

Brennpunkt

Umsatzsteuer 2013

Wichtige Informationen für Sie als Unternehmer

München, 23.09.2013

Sehr geehrte Damen und Herren,

bereits zu Beginn des Jahres hat sich abgezeichnet, dass doch einige ursprünglich für Anfang des Jahres 2013 geplante, jedoch im Bundesrat „hängen gebliebene“ Neuerungen kommen würden. Mit Wirkung zum Juli 2013 sind einige Änderungen v.a. im Umsatzsteuerrecht in Kraft getreten, über die wir Sie im Rahmen unserer Serie „Blitzlicht“ immer wieder informiert haben. Nachdem die Neuerungen in der Praxis jedoch große Bedeutung haben, haben wir uns dazu entschlossen, die Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer noch einmal gesammelt in einem Überblick darzustellen:

Ort der Leistung im Ausland

Nach bisherigem Recht wurden Leistungen an den nicht-unternehmerischen Bereich von juristischen Personen, die sowohl unternehmerisch als auch nicht-unternehmerisch tätig sind, an dem Ort besteuert, an dem der leistende Unternehmer seinen Sitz oder eine Betriebsstätte hatte, von der aus der Umsatz tatsächlich erbracht wurde. Nach dem neuen Recht richtet sich der Ort der Leistung bei Leistungen an juristische Personen, die sowohl unternehmerisch als auch nicht-unternehmerisch tätig sind, einheitlich nach dem Sitz des leistungsempfangenden Unternehmens. Etwas anderes gilt nur, wenn der Bezug der Leistungen ausschließlich für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters bestimmt ist (Ort des leistenden Unternehmens).

Gutschrift

Ein gefährlicher Stolperstein für die Praxis wurde nunmehr durch die enge gesetzgeberische Definition des Begriffs „Gutschrift“ gelegt. Während bislang auch bei Stornierungen und Gewährung von Entgeltminderungen (z.B. Boni, Skonti etc.) häufig mit dem Begriff „Gutschrift“ gearbeitet wurde, darf damit zukünftig nur die Rechnung die Angabe „Gutschrift“ enthalten, die der Leistungsempfänger oder ein von diesem beauftragter Dritter ausstellt.

Demgemäß darf eine Rechnungskorrektur ab dem 01.07.2013 nicht mehr das Wort "Gutschrift" enthalten, sondern besser "Stornorechnung". Nur noch die Gutschrift im Sinne des § 14 Abs. 4 UStG ist als Gutschrift („Selbstfakturierung“) zu bezeichnen, so dass Verwechslungen ausgeschlossen sind.

Echte "Gutschriften" (Selbstfakturierung) werden als Betriebsausgaben beim Gutschriftersteller (Leistungsempfänger), "Stornorechnungen" werden als Erlösschmälerung berücksichtigt.

Reverse Charge

Für die Rechnungstellung gelten künftig die Vorschriften des EU-Mitgliedstaates, in dem der leistende Unternehmer ansässig ist, wenn

- er nicht in dem Mitgliedstaat ansässig ist, in dem Leistung ausgeführt wird und
- der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet (§ 13b UStG, „reverse charge-Verfahren“).

D.h. bei Eingangsrechnungen (Kreditorenrechnung) über eine Leistung im Sinne des § 13b UStG mit Ort in Deutschland gilt das Recht des ausländischen Unternehmers für die Rechnungserteilung. Wenn bei Ausgangsrechnungen (Debitorenrechnung) eine ausländische Steuer auf der Rechnung auszuweisen ist, gelten die Rechnungsvorschriften des ausländischen Staates mit seinen Rechnungsanforderungen.

Sollte diese Rechnungsangabe fehlerhaft oder nicht vorhanden sein, so bleibt der Vorsteuerabzug für den Rechnungsempfänger ausgeschlossen.

Steuerschuld des Leistungsempfängers

Im Falle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers muss die Rechnung nun auch die Angabe "Steuerschuld des Leistungsempfängers" in deutscher Sprache enthalten - es wird aber nicht beanstandet, wenn zusätzlich auch "Reverse charge" auf der Rechnung aufgeführt ist. Im Sinne einer Vereinheitlichung ist dieser Hinweis als weitere Pflichtangabe auf einer Rechnung künftig anzubringen.

Frist zur Rechnungserstellung

Bislang gab es keinerlei steuerrechtliche Bestimmungen (anders die zivilrechtlichen Verjährungsvorschriften und Regeln zur sog. Verwirkung), bis zu welchem Zeitpunkt ein Unternehmer seine erbrachten Leistungen in Rechnung stellen musste. Um den innergemeinschaftlichen Leistungsaustausch besser kontrollieren zu können, hat der Gesetzgeber nunmehr eine steuerliche Frist für die Rechnungstellung eingeführt:

Bei Leistungen zwischen Unternehmern (sog. B2B-Leistungen), bei denen der Leistungsempfänger in einem anderen Mitgliedstaat sitzt, und die unter das sog. Reverse-Charge-Verfahren fallen, d.h. bei denen der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer in seinem Mitgliedstaat an den dortigen Fiskus melden und abführen muss, muss die Rechnung bis zum 15. des Folgemonats (der Umsatzausführung) ausgestellt werden (§ 14a Abs. 1 Satz 2 UStG n.F.). Unklar ist, inwiefern es von dieser Regelung Ausnahmefälle gibt (in Betracht kommen könnten z.B. grundstücksbezogene Dienstleistungen, oder die kurzfristige Vermietung von Beförderungsmittel, z.B. auch Wasserfahrzeuge).

Auch bei innergemeinschaftlichen Lieferungen muss bis zum 15. des Folgemonats (der Umsatzausführung) abgerechnet werden (§ 14a Abs. 3 Satz 1 UStG n.F.).

Eine Überprüfung erfolgt zukünftig auch im Zusammenhang mit der abgegebenen

Zusammenfassenden Meldung, so dass sich hier die Rückfragen bei Divergenzen mehren werden. Bei einer Nichteinhaltung der Bestimmungen führt dies zwar nicht zu einer Einschränkung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger. Jedoch sieht das Umsatzsteuergesetz für diese Ordnungswidrigkeit grds. eine Geldbuße von bis zu EUR 5.000 vor.

Vorsteuerabzug

Im Bereich des Vorsteuerabzugs sind folgende Neuerungen zu erwähnen:

- Der Vorsteuerabzug bei innergemeinschaftlichen Erwerben ist nur dann möglich, wenn der gelieferte Gegenstand auch physisch tatsächlich ins Inland gelangt. Wird also der Erwerb nur deshalb im Inland bewirkt, weil z.B. der Erwerber eine deutsche USt-Id-Nr. verwendet hat, ist der Vorsteuerabzug in Deutschland ausgeschlossen. Diese Änderung folgt der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EUGH) und des Bundesfinanzhofes, und hat damit nur klarstellende Bedeutung.
- Die Rückausnahmen vom Ausschluss des Vorsteuerabzugs (d.h. der Vorsteuerabzug ist wieder möglich) bei steuerfreien Ausgangsumsätzen werden dahingehend ergänzt, dass der Vorsteuerabzug im Fall von Finanz- und Versicherungsdienstleistungen künftig umfassend möglich ist, wenn der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig ist oder diese Umsätze sich unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in das Drittlandsgebiet ausgeführt werden.
- Anstelle der „entrichteten“ ist nunmehr die „entstandene“ Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehbar, die Bestimmung zum Zeitpunkt der Abzugsfähigkeit entfällt damit. Mit dieser Änderung setzt der Gesetzgeber ebenfalls die Rechtsprechung des EUGH um.

Gelangensbestätigung

Der Unternehmer kann grundsätzlich die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung in Anspruch nehmen, wenn er die nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV bestehenden Nachweispflichten durch Buchaufzeichnungen und Belege erfüllt. Sind die Buch- und Belegnachweise geführt, ist grundsätzlich die innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei (Anscheinsbeweis). Die Finanzverwaltung darf aber die Belege überprüfen. Ergibt sich dabei, dass die Belege unrichtig sind oder bestehen begründete Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit, ist die Finanzverwaltung berechtigt die Steuerfreiheit zu versagen, wenn die Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferungen nicht objektiv feststehen und auch kein Vertrauensschutz nach § 6a Abs. 4 UStG zu gewähren ist.

Anlass für die neue Regelung der Belegnachweise war insbesondere, dass nach der Rechtsprechung des EuGH von dem die Steuerbefreiung begehrenden Lieferer nachgewiesen werden muss, dass der Liefergegenstand tatsächlich physisch vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist.

Ziel der Neuregelung ist, eine jahrelange Forderung der Wirtschaftsverbände zu erfüllen, nämlich einfachere und sichere Belegnachweise als die bisher geltenden Nachweise zu

schaffen, damit die Steuerbefreiung nicht mehr – wie oftmals in der Vergangenheit – Gegenstand von Streitigkeiten zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung darüber ist, ob die vorgelegten Belege ausreichend sind. Zum anderen soll mit der Neuregelung – insbesondere der sogenannten Gelangensbestätigung – der Nachweis geführt werden können, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung tatsächlich vorliegen. Die bisher zulässige Versicherung des Abnehmers in Abhofällen, den Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu befördern bzw. die vom mit der Beförderung beauftragten Spediteur dem Lieferer bereits vorab erteilte Bescheinigung, dass der Liefergegenstand in das übrige Gemeinschaftsgebiet transportiert werden solle, waren kein ausreichender Nachweis darüber, dass der Liefergegenstand, wie von der Rechtsprechung des EuGH gefordert, tatsächlich in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist.

Mit Wirkung vom 01.01.2012 wurde in § 17a UStDV die sogenannte Gelangensbestätigung eingeführt. Diese wurde als regelmäßig einzige Möglichkeit für Unternehmer geschaffen, die Steuerbefreiung für innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6a UStG) nachzuweisen. Die Anwendung dieser Regelung hat in der Praxis allerdings zu Schwierigkeiten und deshalb zur Übergangsregelung geführt, wonach der Nachweis der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Regelungen gem. den §§ 17a – 17c UStDV in der bis zum 31.12.2011 geltenden Fassung ausgeführt werden kann. Mit dem **ab 01.10.2013 gültigen § 17a UStDV** soll den betroffenen Unternehmern eine einfache und rechtssichere Nachweisführung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ermöglicht werden.

Außerdem wird klargestellt, dass der Nachweis für die Steuerbefreiung bis zum Inkrafttreten der neuen Regelungen weiterhin gemäß der am 31.12.2011 geltenden Fassung geführt werden kann (§ 74a UStDV). Dies soll den Unternehmern einen vertraglichen Übergang zum neuen Recht erleichtern.

Hinweis: Für nach dem 31.12.2011 und vor dem 01.10.2013 ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen hat der liefernde Unternehmer also ein Wahlrecht, nach welchen Regelungen er die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung belegmäßig und buchmäßig nachweisen will.

Die Voraussetzung muss sich aus den Belegen eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben. Als eindeutig und leicht nachprüfbar gilt insbesondere ein Nachweis, der wie folgt geführt wird:

1. durch das Doppel der Rechnung
2. durch eine Bestätigung des Abnehmers, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist (**Gelangensbestätigung**), die folgenden Angaben zu enthalten hat:
 - a) den Namen und die Anschrift des Abnehmers;
 - b) die Menge des Gegenstands der Lieferung und die handelsübliche Bezeichnung einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer, wenn der Liefergegenstand ein (Land-, Wasser- oder Luft-) Fahrzeug ist.

- c) im Fall der Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer oder im Fall der Versendung durch den Abnehmer den Ort und den Monat (nicht Tag) des Erhalts des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet und im Fall der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer den Ort und den Monat des Endes der Beförderung des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet. Als Angabe des Orts des Erhalts des Liefergegenstands reicht nicht lediglich die Angabe des jeweiligen EU-Mitgliedstaats (also z.B.: „der Liefergegenstand ist nach Italien gelangt“), vielmehr ist auch der jeweilige Ort, d.h. die Stadt und oder Gemeinde, in dem jeweiligen EU-Mitgliedstaats zu benennen. Allerdings kann sich der Ort auch aus einem anderen Beleg, wie z.B. aus der in der Rechnung genannten Lieferanschrift des Abnehmers ergeben; Soweit der Abnehmer die Ware selbst abholt und befördert, muss er – anders wie bisher bei der Abholung – im Nachhinein Ort und Monat der Beendigung der Beförderung der Ware bestätigen.
- d) das Ausstellungsdatum der Bestätigung sowie
- e) die Unterschrift des Abnehmers oder eines von ihm zur Abnahme Beauftragten. Bei einer elektronischen Übermittlung der Gelangensbestätigung ist eine Unterschrift nicht erforderlich, sofern erkennbar ist, dass die elektronische Übermittlung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder des Beauftragten begonnen hat.

Die Gelangensbestätigung kann als Sammelbestätigung ausgestellt werden. In der Sammelbestätigung können Umsätze aus bis zu einem Quartal zusammengefasst werden. Die Gelangensbestätigung kann in jeder, die erforderlichen Angaben enthaltenden Form erbracht werden; sie kann auch aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die geforderten Angaben insgesamt ergeben.

Weiterer Hinweis: Wird die Gelangensbestätigung als Anhang per E-Mail übermittelt, muss auch die E-Mail mit archiviert werden, damit die Herkunft aus dem Verfügungsbereich des Abnehmers nachgewiesen werden kann. Im Übrigen gelten bei elektronischer Übertragung per Computer-Fax, Fax, per Web-Download, per Datenträgeraustausch (EDI) für die Archivierung die Grundsätze der GoBS (Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme) und der GDPdU (Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen) entsprechend.

Wir möchten abschließend darauf hinweisen, dass für Kfz-Lieferungen weitere Sonderregelungen gelten.

Differenzbesteuerung/Reiseleistungen

Unter gewissen Voraussetzungen berechnet sich die Umsatzsteuer nicht nach der Höhe des Entgeltes für eine gelieferte Ware oder erbrachte Dienstleistung. In Geschäftsbereichen, in denen Waren oder Dienstleistungen erworben und anschließend weiterverkauft werden, wird die Umsatzsteuer unter bestimmten Voraussetzungen nur auf die Marge des „Wiederverkäufers“ erhoben (sog. „Differenzbesteuerung“ oder „Margenbesteuerung“).

Mit dem AmtshilfeRLUmsG werden auch die Pflichtangaben für die verschiedenen

Anwendungsbereiche der Margenbesteuerung präzisiert.

Wo bisher in der Rechnung ein (einfacher) Hinweis auf die Anwendung der Sonderregelungen genügte, muss künftig wörtlich

- bei Reiseleistungen (§ 25 UStG) die Formulierung „Sonderregelung für Reisebüros“,
- bei der Differenzbesteuerung (§ 25a UStG), je nach Sachverhalt, die Formulierung „Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung“ bzw. „Kunstgegenstände/Sonderregelung“ bzw. „Sammlungsstücke und Antiquitäten/Sonderregelung“

zwingend verwendet werden.

Voraussichtlich wird auch die Verwendung der englischen Begriffe "Margin scheme/Travel agents" bei Reiseleistungen, "Margin scheme/Second-hand goods" bei Gebrauchtgegenständen, Margin scheme/Works of Art" bei Kunstgegenständen bzw. "Margin scheme/Collectors' items and antiques" bei Sammlungsstücken und Antiquitäten von der Finanzverwaltung nicht beanstandet (BMF, Schreiben (Entwurf) v. 10.12.2012, IV D 2 – S 7280/12/10002).

Herunterladen von Daten

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat seine Anforderungen an den unternehmerischen Bezug bei Herunterladen von Filmen und Musik erhöht. Für derartige Leistungen ist es als Nachweis der unternehmerischen Verwendung nicht mehr ausreichend, wenn der Leistungsempfänger gegenüber dem leistenden Unternehmer für diesen Umsatz seine USt-ID-Nr. verwendet bzw. seinen Status als Unternehmer nachweist. Vielmehr muss der leistende Unternehmer über ausreichende Informationen verfügen, die eine Verwendung der sonstigen Leistung für die unternehmerischen Zwecke dieses Leistungsempfängers bestätigen.

Als ausreichende Information ist eine Erklärung des Leistungsempfängers anzusehen, in der dieser bestätigt, dass die bezogene sonstige Leistung für sein Unternehmen bestimmt ist. Für diese Erklärung gibt es einen Mustervordruck, den wir Ihnen auf Anforderung gerne zusenden. Die Regelungen des BMF sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2012 ausgeführt werden.

Damit der leistende Unternehmer bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen Sicherheit hinsichtlich des Status des Leistungsempfängers hat, sollte er daher vor Ausführung der sonstigen Leistung (i) an Unternehmer mit Ansässigkeit in einem Mitgliedstaat der EU die vom Leistungsempfänger verwendete USt-Id-Nr. qualifiziert geprüft und dokumentiert werden, (ii) bei Unternehmer mit Ansässigkeit im Drittland eine "Unternehmerbescheinigung" der Steuerbehörde des Sitzstaats eingeholt werden oder sonstige Dokumente, aus denen die Unternehmereigenschaft hervorgeht (z.B. Handelsregisterauszug), vorliegen. Die Prüfung können Sie unter dem folgenden Link selbstständig und ohne großen Aufwand vornehmen: <http://evatr.bff-online.de/eVatR/>

Soweit Sie das ein oder andere Thema mehr interessiert bzw. sich konkrete Fragen aus Ihrer persönlichen Situation heraus ergeben, rufen Sie uns bitte einfach an oder senden Sie uns eine kurze E-Mail (info@bo-partner.de). Wir geben gerne Auskunft.

Mit freundlichen Grüßen



Stefan Oehmann
Steuerberater

Michael Brunner
Steuerberater Rechtsanwalt
Fachanwalt f. Steuerrecht



BO Brunner Oehmann Partnerschaft Steuerberater, Rechtsanwalt
Erika-Mann-Straße 21, 80636 München • Tel.: +49 (0)89 41 96 95-0
Fax: +49 (0)89 41 96 95-22 • info@bo-partner.de • www.bo-partner.de