

WTS Umsatzsteuer Infoletter



Editorial

Das Wichtigste in Kürze

Liebe Leserin, lieber Leser,

hiermit übersenden wir Ihnen unsere aktuelle Ausgabe des Umsatzsteuer Infoletters.

Unter der Rubrik „Gesetzgebung – Planung, Recht, Umsetzung“ berichten wir über die Überlegungen zu einer umsatzsteuerlichen Gruppenbesteuerung, die die umsatzsteuerliche Organschaft ablösen könnte.

Der Beitrag „Aus der Praxis“ berichtet über die aktuellen Entwicklungen beim Brexit.

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

- » Der EuGH hat entschieden, dass Ausgleichszahlungen umsatzsteuerbare Entgelte für eine Leistung darstellen können.
- » In zwei weiteren Urteilen hat sich der EuGH erneut zum Vorsteuerabzug von Holdinggesellschaften geäußert.
- » Darüber hinaus hat der EuGH in einer Entscheidung durchblicken lassen, dass für den Vorsteuerabzug möglicherweise auf das Vorliegen einer Rechnung als rein formale Voraussetzung verzichtet werden könnte.
- » Der BFH hat seine Rechtsprechung dahingehend geändert, dass eine Bruchteilsgemeinschaft kein umsatzsteuerlicher Unternehmer ist.
- » Ferner folgt der BFH dem BGH darin, dass das Legen des Hauswasseranschlusses dem ermäßigten Steuersatz unterliege.
- » Außerdem hat der BFH für Recht gesprochen, dass eine einheitliche Leistung auch nur einem einheitlichen Steuersatz unterliegen könne.
- » Das FG München hat sich mit der Frage der wirtschaftlichen Eingliederung auseinandergesetzt und die Hingabe verzinslicher Darlehen im Urteilsfall als nicht ausreichend angesehen.

Die Finanzverwaltung hat sich zu folgenden Themen geäußert:

- » Das BMF nimmt zur Umsetzung des sog. MwSt-Digitalpakets Stellung.
- » Darüber hinaus hat das BMF zu einer Eingabe des VDMA zur Steuerbefreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt und Luftfahrt Stellung genommen.
- » Außerdem hat das BMF eine BFH-Entscheidung zu Bauträgerfällen umgesetzt und ermöglicht somit die Rückforderung von Umsatzsteuerbeträgen.

Wir wünschen Ihnen und Ihren Familien ein frohes Osterfest.

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

Inhaltsverzeichnis

1.	Gesetzgebung – Planung, Recht, Umsetzung	2
1.1.	Eckpunkte einer umsatzsteuerlichen Gruppenbesteuerung	2
2.	Aus der Praxis	2
2.1.	Brexit	2
3.	Rechtsprechung und ihre Folgen	3
3.1.	Ausgleichszahlungen als umsatzsteuerbares Entgelt, EuGH 22.11.2018	3
3.2.	Update Vorsteuerabzug Holdinggesellschaften, EuGH 17.10.2018 und 08.11.2018	4
3.3.	Vorsteuerabzug auch bei fehlender Rechnung? EuGH 21.11.2018	5
3.4.	Bruchteilsgemeinschaft kann kein umsatzsteuerlicher Unternehmer sein, BFH 22.11.2018	7
3.5.	Ermäßigter Steuersatz für das Legen eines Trinkwasseranschlusses, BFH 07.02.2018	8
3.6.	Eine einheitliche Leistung unterliegt einem einheitlichen Steuersatz, BFH 02.08.2018	9
3.7.	Keine wirtschaftliche Eingliederung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft ohne wesentliche Leistungen, FG München 13.09.2018	10
4.	Finanzverwaltung	11
4.1.	Umsetzung des MwSt-Digitalpakets zum 01.01.2019	11
4.2.	Steuerbefreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt und die Luftfahrt, BMF 05.09.2018	12
4.3.	Finanzverwaltung setzt BFH-Entscheidung zu Baurägerfällen um und ermöglicht Rückforderung von Umsatzsteuerbeträgen, BMF 24.01.2019	13

1. Gesetzgebung – Planung, Recht, Umsetzung

1.1. Eckpunkte einer umsatzsteuerlichen Gruppenbesteuerung

Inhalt

Das BMF hat ein Eckpunktepapier vorgestellt, wonach die deutschen umsatzsteuerlichen Regelungen zur Organschaft durch eine zukünftige Gruppenbesteuerung ersetzt werden könnten. Wesentliche Merkmale der Gruppenbesteuerung wären neben der optionalen Einbeziehung natürlicher Personen sowie der freien Bestimmbarkeit des Organträgers der faktische Entfall der finanziellen, organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung und deren Ersatz durch eine „Verbundenheit“. Zudem sollen die Rechtsfolgen der Mehrwertsteuergruppe abweichend zu den aktuellen Organschaftsregelungen nur noch nach entsprechender Antragstellung eintreten.

Zeitplan

Das Eckpunktepapier soll Mitte April 2019 im Rahmen einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe mit den Spitzenverbänden der deutschen Industrie diskutiert werden. Offen ist, wann und inwieweit diese Eckpunkte in ein späteres Gesetzgebungsverfahren überführt werden, zumindest betreffend des Antragsverfahrens dürfte jedoch weitestgehend Konsens bestehen, so dass mindestens dieses zukünftig in das UStG aufgenommen werden sollte.

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

2. Aus der Praxis

2.1. Brexit

Die verbleibenden 27 EU-Staaten haben dem Vereinigten Königreich einen erneuten Aufschub beim EU-Austritt bis spätestens zum 31.10.2019 gewährt. Darauf haben sich die Mitglieder beim Gipfel in Brüssel in der Nacht auf den 11.04.2019 geeinigt. Dabei stand vor allem das Interesse an einem geordneten Austritt im Vordergrund.

Flexible Verlängerung bis Ende Oktober

Lange Verhandlungen in der Nacht zum 11.04.2019 mündeten in einem Konsens hinsichtlich einer erneuten Brexit-Verlängerung. Nach Angaben von EU-Ratspräsident Donald Tusk handelt es sich um eine flexible Verlängerung, deren genaue Länge in der Hand der Briten liegt. In dieser Zeit kann das Vereinigte Königreich dem vorliegenden Brexit-Deal noch zustimmen, die Strategie überdenken oder auch vom geplanten EU-Austritt zurücktreten.

Einigen sich die EU und UK vor der Frist Ende Oktober und stimmt das Unterhaus des Vereinigten Königreichs zu, kann UK zum Ersten des Folgemonats austreten. Gibt es bis zum 22.05.2019 keine Lösung, muss UK an der Europawahl teilnehmen. Im Juni 2019 soll der Fortschritt in London überprüft werden.

Ursprünglich war der Brexit bereits für den 29.03.2019 geplant gewesen. Die EU hatte die Frist jedoch auf den 12.04.2019 verlängert, nachdem der Brexit-Deal vom Unter-

haus bereits dreimal abgelehnt worden war. Ohne den erneuten Aufschub wäre es am 12.04.2019 zu einem ungeordneten Brexit gekommen.

BMF vom 08.04.2019

Aufgrund des drohenden unregelmäßigen Austritts des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirlands aus der EU sah sich die Finanzverwaltung kurz vor der Gewährung des o. g. Aufschubs veranlasst, mit einem BMF-Schreiben zu den umsatzsteuerlichen Konsequenzen Stellung zu nehmen. In diesem Schreiben listet das BMF zunächst sämtliche Vorschriften auf, die von dem Brexit betroffen wären.

Stichtagsbezogene Konsequenzen

Ferner geht das BMF auf einige Sonderfälle ein, die insbesondere stichtagskritisch sind, wie bspw. Lieferungen aus Deutschland nach UK bzw. aus UK nach Deutschland, die vor dem 13.04.2019 begonnen haben, aber erst nach dem 12.04.2019 in das Bestimmungsland gelangt sind und Umsätze über Konsignationslager, wenn das Lager vor dem 13.04.2019 bestückt wurde, aber die Waren vom Kunden erst nach dem 12.04.2019 entnommen werden. Das BMF hätte insoweit praxisnahe Vereinfachungen bei der Beurteilung als innergemeinschaftliche Lieferung vs. Ausfuhrlieferung bzw. innergemeinschaftlichem Erwerb vs. Einfuhr gewährt.

Detailerläuterungen zu ausgewählten Themenbereichen

Ebenso zeigt das BMF die Konsequenzen für sonstige Leistungen (Dauerleistungen), für die kleine einzige Anlaufstelle (Mini-One-Stop-Shop) für bestimmte Dienstleistungen, für das Vorsteuer-Vergütungsverfahren sowie für das Bestätigungsverfahren zur qualifizierten Prüfung von USt-IdNr. nach § 18e UStG und für die Haftung für die Umsatzsteuer beim Handel mit Waren im Internet im Detail auf.

Auch wenn das BMF-Schreiben vorerst hinfällig sein dürfte, können sich die Unternehmen sicherlich darauf einstellen, dass ein inhaltsgleiches Anwendungsschreiben zu dem tatsächlichen Brexit-Termin – sofern dieser denn stattfindet – erlassen wird.

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

3. Rechtsprechung und ihre Folgen

3.1. Ausgleichszahlungen als umsatzsteuerbares Entgelt, EuGH 22.11.2018

Sachverhalt

Ein portugiesisches Unternehmen (MEO) erbrachte Dienstleistungen im Telekommunikationssektor und schloss mit seinen Kunden längerfristige Verträge. Diese sahen vor, dass der Kunde zur Zahlung eines Ausgleichsbetrags verpflichtet ist, falls er innerhalb einer bestimmten Mindestvertragslaufzeit kündigt. Dieser Ausgleichsbetrag war genauso hoch wie das für die Restlaufzeit ohnehin geschuldete Entgelt. Dennoch behandelte MEO diese Ausgleichszahlungen als Schadensersatz und führte daher keine Umsatzsteuer ab. Die portugiesische Finanzverwaltung hingegen unterwarf diese Zahlungen der Umsatzsteuer.

EuGH vom 22.11.2018 (Rs. C-295/17)

Der EuGH stellte heraus, dass MEO in Summe stets dasselbe Entgelt erhalte, unabhängig davon, ob der Kunde die Leistung bis zum Ende der Vertragslaufzeit tatsächlich in Anspruch nimmt oder nicht. Erforderlich für einen steuerbaren Leistungsaustausch sei stets ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung. Dass der Kunde die angebotene Leistung nicht abnimmt, lasse diesen Zusammenhang nicht entfallen. Entscheidend sei allein, dass der Kunde in die Lage versetzt wird, eine bestimmbare Leistung tatsächlich in Anspruch zu nehmen.

EuGH vom 23.12.2015 (Rs. C-250/14)

In diesem Sinn hatte der EuGH in der Rechtssache *Air France-KLM* bereits zuvor das Entgelt für Flugtickets als steuerbar betrachtet, selbst wenn der Fluggast das Ticket verfallen lässt. Ähnlich behandeln Rechtsprechung und Finanzverwaltung solche Fälle, in denen der Unternehmer seinen Kunden aus einem Dauerschuldverhältnis vorzeitig gegen Ablöse entlässt. Auch derartige Ablösezahlungen sind Entgelt für eine steuerbare Leistung, und zwar in Form eines Verzichts auf die Rechte aus dem (vorzeitig beendeten) Vertrag.

Wirtschaftlicher Zweck der Zahlung zu ermitteln

Der Einstufung als steuerbare Leistung stehe auch nicht entgegen, dass die Zahlung (zumindest auch) dem Ausgleich entstandener Schäden dient. Hierzu stellt der EuGH fest, dass die Zahlung wirtschaftlich ein fixes Entgelt für eine Leistung darstelle, zumal der Leistende dasselbe Entgelt bei Durchführung über die gesamte Laufzeit erhalten hätte. Schließlich betont der EuGH, dass die zivilrechtliche Grundlage für die Umsatzsteuer nicht entscheidend sei. Wenn also eine Zahlung zivilrechtlich als Schadensersatz zu qualifizieren ist, schlägt diese Qualifizierung nicht zwangsläufig auf die Umsatzsteuer durch. Vielmehr sei für jeden Einzelfall autonom nach mehrwertsteuerlichen Kriterien zu beurteilen, ob eine Zahlung Schadensersatz darstellt oder nicht.

Fazit

Unternehmer, die auf Grundlage von Dauerschuldverhältnissen (sonstige) Leistungen (Dauerleistungen) erbringen (z. B. in Form von Abonnements), dürften nun nicht mehr darauf hoffen können, dass sie mit der Begründung, entsprechende Zahlungen seien als nicht steuerbarer Schadensersatz einzuordnen, in einem Rechtsbehelfsverfahren obsiegen.

Verfasser: RA/StB Philipp Carlson, München

3.2. Update Vorsteuerabzug Holdinggesellschaften, EuGH 17.10.2018 und 08.11.2018

Der EuGH hat in zwei weiteren Urteilen Stellung genommen zum Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften.

EuGH vom 17.10.2018 (Rs. C-249/17)

Im Urteil des EuGH in der Rs. *Ryanair* ging es um die Frage, ob eine Holding zum Vorsteuerabzug aus Beratungsleistungen im Zusammenhang mit dem geplanten Erwerb von Anteilen an einer anderen Gesellschaft berechtigt ist, auch wenn letztlich der geplante Erwerb der Anteile nicht stattfindet.

Der EuGH hat im Urteilsfall den Vorsteuerabzug bejaht, weil glaubhaft gemacht werden konnte, dass die Holding beabsichtigte, an die Zielgesellschaft umsatzsteuerpflichtige Geschäftsführungsleistungen zu erbringen. Damit stehe der Holding grundsätzlich das Recht auf den sofortigen Abzug der Vorsteuer zu. Dieses Vorsteuerabzugsrecht bleibe bestehen, auch wenn die beabsichtigte wirtschaftliche Tätigkeit später nicht ausgeübt werde.

EuGH vom 08.11.2018 (Rs. C-502/17)

In einem weiteren Urteil EuGH-Urteil (Rs. *C&D Foods Acquisition ApS*) war die Frage zu entscheiden, ob der Vorsteuerabzug aus Beratungsleistungen zulässig ist, die eine Holdinggesellschaft im Zusammenhang mit einer geplanten, aber nicht durchgeführten Veräußerung von Anteilen in Anspruch genommen hat.

Eine Anteilsveräußerung fällt lt. EuGH grundsätzlich aber nur dann in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer, wenn sie ihren ausschließlichen unmittelbaren Entstehungsgrund in der steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit der fraglichen Muttergesellschaft hat oder eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung dieser Tätigkeit darstellt. Dies ist dann der Fall, wenn die Veräußerung erfolgt, um den daraus erzielten Erlös direkt für die steuerbare wirtschaftliche Tätigkeit der Muttergesellschaft oder der Gruppe zu verwenden. Diese Voraussetzung sei nicht erfüllt, wenn der Veräußerungserlös zur Tilgung von Verbindlichkeiten eingesetzt werden soll. Im Urteilsfall versagte der EuGH daher den Vorsteuerabzug. Das EuGH-Urteil könnte im Umkehrschluss daher auch so verstanden werden, dass der Vorsteuerabzug möglich sein soll, wenn der konkrete Anteilsverkauf dem Erhalt oder der Ausweitung der entgeltlichen Leistungen gegenüber den verbleibenden Beteiligungen oder einer anderen steuerbaren wirtschaftlichen Tätigkeit der Holding diene. Für Eingangsleistungen im Zusammenhang mit einer Anteilsveräußerung mag daher für Zwecke des Vorsteuerabzugs auch auf die Verwendung des Veräußerungserlös abgestellt werden können und nicht nur auf die umsatzsteuerliche Qualifizierung der Anteilsveräußerung selbst als vorsteuerabzugsschädlichen oder -unschädlichen Umsatz.

Verfasserin: *StBin Ute Herold, Düsseldorf*

3.3. Vorsteuerabzug auch bei fehlender Rechnung? EuGH 21.11.2018

Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG setzt die Ausübung des Vorsteuerabzugs voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Folglich geht auch die deutsche Finanzverwaltung in Abschn. 15.2 Abs. 2 Nr. 4 UStAE davon aus, dass der Besitz einer Rechnung eine zwingende Voraussetzung für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts ist.

EuGH vom 21.11.2018 (Rs. C-664/16)

In der Rs. *Vădan* stellt der EuGH erstmals fest, dass die Vorlage einer Rechnung für den Vorsteuerabzug nicht zwingend erforderlich ist. Was ist der Hintergrund?

Zu den formellen Anforderungen des Vorsteuerabzugsrechts hatte der EuGH sich bereits mehrfach geäußert. Der EuGH unterscheidet zwischen materiellen und formellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug.

Materielle Voraussetzungen

Gemäß Art. 167 MwStSystRL entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Die für die Entstehung dieses Rechts erforderlichen materiellen Voraussetzungen sind in Art. 168 Buchst. a MwStSystRL aufgezählt. Hierzu gehört es, dass

- » der Betroffene Steuerpflichtiger im Sinne der Richtlinie ist,
- » die zur Begründung des Abzugsrechts angeführten Gegenstände oder Dienstleistungen vom Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden und
- » diese Gegenstände oder Dienstleistungen auf einer vorausgehenden Umsatzstufe von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert oder erbracht werden.

Formelle Voraussetzungen

Zu den formellen Voraussetzungen des Abzugsrechts ergibt sich aus Art. 178 Buchst. a MwStSystRL, dass es nur ausgeübt werden kann, wenn der Steuerpflichtige eine im Einklang mit Art. 226 MwStSystRL ausgestellte Rechnung besitzt.

EuGH vom 15.09.2016 (Rs. C-518/14)

In der Rs. *Senatex* war zu entscheiden, ob eine Rechnung, die nicht alle formellen Anforderungen erfüllte, rückwirkend zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn sie korrigiert wird. Im Streitfall fehlte die gem. Art. 226 Nr. 4 MwStSystRL erforderliche USt-IdNr. auf umsatzsteuerlichen Gutschriften. Der EuGH erlaubte hier die Rechnungsberichtigung mit Rückwirkung.

EuGH vom 15.09.2016 (Rs C-516/14)

In der Rs. *Barlis 06* ging es um die Frage, ob der Vorsteuerabzug versagt werden dürfe, weil eine Rechnung die formellen Voraussetzungen nicht erfüllt. Dies hat der EuGH verneint und ausgeführt, dass die Finanzverwaltung sich nicht auf die Prüfung der Rechnung selbst beschränken dürfe. Sie habe auch „zusätzliche Informationen“ des Steuerpflichtigen heranzuziehen, der weitere Unterlagen einreichen und zusätzliche Angaben machen könne.

Fazit der Entscheidungen war, dass der Vorsteuerabzug auch dann zu gewähren sei, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind, bestimmte formelle Voraussetzungen aber fehlen und die Finanzverwaltung über sämtliche Daten verfügt um zu prüfen, ob die für das Vorsteuerabzugsrecht geltenden materiellen Voraussetzungen erfüllt sind.

EuGH vom 21.11.2018 (Rs. C-664/16)

In der Rs. *Vădan* hatte der EuGH zu entscheiden, ob ein Steuerpflichtiger auch ohne die Vorlage von Rechnungen zum Vorsteuerabzug berechtigt sei.

Vorliegend hatte ein rumänischer Staatsbürger Wohnimmobilien und Baugrundstücke verkauft, ohne diese Umsätze dem Finanzamt gemeldet zu haben. Nachdem die rumänische Steuerbehörde Umsatzsteuer für die ausgeführten Umsätze festgesetzt hatte, begehrte der Rumäne aus den Eingangsleistungen den Vorsteuerabzug. Problematisch dabei war, dass der rumänische Kläger nur im Besitz eines (nicht mehr leserlichen) Kassenzettels war.

Unter Hinweis auf seine *Senatex*- und *Barlis 06*-Rechtsprechung hielt der EuGH erstmals fest, dass die strikte Anwendung des formellen Erfordernisses, Rechnungen vorzulegen, gegen die Grundsätze der Neutralität und Verhältnismäßigkeit verstößt. Gleichwohl sei es Aufgabe des Steuerpflichtigen zu belegen, dass die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen. Dies sei mittels „objektiver Nachweise“ möglich. Solche Nachweise können unter anderem Unterlagen sein, die sich im Besitz der Lieferer oder Dienstleistungserbringer befinden, von denen der Steuerpflichtige die Gegenstände oder Dienstleistungen, für die er die Mehrwertsteuer entrichtet hat, bezogen hat. Ein gerichtlich angeordnetes Sachverständigen-Gutachten (hier zwecks Schätzung der Höhe der gezahlten Umsatzsteuerbeträge) kann die „objektiven Nachweise“ nur ergänzen und insoweit unterstützend wirken. Ersetzen kann es sie nicht.

Im vorliegenden Fall befand das Gericht, der rumänische Steuerpflichtige habe das Vorliegen der materiellen Voraussetzungen nicht (ausreichend) nachgewiesen, so dass der begehrte Vorsteuerabzug nicht zur gewähren war.

Praxis

Unabhängig vom Ausgang des Verfahrens ist die Aussage des EuGH, die Vorlage von Rechnungen zwecks Ausübung des Vorsteuerabzuges sei nicht zwingend erforderlich, dennoch bemerkenswert, rüttelt sie doch an den Grundfesten des bisherigen Verständnisses zur Ausübung des Vorsteuerabzugs.

Praktische Relevanz dürfte dem Urteil im Falle von konzerninternen Leistungsverrechnungen zukommen, da hier nicht selten Ausgangsrechnungen nicht erstellt werden. Auch liefert das Urteil zusätzliche Argumentation bei Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung.

Das Urteil des EuGH darf aber nicht dahingehend verstanden werden, dass der Vorsteuerabzug generell auch ohne Besitz einer entsprechenden Rechnung möglich ist. Vielmehr sollte das besprochene Urteil nur in besonders gelagerten Fällen als „ultima ratio“ bei der Argumentation herangezogen werden.

Verfasser: RA Zbigniew Stępień, München

3.4. Bruchteilsgemeinschaft kann kein umsatzsteuerlicher Unternehmer sein, BFH 22.11.2018

BFH vom 22.11.2018 (AZ: V R 65/17)

Entgegen seiner bisherigen Auffassung (vgl. USt Info 3/2015, Beitrag C.3.) hat der BFH aktuell entschieden, dass eine Bruchteilsgemeinschaft keine Unternehmerei-genschaft besitzen könne. Vielmehr erbrächten die Gemeinschaftler selbst als jeweilige Unternehmer anteilig von ihnen zu versteuernde Leistungen.

Unternehmer sei demnach nur derjenige, der entgeltliche Leistungen erbringt. Die Person des Leistungserbringers richte sich nach den der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnissen und damit im Regelfall nach dem Zivilrecht. Zivilrechtlich kann aber nach Auffassung des BFH die nichtrechtsfähige Bruchteilsgemeinschaft keine eigenen Verpflichtungen eingehen und damit umsatzsteuerrechtlich auch keine Leistungen erbringen. Folglich handele es sich nach Maßgabe der zivilrechtlichen

Regelungen bei von Bruchteilsgemeinschaften erbrachten Leistungen stets unmittelbar um anteilige Leistungen der einzelnen Gemeinschaftler.

Die vorliegende Rechtsprechungsänderung erfasst nicht nur die unmittelbar vom Streitfall betroffenen Erfindergemeinschaften, sondern ist unter anderem auch im Immobilienbereich von erheblicher Bedeutung.

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

3.5. Ermäßigter Steuersatz für das Legen eines Trinkwasseranschlusses, BFH 07.02.2018

BFH vom 07.02.2018 (AZ: XI R 17/17)

Der BFH hat sich mit der Frage auseinandergesetzt, ob das Legen eines Hauswasseranschlusses im Auftrag eines Zweckverbandes zur Trinkwasserversorgung ermäßigt zu besteuern ist. Hintergrund ist, dass die Lieferung von Trinkwasser gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Nr. 34 der Anlage 2 UStG dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegt, die Erbringung von Bauleistungen jedoch dem Regelsteuersatz von 19 %. Bis heute geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die Errichtung eines Trinkwasseranschlusses nur dann mit 7 % besteuert werden kann, wenn der leistende Unternehmer ein Wasserversorgungsunternehmen ist (Abschn. 12.1 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 UStAE; BMF vom 07.04.2009).

Nun hat sich der BFH gegen die Auffassung der Finanzverwaltung gestellt und entschieden, dass das Legen eines Hauswasseranschlusses auch dann unter den Begriff „Lieferung von Wasser“ falle, wenn diese Leistung nicht von dem Wasserversorgungsunternehmen erbracht wird, welches das Wasser liefert. Daher unterliegt auch die Verlegung des Hausanschlusses durch einen Bauunternehmer dem ermäßigten Steuersatz.

Urteilsfall

Im Streitfall beauftragte ein Wasser- und Abwasserzweckverband einen Tiefbauunternehmer, eine GmbH (Klägerin) mit der Errichtung von Trinkwasseranschlüssen als Verbindung vom öffentlichen Trinkwassernetz zum jeweiligen Gebäudebereich des Bauherrn. Für die Herstellung des Anschlusses für den Teilabschnitt von der Grundstücksgrenze bis ins Haus des Eigentümers rechnete der Tiefbauunternehmer unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 7 % ab, da er davon ausging, es handle sich bei den ausgeführten Leistungen um Lieferungen von Wasser. Nach Durchführung einer Außenprüfung beim Bauunternehmer vertrat das Finanzamt allerdings die Auffassung, es handle sich um Leistungen, die dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen, da sie nicht von einem Wasserversorgungsunternehmen erbracht worden seien.

Entscheidung des Gerichts

Wie bereits die Vorinstanz FG Berlin-Brandenburg vom 04.04.2017 (AZ: 2 K 2309/15) gab auch der BFH der Klägerin Recht. Sie habe zutreffend den ermäßigten Steuersatz angewendet. Die Errichtung des Anschlusses falle begrifflich unter die Lieferung von Wasser, unabhängig von der Person des Leistenden. Ermäßigt zu besteuern sei der Abschnitt von der Grundstücksgrenze bis ins Haus, da dieser Abschnitt für die Wasserversorgung unentbehrlich sei. Der Abschnitt zwischen Grundstücksgrenze und

Hauptnetz hingegen diene hingegen dem Aufbau der Wasserversorgung allgemein, was die Regelbesteuerung für diesen Abschnitt nach sich zieht. Dabei verweist der Senat auf die Rechtsprechung des BGH (BGH vom 18.04.2012, AZ: VIII ZR 253/11). Bereits dieser hatte in einer Zivilrechtssache entschieden, dass es für Umsatzsteuerzwecke unerheblich sei, ob die Leistung von demselben Unternehmer erbracht wird, der auch das Wasser liefert, oder von einem Bauunternehmer. Auch der Verweis des Finanzamts auf die entgegenstehenden Verwaltungsanweisungen konnten den BFH nicht überzeugen, da Verwaltungsanweisungen die Gerichte bekanntlich nicht binden.

Fazit

Die Verlegung eines Hauswasseranschlusses unterliegt unabhängig von der Person des Leistungserbringers dem ermäßigten Steuersatz. Insoweit sind nun die Finanzgerichtsbarkeit und die ordentliche Gerichtsbarkeit inhaltlich auf gleicher Linie - im Interesse der Rechtsklarheit kann das nur zu begrüßen sein. Allerdings hat die Finanzverwaltung bis heute nicht auf das Urteil reagiert. Im Zweifel können Unternehmer unter Verweis auf die Rechtsprechung gegen ablehnende Bescheide des Finanzamts vorgehen.

Verfasserin: Jessica van der Voort, Düsseldorf

3.6. Eine einheitliche Leistung unterliegt einem einheitlichen Steuersatz, BFH 02.08.2018

Der BFH hat mit einem aktuellen Urteil (BFH vom 02.08.2018, AZ: V R 6/16) die Grundsätze des EuGH-Urteils in der Rs. *Stadion Amsterdam CV* (EuGH vom 18.01.2018, Rs. C-463/16) bestätigt, wonach der Hauptbestandteil einer einheitlichen Leistung entscheidend für den auf die gesamte Leistung anzuwendenden Steuersatz ist (vgl. USt Info 01/2018, Beitrag 3.2.).

Urteilsfall

In dem vom BFH zu beurteilenden Fall hat die Klägerin einen Freizeitpark betrieben und ihren Kunden gegen Zahlung eines Eintrittsgelds das Recht zur Nutzung der Einrichtungen des Freizeitparks eingeräumt. Die Klägerin vertrat die Auffassung, dass die von ihr erbrachten Leistungen zumindest teilweise dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen seien. Es handele sich nicht um eine einheitliche Leistung, da der Leistungsempfänger frei auswählen könne, welche Leistung er nutzen wolle. Der BFH hat die Revision der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen, da es sich bei der erbrachten Leistung um eine einheitliche Leistung handele, die dem Regelsteuersatz unterliege.

Einheitliche Leistung

Der BFH legt zunächst die nach ständiger Rechtsprechung geltenden Voraussetzungen für eine einheitliche Leistung dar. Demnach sei bei einem Umsatz, der ein Bündel von Einzelleistungen und Handlungen umfasst, im Rahmen einer Gesamtbeurteilung zu bestimmen, ob zwei oder mehr Umsätze vorliegen oder ein einheitlicher Umsatz. Eine einheitliche Leistung liege vor, wenn zwei oder mehrere Handlungen oder Einzelleistungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Einheitlicher Steuersatz

Der Steuersatz bestimmt sich bei einer einheitlichen Leistung, die aus zwei (oder mehr) separaten Bestandteilen besteht, nach dem Hauptbestandteil; d. h., zwei Bestandteile, die bei getrennter Erbringung unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen würden, sind einheitlich dem Steuersatz des Hauptbestandteils zu unterwerfen. Die teilweise Anwendung des ermäßigten Steuersatzes sei bei einheitlichen Leistungen ausgeschlossen.

Praxishinweis

Spannend erscheint die Frage, ob dieser Grundsatz auch gilt, wenn die gesetzliche Regelung ausdrücklich von diesem Grundsatz abweicht. Dies ist z. B. der Fall bei Hotelübernachtungen mit Frühstück. Der ermäßigte Steuersatz gilt für die Hotelübernachtung, jedoch gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG nicht für das Frühstück. Die Verpflegung im Rahmen einer Hotelübernachtung stellt eine Nebenleistung zu der Hotelübernachtung dar, sodass nach den Grundsätzen der oben genannten Rechtsprechung der ermäßigte Steuersatz auch für die Verpflegungsleistung gelten müsste. Diese nationale Regelung weicht von dem Grundsatz der einheitlichen Leistung zum einheitlichen Steuersatz ab. Es erscheint daher fraglich, ob diese Regelung einer gerichtlichen Überprüfung standhalten kann. Zu weiteren möglichen Anwendungsfällen vgl. auch USt Info 01/2018, Beitrag 3.2.

Verfasser: RA Anton Appel, Düsseldorf

3.7. Keine wirtschaftliche Eingliederung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft ohne wesentliche Leistungen, FG München 13.09.2018

Mit Urteil vom 13.09.2018 (AZ: 3 K 949/16) entschied das FG München gegen das Vorliegen der wirtschaftlichen Eingliederung einer Filmproduktionsfirma (Klägerin, eine GmbH) in das Unternehmen ihres Gesellschafters (M GmbH) trotz teilweise entgeltlicher Leistungen der M GmbH an die Klägerin.

Urteilsfall

Die Klägerin ging davon aus, dass sie als Organgesellschaft in das Unternehmen der M GmbH insbesondere wirtschaftlich eingegliedert sei, weil die M GmbH der Klägerin teils verzinsliche Darlehen gewährte, eine Bürgschaft übernahm und Verwaltungsleistungen an sie ausführte. Darüber hinaus veräußerte die Klägerin im Rahmen eines „sale-und-lease-back-Geschäfts“ entgeltlich Anlagevermögen auch an konzernangehörige Gesellschaften. Das Finanzamt ging von der Selbständigkeit und somit von der Unternehmereigenschaft der Klägerin aus.

Urteilsbegründung

Das FG München lehnte die wirtschaftliche Eingliederung ab, da trotz des Leistungsaustauschs zwischen den Beteiligten das erforderliche Über- und Unterordnungsverhältnis aus wirtschaftlicher Sicht nicht in ausreichend ausgeprägter Form vorliege. Insbesondere begründeten die vorgenannten Leistungen der M GmbH weder besondere Einwirkungsmöglichkeiten noch eine beherrschende Stellung in Bezug auf die Organgesellschaft. Das FG führte dies neben deren Unentgeltlichkeit (Bürgschaftsübernahme, Verwaltungsleistungen) auch auf deren angeblich nur geringfügige Bedeutung (Darlehensgewährung) zurück. Die von der Klägerin gezahlten Zinsen

(Eingangsleistungen) stünden nicht im Verhältnis zu den von der GmbH erklärten Umsätzen (bis zu 0,5 %). Dass die gewährten Darlehen einen erheblichen Anteil der Verbindlichkeiten der Klägerin ausmachten (bis zu 64 %), hielt das Gericht für unerheblich. Das „sale-und-lease-back-Geschäft“ führe ebenfalls nicht zur wirtschaftlichen Eingliederung, da zum einen zwischen Klägerin und GmbH keine direkten vertraglichen Vereinbarungen vorlagen und zum anderen eine mittelbare Verflechtung (über den „lease-back“) an der Zwischenschaltung einer konzernfremden Leasinggesellschaft, die dem potenziellen Organkreis schon abstrakt nicht zurechenbar gewesen wäre, scheiterte.

Anhängige Revision (AZ: V R 30/18)

Der BFH wird in der anhängigen Revision Gelegenheit erhalten, zu der Frage Stellung zu nehmen, ob und unter welchen Voraussetzungen die Gewährung verzinslicher Darlehen die wirtschaftliche Eingliederung einer Gesellschaft in das Unternehmen ihres Gesellschafters bewirken kann. Eine Frage die für die Praxis von erheblicher Bedeutung ist.

Verfasser: Alexander Seidl, Frankfurt a. M.

4. Finanzverwaltung

4.1. Umsetzung des MwSt-Digitalpakets zum 01.01.2019

BMF vom 14.12.2018

Das BMF hat sich mit Schreiben vom 14.12.2018 zur Umsetzung des sog. MwSt-Digitalpakets zum 01.01.2019 (vgl. USt Info 02/2018, Beitrag 1.2. und USt Info 03/2018, Beitrag 1.2.) geäußert.

Änderung § 3a Abs. 5 UStG

Mit Wirkung zum 01.01.2019 wird zur Bestimmung des Orts von sonstigen Leistungen im Gebiet der Telekommunikation, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und auf elektronischem Wege erbrachten sonstigen Leistungen (§ 3a Abs. 5 UStG), die von einem Unternehmer, der in einem Mitgliedstaat ansässig ist, an einen Nichtunternehmer, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, eine Umsatzschwelle eingeführt.

Umsatzschwelle

Somit befindet sich der Ort für o. g. sonstige Leistungen am Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte für die o. g. sonstigen Leistungen € 10.000 im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet. Bereits mit dem Umsatz, der diese Umsatzschwelle überschreitet, verlagert sich jedoch der Leistungs-ort ins Bestimmungsland.

Verzichtserklärung

Der Unternehmer kann auf die Anwendung der Umsatzschwelle auch verzichten. In dem Fall gelten die o. g. sonstigen Leistungen stets am Ort des Leistungsempfängers als erbracht. Eine solche Verzichtserklärung ist für zwei Kalenderjahre bindend. Diese gilt bereits als abgegeben, wenn der Unternehmer die Voraussetzungen für § 3a

Abs. 5 Satz 3 UStG zwar erfüllt (Unterschreiten der Umsatzschwelle), jedoch weiterhin die Regelung nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG (Empfängerortprinzip) anwendet.

Änderung § 14 Abs. 7 UStG

Sofern ein Unternehmer an den besonderen Besteuerungsverfahren teilnimmt, sind mit Wirkung zum 01.01.2019 bei Umsätzen nach § 3a Abs. 5 UStG die Vorschriften über die Rechnungsstellung des Mitgliedstaats anzuwenden, in dem der Leistende ansässig ist bzw. die Umsätze gemeldet werden.

Änderung § 18 Abs. 4c, 4d UStG

Dem nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer, der jedoch über eine umsatzsteuerliche Registrierung in einem Mitgliedstaat verfügt, ist es künftig gestattet, das besondere Besteuerungsverfahren für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer in Anspruch zu nehmen. Diese Möglichkeit galt bislang nur, wenn ausschließlich Umsätze nach § 3a Abs. 5 UStG erbracht wurden. Die Anwendung wurde nunmehr dahingehend erweitert, dass dieser Unternehmer die Vorschrift auch dann anwenden kann, wenn er neben den Umsätzen nach § 3a Abs. 5 UStG noch andere Umsätze tätigt.

Verfasserin: Jasmin Anger, München

4.2. Steuerbefreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt und die Luftfahrt, BMF 05.09.2018

Der EuGH hat mit Urteil vom 04.05.2017 in der Rechtssache *A OY II* (Rs. C-385/00) klargestellt, dass die Steuerbefreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt grundsätzlich auch auf Vorstufenumsätze Anwendung findet (vgl. USt Info 02/2018, Beitrag 4.2.).

BMF vom 06.10.2017

Die deutsche Finanzverwaltung hat sich dieser Rechtsansicht grundsätzlich angeschlossen und den Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) entsprechend geändert.

BMF vom 05.09.2018

In der Praxis führte die neue Rechtsansicht zu verschiedenen Zweifelsfragen hinsichtlich des konkreten Anwendungsbereichs der Steuerbefreiungsvorschrift. Nachdem sich das BMF auf eine Anfrage des VDMA zunächst zu verschiedenen Zweifelsfragen geäußert hatte (vgl. USt Info 02/2018, Beitrag 4.2.), sah sich das BMF veranlasst, bestimmte Aspekte durch eine weitere Änderung des UStAE klarzustellen.

Nachweispflichten

Aus der vorherigen Änderung des UStAE ging hervor, dass Vorstufenumsätze unter die Steuerbefreiung fallen, wenn im Zeitpunkt der Leistung deren endgültige Verwendung für den Bedarf eines Seeschiffs ihrem Wesen nach fest stand. Nunmehr erfolgte eine Ergänzung dahingehend, dass sich der Umsatz auf ein „konkretes, eindeutig identifizierbares“ Seeschiff beziehen müsse und dass diese Zweckbestimmung „bereits aufgrund der Befolgung der steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten“ nachvollziehbar sein müsse.

Praxishinweis

In der Praxis bedeutet dies, dass das Seeschiff für dessen Bedarf die Leistung bestimmt ist, auch dem leistenden Unternehmer auf der vorhergehenden Stufe bekannt sein muss. Ohne Kenntnis des konkreten Seeschiffs und ohne entsprechende Aufzeichnungen kann der Unternehmer auf der Vorstufe seine Nachweispflichten als Voraussetzung für die Steuerbefreiung nicht erfüllen.

Außerdem wurde der UStAE dahingehend geändert, dass es sich bei dem begünstigten Schiff um ein bereits vorhandenes Wasserfahrzeug handeln müsse. Ein Wasserfahrzeug sei frühestens ab dem Zeitpunkt seines (klassischen) Stapellaufs oder seines Aufschwimmens im Trockendock als „vorhanden“ anzusehen.

Praxishinweis

Diese Auffassung führt in der Praxis zu erheblichen Abgrenzungsproblemen, z. B. bestimmt sich der maßgebliche Leistungszeitpunkt einer Werkleistung oder einer Werklieferung i. d. R. anhand der Abnahme durch den Leistungsempfänger. Ob die Abnahme vor dem Aufschwimmen im Trockendock erfolgt oder danach, ist entscheidend für die Frage der Steuerfreiheit der Leistung. Der Leistungserbringer muss in solchen Fällen über das Aufschwimmen bzw. den Stapellauf informiert sein und diese Informationen entsprechend leicht nachprüfbar aufzeichnen, um eine korrekte steuerliche Behandlung seiner Leistung zu gewährleisten. Auch ein Leistungsempfänger von Vorstufenumsätzen sollte die korrekte umsatzsteuerliche Behandlung genau im Blick haben, da er sich dem Risiko ausgesetzt sieht, dass ihm der Vorsteuerabzug versagt wird, wenn der Vorstufenumsatz fälschlicherweise mit Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wurde.

Verfasser: RA Anton Appel, Düsseldorf

4.3. Finanzverwaltung setzt BFH-Entscheidung zu Bauträgerfällen um und ermöglicht Rückforderung von Umsatzsteuerbeträgen, BMF 24.01.2019

Der BFH hatte in seinem Urteil vom 27.09.2018 Bauträgern die Möglichkeit eröffnet, ohne weitere Einschränkungen Umsatzsteuer vom Fiskus zurückzufordern, die sie für bezogene Bauleistungen als vermeintlicher Steuerschuldner abgeführt hatten (vgl. USt Info 03/2018, Beitrag 3.4.).

BMF vom 26.07.2017

Demgegenüber hatte die Finanzverwaltung Bauträgern diese Erstattungsmöglichkeit bislang signifikant erschwert. Sie interpretierte die Rechtslage so, dass eine Berichtigung der Umsatzsteuer nur möglich sein sollte, wenn der Bauträger den korrespondierenden Anspruch seines Vertragspartners erfüllt habe oder eine Aufrechnungslage des Finanzamts mit der bereits erstatteten Vorsteuer bestünde (vgl. USt Info 02/2017, Beitrag 4.1.).

BMF vom 24.01.2019

Infolge eines jüngst veröffentlichten BMF-Schreibens entfallen diese von der Finanzverwaltung geforderten Voraussetzungen. Im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung kann die Rückforderung der überzahlten Umsatzsteuer durch die Bauträger nun be-

dingungsfrei erfolgen – und damit in einer erheblichen Anzahl von zusätzlichen Fällen beantragt werden.

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

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

Neuer Wall 30 | 20354 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.