

Fragen im Zusammenhang mit der Umsetzung des MwSt-Digitalpakets zum 1. Juli 2021

(ergänzend gibt es eine Zusammenstellung hilfreicher Links)

Bagatellgrenze / Schwellenwert von 10.000 Euro

- Gilt die Schwelle für jeden Mitgliedstaat (MS)?
Die Schwelle gilt für die gesamte EU. Sie umfasst neben den innergemeinschaftlichen Fernverkäufen auch elektronische Dienstleistungen, Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen im Sinne des § 3a Abs. 5 UStG.
Die Schwelle ist zudem nur anwendbar, wenn das Unternehmen in nur einem Mitgliedstaat ansässig ist (inkl. Betriebsstätte, Warenlager), § 3c Abs. 4 UStG.
- Handelt es sich um einen Netto- oder Bruttobetrag?
Für **Nettobetrag** spricht, dass in § 3a Abs. 5 Satz 3 UStG auf den „Gesamtbetrag der Entgelte“ verwiesen wird; lt. § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG ist das **Entgelt** alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch **abzüglich** der für diese Leistung gesetzlich geschuldeten **Umsatzsteuer**. Grds. gehören zum Entgelt **auch** die dem Abnehmer vom Lieferer berechneten **Beförderungskosten** (vgl. Abschnitt 10.1 Abs. 3 Satz 12f UStAE).

BZSt zur Frage „Nettobetrag“ siehe 3. unter Inhalt und Auswirkung der Ausnahmeregelung:

https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Umsatzsteuer/One-Stop-Shop-EU/one_stop_shop_eu_node.html;jsessionid=5EF26ED8D97D2779D08D6564EDD4F13F.liv e812#js-toc-entry7

- Was bedeutet „**Ansässigkeit in nur einem MS**“ bzw. ist ein Warenlager im Ausland schädlich?
Entsprechend der explanatory notes der EU-KOM ist insoweit etwa ein Warenlager im Ausland, von dem Ware versandt wird, schädlich (siehe Bsp. 4 unter Punkt 3.3 Fragen und Antworten zu den Sonderregelungen, S. 50/118); die Bagatellgrenze soll nur anwendbar sein, wenn der Unternehmer seine Waren ausschließlich von seinem Ansässigkeitsstaat aus an Endkunden in anderen Mitgliedstaaten versendet.
Die dt. FinVerwaltung hat sich dazu (noch) nicht ausdrücklich geäußert; das Thema wird im sog. Mehrwertsteuer-Ausschuss der KOM diskutiert.
- **Kein Ausschluss der Bagatellgrenze durch Registrierung für OSS**
Auf der Internetseite des BZSt wird aktuell noch darauf hingewiesen, dass eine Registrierung für OSS die Anwendung der Bagatellgrenze von 10.000 Euro ausschließt.
Auf Nachfrage hat das BMF dazu folgendes mitgeteilt:

BMF vertritt folgende Auffassung: Die Registrierung für das Verfahren OSS EU-Regelung beim BZSt löst für sich allein noch keinen Verzicht auf die Ausnahmeregelung des § 3c Abs. 4 Satz 1 UStG aus. Die Erläuterungen auf den Internetseiten des BZSt werden baldmöglichst entsprechend angepasst.

Steuersätze

- **Einordnung anhand Zolltarifnummer:** Problem, dass selbst inländische Finanzbehörden getroffene Einordnung in Zolltarif nicht anerkennen müssen; jeweilige EU-Staaten können zu unterschiedlicher Einordnung kommen
- EU-Datenbank „Taxes in Europe“ für Ermittlung der Umsatzsteuersätze der EU-Mitgliedstaaten: https://ec.europa.eu/taxation_customs/tedb/vatSearchForm.html
- Einpflege der Steuersätze in Stammdaten erforderlich
- Es gibt **kommerzielle Anbieter**, die die automatisierte Ermittlung der Steuersätze anbieten, etwa ClearVAT mit dem Verfahren eClear (<https://eclear.com/de/produkt/clearvat/> Kosten lt. einer Präsentation 3 % des Umsatzes) oder taxdoo (<https://www.taxdoo.com/> Kosten lt. Internetseite für die Komplettlösung für Onlinehändler: ab 89 Euro mtl.).

Bestimmungsort der Ware für die Besteuerung maßgeblich, nicht Wohnort des Empfängers

- Beispiel: Kunde aus FR lässt Ware nach IT versenden → Italien relevant
- Lieferort in Buchhaltung erfassen
- **Hinweis auf Seite des BZSt ist insoweit falsch** → soll nach Hinweis an das BMF kurzfristig korrigiert werden

U.a. bei der Erläuterung zum 10.000 Euro-Schwellenwert wird als Leistungsort im Bestimmungsland der Wohnsitz des Kunden als maßgeblich angegeben. Zwar dürften meist Wohnsitz und Warenankunftsort identisch sein, maßgeblich ist bei Warenlieferungen aber allein der Ort, an dem sich die Ware am Ende des Transports befindet und gerade nicht der Wohnsitz:

https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Umsatzsteuer/One-Stop-Shop_EU/one_stop_shop_eu_node.html;jsessionid=5EF26ED8D97D2779D08D6564EDD4F13F.liv_e812#js-toc-entry7

Nach Steuersatz variierende Brutto-Preisangaben vs. Anti-Geoblocking-Verordnung

- **Einheitliche Nettopreise:** Anti-Geoblocking-Verordnung verbietet die Anwendung unterschiedlicher Nettopreise für unterschiedliche Zielländer, erlaubt aber ausdrücklich die Bruttopreisbildung unter Aufschlag des im jeweiligen Lieferland geltenden Mehrwertsteuersatzes auf einen einheitlichen Nettopreis. Sofern **einheitliche Nettoverkaufspreise** zugrunde gelegt werden, sind unterschiedliche Bruttopreise abhängig vom jeweiligen Lieferland entsprechend **Art. 2 Nr. 14** mit der Anti-Geoblocking-Verordnung vereinbar.

Hintergrund:

Abhängig vom jeweiligen Lieferland unterschiedliche Bruttopreise scheinen problematisch mit Blick auf Art. 4 der geltenden EU-Anti-Geoblocking-Verordnung Nr. 2018/302. Die Vorschrift verbietet die Anwendung unterschiedlicher „allgemeiner Geschäftsbedingungen“, zu denen auch Preise zählen, aus Gründen der Staatszugehörigkeit, des Wohnsitzes oder des Niederlassungsortes bei Angeboten im Internet.

Gemäß **Art. 2 Nr. 14** der Verordnung gelten als „allgemeine Geschäftsbedingungen“ im Sinne des Diskriminierungsverbotes nur Nettoverkaufspreise, also solche, welche die Umsatzsteuer gerade (noch) nicht enthalten.

- **Auch einheitliche Bruttopreise** (dann mit unterschiedlichen Margen) sind möglich.
 - ⇒ Umsetzungsvorschläge stellt Trusted Shop dar (<https://shopbetreiber-blog.de/2021/05/03/grenzueberschreitender-handel-eu-mehrwertsteuerreform-und-preisauszeichnung/>)
 - ⇒ Amazon-Variante: zunächst Anzeige einer Preisspanne, erst nach Auswahl des Lieferortes wird der tatsächliche Preis (mit der USt des Bestimmungslandes) angezeigt. Diese Variante dürfte auch mit der dt. PreisAngV vereinbar sein, da sie Transparenz bietet.

Erkennen eines Nichtunternehmers

- Keine USt-IdNr.;
- Tipp: deshalb Unternehmereigenschaft / UStIdNr. bei Bestellung aktiv abfragen

indirekte / mittelbare Beteiligung am Transport – siehe Art. 5a MwStSystRL

- u.a.: Lieferer bewirbt / informiert Kunden in jeglicher Weise über Zustellmöglichkeiten eines Dritten bzw. gibt an Dritten Informationen, die für die Zustellung an Kunden benötigt wird

Ausnahmen von der Fernverkaufsregelung, § 3c Abs. 5 UStG

- was ist unter dem Fall „Gegenstand, der mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert wird“ zu verstehen?

Damit sollen **Werklieferungen** aus dem Anwendungsbereich herausgenommen werden. Nur Lieferungen, bei denen der Lieferant nicht noch im Bestimmungsland tätig werden muss, um die Lieferung „vollständig“ zu machen, sollen von § 3c UStG umfasst sein; also reine Lieferungen, ohne weitere körperliche Arbeiten im Bestimmungsland.

Registrierungspflicht im EU-Ausland

- Für den Fall des **innergemeinschaftlichen Verbringens** (= der Unternehmer transportiert den Gegenstand zu seiner eigenen Verfügung in einen anderen Mitgliedstaat, bspw. bei der Nutzung der Amazon Pan-EU Programms) bleibt es bei der Registrierungspflicht im Ankunfts-MS (= MS des Warenlagers) und der Meldung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs; für das innergemeinschaftliche Verbringen kann das OSS-Verfahren nicht genutzt werden!
- Trotz Registrierung im EU-Ausland können Fernverkäufe in diese MS über OSS gemeldet werden.

Rechnungstellung:

- grds. Pflicht zur Erteilung einer Rechnung: § 14a Abs. 2 Satz 1 UStG, Artikel 220 Abs. 1 Nr. 2 iVm Art. 33 (neu) MwStSystRL
- Ausnahme **bei Anwendung des OSS-Verfahrens: keine Rechnungstellungspflicht**, § 14a Abs. 2 Satz 2 UStG
- ABER: Kunden erwarten „Abrechnungspapier“/ „Rechnung“ vom Lieferanten
- Die Vorschriften welchen MS sind dann zu beachten?
Mitgliedstaat der Identifizierung zum OSS-Verfahren = bei EU-Unternehmen = AnsässigkeitsMS
- siehe Auslegungshilfe der EU-Kommission zum MwSt-Digitalpaket (nicht rechtsverbindlich):

„3.2.8 Welche Pflichten hinsichtlich der Rechnungsstellung gibt es?

...

Die MwSt-Richtlinie sieht vor, dass Lieferer bei innergemeinschaftlichen Fernverkäufen von Gegenständen eine Rechnung ausstellen müssen, wenn sie die EU-Regelung nicht in Anspruch nehmen. Wenn sie sich für die EU-Regelung registriert haben, brauchen sie für diese Lieferungen von Gegenständen keine Rechnung auszustellen. Wenn sich der Lieferer für die Ausstellung einer Rechnung entscheidet, sind die Rechnungsstellungsvorschriften des Mitgliedstaats, in dem der Dienstleistungserbringer für die EU-Regelung registriert ist (**Mitgliedstaat der Identifizierung**), anwendbar.“ = Art. 219a Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL.

- **Tip** Dr. Höink, AWB Münster: **Bruttorechnung** ausstellen, USt nicht offen ausweisen;

teilweise wird in Frage gestellt, ob Bruttorechnungen mit dem USt-Recht vereinbar sind:

aus deutscher Verwaltungssicht besteht zumindest bei Rechnungen an Privatpersonen keine Notwendigkeit, die USt offen auszuweisen, vgl. Abschnitt 14.5 Abs. 1 Satz 1 UStAE;

Abschnitt 14.5 Abs. 1 Satz 3 UStAE enthält den Hinweis, dass Pflichtangaben und Formalien nur erfüllt sein müssen, wenn eine Pflicht zur Rechnungserteilung besteht; daraus lässt sich ableiten, dass mangels Rechnungstellungspflicht keine Bindung an die Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG besteht (ohne „ob“ kein „wie“);

aus der Rechtsprechung des Brandenburgischen OLG kann man zudem ableiten, dass der Anspruch auf Erteilung einer Rechnung mit offenem Steuerausweis ein schutzwürdiges Interesse, z.B. die Berechtigung zum Vorsteuerabzug voraussetzt (vgl. Urteil vom 12. September 2019, 12 U 41/19); daraus könnte man wiederum schlussfolgern, dass die übrigen Unternehmer, die als OSS-taugliche Leistungsempfänger in Frage kommen (und sämtlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind), keinen Anspruch auf eine Rechnung mit allen Angaben haben.

- Sofern man auf der Rechnung deutlich machen will, die USt wessen MS angewendet wurde (ergibt sich eigentlich aus dem Lieferort): Länderkürzel / Präfix der UStIdNr, des jeweiligen MS angeben (Länderkürzel sind innerhalb der EU bekannt und leicht verständlich)
z.B. 19 % (DE) für deutsche USt, 25 % (DK) für dänische USt

Es besteht **keine Pflicht** einer entsprechenden Kennzeichnung!

Betriebsprüfungen

- Unklar ist, wie Betriebsprüfungen in Zukunft erfolgen werden. **Ggf.** wird es künftig **joint audits** (https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Aussenpruefungen/JointAudit/jointaudit_node.html) zusammen mit ausländischen Betriebsprüfern geben. Naheliegend ist, dass dt. Betriebsprüfer zunächst Fehler an betroffene Mitgliedstaaten im Wege von **Kontrollmitteilungen** o.ä. melden werden.

Abwicklung von Alt-Sachverhalten

- Wie ist mit späteren **Entgeltminderungen** umzugehen?
Die Behandlung von Entgeltminderungen ist innerhalb der EU nicht harmonisiert; eine Behandlung wie in Deutschland nach § 17 UStG ist daher in den anderen MS nicht zwingen → Prüfung der Behandlung in der EU erforderlich.
- **Retouren aus Lieferungen vor 1.7.2021:** noch über Registrierungen im Ausland zu korrigieren

Besteuerungsverfahren OSS

- Folge Nichtregistrierung bis 1.7.2021:
 - grds. keine Möglichkeit der Abgabe der USt-Erklärung über OSS für Fernverkäufe für III. Quartal 2021, sondern Registrierung in einzelnen Mitgliedstaaten erforderlich
 - Ausnahme: **Karenzzeitraum 10 Tage** des auf die erste Leistungserbringung folgenden **Monats**, wenn erstmals entsprechende Leistungen erbracht werden bzw. die Bagatellschwelle überschritten wird (Abschnitt 18j Abs. 1 Satz 7, 18i Abs. 1 Satz 5 UStAE)
- Bei Nutzung des OSS-Verfahrens ist grds. keine Registrierung im EU-Ausland und somit auch keine ausländische USt-IdNr. erforderlich; andere Sachverhalte, wie bspw. die Nutzung ausländischer Lager, können aber zur Registrierungspflicht im Ausland führen. Diese Registrierungen schließen die Nutzung des OSS für Fernverkäufe nicht aus.
- **Aufschlüsselung der Umsätze** nach Ländern und Steuersätzen separat

Auszug BZSt-Seite: In der Steuererklärung sind folgende Angaben zu machen:

- *Identifizierungsinformationen zur Steuererklärung (Angabe von USt-IdNr und Besteuerungszeitraum),*

Angaben zu den unter die Sonderregelung fallenden Umsätzen, und zwar

- *Dienstleistungen, die vom registrierten Unternehmer erbracht wurden,*
- *Warenlieferungen, die vom Inland ausgeführt wurden,*
- *Dienstleistungen, die von Betriebsstätten des registrierten Unternehmers erbracht wurden,*

- *Warenlieferungen, die von Betriebsstätten oder Einrichtungen zur Lieferung von Waren vom Ausland ausgeführt wurden und*
- *Berichtigungen vorausgegangener Besteuerungszeiträume.*

Die Angaben zu den Umsätzen sind **getrennt für jeden EU-Mitgliedstaat**, in dem die unter die Sonderregelung fallenden Leistungen an Nichtunternehmer erbracht wurden, zu machen. Sie sind nach anwendbaren **Steuersätzen aufzuschlüsseln**.

Siehe unter „Allgemeine Fragen“ und dort „Was beinhaltet die Steuererklärung“:

https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Umsatzsteuer/One-Stop-Shop_EU/one_stop_shop_eu_node.html#js-toc-entry11

- **Zahlung** der Umsatzsteuer erfolgt für alle MS in einer Summe an die Bundeskasse Trier Sonderkonto EU/UST
- **Abgabefristen:**
Die Steuererklärungen sind für alle besonderen Besteuerungsverfahren bis zum Ablauf des auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalendermonat elektronisch dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln.

Besteuerungszeitraum ist bei den OSS-Verfahren das Kalenderviierteljahr, beim IOSS-Verfahren der Kalendermonat.

Es gibt **keine Dauerfristverlängerung!**

- **Fremdwährungsumrechnung:** Bei Umsätzen in fremder Währung gilt der Umrechnungskurs der EZB vom letzten Tag des Besteuerungszeitraums (Stichtage: 31.03., 30.06., 30.09., 31.12.). Wenn für diesen Tag kein Umrechnungskurs festgelegt wurde, ist der des nächsten Tages anzuwenden.
Nicht möglich, ist Anwendung eines monatlichen Durchschnittskurses.
siehe z.B. Abschnitt 18j Abs. 4 UStAE.
- **Vorsteuerbeträge** können im OSS-Verfahren nicht geltend gemacht werden. Diese können nur im Vorsteuervergütungsverfahren bzw. wenn eine Registrierung in dem Mitgliedstaat aus anderen Gründen (zum Beispiel B2B-Umsätze oder wegen eines Warenlagers) besteht im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend gemacht werden.
- **IOSS:** besondere Steuernummer „IMDE123456“ (= UStIdNr. mit besonderer Kennung „IM“), ist in Zollanmeldung anzugeben, damit Einfuhr steuerfrei erfolgen kann; USt für die Lieferung an Privatkunden ist gem. § 3c Abs. 3 UStG über IOSS anzumelden und abzuführen.
- **Sachwert** (zollrechtlicher Begriff) = netto, ohne USt, ohne Versicherung und Transportkosten (EXW-Preis); siehe Abschnitt 3.18 Abs. 7 UStAE mit Beispielen – max. 150 Euro für IOSS
- § 4 Nr. 4c UStG-neu: **Steuerbefreiung** für ruhende Lieferung an elektronische Schnittstelle, damit innerhalb der EU sonst anfallende USt vom Drittlandsunternehmer nicht abgeführt werden muss (was ggf. nicht erfolgt) und eSchnittstelle Vorsteuerabzug hat;
theoretisch müsste sich Drittlandsunternehmer in EU registrieren lassen und

steuerfreie ruhende Lieferung erklären, wird in der Praxis wohl nicht passieren; jedenfalls entsteht kein USt-Ausfall.

Haftung Onlinemarktplatz vs. Lieferkettenfiktion

Die Haftung des Onlinemarktplatzes (OMP) betrifft die Steuerschuld eines anderen, nämlich des Unternehmers, der über den OMP Geschäfte ausführt. Sofern die Lieferkettenfiktion anwendbar ist, ist der OMP selbst Steuerschuldner. In diesen Fällen ist die Haftung nach § 25e UStG nicht einschlägig,