

Umsatzsteuer aktuell

Ausgabe 4, April 2021

BMF-Schreiben zur Umsetzung des Digitalpakets

Die Neuregelungen des Umsatzsteuergesetzes (UStG) zur Umsetzung der zweiten Stufe des Digitalpakets, mit dem die Besteuerung der grenzüberschreitenden Fernverkäufe und Dienstleistungen an Privatpersonen und bestimmte andere Abnehmer auf eine neue Grundlage gestellt wird, werden im Wesentlichen zum 1. Juli 2021 in Kraft treten. Am 1. April 2021 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ein Schreiben mit umfangreichen Änderungen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) herausgegeben.

Allgemeines

Mit diesem Newsletter sollen die Änderungen zum 1. Juli 2021 nicht umfassend erläutert, sondern vor allem wichtige im UStAE enthaltene Klarstellungen und Regelungen hervorgehoben werden, die sich nicht bereits aus dem UStG, der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) und der Mehrwertsteuer-Durchführungsverordnung (MwStVO) ergeben. Eine Einführung in die Grundzüge der Neuregelung finden Sie in [Ausgabe 5](#) unseres Newsflashs *Umsatzsteuer aktuell* vom September 2020. Hinweise zu kürzlich von der EU-Kommission veröffentlichtem Informationsmaterial finden Sie in [Ausgabe 3](#) unseres Newsletters *Umsatzsteuer-News* vom März 2021. Das BMF-Schreiben selbst führt eine Reihe von lesenswerten Anwendungsbeispielen für zahlreiche Sachverhalte auf, die das komplexe Zusammenspiel der neuen Regelungen veranschaulichen. Inzwischen hat auch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) Leitfäden zu Verfahrensfragen veröffentlicht (siehe unten bei den Fundstellen).

Die Änderungen treten in zwei Stufen in Kraft: Seit dem 1. April 2021 ist eine Registrierung zum One-Stop-Shop (OSS, §§ 18i und 18j UStG) und zum Import-One-Stop-Shop (IOSS, § 18k UStG) möglich. Die materiellen Änderungen werden zum 1. Juli 2021 in Kraft treten, auch OSS und IOSS sind erst auf von diesem Datum an ausgeführte Lieferungen anzuwenden.

Zur Einbeziehung von Betreibern elektronischer Schnittstellen in fiktive Lieferketten

Bei aus dem Drittland in die EU eingeführten Gegenständen mit einem Sachwert von bis zu 150 Euro oder im Fall eines im Drittland ansässigen Händlers, der Waren innerhalb der EU liefert, wird unter gewissen weiteren Voraussetzungen umsatzsteuerlich ein Reihengeschäft fingiert, wenn die Transaktion von einer elektronischen Schnittstelle unterstützt wird: In die Lieferbeziehung zwischen dem Händler und dem Abnehmer wird dann der Betreiber der elektronischen Schnittstelle von Gesetz wegen als Zwischenhändler

eingeschaltet. Der Betreiber der Schnittstelle wird also so behandelt, als bezöge er die Lieferung vom Händler und führe sie ausgangsseitig an den Abnehmer aus.

Zu den Voraussetzungen einer solchen fiktiven Lieferkette gehört es zunächst, dass es sich um eine elektronische Schnittstelle handelt, die den jeweiligen Fernverkauf usw. unterstützt. Die (sehr knappe) Definition einer elektronischen Schnittstelle ist § 3 Abs. 3a Satz 3 UStG zu entnehmen. Das BMF teilt – nur wenig ausführlicher – hierzu mit, dass dem Begriff der elektronischen Schnittstelle ein sehr weites Verständnis zugrunde zu legen sei. In den Anwendungsbereich der Vorschriften fallen demnach nicht nur elektronische Marktplätze, Plattformen oder Portale, sondern auch alle anderen vergleichbaren elektronischen Handelsplätze. Auf Positiv- oder Negativbeispiele verzichtet das Schreiben. So bleibt (anders als im Zusammenhang mit der Haftung nach §§ 22f, 25e UStG, siehe BMF-Schreiben vom 20.4.2021) auch unklar, ob zum Beispiel Vermittlungsmarktplätze mit der Funktion eines Schwarzen Bretts oder sogenannte Procurement-Plattformen als elektronische Schnittstellen gelten oder nicht – es dürfte hier auf den Einzelfall ankommen.

Was die Frage angeht, wann ein Schnittstellenbetreiber „unterstützt“, verweist das BMF auf die in Art. 5b MwStVO vorgesehene Definition. Der Schnittstellenbetreiber ist demnach unter anderem dann *nicht* Teil der fiktiven Lieferkette, wenn er (in aller Kürze) weder die Bedingungen für die Lieferung festlegt, noch an der Autorisierung der Abrechnung mit dem Erwerber noch an der Bestellung oder Lieferung beteiligt ist. Hier zählt das BMF eine ganze Reihe von Merkmalen auf, die seiner Meinung nach entgegen diesen Anforderungen jeweils dafür sprechen sollen, dass der Schnittstellenbetreiber den Umsatz „unterstützt“. Diese Aufzählungen übernimmt das BMF wörtlich aus der deutschsprachigen Fassung der Explanatory Notes der EU-Kommission (vgl. dort Abschnitt 2.1.6). Da das BMF sich in dieser Frage offenbar der Auffassung der Kommission anzuschließen gedenkt, könnten die in den Explanatory Notes enthaltenen weiteren Ausführungen der EU-Kommission zur „Unterstützung“ durch eine elektronische Schnittstelle im Einzelfall von argumentativem Wert sein.

Was den Fall eines Fernverkaufs von aus dem Drittland eingeführten Gegenständen mit einem Sachwert von höchstens 150 Euro (§ 3 Abs. 3a Satz 2 UStG) angeht, stellt das BMF klar, dass Lieferungen von Gas, Elektrizität, Wärme und Kälte keine bewegten Lieferungen und deshalb nicht vom Begriff des Fernverkaufs im Sinne der genannten Vorschrift erfasst seien (das gilt auch für innergemeinschaftliche Fernverkäufe). Unter „Sendungen“ im Sinne dieser Vorschrift sind dem BMF zufolge grundsätzlich einzelne Packstücke zu verstehen, auch wenn diese gleichzeitig an den Kunden versandt werden. Mehrere in einem Packstück zusammen versandte Gegenstände gelten als eine einzige Sendung, auch wenn der Empfänger sie getrennt bestellt hat. Der „Sachwert“ sei – wie das BMF anhand mehrerer Beispiele erläutert – im Ergebnis der Nettopreis der Waren ohne (in der Rechnung gesondert ausgewiesene oder dort leicht ermittelbare) Beförderungskosten und ohne Umsatzsteuer.

Bagatellklausel

Das BMF trifft für die Bagatellklausel, die unter weiteren Voraussetzungen bis zu einer Umsatzschwelle von 10.000 Euro eine Anwendung der allgemeinen Regeln erlaubt, eine Sonderregelung für die Berechnung der Umsatzschwelle für das Jahr 2021, die für die Bestimmung des Leistungsorts im Besteuerungszeitraum 2021 auch die sonstigen Leistungen und innergemeinschaftlichen Fernverkäufe des Jahres 2020 sowie des ersten Halbjahres 2021 heranzieht.

Zur Einfuhr und zum Abzug der EUST als Vorsteuer

Auch in einer Lieferkette mit eingeschalteter elektronischer Schnittstelle kann nur eine einzige Lieferung als „bewegte“ Lieferung gelten. Das BMF stellt klar, dass die für diesen Fall vorgesehene Zuordnung der „bewegten“ Lieferung nach § 3 Abs. 6b UStG zur fingierten Lieferung des Schnittstellenbetreibers an den Abnehmer als Sonderregelung den allgemeinen Zuordnungsregeln nach § 3 Abs. 6a UStG vorgehe. Die Zuordnung der „bewegten“ Lieferung zu der vom Schnittstellenbetreiber fiktiv ausgeführten Lieferung bewirke zugleich, dass die vorangehende Lieferung des Händlers an den Betreiber der elektronischen Schnittstelle eine ruhende Lieferung ist, die aus deutscher Sicht an dem Ort umsatzsteuerbar ist, an dem die Versendung oder Beförderung beginnt.

Besonderheiten gibt es vor allem dann, wenn bei Fernverkäufen aus dem Drittland die Ware im Mitgliedsstaat eingeführt wird, in dem der Warentransport endet. Jedenfalls dann, wenn der Händler die EUST schul-

det und sich der in den Umsatz eingebundene Schnittstellenbetreiber nicht des IOSS bedient, könne der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer (EUST) als Vorsteuer problematisch werden. Im Ergebnis solle in einem solchen Fall dem Schnittstellenbetreiber, nicht dem Händler der Abzug der EUST als Vorsteuer zustehen; eine Verlagerung des Orts der Lieferung des Händlers an den Schnittstellenbetreiber in das Inland nach § 3 Abs. 8 UStG erfolge dabei nicht. Um dem Schnittstellenbetreiber den Vorsteuerabzug zu ermöglichen, müsse der Händler ihm den Beleg für den Vorsteuerabzug aushändigen. Das BMF erläutert anhand weiterer Beispiele die umsatzsteuerlichen Abläufe, wenn der Händler mit und ohne Anmeldung zum IOSS eine Lieferung direkt aus dem Drittland ohne Einbindung elektronischer Schnittstellen ausführt (z. B. Verkauf über den eigenen Internetauftritt). Erfolgt die Zollanmeldung für Rechnung des Händlers, ohne dass dieser den IOSS in Anspruch nimmt, könne sich der Leistungsort nach § 3 Abs. 8 UStG ins Inland verlagern, wonach der Händler die EUST als Vorsteuer abziehen kann.

Verfahrensfragen im OSS und IOSS

Das BMF stellt klar: Werden in einem Besteuerungszeitraum keine für den OSS und/oder IOSS einschlägigen Umsätze erbracht, seien auch Nullmeldungen abzugeben. Die auf die jeweiligen EU-Mitgliedsstaaten entfallenden Umsätze seien zu trennen und dem im betreffenden EU-Mitgliedsstaat geltenden Steuersatz zu unterwerfen. Das bedeutet, dass der zutreffende Steuersatz für die betreffenden Waren ermittelt und mögliche Änderungen in anderen EU-Mitgliedsstaaten genau verfolgt werden müssen – sowohl, was den Anwendungsbereich, als auch, was die Höhe des Steuersatzes betrifft. Das BMF-Schreiben enthält Einzelheiten zu einer etwa erforderlichen Umrechnung von Euro-Beträgen in andere Währungen, wenn der EU-Mitgliedsstaat, in dessen Gebiet der Leistungsort liegt, die Angabe von Beträgen in seiner Landeswährung vorsieht. Es sollte zudem beachtet werden, dass die Teilnahme am IOSS nicht wie in den Fällen des OSS die Abgabe vierteljährlicher, sondern monatlicher Steuererklärungen verlangt.

Auch Kleinunternehmer können an dem besonderen Verfahren teilnehmen – denn im EU-Ausland sind sie mit ihren Umsätzen (sofern nicht die oben erwähnte Bagatellschwelle eingreift) wie jeder andere Unternehmer steuerpflichtig. Im Fall einer umsatzsteuerlichen Organschaft kann das Wahlrecht nur durch den Organträger ausgeübt werden. Für grenzüberschreitende Dienstleistungen innerhalb der EU kann der OSS nur für die EU-Mitgliedsstaaten angewendet werden, in denen der Unternehmer nicht ansässig ist; für den Fall einer umsatzsteuerlichen Organschaft gilt das hinsichtlich des gesamten Organkreises. Das BMF teilt in Hinblick auf die Besteuerung von Fernverkäufen im OSS nach § 18j UStG ausdrücklich mit, dass eine umsatzsteuerliche Registrierung im allgemeinen Besteuerungsverfahren in anderen EU-Mitgliedsstaaten unschädlich für die Anwendung des OSS sei. Wie das BMF ebenfalls klarstellt, schließen sich in Deutschland das allgemeine und das besondere Besteuerungsverfahren nicht aus. Zudem stünden die in den besonderen Verfahren gemeldeten Umsätze nicht außerhalb von Verfahrensvorschriften wie etwa den Änderungsvorschriften nach der Abgabenordnung (AO). So sei zum Beispiel der vorgesehene Dreijahreszeitraum zur Berichtigung einer Steuererklärung mit einer späteren Steuererklärung nicht etwa dahin auszulegen, dass eine Änderung bei Veranlassung nach Ablauf dieses Zeitraums nicht mehr zu erfolgen hätte: Nach Ablauf des Zeitraums seien entsprechende Änderungen beim zuständigen Finanzamt zu beantragen.

Das den „im Auftrag handelnden Vertreter“ im IOSS angeht, so fasst das BMF dessen weitreichende Verpflichtungen knapp wie folgt zusammen: Unter einem im Auftrag handelnden Vertreter sei eine in dem Gemeinschaftsgebiet ansässige Person zu verstehen, die von dem Unternehmer, der Fernverkäufe von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen tätigt, als Steuerschuldner und zur Erfüllung der Verpflichtungen gemäß diesem besonderen Besteuerungsverfahren im Namen und für Rechnung des Unternehmers benannt wird. Auf seine Verpflichtungen geht das BMF im Schreiben mehrfach näher ein.

Nach Angaben des BZSt nehmen Unternehmer, die bereits für das Vorgängerverfahren „Mini-One-Stop-Shop“ registriert sind (hier sind offenbar im Inland ansässige Unternehmer gemeint), automatisch an der Sonderregelung „One-Stop-Shop, EU-Regelung“ (§ 18j UStG) teil. Was Drittlandsunternehmer angeht, sollen Unternehmer, die bereits für das Vorgängerverfahren „VAT on e-Services“ registriert sind, gleichfalls ohne nochmalige Registrierung an der Sonderregelung „One-Stop-Shop, Nicht-EU-Regelung“ (§ 18i UStG, für grenzüberschreitende Dienstleistungen) teilnehmen: Hier geht es der Sache nach offenbar um Drittlandsunternehmer, die zu diesem Zweck beim BZSt registriert sind. Da sich allerdings der „One-Stop-Shop, EU-Regelung“ trotz seiner Bezeichnung durch das BZSt auch an Unternehmer richtet, die nicht in der EU ansässig sind und Fernverkäufe innerhalb der EU tätigen, wird nicht klar, ob sich eine bestehende Registrierung von Drittlandsunternehmern zu „VAT on e-Services“ in einer OSS-Registrierung fortsetzt, mit der

Fernverkäufe gemeldet werden können. Zumindest für den IOSS ist mangels anderer Angaben offenbar in jedem Fall eine Neuregistrierung erforderlich.

Vorsteuervergütung

Bei Inanspruchnahme des OSS und/oder IOSS durch im Ausland ansässige Unternehmer kann deutsche Vorsteuer - wie bislang schon im "Mini One Stop Shop" - grundsätzlich nur im Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltend gemacht werden. Für Drittlandsunternehmer gelten die Beschränkungen nach § 18 Abs. 9 Sätze 5 und 6 UStG (Gegenseitigkeitserfordernis und Abzugsverbot für Vorsteuer auf Kraftstoffe) auch weiterhin nicht, soweit die Vorsteuerbeträge in Zusammenhang mit im OSS und IOSS gemeldeten Umsätzen stehen. Wie das BMF jedoch klarstellt, gelten für andere Vorsteuerbeträge, die mit solchen Umsätzen nicht in Zusammenhang stehen, diese Einschränkungen unverändert. Erbringt der Unternehmer abgesehen von über OSS und IOSS gemeldeten Umsätzen noch andere Umsätze, für die er im Inland die Umsatzsteuer schuldet und Steueranmeldungen im allgemeinen Besteuerungsverfahren zu übermitteln hat, könnten die Vorsteuerbeträge insgesamt nur im allgemeinen Besteuerungsverfahren geltend gemacht werden.

Haftung beim Handel über eine elektronische Schnittstelle

Die Vorschriften zur Haftung des Betreibers eines elektronischen Marktplatzes (§§ 22f, 25e UStG) gelten weiterhin, jedoch sind hiervon künftig Fälle ausgenommen, in denen die Betreiber elektronischer Schnittstellen Teil einer fiktiven Lieferkette sind. Das BMF äußert sich zur Anwendung dieser Vorschriften ab dem 1. Juli 2021 in einem anderen Schreiben vom 20. April 2021. Hierzu werden Sie in einer weiteren Ausgabe unseres Newsflashs *Umsatzsteuer aktuell* näher informieren.

Fundstellen

BMF-Schreiben vom 1. April 2021 zur Umsetzung der zweiten Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets zum 1. April 2021 bzw. 1. Juli 2021

Jahressteuergesetz 2020 – Übersichtsseite im Webauftritt des BMF

DVO (EU) 2019/2026 des Rates vom 21. November 2019 mit den Änderungen der MwStVO zum 1. Juli 2021

Explanatory Notes (Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für den elektronischen Geschäftsverkehr) der EU-Kommission

BZSt zu OSS EU-Regelung, OSS Nicht-EU-Regelung (englische Fassung), IOSS

Übersicht „eCommerce ab 1. Juli 2021“ im Webauftritt der Generalzolldirektion

BMF-Schreiben vom 20. April 2021 zur Haftung für Umsatzsteuer beim Handel mit Waren im Internet

Ihre Ansprechpartner

Berlin

Götz Neuhahn

Tel.: +49 30 2636-5445
goetz.neuhahn@pwc.com

Nicole Stumm

Tel.: +49 30 2636-3733
nicole.stumm@pwc.com

Frankfurt am Main / Mannheim

Frank Gehring

Tel.: +49 69 9585-2771
frank.gehring@pwc.com

Gerald Hammerschmidt

Tel.: +49 69 9585-5290
gerald.hammerschmidt@pwc.com

Robert Clemens Prätzler

Tel.: +49 69 9585-6712
robert.clemens.pratzler@pwc.com

Hamburg / Hannover

Markus Hüllmann

Tel.: +49 40 6378-8858
markus.huellmann@pwc.com

München / Stuttgart / Nürnberg

Jens Müller-Lee

Tel.: +49 711 25034-1101
jens.mueller-lee@pwc.com

Sandra Zölch

Tel.: +49 89 5790-6840
sandra.zoelch@pwc.com

Düsseldorf / Köln / Essen

Alexandra Hartenfels

Tel.: +49 211 981-2598
alexandra.hartenfels@pwc.com

Sounia Kombert

Tel.: +49 221 2084-384
sounia.kombert@pwc.com

David Kosiak

Tel.: +49 221 2084-270
david.kosiak@pwc.com

ITX ERP and Data Analytics

Roberta Grottini

Tel.: +49 30 2636-5399
roberta.grottini@pwc.com

Financial Services

Imke Murchner

Tel.: +49 89 5790-6779
imke.murchner@pwc.com

ITX Deals

Christian Schubert

Tel.: +49 89 5790-6726
christian.schubert@pwc.com

ITX Business Recovery Services

Maria Milanovic

Tel.: +49 89 5790-5979
maria.milanovic@pwc.com

Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Umsatzsteuer aktuell* bestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Bestellung“ an: SUBSCRIBE_Indirect_Tax_Information@de.pwc.com.

Wenn Sie den PDF-Newsletter *Umsatzsteuer aktuell* abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an: UNSUBSCRIBE_Indirect_Tax_Information@de.pwc.com.

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© April 2021 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.

„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

www.pwc.de