

Strukturen schaffen

Gestaltungsberatung aktuell

Kreative Ideen zu Steuern und Recht

Ausgabe: 12.11.2013 · www.roedl.de

Aktuelles aus der Umsatzsteuer

Inhalt:

- > Neuerungen beim Nachweis steuerfreier EU-Lieferungen
- > Hinweise zur umsatzsteuerlichen Organschaft
- > Änderungen bei formellen Rechnungsangaben

Neuerungen beim Nachweis steuerfreier EU-Lieferungen

- > Erneute Änderung der UStDV und Bedeutung der sogenannten Gelangensbestätigung

Von **Dr. Heidi Friedrich-Vache**, Rödl & Partner München

In den letzten Jahren beschäftigten sich EuGH und BFH zahlreich mit den Nachweispflichten bei der Inanspruchnahme der Umsatzsteuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen (§§ 4 Nr. 1b, 6a UStG). Auch die Gesetzgebung und Finanzverwaltung reagierten stetig. Mit Wirkung zum 1. Oktober 2013 gelten wiederum angepasste Nachweispflichten in § 17a UStDV, zu denen die Finanzverwaltung nun auch ihr finales BMF-Schreiben am 16. September 2013 veröffentlichte, welches noch eine weitere Übergangsregelung bis 31. Dezember 2013 zur Anwendung der vor 1. Januar 2012 geltenden Regelungen vorsieht.

„Begehrt“ der Lieferer die Befreiung für Warenlieferungen ins EU-Ausland (wofür jedoch kein Wahlrecht besteht), ist neben materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Warentransport auch formal, d. h. belegmäßig nach-

zuweisen. Trotz der „lediglich“ formellen Vorgaben (mit möglicher Nachreichung ordnungsgemäßer Belege) handelt es sich gleichwohl unverändert in § 17a UStDV um eine Muss-Vorschrift, so dass die Finanzbehörde bei nicht vorliegenden ordnungsgemäßen Belegen die Befreiung versagen wird bzw. grundsätzlich keinen Vertrauensschutz gewährt. Die nachzuzahlende Umsatzsteuer reduziert, sofern dem Kunden nicht nachfakturierbar, mit etwaigen Nachzahlungszinsen die Marge des betreffenden Umsatzes und belastet den Lieferanten definitiv.

Der Belegnachweis für die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung soll nun grundsätzlich aus dem Doppel der Rechnung und der sog. Gelangensbestätigung bestehen. Die einzelnen konkreten Anforderungen an die Gelangensbestätigung finden Sie nachfolgend jeweils als Checkliste:

Beförderung oder Versendung durch Unternehmer oder Versendung durch Abnehmer

- ✓ Name und Anschrift des Abnehmers
- ✓ Menge und handelsübliche Bezeichnung der Ware (einschließlich Fahrzeug-Identifikationsnummer bei Fahrzeugen)
- ✓ Ort und Tag des Erhalts der Ware im EU-Ausland
- ✓ Ausstellungsdatum der Bestätigung
- ✓ Unterschrift des Abnehmers (Ausnahme: bei elektronischer Übermittlung)

Beförderung durch Abnehmer (Abholfall)

- ✓ Name und Anschrift des Abnehmers
- ✓ Menge und handelsübliche Bezeichnung der Ware (einschließlich Fahrzeug-Identifikationsnummer bei Fahrzeugen)
- ✓ Ort und Tag des Endes der Beförderung der Ware im EU-Ausland
- ✓ Ausstellungsdatum der Bestätigung
- ✓ Unterschrift des Abnehmers (Ausnahme: bei elektronischer Übermittlung)

Neben der Gelangensbestätigung als zentralem Belegnachweis für Beförderungen und Versendungen können in Versandungsfällen (z. B. bei Beauftragung eines Spediteurs) nun auch wieder andere Belege verwendet werden, beispielsweise CMR-Frachtbrief, CIM-Frachtbrief, Spediteurbescheinigung (vergleichbar der bisherigen „Weißen Speditionsbescheinigung“) oder Versendeprotokolle.

Neben dem erweiterten Katalog an Belegnachweisen ist zudem nun gesetzlich eine elektronische Übermittlung der Gelangensbestätigung vorgesehen. Dabei ist eine Unterschrift des Abnehmers oder eines vom Abnehmer Beauftragten entbehrlich.

Die geänderte Nachweisführung ist mit ihrer Ausdehnung auf Belegalternativen sowie mit praktischen Vereinfachungen und einigen Umsetzungshinweisen durch das BMF grundsätzlich positiv zu sehen. Weiterhin wird sich die Nachweisführung schwierig gestalten bzw. infolge der immer noch differenzierten, diffizilen Regelungen für Beförderungs- oder Versandungsfälle sowie für Abholfälle im Einzelnen nur mit hohem Aufwand beherrschbar sein. So besteht unverändert Handlungsbedarf bei Aufzeichnung, Kontrolle und Nachhalten des Rücklaufs der Belege („Monitoring“) und/oder bei Umstellung auf einheitliche Prozesse der Nachweisführung.

Die Gesetzesänderung sollte daher auch zum Anlass genommen werden, die bisherige Handhabung der formellen Nachweisführung in der Abwicklung von innergemeinschaftlichen Lieferungen system- und ablaufseitig zu prüfen, um ein umsatzsteuerliches Risiko in diesem Bereich zu minimieren bzw. auszuschließen.

> Praktische Vereinfachungen und dennoch Aufwand für Unternehmer

Von Dr. Heidi Friedrich-Vache, Rödl & Partner München

Vor allem die elektronische Übermittlung der Gelangensbestätigung kommt der Praxisrealität mit ihren weitgehend elektronisch ausgerichteten (Logistik-) Prozessen entgegen. Zur elektronischen Übermittlung der Gelangensbestätigung betont das BMF die Voraussetzung, dass die Übermittlung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder des Beauftragten beginnen muss. Damit sind bereits andiskutierte (optimierende) Softwarelösungen z. B. eines Web-Downloads im Detail und Einzelfall daraufhin zu prüfen, ob die Voraussetzung (noch) erfüllt ist. Bei einem (aktiven) „Absenden aus dem Verfügungsbereich“ des Abnehmers ist dies gegeben, so dass z. B. eine vom Lieferer verschickte und aus dem Account des Abnehmers oder des Beauftragten per E-Mail zurückgeschickte Gelangensbestätigung genügen sollte. Dabei ist es unschädlich, wenn die Domain eines anderen EU-Landes verwendet wird, die nicht auf das Bestimmungsland der Lieferung hinweist. Erfolgt die Übermittlung per E-Mail, sollte zum Nachweis der Herkunft des Dokuments auch die E-Mail archiviert werden, was ebenso wie für die Gelangensbestätigung selbst in ausgedruckter Form mög-

lich wäre, d. h. die elektronisch übermittelte Gelangensbestätigung muss nicht zwingend elektronisch archiviert werden.

Das BMF sieht bei nicht elektronischer Übermittlung vor, dass in Bezug auf die dann erforderliche Unterschrift des Abnehmers diese auch ein zur Vertretung des Abnehmers Berechtigter leisten kann, z. B. Arbeitnehmer des Abnehmers, selbstständiger Lagerhalter oder tatsächlich letzter Abnehmer im Reihengeschäft, nicht aber der mit dem Transport beauftragte Spediteur. Zu beachten und weiterhin zu empfehlen ist für die Gesamtschau – wie auch in den bisherigen Fallstricken und Rückfragen der Finanzbehörde – eine Dokumentenlage über die jeweiligen Vertretungsberechtigungen (vor allem eine Vollmachtenkette).

Die Gelangensbestätigung kann auch als Sammelbestätigung ausgestellt werden, in der Umsätze bzw. innergemeinschaftliche Lieferungen von bis zu einem Quartal zusammengefasst werden können. Änderungen in Bezug auf den Zeitpunkt der erforderlichen Rechnungsausstellung (seit 30. Juni 2013 gemäß Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz: bis zum 15. Tag des Folgemonats) oder die Erfassung der betreffenden Lieferungen in der Zusammenfassenden Meldung (bei monatlicher Abgabe bis zum 25. Tag des Folgemonats) ergeben sich dadurch nicht.

Insgesamt bestätigt die Finanzverwaltung, dass es keine Beleghierarchie gibt. Die Gelangensbestätigung, für die das BMF ein Muster in Deutsch, Englisch und Französisch entworfen hat, ist nur eine mögliche Form des Belegnachweises. Die zur Nachweisführung geforderten Angaben müssen sich dabei auch nicht aus einem Beleg ergeben, eine Kombination z. B. aus Lieferschein und Bestätigung über den Warenerhalt sind ebenso denkbar wie eine Kopie der Rechnung, ergänzt um die weiteren Angaben.

Abschließend ist nochmals darauf hinzuweisen, da auch im oben genannten BMF-Schreiben explizit erwähnt, dass der buchmäßige Nachweis die Aufzeichnung der „ausländischen“ USt-IdNr. des Abnehmers erfordert. Damit wird deutlich, dass für die deutsche Finanzverwaltung das Vorliegen einer ausländischen USt-IdNr. unerlässlich ist. Daher sollte auf entsprechenden Aufzeichnungen und Handlungsanweisungen (idealerweise bei Auftrags-/Debitorenanlage) ein Augenmerk liegen.

Zu erinnern ist auch daran, dass mit einer Rechnung, die nicht, nicht eindeutig oder nur unbestimmt auf die Steuerfreiheit der EU-Lieferung hinweist, der Nachweis nicht geführt werden kann (Negativbeispiel etwa „VAT export“). So ist bereits in der Rechnung, welche in der Praxis bei Verwendung mehrerer Dokumente häufig Anknüpfungspunkt für den Belegnachweis ist (mit Referenzierung zum Lieferschein usw.), auf die eindeutige Abbildung des Umsatzes und Transports zu achten.

Hinweise zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Von Dr. Heidi Friedrich-Vache, Rödl & Partner München

Die umsatzsteuerliche Organschaft liegt vor, wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse bestimmte Eingliederungsvoraussetzungen erfüllt sind. Im Schreiben vom 7. März 2013 wurden zuletzt intensiv die Voraussetzungen der organisatorischen Eingliederung in ein anderes Unternehmen aus Sicht der Finanzverwaltung dargestellt. In der Regel wird sie durch personelle Verflechtung der Geschäftsführungen, vor allem durch Personalunion der Geschäftsführungsorgane hergestellt. Bei fehlender personeller Verflechtung hat die Finanzverwaltung mehrere stärkere und schwächere Varianten zur Erreichung der organisatorischen Eingliederung vorgestellt, die in der Praxis schon lange diskutiert werden, wie z. B. Beherrschungsvertrag, Geschäftsführerordnung, Konzernrichtlinie.

An dieser Stelle weisen wir nochmals auf die im BMF-Schreiben vorgesehene Übergangsfrist bis 31. Dezember 2013 hin und empfehlen dringend die Überprüfung der Beteiligungsstrukturen auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen der umsatzsteuerlichen Organschaft im Sinne der aktuellen Verwaltungsauffassung.

Daneben ist die grundlegende Ausgestaltung einer umsatzsteuerlichen Organschaft derzeit in der Diskussion und bezüglich sich ergebender Gestaltungsspielräume, z. B. Reduzierung steuerlicher Belastungen bei nicht voll vorsteuerabzugsberechtigten Gesellschaften im Organkreis (vor allem Gesundheitswesen, Finanzsektor), zu verfolgen.

Das FG München hat im Urteil vom 13. März 2013 (3 K 235/10) erstmals kapitalistisch strukturierte Personengesellschaften als (potentielle) Organgesellschaften anerkannt. Da bisher nur Kapitalgesellschaften als Organgesellschaften im umsatzsteuerlichen Organkreis fungieren konnten, würde das Urteil zur Rechtsformneutralität beitragen. Da gegen das Urteil des Finanzgerichts Revision eingelegt wurde, ist die Beurteilung durch den BFH im Auge zu behalten. Wir werden Sie gerne informieren, sobald hierzu eine höchstrichterliche Entscheidung vorliegt.

Änderungen bei formellen Rechnungsangaben

> Abrechnung mittels „Gutschrift“

Von Dr. Heidi Friedrich-Vache, Rödl & Partner München

Durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz wurden nach europäischen Vorgaben die formellen Anforderun-

gen an eine Rechnung im umsatzsteuerrechtlichen Sinn (§§ 14, 14a UStG) mit Wirkung seit 30. Juni 2013 ergänzt. Dies erfordert die Anpassung des Abrechnungslayouts und bedeutet erneuten administrativen Aufwand für Unternehmer. Rechnet der Leistungsempfänger gegenüber dem leistenden Unternehmer – nach vorheriger Vereinbarung – im Gutschriftverfahren ab, ist als neue Pflichtangabe das Wort „Gutschrift“ im Abrechnungsdokument aufzunehmen. Gemeint ist damit eine Gutschrift im umsatzsteuerrechtlichen Sinn. Nicht gemeint und davon zu unterscheiden sind sog. kaufmännische Gutschriften, die im allgemeinen Sprachgebrauch oftmals ebenso als Gutschriften bezeichnet werden, aber Stornierungen oder Korrekturen der ursprünglichen Rechnung meinen und grundsätzlich vom ursprünglich leistenden Unternehmer seinem Kunden (Leistungsempfänger) übermittelt werden.

Nach lang ersehntem BMF-Schreiben vom 25. Oktober 2013 mit einer vorgesehenen Übergangsfrist bis 31. Dezember 2013 lässt die Finanzverwaltung anstelle des deutschen Begriffs „Gutschrift“ auch die diesbezüglichen Übersetzungen in anderen Sprachfassungen zu, z. B. „self-billing“ (nicht „credit note“) gemäß englischer Amtssprache. Positiverweise ist eine ausführliche Tabelle zu diesem Begriff in anderen EU-Amtssprachen im BMF-Schreiben beigefügt.

Künftig ist bei Abrechnungen via Gutschriften durch den Leistungsempfänger – in der Praxis oft gegenüber Zulieferern implementiert – darauf zu achten, dass diese formelle Vorgabe erfüllt ist. Die Finanzverwaltung bietet zwar Erleichterungen/Übersetzungsabwandlungen für das im Gesetz vorgesehene Wort „Gutschrift“ an. Gleichwohl ist darauf zu achten, dass sich Begrifflichkeiten und die jeweiligen Leistungsbeziehungen klar aus dem Abrechnungspapier ergeben und sich Rechnungsersteller (Leistender) und -empfänger leicht eindeutig unterscheiden lassen.

> Abrechnung bei Reverse-Charge

Von Dr. Heidi Friedrich-Vache, Rödl & Partner München

Bei sogenannten Reverse-Charge-Umsätzen (Leistungsempfänger schuldet die Umsatzsteuer anstelle des leistenden Unternehmers) soll die Rechnung nun den feststehenden Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten. Dieser ist aber nach Rechtsprechung des EuGH keine materiell-rechtliche Voraussetzung, d. h. der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger ist davon nicht abhängig.

Die Finanzverwaltung erlaubt gemäß BMF-Schreiben vom 25. Oktober 2013 auch eine Formulierung in allen anderen EU-Amtssprachen, z. B. „Reverse charge“. Auch wenn schon bei fehlendem Hinweis keine Sanktion ersichtlich ist, etwa eine Versagung des Vorsteuerabzugs, sollte auf die Aufnahme eines eindeutigen Hinweises geachtet werden, um für die Beteiligten oder die Finanzbehörde bei Einsichtnahme des Rechnungsdokuments den zugrunde-

Gestaltungsberatung aktuell

liegenden Umsatz nachvollziehbar zu machen. Eine entsprechende Anpassung des – in der Regel – systemseitig angelegten Rechnungslayouts wäre hierfür erforderlich.

In diesem Zusammenhang ist beachtlich, dass für eine Rechnung über einen Reverse-Charge-Umsatz nach ebenfalls geänderter Gesetzeslage grundsätzlich die formellen Rechnungsangaben des EU-Mitgliedstaates maßgeblich sind, in dem der leistende Unternehmer ansässig ist. Ein deutscher Ingenieur hat also bei Leistungserbringung (z. B. technischer Beratung) an einen EU-Kunden die deutschen Rechnungsanforderungen zu beachten und muss sich grundsätzlich nicht mehr aufwendig über abweichende oder spezielle gesetzliche Rechnungsanforderungen anderer EU-Länder im Einzelnen orientieren.

> Hinweise zum derzeitigen Diskussionsstand einer Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen

Von Dr. Heidi Friedrich-Vache, Rödl & Partner München

Nach aktuell veröffentlichtem Urteil des BFH (XI R 41/10) wird wohl nun auch durch das höchste deutsche Finanzgericht die Rückwirkung für eine berichtigte Rechnung, die ursprünglich (formell) fehlerhaft oder unvollständig war, auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungserteilung (bzw. Zeitpunkt des Besitzes der ursprünglichen Rechnung) für möglich gehalten.

Das seit Jahrzehnten bestehende Zinsrisiko des Leistungsempfängers, welches mit einer Versagung des Vorsteuerabzugs bei formell nicht ordnungsgemäßen Rechnungen bisher einherging, wäre damit abgewendet und ein Prüfungsschwerpunkt der Finanzbehörden – auch durch die hier leichte und schnelle Erzielung von Mehrergebnissen –, nämlich die Durchsicht von Eingangsrechnungen mit deren formellen Rechnungsangaben, z. B. Angabe der Steuernummer, des Rechnungsdatums, des Leistungsdatum usw., wohl nicht mehr so beliebt. War bisher die Rechnung fehlerhaft, war der erstattete Vorsteuerbetrag an den Fiskus zuzüglich etwaiger Nachzahlungszinsen (nach einer Schonfrist 6 Prozent pro Jahr) zurückzuzahlen. Bei Erteilung einer berichtigten Rechnung kann der Leistungsempfänger bisher den Vorsteuerabzug erst bei Vorliegen der berichtigten Rechnung (erneut) geltend machen, so dass wirtschaftlich die Zinsbelastung bleibt.

Der BFH hatte zwar für den zu entscheidenden Fall noch keine abschließende Beurteilung über den Wegfall einer Zinsbelastung zu treffen, da – nach seiner Auslegung der Abrechnung zwischen den Vertragsparteien – schon keine Rechnungen vorlagen. Es wird jedoch darauf hingewiesen, dass unter Berufung auf die zum polnischen und ungarischen Recht ergangene (und seither heiß diskutierte) Rechtsprechung des EuGH eine Rechnung, die falsch oder lückenhaft ist, mit Rückwirkung berichtigt werden kann. Auch das Niedersächsische Finanzgericht hat mit Beschluss vom 30. September 2013 (5 V 217/13) ernstliche Zweifel

an der bisherigen Rechtsauffassung der Finanzverwaltung geäußert, wonach eine Rechnungsberichtigung keine Rückwirkung entfalten könne.

Entscheidet der BFH hierüber bei nächster Gelegenheit positiv, schließen sich spannende dogmatische Fragen an, die sich dann auch mit der Qualifizierung von Rechnungen (z. B. Verträge als Rechnungen, Abrechnungen über Dauerschuldverhältnisse) und der Frage beschäftigen werden, bis zu welchem Verfahrensstand Rechnungsberichtigungen möglich sind.

Da auf nationaler Ebene noch keine abschließende Beurteilung erfolgt ist, sind bis auf Weiteres alle Fälle bzw. geänderten Umsatzsteuer-Festsetzungen, in denen der (rückwirkende) Vorsteuerabzug infolge nicht ordnungsgemäßer Eingangsrechnungen für den Leistungsempfänger versagt wurde, offen zu halten. Unternehmern ist zu empfehlen, fehlerhafte Rechnungen zu bemängeln und entsprechende Rechnungsberichtigungen durch ergänzende Dokumente mit Ergänzung oder Änderung fehlender oder falscher Angaben zu verlangen.

Kontakt für weitere Informationen



Dr. Heidi Friedrich-Vache
Steuerberaterin, Diplom-Kauffrau (Univ.)
Umsatzsteuerberatung • VAT Services
Tel.: + 49 (89) 92 87 80 – 570
E-Mail: heidi.friedrich-vache@roedl.com

Strukturen schaffen

„Als Experte an der Seite unserer Mandanten kümmern wir uns um die rechtlichen wie steuerlichen Strukturen ihrer unternehmerischen Tätigkeit – Ihren Erfolg haben wir dabei immer im Blick.“

Rödl & Partner

„Die einzelnen Bausteine jedes individuellen Castells zu kennen gehört zu den zentralen Erfolgsgaranten unserer Tradition. Darauf aufbauend lassen wir die oft einzigartigen Figuren entstehen.“

Castellers de Barcelona



„Jeder Einzelne zählt“ – bei den Castellers und bei uns.

Menschentürme symbolisieren in einzigartiger Weise die Unternehmenskultur von Rödl & Partner. Sie verkörpern unsere Philosophie von Zusammenhalt, Gleichgewicht, Mut und Mannschaftsgeist. Sie veranschaulichen das Wachstum aus eigener Kraft, das Rödl & Partner zu dem gemacht hat, was es heute ist.

„Força, Equilibri, Valor i Seny“ (Kraft, Balance, Mut und Verstand) ist der katalanische Wahlspruch aller Castellers und beschreibt deren Grundwerte sehr pointiert. Das gefällt uns und entspricht unserer Mentalität. Deshalb ist Rödl & Partner eine Kooperation mit Repräsentanten dieser langen Tradition der Menschentürme, den Castellers de Barcelona, im Mai 2011 eingegangen. Der Verein aus Barcelona verkörpert neben vielen anderen dieses immaterielle Kulturerbe.

Impressum Gestaltungsberatung aktuell 12.11.2013

Herausgeber: Rödl Rechtsanwalts-
Steuerberatungsgesellschaft mbH
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg
Tel.: + 49 (9 11) 91 93 - 0 | www.roedl.de

Verantwortlich für den Inhalt:
Dr. Hans Weggenmann – hans.weggenmann@roedl.de
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Redaktion / Koordination:
Jan Böttcher – jan.boettcher@roedl.de
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg
Tanja Creed – tanja.creed@roedl.de
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Layout/Satz: **Miriam Reichold** – miriam.reichold@roedl.de
Äußere Sulzbacher Str. 100, 90491 Nürnberg

Dieser Newsletter ist ein unverbindliches Informationsangebot und dient allgemeinen Informationszwecken. Es handelt sich dabei weder um eine rechtliche, steuerrechtliche oder betriebswirtschaftliche Beratung, noch kann es eine individuelle Beratung ersetzen. Bei der Erstellung des Newsletters und der darin enthaltenen Informationen ist Rödl & Partner stets um größtmögliche Sorgfalt bemüht, jedoch haftet Rödl & Partner nicht für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Informationen. Die enthaltenen Informationen sind nicht auf einen speziellen Sachverhalt einer Einzelperson oder einer juristischen Person bezogen, daher sollte im konkreten Einzelfall stets fachlicher Rat eingeholt werden. Rödl & Partner übernimmt keine Verantwortung für Entscheidungen, die der Leser aufgrund dieses Newsletters trifft. Unsere Ansprechpartner stehen gerne für Sie zur Verfügung.

Der gesamte Inhalt des Newsletters und der fachlichen Informationen im Internet ist geistiges Eigentum von Rödl & Partner und steht unter Urheberrechtsschutz. Nutzer dürfen den Inhalt des Newsletters nur für den eigenen Bedarf laden, ausdrucken oder kopieren. Jegliche Veränderungen, Vervielfältigung, Verbreitung oder öffentliche Wiedergabe des Inhalts oder von Teilen hiervon, egal ob on- oder offline, bedürfen der vorherigen schriftlichen Genehmigung von Rödl & Partner.