

# Umsatzsteuer aktuell

Ausgabe 8, November 2020

## BMF zur Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen

Mit seinem Schreiben vom 9. Oktober 2020 hat sich das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zu zwei der vier Quick Fixes geäußert, die mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 mit Wirkung zum 1. Januar 2020 in das Umsatzsteuergesetz (UStG) und die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) überführt wurden: mit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-ID) als materieller Voraussetzung (einschließlich fristgerechter Abgabe der entsprechenden Zusammenfassenden Meldung) und dem neuen Belegnachweis für innergemeinschaftliche Lieferungen. Äußerungen zur Zuordnung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft und zur neuen Konsignationslagerregelung stehen noch aus. In diesem Newsletter sollen die wichtigsten Änderungen vorgestellt werden, die aus dem BMF-Schreiben hervorgehen.

### Zur Verwendung einer USt-ID

In Hinblick auf die Verwendung einer ausländischen USt-ID als neuer materieller Voraussetzung für die Steuerbefreiung teilt das BMF mit, dass die nachträgliche Verwendung einer im Zeitpunkt der Lieferung gültigen USt-ID durch den Abnehmer für Zwecke der Steuerbefreiung Rückwirkung entfalte. Das legt nahe, dass eine Steuerbefreiung nicht möglich ist, wenn zu diesem Zeitpunkt eine solche USt-ID (noch) nicht vorlag. Damit scheint das BMF hinter den (für die Finanzverwaltung freilich nicht verbindlichen) Explanatory Notes der EU-Kommission zurückzubleiben, denen zufolge es (laut Abschnitt 4.3.3.) genügen sollte, wenn eine im Zeitpunkt der Lieferung noch nicht erteilte, aber beantragte USt-ID nach Erteilung durch die Behörden nachgereicht wurde. Entsprechend ist besondere Vorsicht bei Neukunden geboten, die zum Zeitpunkt der Bestellung noch keine USt-ID vorweisen können. Wird die Lieferung trotzdem ausgeführt, droht eine Nachforderung der Umsatzsteuer durch das Finanzamt. Zur Frage, ob die auf einer Rechnung über eine innergemeinschaftliche Lieferung ausgewiesene Steuer als Vorsteuer abziehbar ist, äußert sich das BMF in Zusammenhang mit dem Vorsteuervergütungsverfahren: Jedenfalls soweit die nachträgliche Verwendung einer gültigen USt-ID noch möglich ist, ist demnach offenbar eine Erstattung in diesem Verfahren ausgeschlossen. Selbst wenn manches dafür spricht, dass die Vorsteuer auf eine endgültig steuerpflichtige innergemeinschaftliche Lieferung durch den Abnehmer im Allgemeinen abziehbar sein müsste, ist die Frage nicht abschließend geklärt. Daher sollten Abnehmer nach Möglichkeit dafür Sorge tragen, dass gegenüber dem Lieferanten eine gültige ausländische USt-ID verwendet wird.

Das BMF stellt klar, dass die (ausländische) USt-ID des Abnehmers nicht durch den Mitgliedsstaat erteilt worden sein muss, in dem die Beförderung oder Versendung endet. Außerdem ist es dem BMF zufolge anzuerkennen, wenn die Steuerverwaltung eines anderen Mitgliedsstaats einem Organkreis nur eine USt-ID erteilt und eine Organgesellschaft diese Nummer gegenüber einem inländischen Unternehmer verwendet.

Die Verwendung der USt-ID des Ausgangsstaats (wenn also der Abnehmer für eine innergemeinschaftliche Lieferung aus Deutschland eine deutsche USt-ID verwendet) soll tatbestandlich schon keine innergemeinschaftliche Lieferung sein. Das könnte bedeuten, dass die Verwendung einer deutschen USt-ID keinen fiktiven Erwerb nach § 3d Satz 2 UStG in Deutschland auslöst. Allerdings wurde, soweit ersichtlich, diese Frage noch keiner abschließenden Klärung zugeführt, sodass diese Argumentation möglichst nur im Verteidigungsfall genutzt werden sollte.

Was den Begriff der „Verwendung“ der USt-ID des Abnehmers gegenüber dem Lieferer angeht, verweist das BMF auf Abschnitt 3a.2 Abs. 10 UStAE. Damit gelten dieselben Grundsätze wie für die Verwendung der USt-ID in Hinblick auf Dienstleistungen: Es ist ein positives Tun des Leistungsempfängers vonnöten. Damit weicht das deutsche Umsatzsteuerrecht aber möglicherweise von den Anforderungen des Art. 138 Abs. 1 lit. b MwStSystRL ab: Diese Richtlinienvorschrift verlangt nämlich keine „Verwendung“. Sie gibt sich damit zufrieden, dass die USt-ID dem Lieferer „mitgeteilt“ wird. Das BMF scheint jedoch bemüht, der Frage zumindest etwas von ihrer praktischen Relevanz zu nehmen: Ein positives Tun soll nach dem BMF auch dann vorliegen, wenn der Leistungsempfänger „die Erklärung über die Unternehmereigenschaft und den unternehmerischen Bezug objektiv nachvollziehbar vorgenommen hat und der Leistungsbezug vom Leistungsempfänger in zutreffender Weise erklärt worden ist“, sofern zudem die Meldung in der Zusammenfassenden Meldung erfolgt ist und dieselbe USt-ID in der Rechnung angegeben wurde. Möglicherweise will das BMF hier einfach zu verstehen geben: Liegt im Zusammenhang mit der USt-ID und der Erklärung des Umsatzes sowohl durch den leistenden Unternehmer als auch durch den Leistungsempfänger keinerlei Problem vor, dann soll man daraus, dass die USt-ID eventuell nicht nachweislich lehrbuchhaft „verwendet“ wurde, auch kein Problem machen. Auch hier scheint das BMF hinter den Explanatory Notes der EU-Kommission zurückzubleiben, aus deren Abschnitt 3.6.11 sich ergibt, dass „die Mitteilung der Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer [...] nach keiner besonderen Formalität stattfinden [muss]. Sie kann mit jedem Mittel erfolgen, das den Nachweis des Eingangs der Mitteilung beim Lieferer ermöglicht“. Um hier jeder Diskussion vorzubeugen, müsste der Kunde seine gültige USt-ID möglichst ausdrücklich gegenüber dem leistenden Unternehmer verwenden. Er kann dies dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) zufolge auch zum Beispiel mit einer Erklärung verbinden, dass diese USt-ID bei allen künftigen (unternehmerischen) Einzelaufträgen verwendet werden soll (vgl. Abschnitt 3a.2 Abs. 10 Satz 4 UStAE).

## Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung

Das BMF verweist darauf, dass zu den neuen Anforderungen an die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen die richtige, vollständige und fristgerechte Abgabe der Zusammenfassenden Meldung gehört. Infolge der Abgabefrist für die Zusammenfassende Meldung könne die Feststellung, dass die Voraussetzungen nicht erfüllt sind, dabei immer erst nachträglich getroffen und die Steuerbefreiung damit immer nur rückwirkend versagt werden. Korrekturen der Zusammenfassenden Meldungen führen nach Meinung des BMF zu einem nachträglichen Wiederaufleben der Steuerbefreiung. Es genügt nicht, die Korrektur in der laufenden Zusammenfassenden Meldung vorzunehmen – die Steuerbefreiung setzt die Korrektur der ursprünglichen, fehlerhaften Zusammenfassenden Meldung voraus. Zu einem verspäteten Einreichen äußert sich das BMF nicht ausdrücklich, allerdings ist nach der Logik des neu eingefügten Absatzes anzunehmen, dass die Steuerfreiheit bei (wenn auch verspätetem) Einreichen gleichfalls wieder auflebt. Hierbei weist das BMF darauf hin, dass die (schon bislang bestehende) Pflicht zur Berichtigung einer fehlerhaften Zusammenfassenden Meldung nach § 18a Abs. 10 UStG – also binnen eines Monats – durch die neue Vorschrift unberührt bleibe. Ob und inwiefern sich eine Versäumnis dieser Frist auf die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung auswirkt, teilt das BMF nicht ausdrücklich mit, allerdings führt es in einem Beispiel aus, dass eine Berichtigung „noch innerhalb der Monatsfrist“ zu einem Wiederaufleben führen würde.

Das BMF bestätigt in seinem Schreiben, dass auch die Steuerbefreiung eines innergemeinschaftlichen Verbringens in genannter Weise von der Zusammenfassenden Meldung abhängt. Das könnte bedeuten, dass eine innergemeinschaftliche Verbringung ohne vorhandene und gültige USt-ID des Zielstaats zu einer endgültigen Steuerbelastung führt. Einstweilen ist nicht abschließend geklärt, ob die USt-ID auch eine materielle Voraussetzung des innergemeinschaftlichen Verbringens ist. Sollte das zutreffen, droht in besonderer

Weise die Gefahr, dass die Steuer auf die innergemeinschaftliche Verbringung zu einer Definitivbelastung wird. Entsprechende Sachverhalte sollten daher im Unternehmen frühzeitig identifiziert und notfalls gestoppt werden, um eventuelle umsatzsteuerliche Risiken auszuschließen.

## Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung

§ 17a UStDV – der neue harmonisierte Nachweis der Beförderung oder Versendung des Gegenstands der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet nach Art. 45a MwStDVO – wurde zum 1. Januar 2020 neu in die UStDV eingefügt, was ein Stühlerücken unter den Nachweisvorschriften der UStDV zur Folge hatte: § 17a UStDV-alt wurde zu § 17b UStDV-neu etc. Ein größerer Teil der Anpassungen in diesem Zusammenhang ist auf dadurch erforderlich gewordene redaktionelle Anpassungen des UStAE zurückzuführen. Die Regelung des Art. 45a MwStDVO entfaltet als EU-Verordnung unmittelbare Wirkung und hätte daher keiner Umsetzung bedurft. Die Überführung in die UStDV erfolgte nach der Gesetzesbegründung der Bundesregierung „zum Zweck einer besseren Verständlichkeit dieser Bestimmung und zum Zweck einer besseren Rechtsanwendung“ und war angabegemäß nicht mit materiell-rechtlichen Änderungen verbunden.

Dem Umstand, dass in der neuen Fassung der UStDV begrifflich zwischen Gelangensvermutung und Gelangensnachweis unterschieden wird, scheint das BMF nur insofern Bedeutung zuzumessen, als nur im ersten Fall eine Vermutung des Gelangens von einem Mitgliedsstaat in einen anderen ausdrücklich aus der UStDV hervorgeht. Sind die Voraussetzungen erfüllt, wird im ersten Fall vermutet, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurde – sowohl in diesem als auch im anderen Fall (§ 17b UStDV) gilt bei Vorliegen der Voraussetzungen der Belegnachweis als erbracht. Besteht keine Vermutung, kann der Unternehmer den Nachweis wie bisher führen; wie das BMF mitteilt, besteht zwischen altem und neuem Nachweis kein Vorrangverhältnis, der Belegnachweis könne entweder nach § 17a UStDV oder nach § 17b UStDV geführt werden. Es besteht also in der Regel kein unmittelbarer Anlass, für eine Steuerbefreiung in Deutschland steuerbarer innergemeinschaftlicher Lieferungen etwas an eingespielten Abläufen zu ändern, sofern diese Abläufe einen korrekten und vollständigen Nachweis nach den bisherigen Regeln sicherstellen.

Was den neu eingeführten Nachweis im Sinne des § 17a UStDV als solchen angeht, so fasst das BMF lediglich die Vorschrift kurz zusammen und stellt die Anwendungsfälle klar. Weitergehende Erläuterungen unterbleiben hierbei – so nimmt das BMF beispielsweise auch nicht zu der Frage Stellung, wann der Aussteller eines Belegs vom Unternehmer und Abnehmer unabhängig ist.

## Übergangsregelung

Die Grundsätze dieses Schreibens sind erstmals auf innergemeinschaftliche Lieferungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2019 bewirkt werden. Eine Übergangsregelung ist nicht vorgesehen.

## Fundstellen

BMF-Schreiben vom 9. Oktober 2020

Explanatory Notes vom 20. Dezember 2019 im Webauftritt der EU-Kommission (Erläuterungen zu den „2020 Quick Fixes“)

## 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

---

### 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 Koisiak**

Tel.: +49 221 2084-270  
david.koisiak@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 / Nürnberg

---

**Sandra Zölch**

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

---

### Stuttgart

---

**Jens Müller-Lee**

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

© November 2020 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](http://www.pwc.de)