

Schwerpunktthema

Umsatzsteuer im Konzern

Eine theoretische und praktische Analyse häufig anzutreffender Themen in Konzernen

Von StB Sören Hoss¹

Wer in den letzten Jahren im beruflichen Alltag mit dem Umsatzsteuerrecht konfrontiert war, hatte diverse Herausforderungen zu meistern. Erinnern wir uns an Steuer-satzänderungen, EU Quick Fixes, Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften und nicht zuletzt die BMF-Schreiben zu Aufsichtsratsmitgliedern, Versicherungsumsätzen sowie Abmahnungen. Der nachfolgende Artikel befasst sich daher mit ausgewählten Brennpunkten zu den Quick Fixes sowie Rechnungsberichtigungen und gibt einen kurzen Ausblick zu Fernverkäufen. Hierbei werden die theoretischen Voraussetzungen und die daraus resultierenden praktischen Umsetzungen beleuchtet.

Die am 1.1.2020 in Kraft getretenen EU Quick Fixes befassen sich grundlegend mit vier Themen: Reihengeschäfte, Belegnachweise, Konsignationslager sowie Umsatzsteuer-ID-Nummern. Da die Regelungen seit nunmehr fast zwei Jahren gelten, stellt sich die Frage, warum die Themen in diesem Artikel Eingang finden. Hintergrund ist, dass die Vorgaben viele Unternehmen auch Ende 2021 noch bei der praktischen Umsetzung an ihre Grenzen bringen. Der Grund hierfür ist hier schnell ausgemacht: Bürokratie trifft auf technische Umsetzbarkeit.

■ I. Umsatzsteuer-Identifikationsnummern

Unternehmer, welche grenzüberschreitende Warenlieferungen ins EU-Ausland tätigen, müssen sich zwangsläufig mit eben jenem Thema auseinandersetzen, um die entsprechenden Umsätze ohne Umsatzsteuer abrechnen zu können.

Umsatzsteuer-ID-Nummern (nachfolgend „UID“) sind seit jeher ein viel diskutiertes Thema, galten sie jahrelang nach deutschem Recht als materiell-rechtliche Voraussetzung, um eine Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zu erreichen. Dies wurde jedoch stets vom Europäischen Gerichtshof – mitunter durch das „Euro Tyre“-Urteil vom 9.2.2017 (C-21/16) – verneint, welcher eine solche UID lediglich als formelle Voraussetzung einstufte. Diese Differenzierung war insoweit von Bedeutung, als dass der Unternehmer nach europäischer Rechtsprechung eine Steuerbefreiung in Anspruch nehmen konnte, sofern die sonstigen materiell-rechtlichen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung vorlagen und nachgewiesen werden konnten (bspw. anhand von Geschäftsunterlagen, Impressum des Kunden usw.).

Seit den Quick Fixes wissen wir jedoch, dass dieses Auseinanderfallen nationaler und europäischer Grundsätze der Vergangenheit angehört. Die UID gilt gem. § 6a UStG i.V.m. A 6a. 7 Abs. 2 S. 4 UStAE und § 17d UStDV als mate-

riell-rechtliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme einer Steuerbefreiung im Rahmen von innergemeinschaftlichen Lieferungen in der EU. Anders formuliert: Stellt sich heraus, dass die vom Kunden verwendete UID ungültig war, führt dies beim liefernden Unternehmer zur Versagung der Steuerbefreiung und demnach zur Nachzahlung lokaler Umsatzsteuern (nebst Strafzuschlägen und Zinsen).

Des Weiteren wurde neben der Verwendung einer gültigen UID noch eine weitere bürokratische Voraussetzung geschaffen, welche es für die Inanspruchnahme einer Steuerbefreiung zu erfüllen gilt: Um eine entsprechende Befreiung zu erlangen, muss der Umsatz in der zusammenfassenden Meldung gemeldet werden.²

Liegt folglich eine gültige UID des Kunden vor, muss der Unternehmer des Weiteren sicherstellen, dass auch die Zusammenfassende Meldung – welche die vorgenannte UID beinhaltet – fristgerecht übermittelt wird.

¹ StB Sören Hoss ist Partner bei der HWH Hiller + Wildermuth + Hoss PartG mbB Steuerberater sowie Syndikus-Steuerberater bei einem Sportwagenhersteller in Stuttgart.

² § 4 Nr. 1b i.V.m. § 18a UStG; BMF Schreiben v. 9.10.2020, III C 3 – S 7140/19/10002.

1. Zu welchem Zeitpunkt sollte eine UID-Prüfung durch den Unternehmer erfolgen?

An dieser Stelle sei noch ein kurzer Exkurs zur Verwendung der UID erlaubt: Wie bereits erläutert, sieht § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG die „Verwendung“ einer gültigen UID durch den Abnehmer als Voraussetzung für die Steuerbefreiung vor. Eine solche Verwendung sieht die Finanzverwaltung nach A 3a.2 Abs. 10 S. 2 ff. UStAE als gegeben an, wenn der Abnehmer die UID bspw. im Rahmen des Vertragsabschlusses anzeigt und die Parteien nachweisbar davon ausgehen, dass diese Nummer für zukünftige Umsätze herangezogen werden soll. Zu beachten ist jedoch, dass diese UID nicht zum Zeitpunkt der Lieferung Gültigkeit innehaben muss, sondern dass der Lieferer zu diesem Zeitpunkt lediglich diese UID des Kunden „besitzen“ muss. Dieser feine Unterschied kann für eine gewisse Rechtssicherheit sorgen, wenn der Lieferant, welcher die Steuerbefreiung begehrt, zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses eine UID des Erwerbers angezeigt bekommt und erfolgreich auf Gültigkeit überprüft. Verliert die UID bis zur Ausführung der Lieferung ihre Gültigkeit, steht dies der Steuerbefreiung grundsätzlich nicht entgegen. In der Praxis dürfte jedoch schnell klar sein, dass sich der Unternehmer nicht auf solche Feinheiten verlassen sollte, zumal grundsätzlich erst der fakturierte Umsatz (und nicht die Auftragsbestätigung) systemseitig für die Zusammenfassende Meldung relevant wird.

Für Unternehmen bedeuten die vorgenannten Grundsätze eine erhöhte Vorsicht bei der Verwendung von vom Kunden (Debitor) mitgeteilten UID. Der Unternehmer muss dafür Rechnung tragen, dass die UID sorgfältig über eine qualifizierte Bestätigungsabfrage beim Bundeszentralamt für Steuern (nachfolgend „BZSt“) geprüft wird. Es empfiehlt sich, dies zum einen bei Erhalt der UID – für eine rechtzeitige Klärung bei möglicher Ungültigkeit – als

auch bei Verwirklichung des Umsatzes durchzuführen (bspw. bei Rechnungsstellung zum Zeitpunkt des Warenausgangs), da eine systemgesteuerte Übermittlung an das BZSt zumeist auf Basis der Umsätze und nicht auf Basis der angelegten Stammdaten erfolgt.

Spätestens mit Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung sollte der Unternehmer demnach sichergestellt haben, dass er im Rahmen grenzüberschreitender Lieferungen eine ausschließlich gültige UID verwendet hat.

Checkliste – UID

- Einholung der UID beim Kunden zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses/Bestellung
- Prüfung der UID bei Auftragsanlage in Form einer qualifizierten Bestätigungsabfrage beim BZSt
- Prüfung der UID bei Verwirklichung des Umsatzes in Form einer qualifizierten Bestätigungsabfrage beim BZSt (*Empfehlung*)
- Fristgerechte Übermittlung der Zusammenfassenden Meldung

2. Praktische Umsetzung

Es liest sich heraus, dass entsprechende Vorgaben einen enormen bürokratischen Aufwand mit sich bringen. Da es aus meiner Sicht dem Einkauf, Vertrieb oder der Buchhaltung nicht zumutbar wäre, einen solchen manuellen Prozess für jegliche Transaktionen aufzubürden, muss es das Ziel sein, Prüfroutinen im ERP-System einzubauen, welche eine Schnittstelle zum BZSt aufweisen können. Hier finden sich glücklicherweise bereits mehrere Anbieter auf dem Markt, welche gezielte Prüfungen im Rahmen vorgenannter Schnittstellen vorweisen können. Aber auch hier ist Vorsicht geboten: so manche Prüfung führt nur eine *einfache* Bestätigungsabfrage beim BZSt durch, wiederum andere Anbieter bauen eine Schnittstelle zum MwSt-Informationsaustauschsystem (MIAS) auf der Seite der Europäischen Kommission auf („VIES“), welche jedoch für eine Rechtssicherheit auf nationaler Ebene nicht

ausreicht. Eine weitere Hürde könnte aufkommen, sollte die Prüfung nur auf bereits durchgeführte Transaktionen aufbauen (bspw. anhand der verwendeten Steuerkennzeichen [Tax Codes]). In einem solchen Fall kommt ein erhöhter Abwicklungsbedarf auf den jeweiligen Sachbearbeiter zu, sollte sich die verwendete UID bei nachgelagerter Prüfung als ungültig erweisen, der Umsatz jedoch bereits ausgeführt worden sein (u.a. Rechnungsberichtigung, Änderung der Stammdaten, Korrektur der Umsatzsteuer-Voranmeldung sowie Zusammenfassenden Meldung).

Sollte eine bislang systemseitig gesteuerte Abfrage nicht implementiert worden sein, sollten Unternehmer im Rahmen der Implementierung einer solchen Prüfung wie folgt vorgehen: Analyse der Anwendbarkeit sowie des Compliance-Risikos, d.h. die Identifizierung grenzüberschreitender Transaktionen, Anzahl europäischer Kunden, Handelsvolumen usw. Auf Basis dessen muss entschieden werden, wie die Prüfungsschritte in den Arbeitsalltag eingebaut werden können (UID als Pflichtfeld bei Neuanlage von Debitoren, Sensibilisierung Einkauf und Vertrieb). Kommt es zu einer Schnittstelle zwischen dem ERP-System und dem BZSt, sollten Überlegungen angestellt werden, dass die automatisierten Prüfungen sowohl auf Stammdatenbasis als auch zeitnah nach oder mit Ausführung entsprechender Umsätze laufen (bspw. wöchentlicher Turnus). In stark betroffenen Geschäftsbereichen kann zudem ein Prozess aufgestellt werden, welcher den Sachbearbeiter bei Anlage des Kundenauftrags oder Erstellung der Faktura zur Eingabe einer UID hinweist oder sogar zwingt (im Sinne eines Pflichtfelds). Speziell für den letzten Schritt ist eine frühzeitige Einbindung der internen oder externen IT-Dienstleister notwendig, welche die vom Anbieter offerierten Möglichkeiten einschätzen können.

Es bleibt festzuhalten, dass Umsatzsteuer-Identifikationsnummern nicht auf die leichte Schulter zu nehmen

sind. Bei Nichtvorliegen oder Ungültigkeit einer solchen Nummer drohen dem Unternehmer Umsatzsteuernachzahlungen, welche jegliche Verkaufsmargen neutralisieren könnten.

■ II. Konsignationslager

Das Vorhalten eigener Produkte am Standort des Kunden bringt viele Vorteile mit sich: schnellere Zugriffsmöglichkeiten („just-in-time“), kundengerechte Abwicklungen, Verringerung von Transportzeiten und -kosten. Es klingt so einfach, wäre da nicht so manch steuerliche Hürde in der Vergangenheit gewesen.

1. Umsatzsteuerliche Grundsätze

Das nachfolgende Beispiel stellt die Alt- und Neuregelung gegenüber (s. Abb. 1).

Lösung (bis 31.12.2019): In der Vergangenheit führte die Führung eines eigenen Konsignationslagers im Ausland in vielen der EU-Mitgliedstaaten zu einer umsatzsteuerpflichtigen Registrierung des Lieferanten, da dieser sowohl das innergemeinschaftliche Verbringen (für eigene Zwecke) zu deklarieren hatte, als auch zum Zeitpunkt der Entnahme (2a) durch den Kunden eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung im Ausland ausführte (2b), welche im jeweiligen Land der Besteuerung unterlag.

Lösung (ab 1.1.2020): Mit Einführung des neuen § 6b UStG wird der vom Lieferanten durchgeführte Umsatz als innergemeinschaftliche Lieferung qualifiziert, welche gemäß § 4 Nr. 1b UStG i.V.m. § 6a umsatzsteuerbefreit ist. Der Lieferant muss sich demnach nicht mehr für umsatzsteuerliche Zwecke im EU-Ausland registrieren, sondern zeigt den Umsatz vielmehr in der inländischen Voranmeldung sowie Zusammenfassenden Meldung an. Auch das Verbringen der Ware (für eigene Zwecke) ins Lager führt zu keinen Deklarationspflichten im Bestimmungsland.

Der im Rahmen der Quick Fixes eingeführte neue § 6b UStG klingt folglich für viele Unternehmer nach einer rechtlichen Erleichterung – die Durchführung

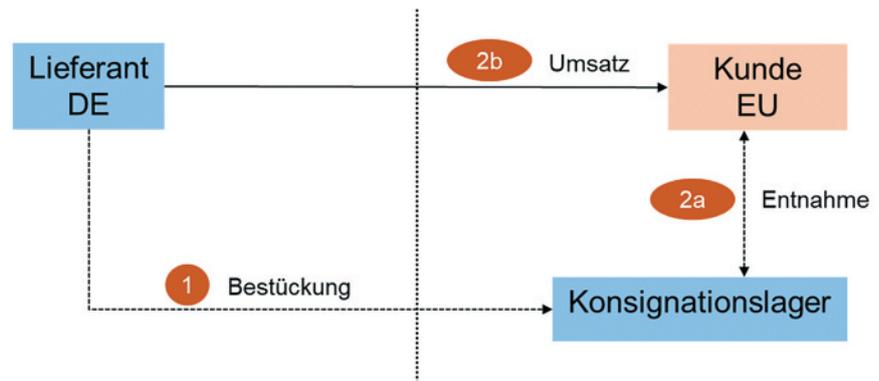


Abbildung 1: Abwicklung von Konsignationslagerumsätzen

von lokalen und demnach grundsätzlich steuerbaren Umsätzen im EU-Ausland, welche aus Vereinfachungsgründen jedoch als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung qualifiziert werden können, wenn diese gegenüber einem *bekanntem* Abnehmer ausgeführt werden.

2. Rechtliche Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Vereinfachungsregelung

Leider durchkreuzte so manch theoretische Vorgabe die Umsetzung insofern, als dass der Unternehmer eine gesonderte „konsilagerbezogene“ Zusammenfassende Meldung beim BZSt einreichen und Aufzeichnungspflichten nachkommen muss, welche im schnelllebigen Alltagsgeschäft nicht immer rechtssicher eingehalten werden können.³ Auch wurden praxisrelevante Punkte wie bspw. der Verlust der Ware nur bedingt gelöst (Verlust über 5 % des Bestands führt zur Versagung der Vereinfachungsregelung) – immerhin ein entscheidender Punkt, welcher alljährlich im Rahmen der Inventur aufgenommen dürfte. Zu beachten ist weiterhin, dass die Vereinfachungsregelung nur greift, wenn die Waren innerhalb von 12 Monaten ab Bestückung durch den Kunden entnommen und demnach verkauft werden. Wird diese zeitliche Grenze überschritten, kommt es grundsätzlich ebenfalls zur Versagung der Vereinfachungsregelung

und demnach zu einer Registrierung des Lieferanten im EU-Ausland.

Auf Grund jener bürokratischer Hürden und Unklarheiten sieht so mancher Unternehmer von der vermeintlichen Vereinfachungsregelung des § 6b UStG ab und verzichtet auf den Aufbau eines Konsignationslagers oder geht sogar den mühsamen Gang der umsatzsteuerlichen Registrierung über die lokalen Behörden.

3. Unternehmensinterne Prozessanpassungen

Denn nicht zuletzt müssen beim Aufbau eines solchen Lagers auch handelsrechtliche Überlegungen einfließen, demnach Abstimmungen mit den Controlling-Verantwortlichen erfolgen (u.a. Verwendung lagerspezifisches Sachkonto, Inventur und systemseitige Nachverfolgung der physischen Lagerung). Wie oben bereits aufgezeigt, ist die Durchführung der Inventur auch für umsatzsteuerliche Zwecke entscheidend, kann der Untergang der Ware von mehr als 5 % des Bestands zu einer entsprechenden Registrierungsverpflichtung führen. Speziell dieser Punkt birgt auch haftungs- und versicherungsrechtliche Themen, d.h. die rechtliche Klärung im Falle des Verlusts oder der Beschädigung der gelagerten Ware.

Zuallerletzt ist auch wiederum ein enger Austausch mit den IT-Experten notwendig, da es sich für die Inanspruchnahme der Konsignationslagerregelung empfiehlt, für eben jene Umsätze eigene Steuerkennzeichen (Tax Codes) zu

³ § 22 Abs. 4f UStG sowie § 18a Abs. 1 i.V.m. Abs. 6 Nr. 3 und Abs. 7 Nr. 2a UStG.

implementieren, welche systemseitig in die gesonderte Zusammenfassende Meldung fließen.

Empfehlenswert ist, die Konsignationslagerumsätze als systemseitig eigenständiges Werk zu führen. Mit Hilfe dieser Umsetzung lassen sich im Ausland durchgeführte Transaktionen für inländische Buchungskreise (Gesellschaften oder lediglich organisatorische Einheiten) mit eigenen Steuerkennzeichen nachvollziehen, zuordnen und sogar mögliche Deklarationspflichten in Form von losgelösten „Reports“ vereinfacht darstellen (bspw. die Übermittlung der Intrastat-Meldung, in welcher die EU-Warenströme deklariert werden müssen).

III. Reihengeschäfte und Co

Was die EU Quick Fixes sonst noch zu bieten hatten, bescherte deutschen Unternehmern zumindest keine schlaflosen Nächte. Ganz im Gegenteil, folgte man bei Reihengeschäften sogar vielmehr der bisherigen deutschen Rechtsauffassung und gab den Unternehmern in gewissen Konstellationen noch den Hebel der UID-Verwendung in die Hand. Es war zu begrüßen, dass man nun EU-weit eine gewisse Rechtssicherheit im Rahmen von Reihengeschäften erlangt, bei welchem gem. § 3 Abs. 6a UStG mehrere Unternehmer über den gleichen Gegenstand Liefergeschäfte abschließen und der Gegenstand vom ersten Unternehmer zum letzten Abnehmer gelangt. Der Einfachheit halber geht der Artikel nicht auf die – in der Theorie zuweilen ausufernden – Diskussionen zu den Begriffen „Transportbeauftragung“ und „Transportverantwortung“ sowie der Differenzierung auf nationaler zu europäischer Ebene ein.

1. Verwendung der UID bei Transportbeauftragung durch mittleren Unternehmer

Fest steht, dass es nun klare Vorgaben gibt, wie das Umsatzsteuerrecht anzuwenden ist, wenn der erste Abnehmer (mittlerer Unternehmer) den Transport im eigenen Namen verantwortet bzw.

beauftragt. Dass ihm hier die UID zur Zuordnung der bewegten und ruhenden Lieferung zur Verfügung steht – und demnach eine Qualifizierung als steuerbefreiter Umsatz wesentlich einfacher wird – löst so manche Rechtsunklarheit der letzten Jahre auf. Sowohl BFH als auch EuGH sahen sich immer wieder mit den Fragen konfrontiert, wie und ob eine Verfügungsmacht zu würdigen ist, ob Incoterms entscheidend sein können und wie Transportbeauftragungen durch Vertreter rechtlich einzuordnen sind.

Das nachfolgende Schaubild soll die rechtliche Thematik vereinfacht darstellen:

C (mit Sitz in Spanien) bestellt Waren beim inländischen Unternehmer B, welcher diese wiederum beim im Inland ansässigen Unternehmer A bestellt. Die physische Lieferung der Ware erfolgt direkt von A an C (s. Abb. 2).

Rechtliche Einordnung: Grundsätzlich kann im Rahmen eines Reihengeschäfts nur ein Umsatz als steuerfrei behandelt werden (die sog. „bewegte“ Lieferung). Wird der Transport durch B beauftragt, ist grundsätzlich der *an ihn* bewirkte Umsatz der „bewegte“ Umsatz, welcher unter weiteren Voraussetzungen als umsatzsteuerfrei qualifiziert werden könnte. D.h. dass A an B grundsätzlich ohne Umsatzsteuer abrechnen dürfte, B wiederum der Prüfung nachgehen muss, ob sich etwaige Registrierungsverpflichtungen in Spanien für ihn ergeben und er möglicherweise mit spanischer Umsatzsteuer fakturieren muss.

Da Ziel jedoch ist, dass A an B den Umsatz 1 mit deutscher Umsatzsteuer und

B den Umsatz 2 an C ohne Umsatzsteuer abrechnet, muss B nachweisen, dass er den Gegenstand als *Lieferer* befördert oder versendet hat. Hierfür verwendet er die ihm erteilte deutsche UID, d.h. die UID des Abgangslandes. Hierdurch zeigt B an, dass der Umsatz 1 gem. § 3 Abs. 6a S. 5 UStG als im Inland steuerbarer und grundsätzlich steuerpflichtiger Umsatz abzurechnen ist, da er als *Lieferant* die Ware ins Ausland befördert oder versendet. Der von B bewirkte Umsatz kann demnach als „bewegt“ und folglich umsatzsteuerbefreit an C abgerechnet werden.

Fazit

Bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften, bei welchen der mittlere Unternehmer (im Schaubild: erster Abnehmer) für den Transport verantwortlich ist, ist darauf zu achten, unter welcher UID dieser im Rahmen des Bestellprozesses bzw. der Auftragsabwicklung auftritt.

Würde im Übrigen A den Transport beauftragen, wäre Umsatz 1 die „bewegte“ Lieferung, d.h. nur dieser Umsatz dürfte ohne Umsatzsteuer fakturiert werden – was aber in der Praxis nicht gewollt sein kann, wenn A und B im Inland sitzen. Wäre C für den Transport verantwortlich, könnte ausschließlich Umsatz 2 als „bewegt“ und demnach umsatzsteuerfrei behandelt werden.

2. Unternehmensinterne Anpassungen und Prüfungen

Dass in der Theorie nun eine EU-weite Regelung vorliegt, ist zu begrüßen, löst

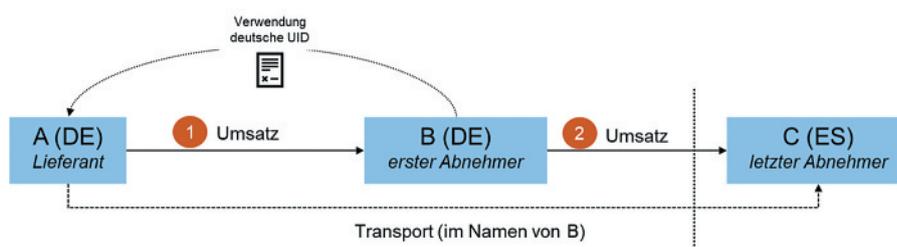


Abbildung 2: Verwendung der UID im Rahmen von Reihengeschäften

aber die praktischen Herausforderungen noch nicht in Gänze.

Wurden Verträge mit Kunden, Lieferanten und Spediteuren den rechtlichen Gegebenheiten angepasst, stellt sich nämlich die Frage, wie eben jene im Alltag gelebt werden können. Der Außendienstmitarbeiter, welcher den Verkauf einleitet, wird im Zweifelsfall nicht wissen, wie und speziell wo diverse Produkte eingekauft und geliefert werden. Zudem wird dieser nicht die rechtliche Frage klären, unter welcher UID mögliche Abnehmer auftreten.

Der (Innen-)Vertriebsmitarbeiter, welcher mitunter die Faktura bei Warenausgang auslöst, wird ggf. keine Kenntnis darüber haben, wie bzw. in welchem Namen die Logistikabteilung den Spediteur beauftragt – auch wenn entsprechende Partnerrollen im Kundenauftrag eingepflegt werden können. Und der Sachbearbeiter in der Buchhaltung, welcher die (manuell oder automatisiert erstellte) Rechnung einbucht sowie das Kreditoren- und Debitorenkonto abgleicht, wird die physische Liefer- und rechtliche Umsatzkette aus einem Dokument nur erschwert herauslesen können.

Wie ist also umzugehen mit Reihengeschäften im Konzern? Vorab sei zu erwähnen, dass die in der Literatur bereits viel diskutierten Lösungsansätze im Rahmen der Blockchain-Abbildungen langfristig gesehen vieles vereinfachen werden, zum aktuellen Zeitpunkt jedoch vor allem für kleine und mittelgroße Unternehmen nur schwer realisierbar sind. Stützt man sich somit auf die Ressourcen, welche vorhanden sind, wird klar, dass eine grundlegende Sensibilisierung in den betroffenen Bereichen wie Vertrieb, Versand, Einkauf und Buchhaltung zwingend geschaffen werden muss. Betriebsinterne Prozessbeschreibungen helfen hier sicherlich weiter, dürfen sich jedoch nicht in kaum enden wollende Papiertiger transformieren.

Am einfachsten veranschaulicht man die Thematik über interne Schulungen, im Rahmen welcher risikobehaftete Fälle dargestellt und analysiert werden

(„Dos and Don'ts“). Dem Vertrieb (Innen- sowie Außendienst) müssen Schaubilder vorliegen, welche Prozesse den Kunden angeboten werden können und dürfen. Die Versandabteilung muss darüber informiert werden, wie entscheidend die korrekte Transportbeauftragung sein kann – und das nicht nur aus zivil- und haftungsrechtlichen Gründen.

Um die rechtliche Anwendung sicherzustellen, ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, welche ERP-seitigen Algorithmen herangezogen werden können. Partnerrollen, Ursprungs- und Abgangsland sowie das Umsatzsteuer-ID-Feld im Kundenauftrag können dabei helfen, Reihengeschäfte im Konzern zu identifizieren und bei Bedarf sogar mit Hinweisen zu versehen.

Unabhängig der dargestellten Quick Fixes müssen sich Unternehmer mit der Frage auseinandersetzen, inwieweit entsprechende Geschäftsabläufe identifiziert, rechtlich abgesichert und intern kommuniziert werden. Spätestens mit Verschärfung des § 153 Abs. 1 AO ist die Implementierung eines innerbetrieblichen Kontrollsystems für Unternehmen unabdingbar, möchte man spätere Diskussionen mit der Finanzbehörde im Rahmen möglicher Berichtigungen vermeiden. Da umsatzsteuerrelevante Transaktionen in der Regel den unternehmerischen Alltag bestimmen und sich auf jegliche Fachbereiche auswirken können, sind vorgenannte Maßnahmen ungeachtet der seit 2020 bestehenden Neuregelungen empfehlenswert.

■ IV. Rechnungsberichtigung

Lange Zeit umstritten und auch im Rahmen unzähliger Rechtsprechung nie rechtssicher geklärt war das Thema der Rechnungsberichtigung. Jedoch kann genau diese Problematik eine erhebliche Auswirkung auf den Gewinn eines Unternehmens mit sich bringen. Die Nachzahlung (bspw. auf Grund einer Betriebsprüfung) des in der Vergangenheit in Anspruch genommenen Vorsteuerbetrags sowie dessen Verzinsung nach § 233a AO hat enorme fi-

nanzielle Konsequenzen für den Leistungsempfänger.

Die Gerichte sahen sich daher die letzten Jahre mit der Frage konfrontiert, ob ein Rechnungsdokument lediglich als formelle⁴ oder vielmehr als materiell-rechtliche⁵ Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG anzusehen ist. Kurzum formuliert: Ist ein Rechnungsdokument lediglich eine formelle Voraussetzung, welche durch anderweitige Nachweise (Bestellung, E-Mail-Korrespondenz, Bankbeleg usw.) ersetzt oder ergänzt werden kann? Oder handelt es sich hierbei um ein zwingend notwendiges Dokument, ohne welches der Unternehmer grundsätzlich keinen Vorsteuerabzug beantragen kann? Infolgedessen schließt sich die Frage an, ob denn ein solches Dokument rückwirkend einen Vorsteuerabzug ermöglicht, wenn im ursprünglichen Beleg nicht sämtliche notwendigen Angaben des § 14 UStG enthalten sind.

Der EuGH und infolgedessen der BFH ebneten die letzten Jahre einen Weg, welcher den Unternehmen einen hinreichenden Grad an Rechtssicherheit bringt (u.a. BFH Urteil vom 15.10.2019 – V R 14/18). Die Finanzverwaltung sah sich also in der Pflicht, den Entscheidungen der Gerichte Rechnung zu tragen und ein entsprechendes Schreiben zu erlassen. Erfreulicherweise wurden in dem BMF-Schreiben vom 18.9.2020 (III C 2 – S 7286-a) jegliche Rechtsprechung der vergangenen Jahre berücksichtigt und klare Voraussetzungen für die Praxis geschaffen. Fakt bleibt, dass der Unternehmer weiterhin im Besitz eines Rechnungsdokuments sein muss, um einen grundsätzlichen Anspruch auf Vorsteuererstattung erheben zu können (materielle Voraussetzung). Dieses muss zudem auch sämtliche Angaben des § 14 Abs. 4 UStG enthalten.

Rechtssicher geklärt ist nun vielmehr die Frage, was passiert, wenn dem Unternehmer zwar ein Rechnungsdoku-

⁴ EuGH, Urteil vom 15.9.2016, C-518/14 „Senatex“ sowie EuGH, Urteil vom 15.9.2016, C-516/14 „Barlis“.

⁵ BFH, Urteil vom 21.12.2016 – V R 26/15.

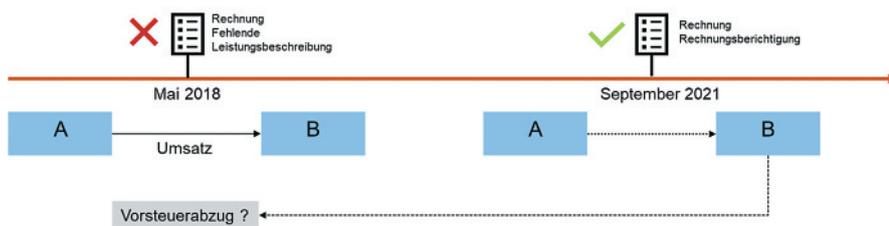


Abbildung 3: Rechnungsberichtigung in der Praxis

ment vorliegt, dieses jedoch nicht sämtliche Angaben beinhaltet. Um den Vorsteuerabzugsanspruch nicht (rückwirkend) zu verlieren, müssen auf dem ursprünglichen Dokument folgende Mindestangaben enthalten sein: Rechnungsaussteller, Leistungsempfänger, Leistungsbeschreibung, Entgelt und Umsatzsteuer.

Sind diese fünf Merkmale auf dem ursprünglichen Dokument kumulativ enthalten, kommt es zu keiner Versagung des Vorsteuerabzugs, wenn der Leistungsgeber (Rechnungsaussteller) die restlichen Angaben aus § 14 Abs. 4 UStG im Rahmen einer Rechnungsberichtigung nachholt (bspw. Rechnungsdatum oder Rechnungsnummer). Es gilt zu beachten, dass das neueste EuGH-Urteil vom 21.10.2021 („Wilo Salmson“) vorgenannte Kriterien möglicherweise wieder in Frage stellt; dies soll auf Grund des vorliegenden und klarstellenden BMF-Schreibens zum aktuellen Zeitpunkt an dieser Stelle jedoch nicht weiter erörtert werden.

Liegen die fünf Mindestangaben zumindest nicht kumulativ vor, verliert der Unternehmer nach deutschem Recht seinen Vorsteuerabzugsanspruch rückwirkend. Neben den umsatzsteuerlichen Konsequenzen der Nachzahlung etwaiger Beträge sowie einer möglichen Verzinsung, sind auch verschiedene unternehmensinterne Prozesse hiervon betroffen: es gilt zu beachten, dass der Umsatzsteueraufwand grundsätzlich nicht gegen ein bislang ausgeglichenes Kreditorenkonto gebucht werden sollte, sondern vielmehr als Aufwand behandelt werden muss. Im Zuge dessen muss dennoch geprüft werden, ob – sofern der Rechnungsaussteller (Kreditor) der Forderung einer Rechnungskorrektur

nachkommt – der Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt eine Forderung gegenüber dem Kreditor gegengebucht werden kann.

Prüfen Unternehmen nicht bereits laufend sämtliche Eingangrechnungen auf Richtigkeit und Vollständigkeit, so sollte eine solche Prüfung mindestens einmal pro Jahr (vor Ende des Kalenderjahres) stichprobenartig durchgeführt werden. Bei abweichendem Wirtschaftsjahr lohnt auch eine halbjährliche Prüfung, um etwaige Steuerrückstellungen im Jahresabschluss gem. § 249 Abs. 1 HGB korrekt abbilden zu können.

Eine solche Prüfung kann manuell durchgeführt werden, was jedoch ein gewisses Volumen an Kapazitäten bindet. Vielmehr empfiehlt sich ein sogenannter Rechnungsscanner, welcher KI-gestützt Rechnungsdokumente lesen und auswerten kann. Letzteres spart zwar Kapazitäten, kann allerdings auch eine gewisse Fehleranfälligkeit aufweisen: Missachten fälschlicher Leerzeichen, Umgang mit nicht korrekten Rechtsformen („GmbH“ statt „GmbH & Co. KG“) oder ein falsches Leistungsdatum („31.2.2022“). Im Rahmen der Implementierung IT-gestützter Software sind letztendlich immer eine kritische Analyse des Bedarfs und der vorhandenen Ressourcen (Einbindung ERP-System) sowie eine von der IT gestützte Einschätzung notwendig.

■ V. Innergemeinschaftlicher Fernverkauf (seit 1.7.2021)

Sofern Unternehmer Waren an private Endkunden im EU-Ausland liefern, dürften diese bereits von den seit 1.7.2021 geltenden Neuregelung des § 3c UStG gehört oder gelesen haben.

Kurz zusammengefasst verlagert sich der Leistungsort für vorgenannte Umsätze ins Bestimmungsland, sofern die Transaktionen, welche im Rahmen dieser Fernverkäufe ausgeführt werden, EU-weit 10.000 € (netto) übersteigen.

Mit Überschreiten dieser Grenze (Achtung: ab erstem Euro Umsatz!) ist der Unternehmer demnach verpflichtet, die lokal geltende Umsatzsteuer des EU-Mitgliedstaates, in welchem die Warenbewegung endet, an den Fiskus abzuführen. Die Leistungsortsverlagerung und Steuerpflicht im EU-Ausland geht grundsätzlich mit einer Registrierungsverpflichtung im jeweiligen Land einher.

Eine solche Registrierung kann jedoch umgangen werden, wenn sich der Unternehmer vor Ausführung entsprechender Umsätze bzw. vor Überschreiten der Grenze für das sogenannte OSS-Verfahren (One-Stop-Shop) beim Bundeszentralamt für Steuern registriert (gem. § 18j UStG). Im Rahmen der Meldungen an das BZSt berechnet und führt der Unternehmer die ausländischen Umsatzsteuerbeträge ab.

Der Unternehmer kann gemäß § 3c Abs. 4 S. 2 UStG auch von vorneherein auf die Umsatzschwelle verzichten, sich für das OSS-Verfahren registrieren und die Umsatzsteuer des Bestimmungslandes abführen. Dies empfiehlt sich vor allem in Fällen, in denen der Unternehmer eine Vielzahl an Transaktionen ausführt, durch welche eine Überwachung von Umsatzschwellen und eine zeitgenaue Umstellung von Unternehmensprozessen (Vertragsgestaltung, Rechnungsstellung, ERP-System) nicht gewährleistet werden kann.

Für Unternehmer bedeutet diese Neuregelung eine frühzeitige Überprüfung der Umsatzgrenzen (inklusive Umsätze aus Kalenderjahr 2020) sowie Einbindung des Vertriebs, da eine nachträgliche Registrierung für das OSS-Verfahren für bereits ausgeführte Umsätze grundsätzlich ausgeschlossen ist und ein Überschreiten demnach rückwirkend zu einer kosten- und zeitintensiven Registrierung im EU-Ausland führt.

Wird die Grenze überschritten bzw. verzichtet der Unternehmer von Beginn an auf die Umsatzgrenze, müssen Rechnungen angepasst und ggf. neue Steuerkennzeichen implementiert werden. Für Zwecke der Transparenz sollten auch Umsatzkonten entsprechend voneinander abgegrenzt werden (bspw. „Umsatzkonto EU 1“, „Umsatzkonto EU 2“). Zu beachten sind auch die gel-

tenden AGBs, im Rahmen welcher es zu einem Margenverlust kommen kann, sofern der Unternehmer seine Produkte ausschließlich über eine Bruttopreisvereinbarung anbietet. Im Hinblick auf die derzeit unterschiedlichen geltenden Steuersätze in der EU ist es ratsam, eine entsprechende Preisdifferenzierung pro Land vorzunehmen.

Bitte beachten Sie, dass es noch eine Vielzahl an Einzelfällen gibt, welche eine weitergehende Prüfung unentbehrlich machen, jedoch auf Grund des Umfangs des Artikels nicht erläutert werden können (Fulfillment-Center im Ausland, Behandlung von Retouren, Angebot von elektronisch erbrachten Dienstleistungen usw.).

Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die Finanzierung ausgewählter Fluggesellschaften

Von Rebekka Roersch (M.Sc.)¹

In diesem Artikel wird die Finanzierung der Fluggesellschaften im Jahr 2020 sowie im ersten Halbjahr 2021 im Vergleich zu den Vorperioden analysiert. Hierbei werden sowohl die Verschuldung als auch die Liquidität genauer betrachtet.

■ I. Einführung

Die zivile Luftverkehrsbranche hat seit ihrer Entstehung bereits mehrere Krisen durchlebt und erfolgreich standgehalten. Die aktuelle COVID-19-Pandemie ist hinsichtlich ihres Ausmaßes jedoch besonders verheerend für die Luftfahrt. Der Grund hierfür liegt in den enormen und langwierigen Nachfragerückgängen sowie dem hohen Ausmaß an staatlichen Beschränkungen. Anfang 2020 schlossen viele Länder ihre Grenzen und erhoben Ausgangssperren für die Bevölkerung, was zu einer massiven Einschränkung der Geschäftstätigkeit der Fluggesellschaften führte. In den Monaten März bis Mai 2020 verzeichneten viele Airlines Nachfragerückgänge von bis zu 95 %, was ein Vielfaches des Ausmaßes vergangener Krisen darstellte (vgl. IATA

2020). Aufgrund der Fixkostenintensität der Branche fielen trotz vieler Flugannullierungen weiterhin hohe Kosten an und Rückerstattungsanträge führten zu einem starken Liquiditätsabfluss. Um zu überleben, mussten die Fluggesellschaften die gefährdete Liquidität durch Aufnahme neuer finanzieller Mittel absichern. Nach dem weitgehenden Stillstand im 2. Quartal 2020 erholte sich der Luftverkehr nur langsam. Der erhoffte Nachfrageboom über die Sommermonate blieb größtenteils aus und auch das Jahr 2021 lief langsam an. Mit Ausnahme einiger großer Inlandsmärkte wie beispielsweise China und Russland, liegt die Nachfrage weltweit weiterhin zwischen 50 % und 80 % unterhalb des Niveaus von 2019 (vgl. IATA 2021).

■ II. Methodik

Für die Analyse der Finanzierung der Fluggesellschaften im Jahr 2020 sowie im ersten Halbjahr 2021 im Vergleich zu

den Vorperioden werden 13 der weltweit größten Fluggesellschaften und Airlinegruppen vor der COVID-19-Pandemie ausgewählt. Ausschlaggebend für die Auswahl sind sowohl die Zugänglichkeit der benötigten Daten als auch eine einheitliche Rechnungslegung nach IFRS. Aus der APAC-Region werden Air China, China Southern Airlines, Qantas und die AirAsia Group betrachtet. Als europäische Fluggesellschaften werden die Luftverkehrskonzerne IAG, Lufthansa Group, Air France-KLM sowie Ryanair herangezogen. Der amerikanische Raum wird durch American Airlines, Delta Air Lines, Air Canada, Southwest Airlines und die brasilianische GOL Linhas Aéreas abgedeckt. Zur Vereinfachung werden die Fluggesellschaften und Airlinegruppen nachfolgend nur noch mit ihrem Namen abgekürzt. Von den ausgewählten Airlines betreiben AirAsia, Ryanair, Southwest sowie GOL ein Low-Cost Geschäftsmodell.

Im Anschluss werden die Zusammensetzung der Finanzierung, die Verschul-

¹ Absolventin des Master-Studiengangs „Finance, Accounting, Controlling & Taxation“ der SRH Mobile University. Der Artikel stellt eine Aktualisierung der Ergebnisse ihrer Masterthesis dar. Die im Beitrag vertretene Meinung ist ausschließlich ihre eigene.