

# Umsatzsteuer

# » direkt digital

[www.nwb.de](http://www.nwb.de)

11 13.06.2019

## EDITORIAL

Beate A. Blechschmidt /  
verantwortliche Redakteurin /  
ust-direkt-redaktion@nwb.de



## JStG 2019 – Mehr als nur Quick Fixes

Am 8.5.2019 hat das BMF den Referentenentwurf zum „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (sog. Jahressteuergesetz 2019) vorgelegt. Kernstück des Entwurfs ist aus umsatzsteuerlicher Sicht die Implementierung der vielfach diskutierten „Quick Fixes“ in nationales Recht. Doch auch jenseits der Quick Fixes enthält der Entwurf mehrere bemerkenswerte Änderungen, die es im Blick zu behalten gilt, so Jürgen Scholz und Philipp Carlson in ihrem Beitrag ab der Seite 14. Die meisten davon beseitigen Divergenzen zwischen Unionsrecht und dem deutschen Umsatzsteuergesetz und sollen die Rechtsanwendung vereinfachen. Dieser Beitrag stellt die wesentlichen Änderungen im Überblick dar und zeigt einen etwaigen Handlungsbedarf auf.

Jürgen Scholz und Philipp Carlson weisen darauf hin, dass, wenngleich sich im Gesetzgebungsverfahren noch weitreichende Änderungen ergeben können, Unternehmen sich bereits jetzt auf die bevorstehenden Änderungen und ihre Konsequenzen einstellen und frühzeitig ihre Prozesse anpassen sollten.

Beste Grüße

Beate Blechschmidt

Aktuell informiert über die umsatzsteuerlichen Entwicklungen im In- und Ausland

## INHALT

### RECHTSPRECHUNG

#### UMSATZSTEUER NATIONAL

- 2 Umsatzsteuerbefreiungen bei Leistungen in der Flüchtlingshilfe
- 6 Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten bei der Durchschnittssatzbesteuerung i. S. des § 24 UStG
- 9 Richtiger Aufteilungsschlüssel bei gemischt genutzten Gebäuden und Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG

#### UMSATZSTEUER INTERNATIONAL

- 12 Lieferung oder sonstige Leistung bei der Überlassung von Tankkarten?

## BERATUNG

#### UMSATZSTEUER NATIONAL

- 14 Mehr als nur Quick Fixes: Der Referentenentwurf des JStG 2019

## EILNACHRICHTEN

#### UMSATZSTEUER NATIONAL/INTERNATIONAL

- 20 Umsatzsteuer kompakt

## SCHLUSSPUNKT

- 22 Zeitschriftenauswertung, Blog

# Mehr als nur Quick Fixes: Der Referentenentwurf des JStG 2019

## Die geplanten Änderungen des Umsatzsteuerrechts durch das „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ im Überblick

Am 8.5.2019 hat das BMF den Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz 2019 vorgelegt, das dieses Jahr die amtliche Bezeichnung „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ trägt. Kernstück des Entwurfs ist aus umsatzsteuerlicher Sicht die Implementierung der vielfach diskutierten „Quick Fixes“ in nationales Recht. Doch auch jenseits der Quick Fixes enthält der Entwurf mehrere bemerkenswerte Änderungen, die es im Blick zu behalten gilt. Die meisten davon beseitigen Divergenzen zwischen Unionsrecht und dem deutschen [Umsatzsteuergesetz](#) und sollen die Rechtsanwendung vereinfachen. Dieser Beitrag stellt die wesentlichen Änderungen im Überblick dar und zeigt einen etwaigen Handlungsbedarf auf. Wenngleich sich im Gesetzgebungsverfahren noch weitreichende Änderungen ergeben können, sollten Unternehmen sich bereits jetzt auf die bevorstehenden Änderungen und ihre Konsequenzen einstellen und frühzeitig ihre Prozesse anpassen.

### I. Umsetzung der Quick Fixes

Mit den sogenannten Quick Fixes sollen kurzfristige Verbesserungen des Mehrwertsteuerrechts in allen EU-Mitgliedstaaten im Kontext grenzüberschreitender Lieferungen erreicht werden. Die bereits am 2.10.2018 vom Rat für Wirtschaft und Finanzen (ECOFIN) beschlossenen Änderungen müssen von den einzelnen Mitgliedstaaten bis zum Jahr 2020 umgesetzt werden. Erwartungsgemäß finden sich im Entwurf keine wesentlichen materiellen Abweichungen zu den entsprechenden Regelungen in der [MwStSystRL](#), gleichwohl einige Erweiterungen. Sämtliche Umsetzungen der Quick Fixes sollen ab dem Jahr 2020 in Kraft treten (vgl. Art. 26 Abs. 2 des Referentenentwurfs).

**Literaturtipp:** Für weitere Einzelheiten zu den Quick Fixes vgl. Fietz/Baumgartner, [NWB 7/2019 S. 433](#) sowie Jacobs/Carlson, [USt direkt digital 6/2019 S. 13](#).

#### 1. Reihengeschäfte

Anders als das deutsche [Umsatzsteuergesetz](#) enthielt die [MwSystRL](#) bislang keine Regelungen zu Reihengeschäften. Erst mit Einführung des [Art. 36a MwStSystRL](#) n. F. wurden für alle Mitgliedstaaten verbindliche Bestimmungen eingeführt. Diese nimmt der deutsche Gesetzgeber nun zum Anlass, die Regeln zum Reihengeschäft grundlegend zu überarbeiten. Der zu diesem Zweck neu eingeführte § 3 Abs. 6a UStG-E ersetzt [§ 3 Abs. 6 Satz 5 und 6 UStG](#), setzt die neuen europarechtlichen Vorgaben um und geht stellenweise sogar darüber hinaus.

Wie bisher, kann im Reihengeschäft nur eine Lieferung die bewegte sein, für die die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung oder Ausfuhrlieferung in Frage kommt. Folglich muss eine einheitliche Zuordnungsentscheidung getroffen werden. Wie diese Entscheidung zu treffen ist, wird in Deutschland bis dato von Finanzverwaltung und Rechtsprechung unterschiedlich beurteilt. Die Finanzverwaltung stellt als zentrales Kriterium auf die Transportverantwortung ab, während die Rechtsprechung uneinheitlich urteilte und im Kern eine Würdigung aller Gesamtumstände fordert. Die Ansätze der Rechtsprechung erwiesen sich als wenig praxistauglich.

Dieses Spannungsfeld löst der Referentenentwurf nun auf, indem er die Auffassung der Finanzverwaltung in Teilen kodifiziert. Die Bedeutung der Transportveranlassung erhält damit nun Gesetzescharakter und stellt damit ein verlässliches Kriterium für Steuerpflichtige dar, die Zuordnungsentscheidung rechtssicher vornehmen zu können. So soll die erste Lieferung stets die bewegte sein, wenn der erste Unternehmer befördert oder versendet. Die letzte Lieferung ist hingegen dann die bewegte, wenn der letzte Abnehmer befördert oder versendet. Diese Grundsätze

entsprechen der bisherigen Verwaltungsauffassung (vgl. [Abschnitt 3.14 Abs. 8 UStAE](#)).

Falls ein mittlerer Unternehmer in der Reihe den Transport veranlasst (solch ein Unternehmer wird künftig als „Zwischenhändler“ bezeichnet, vgl. § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG-E), ist weiter zu differenzieren. Bei grenzüberschreitenden Warenbewegungen innerhalb der Union soll im Grundsatz die erste Lieferung die bewegte sein, es sei denn, der mittlere Unternehmer teilt dem Lieferer eine (eigene) USt-IdNr. des Warenabgangslands mit (§ 3 Abs. 6a Satz 5 UStG-E). Damit nimmt die USt-IdNr. künftig auch im Reihengeschäft eine zentrale Rolle ein, insbesondere für den Zwischenhändler mit Blick auf die Steuerbefreiung seiner Lieferung und den Vorsteuerabzug aus der vorangegangenen Lieferung. Wichtig ist, dass die Mitteilung der USt-IdNr. bis zum Beginn des Warentransports erfolgt sein muss. Eine solche Mitteilung setzt zudem ein aktives Tun voraus; dass die USt-IdNr. auf einem Dokument formularmäßig eingedruckt ist, soll ausweislich der Gesetzesbegründung nicht genügen. Demgegenüber soll jedoch ausreichen, dass der Zwischenhändler dokumentiert, dass er seinem Lieferer mitgeteilt hat, dass die USt-IdNr. für alle künftigen Lieferungen verwendet werden soll. Bei wiederkehrenden Geschäftsbeziehungen empfiehlt es sich aus Sicht des Zwischenhändlers, diese Bestätigung mindestens in Textform zu erteilen und aufzubewahren bzw. im ERP-System zu hinterlegen.

Keine Vorgabe enthält [Art. 36a MwStSystRL](#) für Warenbewegungen in das bzw. aus dem Drittland, bei denen der Zwischenhändler den Transport veranlasst. Dennoch greift der Referentenentwurf auch diese Fälle auf. So soll bei Warenbewegungen ins Drittland wiederum die Lieferung des Zwischenhändlers die bewegte sein, wenn dieser seinem Lieferer seine vom Abgangsland erteilte USt-IdNr. mitteilt (§ 3 Abs. 6a Satz 6 UStG-E). Anders als im EU-Fall ist hier auch die Mitteilung der Steuernummer des Zwischenhändlers möglich. Bei Warenbewegungen aus dem Drittland ins Gemeinschaftsgebiet ist die Lieferung des Zwischenhändlers die bewegte, wenn der Zwischenhändler den Liefergegenstand in seinem Namen oder im Wege der indirekten Stellvertretung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr anmeldet (§ 3 Abs. 6a Satz 7 UStG-E). In diesem Fall verlagert sich der Ort der Lieferung gemäß [§ 3 Abs. 8 UStG](#) ins Inland, so dass die Lieferung des Zwischenhändlers im Inland steuerbar ist und ggf. steuerbefreit sein kann. Nicht ersichtlich ist, warum der Entwurf, anders als [§ 3 Abs. 8 UStG](#), nicht auf das Kriterium „Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer“ abstellt. Denkbar ist, dass klargestellt werden soll, dass allein die formale Abfertigung maßgebend sein soll und nicht etwa, ob die Einfuhr tatsächlich steuerpflichtig und nicht beispielsweise nach [§ 5 UStG](#) befreit ist. In diesem Sinne hat die Rechtsprechung auch zu [§ 3 Abs. 8 UStG](#) geurteilt (vgl. [BFH, Urteil v. 21.3.2007 - V R 32/05](#), BStBl 2008 II S. 153).

## Hinweis

Die Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft steht und fällt mit der Transportveranlassung. Abzustellen ist für diese Zwecke darauf, welcher Unternehmer in der Kette entweder mit eigenem Transportmittel befördert oder den Transportauftrag an den Frachtführer oder Spediteur erteilt hat, d. h. das Vertragsverhältnis mit diesem geschlossen hat. Die Zuordnung der Warenbewegung bei Transportveranlassung durch den Zwischenhändler anhand der verwendeten USt-IdNr. sollte die einheitlich zu treffende Zuordnungssentscheidung einfacher handhabbar machen, zumal es sich um ein objektives Kriterium handelt. Auf Absichtsbekundungen o. ä. kommt es daher nicht an. Die Incoterms dürfen an Bedeutung verlieren, da sie zwar weiterhin Indizwirkung für den Transportauftrag haben, gleichwohl aber die gelebte Praxis entscheidend bleibt, d. h. wer den Transportauftrag tatsächlich erteilt.

## 2. Innergemeinschaftliche Lieferungen

Mit der Neufassung des § 4 Nr. 1 Buchst. b und des § 6a UStG vollzieht der Referentenentwurf den durch Art. 138 MwStSystRL n. F. vorgegebenen Paradigmenwechsel und rückt die Bedeutung der USt-IdNr. und der Zusammenfassenden Meldung (ZM) in den Vordergrund.

Anders als bislang gehört aufgrund der Neufassung des § 6a Abs. 1 UStG-E nun sowohl die umsatzsteuerliche Erfassung des Abnehmers in einem anderen Mitgliedstaat als auch die aktive Mitteilung einer ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilten USt-IdNr. zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung, was die Gesetzesbegründung ausdrücklich betont. Teilt der Abnehmer dem Lieferer keine im Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung gültige USt-IdNr. mit, kann die Lieferung folglich schon tatbestandlich keine innergemeinschaftliche Lieferung sein. Wie bisher kommt es nicht darauf an, dass der Abnehmer eine USt-IdNr. des Bestimmungslands mitteilt, es muss lediglich eine eigene USt-IdNr. sein und darf keine des Abgangsstaates sein. Die anders lautende bisherige Rechtsprechung (vgl. EuGH, Urteile v. 6. 9. 2012 - Rs. C-273/11 „Mecsek-Gabona“, v. 27.9.2012 - Rs. C-587/10 „VSTR“, v. 20.10.2016 - Rs. C-24/15 „Josef Plöckl“) ist damit überschrieben.

Neben der USt-IdNr. erfährt auch die ZM eine Aufwertung, so knüpft § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG-E die Steuerbefreiung an die ordnungsgemäße Meldung des betreffenden Umsatzes in der ZM. Folglich führt eine unterbliebene, fehlerhafte oder nicht rechtzeitige Abgabe der ZM zum Entfallen der Steuerbefreiung. Allerdings bleibt dem Unternehmer die Möglichkeit, die ZM zu berichtigen (§ 18a Abs. 10 UStG). Erfreulich ist, dass laut Gesetzesbegründung eine Berichtigung für Zwecke der Steuerbefreiung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurückwirken soll. Das bedeutet im Klartext, dass der Unternehmer bei nachträglichem Erkennen eines Fehlers und fristgerechter Berichtigung für den Zeitraum, in dem die ZM fehlerhaft war, nicht zusätzlich Umsatzsteuer schuldet, so dass insoweit auch keine Zinsen nach § 233a AO entstehen können.

Diese Berichtigungsmöglichkeit löst jedoch das eigentliche Praxisproblem der häufig fehlenden USt-IdNr. nicht. Fehlt bei Ausführung der Lieferung eine dem Abnehmer zugeteilte gültige USt-IdNr., kann dieses Fehlen gerade nicht mit Rückwirkung geheilt werden, daran ändert auch die Möglichkeit nichts, die ZM zu berichtigen. Ein denkbare Szenario von vielen wäre beispielsweise, dass der Unternehmer irrtümlich eine USt-IdNr. aufge-

zeichnet hat, die nicht dem Abnehmer erteilt wurde (sondern möglicherweise einem weiteren Unternehmer im Reihengeschäft oder einem Lohnveredeler). Sofern der tatsächliche Abnehmer außer Stande ist und bleibt, dem Lieferer eine eigene USt-IdNr. mitzuteilen, etwa weil er nicht mehr existiert oder sich schlicht weigert, wird der Lieferer endgültig nicht in der Lage sein, die ZM zu berichtigen, seine Lieferung bleibt dann steuerpflichtig. Ein ähnliches Problem dürfte sich für die Fälle stellen, in denen Unternehmer zunächst einen Gegenstand ins EU-Ausland verbringen (nicht steuerbare vorübergehende Verwendung der Art nach) und ihn sodann lokal weiterveräußern (etwa auf Messen oder mittels einer vom Kunden ausgeübten Kaufoption). Bei strenger Auslegung des neuen § 6a UStG hat der Lieferer nun das Problem, dass er keine im Zeitpunkt der (lokalen) Lieferung gültige eigene USt-IdNr. des Ziellands hat, da die Registrierung unter Umständen mehrere Wochen bis Monate dauern kann.

Offen bleibt auch, wie die Fälle der rückwirkenden Aberkennung einer ausländischen USt-IdNr. zu lösen sind. In diesem Kontext könnte sich eine Abweichung des Referentenentwurfs von der europarechtlichen Vorgabe auswirken. Art. 138 MwStSystRL sieht eine Exkulpationsmöglichkeit dahingehend vor, dass Versäumnisse bei der ZM keine Steuerpflicht begründen, wenn der Lieferer sein Versäumnis zur Zufriedenheit der zuständigen Behörden ordnungsgemäß begründen kann. Diese Exkulpationsmöglichkeit fehlt im Referentenentwurf. Wünschenswert wäre daher, dass der Gesetzgeber im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens eine eindeutige Lösung zugunsten derjenigen Fälle findet, in denen ein Unternehmer selbst bei größtmöglicher Sorgfalt nicht erkennen konnte, dass die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht vorlagen, insbesondere im Fall einer rückwirkenden Aberkennung der USt-IdNr. des Abnehmers.

## Hinweis

Die vorstehenden Erwägungen verdeutlichen, dass die Erweiterung der materiell-rechtlichen Tatbestandsvoraussetzungen Unternehmen zweifelsfrei vor große Herausforderungen stellt. Wichtiger denn je ist eine qualifizierte Abfrage der USt-IdNr. des Abnehmers und eine saubere Archivierung der Abfrageergebnisse. Unternehmen sollten den Referentenentwurf nun zum Anlass nehmen, bestehende Prozesse zu überprüfen und erforderlichenfalls anzupassen.

## 3. Konsignationslagerregelung

Bei grenzüberschreitenden Lieferungen über ein Konsignationslager innerhalb des Unionsgebiets ist stets die Frage aufgeworfen, ob ein innergemeinschaftliches Verbringen und eine anschließende lokale Lieferung mit Entnahme der Güter aus dem Lager vorliegt (was regelmäßig Registrierungs- und Deklarationsverpflichtungen des Lieferers auslöst), oder ob von einer innergemeinschaftlichen Lieferung des Lieferers mit anschließendem innergemeinschaftlichen Erwerb durch den Kunden auszugehen ist – und falls ja, unter welchen Voraussetzungen und zu welchem Zeitpunkt. Die EU-Mitgliedstaaten handhaben die umsatzsteuerliche Behandlung von Konsignationslagern höchst unterschiedlich (vgl. OFD Frankfurt/M., Rundvfg. v. 15.12.2015), was in der Praxis zu erheblicher Rechtsunsicherheit führt.

Mit dem neuen Art. 17a MwStSystRL, der seine Umsetzung in § 6b UStG-E finden soll, soll nun die umsatzsteuerliche Behandlung von Konsignationslagern EU-weit harmonisiert werden. So sollen Lieferungen, die die Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung erfüllen, künftig unionsweit einheitlich als innerge-

meinschaftliche Lieferung bei Entnahme behandelt werden, mit korrespondierendem innergemeinschaftlichen Erwerb des Abnehmers. Im Interesse der Rechtssicherheit ist die Vereinheitlichung grundsätzlich zu begrüßen, ebenso der Wegfall der Registrierungspflicht des das Lager unterhaltenden Lieferers im Zielland. Die Kehrseite der Medaille sind jedoch umfangreiche Aufzeichnungspflichten für den liefernden Unternehmer sowie den Abnehmer. Der wenig praxisgerechte Ausschluss der Vereinfachung bei Zerstörung, Verlust oder Diebstahl lässt an der Sinnhaftigkeit der gesamten Regel zweifeln.

Anders als die gesetzessystematische Stellung des § 6b UStG-E suggerieren mag, möchte der Referentenentwurf mit dieser Regelung sowohl die Warenbewegungen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet ins Inland (Inbound-Fall) als auch Warenbewegungen aus dem Inland ins übrige Gemeinschaftsgebiet (Outbound-Fall) erfassen. So stellt § 1a Abs. 2a UStG-E für den Inbound-Fall zunächst klar, dass die Warenbewegung innerhalb der Konsignationslagerregelung aus dem EU-Ausland ins Inland kein innergemeinschaftliches Verbringen des Lieferers mit innergemeinschaftlichem Erwerb im Inland darstellt. Spiegelbildlich regelt § 3 Abs. 1a Satz 3 UStG-E für den Outbound-Fall, dass der Lieferer kein innergemeinschaftliches Verbringen aus Deutschland heraus vornimmt.

Im Einzelnen ist der Tatbestand der Konsignationslagerregelung erfüllt, wenn die in § 6b Abs. 1 Nr. 1 bis 4 UStG-E abschließend aufgeführten Merkmale kumulativ erfüllt sind. So muss der Unternehmer die Ware aus dem Abgangsmitgliedstaat in das Gebiet des Bestimmungsmitgliedstaats befördern oder versenden. Der Transport muss zu dem Zweck erfolgen, dass die Ware an einen im Zeitpunkt des Transportbeginns bereits bekannten Abnehmer weiterveräußert werden soll. Zudem darf der Lieferer im Zielland weder Sitz noch Betriebsstätte haben. Auch die vom Zielland erteilte USt-IdNr. des Abnehmers muss bei Transportbeginn feststehen. Schließlich werden auch die neuen Aufzeichnungspflichten (Register) nach § 22 Abs. 4f UStG-E sowie die Meldung der Lieferung in der ZM (für den Lieferer) sowie § 22 Abs. 4g UStG-E für den Erwerber materielle Tatbestandsvoraussetzung der Konsignationslagerregelung. Hervorzuheben ist auch, dass der Lieferer im Zeitpunkt des Endes des Warentransports im Zielland noch die Verfügungsmacht an der Ware besitzen muss. Außerdem muss die in den Bestimmungsmitgliedstaat verbrachte Ware mit der der späteren Lieferung identisch sein, eine Be- oder Verarbeitung ist daher nicht möglich. Liegen diese Voraussetzungen vor, so fingiert das Gesetz, dass der Lieferer im Zeitpunkt der Entnahme eine innergemeinschaftliche Lieferung ausführt und der Abnehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb verwirklicht.

Der Lieferer muss folgende Angaben aufzeichnen:

- vollständiger Name und die vollständige Anschrift des Erwerbers;
- Abgangsmitgliedstaat;
- Bestimmungsmitgliedstaat;
- Tag des Beginns des Transports der Ware im Abgangsmitgliedstaat;
- USt-IdNr. des Erwerbers bei Beginn des Transports der Ware;
- Name und Anschrift des Lagers, in das der Gegenstand im Rahmen des Warentransports in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt;
- Tag des Endes des Transports der Ware im Bestimmungsmitgliedstaat;

- USt-IdNr. eines Dritten als Lagerhalter;
- Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG, handelsübliche Bezeichnung und Menge der im Rahmen des Transports in das Lager gelangten Gegenstände;
- Tag der Lieferung i. S. des § 6b Abs. 2 UStG-E (Entnahme);
- Entgelt, handelsübliche Bezeichnung und Menge gelieferter Gegenstände;
- USt-IdNr. des Erwerbers bei Entnahme;
- Entgelt, handelsübliche Bezeichnung und Menge der Gegenstände in den Fällen des § 6b Abs. 3 UStG-E, d. h. wenn die Konsignationslagerregelung nicht anwendbar ist;
- Bemessungsgrundlage nach § 6b Abs. 4 Nr. 1 UStG-E der in den Abgangsmitgliedstaat zurückgelangten Gegenstände und Tag des Beginns des Rücktransports.

Der Abnehmer muss folgende Angaben aufzeichnen:

- USt-IdNr. des Lieferers;
- handelsübliche Bezeichnung und Menge der für den Erwerber bestimmten Gegenstände;
- Tag des Endes des Warentransports;
- Entgelt, handelsübliche Bezeichnung und Menge gelieferter Gegenstände;
- Tag der Lieferung im Sinne des § 6b Abs. 2 UStG-E (Entnahme);
- handelsübliche Bezeichnung und Menge der auf Veranlassung des Erwerbers entnommenen Gegenstände
- handelsübliche Bezeichnung der zerstörten oder fehlenden Gegenstände und der Tag der Zerstörung, des Verlusts oder des Diebstahls der zuvor in das Lager gelangten Gegenstände oder der Tag, an dem die Zerstörung oder das Fehlen der Gegenstände festgestellt wurde.

Liegen die Voraussetzungen des § 6b Abs. 1 UStG-E jedoch nicht vor, führt der Lieferer ein innergemeinschaftliches Verbringen aus, mit allen Konsequenzen (Registrierungspflicht usw.). Gleichermaßen gilt, wenn die Ware nach 12 Monaten seit Ende des Transport noch immer nicht entnommen wurde, das folgt aus § 6b Abs. 3 UStG-E. Wird die Ware jedoch vor dem Ablauf von 12 Monaten wieder in den Ausgangsstaat gelangen und dieses Rücksenden aufgezeichnet wird, bleibt es bei der Anwendbarkeit der Konsignationslagerregelung, § 6b Abs. 4 UStG-E. Die Regelung bleibt auch dann anwendbar, wenn binnen 12 Monaten ein anderer als der ursprünglich Vorgesehene die Ware erwirbt, vorausgesetzt, der Erwerberwechsel wird ordnungsgemäß aufgezeichnet und der neue Erwerber ist im Belegeneheitsstaat des Lagers ansässig.

Es kommt nun nicht mehr darauf an, ob der Abnehmer die Ware bereits bei Transportbeginn verbindlich bestellt hat, wie es die Rechtsprechung noch gefordert hat ([BFH, Urteile v. 20.10.2016 - V R 31/15](#), BStBl 2017 II S. 1076 und [v. 16.11.2016 - V R 1/16](#), BStBl 2017 II S. 1079) oder dass der Abnehmer ein uneingeschränktes Zugriffsrecht hat, auch ist die Lagerzeit nicht mehr auf eine „kurze Zeit“ beschränkt. Sollte die Regelung so 1:1 umgesetzt werden, wird die Finanzverwaltung insoweit [Abschnitt 1a.2 Abs. 6 Satz 7 ff.](#) und [Abschnitt 3.12 Abs. 3 Satz 7 f. UStAE](#) voraussichtlich anpassen (müssen). Zu diskutieren bleibt aber, ob die zitierte BFH-Rechtsprechung für Inbound-Fälle ihre Daseinsberechtigung behält, wenn die Voraussetzungen des § 6b UStG-E nicht erfüllt sind, gleichwohl bei Transportbeginn aber verbindliche Bestellungen im Sinne unbedingter Kaufverträge vorlagen. Die allgemeinen Grundsätze sprechen klar dafür (vgl. auch [Abschnitt 1a.2 Abs. 6 Satz 4 UStAE](#)), zumal § 6b UStG-E keine lex

specialis dergestalt konstituiert, dass jeder Fall, in dem die Vereinfachung nicht greift, im Umkehrschluss zu einem innergemeinschaftlichen Verbringen mit anschließender lokaler Lieferung führt.

Schädlich für die Vereinfachung sollen jedoch Diebstahl, Zerstörung oder Verlust der Ware vor Entnahme sein (§ 6b Abs. 6 Satz 4 UStG-E). Eingedenk der Tatsache, dass der Untergang von einzelnen Waren im massenhaften Lagerungsprozess dem Regelfall entspricht, führt diese Einschränkung die gesamte Konsignationslagerregelung geradezu ad absurdum. Sofern der Gesetzgeber nicht nachträglich eine Bagatellgrenze einfügt, ist zweifelhaft, ob § 6b Abs. 6 Satz 4 UStG-E die gewünschte Vereinfachungsfunktion entfalten kann.

### Hinweis

Vor dem Hintergrund der sich nun abzeichnenden Konsignationslagerregelung sollten ausländische Unternehmer, die im Inland ein Konsignationslager unterhalten und wegen des Lagers noch umsatzsteuerlich registriert sind, die Möglichkeit einer Deregistrierung prüfen.

Aufgrund der europäischen Vorgabe ist zu erwarten, dass andere EU-Staaten ähnliche Regeln erlassen werden. Daher sollten deutsche Unternehmer mit Konsignationslagern im Ausland ebenfalls prüfen, ob eine Deregistrierung nach dem im Recht des Belegenheitslands des Lagers in Betracht kommt.

### 4. Belegnachweise

Eine Umsetzung des [Art. 45a MwStVO](#), der neue Anforderungen an die Belegnachweise stellt, ist nicht erforderlich, da die [MwStVO](#) als EU-Verordnung direkt wirkt und innerhalb der Normenhierarchie im Rang einen Bundesgesetzes, d. h. auf einer Stufe mit dem [Umsatzsteuergesetz](#) steht.

### Hinweis

Da der Referentenentwurf keine Aussagen zu [§ 17a UStDV](#) enthält, gelten die dort aufgeführten bekannten und bewährten Belegnachweise voraussichtlich auch ab dem Jahre 2020 weiter. Die weitaus strengerem in [Art. 45a MwStVO](#) genannten Nachweise sind vielmehr als eine Art Mindestanforderung an die Belegnachweisführung zu verstehen, die alle EU-Staaten akzeptieren müssen.

## II. Neufassung mehrerer Steuerbefreiungen in den Bereichen Bildung und Soziales

### 1. Sozialfürsorge und soziale Sicherheit

Neu konzipiert wird [§ 4 Nr. 18 UStG](#), der die Steuerbefreiung von Leistungen im Bereich Sozialfürsorge und soziale Sicherheit normiert. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist nun, dass die Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Damit reagiert der Referentenentwurf auf Rechtsprechung des EuGH ([Urteil v. 15.11.2012 - Rs. C-174/11](#) „Zimmermann“) und BFH ([Urteil v. 18.8.2005 - V R 71/03](#), BStBl 2006 II S. 143). Bisher ist die Steuerbefreiung im Wesentlichen Körperschaften vorbehalten, die an einen Wohlfahrtsverband angeschlossen sind. Vor dem Hintergrund des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität verbietet sich jedoch eine Anknüpfung an die Rechtsform. § 4 Nr. 18 UStG-E stellt die Rechtsformneutralität nun her. Ebenso müssen die Entgelte künftig nicht mehr hinter am freien Markt

erzielbaren Entgelten zurückbleiben (Abstandsgebot), es darf jedoch künftig keine systematische Gewinnerzielungsabsicht erfolgen.

Sachlich knüpft § 4 Nr. 18 UStG-E nicht mehr an den Gemeinnützigenbegriff an, vielmehr müssen die Leistungen der Art nach eng mit Sozialfürsorge und sozialer Sicherheit verbunden sein, wie es [Art. 132 Abs. 1 Buchst. g MwStSystRL](#) fordert. Dies ist der Fall, wenn die Leistungen gegenüber Hilfsbedürftigen erbracht werden, ohne dass ein Vertrag mit dem Hilfsbedürftigen erforderlich ist. Das BMF geht in der Begründung beispielsweise davon aus, dass Schuldnerberatung, Tafeln, Frauenhäuser oder Obdachlosenberatung unter die Steuerbefreiung fallen, das BMF führt weitere Beispiele auf. Demgegenüber hatte der BFH beispielsweise einen Menüservice („Essen auf Rädern“) nicht als der Art nach eng mit der Sozialfürsorge verbundenen Umsatz qualifiziert, da er nicht (ausschließlich) gegenüber Hilfsbedürftigen erbracht wird, schließlich sei Essen ein Grundbedürfnis, das auch von Nicht-Hilfsbedürftigen in Anspruch genommen wird ([BFH, Urteil v. 1.12.2010 - XI R 46/08](#)). Die Betonung liegt folglich auf der „engen Verbindung“, so dass die Steuerbefreiung restriktiv auszulegen ist.

### 2. Bildungsleistungen

Mit dem aktuellen Referentenentwurf unternimmt das BMF einen weiteren Versuch, die Steuerbefreiung für Bildungsleistungen gemäß [§ 4 Nr. 21](#) und [22 UStG](#) neu zu fassen. Damit reagiert das BMF auf jüngste EuGH-Rechtsprechung ([Urteil v. 14.3.2019 - Rs. C-449/17](#) „A & G Fahrschul-Akademie“). Wesentliche Neuerung ist zunächst, dass die Steuerbefreiung nicht mehr von der Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde abhängig sein soll. Der Umfang der begünstigten Bildungsleistungen richtet sich vielmehr nach § 4 Nr. 21 Buchst. a und b UStG-E und ist im Wesentlichen der EuGH-Rechtsprechung entnommen.

Der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts (Buchst. a Sätze 1 bis 4) stellt auf einen bestimmten Typus von Unterrichtssystem ab, der allen Mitgliedstaaten gemeinsam ist. Gesetzeswortlaut und Begründung orientieren sich eng am EuGH. Demnach verweist der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts auf ein integriertes System der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen sowie auf die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen.

Dienstleistungen der Ausbildung, Fortbildung oder der beruflichen Umschulung (Buchst. a Satz 5) umfassen Schulungsmaßnahmen mit direktem Bezug zu einem Gewerbe oder einem Beruf sowie jegliche Schulungsmaßnahmen, die dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse dienen. Die vermittelten speziellen Kenntnisse und Fertigkeiten müssen zur Ausübung bestimmter beruflicher Tätigkeiten objektiv notwendig sein.

Begünstigt sind auch eng verbundene Umsätze. Diese sind eng verbunden, wenn sie von einer begünstigten Bildungseinrichtung ausgeführt werden, sie zur Ausübung der Bildungsleistung unerlässlich sind und sie nicht im Wesentlichen zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch Tätigkeiten in Konkurrenz zu gewerblichen Unternehmen bestimmt sind. Die entgeltliche Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen ist demnach kein eng mit der Bildungsleistung verbundener Umsatz, da es an der Unverlässlichkeit für den Hochschulunterricht fehlt (so bereits [EuGH, Urteil v. 20.6.2002 - Rs. C-287/00](#)). Nicht eng verbundene Leistun-

gen können jedoch unter Umständen Nebenleistungen darstellen (vgl. [Abschnitt 3.10 Abs. 5 UStAE](#)).

Damit ist stets zu prüfen, ob die Leistung dem neuen Unterrichtsbegriff unterfällt. Das ehemals weite Verständnis des EuGH, das nahezu jede Unterrichtsleistung mit berufsbezogenen Charakter genügen ließ, ist damit ad acta gelegt. Erforderlich ist darüber hinaus, dass die betreffende Bildungseinrichtung keine systematische Gewinnerzielungsabsicht hat.

Befreit sind nach Buchst. b auch die Unterrichtsleistungen eines Privatlehrers. Bisher müssen sich diese unmittelbar auf [Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL](#) berufen, was künftig nicht mehr erforderlich sein wird. Privatlehrer ist, wer in eigener Person, für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung Unterrichtsleistungen erbringt.

Nach wie vor ausgeschlossen sind Leistungen, die der reinen Freizeitgestaltung dienen. Maßgebend ist insoweit die Verkehrsauflassung.

### 3. Weitere Änderungen

Neu gefasst bzw. modifiziert wurden [§ 4 Nr. 14 Buchst. c UStG](#) (Leistungen der hausarztzentrierten Versorgung u. a.), [§ 4 Nr. 23 UStG](#) (Erziehung von Kindern und Jugendlichen u. a.) und [§ 4 Nr. 25 UStG](#) (Leistungen der Jugendhilfe u. a.).

Neu eingefügt wird § 4 Nr. 29 UStG, eine Steuerbefreiung für sonstige Leistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke ihrer nicht steuerbaren oder ihrer nach [§ 4 Nummer 11b, 14 bis 18, 20 bis 25](#) oder [Nummer 27 UStG](#) steuerfreien Umsätze.

### III. Ermäßiger Steuersatz für E-Books

Umsätze mit elektronischen Veröffentlichungen kamen bislang nicht in den Genuss des ermäßigten Steuersatzes von 7 %, dieser ist bislang Printmedien und Hörbüchern vorbehalten (vgl. [§ 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG](#) i. V. mit [Nr. 49 und 50 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG](#)). Nachdem aber eine Änderung der [MwStSystRL](#) ([Art. 98 Abs. 2 UA. 2](#) und [Art. 99 Abs. 3](#)) die Möglichkeit bietet, auf Umsätze mit Büchern, Zeitungen, Zeitschriften und anderen Erzeugnissen unabhängig von der äußerlichen Form der Publikation einen ermäßigten Steuersatz anzuwenden, macht der Referentenentwurf von dieser Möglichkeit nun Gebrauch und möchte so eine Gleichbehandlung körperlicher und elektronischer Erzeugnisse herbeiführen (§ 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG-E). Ausgenommen sind jugendgefährdende Medien, Veröffentlichungen, die ganz oder überwiegend Werbezwecken dienen, sowie Veröffentlichungen, die ganz oder überwiegend aus Videoinhalten oder hörbarer Musik bestehen.

Begünstigt sind Veröffentlichungen in elektronischer Form, wenn sie funktional herkömmlichen Büchern, Zeitungen, Zeitschriften o. ä. entsprechen. Nicht begünstigt sind solche Leistungen, die über den Zweck der genannten Medien hinausgehen.

#### Hinweis

Um zu beurteilen, ob der entsprechende Umsatz begünstigt ist oder nicht, wird man danach fragen müssen, ob die fragliche Leistung „offline“ eine physische Entsprechung hat oder nicht. Das ist beispielsweise bei der Einräumung eines Zugangs zu Datenbanken nicht der Fall, da diese Funktionen bieten (etwa Suchfunktionen oder Verlinkungen), die keine Entsprechung in der Welt außerhalb des Internets haben.

### IV. Streichung der Ortsbestimmung für unentgeltliche Wertabgaben

Einen Sonderweg ging das deutsche [Umsatzsteuergesetz](#) bislang bei der Ortsbestimmung für unentgeltliche Wertabgaben nach [§ 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG](#). Gemäß dem bisherigen [§ 3f UStG](#) sind unentgeltliche Wertabgaben am Sitz des leistenden Unternehmers oder seiner leistungsausführenden Betriebsstätte steuerbar. Eine europarechtliche Grundlage hat diese Vorschrift allerdings nicht, so dass der [§ 3f UStG](#) im Gefüge der Ortsbestimmungen wie ein Fremdkörper wirkt. Aus diesem Grund bringt der Gesetzgeber die Ortsbestimmung nun auf Linie mit dem Unionsrecht und unterwirft den Leistungsort für unentgeltliche Leistungen den allgemeinen Vorschriften.

Die praktischen Auswirkungen dieser Änderung dürften sich auf eine überschaubare Anzahl von Fallgruppen beschränken. Im Blick hat der Gesetzgeber insbesondere Leistungen im Zusammenhang mit ausländischen Grundstücken, kurzfristige Überlassung von Beförderungsmitteln im Ausland oder die Entnahme eines Gegenstands eines inländischen Unternehmens im Ausland. Derartige Vorgänge können bereits jetzt Registrierungs- und Deklarationspflichten im Ausland nach sich ziehen, sofern das jeweilige ausländische Recht keine dem [§ 3f UStG](#) vergleichbare Ortsvorschrift kennt (was regelmäßig der Fall ist). Da wegen [§ 3f UStG](#) ein zusätzlicher Anknüpfungspunkt für eine Steuerbarkeit im Inland besteht, kann es nach derzeitiger Rechtslage zu Doppelbesteuerungssituationen innerhalb der EU kommen (die in der Regel durch Berufung auf das günstigere Unionrecht vermeidbar ist). Eine Angleichung an das Unionsrecht ist daher im Interesse einer unionsweit einheitlichen Rechtsanwendung nur zu begrüßen.

#### Hinweis

Unentgeltliche Leistungen ohne Auslandsbezug werden in aller Regel auch künftig im Inland steuerbar und steuerpflichtig sein. Die unentgeltliche Lieferung i. S. von [§ 3 Abs. 1b UStG](#) richtet sich künftig regelmäßig nach [§ 3 Abs. 6 und Abs. 7 UStG](#); die meisten unentgeltlichen sonstigen Leistungen im Sinne von [§ 3 Abs. 9a UStG](#) werden künftig [§ 3a Abs. 1 UStG](#) unterfallen, sofern keine Spezialregeln greifen.

### V. Margenbesteuerung für Reiseleistung jetzt auch zwischen Unternehmen

Derzeit können lediglich solche Unternehmer die Margenbesteuerung gemäß [§ 25 UStG](#) in Anspruch nehmen, die ihre Reiseleistungen gegenüber Nichtunternehmern erbringen. Da das Unionsrecht keine Beschränkung auf Nichtunternehmer kennt, könnten sich Unternehmer, die Reiseleistungen an Unternehmer erbringen, auf das ggf. günstigere EU-Recht ([Art. 306 ff. MwStSystRL](#)) berufen, soweit der unternehmerische Kunde Reisender ist. Durch die Ausweitung auf unternehmerische Kunden reagiert das BMF nun auf ein Vertragsverletzungsverfahren, in dem der bisherige [§ 25 UStG](#) als unionswidrig gerügt wurde ([EuGH, Urteil v. 8.2.2018 - Rs. C-380/16](#)).

Daneben fällt künftig durch die Streichung von [§ 25 Abs. 3 Satz 3 UStG](#) die Möglichkeit der Gruppenmargenbildung weg, die ebenfalls Gegenstand des Vertragsverletzungsverfahrens war, zumal [Art. 308 MwStSystRL](#) allein die Einzelmarge als Bemessungsgrundlage kennt. Der Wegfall der Gesamtmarginale tritt erst ab dem Jahr 2022 in Kraft. (Reise-)Unternehmer haben somit noch etwas Zeit, sich auf die Änderungen einzustellen und ihre ERP-Systeme entsprechend anzupassen.

## Hinweis

Auch wenn die Anwendung der Margenbesteuerung im B2B-Bereich ausgangsseitig günstiger ist, führt sie eingangsseitig zu einer Beschränkung des Vorsteuerabzugs. Das faktische Wahlrecht des Steuerpflichtigen zwischen restriktivem deutschen Recht und weitergehendem EU-Recht wird mit Inkrafttreten der Änderung Geschichte sein.

## VI. Neuordnung der Sanktionsnormen

Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH entfällt das Recht auf Vorsteuerabzug und Steuerbefreiung, wenn der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass der in Rede stehende Umsatz in eine Umsatzsteuerhinterziehung eingebunden war. Der Referentenentwurf transferiert diese Grundsätze mit Einführung des neuen § 25f UStG-E in nationales Recht. Im Gegenzug soll die Haftungs norm des [§ 25d UStG](#) entfallen.

Damit erhält die Finanzverwaltung künftig deutlich effektivere und zugleich schärfere Sanktionsmittel. Während nach dem bisherigen [§ 25d UStG](#) lediglich eine Haftung des Leistungsempfängers für vom Leistenden nicht abgeführte Umsatzsteuer möglich war, worüber die Finanzverwaltung nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden hatte, ist der Anwendungsbereich des neuen § 25f UStG-E deutlich weiter. Die Finanzverwaltung hat nun die Möglichkeit, bei Kenntnis oder Kennenmüssen von einer umsatzsteuerbezogenen Straftat direkt die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen oder den Vorsteuerabzug (auch für innergemeinschaftliche Erwerbe oder Reverse-Charge-Fälle) zu versagen.

Anders als die Vorgängernorm enthält der Entwurf zu § 25f UStG jedoch keine Definition des Kennenmüssens. Die bisherige Definition macht das Kennenmüssen an der fehlenden Marktüblichkeit des in Rechnung gestellten Entgelts fest ([§ 25d Abs. 2 UStG](#)). Eine vergleichbare Regelung fehlt im Entwurf. Die Auslegung wird daher auch weiterhin der Rechtsprechung überlassen sein, die bisher hohe Hürden an den subjektiven Tatbestand legte (vgl. [BFH, Urteil v. 10.8.2017 - V R 2/17](#)). Da der neue § 25f UStG-E wie auch die Vorgängernorm in erster Linie auf die Bekämpfung von Karussellbetrug zielt (so auch die Begründung im Referentenentwurf), ist der subjektive Tatbestand richtigerweise auch weiterhin eng auszulegen, so dass auch weiterhin nicht jeder vage Verdacht, dass der Vertragspartner Umsatzsteuer nicht abführt, ausreichend sein kann.

Gemäß dem Willen des BMF soll der § 25f UStG-E nach zwei Jahren anhand der Fallzahlen und der Höhe der von den Finanzämtern nicht gewährten Steuerbefreiungen bzw. Vorsteuerbeträge evaluiert werden. Weitere Anpassungen oder gar Verschärfungen bleiben demnach denkbar, ungeachtet der Kritik.

## Hinweis

Anders als die Vorgängervorschrift handelt es sich nicht um eine Ermessensnorm, die Finanzverwaltung muss folglich bei Vorliegen der objektiven und subjektiven Voraussetzungen

die beschriebenen Rechtsfolgen verhängen. Der betroffene Steuerpflichtige wird daher nicht auf günstige Einzelfallentscheidungen hoffen können, selbst wenn er dem Finanzamt als ansonsten zuverlässig bekannt ist. Diese Verschärfung ist ein weiterer Grund, sämtliche Prozesse sauber zu dokumentieren, USt-IdNrN. konsequent abzufragen und zu archivieren oder schlachtweg den gesunden Menschenverstand walten zu lassen, damit es gar nicht erst zu Sanktionen des Finanzamts kommt.

## VII. Fiskalvertreter

Ausländische Unternehmer können sich durch einen im Inland ansässigen Fiskalvertreter vertreten lassen, wenn sie im Inland ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführen und keinen Vorsteuerabzug vornehmen können. Neu ist, dass der Fiskalvertreter gemäß § 22b Abs. 2 UStG-E nicht nur wie bisher eine Umsatzsteuererklärung, sondern auch quartalsweise Umsatzsteuervoranmeldungen abgeben müssen. Die von ihm abzugebende ZM muss den Grundsätzen des [§ 18a UStG](#) entsprechen, § 22b Abs. 2a UStG-E.

## VIII. Fazit

Der diesjährige Referentenentwurf zum Jahressteuergesetz ist deutlich umfangreicher als seine Vorgänger. Es handelt sich nicht lediglich um punktuelle Anpassungen, vielmehr vollzieht der Entwurf durch die Umsetzung der Quick Fixes eine grundlegende Novellierung grenzüberschreitender Lieferbeziehungen. Über die Praktikabilität der Quick Fixes mag man angesichts der aufgeworfenen Praxisfragen streiten, dennoch sind gravierende Änderungen vor dem Hintergrund der europarechtlichen Vorgaben eher nicht zu erwarten. Unternehmen wie Berater werden mit den Änderungen leben müssen und die Prozesse frühzeitig umstellen müssen.

Bis zum 5.6.2019 hatten die Verbände Gelegenheit zur Stellungnahme. Vor diesem Hintergrund ist es gut denkbar, dass die Bundesregierung noch vor der Sommerpause einen Gesetzesentwurf präsentiert. Ob der Referentenentwurf in seiner Gänze tatsächlich final verabschiedet werden wird, bleibt indes abzuwarten.

## AUTOREN



Jürgen Scholz,  
Dipl.-Finw., StB, M.B.L.-HSG (Univ. St. Gallen) leitet die Umsatzsteuerberatung bei der WTS Steuerberatungsgesellschaft und ist als Global Head of Indirect Tax für das in über 100 Staaten präsente Steuerberatungsnetzwerk WTS Global tätig.



Philipp Carlson,  
RA, StB, ist Manager in der Service Line Indirect Tax bei der WTS Steuerberatungsgesellschaft in München. Er berät nationale und internationale Unternehmen in allen Fragen des Umsatzsteuerrechts.