinfachungsregelungen Gebrauch gemacht wird, hat die Finanzverwaltung im Hinblick auf die abzugebende ZM ein spezielles Procedere ins Leben gerufen. Zwangsläufig treten im Zusammenhang mit Neuregelungen praktische Anwendungsfragen auf. Deshalb haben wir Ihnen Fragen und Antworten zusammengestellt, die Unternehmen bei der Umsetzung der Quick Fixes in der Praxis beschäftigen und in den vergangenen Wochen häufig an uns herangetragen wurden.

INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNGEN

1. Wie oft und zu welchem Zeitpunkt muss die USt-IdNr. der Kunden abgefragt werden?

Da die gültige USt-IdNr. gemäß § 6a Abs. 1 Nr. 4 UStG nun materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, sollte die Gültigkeit vor jeder Lieferung (vor Beginn der Beförderung/Versendung) überprüft werden. In vielen Buchhaltungssystemen gibt es hierfür bereits programmseitige Lösungen. Es empfiehlt sich, ein automatisiertes Verfahren zu implementieren.

2. Muss auch die USt-IdNr. von Bestandskunden abgefragt werden?

Ja, auch hier gelten die Ausführungen unter 1. entsprechend. Anknüpfungspunkt ist die Ausführung einer Lieferung.

3. Kann die Steuerfreiheit versagt werden, wenn ich die Gültigkeitsfrage nicht nachweisen kann?

Grundsätzlich gilt, dass bei einer gültigen USt-IdNr. des Kunden im Zeitpunkt der Lieferung die Steuerfreiheit nicht mit Hinweis auf eine nicht erfolgte Gültigkeitsabfrage versagt werden darf.

War jedoch die USt-IdNr. im Zeitpunkt der Lieferung ungültig, kann sich der Lieferant nicht auf die Vertrauensschutzregelung nach § 6a Abs. 4 UStG berufen.

4. Bestehen besondere Anforderungen an die Abfrage bzw. Dokumentation der USt-IdNr.?

Grundsätzlich ist der Nachweis über eine qualifizierte schriftliche Bestätigungsmitteilung, die beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) beantragt werden muss, zu führen. In Ausnahmefällen kann bei einzelnen USt-IdNrn. der Nachweis durch die Übernahme des vom BZSt übermittelten Ergebnisses als Screenshot in das System des Unternehmens geführt werden. Des Weiteren ist zu beachten, dass die qualifizierte Bestätigung durch das BZSt keine Angaben zu der gestellten Anfrage enthält, so dass die Eingabedaten separat zu dokumentieren sind (z. B. durch einen Screenshot).

Bei gleichzeitigen Anfragen zu mehreren USt-IdNrn., kann dies über eine XML-RPC-Schnittstelle beim BZSt erfolgen. In diesen Fällen kann der Nachweis einer durchgeführten qualifizierten Anfrage einer USt-IdNr. – abweichend vom Grundsatz einer qualifizierten amtlichen Bestätigungsmitteilung – über den vom BZSt empfangenen Datensatz geführt werden.

5. Für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung ist die „Verwendung einer USt-IdNr.“ des Erwerbers durch diesen notwendig. Was versteht man hierunter?

Der Begriff „Verwendung einer USt-IdNr.“ ist in Abschn. 3a.2 Abs. 10 Satz 2 UStAE definiert. Für Liefergeschäfte hielt der Gesetzgeber unter Verweis auf diese Definition eine Klarstellung für entbehrlich. Die Verwendung soll grundsätzlich vor Ausführung der Leistung erfolgen und in dem jeweiligen Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden. Eine in einem Dokument lediglich formularmäßig eingedruckte USt-IdNr. soll hierfür nicht ausreichen. Der Begriff „Verwendung“ setzt ein aktives Tun des Leistungsempfängers voraus. Bei mündlicher Auftragserteilung kann die Verwendung auch durch den Leistungsempfänger dokumentiert werden. Wird die Verwendung der USt-IdNr. für Zwecke der Erfassung der Stammdaten erfragt und dokumentiert, soll dies grundsätzlich auch ausreichend sein, wenn zusätzlich eine Erklärung des Leistungsempfängers aufgenommen wird, dass diese USt-IdNr. bei allen künftigen – unternehmerischen – Einzelaufträgen verwendet werden soll.

6. Bei Erfassung der Stammdaten wurde die unternehmerische Verwendung durch den Abnehmer dokumentiert – muss jetzt noch mehr dokumentiert werden?

Sofern sich aus den Aufzeichnungen ergibt, dass die USt-IdNr. für alle zukünftigen innergemeinschaftlichen Lieferungen verwendet werden soll, muss nichts weiter unternommen werden. Wurde hingegen nur der Bezug für den unternehmerischen Bereich erklärt und dokumentiert, ist dies nicht ausreichend. Die Dokumentation für die Verwendung für zukünftige innergemeinschaftliche Lieferungen muss noch erfolgen. In der Praxis wird dies über entsprechende Vermerke in Bestellungen/Auftragsschreiben gelöst; u. U. kann die Dokumentation über die Auftragsbestätigung durch den Lieferanten erfolgen.

7. Muss die Verwendung der USt-IdNr. durch den Abnehmer auch dokumentiert werden, wenn ein automatisierter Prozess zur Gültigkeitsabfrage implementiert wurde?

Die Gültigkeitsabfrage ersetzt die Dokumentation der „Verwendung der USt-IdNr.“ nicht. Beides ist grundsätzlich durch den Lieferanten zu dokumentieren. Während Schwächen bei der Gültigkeitsabfrage nicht automatisch zur Versagung der Steuerbefreiung führen (siehe 3.), ist die Dokumentation der Verwendung der (gültigen) USt-IdNr. zwingende Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Eine nachträgliche Heilung ist nur in Ausnahmefällen möglich.

8. Kann die Steuerbefreiung auch über eine nachträgliche „Verwendung“ der USt-IdNr. erreicht werden?

Eine rückwirkende „Heilung“ durch nachträgliche Mitteilung der USt-IdNr. ist derzeit nicht möglich, da die Verwendung einer gültigen USt-IdNr. materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist und dies vor Beginn der Beförderung/Versendung erfolgen muss. Die weitere Entwicklung diesbezüglich bleibt abzuwarten. Nach den sog. Explanatory Notes (Veröffentlichung der EU-Kommission) soll zumindest für Fälle, in denen der Erwerber eine USt-IdNr. beantragt, aber bei Ausführung der Lieferung noch nicht erhalten hat, eine rückwirkende Steuerbefreiung erreicht werden. Die Explanatory Notes entfalten jedoch keine Rechtswirkung. Gemäß Abschn. 3a.2 Abs. 10 Satz 6 UStAE soll es im Einzelfall unschädlich sein, wenn der Leistungsempfänger eine USt-IdNr. erst nachträglich verwendet oder durch eine andere ersetzt. Hierauf dürften sich jedoch nur Unternehmer berufen können, die einen Prozess zur Dokumentation der USt-IdNr. implementiert haben.

9. Kann die Steuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung durch eine Korrektur der ZM rückwirkend erlangt werden?

Erkennt der Unternehmer nachträglich, dass eine von ihm abgegebene Zusammenfassende Meldung (ZM) unrichtig oder unvollständig war, ist er verpflichtet, die ursprüngliche ZM innerhalb eines Monats zu berichtigen (vgl. § 18a Abs. 10 UStG). Berichtigt der Unternehmer eine ursprünglich unrichtig oder unvollständig abgegebene ZM, soll dies laut Gesetzesbegründung zum Jahressteuergesetz 2019 für Zwecke der Steuerbefreiung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurückwirken. Entsprechendes soll laut der Gesetzesbegründung auch für die verspätete Abgabe einer richtigen und vollständigen Meldung gelten. Stand heute sollte eine nachträgliche Korrektur der ZM auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurückwirken.

Beispiel: Im Rahmen der Erstellung der Umsatzsteuer-Voranmeldung (bei Dauerfristverlängerung) wird eine innergemeinschaftliche Lieferung identifiziert; die ZM wurde schon abgegeben. In diesem Fall ist die ZM zu berichtigen.

Hinweis: Insbesondere bei Dauerfristverlängerung sollte zwingend ein Abgleich zwischen der ZM und der Umsatzsteuer-Voranmeldung vorgenommen werden.

10. Welche Folgen hat die „Aufwertung“ der ZM für die Unternehmer?

Die (richtige) Erfassung der Lieferungen in der ZM entfaltet nun materiell-rechtliche Wirkung für die Steuerbefreiung. In Unternehmen sollte daher – soweit noch nicht vorhanden – ein Prozess implementiert werden, wonach die in der Umsatzsteuer-Voranmeldung und in der ZM erfassten Werte abgestimmt und Differenzen behoben werden.

11. Ist für die Erfüllung der Belegnachweise für innergemeinschaftliche Lieferungen die Gelangensbestätigung weiterhin ausreichend?

Ja, die bisherigen Möglichkeiten der Nachweisführung, insbesondere durch die Gelangensbestätigung, bleiben neben der EU-einheitlichen Vermutungsregelung (§ 17a UStDV-neu) in Deutschland bestehen (die Regelung wurde lediglich verschoben von §17a UStDV-alt in § 17b UStDV-neu). Zu beachten ist jedoch, dass Lieferanten aus anderen EU-Mitgliedstaaten ggf. mit den neuen Anforderungen konfrontiert sind und zukünftig zusätzliche Nachweise fordern könnten.

Achtung: Neben der Nachweisführung muss weiterhin auch die „Verwendung“ der USt-IdNr. dokumentiert werden (vgl. 4.).

In sog. Abholfällen (d. h. der Kunde veranlasst den Transport) sollte zudem vorsorglich eine Spediteursbescheinigung eingeholt und damit überprüft werden, ob der eigene Kunde den Speditionsauftrag erteilt hat. Hierüber lässt sich die Beteiligung an einem unentdeckten Reihengeschäft (d. h. nicht der eigene Kunde, sondern dessen Kunde hat den Transport veranlasst) und das Risiko einer nachträglichen Umsatzbesteuerung vermeiden.

KONSIGNATIONSLAGER

12. Muss die neue Vereinfachungsregelung für Konsignationslager angewendet werden oder kann hierauf auch verzichtet werden?

Unternehmen müssen die Vereinfachungsregelung für Konsignationslager nicht anwenden. Es besteht ein faktisches Wahlrecht. Die Anwendung kann z. B. durch Nichterfüllung der Aufzeichnungspflichten durch den Lieferanten und Nichtverwendung der USt-IdNr. des Bestimmungslandes durch den Kunden vermieden werden. Eine entsprechende Absichtserklärung könnte in die Auftragsvereinbarung zwischen den Parteien aufgenommen werden.

Bei der Dokumentation der „Verwendung der USt-IdNr.“ ist darauf zu achten, dass diese nur für den beabsichtigten Zweck erfolgt.

13. Kann der Erwerber verlangen, dass der Lieferer die Vereinfachungsregelung für die Konsignationslagerregelung anwendet?

Wie zuvor beschrieben, besteht ein faktisches Wahlrecht für den Lieferer. Wenn die grundsätzlichen Voraussetzungen für die Anwendung der Vereinfachungsregelung vorliegen, hängt eine solche Anforderung letztlich von der Verhandlungsmacht der einzelnen Parteien ab (vgl. auch 12.).

14. Muss die Vereinfachungsregelung einheitlich für alle Lager angewandt werden?

Nein, grundsätzlich kann der Lieferer die Entscheidung für jedes Lager separat treffen. Insoweit kann es abhängig von der Verhandlungsmacht einzelner Kunden dazu kommen, dass ein Lieferer verschiedene Konsignationslager unterschiedlich behandelt.

Vor dem Hintergrund der bestehenden Unsicherheiten im Zusammenhang mit Schwund etc. kann es zudem geboten sein, für einzelne Konsignationslager nicht von der Vereinfachungsregelung Gebrauch zu machen und hierüber eine Registrierung im Bestimmungsland aufrecht zu erhalten.

15. Durch die Vereinfachungsregelung für Konsignationslager ist eine Registrierung im EU-Ausland in diesem Zusammenhang nicht mehr zwingend notwendig. Ist eine Deregistrierung zu empfehlen, wenn ein Unternehmen bereits im jeweiligen Mitgliedstaat für umsatzsteuerliche Zwecke registriert ist?

Zu beachten ist, dass in Fällen der Zerstörung, des Verlustes oder des Diebstahls die Voraussetzungen für die Vereinfachungsregelung nicht mehr vorliegen und der ursprüngliche Warentransport in das Konsignationslager einem innergemeinschaftlichen Verbringen gleichzustellen ist. Die im Zuge des Verbringens zu deklarierende innergemeinschaftliche Lieferung wäre bei einer Deregistrierung dann, wegen Fehlens der USt-IdNr. im Bestimmungsland, nicht mehr steuerfrei. Der inländische Unternehmensteil müsste dann dem ausländischen Unternehmensteil eine sog. pro-Forma-Rechnung mit 19 % USt ausstellen. Die Umsatzsteuer würde schließlich wegen der fehlenden Möglichkeit, diese als Vorsteuer abzuziehen, zum Margenkiller werden.

Daher muss die Aufrechterhaltung der Registrierung bzw. die vorsorgliche Registrierung anhand der Gesamtumstände und unter Risikogesichtspunkten gewürdigt werden. Allerdings braucht eine Registrierung möglicherweise nicht aufrechterhalten zu werden, wenn keine steuerbaren Umsätze im jeweiligen Mitgliedstaat ausgeführt werden. Eine Alternative wäre daher, auf die Vereinfachungsregelung zu verzichten, um dadurch sicherzustellen, dass im Ausland steuerpflichtige Umsätze erbracht werden (Vgl. aber 13.).

16. Kann die Vereinfachungsregelung auch bei festgestellten Inventurdifferenzen in Konsignationslagerfällen angewendet werden?

Dazu hat sich die Finanzverwaltung noch nicht geäußert. U. E. müsste die umsatzsteuerliche Behandlung von Inventurdifferenzen von der Vereinbarung zwischen Lieferer und Erwerber abhängig sein. Sofern Inventurdifferenzen zu Lasten des Erwerbers gehen (was der Regelfall sein dürfte), sollte im Voranmeldungszeitraum der Inventur die Waren als entnommen gelten. Daher müsste die Vereinfachungsregelung anwendbar sein.

Gehen die Inventurdifferenzen hingegen zu Lasten des Lieferers, könnte insoweit ein innergemeinschaftliches Verbringen vorliegen, mit der Folge der Definitivbelastung mit Umsatzsteuer bei mangelnder Registrierung im Bestimmungsland.

17. Was ist das besondere Register im Zusammenhang mit Konsignationslagern?

Mit den Eintragungen in das besondere Register sind die jeweiligen Aufzeichnungspflichten des Lieferers und des Erwerbers nach § 22 Abs. 4f, 4g UStG gemeint. Die Vorschrift enthält eine abschließende Aufzählung dessen, was aufzuzeichnen ist.

18. Kann der Lieferer die Vereinfachungsregelung nicht anwenden, wenn ein Erwerber gegen die Aufzeichnungspflichten des § 22 Abs. 4g UStG verstößt?

Nein, dieses Risiko besteht u. E. nicht, da für die Anwendung der Vereinfachungsregelung nach § 6b Abs. 1 Nr. 4 UStG nur die Einhaltung der Aufzeichnungspflichten durch den Lieferer neben der Verwendung der USt-IdNr. durch den Erwerber erforderlich ist. Auf die Einhaltung der Aufzeichnungspflichten durch den Erwerber kommt es hingegen nicht an.

19. Welche Besonderheiten bestehen bei der ZM im Rahmen von Lieferungen von Gegenständen in ein Konsignationslager in einem anderen EU-Mitgliedstaat?

Für Meldezeiträume nach dem 31.12.2019 sind in der ZM (§ 18a UStG) auch Angaben zu Lieferungen von Gegenständen in ein Konsignationslager (§ 6b UStG) zu machen. Da es übergangsweise nicht möglich ist, die hierfür erforderlichen Angaben im Rahmen des bestehenden Verfahrens zur Abgabe der ZM vorzunehmen, hat das Bundeszentralamt für Steuern ein separates Formular auf dem Formularserver der Bundesfinanzverwaltung bereitgestellt. Weitere Details hierzu sind in dem am 28.1.2020 veröffentlichten BMF-Schreiben sowie in unserem Umsatzsteuer Impuls vom 11.2.2020 enthalten.

20. Um die Vereinfachungsregelung für Konsignationslager anzuwenden, darf die Ware sich nicht länger als zwölf Monate im Lager befinden. Kommt es hierbei auf die einzelnen Artikel an oder kann (besonders im Massenwarengeschäft) mit Verwendungsfiktionen wie FIFO gearbeitet werden?

Derzeit ist unklar, ob es auf die vertraglich vereinbarte Verwendungsreihenfolge ankommt oder ob mit Verwendungsfiktionen (z. B. FIFO) gearbeitet werden kann. Insbesondere bei Massenwaren erscheint es in der Praxis jedoch nicht kontrollierbar, wie lange die einzelnen Teile lagern. In jedem Fall ist die Verweildauer einzelner Waren so exakt wie möglich zu dokumentieren. Die gesetzliche Entwicklung bleibt abzuwarten. Zu Inventurdifferenzen vgl. 16.

21. Wie kann mit Altbeständen im Rahmen der Vereinfachungsregelung für Konsignationslager umgegangen werden?

Das BMF-Schreiben vom 30.1.2020 enthält hierzu keine Ausführungen. In der Praxis könnte dies darüber gelöst werden, dass der „Altlagerbestand“ zum Umstellungsstichtag in das neue Regime „überführt“ wird. Hinsichtlich der noch nicht entnommenen Lagerware müsste dann das innergemeinschaftliche Verbringen korrigiert, die Ware dafür im besonderen Register aufgenommen und als Konsignationslager in der ZM erfasst werden. Da es bisher keine Verlautbarungen hierzu gibt, empfiehlt es sich, das Verfahren vorab mit den Finanzbehörden abzustimmen.

REIHENGESCHÄFTE

22. Der erste Lieferer und der mittlere Unternehmer sind deutsche Lieferanten. Die Ware geht ins EU-Ausland. Der mittlere Unternehmer befördert/versendet die Ware. Muss der mittlere Unternehmer gegenüber dem ersten Lieferanten seine deutsche USt-IdNr. verwenden, um die bewegte Lieferung seiner Lieferung zuzuordnen?

Gelangt die Ware ins Ausland, ist die bewegte Lieferung grundsätzlich der Lieferung an den mittleren Unternehmer zuzuordnen. Etwas anderes gilt nur, wenn der mittlere Unternehmer gegenüber dem Lieferanten bis zum Beginn der Beförderung, die ihm durch den Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung erteilte USt-IdNr. verwendet. Insofern müssen gerade deutsche Unternehmer gegenüber ihren deutschen Lieferanten vor Lieferbeginn ihre deutsche USt-IdNr. verwenden, um die bewegte Lieferung ihrer – also der zweiten – Lieferung zuzuordnen und die Lieferung als steuerfrei behandeln zu können. Anderenfalls besteht das Risiko einer Registrierungspflicht im (EU-)Ausland. Zum Begriff des Verwendens der USt-IdNr. vgl. 5.

23. Welcher Unternehmer veranlasst im Reihengeschäft den Transport?

Nach der MwStSystRL veranlasst derjenige Unternehmer den Transport, der die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten versendet oder befördert. Nach dem Entwurf der Explanatory Notes der EU-Kommission veranlasst derjenige Unternehmer den Transport, der den Spediteur beauftragt und das Transportrisiko zu tragen hat.

Hinweis: Den Incoterms kommt nach dieser Interpretation allenfalls eine Indizwirkung zu.

24. Was muss der erste Unternehmer mit Transportveranlassung im Reihengeschäft beachten?

Zur Wahrung der Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen muss der erste Unternehmer vor Transportbeginn die (ausländische) USt-IdNr. des Erwerbers und deren Verwendung dokumentieren (vgl. 5. - 7.). Zudem sollte ein (automatisierter) Prozess zur Überprüfung der Gültigkeit der USt-IdNr. implementiert werden (vgl. hierzu auch 4.). Grundsätzlich ist auch der besondere Buch- und Belegnachweis zu beachten. Zudem muss nachgelagert die Erfassung in der ZM sichergestellt werden.

25. Was muss der Zwischenhändler (mittlerer Unternehmer) mit Transportveranlassung im Reihengeschäft beachten?

Bei Registrierung im Abgangsmitgliedstaat muss die eigene USt-IdNr. gegenüber dem Lieferanten verwendet werden. Darüber hinaus ist die Verwendung der gültigen USt-IdNr. des eigenen EU-Abnehmers vor Transportbeginn zu dokumentieren. Zudem sollte ein (automatisierter) Prozess zur Überprüfung der Gültigkeit der USt-IdNr. implementiert werden (vgl. hierzu auch 4.). Grundsätzlich ist auch der besondere Buch- und Belegnachweis zu beachten. Nachgelagert ist die Erfassung in der ZM sicherzustellen.

26. Was muss der letzte (EU-)Unternehmer mit Transportveranlassung im Reihengeschäft beachten?

Als Empfänger einer innergemeinschaftlichen Lieferung sollte grundsätzlich die eigene (gültige) USt-IdNr. gegenüber dem Lieferanten (Zwischenhändler) vor Transportbeginn verwendet, respektive mitgeteilt werden.

27. Welche Möglichkeit besteht, um Kenntnis zu erlangen, dass man Teil eines Reihengeschäftes ist?

Sollte der erste Unternehmer in der Kette nicht selbst den Transport veranlassen, empfehlen wir in jedem Fall, eine Vereinbarung mit dem Erwerber zu treffen, die diesen verpflichtet, Dokumente über die Transportveranlassung auszuhändigen. Es empfiehlt sich hier die sog. Spediteursbescheinigung. Aus dieser ist ersichtlich, wer den Transport veranlasst hat.

Die Implementierung eines solchen Prozesses ist grundsätzlich bei grenzüberschreitenden Lieferungen ohne eigene Transportveranlassung geboten, da es mitunter vorkommt, dass der erste Unternehmer in der Reihe keine Kenntnis darüber hat, dass er Teil eines Reihengeschäfts geworden ist. Bei Transportveranlassung durch den letzten Unternehmer wäre die erste Lieferung ruhend und damit grundsätzlich steuerbar und steuerpflichtig in Deutschland.

IHRE ANSPRECHPARTNER



Alexander Michelutti

Partner,
Steuerberater
Tel. +49 711 2049-1373
alexander.michelutti@ebnerstolz.de



Robert Backes

Partner,
Steuerberater
Tel. +49 221 20643-174
robert.backes@ebnerstolz.de



Christine Kauffmann-Braun

Director,
Rechtsanwältin, Steuerberaterin
Tel. +49 711 2049-1465
christine.kauffmann-braun
@ebnerstolz.de



Steffen Lehmann

Director,
Rechtsanwalt, Steuerberater
Tel. +49 40 37097-416
steffen.lehmann@ebnerstolz.de