

Umsatzsteuer aktuell

Ausgabe 6, Juni 2021

Umsatzsteuerliche Aufzeichnungs- und Haftungspflichten ab dem 1. Juli 2021

Mit Wirkung vom 1. Juli 2021 werden die bisherigen Vorschriften zur Haftung der Betreiber elektronischer Marktplätze für Umsatzsteuer auf die Lieferung dort gehandelter Ware umgestaltet. Die Änderungen verlangen von den Betreibern der (nunmehr so bezeichneten) elektronischen Schnittstellen erhebliche Anpassungen – sie sind aber auch für Personen relevant, die ihre Leistungen über solche Schnittstellen anbieten. Darüber hinaus gibt der vorliegende Newsflash einen Überblick zu den wichtigsten neuen Aufzeichnungspflichten, die ab dem 1. Juli 2021 gelten, auch soweit sie über Aufzeichnungen in Zusammenhang mit der Haftung der Schnittstellenbetreiber hinausgehen. Mit Datum vom 20. April 2021 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ein erläuterndes Schreiben veröffentlicht.

Änderungen der Haftungs- und Aufzeichnungspflichten durch das Jahressteuergesetz 2020

Zum 1. Juli 2021 tritt im Zuge der Einführung der zweiten Stufe des sogenannten Digitalpakets durch das Jahressteuergesetz 2020 eine Änderung der §§ 22f und 25e UStG in Kraft. Sie wurde notwendig, weil der Schnittstellenbetreiber von Gesetzes wegen (§ 3 Abs. 3a UStG) in einigen Fällen über ein fingiertes Reihengeschäft in den Umsatz zwischen Verkäufer und Abnehmer einbezogen wird (siehe [Ausgabe 5](#) sowie [Ausgabe 4](#) unseres Newsflashs *Umsatzsteuer aktuell* vom September 2020 bzw. vom April 2021). Damit wird er selbst zum Steuerschuldner für die Lieferung und eine Haftung für fremde Steuerschulden scheidet aus. Darüber hinaus wurden einige Begrifflichkeiten angepasst: So wurde zum Beispiel der Begriff des „elektronischen Marktplatzes“ durch den Begriff der „elektronischen Schnittstelle“ ersetzt).

Die wichtigste Anpassung: Um die Haftung für die Lieferung eines unternehmerischen Verkäufers zu vermeiden, bedarf es künftig keiner Bescheinigung des Verkäuferfinanzamts mehr, der Nachweis wird vielmehr (grundsätzlich, dazu unten) mit einer dem Verkäufer erteilten, im Lieferzeitpunkt gültigen deutschen Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID) erbracht. Begleitend wird eine entsprechende Gültigkeitsprüfung inländischer USt-ID ermöglicht. Wie bisher tritt aber eine Befreiung von der Haftung nicht ein, wenn der Schnittstellenbetreiber Kenntnis davon hatte oder nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen, dass der liefernde Unternehmer seinen steuerlichen Verpflichtungen nicht oder nicht im vollen Umfang nachkommt.

Die Aufzeichnungspflichten nach § 22f UStG in Zusammenhang mit der Haftung werden sowohl für als Unternehmer als auch für nicht als Unternehmer angemeldete Verkäufer erweitert. Auch für bestimmte nicht mit der Haftungsnorm des § 25e UStG zusammenhängende Fälle werden neue Aufzeichnungspflichten angeordnet.

Die Haftung nach §§ 22f, 25e UStG

Allgemeines

Der Inhalt des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 20. April 2021, mit dem der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) angepasst wird, ähnelt in Teilen dem Schreiben vom 28. Januar 2019 zur bisherigen Regelung. Im Weiteren wird nur eine Auswahl wichtiger Unterschiede der beiden BMF-Schreiben wiedergegeben (zum BMF-Schreiben aus dem Jahr 2019 siehe [Ausgabe 1](#) unseres Newsflashes *Umsatzsteuer aktuell* vom März 2019).

Auch künftig bleibt für Schnittstellenbetreiber und Verkäufer die Haftungsvorschrift bedeutsam. Sie umfasst – worauf das BMF-Schreiben mit einer Anzahl von Beispielen hinweist – zum Beispiel Lieferungen des Verkäufers an einen Unternehmer, oder Lieferungen innerhalb der EU, die ein EU-Unternehmer an Privatpersonen ausführt. Ein weiterer Anwendungsfall sind Lieferungen, bei denen die Ware vom Drittlandsgebiet in die EU eingeführt wird, der Sachwert der Ware mehr als 150 Euro beträgt und der Ort der Lieferung in das Inland verlagert wird. Die Haftungsvorschrift soll aber weiterhin keine Anwendung insbesondere auf sogenannte Vermittlungsmarktplätze und -plattformen finden, die die Funktion eines Schwarzen Brettes haben.

Das Schreiben macht keine Angaben zu Art. 5c MwStVO, der aber natürlich trotzdem Anwendung in Deutschland findet. Diese Vorschrift sieht für nach § 3 Abs. 3a UStG in die Lieferung eingebundene Schnittstellenbetreiber offenbar eine Art Gutgläubensschutz in Hinblick auf die von ihnen geschuldete Umsatzsteuer vor, wenn der Verkäufer oder Dritte falsche Angaben zum Kaufpreis gemacht haben. Das setzt voraus, dass der Betreiber hierbei auf die Angaben dieser Personen angewiesen ist. Dabei obliegt der Nachweis, dass er von den unzutreffenden Angaben nicht wusste oder wissen konnte, dem Betreiber.

Ausschluss der Haftung

Eine Haftung des Betreibers erfolgt grundsätzlich nicht, wenn der liefernde Unternehmer über eine im Zeitpunkt der Lieferung gültige deutsche USt-ID verfügt. Es empfiehlt sich daher dringend, die vom Verkäufer mitgeteilte USt-ID noch vor der ersten Lieferung im Wege einer qualifizierten Bestätigungsanfrage zu überprüfen. Wenngleich das BMF es im Schreiben auch nicht explizit erwähnt, dürften die Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns es zudem erfordern, diese Prüfung auch danach noch regelmäßig zu wiederholen. Zum Zweck einer Prüfung der USt-ID wird den Betreibern elektronischer Schnittstellen – unter im Schreiben genannten weiteren Voraussetzungen – darum die Möglichkeit einer qualifizierten Bestätigungsanfrage eingeräumt. Betreiber, die ausschließlich über eine ihnen von einem anderen EU-Mitgliedsstaat erteilte USt-ID verfügen, werden auf die Bestätigungsmöglichkeiten verwiesen, die ihr Mitgliedsstaat bereithält. Unklar bleibt, ob und wie ein in einem Drittland ansässiger Betreiber, der nicht in der EU steuerlich erfasst ist, die Gültigkeit der USt-ID des jeweiligen Verkäufers prüfen kann. Es sollte beachtet werden, dass das BMF-Schreiben sich nicht zu dem Fall äußert, dass der Verkäufer eine USt-ID beantragt hat, ihm diese aber noch nicht erteilt worden ist – bei Lieferungen, die vor Erteilung einer USt-ID getätigt werden, besteht offenbar also grundsätzlich kein Schutz gegen eine Haftung.

Ein wichtiger Kritikpunkt an der Neuregelung war der Umstand, dass längst nicht jeder Verkäufer auch in der Lage ist, eine deutsche USt-ID vorzuweisen. Das betrifft vor allem EU-Unternehmer, die im Inland ausschließlich steuerpflichtige innergemeinschaftliche Fernverkäufe erbringen, die sie im One-Stop-Shop (OSS, § 18j UStG) erklären, aber auch innergemeinschaftliche Fernverkäufe durch kleine und mittlere EU-Unternehmer, die die Umsatzschwelle im Sinne des § 3c Abs. 4 Satz 1 UStG nicht überschreiten. Ein weiterer möglicher Fall betrifft Unternehmer, die Waren im Sachwert von mehr als 150 Euro aus dem Drittland liefern, ohne dass sich der umsatzsteuerliche Leistungsort ins Inland verlagert. In solchen Fällen, in denen der liefernde Unternehmer gegenüber dem Betreiber erklärt, dass die Voraussetzungen für die Vergabe einer deutschen USt-ID in seinem Fall mangels Pflicht zur steuerlichen Erfassung in Deutschland nicht vorliegen, lässt das BMF es zu, die USt-ID eines anderen EU-Mitgliedsstaats (im Falle der Meldung über

den OSS des Mitgliedsstaats, bei dem er die Teilnahme an dem besonderen Besteuerungsverfahren angezeigt hat) aufzuzeichnen bzw. dass der Nachweis in anderer Weise erbracht werden kann.

Das BMF präzisiert im Schreiben, was es unter umsatzsteuerlichen Pflichtverletzungen insbesondere versteht. Ein Verkäufer riskiert demnach eine Mitteilung der Finanzbehörden an den Schnittstellenbetreiber (und damit unter Umständen die Sperrung seiner Accounts durch den Betreiber, der bei Untätigkeit haftungspflichtig werden kann), wenn er keine oder unrichtige Umsatzsteuer-Voranmeldungen bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärungen abgibt, wenn er seine Steuern nicht oder nicht vollständig zahlt, oder wenn er als Drittlandsunternehmer, der nicht in einem Land des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) ansässig ist, keinen Empfangsbevollmächtigten im Inland benennt.

Die Sorgfaltspflichten des Schnittstellenbetreibers reichen noch weiter: Unabhängig davon, dass der liefernde Unternehmer über eine gültige USt-ID verfügen muss, muss der Schnittstellenbetreiber u. a. auch dann in näher bezeichneter Weise tätig werden, wenn ihm Sachverhalte bekannt werden, die auf eine umsatzsteuerliche Pflichtverletzung schlussfolgern lassen. So dürfte eine unterbliebene steuerliche Registrierung in Deutschland auf eine Nichtabgabe von Voranmeldungen und eine Nichtzahlung von Steuern schließen lassen, etwa dann, wenn die Voraussetzungen der oben genannten drei Ausnahmefälle wegfallen. Als „deutliches Anzeichen“, dass die Registrierung auf einer elektronischen Schnittstelle als Nichtunternehmer zu Unrecht erfolgte, soll nun auch gelten, wenn der mittels der Schnittstelle erzielte Umsatz eine Höhe von 22.000 Euro innerhalb eines Kalenderjahrs erreicht. Damit wird die Anhebung der Kleinunternehmensschwelle nach § 19 Abs. 1 UStG zum 1. Januar 2020 nachvollzogen.

Aufzeichnungspflichten

Aufzeichnungspflichten in Zusammenhang mit der Haftung der Schnittstellenbetreiber

Für Lieferungen eines Unternehmers im Sinne des § 25e Abs. 1 UStG, bei denen die Beförderung oder Versendung im Inland beginnt oder endet, muss der Betreiber Aufzeichnungen führen. Der Betreiber hat in diesen Fällen (verglichen mit der Rechtslage bis einschließlich zum 30. Juni 2021) zahlreiche weitere bzw. andere Informationen aufzuzeichnen. Was die Aufzeichnung der Höhe des Entgelts angeht, teilt das BMF nun mit, dass sie sich nach dem Wert der Leistung bemisst, das heißt dem Preis, zu dem der Leistungsaustausch auf der elektronischen Schnittstelle zustande gekommen ist. Der Unterschied zur Fassung im BMF-Schreiben von 2019 (umsatzsteuerliches Entgelt unter Berücksichtigung gewährter Entgeltminderungen) wird nicht ganz klar, es erscheint aber möglich, dass nur sofortige, nicht aber nachträgliche Entgeltminderungen berücksichtigt werden sollen. Auch im Fall, dass sich der Verkäufer nicht als Unternehmer registriert hat, sind nun zusätzliche Daten aufzuzeichnen.

Aufzeichnungspflichten in Zusammenhang mit anderen Sachverhalten

Nicht nur das BMF-Schreiben vom 1. April 2021, auch das Schreiben vom 20. April 2021 befasst sich mit neuen oder erweiterten Aufzeichnungspflichten in Zusammenhang mit dem Digitalpaket. Diese Aufzeichnungspflichten betreffen zunächst Unternehmer, die die neuen Besteuerungsverfahren OSS und Import-One-Stop-Shop (IOSS, § 18k UStG) in Anspruch nehmen, sowie im Falle des IOSS im Auftrag handelnde Vertreter. Unter anderem dann, wenn der Unternehmer diesen Aufzeichnungspflichten nicht nachkommt, kann er von OSS und IOSS ausgeschlossen werden. Die Aufzeichnungspflichten betreffen (was den OSS angeht) auch den Fall, dass Dienstleistungen erbracht werden. Zu diesen Aufzeichnungspflichten ebenso wie zu den Aufzeichnungspflichten im Fall der Sonderregelung bei der Einfuhr von Sendungen im Sinne des § 21a UStG äußert sich das BMF-Schreiben vom 1. April 2021. Nicht alle diese Aufzeichnungspflichten sind dem Umsatzsteuergesetz (UStG) zu entnehmen, weitere Pflichten ergeben sich – worauf das zuletzt genannte Schreiben hinweist – unmittelbar aus der Mehrwertsteuerverordnung (MwStVO).

Betreiber elektronischer Schnittstellen haben darüber hinaus besondere Aufzeichnungen auch in Fällen des § 3 Abs. 3a UStG zu führen (Einbeziehung des Schnittstellenbetreibers in ein fingiertes Reihengeschäft) oder wenn die Schnittstelle die Erbringung von Dienstleistungen (ggf. mit Einschaltung in die Leistungskette nach § 3 Abs. 11a UStG) unterstützt. Dabei wird in recht diffiziler Weise unter anderem danach unterschieden, ob eine Einschaltung in die Leistungskette erfolgt und die Regelungen des OSS anwendbar sind. Zum IOSS äußert sich das BMF in diesem Zusammenhang nicht ausdrücklich.

Übergangsregelungen

Die hier angeführten Regelungen des BMF-Schreibens vom 1. April 2021 wie auch des Schreibens vom 20. April 2021 gelten ab dem 1. Juli 2021. Bis zum 15. August 2021 wird es nicht beanstandet, wenn der Betreiber anstelle der dem Unternehmer erteilten deutschen USt-ID die diesem von einem deutschen Finanzamt erteilte Bescheinigung über die Erfassung als Steuerpflichtiger vorhält. Anträge von Schnittstellenbetreibern zur Teilnahme an der vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) bereitgestellten Möglichkeit zur qualifizierten Bestätigungsabfrage können seit dem 1. Mai 2021 gestellt werden.

Fundstellen

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

BMF-Schreiben vom 28. Januar 2019, Az. III C 5 - S 7420/19/10002 :002, Dok-Nr. 2019/0069610 (BStBl. I 2019, 106; vgl. z. B. DB 2019, 274; UR 2019, 157; NWB LAAAH-06384; DStR 2019, 223);

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

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.

© Juni 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