

WTS Umsatzsteuer Newsletter



Editorial

Das Wichtigste in Kürze

Liebe Leserin, lieber Leser,

hiermit übersenden wir Ihnen unsere aktuelle Ausgabe des Umsatzsteuer Newsletters.

Unter der Rubrik „Gesetzgebung – Planung, Recht, Umsetzung“ berichten wir über die anstehenden Gesetzesänderungen im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2019 sowie die Leitlinien des MwSt-Ausschusses der EU Kommission zur Bedeutung der USt-IdNr. bei der Feststellung des Status des Leistenden bzw. Leistungsempfängers als „Steuerpflichtiger“.

Der Beitrag „Aus der Praxis“ berichtet über die aktuelle Statistik zu Umsatzsteuer-Sonderprüfungen, die im Jahr 2018 stattgefunden haben.

Unter der Rubrik „Rechtsprechung und ihre Folgen“ stellen wir Ihnen folgende Urteile vor:

- » Der EuGH stuft eine als „Schadenersatz“ bezeichnete Zahlung in Höhe der noch ausstehenden Leasingraten bis zum regulären Vertragsende aufgrund außerordentlicher, vorzeitiger Kündigung des Leasingvertrags als umsatzsteuerpflichtiges Entgelt ein; bei einem Zahlungsverzug von im Urteilsfall 9 Jahren spreche allerdings viel für eine Uneinbringlichkeit dieses Entgelts.
- » Der EuGH hat – entgegen der Rechtslage in Deutschland – für Recht gesprochen, dass Aufsichtsratsmitglieder u. U. keine Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne seien.
- » Der EuGH hat entschieden, dass im Rahmen von Abbrucharbeiten tauschähnliche Umsätze (im Urteilsfall Abbruchdienstleistung gegen Lieferung von Metallschrott zzgl. Baraufgabe und Lieferung Fabrikgelände gegen Abbruchdienstleistung zzgl. Baraufgabe) vorliegen können.
- » In einem weiteren Urteil hat sich der EuGH zum Vorsteuerabzug von Steuerpflichtigen geäußert, die Haupt- und Zweigniederlassung in unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten haben und nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.
- » Darüber hinaus hat der EuGH seine Rechtsprechung bestätigt, wonach Tankkartenumsätze grundsätzlich keine Reihengeschäfte über Treibstoff auslösen.

Vielmehr liege eine direkte Lieferung der Mineralölgesellschaft an den Tankkarteninhaber vor.

- » Ferner hat sich der EuGH mit der Frage auseinandergesetzt, wann bei der Ausführung von Bau- oder Montageleistungen die Umsatzsteuer entsteht. Dabei ist er zu dem Ergebnis gelangt, dass der Zeitpunkt der Abnahme der Ausführung dieser Leistungen durch den Auftraggeber zumindest dann entscheidend sei, wenn vertraglich die Bezahlung der Vergütung von der Erklärung der Abnahme durch den Auftraggeber im Abnahmeprotokoll abhängig gemacht wurde.
- » Der BFH hat dem EuGH die Frage vorgelegt, ob die Erfolglosigkeit eines Unternehmers zu einer Vorsteuerkorrektur gem. § 15a UStG führen könne.
- » Der BGH hat seine Rechtsprechung dahingehend geändert, dass das Kompensationsverbot von Vorsteuer und Umsatzsteuer entschärft wurde.
- » Der BFH hat die Garantiezusage eines Gebrauchtwagenhändlers als umsatzsteuerfreie Versicherungsleistung eingestuft.
- » Ferner hat der BFH entschieden, dass Abmahnungen, die ein Rechteinhaber zur Durchsetzung eines urheberrechtlichen Unterlassungsanspruchs gegenüber Rechtsverletzern vornimmt, umsatzsteuerpflichtig seien.
- » Das FG Niedersachsen hat den Vorsteuerabzug bei (unentgeltlichen) Gesellschafterbeiträgen einer Funktionsholding bejaht.
- » Das FG Sachsen-Anhalt hat die wirtschaftliche Eingliederung bei Leistungen von nur geringer Bedeutung (im Urteilsfall Geschäftsführungs- und Buchhaltungsleistungen) verneint und demzufolge eine umsatzsteuerliche Organschaft nicht anerkannt.
- » Das FG Berlin-Brandenburg hält auch nach der EuGH-Rechtsprechung in der Rs. *Stadion Amsterdam* weiterhin an der Rechtsauffassung fest, dass das Frühstück im Hotel dem Regelsteuersatz unterläge.
- » Das FG Düsseldorf hat entschieden, dass eine Vorsteuerkorrektur gem. § 15a UStG auch dann anwendbar sei, wenn der Steuerpflichtige den Übergang der Steuerschuld gem. § 13b UStG (und demzufolge auch nicht den entsprechenden Vorsteuerabzug) aus dem Erwerb eines Grundstücks in seiner Umsatzsteuererklärung nicht erklärt habe; das FG unterstellt insoweit, dass sich Umsatzsteuer und Vorsteuer als unselbständige Besteuerungsgrundlagen gegenseitig aufgehoben hätten und der Erwerb damit dennoch berücksichtigt sei.

Die Finanzverwaltung hat sich zu folgenden Themen geäußert:

- » Das BMF hat sich nunmehr der BFH-Rechtsprechung aus 2016 angeschlossen, wonach die Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Gegenstand umsatzsteuerlich nicht mehr als sonstige Leistung, sondern als Lieferung zu qualifizieren sei.
- » Darüber hinaus hat das BMF erneut zur Steuerbefreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt Stellung genommen. Unter Änderung seiner bisherigen Auffassung

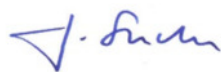
vertritt das BMF nun die Meinung, dass ein Wasserfahrzeug ab dem Zeitpunkt seiner Abnahme durch den Besteller als „vorhanden“ anzusehen sei; ab diesem Zeitpunkt können Leistungen für das Seeschiff erbracht werden, die unter die Steuerbefreiung fallen.

- » Durch die Einführung der §§ 22f, 25e UStG beabsichtigte der Gesetzgeber dem umfangreichen Umsatzsteuerbetrug im Online-Handel zu begegnen. Durch die neuen Regelungen wurden für die Betreiber von elektronischen Handelsplattformen zusätzliche Aufzeichnungspflichten und umfangreiche Haftungsregeln eingeführt. Das BMF hat zu Beginn des Jahres ein umfangreiches Einführungsschreiben zu den neuen Regelungen erlassen. Kürzlich wurden weitere Vordruckmuster vom BMF veröffentlicht. Jedoch wurde zwischenzeitlich hinsichtlich dieser Neuregelungen auch ein Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland eingeleitet.
- » Das BayLfSt hat zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhren im nichtkommerziellen Reiseverkehr bei sog. „double sales-Kettengeschäften“ Stellung genommen und damit eine Verfügung der OFD Nürnberg aus 2001 ersetzt.
- » Die OFD Karlsruhe informiert in einer Kurzinformatio über die Verlängerung der Ermächtigung zugunsten des deutschen Gesetzgebers, die Zuordnung eines teilunternehmerisch genutzten Gegenstands zum Unternehmensvermögen gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG von einer mindestens 10 %-igen unternehmerischen Nutzung abhängig zu machen.

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

Mit freundlichen Grüßen

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH



Joachim Strehle
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater



Andreas Masuch
Steuerberater

Inhaltsverzeichnis

1.	Gesetzgebung – Planung, Recht, Umsetzung	3
1.1.	Umsetzung der Quick Fixes im UStG und der UStDV	3
1.2.	Weitere Gesetzesänderungen im Rahmen des „Jahressteuergesetzes 2019“	7
1.3.	Mehrwertsteuerausschuss zur Bedeutung der USt-IdNr.	7
2.	Aus der Praxis	8
2.1.	Statistik zu Umsatzsteuer-Sonderprüfungen 2018	8
3.	Rechtsprechung und ihre Folgen	9
3.1.	Umsatzsteuer bei Verzug mit den Leasingraten und Kündigung von Leasingverträgen, EuGH 03.07.2019	9
3.2.	Aufsichtsräte sind keine selbständigen Unternehmer im Sinne des Mehrwertsteuerrechts, EuGH 13.06.2019	10
3.3.	Tauschähnlicher Umsatz bei Abbrucharbeiten, EuGH 10.01.2019	11
3.4.	Vorsteuerabzug bei Haupt- und Zweigniederlassung in unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten, EuGH 24.01.2019	13
3.5.	EuGH entscheidet erneut auf Kreditgewährung statt einer Lieferung von Kraftstoffen bei Verwendung von Tankkarten, EuGH 15.05.2019	14
3.6.	Abnahme als Zeitpunkt der Leistungserbringung bei Bau- und Montagearbeiten, EuGH 02.05.2019	16
3.7.	EuGH-Vorlage zur Vorsteuerkorrektur des erfolglosen Unternehmers, BFH 27.03.2019	16
3.8.	Änderung der Rechtsprechung zum Kompensationsverbot im Zusammenhang mit Vorsteuer-Ansprüchen, BGH 13.09.2018	17
3.9.	Garantiezusage eines Kfz-Händlers als umsatzsteuerfreie Versicherungsleistung, BFH 14.11.2018	19
3.10.	Abmahnungen im Bereich des Urheberrechts sind umsatzsteuerpflichtig, BFH 13.02.2019	20
3.11.	Vorsteuerabzug bei (unentgeltlichen) Gesellschafterbeiträgen einer Funktionsholding, FG Niedersachsen 19.04.2018	21
3.12.	Keine wirtschaftliche Eingliederung bei Leistungen von nur geringer Bedeutung, FG Sachsen-Anhalt 20.06.2018	21
3.13.	Frühstück im Hotel unterliegt weiterhin dem Regelsteuersatz, FG Berlin-Brandenburg 28.11.2018	22
3.14.	Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG bei vermeintlicher Nichterklärung eines Grundstückserwerbs, FG Düsseldorf 28.09.2018	22
4.	Finanzverwaltung	23
4.1.	BMF ändert Rechtsauffassung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Lieferung von Miteigentumsanteilen, BMF 23.05.2019	23

4.2.	BMF nimmt erneut Stellung zu den Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der Umsätze für die Seeschifffahrt, BMF 18.06.2019	24
4.3.	Umsatzsteuer-Haftung von Marktplatzbetreibern im Internet, BMF 28.01.2019, 21.02.2019 und 07.10.2019	25
4.4.	Umsatzsteuerbefreiung für ausländische Abnehmer im nichtkommerziellen Reiseverkehr, BayLfSt 08.05.2019	28
4.5.	Zuordnung von teilunternehmerisch genutzten Gegenständen, OFD Karlsruhe 13.08.2019	29

1. Gesetzgebung – Planung, Recht, Umsetzung

1.1. Umsetzung der Quick Fixes im UStG und der UStDV

Regierungsentwurf vom 31.07.2019

Am 08.05.2019 hat das BMF unter dem Namen „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ den Referentenentwurf des angekündigten Jahressteuergesetzes 2019 veröffentlicht.

Der Entwurf setzt u. A. die Quick Fixes um, welche am 02.10.2018 vom ECOFIN beschlossen wurden und zum 01.01.2020 in nationales Recht umzusetzen sind (vgl. USt Info # 3/2018, Beitrag 1.1.). Die Quick Fixes betreffen ausschließlich bestimmte innergemeinschaftliche Lieferungen zwischen Unternehmern.

Am 31.07.2019 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf zu diesem Gesetz beschlossen und damit das formale Gesetzgebungsverfahren in Gang gesetzt. Am 20.09.2019 hat der Bundesrat seine Stellungnahme gegenüber der Bundesregierung beschlossen. Sie enthält sowohl konkrete Änderungsvorschläge als auch sog. Prüfbiten, zu denen sich nun die Bundesregierung positionieren muss. Die Bundesregierung soll u. A. prüfen, ob bei den Quick Fixes (Umsatzsteuer) eine Legaldefinition des Begriffs „Verwenden“ der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer eingefügt werden muss.

Das Gesetzgebungsverfahren hat sich in den letzten Wochen aufgrund von Diskussionen über Änderungen im Einkommensteuergesetz verzögert, es wird jedoch mit einer baldigen Umsetzung gerechnet. Der Bundestag hat am 07.11.2019 zugestimmt. Der Bundesrat soll (geplant) am 29.11.2019 zustimmen.

Der Gesetzesentwurf enthält folgende Regelungen zu den Quick Fixes:

Verschärfung der Voraussetzungen der Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen

Zum 01.01.2020 werden bei der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen zwei zusätzliche materiell-rechtliche Voraussetzungen eingeführt. Zum Einen wird die Vorlage der gültigen ausländischen USt-IdNr. des Leistungsempfängers Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Damit wird die bisherige Rechtsprechung des EuGH (vgl. zuletzt Urteile vom 09.02.2017, Rs. C-21/16, *Euro Tyre BV* und vom 20.10.2016, Rs. C-24/15, *Josef Plöckl*, vgl. USt Info # 1/2017, Beitrag 3.2.) obsolet, nach der die USt-IdNr. nicht zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung gehört.

Zum Anderen wird weitere zusätzliche materiell-rechtliche Voraussetzung ab dem 01.01.2020 die Abgabe einer korrekten Zusammenfassenden Meldung (ZM) durch den Lieferer mit allen erforderlichen Informationen zur Lieferung. Neben den zutreffenden Angaben – u. A. die USt-IdNr. des Leistungsempfängers – ist auch die zutreffende Periodisierung erforderlich.

Nach derzeitiger Gesetzeslage sind sowohl die USt-IdNr. als auch die Abgabe der ZM lediglich formale Voraussetzungen für die Steuerbefreiung.

Prozessuale Anpassungen im Unternehmen erforderlich

Diese Neuerungen verschärfen die Anforderungen an die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen erheblich. Soweit der Unternehmer auch in Zukunft die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen möchte, ist es empfehlenswert, zeitnah vor Ausführung jeder innergemeinschaftlichen Lieferung die Gültigkeit der USt-IdNr. des Leistungsempfängers zu überprüfen. Unklar ist zudem, wie sich rückwirkende Änderungen des Gültigkeitsstatus auf die Steuerbefreiung auswirken werden. Um Diskussionen über Strafbarkeitsrisiken vorzubeugen, ist eine entsprechende Dokumentation des Ergebnisses der vor Ausführung der Lieferung durchgeführten Gültigkeitsprüfungen anzuraten, auch im Hinblick darauf, dass sich der Gültigkeitsstatus nachträglich ändern könnte. Zudem können zukünftig Fehler im Zusammenhang mit der ZM zur Versagung der Steuerbefreiung führen. Damit erfährt das Thema ZM aus dem Blickwinkel der Tax Compliance eine deutliche Aufwertung.

Neue Belegnachweise für innergemeinschaftliche Lieferungen: Einführung einer (widerlegbaren) Gelangensvermutung

An diese materiell-rechtlichen Änderungen für die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen knüpft die Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) bzgl. der Belegnachweisführung. Ein Unternehmer, der die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen möchte, hat durch geeignete Belege nachzuweisen, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt sind. Die MwStSystRL enthielt bislang selbst keine unmittelbaren Vorgaben, wie der Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zu führen ist. Nach derzeitigem Rechtsstand obliegt es den einzelnen Mitgliedstaaten, die konkreten Bedingungen und Voraussetzungen zu regeln, wie ein Unternehmer das Vorliegen der materiell-rechtlichen Voraussetzungen der Steuerbefreiung zu belegen hat. Dies führte in der Praxis immer wieder zu Streitigkeiten.

Der vorliegende Gesetzentwurf nimmt nun die neue Vermutungsregelung nach Art. 45a MwStVO n. F. in die UStDV auf. Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 17a UStDV-E wird gesetzlich vermutet, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet wurde. Dafür müssen grundsätzlich zwei Belege vorliegen, die von zwei verschiedenen Personen ausgestellt sind, die sowohl voneinander als auch vom liefernden Unternehmer sowie vom Abnehmer unabhängig sind. Das Finanzamt kann diese Vermutung widerlegen.

Nachweisführung nach bisherigem Recht weiterhin möglich

Erfreulich für deutsche Unternehmer ist, dass die bisherige Praxis der Belegnachweisführung beibehalten werden kann: Besteht keine Vermutung nach § 17a UStDV, kann der Unternehmer also weiterhin den Belegnachweis mit den bisher möglichen Nachweisen (z. B. Gelangensbestätigung, Spediteurbescheinigung, etc., § 17b ff. UStDV-E) führen. Nichtsdestotrotz sollte die Gesetzesänderung zum Anlass genommen werden, den Prozess der Belegnachweisführung auf den Prüfstand zu stellen.

Inneregemeinschaftliche Reihengeschäfte: Abstellen auf die Transportverantwortung

Die Quick Fixes sehen zudem eine EU-weite Vereinheitlichung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Reihengeschäften vor. Ein Reihengeschäft liegt vor, wenn ein Gegenstand über eine Lieferkette mit mindestens drei Beteiligten (A, B, C) veräußert wird und dabei unmittelbar vom ersten Lieferer (A) zum letzten Abnehmer (C) gelangt. Nach derzeitiger Rechtslage kann bei einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft

nur eines der mehreren Umsatzgeschäfte von der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen profitieren. Alle anderen Umsätze sind daher grundsätzlich im Warenabgangsland oder Warenempfangsland steuerpflichtig (soweit nicht eine andere Steuerbefreiungsvorschrift einschlägig ist). In Deutschland wurde für die Zuordnung der Steuerbefreiung seit jeher auf die Transportbeauftragung abgestellt (sog. bewegte Lieferung). Problematisch erweist sich dabei in der Praxis u. A. aufgrund der bislang unterschiedlichen Regelungen in den einzelnen Mitgliedstaaten die Bestimmung der bewegten Lieferung, insbesondere, wenn ein mittlerer Unternehmer in der Kette verantwortlich für den Transport ist. Um diesem Problem der alltäglichen unternehmerischen Praxis zu begegnen, normiert die Neuregelung EU-weit einheitliche Bestimmungen zur Zuordnung der bewegten Lieferung. Danach kommt der Transportveranlassung eine erhebliche Bedeutung zu. Ist ein mittlerer Unternehmer (sog. Zwischenhändler) verantwortlich für den Transport, soll die Beförderung oder Versendung grundsätzlich der Lieferung an den Zwischenhändler zuzuordnen sein. Diese gesetzliche Vermutung kann der Zwischenhändler aber durch Verwendung einer USt-IdNr. des Abgangslands der Ware widerlegen. Diese Neuregelung entspricht der bisherigen deutschen Rechtslage, so dass sich für den Praktiker insoweit grundsätzlich keine materiellen Änderungen ergeben.

Reihengeschäfte mit dem Drittland

Der Gesetzentwurf geht zudem über die Neuregelungen zu den Quick Fixes hinaus und regelt die Zuordnung der Warenbewegung bei Reihengeschäften mit dem Drittland, wenn der Transport durch einen mittleren Unternehmer (Zwischenhändler) erfolgt, entsprechend.

Konsignationslagerregelung

Eine weitere Neuregelung betrifft die sog. Konsignationslager. Ein Konsignationslager ist nach allgemeinem Verständnis ein Warenlager eines Lieferanten, welches sich in der Nähe des Kunden (Abnehmers), i. d. R. sogar auf seinem Werksgelände, befindet. Die Ware verbleibt solange im Eigentum des Lieferanten, bis der Kunde sie aus dem Lager entnimmt. Erst zum Zeitpunkt der Entnahme erfolgt eine Lieferung, die Grundlage der Rechnungsstellung ist. Liegt das Konsignationslager in einem anderen Mitgliedstaat sieht die derzeitige deutsche Rechtslage vor, dass der Lieferant zunächst ein innergemeinschaftliches Verbringen vom Abgangs- in das Bestimmungsland und anschließend eine lokale Lieferung im Lagerland ausführt, was eine Registrierung des Lieferanten im Lagerland zur Folge hat. Einige Mitgliedstaaten sehen Vereinfachungsregelungen vor, um genau diese Registrierungspflicht zu vermeiden. Daran knüpft nun auch die Regelung im Rahmen der Quick Fixes an. Durch eine gesetzliche Fiktion wird eine im Abgangsmitgliedstaat steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an den Kunden sowie im Bestimmungsmitgliedstaat der korrespondierende innergemeinschaftliche Erwerb durch den Kunden unterstellt. Bei Anwendung der Regelung entfällt die Notwendigkeit für den Lieferer, zunächst ein innergemeinschaftliches Verbringen der Ware in ein Konsignationslager zu melden, gefolgt von einer Lieferung im Lagerland. Liegen die Voraussetzungen der Konsignationslagerregelung vor und wird die Lieferung vom Unternehmer an den Erwerber innerhalb von 12 Monaten nach dem Ende der Beförderung oder Versendung des Gegenstandes bewirkt, kommt die eben beschriebene gesetzliche Fiktion zu Anwendung.

Hoher Verwaltungsaufwand durch Aufzeichnungspflichten

Die Anwendung der gesetzlichen Vereinfachungsregelung für Konsignationslager bringt den Vorteil mit sich, dass neben der Vermeidung der Registrierung im Bestimmungsmitgliedstaat auch kein Belegnachweis erforderlich ist. Die Vereinfachungsregelung ist im Übrigen leider durchaus vielschichtig und wird für viele Unternehmer einen erhöhten Verwaltungsaufwand mit sich bringen, da die Anwendung an umfangreiche Aufzeichnungspflichten des Lieferanten sowie des potentiellen Abnehmers geknüpft ist. Gegebenenfalls sollten Unternehmer daher prüfen, ob die neue Rechtslage den freiwilligen „Verzicht“ auf die Regelung zulässt, z. B. durch aktive Nichterfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen durch den Lieferanten und / oder Abnehmer.

Weiterhin ist zu erwägen, ob nicht etwa durch die Berufung auf die allgemeinen umsatzsteuerlichen Regelungen zur Abgrenzung von bewegten und unbewegten Lieferungen die Anwendung der neuen Konsignationslagerregelung vermieden werden kann. Vor dem Hintergrund der hierzu ergangenen Rechtsprechung (aus deutscher Sicht: vor allem des BFH, Urteile vom 20.10.2016, AZ: V R 31/15, und vom 16.11. 2016, AZ: V R 1/16, vgl. USt Info # 1/2017, Beitrag 3.3.) ist zumindest bei entsprechender Gestaltung des Sachverhaltes – ggf. nach vorheriger Klärung mit den betroffenen anderen Mitgliedstaaten – die Annahme einer Direktlieferung möglich.

Rechtsprechung des BFH zu Konsignationslagern weiterhin anwendbar

Die o. g. Rechtsprechung des BFH zu Konsignationslagerfällen – welche weiterhin anwendbar ist – wendet diese allgemeinen Regelungen an und kommt zu dem Ergebnis, dass eine (bewegte) Versandungslieferung auch dann vorliegen kann, wenn der Liefergegenstand nach dem Beginn der Versendung für „kurze Zeit“ in einem Auslieferungslager gelagert werde und zwar dann, wenn der Abnehmer bereits bei Beginn der Beförderung oder Versendung feststeht; der Ort der Lieferung bestimmt sich in diesem Fall nach dem Ort des Beginns der Beförderung oder Versendung. Wenn diese Voraussetzungen vorliegen, kommt die Vereinfachungsregelung gar nicht erst zur Anwendung, der Lieferant würde aber dennoch eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an seinen Kunden ausführen.

Schließlich ist zu beachten, dass die Neuregelung ausschließlich Konsignationslager-sachverhalte betrifft, bei denen die Waren innerhalb der EU grenzüberschreitend geliefert bzw. transportiert werden.

Praxishinweis

Die Umsetzung der Quick Fixes in nationales Recht bedarf einer sorgfältigen Analyse, Planung und Umsetzung durch Unternehmen, die grenzüberschreitende Lieferungen – insbesondere innerhalb der EU – ausführen. Dabei sollten auch die (nicht verbindlichen) Ausführungen der Mehrwertsteuer-Expertengruppe der EU-Kommission vom 25.09.2019 berücksichtigt werden. Insbesondere die Verschärfung der Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung und die neue Konsignationslagerregelung bergen viele Besonderheiten, die auch IT-technisch umgesetzt werden müssen.

Verfasser: RA Michael Connemann, München

1.2. Weitere Gesetzesänderungen im Rahmen des „Jahressteuergesetzes 2019“

Der Entwurf des „Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ (Jahressteuergesetz 2019) enthält darüber hinaus im Wesentlichen folgende Änderungen des UStG bzw. der UStDV:

- » Entfall von § 2b Abs. 4 Nr. 1 und 2 UStG zur Definition von juristischen Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts
- » Entfall der gesonderten Ortsbestimmung für unentgeltliche Wertabgaben gem. § 3f UStG
- » Änderungen bei Steuerbefreiungsvorschriften im medizinischen und sozialen Bereich gem. § 4 Nr. 14, 15a, 18, 21, 22, 23, 25 und 29 UStG-E und Entfall von § 23 UStDV
- » Einführung einer Umsatzschwelle für die Steuerbefreiung von Ausfuhrlieferungen im persönlichen Reisegepäck (nichtkommerzieller Reiseverkehr) von EUR 50 gem. § 6 Abs. 3a Nr. 3 UStG-E
- » Einführung des ermäßigten Steuersatzes in Höhe von 7 % für E-Books gem. § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG-E und für Erzeugnisse für Zwecke der Monatshygiene gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG-E i. V. m. Anlage 2 Nr. 55
- » Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Gas- und Elektrizitätszertifikaten gem. 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG-E
- » Neufassung von §§ 15 Abs. 4b und 18 Abs. 9 UStG-E zum Vorsteuerabzug von Drittlandsunternehmern
- » Anwendung der Margenbesteuerung für Reiseleistungen gem. § 25 UStG zukünftig auch für Leistungen an Unternehmer
- » Entfall der Möglichkeit der Bildung von Gesamtmargen gem. § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG und § 72 Abs. 3 UStDV (erst für Umsätze nach dem 31.12.2021)
- » Änderung der Missbrauchsregelung durch Aufhebung von § 25d UStG und Einführung von § 25f UStG-E

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

1.3. Mehrwertsteuerausschuss zur Bedeutung der USt-IdNr.

Der beratende Mehrwertsteuerausschuss (MwSt-Ausschuss) der Europäischen Kommission hat in seiner 110. Sitzung vom 13.04.2018 u. A. folgende Leitlinie erarbeitet:

Der MwSt-Ausschuss hat einstimmig anerkannt, dass unter Berücksichtigung von Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL der Besitz einer USt-IdNr. keine Voraussetzung für den Status eines Steuerpflichtigen ist und dass daher das Nichtvorliegen einer solchen Nummer nicht automatisch bedeutet, dass eine Person nicht den Status eines Steuerpflichtigen habe. Als „Steuerpflichtiger“ gem. Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL gilt, wer eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübe. Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien und der diesen gleichgestellten Berufe.

Gleichzeitig bestätigt der MwSt-Ausschuss aber auch einstimmig, dass die USt-IdNr. eines Leistungsempfängers, der seinen Status als Steuerpflichtiger nachweisen muss,

als sehr wichtiges Indiz für den Leistungserbringer gelten müsse. Allerdings enthalte Art. 18 MwSt-DVO Elemente, auf die der Leistungserbringer sich im Zuge hinreichender Anstrengungen stützen könne, um den Status eines Leistungsempfängers als Steuerpflichtigen oder Nichtsteuerpflichtigen zu überprüfen.

Verfasserin: Jessica van der Voort, Düsseldorf

2. Aus der Praxis

2.1. Statistik zu Umsatzsteuer-Sonderprüfungen 2018

Das BMF hat die Statistik über die in 2018 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfungen auf seiner Internetseite veröffentlicht.

Nach den statistischen Aufzeichnungen der obersten Finanzbehörden der Länder haben die im Jahr 2018 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfungen zu einem Mehrergebnis von rund EUR 1,6 Mrd. geführt. Die Ergebnisse aus der Teilnahme von Umsatzsteuer-Sonderprüfern an allgemeinen Betriebsprüfungen oder an den Prüfungen der Steuerfahndung sind in diesem Mehrergebnis nicht enthalten.

Umsatzsteuer-Sonderprüfungen werden unabhängig vom Turnus der allgemeinen Betriebsprüfung und ohne Unterscheidung der Größe der Betriebe vorgenommen. Im Jahr 2018 wurden 80.545 Umsatzsteuer-Sonderprüfungen durchgeführt. Im Jahresdurchschnitt waren 1.805 Umsatzsteuer-Sonderprüfer eingesetzt.

Jeder Prüfer führte im Durchschnitt 45 Sonderprüfungen durch. Dies bedeutet für jeden eingesetzten Prüfer ein durchschnittliches Mehrergebnis von rd. EUR 0,88 Mio.

Praxishinweis

Diese Statistik betont einmal mehr die Bedeutung der Umsatzsteuer. Ferner ist zu berücksichtigen, dass Mehrergebnisse im Bereich Umsatzsteuer oftmals eine definitive Steuerbelastung zur Folge haben. Anders als bei den Ertragsteuern, wo es regelmäßig zu Umkehreffekten in Folgejahren kommt und somit (nur) ein Zinsnachteil eintritt, kann die Umsatzsteuer in der Praxis in vielen Fällen weder vom Kunden nachgefordert werden noch durch Korrekturen rückgängig gemacht werden.

Allgemeines

Das Finanzamt hat drei verschiedene Möglichkeiten, um die Umsatzsteuer zu prüfen:

- » Die Umsatzsteuerprüfung finden im Rahmen der Betriebsprüfung neben den anderen zu prüfenden Steuerarten statt.
- » Bei der eigenständigen Umsatzsteuer-Sonderprüfung werden in der Regel ein Jahr oder mehrere Monate geprüft.
- » Bei erheblichen Zweifeln des Finanzamts an einer Umsatzsteuer-Voranmeldung oder an einer Umsatzsteuerjahreserklärung kann dies zu einer Umsatzsteuernachschau führen. Der Unterschied zu Betriebs- und Umsatzsteuer-Sonderprüfungen besteht darin, dass der Prüfer unangekündigt erscheint.

Verfasserin: Jessica van der Voort, Düsseldorf

3. Rechtsprechung und ihre Folgen

3.1. Umsatzsteuer bei Verzug mit den Leasingraten und Kündigung von Leasingverträgen, EuGH 03.07.2019

Urteilsfall

Leasinggeber und Leasingnehmer schlossen in 2006 einen Finanzierungsleasingvertrag über eine Immobilie mit einer Laufzeit von elf Jahren. Der Vertrag sah vor, dass der Leasinggeber den Vertrag bei einem Zahlungsverzug mit mindestens drei Leasingraten vorzeitig kündigen und vom Leasingnehmer einen Schadenersatz in Höhe aller ausstehenden Leasingraten fordern kann. In 2008 setzten die Finanzbehörden die Umsatzsteuer auf Basis der gesamten, während der Vertragslaufzeit geschuldeten Leasingraten fest. Der Bescheid wurde bestandskräftig. Ab April 2009 stellte der Leasingnehmer die Zahlungen ein. Im Juni 2015 kündigte der Leasinggeber den Vertrag. Der Leasinggeber beantragte daraufhin die Erstattung der aufgrund der Steuerfestsetzung in 2008 zu viel bezahlten Umsatzsteuer. Die Finanzverwaltung lehnte diesen Antrag u. A. mit Hinweis auf die Bestandskraft des Bescheides ab.

EuGH vom 03.07.2019 (Rs. C-242/18)

Der EuGH führt in seiner Urteilsbegründung in der Rs. *UniCredit Leasing* aus, dass es ein fundamentaler Grundsatz des Mehrwertsteuerrechts sei, dass die Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer die tatsächlich erhaltene Gegenleistung sei und dass die Steuerverwaltung keine Umsatzsteuer auf Beträge erheben dürfe, die der Steuerpflichtige nicht erhalten hat. Dem stehe auch die Bestandskraft des ursprünglichen, die Umsatzsteuer festsetzenden Bescheides nicht entgegen. Die nationalen Finanzverwaltungen hätten aber die Möglichkeit, dem Steuerpflichtigen die Korrektur der Umsatzsteuer solange vorzuenthalten, bis die Forderung endgültig uneinbringlich geworden ist. Die formalen Anforderungen des Nachweises der Uneinbringlichkeit seien aber auf das Maß zu beschränken, das erforderlich ist, um Steuerhinterziehung zu verhindern.

Entschädigungszahlung aufgrund der Kündigung durch Leasinggeber umsatzsteuerpflichtig

Hinsichtlich des vereinbarten Schadenersatzes stellte der EuGH fest, dass der Leasinggeber dadurch die gleichen Einnahmen erzielte, die er ohne Kündigung erzielt hätte und sich damit die wirtschaftliche Realität des Vertrages nicht verändert habe. Daraus folge, dass der im Fall einer vorzeitigen Vertragsbeendigung geschuldete Betrag als integraler Bestandteil des Gesamtbetrages zu betrachten sei. Deshalb sei die Entschädigung als Vergütung für die Transaktion anzusehen und somit umsatzsteuerpflichtig. Es liege kein nicht umsatzsteuerbarer Schadenersatz vor. Allerdings sei durch das nationale Gericht auch insoweit die Uneinbringlichkeit zu prüfen.

Bei 9-jährigem Zahlungsverzug Ausfallwahrscheinlichkeit ausreichend belegt

Im Urteilsfall hatte der Leasingnehmer die Zahlung der Leasingraten fast 9 Jahre vor der Vorlageentscheidung eingestellt. Der EuGH brachte schon deutlich zum Ausdruck, dass er hierin eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für den endgültigen Ausfall der

Leasingforderungen sowie der Kündigungsentschädigung sehe. Die endgültige Entscheidung über die entsprechende Umsatzsteuerminderung müsse jedoch das nationale Finanzgericht treffen.

Praxishinweis

Nach deutschem Recht wäre die Uneinbringlichkeit der Leasingraten nicht rückwirkend im Umsatzsteuerbescheid für 2008 geltend zu machen, sondern gem. § 17 UStG in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist. Es gibt keine eindeutigen Vorgaben dazu, wann dieser Zeitpunkt eingetreten sein soll, weder im UStG noch im UStAE. Sollte die deutsche Finanzverwaltung bspw. im Rahmen einer Betriebsprüfung die Auffassung vertreten, dass die Uneinbringlichkeit bereits zu einem früheren Zeitpunkt eingetreten ist als dies bislang erklärt wurde, so besteht derzeit das Risiko, dass der leistende Unternehmer die Umsatzsteuerminderung nicht mehr geltend machen kann, da die Steuerfestsetzung nach den Regelungen der Abgabenordnung bestandskräftig und festsetzungsverjährt sein könnte (bspw. wenn die Uneinbringlichkeit in eine Vor-Betriebsprüfungs-Periode verlagert wird). Es wird zu diskutieren sein, ob und ggf. welche Auswirkungen das EuGH-Urteil auch für solche Fälle haben könnte.

Verfasser: StB Joachim Schlarb, München

3.2. Aufsichtsräte sind keine selbständigen Unternehmer im Sinne des Mehrwertsteuerrechts, EuGH 13.06.2019

EuGH vom 13.06.2019 (Rs. C-420/18)

Aufsichtsratsmitglieder von Kapitalgesellschaften gelten in Deutschland als selbständige Unternehmer im Sinne des UStG. Daher unterliegen Aufsichtsratsvergütungen i. d. R. der Umsatzsteuer, wenn das Aufsichtsratsmitglied nicht ausnahmsweise Kleinunternehmer i. S. v. § 19 UStG ist. Mit Urteil vom 13.06.2019 hat der EuGH für ein Aufsichtsratsmitglied einer niederländischen Stiftung anders entschieden. Der EuGH hat die Selbständigkeit des Aufsichtsratsmitgliedes verneint, weil im Urteilsfall das Aufsichtsratsmitglied weder im eigenen Namen noch auf eigene Rechnung oder in eigener Verantwortung tätig geworden sei. Vielmehr sei das einzelne Mitglied dem gesamten Aufsichtsrat untergeordnet. Auch würde das einzelne Aufsichtsratsmitglied kein wirtschaftliches Risiko tragen.

Urteilsfall

Das Aufgabengebiet des Aufsichtsratsmitglieds der niederländischen Stiftung bestand darin, die Geschäftsführung der Stiftung zu überwachen, über die Zusammensetzung des Vorstands zu entscheiden und die Jahresabschlüsse festzustellen. Für diese Tätigkeiten erhielt das Aufsichtsratsmitglied eine Fixvergütung.

Anwendung des EuGH-Urteils auch auf Aufsichtsräte von deutschen Kapitalgesellschaften?

Dieses Urteil wirft nun mehrere Fragen für Aufsichtsratsmitglieder deutscher Kapitalgesellschaften auf, u. A.: Ist der Verantwortungsbereich und das wirtschaftliche Risiko des einzelnen Aufsichtsratsmitglieds ähnlich eingeschränkt wie im Urteilsfall, so dass von einer Nichtselbständigkeit des Aufsichtsratsmitglieds auszugehen ist? Gilt etwas Anderes, wenn das Aufsichtsratsmitglied nicht nur eine jährliche Fixvergütung, sondern auch Sitzungsgelder erhält?

Praxishinweise

Da die Anwendbarkeit des EuGH-Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus fraglich ist, dürfte die eindeutige Regelung gem. Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 7 UStAE, dass das Aufsichtsratsmitglied selbständiger Unternehmer ist, die deutsche Finanzverwaltung bis zu einer anderslautenden Verlautbarung weiterhin binden. Jedenfalls dürfte Vertrauensschutz für die Vergangenheit gelten. Sollte aber ein Aufsichtsrat seine Umsatzsteuerpflicht zunächst nicht erkannt haben, eröffnet das Urteil jedoch zumindest Argumentationsspielraum hinsichtlich der Frage, ob er überhaupt selbständiger Unternehmer ist. Auch für Kapitalgesellschaften, die die Aufsichtsratsvergütungen zu tragen haben, könnten sich aufgrund des Urteils Chancen ergeben, wenn sie nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind (z. B. Kreditinstitute, Versicherungen).

Anhängige Revision (AZ: V R 23/19, altes AZ: V R 62/17)

Beim BFH ist ein weiteres Verfahren anhängig, in dem es um die Steuerbarkeit von Aufsichtsratsleistungen eines Angestellten geht, der im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses Aufsichtsratsmitglied bei einer Tochtergesellschaft des Arbeitgebers ist. Es bleibt abzuwarten, ob sich der BFH im Rahmen der Entscheidung auch mit dem vorliegenden Urteil des EuGH auseinandersetzen wird.

Verfasserin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

3.3. Tauschähnlicher Umsatz bei Abbrucharbeiten, EuGH 10.01.2019

Der EuGH hatte in seinem Urteil vom 10.01.2019 (Rs. C-410/7) über die Frage zu entscheiden, ob bei Abbrucharbeiten ein tauschähnlicher Umsatz vorliegen kann:

Sachverhalt 1

Ein finnisches Unternehmen (A) erbrachte im Rahmen seiner Tätigkeit aufgrund eines Abbruchvertrags Abbrucharbeiten an seine Kunden, welche auch den sachgemäßen Abtransport und die sachgemäße Verwertung des abzutragenden Materials sowie des Abfalls beinhalteten. Den durch die Abbrucharbeiten gewonnenen Metallschrott hatte A zum Teil an andere Unternehmer weiterveräußert. Der hieraus voraussichtlich erzielbare Erlös wurde bei der Kalkulation des Angebotspreises für die Abbrucharbeiten berücksichtigt. Dieser den Angebotspreis mindernde Bestandteil wurde gegenüber dem Leistungsempfänger jedoch nicht offengelegt.

Sachverhalt 2

Ferner kaufte A ein Fabrikgelände, auf dem sich mehrere Bauwerke sowie Maschinen, Geräte und Mobiliar befanden. Diese musste A aufgrund der entsprechenden vertraglichen Vereinbarung selbst demontieren und von dem Gelände des Verkäufers entfernen. Die mit der Demontage und der Entsorgung des Abfalls entstehenden Kosten hatte A ebenso vor Abgabe des Angebotspreises für die zu erwerbenden Gegenstände geschätzt und als einen mindernden Faktor hierin berücksichtigt. Die geschätzten Kosten für die Demontage und für die Entsorgung wurden dem Verkäufer auch hier nicht bekanntgegeben.

Jeweils Tausch mit Baraufgabe

Die finnische Steuerverwaltung stellte sowohl für den Abbruchvertrag als auch für den Vertrag über den Kauf eines Fabrikgeländes zur Demontage fest, dass A jeweils eine Abbruchdienstleistung erbringe und Leistungsempfängerin einer Lieferung von Metallschrott bzw. des Fabrikgeländes sei. Mithin läge in beiden Fällen ein Tauschvertrag vor. Aufgrund der Tatsache, dass die Lieferung von Metallschrott unter die Regelung des Übergangs der Steuerschuldnerschaft fällt, schulde A sowohl für die Erbringung der Abbruchdienstleistung als auch für den Einkauf des Metallschrotts jeweils die Umsatzsteuer. A wendete sich jedoch gegen die Einstufung beider in Rede stehender Verträge als Tauschverträge, da man keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der jeweils vertraglich vereinbarten Leistung und der Tauschleistung (Abbruchdienstleistung gegen Lieferung von Metallschrott zzgl. Baraufgabe und Lieferung Fabrikgelände gegen Abbruchdienstleistung zzgl. Baraufgabe) erkennen könne.

EuGH vom 10.01.2019 (Rs. C-410/7)

Der EuGH folgte jedoch der Auffassung der finnischen Steuerverwaltung und bestätigte, dass sowohl bei dem Abbruchvertrag als auch bei dem Vertrag über den Kauf zur Demontage jeweils zwei Umsätze vorlägen, welche sich als Leistung und Gegenleistung gegenüberstünden.

Beimessung eines Wertes entscheidend

In diesem Zusammenhang sei es auch nicht als schädlich anzusehen, dass der Wert des Metallschrotts im Rahmen des Abbruchvertrags sowie die Kosten der Demontage und Entsorgung im Rahmen des Vertrags über den Kauf zur Demontage nicht zwischen den Parteien festgelegt und vertraglich vereinbart wurden. Entscheidend war offenbar, dass dem Metallschrott in Sachverhalt 1 und der Abbruchdienstleistung in Sachverhalt 2 jeweils tatsächlich ein Wert beimessen wurde. Auch etwaige technische Schwierigkeiten bei der Bestimmung des Werts des Metallschrotts bzw. der Kosten für die Demontage und Entsorgung ließen noch nicht den Schluss zu, dass eine Gegenleistung nicht existiere. Vielmehr sei dem Metallschrott bzw. den Kosten für die Demontage und Entsorgung grundsätzlich der Wert beizumessen, den A bei seiner Preiskalkulation berücksichtigt habe, sofern dieser Wert nicht rechtsmissbräuchlich sei.

Praxishinweis

Wie das in Rede stehende EuGH-Urteil zeigt, liegt die Problematik bei dem Vorliegen eines Tauschs bzw. eines tauschähnlichen Umsatzes in der Praxis wohl grundsätzlich eher in seiner richtigen Subsumtion als in seiner umsatzsteuerlich technisch richtigen Abwicklung. Die Schwierigkeit besteht darin, Tauschvorgänge als solche zu identifizieren. Dies zeigt sich auch regelmäßig im Rahmen der umsatzsteuerrechtlichen Würdigung eines tauschähnlichen Umsatzes bei der Entsorgung werthaltiger Abfälle. Zumindest zwischen fremden dritten Unternehmern, die jeweils zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, dürften regelmäßig rechtsmissbräuchliche Gestaltungen bei der Preisfindung ausscheiden.

Verfasser: Matthias Lübke, München

3.4. Vorsteuerabzug bei Haupt- und Zweigniederlassung in unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten, EuGH 24.01.2019

EuGH vom 24.01.2019 (Rs. C-165/17)

Mit seinem Urteil vom 24.01.2019 hat sich der EuGH in der Rs. *Morgan Stanley* zum Vorsteuerabzug einer französischen Zweigniederlassung eines Finanzdienstleisters mit Stammhaus im Vereinigten Königreich geäußert.

Urteilsfall

Die im Vereinigten Königreich gelegene Hauptniederlassung von Morgan Stanley unterhält eine Zweigniederlassung in Frankreich, welche zum einen umsatzsteuerfreie Bank- und Finanzdienstleistungen an örtliche Kunden erbringt, hinsichtlich derer sie nach französischem Recht zur Umsatzsteuer optiert hat, und zum anderen entgeltliche Innenleistungen an das britische Stammhaus ausführt, welches seinerseits wiederum umsatzsteuerpflichtige und umsatzsteuerfreie Ausgangsumsätze erbringt. Die französische Zweigniederlassung machte aus Eingangsleistungen, die im Zusammenhang mit beiden Umsatzarten (Finanzumsätze und Innenumsätze) standen, den vollen Vorsteuerabzug geltend.

Vorlagefragen

In seiner Entscheidung zur französischen Umsatzsteuer musste sich der EuGH nunmehr mit zwei Fragen zum Vorsteuerabzug auseinandersetzen. Die erste Frage befasste sich mit der Ermittlung des Vorsteuerabzugs für Eingangsleistungen, die ausschließlich für Innenleistungen an die britische Hauptniederlassung verwendet wurden. Zu klären war insbesondere auch, welcher Vorsteuerschlüssel für Ausgaben der Zweigniederlassung angewendet werden soll, die sowohl für umsatzsteuerpflichtige als auch für umsatzsteuerfreie Umsätze der Hauptniederlassung bewirkt wurden. Die zweite Frage bezog sich sodann auf die Ermittlung des Vorsteuerabzugs für Eingangsleistungen der französischen Zweigniederlassung, die sowohl für eigene Finanzdienstleistungen an örtliche Kunden als auch für Innenleistungen an das britische Stammhaus verwendet wurden.

Haupt- und Zweigniederlassung: Ein einziger Steuerpflichtiger

Der EuGH legte zunächst dar, dass sich die abziehbare Vorsteuer der französischen Zweigniederlassung nicht ausschließlich auf Grundlage der von ihr erbrachten Ausgangsumsätze bestimmen lasse. Unter besonderem Hinweis auf das Recht auf Vorsteuerabzug, das integraler Bestandteil des Mehrwertsteuersystems sei und grundsätzlich nicht eingeschränkt werden dürfe, hat der EuGH entschieden, dass eine Haupt- und Zweigniederlassung in der Regel umsatzsteuerrechtlich als ein einziger Steuerpflichtiger anzusehen sei, mit der Folge, dass die wechselseitig erbrachten Leistungen nicht steuerbare interne Transaktionen darstellten.

Doppelte Steuerpflicht für zum Vorsteuerabzug berechtigte Ausgangsumsätze der Hauptniederlassung

Bezüglich der ersten Vorlagefrage hat der EuGH sodann entschieden, dass für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer aus Eingangsleistungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit Innenleistungen an die britische Hauptniederlassung stehen, die Ausgangsumsätze der britischen Hauptniederlassung maßgeblich seien. Folglich sei die Zweigniederlassung berechtigt, den Vorsteuerabzug (nur) für solche Eingangsleistungen geltend zu machen, die direkt und unmittelbar mit zum Abzug berechtigenden

Ausgangsumsätzen der Hauptniederlassung zusammenhängen und diese zusätzlich nicht nur im Mitgliedstaat der Hauptniederlassung steuerpflichtig sind, sondern auch im Mitgliedstaat der Zweigniederlassung steuerpflichtig wären; dies gelte auch dann, wenn das Recht auf Vorsteuerabzug deshalb besteht, weil die Zweigniederlassung zur Umsatzsteuer optiert hat.

Pro-rata-Satz für Kosten i. Z. m. Innenleistungen basiert auf den Ausgangsumsätzen der Hauptniederlassung

Da die Ausgangsumsätze der Hauptniederlassung im vorliegenden Fall nur zum Teil umsatzsteuerpflichtig waren, hat der EuGH den Pro-rata-Satz des Vorsteuerabzugs wie folgt berechnet:

- » Zähler: Summe aller steuerpflichtigen Ausgangsumsätze, auf die sich die Eingangsleistungen der Zweigniederlassung beziehen.
- » Nenner: Summe aller Ausgangsumsätze der Hauptniederlassung, auf die sich die Eingangsleistungen der Zweigniederlassung beziehen.

Bei der zweiten Vorlagefrage beschäftigte sich der EuGH mit der Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs, der auf die von der Zweigniederlassung getragenen allgemeinen Kosten anwendbar ist, die sowohl für eigene Finanzdienstleistungen als auch für Innenleistungen an das britische Stammhaus verwendet wurden. Insoweit entschied der EuGH, dass in diesem Fall für die Ermittlung des Vorsteuerschlüssels sowohl die Ausgangsumsätze des britischen Stammhauses als auch diejenigen der französischen Zweigniederlassung zu berücksichtigen seien. Abweichend zur ersten Vorlagefrage seien also zusätzlich die Ausgangsumsätze der Zweigniederlassung für die Berechnung der Summen in Nenner und Zähler einzubeziehen.

Praktische Bedeutung

Der EuGH dürfte mit seinem Urteil die Diskussion um die Vorsteueraufteilung bei Kreditinstituten neu entfacht haben. Von Bedeutung ist das Urteil insbesondere für Unternehmen mit umsatzsteuerfreien Ausgangsumsätzen und Zweigniederlassungen in anderen Mitgliedstaaten. Es ist davon auszugehen, dass sich bei der praktischen Umsetzung insbesondere Schwierigkeiten bei der grenzüberschreitenden Zuordnung der Umsätze sowie deren umsatzsteuerlicher Beurteilung ergeben können. Auch lässt das Urteil offen, wie vorzugehen ist, wenn die beteiligten Mitgliedstaaten unterschiedliche Methoden zur Ermittlung des Pro-rata-Satzes für den Vorsteuerabzug einsetzen. Im Übrigen bleibt weiterhin unklar, wie die Aufteilung der Vorsteuer vorzunehmen ist, wenn die Innenleistungen an eine im Drittland ansässige Hauptniederlassung erbracht werden.

Verfasserin: RAin Claudia Smoke, München

3.5. EuGH entscheidet erneut auf Kreditgewährung statt einer Lieferung von Kraftstoffen bei Verwendung von Tankkarten, EuGH 15.05.2019

EuGH vom 15.05.2019 (Rs. C-235/18)

Mit Urteil in der Rs. *Vega International* entschied der EuGH, dass die Gestellung von Kraftstoff durch die Überlassung von Tankkarten eine Kreditgewährung darstelle. Da-

mit folgt der EuGH nun auch auf Grundlage der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie seiner bisherigen Rechtsprechung zur Sechsten Richtlinie 77/388 EWG in der Rs. *Auto Lease Holland* (EuGH vom 06.02.2003, Rs. C-185/01) und widerspricht erneut dem Vorliegen einer Lieferung.

Vorlagefrage

Strittig war, ob die Kraftstoffverwaltung durch eine österreichische Muttergesellschaft (Vega International) für ihre polnische Tochtergesellschaft als Kraftstofflieferung im Rahmen eines Reihengeschäftes (Mineralölgesellschaft / Tankstelle → Ausgeber der Tankkarte (Klägerin) → Inhaber der Tankkarte / Fahrzeugnutzer) oder als steuerfreies Finanzierungsgeschäft auszulegen ist und folglich eine Vorsteuerabzugsberechtigung aus dem Erwerb von Kraftstoff (im Urteilsfall durch Vega International von den Mineralölgesellschaften) besteht. Dabei hatte der EuGH zu beurteilen, ob Art. 14 Abs. 1 und 135 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL mit den früher geltenden Bestimmungen der Sechsten Richtlinie 77/388 EWG dem Grunde nach identisch ist.

Urteilsfall

Im vorliegenden Fall beauftragte ein österreichisches Transportunternehmen (Vega International) ihre polnische Tochtergesellschaft mit der Überführung von neuen Nutzfahrzeugen vom Werk zum Kunden. Die Nutzfahrzeuge wurden dabei von der Tochtergesellschaft unter Verwendung von Tankkarten mit Kraftstoff betankt. Die Tankkarten stellte dabei die Vega International der Tochtergesellschaft zur Verfügung. Die jeweiligen Kraftstoffanbieter stellten dann Vega International eine Rechnung mit polnischer Umsatzsteuer aus, die Vega International wiederum mit einem Zuschlag von 2 % der polnischen Tochtergesellschaft in Rechnung stellte. Vega International begehrte vergeblich die Erstattung der Vorsteuern aus dem Erwerb des Kraftstoffs von der polnischen Finanzverwaltung.

Urteilsbegründung

Auch der EuGH verneinte – wie schon in der Rs. *Auto Lease Holland* – das Vorliegen einer Kraftstofflieferung an Vega International, da diese zu keinem Zeitpunkt wie ein Eigentümer über den von ihrer polnischen Tochtergesellschaft erworbenen Kraftstoff verfügen könne. Dies begründete der EuGH damit, dass ausschließlich das Tochterunternehmen entscheide, an welcher Tankstelle die Fahrzeuge getankt werden, und über die Modalitäten des Kraftstoffkaufes bestimme, also eigenständig Entscheidungen über die Art, Menge und Qualität des Kraftstoffs sowie über dessen Verwendung treffe. Aus umsatzsteuerlicher Sicht läge daher keine Kraftstofflieferung durch die Kette, sondern unmittelbar an die Tochtergesellschaft vor. Vega International erbringe daher vielmehr eine Dienstleistung an die Tochtergesellschaft. Diese sei als steuerfreie Finanzierungsdienstleistung einzustufen, da Vega International den Kauf von Kraftstoff durch die Tochtergesellschaft mittels der Überlassung von Tankkarten vorfinanziere und somit im Sinne eines Finanzinstituts einen Kredit nach Art. 135 Abs. 1 Buchstabe b MwStSystRL gewähre.

Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses können Klarheit verschaffen

Hinsichtlich der aktuellen Entwicklungen auf dem Verkehrsmarkt können sog. eCharging Anbieter gespannt sein, ob die Auslegung der getroffenen EuGH-Urteile ebenfalls auf deren Leistungserbringung Anwendung findet. Aktuell befasst sich der Mehrwertsteuerausschuss der Europäischen Kommission mit dieser Fragestellung und kann mit der Veröffentlichung von Leitlinien für die Anwendung der MwStSystRL für mehr Klarheit sorgen.

Verfasser: Alexander Seidl, Frankfurt a. M.

3.6. Abnahme als Zeitpunkt der Leistungserbringung bei Bau- und Montagearbeiten, EuGH 02.05.2019

Vorlagefrage

Bei dem polnischen Vorabentscheidungsersuchen in der Rs. *Budimex* ging es um den Zeitpunkt der Steuerentstehung nach Art. 63 MwStSystRL. Streitig war im Wesentlichen, wann bei der Ausführung von Bau- oder Montageleistungen die Umsatzsteuer entsteht: Im Zeitpunkt der physischen Fertigstellung der Leistungen oder erst im Zeitpunkt der Abnahme der Ausführung dieser Leistungen durch den Auftraggeber, wenn vertraglich die Bezahlung der Vergütung von der Erklärung der Abnahme durch den Auftraggeber im Abnahmeprotokoll abhängig gemacht wurde?

EuGH vom 02.05.2019 (Rs. C-224/18)

Nach dem Urteil ist Art. 66 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL dahin auszulegen, dass es im Fall der Nichtausstellung oder verspäteten Ausstellung einer Rechnung über die ausgeführte Dienstleistung gestattet ist, den Zeitpunkt der förmlichen Abnahme der Leistung als den Zeitpunkt der Vollendung der Dienstleistung anzusehen. Dies gelte insbesondere dann, wenn der Mitgliedstaat vorsieht, dass der Steueranspruch mit dem Ablauf einer Frist entsteht, die mit dem Tag beginnt, an dem die Leistung erbracht wird. Voraussetzung sei aber, dass die förmliche Abnahme der Leistung von den Parteien vertraglich vereinbart wurde und dass es (bspw. wegen der Feststellung, ob Mängel vorliegen) nicht möglich ist, die vom Leistungsempfänger geschuldete Gegenleistung zu bestimmen, bevor dieser die Bau- oder Montageleistung abgenommen hat.

Praxishinweis

Die Grundsätze des Urteils sind auch auf die Rechtslage in Deutschland übertragbar. Der EuGH bestätigt, dass unter den o. g. Bedingungen grundsätzlich die Abnahme als Zeitpunkt der Leistungserbringung angesehen werden könne. Dies dürfte sich weitestgehend mit der Handhabung in Deutschland decken: Abschn. 13.2. UStAE regelt die Steuerentstehung bei Leistungen in der Bauwirtschaft wie folgt:

- » Werklieferungen: Steuerentstehung bei Verschaffung der Verfügungsmacht, Übergabe und Abnahme des fertig gestellten Werks.
- » Sonstigen Leistungen, insb. Werkleistungen: Steuerentstehung grundsätzlich bei Vollendung, häufig mit dem Zeitpunkt der Abnahme zusammenfallend.

Verfasserin: StBin Sonja Wiesner, München

3.7. EuGH-Vorlage zur Vorsteuerkorrektur des erfolglosen Unternehmers, BFH 27.03.2019

BFH vom 27.03.2019 (AZ: V R 61/17)

Der BFH hat dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob eine Nichtverwendung eines vormals unternehmerisch genutzten Gegenstandes mangels

zukünftig erzielbarer umsatzsteuerbarer Ausgangsumsätze zu einer Vorsteuerkorrektur gem. § 15a UStG führe.

Sachverhalt

Im Vorlagefall betrieb die Klägerin in einem Altenheim eine zu 90 % steuerpflichtig genutzte Cafeteria, die aus betriebswirtschaftlichen Gründen vor Ablauf der 10-jährigen Korrekturfrist gem. § 15a Abs. 5 UStG geschlossen werden musste. Während die Klägerin der Auffassung ist, dass eine solche Fehlinvestition aus Gründen der steuerlichen Neutralität nicht zu einer Vorsteuerberichtigung führen dürfe, wendet das Finanzamt ein, dass sich die Nutzung geändert habe, da die Absicht, steuerpflichtige Umsätze auszuführen, entfallen sei. Dementsprechend sei der Vorsteuerabzug zu korrigieren.

Vorlagefrage

Klärungsbedürftig und nach Auffassung des Senats durch den EuGH zu entscheiden ist nun, ob eine vom Willen des Steuerpflichtigen objektiv unabhängige Erfolglosigkeit, die zu einer bloßen Nichtnutzung eines unternehmerisch genutzten Wirtschaftsgutes führt, eine Änderung der Faktoren bewirke, die bei der Bestimmung des Vorsteuerabzugsbetrags bzw. dessen nachträglicher Korrektur berücksichtigt werden müssen (Art. 185 Abs. 1 MwStSystRL).

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

3.8. Änderung der Rechtsprechung zum Kompensationsverbot im Zusammenhang mit Vorsteuer-Ansprüchen, BGH 13.09.2018

Rechtsprechungsänderung durch BGH vom 13.09.2018 (AZ: 1 StR 642/17)

Mit Urteil vom 13.09.2018 hat der BGH seine bisherige Rechtsprechung zum Kompensationsverbot für Vorsteuer geändert. Damit gilt unter engen Voraussetzungen für die Umsatzsteuer das Gleiche wie für die Ertragsteuer, bei der im unmittelbaren Zusammenhang mit den steuerbegründenden Geschäften stehende Betriebsausgaben oder Werbungskosten gegengerechnet werden können.

Risiko einer Steuerstraftat bleibt dennoch

Das Risiko einer Steuerverkürzung nach § 370 AO aber bleibt und zwar nicht nur für die Fälle, in denen die Vorsteuer rein rechnerisch nicht ausreicht, um die hinterzogene Umsatzsteuer zu kompensieren.

Beispiel

Der Unternehmer A erbringt eine dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegende Bauleistung an den zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer B. B hat gegenüber dem Finanzamt TEUR 50 Umsatzsteuer aus der Bauleistung nicht angezeigt. Zeitgleich hat er einseitig einen Vorsteuerabzug aus dem mit diesem Ausgangsumsatz in Zusammenhang stehenden Bezugsgeschäft in Höhe von TEUR 50 nicht geltend gemacht. Steuern wurden hierfür nicht festgesetzt.

Wortlaut des Kompensationsverbots i. S. d. § 370 Abs. 4 Satz 3 AO und Begriff „aus anderen Gründen“

Dieser Fall stellt (auch ohne, dass sich aus der Deklaration eine Zahllast ergeben würde) nach § 370 Abs. 4 Satz 3 AO grundsätzlich auch dann eine Steuerverkürzung von Umsatzsteuer i. S. v. § 370 Abs. 4 Sätze 1 und 2 AO in Höhe von TEUR 50 dar, (selbst) wenn die Steuer, auf die sich die Tat bezieht, aus anderen Gründen hätte ermäßigt (oder der Steuervorteil aus anderen Gründen hätte beansprucht) werden können (Kompensationsverbot). Diese Gründe sind Tatsachen, auf die sich der Täter zur Rechtfertigung seines Verhaltens im Strafverfahren beruft, obwohl er sie im Besteuerungsverfahren nicht vorgebracht hat, und die – hätte er sie dem Finanzamt vorgetragen – eine Ermäßigung der Steuerschuld begründet hätten. Strafrechtlich ist grundsätzlich nicht entscheidend, ob die aufgrund der unrichtigen Angaben festgesetzte Steuer der nach dem Gesetz geschuldeten Steuer tatsächlich entspricht.

Nach bisheriger BGH-Rechtsprechung wurde im obigen Fallbeispiel Umsatzsteuer in Höhe von TEUR 50 verkürzt, da B zu wenig Umsatzsteuer abgeführt hat. Über den Begriff „aus anderen Gründen“ war nach BGH grundsätzlich keine Saldierung mit Vorsteuer möglich, weil der BGH den inneren Zusammenhang zwischen Vorsteuer und Umsatzsteuer abgelehnt hatte (so z. B. BGH vom 11.07.2002, AZ: 5 StR 516/01).

Das Tatbestandsmerkmal „aus anderen Gründe“ konkretisiert für den BGH den Begriff der Steuerverkürzung durch den Bezug auf § 370 Abs. 4 Sätze 1 und 2 AO. Dies wirke sich auf den Umfang des geschützten Rechtsguts der Steuerhinterziehung, die Sicherung des staatlichen Steueranspruchs, d. h. des rechtzeitigen und vollständigen Steueraufkommens, aus. Entscheidend sei der innere Bezug zur Tatbestandverwirklichung.

Saldierung möglich, wenn wirtschaftlicher Zusammenhang

Nach neuer Rechtsprechung könne eine Steuerverkürzung wegen Saldierung von Vorsteuer und Umsatzsteuer entfallen, wenn ein wirtschaftlicher, d. h. direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Ein- und Ausgangsumsatz besteht. Denn dann gelte das Kompensationsverbot nicht. Der BGH sah den Zusammenhang im aktuell entschiedenen Fall darin, dass die tatbestandliche Handlung, die Umsatzsteuer auf den steuerpflichtigen Ausgangsumsatz nicht zu erklären, die Nichtgeltendmachung des an sich bestehenden Vorsteueranspruchs regelmäßig nach sich ziehe. Im Urteilsfall war dies ein Vorsteueranspruch aus den Einkäufen der später weiter verkauften Kfz, die damit in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang standen. Die Vorsteuern wurden zudem im gleichen Veranlagungszeitraum nicht erklärt. Dem Fiskus entstand im Ergebnis kein Steuerschaden. Maßgeblich für die Verrechnung von Vorsteuer und Umsatzsteuer sei allerdings, dass auch die übrigen Voraussetzungen aus § 15 UStG, insbesondere die Vorlage einer Rechnung, gegeben sind.

Ausblick

Es bleibt abzuwarten, ob der BGH seine Rechtsprechung zum Kompensationsverbot weiter zugunsten des Steuerpflichtigen entschärfen wird. Europarechtlicher Einfluss über die Rechtsprechung des EuGH zum Zusammenhang von Vorsteuer und Umsatzsteuer dürfte diese Entwicklung unseres Erachtens weiter fördern.

Verfasser: RA/StB/FAfStR Stefan May, Düsseldorf

3.9. Garantiezusage eines Kfz-Händlers als umsatzsteuerfreie Versicherungsleistung, BFH 14.11.2018

BFH vom 14.11.2018 (AZ: XI R 16/17)

Der BFH hat entschieden, dass die Einräumung einer Gebrauchtwagengarantie durch den Kfz-Händler gegen gesondert berechnetes Entgelt als Versicherungsumsatz umsatzsteuerfrei sein kann.

Urteilsfall

Gegenstand des Verfahrens war die Frage, ob die Umsätze aus der Einräumung einer Gebrauchtwagengarantie durch einen Kfz-Händler eine umsatzsteuerpflichtige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung darstelle oder aber als eigenständige umsatzsteuerfreie Versicherungsleistung zu beurteilen sei.

Die Klägerin betreibt ein Autohaus und bot den Kfz-Käufern eine (erweiterte) Gebrauchtwagengarantie gegen ein gesondert berechnetes Entgelt an. Die Garantie war rückversichert über die X-SA, Niederlassung Deutschland. Sowohl das Garantiezertifikat als auch die Garantievereinbarung wiesen die Klägerin als Garantiegeberin und den Käufer des Kfz als Garantiennehmer aus. Die Klägerin stellte über die Garantieleistung eine Rechnung ohne Ausweis von Umsatzsteuer aber mit 19 % Versicherungssteuer aus.

FG Niedersachsen vom 23.02.2017 (AZ: 11 K 134/16)

Nach einer Betriebsprüfung qualifizierte das Finanzamt die Einräumung der Gebrauchtwagengarantie als unselbständige Nebenleistung zur umsatzsteuerpflichtigen Fahrzeuglieferung. Das Finanzgericht schloss sich dieser Auffassung unter Verweis auf die Garantiebedingungen an.

Garantiezusage keine Nebenleistung zur Kfz-Lieferung

Demgegenüber betont der BFH, dass die Garantiezusage einen eigenen Zweck verfolge. Denn sie gehe über die gesetzliche Gewährleistung nach §§ 437 ff. BGB weit hinaus. Sie könne daher keine Nebenleistung zur Hauptleistung Fahrzeuglieferung darstellen, sondern stelle etwas Selbstständiges dar. Allein die Verbindung zu einem Hauptumsatz kann laut BFH im Übrigen nicht dazu führen, dass die Versicherungsleistung eine Nebenleistung darstelle, da die Verbindung des Versicherungsumsatzes mit dem versicherten Gegenstand in der Natur der Sache liege.

Garantiezusage ist steuerfreie Versicherungsleistung

Der BFH wertete die Garantiezusage demzufolge als gem. § 4 Nr. 10 Buchst. a UStG umsatzsteuerfreie Leistung aufgrund eines Versicherungsverhältnisses. Versicherer ist hier der Kfz-Händler unabhängig von der bestehenden Rückversicherung und auch ohne ein der Versicherungsaufsicht unterliegendes Versicherungsunternehmen zu sein. Für die Frage der Steuerfreiheit sei unerheblich, ob der Versicherer die nach nationalem Recht erforderliche Zulassung besitze. Weiterhin verweist der BFH in seiner Begründung auf den Normzweck des § 4 Nr. 10 Buchst. a UStG, wonach eine doppelte Belastung des Versicherten mit Umsatzsteuer und Versicherungssteuer vermieden werden sollte. Voraussetzung sei, dass der Inhalt der Garantie ausschließlich in der Leistung von Kostenersatz durch den Garantiegeber bestehe und der Garantiennehmer im Garantiefall kein Wahlrecht zwischen Sachleistung / Reparatur durch den Händler oder Geldleistung direkt gegenüber der Versicherung habe (Abgrenzung zur

bisherigen BFH-Rechtsprechung, in der die Garantiezusage zwar auch eine eigenständige Leistung und keine Nebenleistung zum Fahrzeugkauf darstellte, aber als umsatzsteuerpflichtig angesehen wurde).

Neuregelung der Verwaltungsanweisungen wünschenswert

Das Urteil zeigt deutlich die komplexen steuerlichen Rahmenbedingungen bei Garantieprodukten auf und ist sicherlich über die Kfz-Branche hinaus von erheblicher Bedeutung. Es bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung dieses Urteil zum Anlass nimmt, die Thematik mittels Verwaltungsanweisung grundsätzlich so zu regeln, so dass eine gesicherte steuerliche Behandlung bzgl. Umsatz- und Versicherungsteuer ermöglicht wird.

Praxishinweis

Bis dahin empfiehlt es sich für den „Garantiegeber“, stets zu überlegen, auf welche Art und Weise Garantievergabe und ggf. Rückversicherung zu gestalten sind. Denn bei irrtümlicher Annahme einer umsatzsteuerpflichtigen Leistung kommt es bei einer Umqualifizierung in einen steuerfreien Versicherungsumsatz zu einer Rückabwicklung der zunächst gem. § 14c UStG geschuldeten Umsatzsteuer und zur Korrektur des diesbezüglich geltend gemachten Vorsteuerabzugs und zu einer Nacherhebung der Versicherungsteuer,

Aus Sicht des zum Vorsteuerabzug berechtigten Käufers kann es zudem monetär durchaus einen Unterschied machen, ob die Garantie der Umsatzsteuer oder der Versicherungsteuer unterliegt und welche Vertragskonstellation gewählt wird.

Verfasserin: StBin Katrin Huber, München

3.10. Abmahnungen im Bereich des Urheberrechts sind umsatzsteuerpflichtig, BFH 13.02.2019

BFH vom 13.02.2019 (AZ: XI R 1/17)

Der BFH hat entschieden, dass Abmahnungen, die ein Rechteinhaber zur Durchsetzung eines urheberrechtlichen Unterlassungsanspruchs gegenüber Rechtsverletzern vornimmt, umsatzsteuerpflichtig seien. Gegenleistung für die Abmahnleistung ist der vom Rechtsverletzer gezahlte Betrag.

Urteilsfall

Die Klägerin ließ mit Hilfe einer beauftragten Rechtsanwaltskanzlei Personen, die Tonaufnahmen im Internet rechtswidrig verbreitet hatten, abmahnen. Gegen Unterzeichnung einer strafbewehrten Unterlassungs- und Verpflichtungserklärung sowie Zahlung einer Pauschale bot sie an, von der gerichtlichen Verfolgung ihrer Ansprüche abzusehen. Die erhaltenen Zahlungen behandelte die Klägerin als nicht steuerbaren Schadenersatz.

Abmahnungen umsatzsteuerpflichtig

Dieser Auffassung zur Frage der Steuerbarkeit ist der BFH nicht gefolgt. Er hat klargestellt, dass – unabhängig von der zivilrechtlichen Anspruchsgrundlage und der jeweiligen Bezeichnung durch die Beteiligten – Abmahnungen zur Durchsetzung eines Unterlassungsanspruchs als umsatzsteuerpflichtige Leistungen im Rahmen eines

umsatzsteuerbaren Leistungsaustauschs zwischen dem Abmahner und der von ihm abgemahnten Personen zu qualifizieren sind. Die Abmahnung erfolge, so der BFH in Fortführung seiner jüngeren Rechtsprechung zu Abmahnungen nach dem UWG, auch im Interesse des jeweiligen Rechtsverletzers, der die Möglichkeit erhalte, einen kostspieligen Rechtsstreit zu vermeiden. Dies sei als umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung anzusehen.

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

3.11. Vorsteuerabzug bei (unentgeltlichen) Gesellschafterbeiträgen einer Funktionsholding, FG Niedersachsen 19.04.2018

FG Niedersachsen vom 19.04.2018 (AZ: 5 K 285/16)

In einem jüngst veröffentlichten Urteil des FG Niedersachsen war Klägerin eine GmbH, die als Gesellschafterin von zwei Kommanditgesellschaften (KGs) an diese KGs sowohl entgeltliche Leistungen als auch unentgeltliche Dienstleistungen als Gesellschafterbeitrag erbracht hat. Die Gesellschafterbeiträge in Form von Sachleistungen bestanden z. B. in Architektenleistungen oder statischen Berechnungen. Diese Sachleistungen erbrachte die Klägerin nicht nur mit eigenen Mitarbeitern, sondern auch mit Hilfe von dritten Unternehmern, die ihr diese Leistungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis in Rechnung stellten. Strittig war der Vorsteuerabzug der Klägerin (Holding) aus den Eingangsleistungen im Zusammenhang mit den o. g. Sachleistungen. Das FG Niedersachsen hat den Vorsteuerabzug bejaht. Das Erbringen von Sachleistungen als Gesellschafterbeitrag sei Teil der unternehmerischen Tätigkeit „aktive Beteiligungsverwaltung“. Daher sei der Vorsteuerabzug zulässig. Gegen das Urteil wurde allerdings Revision eingelegt (AZ: XI R 22/18).

Verfasserin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

3.12. Keine wirtschaftliche Eingliederung bei Leistungen von nur geringer Bedeutung, FG Sachsen-Anhalt 20.06.2018

FG Sachsen-Anhalt vom 20.06.2018 (AZ: 3 K 660/14)

Die wirtschaftliche Eingliederung ist neben der finanziellen und der organisatorischen Eingliederung eine der Voraussetzungen für das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Strittig ist häufig, welches wirtschaftliche Gewicht die Leistungen zwischen Organträger und Organgesellschaft haben müssen, um die wirtschaftliche Eingliederung zu begründen. Das FG Sachsen-Anhalt führt in einem aktuellen Urteil aus, dass Geschäftsführungsleistungen und Buchhaltungstätigkeiten, mithin administrative Aufgaben des Organträgers für die Organgesellschaft, die wirtschaftliche Eingliederung nicht begründen. Auch weitere „geringfügige“ Leistungen zwischen den beiden Tochtergesellschaften der Holding reichten im Urteilsfall nicht aus.

Praxishinweis

Das Urteil ist rechtskräftig und sollte zum Anlass genommen werden, das Merkmal „wirtschaftliche Eingliederung“ auch bei anderen umsatzsteuerlichen Organschaften daraufhin zu überprüfen, ob die Leistungsbeziehungen zwischen den Gesellschaften ausreichendes wirtschaftliches Gewicht haben.

Verfasserin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

3.13. Frühstück im Hotel unterliegt weiterhin dem Regelsteuersatz, FG Berlin-Brandenburg 28.11.2018

Für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, ist der ermäßigte Steuersatz anwendbar. Dies gilt jedoch nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind (Aufteilungsgebot).

BFH vom 24.04.2013 (AZ: XI R 3/11), EuGH vom 18.01.2018 (Rs. C-463/16)

Dazu gehören nach der BFH-Rechtsprechung u. A. Frühstücksleistungen, die daher dem Regelsteuersatz unterliegen. Nach Ergehen des EuGH-Urteils in der Rs. *Stadion Amsterdam* (vgl. USt Info # 1/2018, Beitrag 3.2.) kam die Frage auf, ob an diesem Aufteilungsgebot auch bei Einordnung der Frühstücksleistungen als Nebenleistungen zu den Übernachtungsleistungen festzuhalten ist.

FG Berlin-Brandenburg vom 28.11.2018 (AZ: 7 K 7314/16)

Soweit ersichtlich hat sich nun nach dem EuGH-Urteil erstmalig ein Finanzgericht mit dieser Frage auseinandergesetzt und entschieden, dass Frühstücksleistungen von der Steuerermäßigung für Übernachtungsleistungen ausgeschlossen sind. Das FG Berlin-Brandenburg begründet dies damit, dass es sich zwar bei der Frühstücksleistung um eine unselbständige Nebenleistung zur Beherbergungsleistung handele, das Aufteilungsgebot jedoch aus seiner Sicht europarechtskonform sei. Die Revision zum BFH wurde zugelassen, aber nicht eingelegt. Die Entscheidung ist rechtskräftig.

Verfasser: RA Christoph Braun, Frankfurt a. M.

3.14. Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG bei vermeintlicher Nichterklärung eines Grundstückserwerbs, FG Düsseldorf 28.09.2018

FG Düsseldorf vom 28.09.2018 (AZ: 1 K 1352/17 U)

Mit Urteil vom 28.09.2018 hat das FG Düsseldorf entschieden, dass – ungeachtet der Angaben in der Umsatzsteuererklärung – die Vorsteuer aus einem Grundstückserwerb auch dann als tatsächlich abgezogen gelte, wenn unter den Besteuerungsgrundlagen im Umsatzsteuerbescheid die entsprechenden Angaben gefehlt haben. Entscheidend sei dabei, dass der Saldo aus gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 UStG (in der 2007 geltenden Fassung) geschuldeter Umsatzsteuer und dem in gleicher Höhe bestehenden Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG festgesetzt wurde.

Urteilsfall

Eine GmbH & Co. KG (KG), welche mit Ablauf des 31.12.2007 auf die Klägerin verschmolzen wurde, erwarb ein Grundstück mit Übergang Nutzen und Lasten zum 01.06.2007. Im Kaufvertrag optierte der Verkäufer entsprechend des steuerpflichtigen Nutzungsanteiles zur Umsatzsteuer. Nach Erwerb wurde das Objekt zum selben Nutzungsanteil umsatzsteuerpflichtig vermietet. In der Umsatzsteuererklärung 2007 der KG wurden weder Umsätze, die gemäß § 13b Abs. 1 Nr. 3 UStG (in der 2007 geltenden Fassung) unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen und für die die KG als Leistungsempfänger Steuerschuldner war, noch Vorsteuerbeträge aus Leistungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i. V. m. § 13b UStG angegeben. Dementsprechend enthielt auch der Umsatzsteuerbescheid hierzu keine Angaben.

Im Jahr 2015 reduzierte sich der umsatzsteuerpflichtig vermietete Anteil bis auf 0,00 %. Das beklagte Finanzamt berechnete wegen dieser tatsächlichen Änderung der Nutzungsverhältnisse die aufgrund des § 15a UStG zurückzuzahlenden Vorsteuerbeträge. Die Klägerin trug hiergegen vor, dass – aufgrund eines Versehens – ursprünglich kein Vorsteuerabzug für 2007 erfolgt sei. Eine Vorsteuerberichtigung dürfe nach dem Wortlaut des § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG aber nur erfolgen, wenn ursprünglich ein Vorsteuerabzug vorgenommen wurde. Somit sei diese Vorschrift trotz der tatsächlichen Änderung der Nutzungsverhältnisse nicht anzuwenden.

Das Gericht folgte dieser Argumentation der Klägerin nicht und wies die Klage als unbegründet zurück. Maßgebend sei die der Höhe nach zutreffend festgesetzte Umsatzsteuer. Die fehlenden Angaben zu dem teilweise umsatzsteuerpflichtigen Grundstückserwerb seien unschädlich, da sich die beiden unselbständigen Besteuerungsgrundlagen (Umsatzsteuer, Vorsteuer) gegenseitig wieder aufheben.

Gegen das Urteil wurde beim BFH Revision eingelegt (AZ: V R 33/18).

Verfasserin: Katharina Wilhelm, München

4. Finanzverwaltung

4.1. BMF ändert Rechtsauffassung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Lieferung von Miteigentumsanteilen, BMF 23.05.2019

BFH vom 18.02.2016 (AZ: V R 53/14)

Der BFH hatte in 2016 unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung (z. B. BFH-Urteil vom 27.04.1994, AZ: XI R 91/92) unter Hinweis auf das EuGH-Urteil vom 15.12.2005 in der Rs. C-63/04, *Centralan Property Ltd*, entschieden, dass die Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Gegenstand umsatzsteuerlich nicht mehr als sonstige Leistung, sondern als Lieferung zu qualifizieren sei.

Urteilsbegründung

Miteigentum nach Bruchteilen sei seinem Wesen nach dem Alleineigentum gleichartig, so dass der Miteigentümer dieselbe Rechtsposition habe wie ein Eigentümer (vgl. BGH-Urteil vom 10.05.2007, AZ: V ZB 6/07). Bestätigt werde diese Auffassung

dadurch, dass das Miteigentum als Bruchteil an einem Gegenstand im Wirtschaftsleben wie ein Gegenstand behandelt werde.

BMF vom 23.05.2019

Drei Jahre nach Veröffentlichung dieser BFH-Entscheidung hat nun das BMF die Rechtsprechungsänderung in den UStAE übernommen und sich damit der höchststrichterlichen Auffassung angeschlossen. In Abschn. 3.5 Abs. 2 Nr. 6 UStAE wird die Übertragung von Miteigentumsanteilen nun als Beispiel für umsatzsteuerliche Lieferungen aufgeführt.

Anwendungsregelung

Die bisherige Qualifikation als sonstige Leistung (Abschn. 3.5 Abs. 3 Nr. 2 UStAE) wird gestrichen, gleichzeitig wird es jedoch nicht beanstandet, wenn bis zur Änderung des UStAE ausgeführte Lieferungen im Einklang mit der bisherigen Auffassung des BMF als sonstige Leistung qualifiziert werden.

Verfasser: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf, Hamburg, Frankfurt a. M., RA Christof Braun, Frankfurt a. M.

4.2. BMF nimmt erneut Stellung zu den Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der Umsätze für die Seeschifffahrt, BMF 18.06.2019

EuGH vom 04.05.2017 (Rs. C-33/16)

Der EuGH hat mit seinem Urteil in der Rs. *A OY II* klargestellt, dass die Steuerbefreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt grundsätzlich auch auf Vorstufenumsätze Anwendung findet.

BMF vom 06.10.2017 und vom 05.09.2018

Die deutsche Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsansicht grundsätzlich angeschlossen und den Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) entsprechend geändert (vgl. USt Info # 2/2018, Beitrag 4.2. und USt Info # 1/2019, Beitrag 4.2.).

BMF vom 18.06.2019

Nun hat das BMF zum dritten Mal mit einem Schreiben zur Steuerbefreiung der Umsätze für die Seeschifffahrt gem. § 8 Abs. 1 UStG Stellung genommen und eine weitere Zweifelsfrage klargestellt. Bei den begünstigten Schiffen muss es sich um bereits vorhandene Wasserfahrzeuge handeln. Hinsichtlich des Zeitpunkts, zu dem ein Wasserfahrzeug „vorhanden“ ist, vertritt die Finanzverwaltung nun eine andere Rechtsauffassung als bisher und ändert Abschn. 8.1 UStAE entsprechend.

Abnahme durch den Besteller = Zeitpunkt des Vorhandenseins des Seeschiffs

Ein Wasserfahrzeug sei nun ab dem Zeitpunkt seiner Abnahme durch den Besteller als „vorhanden“ anzusehen. Ab diesem Zeitpunkt können Leistungen für das Seeschiff erbracht werden, die unter die Steuerbefreiung fallen. Bisher galt ein Wasserfahrzeug frühestens ab dem Zeitpunkt seines Stapellaufs oder seines Aufschwimmens im Trockendock als „vorhanden“ (vgl. USt-Info # 1/2019, Beitrag 4.2.).

Anwendungsregelung

Die Grundsätze dieses Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Für vor dem 01.07.2019 ausgeführte Umsätze wird es jedoch nicht beanstandet, wenn die bisher geltende Rechtslage zu Abschn. 8.1 Abs. 1 und Abs. 2 UStAE angewendet wird.

Verfasserin: Jessica van der Voort, Düsseldorf

4.3. Umsatzsteuer-Haftung von Marktplatzbetreibern im Internet, BMF 28.01.2019, 21.02.2019 und 07.10.2019

„Jahressteuergesetz 2018“

Der Gesetzgeber hat mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 zum Einen „Besondere Pflichten für Betreiber eines elektronischen Marktplatzes“ nach § 22f UStG und zum Anderen eine „Haftung beim Handel auf einem elektronischen Marktplatz“ gem. § 25e UStG neu eingefügt. Das Gesetz ist am 01.01.2019 in Kraft getreten.

BMF vom 28.01.2019, Pflichten nach § 22f UStG

Das BMF hat mit einem Einführungsschreiben zu den Neuregelungen Stellung genommen:

Die Aufzeichnungspflichten nach § 22f Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 - 5 UStG werden hierin wiederholt und teilweise konkretisiert. Mithin wird ausgeführt, dass bei der Angabe des Bestimmungsorts die vollständige Anschrift aufzuzeichnen sei (Nr. 4). Im Hinblick auf die Höhe des Umsatzes wird auf das Entgelt nach § 10 UStG abgestellt unter Berücksichtigung von Entgeltminderungen, bspw. Rabatten, Skonti, Preisnachlässen u. Ä. (Nr. 5). Abschließend wird klargestellt, dass eine Lieferung und damit ein Umsatz nicht vorliege, wenn der Empfänger die Ware nicht annimmt bzw. in der ihm gewährten Frist zurücksendet (Rückgabe).

Bescheinigung

Die Bescheinigung über die steuerliche Erfassung nach § 22f Abs. 1 Satz 2 UStG wird von dem nach § 21 AO zuständigen Finanzamt auf Antrag erteilt. Hierfür steht das bundeseinheitliche Vordruckmuster USt 1 TJ zur Verfügung. Bis zur Einrichtung eines elektronischen Verfahrens wird diese Erfassungsbescheinigung nach § 27 Abs. 25 Satz 2 UStG übergangsweise in Papierform nach bundeseinheitlichem Vordruck USt 1 TI erteilt.

Die Erfassungsbescheinigung dient als Nachweis gegenüber dem Marktplatzbetreiber, dass der Unternehmer für Umsatzsteuerzwecke in Deutschland erfasst ist. Eine Beurteilung der Zuverlässigkeit ist nicht Bestandteil dieser Bescheinigung.

In folgenden Fällen kann auf eine Antragstellung verzichtet werden:

- » Für – aufgrund des Unterschreitens der Lieferschwelle – nicht im Inland steuerbare Versandhandelslieferungen des Unternehmers nach § 3c UStG.

- » Für Lieferungen aus dem Drittland, bei denen sich der Ort nicht nach § 3 Abs. 8 UStG ins Inland verlagert.

Nichtsdestotrotz hat der Marktplatzbetreiber zu den beiden o. g. Ausnahmen auch Aufzeichnungspflichten, mithin um diese Ausnahmen zu belegen.

Haftung nach § 25e UStG

Der Betreiber eines elektronischen Marktplatzes haftet für die nicht entrichtete Umsatzsteuer aus der Lieferung des Unternehmers, die auf dem vom ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist. Die Haftung tritt grundsätzlich nicht ein, wenn dem Marktplatzbetreiber eine gültige Erfassungsbescheinigung vorliegt. Eine Rückausnahme gilt, wenn davon auszugehen ist, dass der Marktplatzbetreiber davon Kenntnis hatte oder nach Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns hätte haben müssen, dass der liefernde Unternehmer seinen umsatzsteuerlichen Pflichten nicht oder nicht im vollem Umfang nachkommt.

Kulanzregelung

Die Finanzverwaltung gewährt für die Praxis eine zweimonatige Frist, auch wenn Selbige dem Gesetz so nicht zu entnehmen ist: Der Marktplatzbetreiber soll nicht haften, wenn er den auf seinem Marktplatz tätigen Unternehmer auf eine Pflichtverletzung hinweist und auffordert, diese Verletzung innerhalb – längstens – zwei Monaten abzustellen und der Unternehmer dieser Aufforderung nachkommt. Ansonsten müsste durch den Marktplatzbetreiber eine Sperrung des Accounts erfolgen. Gleiches gilt für die Frage, ob die Umsätze im Rahmen eines Unternehmens erbracht werden (§ 25e Abs. 3 UStG), die Frage der Überschreitung der Lieferschwelle nach § 3c Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 UStG und die Frage, ob für die ausgeführte Lieferung eine Steuerpflicht im Inland besteht (vgl. die beiden o. g. Ausnahmen).

Übergangsvorschriften

Die Aufzeichnungspflichten nach § 22f UStG gelten gemäß § 27 Abs. 25 UStG ab dem 01.01.2019. Aus Vereinfachungsgründen wird es seitens der Finanzverwaltung jedoch nicht beanstandet, wenn der Marktplatzbetreiber seine Pflichten für im Drittland ansässige Unternehmer erst zum 01.03.2019 und für die übrigen Unternehmer erst zum 01.10.2019 erfüllt.

BMF vom 21.02.2019

Das BMF hat in einem weiteren Schreiben die Nichtbeanstandungsregelung auf die Erfassungsbescheinigung erweitert. Demnach wird es von der Finanzverwaltung bis zum 15.04.2019 nicht beanstandet, wenn dem Marktplatzbetreiber anstelle der erteilten Erfassungsbescheinigung ein bis zum 28.02.2019 gestellter Antrag (als Abdruck oder in elektronischer Form) des Unternehmers auf Erteilung der Erfassungsbescheinigung vorliegt.

Anzahl der Registrierungen asiatischer Unternehmen ist sprunghaft angestiegen

Die Wirkung der Neuregelungen hat dabei sogar die Erwartungen übertroffen. Anfang 2017 hatten sich beim zuständigen Finanzamt Neukölln gerade einmal 430 Unternehmer aus China einschließlich Hongkong, Macau und Taiwan registrieren lassen. Die Finanzverwaltung hat vor der Einführung der Neuregelung damit gerechnet, dass etwa 5.000 Händler aus dieser Region in Deutschland tätig sind, ohne sich registriert

zu haben. Mitte Oktober 2019 waren bereits mehr als 26.000 Händler aus dieser Region in Deutschland registriert.

Vertragsverletzungsverfahren gegen Deutschland

Die Europäische Kommission hält die §§ 22f, 25e UStG jedoch für europarechtswidrig und hat Deutschland im Rahmen der Einleitung eines Vertragsverletzungsverfahrens aufgefordert, die §§ 22f, 25e UStG innerhalb einer Frist von zwei Monaten wieder abzuschaffen.

Die §§ 22f, 25e UStG stellen nach Auffassung der Europäischen Kommission einen Verstoß gegen das EU-Recht dar, da sich die neuen Pflichten nicht nur auf Händler aus kritischen Ländern wie China beziehen, sondern auch auf Anbieter aus der Europäischen Union. Da der Zugang von europäischen Unternehmen zum deutschen Markt durch diese Vorschriften behindert werde, sei damit die Warenverkehrsfreiheit, eine der vier Grundfreiheiten der Union, verletzt. Außerdem seien die Regelungen ineffizient und unverhältnismäßig. Die Europäische Kommission sieht auch keinen Bedarf der deutschen Regelung, da sich die EU-Mitgliedstaaten bereits auf gemeinsame und effizientere Maßnahmen zur Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs geeinigt haben, die am 01.01.2021 in Kraft treten (Art. 14a MwStSystRL n.F.). Die deutsche Regelung gehe über das in den EU-Vorschriften vorgesehene Maß hinaus und stehe im Widerspruch zu den Zielen und der Strategie für einen digitalen Binnenmarkt.

Die Einleitung des Verfahrens stellt die erste Stufe des dreistufigen Vertragsverletzungsverfahrens dar. Soweit Deutschland dem Begehren der Europäischen Kommission nicht nachkommt, kann diese auf der nächsten Stufe eine mit Gründen versehene Stellungnahme an Deutschland übermitteln und auf der dritten Stufe Klage vor dem EuGH einlegen.

In Hinblick auf die Tatsache, dass die deutsche Regelung über die zukünftige Neuregelung des Art. 14a MwStSystRL hinaus geht, indem sie dem Umsatzsteuerbetrug auch bzgl. inländischer Sachverhalte entgegenwirkt, erscheint fraglich, ob Deutschland im Rahmen des Vertragsverletzungsverfahrens vor dem EuGH unterliegen würde.

BMF-Schreiben vom 07.10.2019

Ungeachtet des Vertragsverletzungsverfahrens hat das BMF, kurz vor der offiziellen Einleitung des Verfahrens, mit drei BMF-Schreiben vom 7.10.2019 die folgenden neuen Formulare im Zusammenhang mit der Marktplatzbetreiberhaftung veröffentlicht:

- » USt 1 TK – Formular zur Information des Marktplatzbetreibers durch das Finanzamt über Pflichtverletzungen eines Händlers
- » USt 1 TL – Formular zur Information des Marktplatzbetreibers über Unternehmereigenschaft eines Händlers
- » USt 1 TM – Formular zur Ablehnung des Antrags auf Erteilung einer Bescheinigung über die Erfassung als Steuerpflichtiger USt 1 TI

Verfasser: Sarah Sperling, München, RA Anton Appel, Düsseldorf

4.4. Umsatzsteuerbefreiung für ausländische Abnehmer im nichtkommerziellen Reiseverkehr, BayLfSt 08.05.2019

Die Verfügung des Bayerischen Landesamts für Steuern (BayLfSt) vom 08.05.2019 ersetzt die Verfügung der OFD Nürnberg vom 27.09.2001 hinsichtlich der Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhren im nichtkommerziellen Reiseverkehr bei den sog. „double sales-Kettengeschäften“. Demnach gilt Folgendes:

Erwirbt ein ausländischer Abnehmer Waren zu nichtunternehmerischen Zwecken und verbringt diese im persönlichen Reisegepäck in das Drittland, ist die Lieferung dieser Waren unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 3a UStG gem. § 4 Nr. 1 Satz 1 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit (nichtkommerzieller Reiseverkehr). Bei Lieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr wird auch ein sog. „Doppelverkaufssystem“ angewendet.

Bei dem „Doppelverkaufssystem“ handelt es sich um ein Verfahren, dass es einerseits einem ausländischen Kunden ermöglicht, Waren zutreffend umsatzsteuerfrei einkaufen zu können und das andererseits dem Einzelhändler größtmögliche Sicherheit bei der Abwicklung des Geschäfts bietet. Das wird dadurch erreicht, dass es beim Doppelverkaufssystem gerade nicht zu einer Lieferung des Einzelhändlers an den ausländischen Abnehmer kommt. Tatsächlich kommt es zunächst zu einer umsatzsteuerpflichtigen Lieferung des Einzelhändlers an einen zwischengeschalteten Unternehmer (sog. Tax-Refund-Unternehmer), der anschließend die umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferung an den ausländischen Abnehmer ausführt (§ 4 Nr. 1 Satz 1 Buchst. a i. V. m. § 6 Abs. 3a UStG).

Die umsatzsteuerliche Anerkennung des Doppelverkaufssystems durch die Finanzverwaltung ist von einer entsprechenden Vertragsgestaltung abhängig. Dem Kunden muss deutlich gemacht werden, dass er die Ware nicht beim Einzelhändler, sondern stattdessen bei dem mit dem Einzelhändler kooperierenden Tax-Refund-Unternehmer erwirbt (z. B. durch ein Hinweisschild). In den Fällen des Doppelverkaufssystems ist folglich im Zeitpunkt der Lieferung der Ware durch den Einzelhändler sowohl diesem als auch dem Kunden derjenige Tax-Refund-Unternehmer bekannt, an den der Einzelhändler liefert und von dem der ausländische Kunde die Ware erwirbt. Soweit Einzelhändler die Ware dagegen nicht im Namen und für Rechnung des Tax-Refund-Unternehmens verkaufen, liegt kein Fall des von der Finanzverwaltung anerkannten Doppelverkaufssystems vor.

In Einzelfällen soll versucht worden sein, nach der Lieferung durch den Einzelhändler den Eindruck zu erwecken, dass ein anderes als das mit diesem kooperierenden Tax-Refund-Unternehmen die Ware erworben habe. In einem solchen Fall liegen die Voraussetzungen für die Anwendung des Doppelverkaufssystems nicht vor. Das bedeutet, dass es zu keiner Lieferung des Einzelhändlers an den nachträglich eingebundenen Tax-Refund-Unternehmer kommt. Entsprechend ist bei diesem auch kein Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Einzelhändlers zulässig (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Das von der Finanzverwaltung anerkannte Doppelverkaufssystem erfordert, dass der Einzelhändler durch den Tax-Refund-Unternehmer bevollmächtigt worden ist, ein Vertrag zwischen Einzelhändler und Tax-Refund-Unternehmer vorliegt und der Einzelhändler im Voraus Kenntnis über den Doppelverkauf hat.

Verfasserin: Jessica van der Voort, Düsseldorf

4.5. Zuordnung von teilunternehmerisch genutzten Gegenständen, OFD Karlsruhe 13.08.2019

Die Zuordnung eines teilunternehmerisch genutzten Gegenstands zum Unternehmensvermögen setzt nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG voraus, dass er zu mindestens 10 % für unternehmerische Zwecke genutzt wird. Wird der Gegenstand zu weniger als 10 % unternehmerisch genutzt, kann er nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden und ein Vorsteuerabzug ist insgesamt nicht möglich.

Verlängerung der Ermächtigung für Deutschland

Die Regelung in § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG erfordert eine Ermächtigung der EU. Die Ermächtigung wurde zuletzt mit Durchführungsbeschluss (EU) vom 27.12.2018 des Rats der EU bis zum 31.12.2021 verlängert. Danach kann die Regelung in § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG fortgeführt werden. Nach dem Wortlaut der Ermächtigung kann Deutschland, abweichend von den Art. 168 und 168a MwStSystRL die anfallende Mehrwertsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, die zu mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmens-fremde Zwecke oder nichtwirtschaftliche Tätigkeiten genutzt werden, vollständig vom Recht auf Vorsteuerabzug ausschließen (ABIEU 2018 Nr. L 329/ 20).

Für die teilweise Verwendung eines Gegenstands für nichtwirtschaftliche Zwecke i. e. S. (z. B. teilweise Verwendung für hoheitliche Zwecke oder für ideelle Vereinszwecke) wurde die Ermächtigung erstmals ab dem 01.01.2016 erteilt (Durchführungsbeschluss (EU) 2015/2428 des Rates der EU vom 10.12.2015, ABIEU 2015 Nr. L 334/ 12). Für Gegenstände, die vor dem 01.01.2016 an den Unternehmer geliefert wurden, kann dieser sich unmittelbar auf Art. 168 Buchst. a MwStSystRL berufen und auch bei einer unternehmerischen Nutzung von weniger als 10 % einen anteiligen Vorsteuerabzug beantragen (BFH vom 16.11.2016, AZ: XI R 15/13).

Verfasserin: Jessica van der Voort, Düsseldorf

Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH
wts.com/de | info@wts.de

Ansprechpartner/Redaktion

WP/StB Joachim Strehle | T +49 89 28646-173 | joachim.strehle@wts.de
StB Andreas Masuch | T +49 211 20050-813 | 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

Berlin

Wilhelmstraße 43G | 10117 Berlin
T +49 (0) | F +49 (0)

Düsseldorf

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

Erlangen

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

Frankfurt

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

Hamburg

Brandstwierte 4 | 20457 Hamburg
T +49 (0) 40 320 86 66-0 | F +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Sachsenring 83 | 50677 Köln
T: +49 (0) 221 348936-0 | F: +49 (0) 221 348936-250

Kolbermoor

Carl-Jordan-Straße 18 | 83059 Kolbermoor
T +49 (0) 8031 87095-0 | F +49 (0)

Regensburg

Lilienthalstraße 7 | 93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 584 378-47 | F: +49 (0) 9131 97002-12

Stuttgart

Büchsenstraße 10 | 70173 Stuttgart
T: +49 (0) 711 6200749-0 | F: +49 (0) 711 6200749-99

Disclaimer

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.