

Das Wichtigste in Kürze

Liebe Leserin, lieber Leser,

in dieser Ausgabe der USt Info gehen wir unter der Rubrik Gesetzgebung auf die Überlegungen der Europäischen Kommission hinsichtlich der Fortentwicklung des Mehrwertsteuerrechts ein.

Die Beiträge unter der Rubrik Aus der Praxis beschäftigen sich mit folgenden Themen:

- Das BZSt hat darüber informiert, dass sich Unternehmen ab dem 01.10.2014 für die Verfahrenserleichterung des sog. Mini-One-Stop-Shop Verfahrens (MOSS) registrieren lassen können, wenn sie Kommunikationsdienstleistungen an Privatkunden im EU-Ausland erbringen, die ab dem 01.01.2015 nicht mehr der deutschen Umsatzsteuer, sondern der Umsatzsteuer des Wohnsitzstaates des Kunden unterliegen.
- Vorschlag des BMF zur Einführung eines Organschaftsmeldeverfahrens, so dass die deutsche Finanzverwaltung erstmalig systematisch über die Zugehörigkeit von Gesellschaften zu einem umsatzsteuerlichen Organkreis informiert wird.

Unter der Rubrik Rechtsprechung stellen wir Ihnen zunächst zwei EuGH-Urteile vor:

- Der EuGH hat in Fortentwicklung seiner Rechtsprechung zum Leistungsaustausch zwischen Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte entschieden, dass Dienstleistungen eines in einem Drittstaat ansässigen Stammhauses an seine Zweigniederlassung in einem EU-Mitgliedstaat, die Teil einer umsatzsteuerlichen Organschaft ist, der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen sei.
- Ferner hat der EuGH für Recht gesprochen, dass dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug aus einer Rechnung zu versagen sei, sofern die Leistung dem Reverse Charge-Verfahren unterliegt, der leistende Unternehmer aber dennoch in seiner Rechnung die Umsatzsteuer gesondert ausweist.

Darüber hinaus stellen wir Ihnen weitere Urteile der deutschen Finanzgerichtsbarkeit vor:

- Der BFH hat sich in mehreren Verfahren erneut zu der Frage eines geeigneten Maßstab zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen bei gemischt genutzten Gebäuden geäußert und dabei u. a. Kriterien dafür aufgestellt, wann ein Umsatzschlüssel den Vorzug vor dem Flächenschlüssel erhält.
- Ferner hat der BFH in Fortsetzung seiner Rechtsprechung zum Preisnachlass außerhalb der Lieferkette entschieden, dass ein Zentralregulierer, der den Anschlusskunden einen Teil seines von den Lieferanten erhaltenen

5

November 2014

Preisnachlasses weiterleitet, keine Entgeltminderung geltend machen könne, wenn der Zentralregulierer selbst nicht in die Lieferkette eingebunden ist.

- Zu der gleichen Thematik hat der BFH für Recht gesprochen, dass der letzte inländische Abnehmer (C) im Rahmen eines Reihengeschäfts (A – B – C) seinen Vorsteuerabzug nicht mindern müsse, wenn ihm der erste ausländische Lieferant (A) einen Preisnachlass gewährt und die Lieferung des A an den B im Ausland eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung darstellt.
- In einem anderen Streitfall hatte sich der BFH mit der Rechtsfrage auseinander zu setzen, wann ein Unternehmer für Zwecke des Besteuerungsverfahrens (allgemeines Besteuerungsverfahren vs. Vorsteuer-Vergütungsverfahren) bereits im Inland bzw. noch im Ausland als ansässig gilt, wenn er im Inland zwar eine eingetragene Zweigniederlassung bzw. Betriebsstätte unterhält, diese aber keine Umsätze an fremde Dritte ausführt.
- Der BFH hat ferner für Recht gesprochen, dass ein Kleinunternehmer, der in einer Kleinbetragsrechnung zwar nur den Bruttopreis – ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis – aber den Steuersatz angibt, die Umsatzsteuer gem. § 14c Abs. 2 UStG (unberechtigter Steuerausweis) schuldet.
- Das FG Nürnberg hat in zwei Verfahren entschieden, dass in Feld 1 eines CMR-Frachtbriefs, der als Belegnachweis für eine innergemeinschaftliche Lieferung dienen soll, – vermutlich entgegen der weit verbreiteten Praxis – als Absender nicht derjenige einzutragen ist, bei dem der Liefergegenstand abgeholt wird, sondern die Person, die den Transportauftrag an den Frachtführer erteilt hat. In einem Verfahren wurde mangels ordnungsgemäßer Belegnachweise sogar eine Steuerverkürzung angenommen. Dies hat der BFH im Revisionsverfahren zunächst revidiert. Nach Zurückweisung an das FG muss dieses nun erneut die Voraussetzungen der Leichtfertigkeit prüfen.
- Der BFH hat in einem Urteil dazu Stellung genommen, wann die Fortführung des Unternehmens durch den Veräußerer für eine gewisse Übergangszeit nicht zwangsläufig schädlich ist für die Annahme einer Geschäftsveräußerung im Ganzen.
- Das FG Rheinland-Pfalz hat entschieden, dass selbst wenn der Endkunde bei einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft den Spediteur mit dem Transport der Ware beauftragt, die bewegte Lieferung derjenigen des ersten Lieferanten an seinen Abnehmer – also der ersten Lieferung – zuzuordnen sei, wenn der Lieferant weder wusste noch wissen musste, dass der Transportauftrag vom Endkunde erteilt wurde.
- Das FG Köln hat in zwei Urteilen die Anforderungen an die Eintragung unter dem Abschn. 9 Buchst. a des Vorsteuer-Vergütungsantrags hinsichtlich der Erklärung, zu welchem Anlass die Gegenstände oder Dienstleistungen bezogen wurden, konkretisiert.

Unter der Rubrik Finanzverwaltung berichten wir über die folgenden BMF-Schreiben:

5

November 2014

- Das BMF hat in mehreren Schreiben zum Reverse Charge-Verfahren bei Bauleistungen, Gebäudereinigungsleistungen, bei bestimmten Metalllieferungen sowie bei Lieferungen von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern und Spielekonsolen Stellung genommen.
- Das BMF hat mit neuerlichem Schreiben zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen seine Rechtsauffassung teilweise geändert. Nunmehr wird die Rückgabe der Transporthilfsmittel gegen Rückzahlung des Pfandgeldes als Entgeltminderung und nicht als Rücklieferung angesehen.
- In einem weiteren Schreiben hat das BMF zu der umsatzsteuerlichen Behandlung der Abrechnung von Mehr- bzw. Mindermengen Gas Stellung genommen.

Unser Blick ins Ausland entfällt in dieser Ausgabe.

Für Rückfragen steht Ihnen das WTS Umsatzsteuer-Team gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH



Joachim Strehle
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater



ppa. Andreas Masuch
Steuerberater

Inhalt

A. GESETZGEBUNG – PLANUNG, RECHT, UMSETZUNG	6
A.1. Quo Vadis Mehrwertsteuer?	6
B. AUS DER PRAXIS.....	8
B.1. Registrierung für den Mini-One-Stop-Shop ab dem 01.10.2014 möglich	8
B.2. Vorschlag für die Einführung eines Organschaftsmeldeverfahrens, BMF 28.08.2014	9
C. RECHTSPRECHUNG UND IHRE FOLGEN	10
C.1. Steuerbarkeit von Dienstleistungen zwischen einem in einem Drittstaat ansässigen Stammhaus und seiner in einem EU-Mitgliedstaat belegenen Zweigniederlassung, die Teil einer umsatzsteuerlichen Organschaft im Niederlassungsstaat ist, EuGH 17.09.2014	10
C.2. Vorsteuerabzug bei fälschlicherweise nicht angewendetem Reverse Charge-Verfahren, EuGH 06.02.2014.....	12
C.3. Umsatzschlüssel als geeigneter Maßstab zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen hinsichtlich gemischt genutzter Gebäuden, BFH 07.05.2014, 05.06.2014 und 03.07.2014	13
C.4. Keine Entgeltminderung bei Zentralregulierung, BFH 03.07.2014	14
C.5. Keine Vorsteuerminderung beim letzten inländischen Abnehmer einer Lieferkette bei Rabattgewährung durch ersten Lieferer im Reihen- geschäft, BFH 05.06.2014	15
C.6. Ansässigkeit im Inland für Zwecke des Vorsteuer-Vergütungs- verfahrens, BFH 05.06.2014.....	17
C.7. Unberechtigter Steuerausweis bei Kleinbetragsrechnungen eines Kleinunternehmers, BFH 25.09.2013.....	18
C.8. Versagung der Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen bei unzutreffenden Angaben im CMR-Frachtbrief und leichtfertige Steuerverkürzung, BFH 24.07.2014 sowie FG Nürnberg 28.05.2013 und 16.07.2013	19
C.9. Nichtumsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung bei vorübergehender Weiterführung des Geschäfts durch den Veräußerer, BFH 30.01.2014	21

C.10. Zuordnung der sog. „bewegten“ Lieferung im Rahmen von Reihengeschäften, FG Rheinland-Pfalz 04.12.2012	22
C.11. Anforderung an ordnungsgemäße Eintragung in Abschn. 9 Buchst. a des Vorsteuer-Vergütungsantrages, FG Köln 09.04.2014.....	23
D. FINANZVERWALTUNG	25
D.1. Update zu den Änderungen bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG	25
D.1.1. <i>Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen (Rechtslage bis zum 15.02.2014), BMF 31.07.2014</i>	26
D.1.2. <i>Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Lieferung von Mobilfunkgeräten, BMF 27.08.2014</i>	27
D.1.3. <i>Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Eisen- und Stahlerzeugnissen, BMF 22.09.2014</i>	27
D.1.4. Änderung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers durch das „Kroatienbegleitgesetz“, BMF 26.09.2014.....	28
D.1.5. <i>Vordruckmuster für den Nachweis zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen und/oder Gebäude- reinigungsleistungen, BMF 01.10.2014</i>	31
D.2. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen – geänderte Verwaltungsauffassung, BMF 20.10.2014	32
D.3. Umsatzsteuerliche Behandlung der Abrechnung von Mehr- bzw. Mindermengen Gas, BMF 01.07.2014	33
E. BLICK INS AUSLAND.....	35

A. GESETZGEBUNG – PLANUNG, RECHT, UMSETZUNG**A.1. Quo Vadis Mehrwertsteuer?**

Verbrauchsabgaben gehen zurück auf das alte Ägypten und sowohl die Griechen als auch die Römer kannten solche Lasten. Sie galten als leicht zu erhebende und ertragreiche Steuern.

Im Mittelalter entwickelten sich in den Städten unter dem Begriff „teloneum“ die verschiedensten Verbrauchsabgaben, die zu Beginn der Neuzeit als Einzelverbrauchsteuern regelmäßig „Akzisen“ genannt wurden.

In „Deutschland“, d. h. im damaligen deutschen Raum war Brandenburg vorne dran, mithin richtete Kurfürst Friedrich Wilhelm der Große zu Brandenburg die „Generalconsumptionsaccise“ 1685 ein. Diese Art von Abgabe fand breite Zustimmung und war im gesamten (Ersten) Reich wenige Jahre danach verbreitet.

Im Kaiserreich führte der gewaltige Finanzbedarf des Ersten Weltkriegs 1916 zu einer reichseinheitlichen Stempelsteuer auf Warenlieferungen und 1918 zu einer Allphasen-Bruttoumsatzsteuer, die alle folgenden Wirren bis ins Nachkriegsdeutschland überstanden hat, und zwar in der alten Bundesrepublik bis Ende 1967 und in der „Deutschen Demokratischen Republik“ bis 1970. Der Steuersatz von anfänglichen 0,5 % stieg nach wiederholten Änderungen 1935 auf 2,0 %, 1946 auf 3,0 % und 1951 auf 4,0 % an.

Im Rahmen der Harmonisierung der Umsatzbesteuerung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft wurde 1968 der Übergang zum System der Mehrwertbesteuerung mit Vorsteuerabzug vollzogen. Es handelte sich dabei um eine grundlegende Änderung zur Netto-Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug. Rechtsgrundlage war die 6. Richtlinie zum gemeinsamen Mehrwertsteuersystem, welche durch die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie 2007 abgelöst wurde.

Mit der Vollendung des Europäischen Binnenmarktes zum 01.01.1993 sind die Zölle und Einfuhrumsatzsteuern im Warenverkehr innerhalb der Union weggefallen. Die Waren sind im Land ihrer endgültigen Bestimmung der Besteuerung zu unterwerfen. Bei diesem Bestimmungslandprinzip handelte es sich jedoch um eine – ursprünglich für vier Jahre angedachte – Übergangsregelung. Mittlerweile gilt das Bestimmungslandprinzip unbefristet. Ziel war jedoch eine einheitliche Besteuerung nach dem sog. Ursprungslandprinzip. Danach würde die Besteuerung in dem Land vorgenommen, aus dem die Waren kommen.

Unabhängig von obiger systematischer Ausrichtung hat die Entwicklung in den letzten Jahrzehnten gezeigt, dass sich die Umsatzsteuer von einer simplen „Buchhaltersteuer“ zu einer komplexen, risikobehafteten und betrugsanfälligen

5

November 2014

Steuer gewandelt hat. Diese Problematik ist der Europäischen Kommission bekannt. Sie hat sich der Sache angenommen und versucht eine Lösung zu finden.

So hat die Europäische Kommission am 29.10.2014 ein Papier verfasst und dabei Optionen für ein einfacheres und robusteres künftiges Mehrwertsteuersystem vorgestellt. In diesem Papier finden sich Überlegungen zur Gestaltung eines einfacheren, wirksameren und betrugssichereren Mehrwertsteuersystems. Ziel ist die Schaffung eines „endgültigen Mehrwertsteuersystems“, welches das seit mehr als 20 Jahren in der Union geltende vorläufige und überholte System ersetzen soll. Das künftige Mehrwertsteuersystem soll den Bedürfnissen der Wirtschaft im Binnenmarkt besser gerecht werden und weniger betrugsanfällig sein als das heutige System. Das Dokument enthält fünf Optionen:

- Der Lieferer ist für die Erhebung und Entrichtung der Mehrwertsteuer verantwortlich, und die Besteuerung von Lieferungen hängt davon ab, wohin die Gegenstände geliefert werden.
- Der Lieferer ist für die Erhebung und Entrichtung der Mehrwertsteuer verantwortlich, und die Besteuerung von Lieferungen hängt davon ab, wo der Kunde niedergelassen ist.
- Der Kunde – nicht der Lieferer – schuldet die Mehrwertsteuer, und besteuert wird dort, wo der Kunde niedergelassen ist (Umkehrung der Steuerschuldnerschaft).
- Der Kunde – nicht der Lieferer – schuldet die Mehrwertsteuer, und besteuert wird dort, wohin die Gegenstände geliefert werden.
- Der Status quo wird beibehalten, allerdings mit einigen Änderungen.

Bei Durchsicht der obigen Varianten wird Eines deutlich, nämlich der Abschied vom sog. Ursprungslandprinzip. Die Europäische Kommission führt in ihrer Pressemitteilung dazu aus, dass umfangreiche politische und fachliche Konsultationen ergeben haben, dass ein auf dem Ursprungsort basierendes System wohl nicht realisierbar ist. Es besteht vielmehr Einigkeit darin, dass ein endgültiges System auf dem Grundsatz des Bestimmungsorts basieren muss, d. h. die Mehrwertsteuer ist am Bestimmungsort der Gegenstände zu entrichten. Dieses System kann jedoch für Lieferungen von Gegenständen zwischen Unternehmen auf unterschiedliche Weise gestaltet und umgesetzt werden.

Wie geht's weiter? Die Europäische Kommission wird nun eine eingehende Bewertung vornehmen, um festzustellen, welche Auswirkungen die einzelnen Optionen für die Unternehmen und die Mitgliedstaaten haben würden. Im Frühjahr 2015 wird sie auf der Grundlage ihrer Erkenntnisse das mögliche weitere Vorgehen erläutern.

Praxishinweis:

Die Initiative der Europäischen Kommission ist zu begrüßen. Es muss das Ziel sein, dass der Handel im Europäischen Binnenmarkt nicht durch das Mehrwertsteuerrecht (weiter) behindert wird und beim Warenhandel selbst der redliche Un-

ternehmer umsatzsteuerlichen Risiken ausgesetzt ist. Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten.

Verfasser: WP/StB Joachim Strehle, München

B. AUS DER PRAXIS

B.1. Registrierung für den Mini-One-Stop-Shop ab dem 01.10.2014 möglich

Mit der Richtlinie 2008/8/EG (sog. MwSt-Paket) wurde die MwStSystRL mit Wirkung ab dem 01.01.2010 geändert. Weitere Änderungen in den darauf folgenden Jahren waren von Beginn an vorgesehen, so auch hinsichtlich der Bestimmung des Ortes von Kommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie elektronisch erbrachten Dienstleistungen an Nichtunternehmer ab dem 01.01.2015 (vgl. USt-Info 1/2014, Beitrag A.1).

Im „Kroatienbegleitgesetz“ wurde dementsprechend die Ortsverlagerung von diesen Kommunikationsleistungen durch Aufhebung der Nr. 11 bis 13 (Ort der sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie von auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen) in § 3a Abs. 4 Satz 2 und Neufassung von § 3a Abs. 5 UStG (weitere redaktionelle Anpassungen in § 3a Abs. 6 und 8 UStG) mit Wirkung zum 01.01.2015 umgesetzt (vgl. USt-Info 3/2014, Beitrag A.1). Diese Dienstleistungen werden künftig nicht mehr am Ort des leistenden Unternehmers, sondern am Wohnsitz des privaten Endabnehmers umsatzbesteuert.

Für die betroffenen deutschen Unternehmen bedeutet dies, dass die o. g. Dienstleistungen an EU-Privatkunden nicht mehr mit deutscher Umsatzsteuer, sondern mit der jeweiligen Umsatzsteuer des Wohnsitzlandes der Kunden abgerechnet werden müssen.

Ab dem 01.01.2015 sind somit bis zu 28 verschiedene Umsatzsteuersätze in die unternehmensinternen Systeme zu implementieren. Damit Unternehmen ihren Melde- und Erklärungspflichten nicht in allen EU-Mitgliedsstaaten einzeln nachkommen müssen, wird die Verfahrenserleichterung des sog. Mini-One-Stop-Shop Verfahrens (MOSS) eingeführt. Der Unternehmer hat sich für diese Zwecke nur bei seiner inländischen Finanzbehörde (für deutsche Unternehmen beim BZSt) zu registrieren. Ab 2015 sind dann quartalsmäßig für alle Länder gemeinsame Umsatzsteuererklärungen mittels Web-Portal zu übermitteln. Die kumulierte Umsatzsteuerschuld wird an die deutsche Finanzbehörde abgeführt, welche die Verteilung der Umsatzsteuern auf die betroffenen EU-Mitgliedstaaten übernimmt.

Das BZSt hat am 19.09.2014 mitgeteilt, dass deutsche Unternehmen ab dem 01.10.2014 die Teilnahme an dieser Verfahrenserleichterung Mini-One-Stop-Shop für die Umsatzsteuer auf elektronische Dienstleistungen beantragen kön-

nen. Die Antragstellung ist im Online-Portal des BZSt möglich. Das BZSt hat ferner einen Frage-Antwort-Katalog eingestellt.

Registrierte Unternehmen können über das BZSt Online-Portal Umsatzsteuererklärungen übermitteln und berichtigen, ihre Registrierungsdaten ändern sowie sich vom Verfahren abmelden. Sie können damit die in den übrigen EU-Mitgliedsstaaten ausgeführten Umsätze, die unter die Neuregelung fallen, zentral beim BZSt erklären und die Umsatzsteuer insgesamt entrichten.

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

B.2. Vorschlag für die Einführung eines Organschaftsmeldeverfahrens, BMF 28.08.2014

Die Finanzverwaltung sieht bei der Sicherstellung der Umsatzbesteuerung ein Defizit an Erkenntnis über das Vorliegen von Organschaftsverhältnissen und den Umfang bzw. über die Zusammensetzung von Organkreisen. Vor diesem Hintergrund hat das BMF mit Schreiben vom 28.08.2014 die großen Verbände („8er-Bande“) darüber in Kenntnis gesetzt, dass die Einführung eines Organschaftsmeldeverfahrens beabsichtigt ist.

Durch die geplanten Meldungen soll die Finanzverwaltung aktuelle Informationen über den Beginn und das Ende der Zugehörigkeit von Organgesellschaften zum Unternehmen eines jeweiligen Organträgers erhalten. Das zuständige Referat beim BMF arbeitet die Details im Moment aus. Ein Eckpunkte-Papier liegt mittlerweile vor. Mitunter ist angedacht, die Sache über eine (unselbständige) Anlage zur Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Umsatzsteuer-Jahreserklärung abzuwickeln.

Daneben sieht das Konzept vor, dass Organträgern auch neue Verantwortlichkeiten gegenüber den zum Organkreis gehörenden Organgesellschaften auferlegt werden sollen. Die Organträger sollen neben ihren ggf. abzugebenden Zusammenfassenden Meldungen auch für ihre Organgesellschaften unter deren USt-IdNrn. die Zusammenfassenden Meldungen zeitgleich abgeben. Weiter sollen die Organträger zentraler Ansprechpartner für alle auftretenden Probleme und Rückfragen der Finanzverwaltung zu den Zusammenfassenden Meldungen, mithin auch für die Aufklärung von eventuellen Differenzen aus dem internationalen Datenabgleich sein.

Die zeitliche Umsetzung ist noch offen.

Praxishinweis:

Die Initiative dient bei Organschaften einer verbesserten Abgleichsmöglichkeit bzw. der Vermeidung des Auseinanderfallens von gemeldeten Daten aus Umsatzsteuererklärungen auf der einen Seite und Zusammenfassenden Meldungen

auf der anderen Seite. Bei den Unternehmen (Organträgern) werden die neuen Meldepflichten einen gewissen Verwaltungsaufwand auslösen, Selbiger erscheint allerdings wohl noch vertretbar, im Vergleich zum Aufwand bei (nachträglichen) Aufklärungsarbeiten bei eventuellen Differenzen. Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass eine höhere Rechtssicherheit für die Unternehmen hinsichtlich des Bestehens oder Nichtbestehens einer Organschaft damit nicht verbunden ist. Hier bleibt eine jeweilige Prüfung anhand des einschlägigen Kriterienkatalogs weiterhin notwendig.

Verfasser: WP/StB Joachim Strehle, München

C. RECHTSPRECHUNG UND IHRE FOLGEN

C.1. Steuerbarkeit von Dienstleistungen zwischen einem in einem Drittstaat ansässigen Stammhaus und seiner in einem EU-Mitgliedstaat belegenen Zweigniederlassung, die Teil einer umsatzsteuerlichen Organschaft im Niederlassungsstaat ist, EuGH 17.09.2014

Mit dem am 17.09.2014 zu einem entsprechenden Vorabentscheidungsersuchen der schwedischen Steuerbehörden ergangenen Beschluss in der Rechtssache *Skandia America Corp.* (Rs. C-7/13) ist der EuGH teilweise von seinem bisher vertretenen Grundsatz der Nichtbesteuerung von grenzüberschreitend erbrachten Dienstleistungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätten bei der Umsatzsteuer unerwartet abgerückt.

Es sei daran erinnert, dass der EuGH in seinem Urteil vom 23.03.2006 (Rs. C-210/04, *FCE Bank*), entschieden hatte, dass grenzüberschreitende Dienstleistungen zwischen einem Stammhaus und seiner Niederlassung nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, da das Stammhaus und die Niederlassung Teil der gleichen rechtlichen Einheit sind und es daher zwischen ihnen keine Transaktion wirtschaftlicher Art geben kann, bei der die Niederlassung ein eigenes wirtschaftliches Risiko übernimmt. Diese Sichtweise wurde auf inländischer und grenzüberschreitender Ebene nicht nur innerhalb der EU übernommen, sondern hat sich inzwischen auch in einer Reihe von Nicht-EU Staaten etabliert.

In dem vom EuGH entschiedenen vorliegenden Fall, hatte die in den USA ansässige Skandia America Corp. extern erworbene IT-Dienstleistungen verschiedenen Gesellschaften und Zweigniederlassungen innerhalb des Konzerns, darunter auch ihrer schwedischen Zweigniederlassung, zur Verfügung und in Rechnung gestellt. Die schwedische Zweigniederlassung ist als Organgesellschaft Mitglied einer umsatzsteuerlichen Organschaft in Schweden. Die Zweigniederlassung war damit beauftragt, die von dem Stammhaus erbrachten IT-Dienstleistungen zu dem Endprodukt IT-Produktion weiterzuverarbeiten. Die IT-Produktion wurde so dann Gesellschaften im Konzern entgeltlich zur Verfügung gestellt, und zwar sowohl innerhalb als auch außerhalb der umsatzsteuerlichen Organschaft.

5

November 2014

Bezüglich der vom Stammhaus erbrachten Dienstleistungen wurde keine Umsatzsteuer angemeldet, weder vom Stammhaus, der Zweigniederlassung oder im Rahmen der Meldung des Organträgers der umsatzsteuerlichen Organschaft.

Der EuGH betont in seinem Beschluss, dass er insoweit an seiner früheren Sichtweise festhalte, als die Niederlassung eines ausländischen Stammhauses keine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit ausübe, sondern lediglich ein vom Stammhaus abhängiger Unternehmensteil ohne eigenes wirtschaftliches Risiko sei. Im vorliegenden Fall, in dem die Niederlassung jedoch Organgesellschaft in einem umsatzsteuerlichen Organkreis ist, könne aus Sicht des EuGH der Leistungsempfang nicht isoliert der Niederlassung zugerechnet werden, sondern es müsse berücksichtigt werden, dass der Organkreis insgesamt als einzige steuerpflichtige Person und damit eine unabhängige Einheit für Zwecke der Mehrwertsteuer darstelle.

Daher hat der EuGH, zugunsten der schwedischen Steuerbehörden und gegen den Schlussantrag des Generalanwalts vom 14.05.2014, in der ersten Vorlagefrage entschieden, dass Dienstleistungen eines in einem Drittstaat ansässigen Stammhauses an seine Zweigniederlassung in Schweden, die Teil einer umsatzsteuerlichen Organschaft in Schweden ist, der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen sei und zwar als Dienstleistung an einen unabhängigen Dritten (umsatzsteuerlicher Organkreis). Der EuGH hat zur zweiten Vorlagefrage für Recht gesprochen, dass der Leistungsempfang der Niederlassung im Rahmen der Umsatzsteuermeldung des Organkreises im Wege des Reverse Charge-Verfahrens zu melden und zu versteuern sei (Art. 196 MwStSystRL).

Praxishinweis:

Auswirkungen und damit erhebliche zusätzliche Belastungen dürften sich insbesondere für international aufgestellt Banken und Versicherungen ergeben, vor allem für solche mit Stammhäusern außerhalb der EU, für die sich Niederlassungsstrukturen in der EU nicht nur aus kommerziellen Gründen als Repräsentanz im europäischen Raum etabliert haben, sondern u. a. auch aus regulatorischen Gründen (EU-Pass). In einer Reihe von EU-Mitgliedstaaten werden solche Niederlassungen entweder automatisch oder durch entsprechende Antragstellung Teil einer umsatzsteuerlichen Organschaft im Niederlassungsland und geben dort häufig IT-Dienstleistungen und andere Supportleistungen weiter.

Daher bleibt grundsätzlich abzuwarten, ob – und wenn ja –, wann und in welchem Umfang sich andere EU-Mitgliedstaaten bzw. deren Finanzverwaltungen der neuen Sichtweise des EuGH anschließen und für die Zukunft entsprechende Regelungen in ihre nationale Gesetzgebung bzw. Anwendungsvorschriften aufnehmen. Wir erwarten, dass die EU-Mitgliedstaaten, die sich dieser Auffassung anschließen, dies insbesondere mit dem Argument erforderlicher Maßnahmen gegen die Steuervermeidung durch künstliches Kostenrouting über Niederlassungsstrukturen begründen werden.

Es kann aus unserer Sicht auch nicht ausgeschlossen werden, dass die jetzige Argumentation des EuGH von Steuerbehörden in den EU-Mitgliedstaaten in Zukunft dafür verwendet wird, um auch andere Strukturen anzugreifen, bspw. in denen Dienstleistungen von Niederlassungen europäischer Unternehmen in Nicht-EU-Mitgliedstaaten, die keine Umsatzsteuer erheben, eingekauft und dann an das europäische Stammhaus weitergereicht werden, das wiederum die Dienstleistungen innerhalb seines umsatzsteuerlichen Organkreises weitergibt, jeweils ohne Umsatzsteuer. Allerdings wäre dem entgegen zu halten, dass in dem vom EuGH aktuell entschiedenen Sachverhalt die Niederlassung Teil eines fremden umsatzsteuerlichen Organkreises geworden war und gerade nicht Teil eines Organkreises mit dem US-Unternehmen (Stammhaus) als ausländischem Organträger.

Vor diesem Hintergrund empfehlen wir, die umsatzsteuerliche Behandlung von Dienstleistungsverhältnissen innerhalb der Unternehmensgruppe zu überprüfen, insbesondere auch vor dem Hintergrund der Einbindung in umsatzsteuerliche Organschaften. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft und die Aufnahme in einen umsatzsteuerlichen Organkreis in der EU (noch) nicht einheitlich geregelt sind und sich hieraus ggf. auch Möglichkeiten für eine geeignete Anpassung und Planung der jetzigen bzw. künftigen Strukturen ergeben.

Verfasser: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf/Frankfurt a. M.,
StB Sonja Wiesner, München

C.2. Vorsteuerabzug bei fälschlicherweise nicht angewandtem Reverse Charge-Verfahren, EuGH 06.02.2014

Erbringt ein Unternehmer eine Leistung, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (sog. Reverse Charge-Verfahren), und weist er dennoch in seiner Rechnung die Umsatzsteuer gesondert aus, ist dem Leistungs-/Rechnungsempfänger der Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung zu versagen.

Diese nicht überraschende Entscheidung traf der EuGH in einem Streitfall aus Rumänien (EuGH-Urteil vom 06.02.2014, Rs. C-424/12, *Fatorie*).

Die Klägerin, eine rumänische Gesellschaft, hatte mit einem dortigen Bauunternehmen einen Rahmenvertrag zur Errichtung einer Schweinehalle und Modernisierung einer Schweinefarm geschlossen. Nachdem die Arbeiten abgeschlossen waren, stellte der Bauunternehmer an die Klägerin eine entsprechende Rechnung zzgl. Umsatzsteuer aus, obwohl für derlei Arbeiten das Reverse Charge-Verfahren anzuwenden war. Nachdem die Behörde davon Kenntnis erlangte, forderte sie die geltend gemachte Vorsteuer von der Klägerin zurück.

Da sich das Bauunternehmen mittlerweile in Insolvenz befand und die ausgewiesene und von der Klägerin an sie gezahlte Mehrwertsteuer nicht an die rumänische Steuerverwaltung abgeführt hatte, war die Klägerin der Auffassung, dass die Versagung des Vorsteuerabzugs nicht unionsrechtskonform sei, wenn eine Berichtigung wegen Insolvenz des Leistenden unmöglich sei.

Dem erteilte der EuGH jedoch eine Abfuhr, da es sich bei der von der Klägerin an den Leistenden gezahlten Umsatzsteuer nicht um eine gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer handelt und die Insolvenz des leistenden Unternehmens insoweit keinen Grund bilde, die Versagung des Vorsteuerabzugs in Frage zu stellen.

Verfasserin: StBin Ute Spohrer, München

C.3. Umsatzschlüssel als geeigneter Maßstab zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen hinsichtlich gemischt genutzter Gebäuden, BFH 07.05.2014, 05.06.2014 und 03.07.2014

In drei Entscheidungen hat sich der BFH erneut zur Frage des Maßstabs zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen bei sog. gemischt genutzten Gebäuden geäußert. Als sog. gemischt genutzte Gebäude gelten Gebäude, die teilweise zur Erbringung von den Vorsteuerabzug ermöglicher Umsätze genutzt werden (z. B. in Form einer steuerpflichtigen Vermietung) und teilweise zur Erbringung den Vorsteuerabzug ausschließender Umsätze (z. B. in Form einer steuerfreien Vermietung). Soweit der Steuerpflichtige den Abzug ihm in Rechnung gestellter Umsatzsteuer, die das Gesamtobjekt „Gebäude“ betreffen, als Vorsteuer begeht, so sind die entsprechenden Beträge grundsätzlich aufzuteilen (§ 15 Abs. 1 bis 4 UStG).

In seinen Urteilen vom 07.05.2014 (AZ: V R 1/10) und 03.07.2014 (AZ: V R 2/10) rückte der BFH dabei von seiner noch im letzten Jahr vertretenen Auffassung ab, dass der Aufteilungsmaßstab entsprechender Vorsteuerbeträge (entsprechend der gesetzlichen Vorgabe des § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG) ausschließlich nach dem Verhältnis der Flächennutzung des Gebäudes ermittelt werden dürfe.

Nach der nun vertretenen Position des BFH soll ein solcher sog. Flächenschlüssel dann nicht zur Anwendung kommen, wenn die einzelnen Teilflächen mit unterschiedlichen Ausstattungsmerkmalen ausgestattet sind, welche wiederum zu differierenden Vorsteuerbeträgen pro Flächeneinheit führen. Im Ergebnis kann der Betrag der abzugsfähigen Vorsteuer aus der Errichtung oder dem Erwerb eines gemischt genutzten Gebäudes somit dann, wenn die Ausstattung der einzelnen Flächen unterschiedlich ist, nach Maßgabe eines objektbezogenen Umsatzschlüssels (also dem Verhältnis der mit den Teilflächen erzielten Einnahmen) ermittelt werden.

In einem weiteren Verfahren (Beschluss vom 05.06.2014, AZ: XI R 31/09) hat der BFH überdies dem EuGH u. a. die Frage vorgelegt, ob denn die grundsätzliche

Behandlung eines Gebäudes im Rahmen der Anschaffung oder Errichtung als einheitliches umsatzsteuerliches Wirtschaftsgut unionsrechtlich geboten sei. Nach Auffassung des BFH könnten zur präziseren Bestimmung der abziehbaren Vorsteuerbeträge diese zunächst direkt und unmittelbar den steuerpflichtigen oder steuerfreien Verwendungsumsätze des Gebäudes zugeordnet werden müssen und lediglich die danach verbliebenen Vorsteuern nach einem Umsatz- oder Flächenschlüssel aufgeteilt werden. Da der EuGH sich zu dieser „Vorabzuordnung“ bislang noch nicht explizit geäußert hat, könnten sich infolge der im kommenden Jahr zur erwartenden EuGH-Entscheidung maßgebliche Änderungen der deutschen Praxis zur Aufteilung von Vorsteuerbeträgen ergeben.

Verfasser: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf/Frankfurt a. M.

C.4. Keine Entgeltminderung bei Zentralregulierung, BFH 03.07.2014

Im Urteilsfall war die Klägerin als sog. Zentralregulierer (Einkaufsgenossenschaft) für Anschlusskunden tätig, die als Unternehmer Gegenstände von Lieferanten erwarben. Mit den Lieferanten der Anschlusskunden schloss die Klägerin sog. Verrechnungsabkommen. Darin verpflichtete sie sich dazu, sich für den Absatz der Ware der Lieferanten einzusetzen und zusätzlich im Wege des Schuldbeitritts das Delkredere und außerdem die Zentralregulierung für sämtliche Lieferungen an die Anschlusskunden zu übernehmen. Im Umfang der möglichen Steuerfreiheit seiner Leistungen hatte der Zentralregulierer auf die Steuerfreiheit verzichtet.

Die Lieferungen der Waren wurden unmittelbar von den Lieferanten an die Anschlusskunden ausgeführt; die Lieferanten stellten ihre Rechnungen an die Anschlusskunden aus. Von den Lieferanten erhielt die Klägerin für die erbrachte Leistung eine Provision. Einen Teil der erhaltenen Provision gab die Klägerin als sog. Verrechnungsvergütung oder sog. Zusatzvergütung an die Anschlusskunden weiter.

Die Klägerin machte geltend, dass sie durch die Provisionsweitergabe zu einer Entgeltminderung berechtigt sei, welche sich darüber hinaus auch nach dem Regelsteuersatz berechne, und zwar unabhängig davon, ob die an die Anschlusskunden gelieferte Ware dem ermäßigten Steuersatz unterlegen habe.

Der BFH hat entschieden, dass die Weitergabe der Provision an die Anschlusskunden keine Entgeltminderung für den Zentralregulierer sei und sich somit die Bemessungsgrundlage für seine Leistungen, die er gegenüber den Lieferanten erbringt, nicht mindere. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Anschlusskunden entfällt damit. Da der Zentralregulierer bereits dem Grunde nach keine Entgeltminderung vornehmen kann, ist die Frage, ob eine Berichtigung nach dem Regelsteuersatz oder dem ermäßigten Steuersatz in Betracht kommt, unerheblich.

Der BFH hält damit nicht an seiner bisherigen Rechtsprechung fest. In seinem Urteil vom 13.03.2008 (AZ: V R 70/06), hatte der BFH entschieden, dass Preisnachlässe eines Zentralregulierers an die Anschlusskunden die Bemessungsgrundlage des Umsatzes des Zentralregulierers an den Lieferanten minderten. Diese Entscheidung hatte der BFH damit begründet, dass es zu einer Entgeltminderung auch dann komme, wenn der erste Unternehmer in der Kette nicht dem Endverbraucher, sondern einem Zwischenhändler einen Preisnachlass gewährt.

Im Streitfall sei die Klägerin als Zentralreguliererin aber eben nicht Teil einer Kette von Umsätzen, da die Lieferung vom Lieferanten direkt an den Anschlusskunden ausgeführt werde und die Klägerin eigenständige Vermittlungsleistungen an die Lieferanten erbringe. Somit mindere der Preisnachlass, den der Zentralregulierer den Abnehmern der Lieferung gewährt, nicht das Entgelt für seine Leistungen an die Lieferanten, da der Nachlass nicht für diese Leistungen gewährt werde.

Der BFH folgt somit der Entscheidung des EuGH (Urteil vom 16.01.2014, Rs. C-300/12, *Ibero Tours*, vgl. USt Info 1/2014, Beitrag C.1). Der EuGH hat in seinem Urteil entschieden, dass sich keine Entgeltminderung für den Fall ergebe, wenn ein Reisebüro als Vermittler dem Endverbraucher aus eigenem Antrieb und auf eigene Kosten einen Nachlass auf den Preis der vermittelten Leistung gewährt, die von dem Reiseveranstalter erbracht wird. Damit wirke sich der Preisnachlass nicht auf das Entgelt der vom Vermittler an den Reiseveranstalter erbrachten Dienstleistung aus, da der Vermittler eben keinen Nachlass für seine Vermittlungsleistung gewähre.

Verfasserin: Nives Garasevic, Düsseldorf

C.5. Keine Vorsteuerminderung beim letzten inländischen Abnehmer einer Lieferkette bei Rabattgewährung durch ersten Lieferer im Reihengeschäft, BFH 05.06.2014

Gewährt der erste, in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässige und dort eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausführende Unternehmer in einer Lieferkette dem letzten inländischen Abnehmer einen Rabatt, ist der Vorsteuerauszug des letzten inländischen Abnehmers lt. BFH nicht nach § 17 Abs. 1 Satz 4 i. V. m. Satz 5 UStG zu berichtigen.

Dem BFH-Urteil vom 05.06.2014 (AZ: XI R 25/12) lag folgender Sachverhalt zu Grunde: A aus Großbritannien verkauft Waren an B aus Deutschland, die B wiederum an den ebenfalls in Deutschland ansässigen C verkauft. Die Waren wurden im Auftrag entweder des A oder des B unmittelbar von A in Großbritannien an C in Deutschland versendet. Demzufolge führte A an B in Großbritannien umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen aus. B hatte somit in Deutschland zunächst den jeweils korrespondierenden innergemeinschaftlichen

5

November 2014

Erwerb zu erklären und führte folglich in Deutschland umsatzsteuerpflichtige Lieferungen an C aus. C machte zulässigerweise den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen des B geltend. Am Jahresende gewährte A dem C unmittelbar einen Mengenrabatt/Jahresbonus.

Das Finanzamt sah hierin einen Preisnachlass innerhalb der Lieferkette und kürzte in analoger Anwendung der Rechtsprechung des EuGH in der Rs. *Elida Gibbs* (Urteil vom 24.10.1996, Rs. C-317/94) den Vorsteuerabzug bei C.

Dem widersprach der BFH: Gemindert habe sich das Entgelt für die Lieferungen von A an B und nicht für die Lieferungen von B an C. Da die Lieferungen von A an B jedoch umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen in Großbritannien und keine steuerpflichtigen Lieferungen in Deutschland darstellten, komme eine Vorsteuerkorrektur nicht in Betracht. Dies hat der BFH aus dem Wortlaut des UStG abgeleitet:

- Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geändert, so hat nach § 17 Abs. 1 UStG in der im Streitfall geltenden Fassung der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 1 UStG) – der Umsatz des A sei aber weder in Deutschland steuerbar, noch sei er überhaupt umsatzsteuerpflichtig.
- Ebenfalls ist der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 2 UStG) – demnach sei grundsätzlich B und nicht C verpflichtet, seinen Vorsteuerabzug zu korrigieren.
- Dies gilt nicht, soweit er durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich nicht begünstigt wird (§ 17 Abs. 1 Satz 3 UStG). Wird in diesen Fällen ein anderer Unternehmer durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich begünstigt, hat dieser Unternehmer seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen (§ 17 Abs. 1 Satz 4 UStG) – dies sei zwar C, aber, da sich § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG auf § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG beziehe, wonach das Entgelt für einen in Deutschland umsatzsteuerpflichtigen Umsatz gemindert werden müsse, scheide auch über Satz 4 eine Vorsteuerkorrektur aus. Eine Vorsteuerkorrektur führe in diesem Fall zu einem Umsatzsteuerüberhang, da eine Umsatzsteuer nicht gemindert würde. Dies widerspräche dem Neutralitätsprinzip der Umsatzsteuer.

Praxishinweis:

Es bleibt abzuwarten, wie die Gerichte entscheiden, wenn bspw. in einer 4er-Kette der erste ausländische Lieferant an seinen direkten Abnehmer im Ausland eine steuerpflichtige Lieferung tätigt und der erste ausländische Lieferant dem letzten inländischen Abnehmer, der eine in Deutschland steuerpflichtige Lieferung bezieht, einen Preisnachlass gewährt. Möglicherweise gebietet es das Neutralitätsprinzip der Umsatzsteuer sodann, dass der erste ausländische Lieferant seine Umsatzsteuer mindert und der letzte inländische Abnehmer seinen Vor-

steuerabzug korrigiert. Allerdings in Hinblick auf die unterschiedlichen Steuersätze und die Höhe der Steuerbeträge wird eine solche Frage sicherlich der EuGH entscheiden müssen.

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

C.6. Ansässigkeit im Inland für Zwecke des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens, BFH 05.06.2014

Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 05.06.2014 (AZ: V R 50/13) erneut mit der Rechtsfrage auseinander zu setzen, wann ein Unternehmer für Zwecke des Besteuerungsverfahrens (allgemeines Besteuerungsverfahren gem. § 16 i. V. m. § 18 Abs. 1 bis 4 UStG vs. Vorsteuer-Vergütungsverfahren gem. § 18 Abs. 9 UStG i. V. m. §§ 59 ff. UStDV) bereits im Inland bzw. noch im Ausland als ansässig gilt.

In dem zugrunde liegenden Verfahren unterhielt die im Drittland ansässige Klägerin eine im Handelsregister eingetragene Zweigniederlassung in Deutschland, welche eigenes Personal beschäftigte. Diese führte jedoch – entgegen der ursprünglichen Absicht – keine Umsätze an fremde Dritte aus und erklärte nur Vorsteuerbeträge. Das Finanzamt versagte die Vorsteuererstattung im Veranlagungsverfahren mit der Begründung die Klägerin sei in Deutschland nicht ansässig. Die Frist für das Vorsteuer-Vergütungsverfahren war zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen.

Die inhaltliche Entscheidung des BFH, die Frage der Ansässigkeit richtlinienkonform auszulegen, entspricht der bisherigen BFH-Rechtsprechung (vgl. u. a. BFH vom 22.05.2003, AZ: V R 97/01). Da die konkrete Rechtsfrage allerdings zuvor noch nicht höchstrichterlich entschieden war, wurde die Revision zum BFH zugelassen. Die Feststellung des BFH, dass aufgrund der richtlinienkonformen Auslegung neben einer „festen Niederlassung“ (bzw. Betriebsstätte im deutschen Sprachgebrauch) auch die Ausführung von Umsätzen durch diese feste Niederlassung erforderlich sei, ergebe sich aus dem Wortlaut der jeweils gültigen EU-Richtlinie (Art. 1 RL 79/1072/EWG (Geltung bis 31.12.2009) bzw. Art. 3 RL 2008/9/EG (Geltung ab 01.01.2010)), jedoch nicht aus der jeweiligen Fassung der UStDV. Diese Ansicht dürfte weitestgehend auch der Auffassung der Finanzverwaltung zur Rechtslage ab dem 01.01.2010 entsprechen. Diese ist allerdings nicht durch den Verordnungsgeber in § 59 S. 2 UStDV aufgenommen worden, ein Grund, weshalb es überhaupt zu diesem Rechtsstreit kam. R 239 Abs. 1 UStR 2008 ging noch davon aus, dass ein Unternehmer durch die Begründung einer Betriebsstätte im Inland – ausgenommen einer Zweigniederlassung – nicht zu einem im Inland ansässigen Unternehmer werde. Durch BMF-Schreiben vom 03.12.2009 zum Vorsteuer-Vergütungsverfahren ab dem 01.01.2010 (mit Einführung des UStAE zum 1.11.2010 übernommen in Abschn. 18.10 Abs. 1 Satz 2 UStAE) wird abweichend von § 59 S. 2 UStDV die Ansässigkeit im Inland dann angenommen, wenn der Unternehmer im Inland eine Betriebsstätte unterhält und

von dieser Umsätze ausführt oder beabsichtigt, von dieser Umsätze auszuführen. Ob Umsätze beabsichtigt worden sind, sei dagegen lt. BFH indes ohne Bedeutung. Weiterhin seien „Innenumsätze“ der Betriebsstätte an die Hauptniederlassung bzw. eine andere Betriebsstätte desselben Unternehmers offenbar unbeachtlich; dies hat der BFH nicht explizit angesprochen, muss aber unterstellt werden, da die Klägerin sachverhaltsgemäß Innenumsätze getätigt hat. Es komme vielmehr darauf an, dass von der Betriebsstätte Umsätze an fremde Dritte bewirkt worden sind, woran es im Urteilsfall fehlt.

Der BFH kam folglich zu dem Ergebnis, dass die Klägerin nicht in Deutschland ansässig war und die Erstattung von Vorsteuerbeträgen im Veranlagungsverfahren daher grundsätzlich ausscheide.

Aber das FG muss nun nach Zurückverweisung entscheiden, ob der Klägerin nicht Vertrauenschutz zustehe. Dabei kommt der BFH zu dem Ergebnis, dass die Klägerin aufgrund ihrer eingetragenen Zweigniederlassung (bis 2009) bzw. ihrer Betriebsstätte (ab 2010) nach dem Wortlaut des § 18 Abs. 9 UStG i. V. m. § 59 UStDV darauf vertrauen durfte, dass sie als im Inland ansässig gilt. Der BFH legt der Finanzverwaltung daher nahe, im Rahmen eines Billigkeitsverfahren nach §§ 163, 227 AO die Vorsteuer dennoch im Besteuerungsverfahren zu erstatte, insbesondere in Hinblick darauf, dass die Ausschlussfristen für das Vorsteuer-Vergütungsverfahren für die entsprechenden Streitjahre abgelaufen sind.

Praxishinweis:

Die Entscheidung des BFH betrifft sowohl die Vorschriften bis zum 31.12.2009 als auch den Rechtsstand nach Umsetzung der Regelungen zum sog. Mehrwertsteuer-Paket mit Wirkung ab dem 01.01.2010. Da sich die gesetzlichen Regelungen seit dem 1.1.2010 insoweit bis zum heutigen Zeitpunkt nicht geändert haben, ist die Entscheidung auch für aktuelle Praxisfälle noch relevant.

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

C.7. Unberechtigter Steuerausweis bei Kleinbetragsrechnungen eines Kleinunternehmers, BFH 25.09.2013

Von einem Kleinunternehmer, d. h. einem Unternehmer, der bestimmte Umsatzgrenzen nicht überschreitet, wird bei steuerpflichtigen Umsätzen die Umsatzsteuer nicht erhoben. Folglich findet die Regelung zum gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung keine Anwendung. Weißt aber ein Kleinunternehmer dennoch Umsatzsteuer in seiner Rechnung gesondert aus, liegt ein sog. unberechtigter Steuerausweis gem. § 14c Abs. 2 UStG vor, mit der Folge, dass er diese 14c-Steuer an das Finanzamt abzuführen hat.

Wie ist das aber bei einer Kleinbetragsrechnung? Denn bei dieser gelten in Bezug auf die Rechnungspflichtangaben Erleichterungen und zwar u. a. dahingehend, dass das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag in einer Summe

angegeben wird und zudem der anzuwendende Steuersatz. Ein gesonderter Steuerausweis liegt im Unterschied zur „klassischen“ Rechnung im obigen Sinne gerade nicht vor. Kann also eine Kleinbetragsrechnung eines Kleinunternehmers einen unberechtigten Steuerausweis auslösen? Der BFH beantwortete diese Frage mit ja und begründet dies wie folgt:

- § 19 Abs. 1 Satz 4 UStG entbinde den Kleinunternehmer von dem Recht (und der Pflicht) zum gesonderten Steuerausweis im Sinne § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG.
- Dies gelte auch bei einer Kleinbetragsrechnung, bei der an die Stelle des gesonderten Ausweises der Umsatzsteuer die Angabe des Entgelts und des darauf entfallenden Steuerbetrags in einer Summe sowie des anzuwendenden Steuersatzes tritt.
- Ein Kleinunternehmer müsse folglich auch bei einer Kleinbetragsrechnung auf die Angabe des anzuwendenden Steuersatzes verzichten, anderenfalls sei die Angabe des Entgelts und des darauf entfallenden Steuerbetrags in einer Summe sowie des anzuwendenden Steuersatzes als gesonderter Ausweis eines Steuerbetrags i. S. d. § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG anzusehen.

Verfasserin: StBin Ute Spohrer, München

C.8. Versagung der Steuerfreiheit für innergemeinschaftliche Lieferungen bei unzutreffenden Angaben im CMR-Frachtbrief und leichtfertige Steuerverkürzung, BFH 24.07.2014 sowie FG Nürnberg 28.05.2013 und 16.07.2013

Innengemeinschaftliche Lieferungen (§ 6a UStG) sind gemäß § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerbefreit. Der leistende Unternehmer hat zu diesem Zweck einen ordnungsgemäßen Buch- und Belegnachweis zu führen. Aus den Belegen muss sich eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, dass der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der innengemeinschaftlichen Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat.

In Versendungsfällen, wenn der Unternehmer den Transport durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen lässt, kann der Belegnachweis auch durch das Doppel der Rechnung und einen Versendungsbeleg, insbesondere einen Frachtbrief, geführt werden. Dazu gehört auch der CMR-Frachtbrief.

Das FG Nürnberg hat in seinem Urteil vom 28.05.2013 (AZ: 2 K 417/11) entschieden, dass fehlerhafte Angaben im Feld 1 des CMR-Frachtbriefes zu einem unvollständigen oder falschen Beweisbeleg führen, mit der Folge, dass eine steuerfreie innengemeinschaftliche Lieferung nicht vorliege. Der CMR-Frachtbrief muss im Feld 1 Name und Anschrift des Absenders enthalten und in Feld 22 korrespondierend dazu die Unterschrift und den Stempel des Absenders. Absender ist dabei immer der Vertragspartner des Frachtführers.

5

November 2014

Da in den strittigen CMR-Frachtbriefen die Klägerin, bei der die Liefergegenstände abgeholt wurden, als Absender genannt wurde, obwohl sie nicht Vertragspartner des Spediteurs war, hat das FG die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung versagt. Der CMR-Frachtbrief sei demzufolge inhaltlich falsch und stelle keinen ordnungsgemäßen Belegnachweis dar.

Das Urteil des FG Nürnberg ist noch nicht rechtskräftig. Es ist Revision beim BFH (AZ: XI R 34/13) eingelegt.

In diesem Zusammenhang ist ein weiteres Urteil des FG Nürnberg (vom 16.07.2013, AZ: 2 K 1943/10) zu erwähnen, in dem das FG aus demselben Grund entschieden hatte, dass fehlerhafte Angaben in Feld 1 des CMR-Frachtbriefes zu einem unvollständigen oder falschen Beweisbeleg führen würden. Die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung wurde vom FG versagt. Das FG Nürnberg bejahte in diesem Fall sogar eine leichtfertige Steuerverkürzung (§ 378 AO), weil die Mitarbeiter des Unternehmers die CMR-Frachtbriefe ausgefüllt haben, obwohl Kenntnisse über die tatsächlichen Lieferverhältnisse fehlten. Dieses Urteil wurde zwar zwischenzeitlich durch den BFH (Urteil vom 24.07.2014, AZ: V R 44/13) aufgehoben, zeigt aber dennoch die Brisanz, die sich bei mangelnden Belegnachweisen ergeben kann; auch ist das letzte Wort hinsichtlich der Leichtfertigkeit noch nicht gesprochen.

Aufgrund der geänderten Rechtsprechung des Senats handele der Unternehmer lt. BFH nur leichtfertig, wenn es sich ihm zumindest „aufdrängen muss“, dass er die Voraussetzungen der steuerfreien Lieferung weder beleg- und buchmäßig noch objektiv nachweisen kann. Das bloße Abstellen auf die Beleglage reiche nicht aus. Das FG Nürnberg müsse in dem zweiten Rechtsgang prüfen, ob der Unternehmer im Hinblick auf das unstreitige Gelangen der Gegenstände in das übrige Gemeinschaftsgebiet und der ihm vorliegenden qualifiziert bestätigten USt-IdNr. des Abnehmers den Tatbestand der innergemeinschaftlichen Lieferung als erfüllt ansehen konnte.

Praxishinweis:

Sollte die Rechtsprechung des FG Nürnberg hinsichtlich der Anforderungen an den CMR-Frachtbrief vom BFH bestätigt werden, hätte dies erhebliche Auswirkungen für die Praxis, da doch regelmäßig der Lieferant, bei dem die Ware abgeholt wird, als Absender erfasst wird. Hervorzuheben ist auch, dass sich der Lieferant nach Auffassung des FG Nürnberg insbesondere auch nicht auf den Vertrauenschutz berufen könne, wenn im Feld 1 sein Name und seine Anschrift eingetragen wurden, er jedoch nicht Vertragspartner des Frachtführers war, da er diesen Umstand selbst erkennen kann.

Unklar ist noch, wer als Auftraggeber des Frachtführers und damit als Absender in diesem Sinne anzusehen ist: Ist dies stets eine an dem Liefergeschäft beteiligte Partei oder kann damit auch ein Hauptspediteur gemeint sein, der einen Unterfrachtführer mit der tatsächlichen Durchführung des Transports beauftragt?

Ferner ist zu beachten, dass spätestens ab dem 01.01.2014 der CMR-Frachtbrief die Unterschrift des Auftraggebers des Frachtführers (Feld 22) sowie die Unterschrift des Warenempfängers mit Angabe von Datum und Ort des Erhalts (Feld 24) enthalten muss, sofern er als Belegnachweis für eine innergemeinschaftliche Lieferung dienen soll.

Verfasserin: RAin/StBin Lavinia Stroie, Düsseldorf

C.9. Nichtumsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung bei vorübergehender Weiterführung des Geschäfts durch den Veräußerer, BFH 30.01.2014

Der Kläger veräußerte seine 100%-Beteiligung an der A-GmbH zum 18.12.2002, war aber bis zu seiner Abberufung zum 18.08.2003 noch deren alleiniger Geschäftsführer. Der Geschäftsgegenstand der A-GmbH bestand in dem Vertrieb und der Vermietung von Hard- und Software. Zum 20.12.2002 veräußerte die A-GmbH den gesamten Geschäftsbereich der IT-Vermietung inklusive Kunden- und Warenbestand sowie Zubehör an eine schweizerische Gesellschaft, die J-AG. Die Veräußerung behandelte die A-GmbH als nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG). Gemäß Hinweis auf der Rechnung sollte bei etwaiger Umsatzsteuerpflicht der Rechnungsbetrag als Nettobetrag gelten und die geschuldete Umsatzsteuer nachgefordert werden können. Da rechtliche Unsicherheiten bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Vermietungsumsätze der J-AG bestanden, wurde am 30.12.2002 eine Ergänzungsvereinbarung getroffen. Demnach führte die A-GmbH den übertragenen Geschäftsbereich „wie bisher“ fort. Mittels weiterer Vereinbarung vom 14.03.2003 endete die Weiterführung der Geschäftstätigkeit durch die A-GmbH Mitte März. Eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung kam u. a. zu dem Ergebnis, dass die Veräußerung des Geschäftsbereichs keine GiG darstellte. Gegen den Kläger wurde daraufhin ein Haftungsbescheid erlassen, der auch die Umsatzsteuer für den umsatzsteuerpflichtig zu behandelnden Verkauf des Geschäftsbetriebs umfasste.

Mit Urteil vom 12.06.2013 bestätigte das FG Köln (AZ: 3 K 1178/07), dass im Streitfall keine GiG vorliege, da es aufgrund der Ergänzungsvereinbarung an der Absicht des Erwerbers fehle, den in der Gliederung des Unternehmens der A-GmbH gesondert geführten Betrieb nach Erwerb selbst fortzuführen. Dabei sah das FG Köln den Übergangszeitraum von ca. drei Monaten bis zur tatsächlichen Fortführung des erworbenen Geschäftsbereichs als schädlich für die Annahme einer GiG an.

Dem widersprach der BFH mit Urteil vom 30.01.2014 (AZ: V R 33/13). Die Geschäftsveräußerung als Unternehmensübertragung sei – entgegen der Auffassung des Finanzgerichts – nicht in dem Sinne „aufgehalten“ worden, dass unklar war, ob eine Fortsetzung der Geschäftstätigkeit des Erwerbers vorlag. Vielmehr diene die getroffene Vereinbarung dazu, der J-AG die Möglichkeit zu verschaffen,

die umsatzsteuerrechtliche Frage hinsichtlich der Rechnungsstellung zu klären. Die zusätzliche Vereinbarung sei daher nicht geeignet, die Beurteilung der erfolgten Lieferung als Geschäftsveräußerung im Ganzen in Frage zu stellen.

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

C.10. Zuordnung der sog. „bewegten“ Lieferung im Rahmen von Reihengeschäften, FG Rheinland-Pfalz 04.12.2012

Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer, so liegt ein Reihengeschäft vor. Die Beförderung oder Versendung des Gegenstands ist nur einer der Lieferungen zuzuordnen (vgl. § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG). Diese stellt die sog. „bewegte“ Lieferung dar. Alle anderen sind sog. „ruhende“ Lieferungen.

Die Zuordnung des Warentransports wirkt sich auf die Bestimmung des Orts jeder im Reihengeschäft vorkommenden Lieferung aus (vgl. § 3 Abs. 6 Satz 6 und Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 und Nr. 2 UStG), mithin ist das gesamte umsatzsteuerliche Ergebnis und damit auch die „richtige“ Abwicklung durch die beteiligten Unternehmer von dieser Zuordnung abhängig.

Die Finanzverwaltung hat ihre Sichtweise umfassend dargelegt (vgl. Abschn. 3.14 Abs. 7 bis 11 UStAE) und eine relativ klare und auch praktikable Vorgehensweise mit auf den Weg gegeben.

Ohne auf alle möglichen Varianten eines Reihengeschäfts einzugehen, soll im Folgenden der sog. „Abholfall“ aufgezeigt werden. Hierbei handelt es sich um ein Reihengeschäft mit drei Parteien A, B und C. Der Warentransport wird durch C vorgenommen, mithin holt C den Gegenstand bei A ab. Die Finanzverwaltung löst diesen Fall bündig: „*Wird der Liefergegenstand durch den letzten Abnehmer befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung des letzten Lieferers in der Reihe zuzuordnen*“ (Abschn. 3.14 Abs. 8 Satz 2 UStAE). Im Beispiel ist das Lieferung B an C.

Mit dem EuGH-Urteil *Euro Tyre Holding* vom 16.12.2010 (Rs. C-430/09) ist deutlich geworden, dass die Beurteilung ggf. zu überdenken ist. Selbiges ist wohl auch aus dem BFH-Urteil vom 11.08.2011 (AZ: V R 3/10) herauszulesen. Die Finanzverwaltung hatte ein BMF-Schreiben angekündigt. Ein (inoffizieller) Entwurf scheint jedoch nicht weiterverfolgt zu werden, vielmehr steht nun möglicherweise eine Gesetzesinitiative im Raum. Kurzum, wie die Sache auch ausgeht, es stellt sich das Problem, eine mit dem Mehrwertsteuerrecht systemkonforme Handhabe auf der einen Seite mit in der Praxis nachvollziehbaren Kriterien auf der anderen Seite in Einklang zu bringen, die für die Betroffenen eine gewisse Typisierung zu lassen ohne sich in Einzelanalysen zu verlieren.

Die Finanzgerichte entscheiden in der Folgerechtsprechung zu den beiden o. g. Urteilen u. E. uneinheitlich und zeigen damit die Schwierigkeit erneut auf. Mal wird ein Fall so und mal wird ein Fall so entschieden.

Das FG Rheinland-Pfalz (AZ: 6 K 2104/10 – Revision beim BFH, AZ: XI R 30/13) hat im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Reihengeschäfts in einem sog. „Abholfall“ mit Urteil vom 04.12.2012 für Recht gesprochen:

„Auch, wenn bei einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft der Abnehmer des im anderen Mitgliedstaat ansässigen Vertragspartners des Unternehmers den Spediteur mit dem Transport der Ware beauftragt und dieser die Ware direkt an den Sitz dieses Abnehmers befördert, ist die bewegte Lieferung derjenigen des Unternehmers an seinen Vertragspartner – also der ersten Lieferung – zuzuordnen, wenn der Unternehmer weder noch wissen musste, dass der Transport vom Abnehmer des Unternehmers erteilt wurde.“

Überträgt man den Tenor des Urteils auf das obige Beispiel, kann somit auch in einem sog. „Abholfall“ der Warentransport der Lieferung des A an B zugeordnet werden, mithin die sog. „bewegte“ Lieferung darstellen.

Praxishinweis:

Unternehmer, die in ein Reihengeschäft verwickelt sind, sollten eine erhöhte Vorsicht walten zu lassen. Dies gilt vor allem für einen grenzüberschreitenden Vorgang und zwar dann, falls ein Beteiligter eine Steuerfreiheit begeht. Da die bisherige Handhabe auf dem Prüfstand steht und die „richtige“ Vorgehensweise bis dato ggf. nicht klar ist, besteht ein latentes Risiko. Die Rechtsprechung zeigt, dass selbst bei einem – bisher recht unstrittigen – sog. „Abholfall“ das Ergebnis auf den Kopf gestellt werden kann. Umso mehr dürfte der Fall im Nebel liegen, bei dem der mittlere Unternehmer den Warentransport verantwortet. Die weitere Entwicklung bleibt abzuwarten, jedoch sollte die obige Empfehlung einer erhöhten Vorsicht in dieser Zeit nicht aus dem Auge verloren werden. Bei Bedarf sind einschlägige Geschäftsvorfälle zu analysieren und wenn schon keine absolute Rechtssicherheit erlangt werden kann, sollte in Erwägung gezogen werden, ggf. die gegenwärtige Abwicklung doch umzustellen, um zumindest ein höheres relatives Maß an Rechtssicherheit zu erhalten.

Verfasser: WP/StB Joachim Strehle, München

C.11. Anforderung an ordnungsgemäße Eintragung in Abschn. 9 Buchst. a des Vorsteuer-Vergütungsantrages, FG Köln 09.04.2014

Das FG Köln hat sich erneut mit den Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a des Vorsteuer-Vergütungsantrages auseinandersetzt (FG Köln vom 09.04.2014, AZ 2 K 2550/10 und 2 K 1049/11). In der Vergangenheit hatte es schon mehrfach

5

November 2014

entschieden (vgl. u. a. FG Köln vom 10.11.2011, AZ: 2 K 106/04 und 2 K 3985/04, bestätigt durch BFH vom 14.12.2012, AZ: V B 19/12 und V B 20/12), dass diese Angaben zu den Pflichtbestandteilen eines wirksamen Vergütungsantrages gehören und das Fehlen dieser Angaben zur Unwirksamkeit und damit zur Ablehnung des Antrages führt. In den nachfolgend aufgeführten Entscheidungen war nun über die inhaltliche Qualität der Angabe in Abschnitt 9 Buchst. a zu entscheiden.

In dem Fall AZ: 2 K 2550/10 hatte die Klägerin (ansässig in Belgien) einen Vergütungsantrag für April bis Dezember 2007 gestellt. Darin hatte sie in Abschn. 2 hinsichtlich der Art der Tätigkeit oder Gewerbezuweisung des Antragstellers „congress organisier“ eingetragen. In Abschn. 9 Buchst. a, in dem zu erklären ist, dass die aufgeführten Gegenstände und oder sonstigen Leistungen für Zwecke des Unternehmens verwendet wurden und der Anlass hierfür anzugeben ist, hatte die Klägerin „Organization of congress“ eingetragen. Der Antrag wurde letztendlich von der Beklagten mit der Begründung abgewiesen, dass die Eintragung in Abschn. 9 Buchst. a unzureichend und der Antrag somit unwirksam sei.

Das FG Köln entschied jedoch zugunsten der Klägerin. Obwohl die Angabe „Organization of congress“ in dem zur Frage stehenden Antrag in vorliegendem Fall weitestgehend identisch war mit der Angabe in Abschn. 2 des Antrages (= Art der Tätigkeit des Unternehmens), sei diese aus Sicht des FG Köln ausreichend, da sie über die allgemeine Aussage, dass der Leistungsbezug für Zwecke des Unternehmens bzw. die allgemeine Geschäftstätigkeit verwendet werden, hinausgehe. Der vorgegebene Erklärungssatz in Abschn. 9 „Der Unternehmer erklärt, dass die aufgeführten Gegenstände und sonstigen Leistungen für seine Zwecke als Unternehmer verwendet worden sind anlässlich...“ werde nach Ansicht des FG in inhaltlich sinnvoller Weise ergänzt.

Anders entschied das FG Köln jedoch in einem ähnlich gelagerten Fall (FG Köln vom 09.04.2014, AZ: 2 K 1049/11): Hier hatte die in Österreich ansässige Klägerin in Abschn. 2 des Antrages die Angabe „IT-Software für IT-Struktur“ eingetragen; in Abschn. 9 Buchst. a trug sie jedoch die allgemein gehaltene Angabe „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ ein. Das FG Köln versagte in diesem Fall der Klägerin die Vorsteuervergütung, da es diese Angabe für ungenügend hielt. Nach Ansicht des FG liege in der Angabe „gewöhnliche Geschäftstätigkeit“ kein Erklärungsmehrwert – diese Entscheidung spiegelt auch die BFH-Rechtsprechung (BFH vom 19.12.2012, AZ: XI B 111/1 (NV)) wider, wonach die allgemein gehaltene Angabe „Geschäftskosten – siehe Rechnung“ in Abschn. 9 Buchst. a unzureichend sei und zur Unwirksamkeit des Vergütungsantrages führe.

In den beiden aufgeführten Urteilen führt das FG Köln weiterhin aus, dass unzureichende Angaben von unvollständigen oder unrichtigen, aber ergänzungsfähigen Angaben zu unterscheiden seien. Während Erstere direkt zur Unwirksamkeit des Vergütungsantrages führen, seien Letztere unschädlich und auch nach Ablauf der Ausschlussfrist heilbar. Ergänzungsfähig seien Angaben in Abschn. 9

Buchst. a, sofern diese zumindest einen Erklärungsmehrwert hinsichtlich des konkreten Anlasses des Leistungsbezuges geben, welcher über die Angabe „für Zwecke des Unternehmens“ hinausgeht. Da dies nicht weiter vom FG Köln konkretisiert wird, bleibt hier ein gewisser Spielraum bei der Auslegung, wann von einem Erklärungsmehrwert ausgegangen werden kann und wann nicht. Unter Berücksichtigung beider FG-Urteile kann insoweit jedoch festgehalten werden, dass das Risiko der Ablehnung des Antrages aufgrund von Mängeln hinsichtlich dieser Angabe allem Anschein nach gemindert und gegebenenfalls vollständig umgangen werden kann, je spezieller die Angabe in Abschn. 9 Buchst. a ist.

Praxishinweis:

Die Entscheidungen des FG Köln ergingen zur alten Rechtslage, die für Vergütungsanträge für Besteuerungszeiträume bis 2008 galt. Ab dem Besteuerungszeitraum 2009 wurde innerhalb der EU das elektronische Verfahren zur Vergütung von Vorsteuern eingeführt sowie die Abgabefrist bis zum 30.09. des Folgejahres verlängert. Für im Drittland ansässige Unternehmen ist es bisweilen bei der Einreichung der Anträge in Papierform bis zum 30.06. des Folgejahres geblieben (bei Gegenseitigkeit). Die Pflichtangaben sind von diesen Änderungen jedoch nicht betroffen gewesen, daher ist sowohl bei elektronischen Anträgen als auch bei Anträgen in Papierform die Angabe in Abschn. 9 Buchst. a immer noch obligatorisch.

Um Risiken bei der Einreichung von Vergütungsanträgen zu vermeiden, sollte unbedingt darauf geachtet werden, dass sämtliche Angaben allumfänglich und korrekt sind, da nach Ablauf der Ausschlussfrist formale Mängel nicht mehr geheilt werden können. Denn sämtliche Rechtsprechung der vergangenen Jahre i. Z. m. Vergütungsanträgen zeigt, dass Anträge insbesondere dann als unwirksam erachtet werden, wenn Angaben unvollständig/ungenau sind und/oder notwendige Belege nicht fristgerecht eingereicht werden.

Verfasserin: StBin Melanie Katzbach, Düsseldorf

D. FINANZVERWALTUNG**D.1. Update zu den Änderungen bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG**

Man möchte meinen, dass § 13b UStG der Lieblingsparagraph Aller ist: Der Gesetzgeber hat sich des Themas im Rahmen des sog. „Kroatienbegleitgesetzes“ angenommen. Die Finanzverwaltung hat nicht lange auf sich warten lassen und mit einer Reihe von BMF-Schreiben reagiert und die WTS lässt es sich nicht nehmen, in quasi jeder Ausgabe ihrer USt Info über den aktuellen Stand zu berichten. Dieser Tradition bleiben wir auch in unserer aktuellen Ausgabe treu.

Tatsächlich ist es so, dass seit unserer letzten Ausgabe vier BMF-Schreiben zu diesem Themenbereich ergangen sind, welche wir im Folgenden in chronologi-

scher Reihenfolge vorstellen. Darüber hinaus hat das BMF ein Antwortschreiben an einige Verbände verfasst, in dem einzelne Anwendungsfragen aufgegriffen werden.

D.1.1. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen (Rechtslage bis zum 15.02.2014), BMF 31.07.2014

Bekanntlich hat der BFH mit Urteil vom 22.08.2013 (AZ: V R 37/10) die frühere Verwaltungsauffassung ausgehebelt, welche besagte, dass der Leistungsempfänger für die Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens selbst nachhaltig Bauleistungen erbringen müsse. Vielmehr kam es nach Ansicht des BFH darauf an, dass der Unternehmer die eingangsseitig bezogene Bauleistung ausgangsseitig zur Erbringung einer Bauleistung verwendet.

Die Finanzverwaltung sah sich daraufhin gezwungen, ihre Auffassung zu ändern. Erst durch das „Kroatienbegleitgesetz“ wurde der alte „Status Quo“ wieder herbeigeführt, allerdings erst mit Wirkung zum 01.10.2014. Resultat ist, dass für den Zeitraum zwischen dem 15.02.2014 und dem 30.09.2014 nicht auf die „Nachhaltigkeit“, sondern auf den „direkten Zusammenhang zwischen eingangsseitiger und ausgangsseitiger“ Bauleistung abzustellen ist.

Da jedoch die Rechtsauffassung des BFH auch für vor dem 15.02.2014 ausgeführte Umsätze maßgebend ist, hat das BMF mit Schreiben vom 05.02.2014 (vgl. USt Info 1/2014, Beitrag D.2.) sowie vom 08.05.2014 (vgl. USt Info 3/2014, Beitrag D.2.) eine Nichtbeanstandungsregelung für sog. Altfälle erlassen. Das BMF beschäftigt sich in seinem Schreiben vom 31.07.2014 nunmehr mit den Fällen, bei denen die Parteien zwar irrtümlich von der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ausgegangen sind, aber die genannte Nichtbeanstandungsregelung nicht anwenden wollen.

In diesem Fall ist die gegen den leistenden Unternehmer wirkende Umsatzsteuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG für noch nicht festsetzungsverjährende Besteuerungszeiträume zu ändern, soweit der Leistungsempfänger die Erstattung der Steuer fordert, die er in der Annahme entrichtet hat, Steuerschuldner i. S. d. § 13b UStG zu sein. Der leistende Unternehmer hat einen zivilrechtlichen Anspruch gegenüber dem Leistungsempfänger in Höhe der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer. Auf Antrag ist eine Abtretung an das Finanzamt möglich. Das BMF-Schreiben enthält detaillierte Ausführungen zur verfahrensmäßigen Abwicklung der Abtretung und der Änderungsanträge der Leistungsempfänger sowie zur Verzinsung nach § 233a AO.

Verfasserin: StBin Marianne Graf, München

D.1.2. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Lieferung von Mobilfunkgeräten, BMF 27.08.2014

Nach § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG unterliegen bestimmte Lieferungen von Mobilfunkgeräten der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers. Mit Schreiben vom 27.08.2014 hat das BMF die Geräte, die unter die Regelung fallen, konkretisiert.

Demnach sind Mobilfunkgeräte Geräte, die zum Gebrauch mittels eines zugelassenen Mobilfunk-Netzes und auf bestimmten Frequenzen hergestellt oder hergerichtet wurden, unabhängig von etwaigen weiteren Nutzungsmöglichkeiten. Hiervon werden insbesondere alle Geräte erfasst, mit denen Telekommunikationsleistungen in Form von Sprachübertragungen über drahtlose Mobilfunk-Netzwerke in Anspruch genommen werden können, z. B. Telefone zur Verwendung in beliebigen drahtlosen Mobilfunk-Netzwerken und mobile Datenerfassungsgeräte mit der Möglichkeit zur Verwendung in beliebigen drahtlosen Mobilfunk-Netzwerken. Die Lieferung von Geräten, die reine Daten übertragen, ohne diese in akustische Signale umzusetzen, fällt dagegen nicht unter die Regelung.

Der entsprechende Abschn. 13b.7 Abs. 1 UStAE wurde angepasst.

Verfasserin: StBin Marianne Graf, München

D.1.3. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Eisen- und Stahlerzeugnissen, BMF 22.09.2014

In diesem Schreiben an einige Verbände geht das BMF auf einzelne Anwendungsfragen ein. Hervorzuheben sind folgende Äußerungen, die sich nicht auch in den übrigen offiziellen BMF-Schreiben wiederfinden:

- Die Vereinfachungsregelung gem. § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG wonach es auch dann bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bleiben kann, wenn sich herausstellt, dass die Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens nach Art der Umsätze objektiv unzutreffend war, ist an die Voraussetzung geknüpft, dass keine Steuerausfälle entstehen. Dies wird lt. BMF in der Regel gegeben sein, wenn der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer für den betroffenen Umsatz in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung und/oder -Jahreserklärung angemeldet hat.
Einer Weiterfassung bzw. Lockerung der Vereinfachungsregelung hat das BMF eine klare Absage erteilt.
- Wenn in einer Rechnung sowohl über Lieferungen abgerechnet wird, für die das Reverse Charge-Verfahren anwendbar ist, als auch über Lieferungen, für die der Leistende Unternehmer die Umsatzsteuer schuldet, kann dies in einer Rechnung erfolgen.

- Das BMF bestätigt, dass unter den in Anlage 4 zum UStG genannten Gegenständen auch solche fallen, die für den Letztverbrauch bestimmt sind. Das BMF kündigt insoweit praktikable Lösungen an, ohne dass diese weder im Detail erläutert werden noch dass ausdrücklich bestätigt wird, dass derartige Gegenstände gemäß Vorgaben des Unionsrechts nicht unter das Reverse Charge-Verfahren fallen.
- Unselbständige Nebenleistungen (z. B. Transport) teilen das Schicksal der Hauptleistung. Demnach findet das Reverse Charge-Verfahren auch bei diesen unselbständigen Nebenleistungen Anwendung, wenn die Hauptleistung unter diese Regelung fällt.
- Eine Bagatellgrenze (z. B. EUR 5.000 entsprechend der Regelungen in Österreich) für die Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Lieferung von Edelmetallen bzw. unedlen Metallen ist offenbar zunächst nicht vorgesehen, würde aber ohnehin einer Gesetzesänderung bedürfen und kann nicht lediglich im Erlasswege eingeführt werden.

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

D.1.4. Änderung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers durch das „Kroatienbegleitgesetz“, BMF 26.09.2014

Im Rahmen des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (sog. „Kroatienbegleitgesetz“) wurden im Bereich des § 13b UStG umfangreiche Anpassungen vorgenommen (vgl. USt Info 3/2014, Beitrag A.1).

Das BMF hat nunmehr mit Schreiben vom 26.09.2014 auf die Gesetzesänderungen reagiert und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass entsprechend angepasst:

Bauleistungen

Werden Bauleistungen von einem im Inland ansässigen Unternehmer im Inland erbracht, ist der Leistungsempfänger nur dann gem. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG Steuerschuldner, wenn er Unternehmer ist und selbst Bauleistungen erbringt. Dies gilt nach der Gesetzesänderung unabhängig davon, ob er sie für eine von ihm erbrachte Bauleistung verwendet. Der Leistungsempfänger muss derartige Bauleistungen nachhaltig erbringen oder erbracht haben. Dies ist lt. BMF dann der Fall, wenn er mindestens 10 % seines Weltumsatzes (Summe seiner im Inland steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze) als Bauleistungen erbringt. Gem. § 13b Abs. 5 Satz 2 2. HS UStG ist von der nachhaltigen Erbringung von Bauleistungen auszugehen, wenn dem Unternehmer das Finanzamt auf Antrag oder von Amts wegen eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Bescheinigung nach dem Vordruckmuster USt 1 TG erteilt hat. Zu den Einzelheiten verweisen wir auf unsere nachfolgenden Ausführungen zum BMF-Schreiben vom 01.10.2014.

Praxishinweis:

Hat der Unternehmer zunächst keine Bauleistungen ausgeführt oder nimmt er seine Tätigkeit in diesem Bereich erst auf, kann er lt. BMF dennoch als Bauleistender angesehen werden, wenn er die 10 %-Umsatzgrenze voraussichtlich überschreiten wird. In Abschnitt 13b.3. Abs. 3 Satz 4 UStAE führt das BMF Bezug nehmend auf diese Regelung aus, dass das Finanzamt die Bescheinigung nach dem Vordruckmuster USt 1 TG dennoch erteilen kann, wenn der Unternehmer glaubhaft macht, dass der Umfang der im Inland ausgeführten Bauleistungen zukünftig die 10 %-Umsatzgrenze überschreiten wird. Warum das BMF auf die „im Inland ausgeführten Bauleistungen“ abstellt, ist u. E. nicht nachvollziehbar. Wir sind der Auffassung, dass von den weltweit erbrachten Bauleistungen auszugehen ist. Andernfalls würde die Vorschrift insbesondere bei international aufgestellten Unternehmen ins Leere laufen, die zwar erhebliche Bauleistungsumsätze ausführen, der inländische Anteil jedoch gering ist.

Ferner enthält das BMF-Schreiben folgende Klarstellungen:

- Der Leistungsempfänger ist auch dann Steuerschuldner, wenn ihm die Bescheinigung erteilt wurde, er diese aber gegenüber dem leistenden Unternehmer nicht verwendet.
- Gleiches gilt, wenn sich herausstellt, dass der Leistungsempfänger tatsächlich nicht mindestens 10 % seines Weltumsatzes als Bauleistungen erbringt oder erbracht hat.
- Im Falle der Organschaft ist lt. BMF sowohl zur Ermittlung der 10 %-Umsatzgrenze als auch für die Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens ausschließlich auf den jeweiligen Unternehmensteil abzustellen.
- Bauträger, die ausschließlich eigene Grundstücke zum Zwecke des Verkaufs bebauen, führen bloße Grundstückslieferungen und keine Bauleistungen im Sinne dieser Regelung aus. Bauträger sind daher insoweit grundsätzlich nicht als Bauleistende anzusehen, so dass das Reverse Charge-Verfahren keine Anwendung findet.
- Der Übergang der Steuerschuldnerschaft findet aber gleichwohl statt, wenn der Leistungsempfänger Bauleistender im Sinne dieser Regelung ist, die Bauleistung aber für seinen nichtunternehmerischen Bereich bezieht (Ausnahme: hoheitlicher Bereich).

Gebäudereinigungsleistungen

Werden Gebäudereinigungsleistungen von einem im Inland ansässigen Unternehmer im Inland erbracht, ist der Leistungsempfänger nur dann gem. § 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG Steuerschuldner, wenn er Unternehmer ist und selbst nachhaltig Gebäudereinigungsleistungen erbringt. Dies gilt unabhängig davon, ob er sie für eine von ihm erbrachte Gebäudereinigungsleistung verwendet. Auf einen direkten ausgangsseitig erbrachten Umsatz kommt es folglich nach der Gesetzesänderung nicht an.

5

November 2014

Die obigen Ausführungen gelten für die Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens bei Gebäudereinigungsleistungen sinngemäß.

Lieferung von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern, Spielekonsolen sowie von integrierten Schaltkreisen

Die Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens gem. § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG wurde um die Lieferung von Tablet-Computern sowie Spielekonsolen erweitert. Das BMF definiert nunmehr diese Begriffe. Demnach ist ein Tablet-Computer ein tragbarer, flacher Computer in besonders leichter Ausführung, der vollständig in einem Touchscreen-Gehäuse untergebracht ist und mit den Fingern oder einem Stift bedient werden kann. Spielekonsolen sind Computer oder computerähnliche Geräte, die in erster Linie für Videospiele entwickelt werden, daneben aber auch weitere Funktionen bieten können, wie beispielsweise die Wiedergabe von Audio-CDs, Video-DVDs und Blue-ray Discs.

Lieferung von Edelmetallen, unedlen Metallen, Selen und Cermets

Die Gegenstände, für die das Reverse Charge-Verfahren gem. § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG anwendbar ist, werden in Anlage 4 zum UStG aufgeführt. Das BMF konkretisiert nun die in der Anlage 4 bezeichneten Metalle, wobei eine Einordnung anhand der jeweiligen Zolltarifnummern vorgenommen wird.

Dabei führt das BMF aus, dass zu den dort bezeichneten Gegenständen „vor allem“ Metalle in Rohform oder als Halberzeugnisse gehören. Das BMF lässt sich jedoch nicht zu der Aussage hinreißen, dass Fertigprodukte nicht unter diese Regelungen fallen. Ob diese weite Auslegung unionsrechtlich haltbar ist, werden wohl wieder die Gerichte klären müssen.

Differenzbesteuerung nach § 25a UStG

Das BMF stellt klar, dass die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nicht für Lieferungen i. S. d. § 13b Abs. 2 Nr. 2, 7 und 9 bis 11 UStG greift, für die die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG vorliegen.

Vereinfachungsregelung in Abschnitt 13b.8 UStAE

Im Rahmen des „Kroatienbegleitgesetzes“ wurde die Vereinfachungsregelung, welche bisher nur im Umsatzsteuer-Anwendungserlass existierte, in § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG gesetzlich verankert. Demnach kann es auch dann bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bleiben, wenn sich herausstellt, dass die Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens nach Art der Umsätze objektiv unzutreffend war – vorausgesetzt, dass keine Steuerausfälle entstehen.

Aufgrund des neuen Gesetzeswortlauts hat das BMF nunmehr den Abschn. 13b.8 UStAE entsprechend angepasst. Zu beachten ist, dass die Vereinfachungsregelung nunmehr in § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG verankert ist.

chungsregelung explizit nicht hinsichtlich der Frage greift, ob die Voraussetzungen in der Person der beteiligten Unternehmer erfüllt sind (z. B. die Eigenschaft als Bauleistender).

Anwendungsregelung und Übergangsregelung bis 31.12.2014

Die gesetzlichen Änderungen zu § 13b UStG treten mit Wirkung zum 01.10.2014 in Kraft. Das BMF enthält zudem detaillierte Aussagen zur zeitlichen Abgrenzung bzw. Anwendung der neuen Regelungen.

Ferner sieht das BMF eine Übergangsregelung bei der Lieferung von Tablet-Computern, Spielekonsolen, Edelmetallen (mit der Ausnahme von Gold, soweit sie bereits unter § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG fallen), unedlen Metallen, Selen und Cermets vor. Demnach beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn für Umsätze, die bis zum 31.12.2014 ausgeführt werden, die alte Rechtslage angewendet wird. Voraussetzung ist allerdings, dass der Umsatz vom leistenden Unternehmer in zutreffender Höhe versteuert wird, worüber dem Leistungsempfänger regelmäßig keine Kenntnis vorliegt.

Verfasserin: StBin Marianne Graf, München

D.1.5. Vordruckmuster für den Nachweis zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen und/oder Gebäudereinigungsleistungen, BMF 01.10.2014

In unserer USt Info 4/2014 (Beitrag D.2.) informierten wir Sie über das neue Vordruckmuster für den Nachweis zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen und/oder Gebäudereinigungsleistungen, welches das BMF mit Schreiben vom 26.08.2014 bekannt gegeben hatte.

Das Vordruckmuster wurde nun vom BMF überarbeitet und mit Schreiben vom 01.10.2014 neu bekannt gegeben. Die Änderungen gegenüber dem bisherigen Vordruckmuster beruhen auf redaktionellen Anpassungen und der Aufnahme einer Rechtsbehelfsbelehrung.

Praxishinweis:

Das zuständige Finanzamt stellt die Bescheinigung entweder von Amts wegen oder auf Antrag aus, wenn die erforderlichen Voraussetzungen gegeben sind. Unsere Erfahrung ist, dass das Finanzamt vor Ausstellung der Bescheinigung das Überschreiten der 10 %-Umsatzgrenze (vgl. Beitrag D.1.4. in dieser USt Info) anhand geeigneter Berechnungsgrundlagen prüft. Insofern ist es u. E. sinnvoll, bereits bei Antragsstellung eine entsprechende Kalkulation einzureichen.

Verfasserin: StBin Marianne Graf, München

D.2. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen – geänderte Verwaltungsauffassung, BMF 20.10.2014

Im Groß- und Einzelhandel werden verschiedene Transportbehältnisse zur Lieferung von Waren verwendet, wobei für deren Überlassung oftmals ein gesondert vereinbartes Pfandgeld vereinbart wird. Ebenso im Logistik-, Transport- und Lagerungsgewerbe werden zur Versendung von Waren Transportbehältnisse (meist sogenannte Euro-Paletten) benutzt. In Bezug auf Euro-Paletten der European Pallet Association (Epal) hat sich im Laufe der Jahre ein Tausch- und Reparatursystem am Markt entwickelt.

Das BMF hatte mit Schreiben vom 05.11.2013 zu der umsatzsteuerlichen Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen ausführlich Stellung genommen (vgl. USt Info 1/2014, Beitrag D.4.). Hierbei unterscheidet sie zwischen der umsatzsteuerlichen Behandlung von Transporthilfsmitteln sowie von Warenumschlüsseungen:

- Transporthilfsmittel vereinfachen den Warentransport und die Lagerung der Waren; hierunter fallen z. B. (Getränke-)Paletten, Kisten (z. B. Erntekisten), Container für Blumen, Obst und Gemüse, Rollcontainer etc. Sie dienen lediglich logistischen Zwecken und werden in der Regel nicht an den Endverbraucher weitergegeben.
- (Unselbständige) Warenumschlüsseungen liegen vor, wenn Waren eine bestimmte Umschließung aufgrund Ihrer Eigenschaften bedürfen, damit diese überhaupt transportiert werden können. Sie dienen lediglich als Verpackung und haben grundsätzlich keinen bzw. nur einen geringfügigen, eigenständigen Gebrauchswert. Flaschen und Getränkekisten stellen beispielsweise Warenumschlüsseungen dar. Diese werden – anders als Transporthilfsmittel – an den Endverbraucher weitergegeben.

Mit Schreiben vom 20.10.2014 hat die Finanzverwaltung nun ihre Verwaltungsauffassung hinsichtlich der Überlassung von Transporthilfsmitteln gegen ein gesondert vereinbartes Pfandgeld grundlegend geändert.

Bisher wurde die Hingabe von Transporthilfsmitteln gegen Pfandgeld als eigenständige Lieferung, welche dem Regelsteuersatz gem. § 12 Abs. 1 UStG unterliegt, behandelt. Die Rückgabe gegen Rückzahlung des Pfandgeldes wurde so dann als Rücklieferung des Nutzers des Transporthilfsmittels eingestuft, welche ebenfalls dem Regelsteuersatz zu unterwerfen war. Insofern wurden zwei verschiedene Leistungsströme bei der Hin- und Rückgabe von Transporthilfsmitteln gegen Pfandgeld angenommen.

Die Hingabe von Transporthilfsmitteln gegen Pfandgeld ist auch weiterhin als eigenständige Lieferung zu behandeln. Die Rückgabe der Transporthilfsmittel ge-

gen Rückzahlung des Pfandgeldes ist nun jedoch als Entgeltminderung der ursprünglichen Lieferung dieser Hilfsmittel zu behandeln.

Dies galt bereits für die Rücknahme von Warenumschießen gegen Rückzahlungen des Pfandgeldes. Insoweit sind die Rückgabe von Transporthilfsmitteln und Warenumschießen nun einheitlich zu behandeln. Dabei ist allerdings zu beachten, dass die Hingabe von Warenumschießen auch weiterhin als Nebenleistung einzustufen ist, die das Schicksal der Hauptleistung teilt und daher entsprechend der umsatzsteuerlichen Behandlung der Hauptleistung – insbesondere auch hinsichtlich des Steuersatzes – zu behandeln ist.

Praxishinweis:

Entsprechend dem neuen BMF-Schreiben werden Abschnitt 3.10 Abs. 5a und Abschnitt 10.1 Abs. 8 UStAE erneut geändert. Die geänderten Grundsätze des Schreibens sind wiederum grundsätzlich in allen offenen Fällen anzuwenden; Abschnitt I. des BMF-Schreibens vom 05.11.2013 wird aufgehoben. Hinsichtlich der Hingabe von Transporthilfsmitteln gegen Pfandgeld wird jedoch eine neuerliche Nichtbeanstandungsregelung erlassen. Demnach wird es nicht beanstandet, wenn sich die Beteiligten für Umsätze, die vor dem 01.07.2015, getätigten werden, auf das BMF-Schreiben vom 05.11.2013, Ziffer I., berufen und nach den dort aufgeführten Grundsätzen verfahren.

Es ist zu beachten, dass für die übrigen Ausführungen im BMF-Schreiben vom 05.11.2013 (Überlassung von Transporthilfsmitteln im Rahmen reiner Tauschsysteme und umsatzsteuerliche Beurteilung von Warenumschießen) eine letzte Übergangsfrist zum 31.12.2014 ausläuft (vgl. USt Info 3/2014, Beitrag D.4.).

Diese Änderung der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung ist insbesondere für die Unternehmen ärgerlich, die ihre Systeme und Prozesse bereits vor Ablauf der Nichtbeanstandungsregelung an die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 05.11.2013 angepasst hatten. Diese Unternehmen stehen nun vor einem erneuten Anpassungsbedarf.

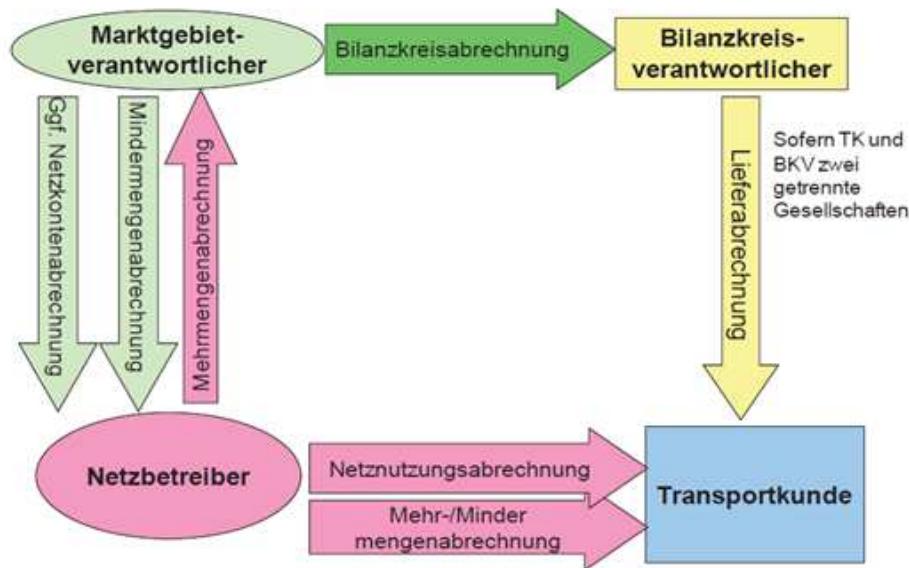
Verfasserin: StBin Melanie Katzbach, Düsseldorf

D.3. Umsatzsteuerliche Behandlung der Abrechnung von Mehr- bzw. Mindermengen Gas, BMF 01.07.2014

Nach § 20 Abs. 1 i. V. m. § 3 Nr. 16 des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) haben Betreiber von Gasversorgungsnetzen jedermann diskriminierungsfreien Zugang zu ihren Leistungsnetzen zu gewähren. Die Verordnung über den Zugang zu Gasversorgungsnetzen (GasNZV) regelt die Bedingungen des Netzzugangs im Gashandel.

Dabei werden folgende Parteien tätig: Der Netzbetreiber schließt Einspeise- und Ausspeiseverträge mit Transportkunden, die eigenes Gas in das Gasnetz des

Netzbetreibers ein- und/oder ausspeisen. Abweichungen zwischen Ein- und Auspeisemengen müssen ausgeglichen werden. Die Mehr- und Mindermengen bei der Ausspeisung von Gas entstehen durch abweichende Allokation der Ausgabemengen zur tatsächlichen Ausspeisung sowie bei Brennwertkorrekturen. Nach § 25 Abs. 1 GasNZV stellt der Ausspeisenetzbetreiber dem Transportkunden die ausgespeiste Mehrmenge (Mindermenge im Netz) gegen Vergütung bereit. Mengen, die im Netz verbleiben (Mehrmenge im Netz), nimmt er vom Transportkunden entgegen. Der Ausspeisenetzbetreiber rechnet zudem die Mehr- und Mindermengen mit dem Marktgebietsverantwortlichen ab, der die Netzstabilität durch Einsatz von Regelenergie gewährleistet. Für die ausgeglichene Bilanz hat der Bilanzkreisverantwortliche zu sorgen (§ 22 Abs. 3 GasNZV), der vom Marktgebietsverantwortlichen benannt wird und mit diesem einen Bilanzkreisvertrag schließt.



Die Ausspeisung von mehr Gas (Mindermengen im Netz) vom Ausspeisenetzbetreiber an den Transportkunden, stellt eine Gaslieferung dar. Verbleibt mehr Gas im Netz (Mehrmenge im Netz), liefert der Transportkunde das Gas an den Ausspeisenetzbetreiber. Unter den Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 i. V. m. 2 Nr. 5 UStG ist der jeweilige Leistungsempfänger Steuerschuldner. Die Umsätze dürfen nicht miteinander verrechnet werden, da die Minder- und Mehrmengen eigenständige Lieferungen darstellen. Gleiches gilt im Verhältnis zwischen Netzbetreiber und Marktgebietsverantwortlichem, die Mehr- und Mindermengen untereinander abrechnen.

Hierzu unterscheiden sind die sonstigen Leistungen der Bilanzkreisverantwortlichen gegenüber den Marktverantwortlichen im Rahmen von Bilanzkreisverträgen. In den Verträgen werden u. a. die Übertragung von Gasmengen zwischen Bilanzkreisen sowie der Ausgleich von Differenzmengen geregelt. Diese Leistungen umfassen aber nicht die Übertragung der Verfügungsmacht am Gas. Inso-

weit stellen die Leistungen keine Lieferungen von Gas dar, auf die das Reverse Charge-Verfahren Anwendung finden würde.

Das BMF hat für die Anwendung der vorgenannten Regelungen eine Nichtbeanstandungsregelung eingeräumt, wonach die bis zum 31.12.2014 stattfindenden Lieferungen der Mehr- und Mindermengen zwischen Netzbetreiber und Transportkunden als sonstige Leistungen (ohne Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens) behandelt werden können bzw. Bilanzkreisverantwortliche ihre Leistungen als Lieferungen abrechnen können.

Ab dem 01.01.2015 müssen alle Beteiligten die umsatzsteuerlich korrekte Abrechnung sicherstellen und die Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens prüfen und ggf. berücksichtigen.

*Verfasserinnen: RAin Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf,
StBin Christiane Harwardt-Linde, Hamburg*

E. BLICK INS AUSLAND

Entfällt in dieser Ausgabe

Herausgeber**WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH**

www.wts.de • info@wts.de

Redaktion**WP/StB Joachim Strehle**

Thomas-Wimmer-Ring 1-3
80539 München
T +49 (0) 89 286 46-173
F +49 (0) 89 286 46-111
joachim.strehle@wts.de

StB Andreas Masuch

Peter-Müller-Straße 18
40468 Düsseldorf
T +49 (0) 211 200 50-813
F +49 (0) 211 200 50-950
andreas.masuch@wts.de

München

Thomas-Wimmer-Ring 1-3 • 80539 München
T +49 (0) 89 286 46-0 • F +49 (0) 89 286 46-111

Düsseldorf

Peter-Müller-Straße 18 • 40468 Düsseldorf
T +49 (0) 211 200 50-5 • F +49 (0) 211 200 50-950

Erlangen

Allee am Rötelheimpark 11-15 • 91052 Erlangen
T +49 (0) 9131 97002-0 • F +49 (0) 9131 97002-12

Frankfurt

Taunusanlage 19 • 60325 Frankfurt/Main
T +49 (0) 69 133 84 56-0 • F +49 (0) 69 133 84 56-99

Hamburg

Neuer Wall 30 • 20354 Hamburg
T +49 (0) 40 320 86 66-0 • F +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Lothringer Straße 56, 50677 Köln
T +49 (0) 221 34 89 36-0 • F +49 (0) 221 34 89 36-250

Raubling

Rosenheimer Straße 33 • 83064 Raubling
T +49 (0) 8035 968-0 • F +49 (0) 8035 968-150

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.