

# Kompakt

Neues zur Umsatzsteuer



2017

## THEMA 1

Vorsteuerabzug aus Anzahlungen ohne späteren Erhalt von Leistungen

## THEMA 2

Vorsteuerabzug: Rückwirkende Rechnungsberichtigung



**Lutz Meyer, LL.M. (Taxation)**  
Rechtsanwalt · Steuerberater ·  
Fachanwalt für Steuerrecht

Telefon: 0441 9710-123  
E-Mail: meyer@treuhand.de

## EDITORIAL

Liebe Mandanten und Geschäftspartner,

die Umsatzsteuer betrifft jedes Unternehmen unabhängig von Branche und Größe. Änderungen in diesem Bereich können sich direkt auf Liefer- und Leistungsketten auswirken - und nicht zuletzt ist die Umsatzsteuer stets Thema steuerlicher Außenprüfungen.

Wie sehr die Umsatzsteuer „in Bewegung“ ist, zeigt sich in vielerlei Hinsicht; zuletzt in der Entscheidung des Bundesrats vom 12. Mai 2017: Kleinbetragsrechnungen liegen jetzt vor bis zu einem Bruttobetrag von 250,00 EUR und unterliegen daher erleichterten Rechnungsanforderungen.

Diese und andere umsatzsteuerliche Themen wollen wir Ihnen künftig mit einer rein umsatzsteuerlichen Veröffentlichung branchenübergreifend vorstellen.

Meine Beraterkollegen und ich wünschen Ihnen eine interessante und aufschlussreiche Lektüre der ersten Ausgabe!

Lutz Meyer

## INHALT

Vorsteuerabzug aus Anzahlungen ohne späteren Erhalt von Leistungen .....	3
Vorsteuerabzug: Rückwirkende Rechnungsberichtigung .....	4
Der Vorsteuerabzug und die Postfachadresse .....	5
Vorsteueraufteilung bei Vermietung gemischt genutzter Immobilien .....	6
Ergänzung des Umsatzsteueranwendungserlasses zum Vorsteuerabzug aus Leistungen zur Einwerbung von Kapital für einen Beteiligungserwerb für Holding- und Fondsgesellschaften .....	8
BMF-Schreiben zu grenzüberschreitenden Außenprüfungen .....	9
Innergemeinschaftliche Lieferung unter Nutzung eines Konsignationslagers .....	10
Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Verbringens bzw. der innergemeinschaftlichen Lieferung bei bloßem Fehlen der USt-Id .....	11
Sale-and-lease-back .....	12
Änderung des UStAE zu „Fernwartung“ .....	13
Das Mehrwertsteuerpaket für den digitalen Binnenmarkt vom 1. Dezember 2016 .....	14
Aktuelles zu Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen mit Schwerpunkt: Grenzen in der Praxis .....	14
Umsatzsteuerliche Behandlung von Pharmarabatten .....	15
Umsatzsteuerliche Behandlung des zahnärztlichen Eigenlabors .....	16

## Vorsteuerabzug aus Anzahlungen ohne späteren Erhalt von Leistungen

(Vorlagebeschlüsse des BFH an den EuGH vom 21.09.2016)

Leistet ein Abnehmer Anzahlungen auf an ihn zu erbringende Leistungen, entsteht bereits im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung durch den Leistenden die Umsatzsteuer (sog. Mindest-Ist-Besteuerung). Der Zahlende kann, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind, die Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Kommt es später nicht zur vereinbarten Lieferung, sind Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug gem. § 17 Abs. 2 Nr. 2 iVm. Abs. 1 UStG zu korrigieren, wobei bislang davon ausgegangen wurde, dass die Korrektur von Umsatzsteuer wie auch Vorsteuerabzug korrespondierend vorgenommen werden und von der Rückzahlung der Anzahlung abhängig sind (vgl. BFH-Urteile vom 2. 9. 2010, V R 34/09, BStBl. 2011 II S. 991, und vom 15. 9. 2011, V R 36/09, BStBl. 2012 II S. 365 und Abschn. 17.1 Abs. 7 S. 3 UStAE).

Wie aber ist die Sache zu beurteilen, wenn die Lieferung nicht einfach ausfällt, sondern der vermeintlich leistende Unternehmer zu keiner Zeit beabsichtigte, sie auszuführen, und er dem Abnehmer seine Leistungsbereitschaft nur in betrügerischer Absicht vorgegaukelt hat?

Mit Beschlüssen vom 21.09.2016 haben die für die Umsatzsteuer zuständigen Senate des Bundesfinanzhofs diese Frage jeweils dem Europäischen Gerichtshof zur Klärung vorgelegt (BFH, Beschlüsse v. 21.09.2016 – V R 29/15, DStR 2017, 27 und XI R 44/14, DStR 2017, 33). Den Vorlagebeschlüssen liegen nahezu identische Sachverhalte zugrunde. Darin hatte ein Lieferant in betrügerischer Absicht die Lieferung von Blockheizkraftwerken in Aussicht gestellt und diesbezüglich Anzahlungen angefordert. Lieferungen waren, davon ist auszugehen, von Beginn an nicht beabsichtigt. Die Leistungsempfänger leisteten die Anzahlungen und zogen hieraus die Vorsteuer. Die Finanzverwaltungen versagten den Vorsteuerabzug und bestritten die Unternehmereigenschaft bzw. die Berechtigung zum Vorsteuerabzug in Fällen, in denen keine Lieferung erfolge. Die Finanzgerichte entschieden uneinheitlich, wobei grundsätzlich die Unternehmereigenschaft der Zahlenden anerkannt, im Übrigen aber zum Teil der Vorsteuerabzug versagt wurde (FG Münster v. 03.04.2014 – 5 K 383/12 U, Rev. eingelegt, Az. BFH V R 21/14, BeckRS 2014, 95179; und v. 16.10.2014 – 5 K 3875/12 U, rkr., MwStR 2015, 314), zum Teil die Vorsteuerabzugsberechtigung bejaht und eine Korrekturpflicht bei Ausbleiben der Lieferung festgestellt (FG Baden-Württemberg v. 19.9.2014 – 9 K 2914/12, Rev. eingelegt, Az. BFH XI R 44/14, BeckRS 2015, 94558) bzw. diese Korrekturpflicht als von der Rückzahlung der Anzahlung abhängig beurteilt wurde (so FG München v. 16.07.2015 – 14 K 277/12, Rev. eingelegt, Az. BFH V R 29/15, MwStR 2016, 85).

In den Vorabentscheidungsverfahren wird der EuGH nun zunächst zu entscheiden haben, ob auch bei von Beginn an fehlendem Leistungswillen des Lieferanten die Umsatzsteuer auf Anzahlungen im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung entsteht, und ob bzw. unter welchen Voraussetzungen der diesbezüglich gutgläubige Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Darüber hinaus wird zu klären sein, ob im Zeitpunkt der Entdeckung der betrügerischen Vorgehensweise des vermeintlich Leistenden der Zahlende bereits die bis dahin erstattete Vorsteuer zurückzahlen muss. Während hierzu der XI. Senat ausführt, eine Korrektur des Vorsteuerabzugs sei zu diesem Zeitpunkt ohne weitere Voraussetzung vorzunehmen, vertritt der V. Senat die Ansicht, eine Berichtigung der Vorsteuer könne vor Rückzahlung der Anzahlung nicht gefordert werden. Er begründet dies insbesondere

**Vorsteuerabzug aus Anzahlungsrechnungen ist grundsätzlich möglich, wenn Anzahlung geleistet ist.**

**BFH hat EuGH die Frage vorgelegt, ob dies auch bei betrügerischem Anzahlungsverlangen gilt.**

**Entscheidungen der FG sind uneinheitlich.**

**Entstehung der Umsatzsteuer/ des Vorsteuerabzugsrechts bei fehlendem Leistungswillen?**

**Zeitpunkt der Rückzahlung erstatteter Vorsteuer?**

**Berufung auf UStAE und Vorlagebeschluss ist zu empfehlen.**

**Bescheide sind offen zu halten.**

**EuGH hat Grundsätze zur Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen aufgestellt.**

**Es sind jedoch Fragen offen geblieben.**

**BFH hat sich mit offenen Fragen beschäftigt.**

**BFH äußerte sich zu Mindestangaben in der ursprünglichen Rechnung.**

damit, dass es andernfalls zu einer Bereicherung des Fiskus auf Kosten des Anzahlenden kommen könne, was dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer entgegenstehe.

Praktisch wird sich der Zahlende wohl kaum davor schützen können, mit diesem Problemfeld konfrontiert zu werden, da er in der Regel den Versuch des Betruges durch seinen Geschäftspartner zunächst nicht erkennen wird. Dann sieht er sich aber, wenn der Betrug entdeckt wird oder die Finanzverwaltung den Fall etwa in einer Betriebsprüfung aufgreift, entsprechenden Rückzahlungsforderungen ausgesetzt. In einem solchen Fall sollte sich der betroffene Steuerpflichtige auf Abschnitt 17.1 Abs. 7 Satz 3 UStAE und die Argumentation des V. Senats in seinem Vorlagebeschluss vom 21.09.2016 berufen, nach dem die Minderung der Bemessungsgrundlage bei Nichterbringen einer Leistung erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Anzahlung oder das Entgelt zurückgewährt worden sind, zu berichtigen ist. Darüber hinaus wären die Bescheide offenzuhalten, wobei mit Hinweis auf die oben genannten Revisionsverfahren ein Ruhen der selbst geführten Rechtsmittelverfahren beantragt werden kann.

Aus kaufmännischer Sicht wäre zu überlegen, wie das mit Anzahlungen zusammenhängende Unternehmens- und Umsatzsteuerisiko ggf. zivilrechtlich anders abgesichert werden könnte. Das ist sicher einzelfallabhängig.

## **Vorsteuerabzug: Rückwirkende Rechnungsberichtigung**

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) befasste sich unlängst mit der Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen für Zwecke des Vorsteuerabzugs. Im Kern ist seinen neueren Urteilen (EuGH v. 15.9.16, C-518/14 (Rs. „Senatex“) und C-516/14 (Rs. „Barlis 06“) zu entnehmen, dass

- formale Rechnungsmängel – anders als materiell-rechtliche Voraussetzungen – nebensächlich für den Vorsteuerabzug sind. Der Steuerpflichtige muss demnach lediglich den Unternehmensbezug der Eingangsleistung nachweisen;
- die Korrekturen formal unzutreffender oder unvollständiger Rechnungen auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsstellung zurückwirken;
- eine Verzinsung des Zeitraums von ursprünglicher Rechnungserteilung und -korrektur nicht in Betracht kommt, jedoch eine Sanktionierung der ordnungsgemäßen Rechnungsstellung (z.B. Geldbußen) nach Landesrecht möglich ist.

Offen bzw. unklar blieb insoweit,

- welche Angaben als „nebensächlich“ im vorgenannten Sinn gelten und
- bis wann die Rechnungskorrektur erfolgt sein muss.

In seiner jüngeren Rechtsprechung (V R 26/15 vom 20.10.16; V R 54/14 vom 1.3.2017; V R 64/14 vom 22.2.2017) geht der Bundesfinanzhof (BFH) auf diese beiden Fragen ein.

### **1. In einer Rechnung „nebensächliche“ Angaben**

Demnach könne eine Rechnung berichtigt werden (§ 31 Abs. 5 S. 1 Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung [=UStDV]), wenn diese nicht alle formal erforderlichen Angaben (§ 14 Abs. 4, § 14a UStG) enthalte oder Angaben in der Rechnung unzutreffend seien. Die nach der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung berichtigte Rechnung sei einer – von Anfang an – ordnungsgemäß erteilten Rechnung gleichgestellt, wenn die ursprüngliche Rechnung zusammen mit der auf diese eindeutig und spezifisch bezogene Berichtigung insgesamt ein Dokument darstelle, das den Rechnungsanforderungen für den Vorsteuerabzug entspreche (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 14, § 14a UStG). Die zu korrigierende (ursprüngliche) Rechnung müsse folgende Mindestangaben beinhalten: Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer.

Lägen diese Angaben vor, handele es sich „jedenfalls“ um eine Rechnung, die „berichtigungsfähig“ sei. Für eine in diesem Sinn „berichtigungsfähige“ Rechnung reiche es aus, dass diese die vorgenannten Angaben enthalte und diese Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend seien, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen.

## 2. Spätmöglichster Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung

Der BFH stellt des Weiteren fest, dass es keine ausdrücklich genannte zeitliche Begrenzung für die Berichtigung der ursprünglichen Rechnung gebe. Eine solche Begrenzung existiere weder nach EU-rechtlicher Vorgabe (MwStSystRL oder o.g. EuGH-Rechtsprechung) noch nach nationalem Recht. Nach den allgemeinen Grundsätzen sei eine Berichtigung daher bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht als sachverhaltsermittelnde Instanz möglich.

## 3. Fazit

Für eine rückwirkende, die Verzinsung des vermeintlich formal zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzugs verhindernde Berichtigung muss die ursprüngliche Rechnung o.g. (Mindest-)Angaben enthalten. Diese Mindestangaben dürfen nicht so verzerrt, fragmentarisch o.Ä. sein, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen. Fraglich ist, ob und in welchen Fällen es ggf. ursprüngliche Rechnungen gibt, die zwar nicht / nicht alle Mindestangaben enthalten, trotzdem aber womöglich eine rückwirkende Berichtigung zulassen. Eine rückwirkende Berichtigung ist nach dem BFH möglich, wenn wegen ähnlicher Firmierung und / oder fehlerhafter Rechtsform zwar eine Verwechslungsgefahr besteht, der Kreis der infrage kommenden Leistungsempfänger jedoch beschränkt ist.

Uneingeschränkt zu begrüßen ist die Bestätigung des BFH, dass die für die Rückwirkung erforderliche Berichtigung einer ursprünglich unzutreffenden und/oder unvollständigen, jedoch die Mindestangaben enthaltenden Rechnung auch noch bis zum verfahrensrechtlich spätmöglichsten Zeitpunkt (=Ende der letzten mündlichen finanzgerichtlichen Verhandlung) möglich ist. Die Praxis der Finanzverwaltung, nach der bei mit Formmängeln behafteten Rechnungen der Vorsteuerabzug nachträglich versagt wird, ist damit Einhalt geboten.

Schließlich ist wichtig, dass die vorhandenen ursprünglichen Rechnungen *korrigiert* werden. Insoweit verbietet sich ein Agieren über Stornobuchungen und (Neu-)Ausstellung einer vollständigen Rechnung bei der Rechnungsberichtigung.

## Der Vorsteuerabzug und die Postfachadresse

---

Vor nunmehr knapp zwei Jahren hat das Thema Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit Postfachadressen Einzug in die umsatzsteuerliche Diskussion gehalten. Hintergrund war, dass der V. Senat des BFH im Juli 2015 den Vorsteuerabzug versagte, da die zugrunde liegende Rechnung eines Lieferanten lediglich seine Briefkastenadresse enthielt. Nach Auffassung des BFH muss ein Lieferant jedoch eine wirtschaftliche Aktivität unter der in der Rechnung angegebenen Adresse entfalten; ist dies nicht der Fall, ist eine der formellen Rechnungsvoraussetzungen des § 14 Abs. 4 UStG seines Erachtens nicht erfüllt.

Unsicherheit schaffte dieses Urteil insbesondere, weil i) der BFH in der Vergangenheit bereits in einer ähnlich gelagerten Angelegenheit anders entschied und ii) die Finanzverwaltung in Abschnitt 14 Abs. 2 S. 3 UStAE hinsichtlich der Rechnungsangaben des Leistungsempfängers zu Gunsten des Steuerpflichtigen und damit des möglichen Vorsteuerabzugs entscheidet, d.h. Postfächer von Leistungsempfängern als Rechnungsangabe sehr wohl akzeptiert.

**BFH: Berichtigung bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung möglich.**

**Korrektur: keine Neuausstellung.**

**BFH versagte Vorsteuerabzug bei Briefkastenadresse in Rechnung.**

**Finanzverwaltung lässt im UStAE Postfach in Rechnung zu.**

**Entscheidung des EuGH steht noch aus.**

**BMF äußerte sich auf Anfrage der Bundessteuerberaterkammer und hält für die Anschrift des Leistungsempfängers am UStAE fest.**

**Option zur umsatzsteuerpflichtigen Vermietung kann sinnvoll sein.**

**Grundsätzlich: Aufteilung nach Flächenschlüssel.**

Seither ist in diesem Zusammenhang einiges passiert – sowohl der V. als auch der XI. Senat des BFH haben den EuGH in ähnlichen Vorabentscheidungsersuchen mit der Bitte um abschließende Klärung angerufen - insbesondere dahingehend, ob die „vollständige Anschrift“ auch mit einer unter selbiger Adresse ausgeübten wirtschaftlichen Aktivität einhergehen muss; die Entscheidungen des EuGH sind ausstehend, werden allerdings für dieses Jahr erwartet.

Im Juni 2016 reichte überdies die Bundesteuerberaterkammer eine Anfrage zu dieser Thematik beim BMF ein, die das BMF mit Datum vom 13.09.2016 beantwortete. In dem Antwortschreiben bestätigte das BMF erneut seine im Umsatzsteueranwendungserlass vertretene Sichtweise in Bezug auf die Anschrift des Leistungsempfängers. Hiernach wird das BMF hinsichtlich der Frage der Rechnungsangaben in Bezug auf den Leistungsempfänger an der Möglichkeit der Angabe eines Postfachs oder einer Großkundenadresse festhalten. Hinsichtlich der Anschrift des leistenden Unternehmers verweist das BMF in seinem Schreiben allerdings auf die ausstehenden Entscheidungen des EuGH.

Wie der EuGH letztlich entscheiden wird, bleibt abzuwarten. Allerdings lässt sich festhalten, dass der EuGH in der Vergangenheit keine sonderlich hohen Anforderungen an formelle Rechnungsvoraussetzungen stellte (es sei denn es lag Betrugsabsicht vor). Dies gibt Grund zur Hoffnung, dass es künftig nicht zu erschwerten Voraussetzungen bezüglich des Vorsteuerabzugs aus Rechnungen kommen wird.

Wir werden Sie an dieser Stelle bezüglich der aktuellen Entwicklungen selbstverständlich auf dem Laufenden halten.

## **Vorsteueraufteilung bei Vermietung gemischt genutzter Immobilien**

---

Die Bewirtschaftung von Immobilien von der Anschaffung oder Herstellung bis zum laufenden Betrieb ist investitionsintensiv. Soweit die Mieter eine solche gemischt genutzte Immobilie für die Erbringung steuerpflichtiger Umsätze einsetzen, kann der Vermieter auf die Steuerbefreiung der Vermietungstätigkeit verzichten und so den Umfang des Abzugs von Vorsteuer auf Eingangsleistungen optimieren (§ 4 Nr. 12 Buchst. a i. V. m. § 9 Abs. 1, 2 und § 15 Abs. 1, 4 UStG). Soweit die Immobilie anderweitig genutzt wird, besteht diese Option zur Umsatzsteuerpflicht nicht; der Vorsteuerabzug bleibt insoweit versagt.

Seit dem 1.1.2004 ist die Aufteilung des Vorsteuerabzugs nach dem Verhältnis der Umsätze (Umsatzschlüssel) nur noch zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Da bei gemischt genutzten Gebäuden eine wirtschaftliche Zuordnung nach dem Verhältnis der Flächen (Flächenschlüssel) möglich ist, ist die Vorsteueraufteilung grundsätzlich nach diesem Flächenschlüssel vorzunehmen.

Für die Praxis relevant ist dreierlei:

- Inwieweit sind Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit der Immobilienbewirtschaftung ggf. zunächst direkt einer vorsteuerschädlichen oder einer vorsteuerunschädlichen Verwendung zuzuordnen?
- Welche Vorsteuerbeträge unterliegen der Aufteilung?
- Unter welchen Umständen ist eine Aufteilung nach dem (gesamtunternehmens- oder objektbezogenen) Umsatzschlüssel zulässig?

## 1. Urteil des EuGH vom 9.6.2016

In seinem Urteil vom 9.6.2016 hat der EuGH u.a. entschieden:

Für die streitigen Vorsteuerbeträge aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Herstellung oder Anschaffung eines gemischt genutzten Gebäudes gelte zunächst ebenfalls der Grundsatz der vorrangigen Direktzuordnung.

Für die soweit streitigen Vorsteuerbeträge aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit dem laufenden Vermietungsbetrieb (Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung) sei die Zuordnung „im Übrigen in der Praxis leicht durchführbar“. Insofern könne es nicht erlaubt sein, diese Vorsteuerbeträge einer Direktzuordnung zu entziehen.

Zur Methode der Beseitigung des prozentualen Anteils der abziehbaren Vorsteuerbeträge führt der EuGH unter Bezugnahme auf frühere Entscheidungen aus, dass die Aufteilung grundsätzlich nach dem gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssel zu erfolgen habe. Davon sei jedoch abzusehen, wenn der Flächenschlüssel zu präziseren Ergebnissen führe. Der EuGH stellt heraus, dass die abweichend gewählte Methode nach dem Flächenschlüssel (nur) im Vergleich mit dem gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssel präzisere Ergebnisse hervorbringen müsse.

## 2. Urteil des BFH vom 10.8.2016

In seinem Anschlussurteil vom 10.8.2016 zum EuGH Urteil vom 9.6.2016 (s. o. 1.) übernimmt der BFH die Grundsätze des EuGH. Der BFH unterlässt es jedoch, bei den Vorsteuerbeträgen aus Herstellungs- und Anschaffungskosten eines gemischt genutzten Gebäudes weiter zu differenzieren. Eine Bestimmung der Umstände, unter denen bei diesen Vorsteuerbeträgen eine Direktzuordnung verhältnismäßig einfach möglich wäre, erfolgt nicht. Die Vorsteuerbeträge unterliegen nach Ansicht des BFH der Aufteilung. Eine Direktzuordnung sei „zwar theoretisch denkbar, aber praktisch meist unmöglich“.

Bei der ihm vom EuGH aufgegebenen Prüfung gelangt der BFH zu dem Ergebnis, dass bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes der (objektbezogene) Flächenschlüssel i.d.R. eine präzisere Berechnung der abziehbaren Vorsteuer ermögliche als die Aufteilung nach dem gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssel (vgl. Art. 173 Unterabs. 2 MwStSystRL). Der Flächenschlüssel sei eine sachgerechte Schätzgrundlage i.S.d. § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG für Gebäude mit vergleichbaren Nutzflächen.

Für Vermietungsobjekte mit erheblichen Unterschieden in Ausstattungsmerkmalen (z.B. Höhe der Räume, Dicke der Wände und Decken oder Innenausstattung) gelte der objektbezogene Umsatzschlüssel. Die Vorsteueraufteilung bei nicht ausschließlich Vermietungszwecken dienenden Gebäuden habe nach dem gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssel zu erfolgen. Handele es sich – wie in dem zu Grunde liegenden Fall mit der Rey Grundstücksgemeinschaft GbR – um ein Ein-Objekt-Vermietungsunternehmen, sei die letztgenannte Unterscheidung auf Grund der Identität von gesamtunternehmensbezogenem und objektbezogenem Umsatzschlüssel naturgemäß obsolet.

## 3. Zusammenfassung und Folgerungen

Die unterschiedliche Behandlung von Vorsteuerbeträgen im Zusammenhang mit der Herstellung oder der Anschaffung und jenen Vorsteuerbeträgen im Zusammenhang mit dem laufenden Betrieb gemischt genutzter Gebäude erscheint nach der vorgestellten Rechtsprechung in Stein gemeißelt. Die Erläuterungen des BFH zu der Prüfreihenfolge im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung von Immobilien geben eine gute Orientierung: Ablösung des gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssels durch den (objektbezogenen) Flächenschlüssel; Ausnahme: objektbezogener Umsatzschlüssel bei Nichteignung des Flächenschlüssels. Des Weiteren lässt der Umstand, dass

**EuGH: Zunächst Direktzuordnung der Eingangsleistungen.**

**EuGH: Aufteilung mit Flächenschlüssel, wenn dieser präziser ist als gesamtunternehmensbezogener Umsatzschlüssel.**

**BFH: Keine Direktzuordnung von Vorsteuer aus Herstellungs- und Anschaffungskosten.**

**BFH: Flächenschlüssel i. d. R. präziser als gesamtunternehmensbezogener Umsatzschlüssel.**

**BFH: Objektbezogener bzw. gesamtunternehmensbezogener Umsatzschlüssel können u.U. jedoch auch anwendbar sein.**

**Es besteht Gestaltungspotential hinsichtlich des anzuwendenden Aufteilungsschlüssels.**

Immobilienunternehmen nicht selten auch andere umsatzsteuerlich relevante Tätigkeiten (z.B. Facility Management) ausüben, Gestaltungspotential hinsichtlich des anzuwendenden Umsatzschlüssels erkennen. Über die Einrichtung eines Büros für die Organisation dieser übrigen Tätigkeiten in einem Vermietungsobjekt, das damit zum Verwaltungsgebäude wird, kann im Bedarfsfall der Übergang vom objektbezogenen zum gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssel erreicht werden. Der Übergang vom Flächenschlüssel zum (objektbezogenen) Umsatzschlüssel ist ebenfalls mitunter gestaltbar (z.B. Vermietung von Wand- und / oder Dachflächen am Objekt). Somit ist schließlich festzustellen, dass wohl in den allermeisten Fällen eine Aufteilung nach einem Umsatzschlüssel in Betracht kommt.

## **Ergänzung des Umsatzsteueranwendungserlasses zum Vorsteuerabzug aus Leistungen zur Einwerbung von Kapital für einen Beteiligungserwerb für Holding- und Fondsgesellschaften**

---

### **Grenzen des Vorsteuerabzugs bei Einwerbung von Kommanditkapital.**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 06.04.2016 die Grenzen für den Vorsteuerabzug aus Leistungen im Zusammenhang mit der Einwerbung von Kommanditkapital für Zwecke eines Beteiligungserwerbes durch einen geschlossenen Fond in der Rechtsform einer KG abgesteckt.

Die Grenzen sind danach:

- Ist einziger Zweck einer Holdinggesellschaft der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen, ohne dass unmittelbar oder mittelbar in deren Verwaltung eingegriffen wird, ist die Unternehmereigenschaft zu verneinen. In diesem Fall scheidet ein Vorsteuerabzug generell aus.
- Greift die Holdinggesellschaft in die Verwaltung von Beteiligungsgesellschaften ein (z.B. Erbringen administrativer, finanzieller, kaufmännischer oder technischer Dienstleistungen), ist von einer Unternehmereigenschaft auszugehen. In diesem Fall sind die Vorsteuerbeträge grundsätzlich vollständig abziehbar. Wird in die Verwaltung nur einzelner Beteiligungen eingegriffen, ist ein Vorsteuerabzug nur im Verhältnis der wirtschaftlichen zur nichtwirtschaftlichen Tätigkeit möglich.
- Der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen, soweit die Leistungen nicht direkt oder mittelbar mit zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen im Zusammenhang stehen. Dies ist anzunehmen, soweit Kommanditanteile für bereits bestehende Beteiligungen erworben wurden oder es der Einwerbung von Kommanditkapital zumindest in dieser Höhe nicht bedurfte.
- Bei einem Bezug von übrigen Leistungen für die wirtschaftliche und für die nichtwirtschaftliche Tätigkeit ist eine Vorsteueraufteilung im Schätzungswege vorzunehmen.

### **BMF plant Änderung des UStAE.**

Das BMF beabsichtigt, unter A 15.22 Absatz 1 des UStAE einen neuen Satz 4 aufzunehmen. Danach soll ein Vorsteuerabzug aus Leistungen im Zusammenhang mit dem Einwerben von Kapital zwecks Anschaffung von Gesellschaftsbeteiligungen ausgeschlossen sein,

- soweit das eingeworbene Kapital in keinem Verhältnis zu der im unternehmerischen Bereich gehaltenen Beteiligung steht,
- oder wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen sollen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.



Hiergegen hat die Bundessteuerberaterkammer am 31.01.2017 dahingehend Stellung genommen, dass der Grundsatz, dass bei einer reinen Finanzholding grundsätzlich ein Recht zum vollen Vorsteuerabzug aus Allgemeinkosten besteht, nicht deutlich wird. Vielmehr werden lediglich vage Aussagen zu den Ausnahmen vom vollen Vorsteuerabzug getroffen.

Inwieweit das BMF die in der Stellungnahme vorgeschlagenen Änderungen aufnimmt, bleibt abzuwarten.

## **BMF-Schreiben zu grenzüberschreitenden Außenprüfungen**

---

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) hat mit Schreiben vom 09.01.2017 zur Frage der Koordination steuerlicher Außenprüfungen mit anderen Staaten Stellung genommen. Ziel dieser koordinierten Außenprüfungen ist die einvernehmliche Feststellung von steuerlich relevanten Sachverhalten zur Vermeidung internationaler Doppel- bzw. Nichtbesteuerung. Bedeutung hat dieses BMF-Schreiben nicht nur für die über das MOSS-Verfahren umsatzsteuerlich erfassten elektronischen Dienstleistungen im B2C-Bereich sondern insb. auch für Unternehmen mit (quantitativ oder qualitativ) erheblichen grenzüberschreitenden Sachverhalten.

Bei diesen koordinierten Außenprüfungen unterscheidet das BMF zwischen der sog. gleichzeitigen und der gemeinsamen steuerlichen Außenprüfung. Während bei den gleichzeitigen Außenprüfungen die beteiligten Finanzbehörden im eigenen Hoheitsgebiet zwar gleichzeitige, aber eigenständige steuerliche Prüfungen nach dem jeweils maßgeblichen nationalen Steuerrecht durchführen (sog. Simultanprüfung), werden die gemeinsamen steuerlichen Außenprüfungen zwischen den Finanzbehörden der verschiedenen Staaten zeitgleich und gemeinsam im Sinne einer einvernehmlichen Festlegung der Schwerpunkte und Ermittlungsmaßnahmen durchgeführt. Auch bei Letzterer handelt die jeweilige Finanzbehörde nach den eigenen nationalen steuerlichen Vorschriften.

Rechtliche Grundlage für die koordinierten Außenprüfungen mit anderen EU-Mitgliedstaaten ist das EU-Amtshilfegesetz, mit anderen Drittstaaten die Regelungen des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens, sofern eine solche Vereinbarung im Einzelfall vorliegt.

Durch die Bindung an die jeweiligen nationalen Steuerrechtsvorschriften darf ein ins Ausland entsendeter deutscher Prüfer sowie ein ins Inland entsendeter ausländischer Prüfer jeweils nur die Befugnisse wahrnehmen, die ihm durch seinen Entsendestaar vorgegeben werden. Weitergehende Befugnisse aufgrund der Steuerordnung des Prüfungsstaates stehen dem jeweiligen ausländischen Prüfer hingegen nicht zu. Sollten diese Befugnisse jedoch durch die inländischen Prüfer ausgeübt werden und die daraus gewonnenen Informationen oder Erkenntnisse an den ausländischen Prüfer weitergegeben werden, entsteht insoweit nach Ansicht des BMF kein Auswertungsverbot.

Als sog. zentrales Verbindungsbüro, das insb. die Kommunikation mit den ausländischen Staaten sowie die Prüfung der rechtlichen Zulässigkeit der ein- und ausgehenden Prüfungsvorschläge übernimmt, wurde in Deutschland das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) benannt.

Aufgrund des Eingriffs in die Rechte des jeweiligen zu prüfenden inländischen Steuerpflichtigen hat dieser grds. ein Recht auf Anhörung und zwar bereits vor dem ersten zwischenstaatlichen Austausch von Informationen, soweit dadurch nicht im Einzelfall das Prüfungsergebnis gefährdet erscheint. In diesem Fall kann mit der Anhörung

**BStBK wünscht  
Konkretisierungen**

**Doppel- oder  
Nichtbesteuerungen sollen  
vermieden werden.**

**Außenprüfung kann  
gleichzeitig oder gemeinsam  
stattfinden.**

**Rechtsgrundlage: DBA oder  
EU-Amtshilfegesetz.**

**Grds. hat der entsendete  
Prüfer nur die vom  
Entsendestaar vorgegebenen  
Befugnisse.**

**BZSt ist zentrales  
Verbindungsbüro.**

**Anhörungsrecht, da Eingriff  
in die Rechte des  
Steuerpflichtigen.**

bis zur Bekanntgabe der Prüfungsanordnung gewartet werden. Die vom Steuerpflichtigen vorgetragene Einwendungen werden durch das BZSt als zentrales Verbindungsbüro geprüft und, sofern die Einwendungen für begründet erachtet werden, die koordinierte Außenprüfung nicht durchgeführt. Auswirkungen auf die inländische Außenprüfung ergeben sich hierdurch allerdings nichts. Werden die Einwendungen für nicht begründet gehalten, wird der Steuerpflichtige darüber vor der Informationsweitergabe in das Ausland informiert.

## Inneregemeinschaftliche Lieferung unter Nutzung eines Konsignationslagers

---

**Inneregemeinschaftliche Lieferung trotz Einlagerung in inländischem Lager möglich.**

Der BFH hat mit Urteil vom 20. Oktober 2016 (Az. V R 31/15) entschieden, dass eine Versandungslieferung auch dann vorliegen kann, wenn der Liefergegenstand nach dem Beginn der Versandung für kurze Zeit in einem Konsignationslager gelagert wird. Voraussetzung ist, dass der Abnehmer bei Beginn der Versandung bereits feststand. Eine inneregemeinschaftliche Lieferung an einen deutschen Abnehmer kann somit auch dann vorliegen, wenn ein inländisches Konsignationslager genutzt wird.

**FA hat ein inneregemeinschaftliches Verbringen mit anschließender Inlandslieferung angenommen.**

Die Klägerin lieferte Waren aus Spanien an einen deutschen Abnehmer, der ein Lager für sie betrieb. Die Warenlieferungen erfolgten aufgrund zentraler Lieferverträge. Die konkreten Liefermengen und Lieferdaten ergaben sich dabei erst aus Lieferabrufplänen, die der Klägerin häufig täglich übersendet wurden. Erst der Lieferabruf war juristisch bindend und führte zu einem Kaufvertrag. Für 95 % der in das Lager versendeten Gegenstände lag eine verbindliche Bestellung des Abnehmers vor. Das Finanzamt ging für diese Gegenstände davon aus, dass die Klägerin zunächst ein inneregemeinschaftliches Verbringen aus Spanien in das deutsche Lager ausgeführt hatte, weshalb die Klägerin einen inneregemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu erklären gehabt hätte. Anschließend soll eine in Deutschland umsatzsteuerpflichtige Inlandslieferung an den Abnehmer stattgefunden haben. Hiergegen wendete sich die Klägerin mit ihrer Klage.

**BFH lehnt die Rechtsauffassung im UStAE ab.**

Der BFH gab der Klägerin Recht und erteilte der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, die auch im Umsatzsteueranwendungserlass Niederschlag gefunden hat (A 1a.2 Abs. 6 Satz 1 UStAE), eine Absage.

Nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG gilt die Versandungslieferung dort als ausgeführt, wo die Versandung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt, wenn der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten versendet wird. Voraussetzung ist, dass der Abnehmer bei Beginn der Beförderung oder Versandung bereits feststeht. Nicht entscheidend ist nach Auffassung des BFH, ob der Lieferer bei Grenzübertritt noch Verfügungsmacht über die Gegenstände besitzt. Eine Versandungslieferung kann zudem auch dann vorliegen, wenn die Gegenstände nach Beginn der Versandung für kurze Zeit in einem Auslieferungslager eingelagert werden.

Im Ergebnis lag somit eine in Spanien umsatzsteuerbefreite inneregemeinschaftliche Lieferung der Klägerin an den Abnehmer vor und nicht ein inneregemeinschaftliches Verbringen durch die Klägerin in das Lager mit anschließender Inlandslieferung an den Abnehmer aus diesem Lager. Ein inneregemeinschaftlicher Erwerb war nicht von der Klägerin, sondern von dem Abnehmer zu erklären.

### Praxis-Tipp

Eine Registrierungspflicht ausländischer Lieferer in Deutschland kann somit trotz der Nutzung eines inländischen Konsignationslagers vermieden werden. Dabei ist jedoch

genau auf die vertragliche Ausgestaltung zu achten. Unsicher ist zudem, wann eine Lagerung noch „für kurze Zeit“ erfolgt.

Deutsche Unternehmer, die im europäischen Ausland Konsignationslager nutzen, sollten nach wie vor eine individuelle Prüfung der dortigen gesetzlichen Regelungen bzw. Rechtsauffassungen vornehmen. Die Rechtslage ist uneinheitlich. Nicht alle Länder sehen Vereinfachungsregelungen für Konsignationslager vor, die eine umsatzsteuerliche Registrierung vermeiden. Zudem sind die Lagerfristen bei bestehenden Vereinfachungsregelungen nicht einheitlich.

## **Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Verbringens bzw. der innergemeinschaftlichen Lieferung bei bloßem Fehlen der USt-IdNr.**

Der EuGH hat in seinen Entscheidungen „Josef Plöckl“ (Urteil vom 20. Oktober 2016, Az. C-24/15) und „Euro Tyre BV“ (Urteil vom 9. Februar 2017, Az. C-21/16) klargestellt, dass die Umsatzsteuerbefreiung für das innergemeinschaftliche Verbringen bzw. die innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen nicht nur deshalb versagt werden darf, weil eine gültige Umsatzsteueridentifikationsnummer (USt-IdNr.) im Bestimmungsland fehlt.

Der Entscheidung „Josef Plöckl“ lag zugrunde, dass ein dem Unternehmen zugeordneter PKW in 2006 an einen in Spanien ansässigen Händler versendet wurde, um ihn dort zu verkaufen. Der tatsächliche Verkauf an einen spanischen Unternehmer fand erst 2007 statt. Der Verkäufer behandelte den Verkauf als innergemeinschaftliche Lieferung im Jahr 2007. Tatsächlich lag aber in 2006 ein innergemeinschaftliches Verbringen nach Spanien und in 2007 eine in Deutschland nicht steuerbare Lieferung in Spanien vor. Eine spanische USt-IdNr. besaß der Verkäufer nicht und konnte diese somit auch nicht als Buchnachweis aufzeichnen. Das deutsche Finanzamt unterwarf das innergemeinschaftliche Verbringen in 2006 der Umsatzsteuer, weil die Nachweise für die Umsatzsteuerbefreiung nicht erbracht worden sind. Eine Steuerhinterziehung stand nicht im Raum.

Die „Euro Tyre BV“ lieferte Autoreifen von Portugal nach Spanien. Der Erwerber verfügte zwar über eine spanische USt-IdNr. Da er jedoch nicht für innergemeinschaftliche Umsätze in Spanien registriert war, ist diese nicht im Informationsaustauschsystem MIAS aktiviert gewesen. Die portugiesische Finanzverwaltung erkannte die Umsatzsteuerbefreiung für die innergemeinschaftlichen Lieferung der Autoreifen daher nicht an.

Der EuGH blieb in beiden Verfahren seiner Linie treu, dass die Umsatzsteuerbefreiungen für innergemeinschaftliches Verbringen bzw. innergemeinschaftliche Lieferungen nicht nur deshalb versagt werden dürfen, weil formelle Voraussetzungen nicht erfüllt worden sind. Bei dem Erfordernis einer gültigen USt-IdNr. im Bestimmungsmitgliedstaat handelt es sich jedoch um eine solche formelle Voraussetzung. Wenn die materiellen Voraussetzungen für die Befreiung gegeben sind, keine Steuerhinterziehung vorliegt und der Verstoß gegen die formellen Voraussetzungen den sicheren Nachweis der materiellen Voraussetzungen nicht verhindert, ist die Umsatzsteuerbefreiung zu gewähren.

**Fehlende USt-IdNr. darf nicht zur Versagung der Umsatzsteuerbefreiung führen.**

**Der Fall „Josef Plöckl“ betraf ein innergemeinschaftliches Verbringen.**

**Im Fall „Euro Tyre BV“ ging es um die innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen.**

**Nichterfüllung von formellen Voraussetzungen darf nicht generell zum Ausschluss der Umsatzsteuerbefreiung führen.**

**Wenn eine Steuerhinterziehung ausgeschlossen ist, muss der Steuerpflichtige auch nicht alle zumutbaren Maßnahmen ergreifen, um die formellen Erfordernisse zu erfüllen.**

Der EuGH hat zudem klargestellt, dass der Steuerpflichtige nicht zwingend verpflichtet ist, alle zumutbaren Maßnahmen zu ergreifen, um den formellen Voraussetzungen zu genügen und der Finanzverwaltung eine USt-IdNr. mitzuteilen. Dies hatte der EuGH in einem früheren Urteil (Urteil vom 27. September 2012, Az. C-587/10) für erforderlich gehalten. Der EuGH ging auf diese Frage ein, weil das vorliegende FG München im Fall „Josef Plöckl“ festgestellt hatte, dass nicht alle zumutbaren Maßnahmen ergriffen worden sind, um dem Finanzamt eine USt-IdNr mitzuteilen. Nach dem EuGH ist dies jedoch nur im Falle der Beteiligung an einer Steuerhinterziehung von Bedeutung. Die Beteiligung hieran konnte im Fall „Josef Plöckl“ allerdings ausgeschlossen werden.

## **Sale-and-lease-back**

---

(BMF-Schr. v. 26.1.2017, BFH v. 6.4.2016, V R 12/15)

Sale-and-lease-back-Geschäfte können nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 06.04.2016 (Az. V R 12/15, DStR 2016, 1664) als Mitwirkung des Käufers und Leasinggebers an einer bilanziellen Gestaltung des Verkäufers und Leasingnehmers zu steuerpflichtigen sonstigen Leistungen führen.

**FA nahm steuerfreie Kreditgewährung an.**

Im zu entscheidenden Fall ging es um eine Klägerin, die mit dem Zweck gegründet wurde, elektronische Informationssysteme von der Firma I zu erwerben und anschließend wieder an diese zurück zu verleasen. Die Klägerin zahlte der I den Kaufpreis i. H. v. 960.000 Euro zzgl. Umsatzsteuer. Gleichzeitig gewährte I der Klägerin ein Darlehen i. H. v. 640 000 Euro. In dem Leasingvertrag wurden u. a. monatliche Leasingraten von 23 500 Euro zzgl. Umsatzsteuer vereinbart. Die I trug die Gefahr für Untergang, Verlust, Diebstahl oder Beschädigungen des Leasingguts. In der Folge rechnete die Klägerin über die Leasinggebühren ab und wies für die einzelnen Monatsraten 19 % Umsatzsteuer aus. Das Finanzamt sah in dem Leasing keine steuerpflichtige Nutzungsüberlassung, sondern eine steuerfreie Kreditgewährung (§ 4 Nr. 8 Buchst. a UStG), beurteilte den Umsatzsteuerausweis als unberechtigt i. S. des § 14c UStG und versagte den Abzug von Vorsteuer aus Rechts- und Beratungskosten.

**BFH: Sonstige Leistung war steuerpflichtige Gewährung eines Steuer- bzw. Finanzierungsvorteils.**

Der BFH entschied hingegen, dass die Klägerin eine steuerpflichtige sonstige Leistung vorgenommen habe. Für eine Lieferung fehle es bei der gebotenen Gesamtbetrachtung der konkreten vertraglichen Vereinbarungen sowie deren tatsächlicher Durchführung bereits an einer Übertragung der Verfügungsmacht von I auf die Klägerin. Der BFH führte weiter aus, dass der Inhalt der von der Klägerin erbrachten sonstigen Leistung in der Überlassung eines Steuer- bzw. Finanzierungsvorteils liege. Diesen Vorteil habe die Klägerin der I nämlich durch ihre Mitwirkung bei der bilanziellen Gestaltung verschafft. Durch die Sale-and-lease-back-Gestaltung konnte die I das für die elektronischen Informationssysteme selbst entwickelte Know-how, die Software und Patente aktivieren und dadurch mehr Eigenkapital ausweisen, höhere Gewinne ausschütten und bessere Bonität in Anspruch nehmen. Der Annahme einer steuerfreien Kreditgewährung stehe die überwiegende Finanzierung des Kaufs durch ein Darlehen, das die Leasingnehmerin der Leasinggeberin gewährte, entgegen. § 14c UStG hielt der BFH ebenfalls nicht für einschlägig. Die Klägerin habe zum einen eine steuerpflichtige Leistung erbracht. Zum anderen habe die Rechnung nach Ansicht des BFH keine unzutreffende Beschreibung von Leistungsgegenstand und Leistungszeitpunkt enthalten. Er begründet dies mit einer Bezugnahme der Rechnung auf den Leasingvertrag.

**Für Beurteilung von Leasinggeschäften ist eine Gesamtbetrachtung erforderlich.**

Leasinggeschäfte sind weiterhin nach dem Gesamtbild der konkreten Verhältnisse zu beurteilen und können entweder als Mietverhältnisse, Lieferungen eines Gegenstandes, steuerfreie Kreditgewährung oder, und das ist neu, als Mitwirkung an einer bilanziellen Gestaltung zu werten sein. Für die Abgrenzung der verschiedenen Erscheinungsformen kommt es zum einen auf die Frage der Zuordnung der Verfügungsmacht an dem Leasinggegenstand (Lieferung oder sonstige Leistung), zum anderen auf den

Schwerpunkt der jeweiligen sonstigen Leistung (hier steuerpflichtige Verschaffung eines Steuer- bzw. Finanzierungsvorteils oder steuerfreie Kreditgewährung) an.

Die Finanzverwaltung hat den Umsatzsteuer-Anwendungserlass in Abschn. 3.5 Abs. 7 UStAE durch Einfügung eines neuen Satzes 6 dem Urteil des BFH entsprechend angepasst.

## Änderung des UStAE zu „Fernwartung“

(BMF-Schreiben vom 10.02.2017)

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 10. Februar 2017 ihre Ausführungen im UStAE zu sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit Grundtücken konkretisiert. Hintergrund ist der, dass zum 1. Januar 2017 die unionsrechtlichen Vorgaben zur Bestimmung des Orts einer Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück für alle Mitgliedstaaten verbindlich geworden sind. Diese Konkretisierung betrifft auch die Fernwartung von wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks.

Die Wartung und Überwachung von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen ist auch bisher schon als Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück eingeordnet worden, soweit diese wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind. Mit dem o.a. BMF-Schreiben wurde nun der UStAE dahingehend klarstellend ergänzt, dass dies auch Leistungen betrifft, die nicht vollständig vor Ort ausgeführt werden (Fernwartung) soweit der Schwerpunkt der Wartungsdienstleistung vor Ort erbracht wird.

Folgen für die Praxis:

Die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung „Fernwartung“ kann im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten und ist abhängig vom einzelnen Sachverhalt:

- Handelt es sich um eine Fernwartung von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen, die wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, und wird der Schwerpunkt der Wartungsdienstleistung vor Ort erbracht, so handelt es sich um eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück und der Ort der sonstigen Leistung ist der **Belegenheitsort des Grundstücks**.
- Handelt es sich um eine Fernwartung von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen, die nicht wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind oder wird der Schwerpunkt der Wartungsdienstleistung nicht vor Ort erbracht, so handelt es sich um eine sonstige Leistung, deren Leistungsort sich nach dem **Sitzort des Leistungsempfängers** (§ 3a Abs. 2 UStG) richtet.

Je nach Einordnung bzw. Abgrenzung des Sachverhalts können sich somit unterschiedliche Leistungsorte ergeben.

Darüber hinaus können sich insbesondere bei grenzüberschreitenden Leistungen auch Unterschiede bei der Steuerschuldnerschaft ergeben, weil die Mitgliedstaaten bei sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück individuell festlegen können, ob der unternehmerische Leistungsempfänger zum Steuerschuldner wird oder nicht. Dies hat zur Folge, dass sich je nach Ausgestaltung der Regelung in den anderen Mitgliedstaaten für den (inländischen) Leistungserbringer umsatzsteuerliche Registrierungspflichten in den anderen Mitgliedstaaten ergeben können.

Gerne helfen wir Ihnen bei der konkreten Einordnung Ihres Sachverhaltes weiter.

**UStAE entsprechend angepasst.**

**UStAE zu grundstücksbezogenen Leistungen angepasst.**

**Fernwartung kann Leistung im Zusammenhang mit Grundstück sein.**

**Einordnung hat Auswirkungen auf den Ort der sonstigen Leistung.**

**Umkehr der Steuerschuldnerschaft in EU nicht einheitlich geregelt.**

## Das Mehrwertsteuerpaket für den digitalen Binnenmarkt vom 1. Dezember 2016

---

**MOSS vermeidet  
Registrierungspflicht.**

### **Aktuelle Situation:**

Unternehmer, die elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer in einem anderen Mitgliedstaat der EU erbringen, müssen diese Umsätze im Bestimmungsland, also im anderen Mitgliedstaat der Umsatzsteuer unterwerfen.

Um eine Registrierungspflicht im anderen EU Mitgliedstaat zu vermeiden, gilt die Sonderregelung des Mini-One-Stop-Shop. Der Unternehmer registriert sich beim Bundeszentralamt für Steuern und meldet dort die ausländischen Umsätze und Umsatzsteuerbeträge. Die Steuerbeträge sind dann zentral an die Bundeskasse zu überweisen.

Die Vereinfachungen durch das Mini-One-Stop-Shop Verfahren sind allerdings momentan nur im Bereich der elektronischen **Dienstleistung** anzuwenden.

Die europäische Kommission hat nun ein Paket von Vorschlägen beschlossen, das auch den grenzüberschreitenden **Handel** vereinfachen soll.

Erste Reformen sind bereits für 2018 vorgesehen, andere Maßnahmen werden in 2021 eingeführt. Im Folgenden stellen wir Ihnen die wesentlichen Maßnahmen vor:

**Einführung von  
Schwellenwerten für  
Dienstleistungen.**

### **In 2018:**

Zur Unterstützung von Kleinstunternehmen und KMU werden Schwellen für grenzüberschreitende Dienstleistungen eingeführt. Bis zum Erreichen der Schwelle verbleibt die Umsatzbesteuerung im Land des Leistenden.

**Handel und Importe sollen  
einbezogen werden.**

### **In 2021:**

Angesichts des Erfolgs des Mini-One-Stop-Shop Verfahrens soll das Konzept auf den elektronischen Handel (Versandhandel) und auf alle grenzüberschreitenden Dienstleistungen für Endverbraucher ausgeweitet werden. Die gegenwärtige Registrierungspflicht im Bestimmungsland nach Überschreiten der Lieferschwellen beim Versandhandel entfällt.

Der neue One-Stop-Shop soll auch auf Importe ausgeweitet werden. Verkäufer außerhalb der EU erklären dann die Mehrwertsteuer im Bestimmungsland mithilfe des OSS. Die Einfuhr von Gegenständen, deren Wert EUR 150 nicht übersteigt, soll von der Einfuhrumsatzsteuer befreit sein. Allerdings soll im Gegenzug die Mehrwertsteuerbefreiung im Bestimmungsland für die Einfuhr von Kleinsendungen (bis EUR 22,00) entfallen.

**Umsetzung unklar.**

### **Erfolgsaussichten für das Paket für den digitalen Binnenmarkt:**

Angesichts der Tatsache, dass alle 28 Mitgliedstaaten dem Paket zustimmen müssen, ist die tatsächliche Durchführung der Pläne noch fraglich. Wir werden Sie insoweit auf dem Laufenden halten.

## **Aktuelles zu Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen mit Schwerpunkt: Grenzen in der Praxis**

---

**Richtlinie zu Gutscheinen bis  
31.12.18 umzusetzen.**

Der Rat der Europäischen Union hat am 27.06.2016 eine Richtlinie zur Harmonisierung der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen erlassen, welche die

Mitgliedstaaten bis zum 31.12.2018 in nationales Recht umzusetzen und für Umsätze nach diesem Stichtag anzuwenden haben. Die Richtlinie gilt für die folgenden Gutscheinararten, die zum Erwerb von Gegenständen bzw. Dienstleistungen und nicht lediglich zu einem Preisnachlass berechtigen:

- Die sog. Einzweck-Gutscheine sind Gutscheine, bei denen sowohl der Leistungsort als auch der Steuersatz der bestimmten Lieferung bzw. Dienstleistung bereits bei Ausgabe des Gutscheins feststehen (Art. 30a Nr. 2 MwStSystRL). Die Übertragung derartiger Gutscheine selbst führt zu einem steuerbaren Umsatz, während die tatsächliche Einlösung des Gutscheins durch Übergabe des Gegenstandes bzw. Erhalt der Dienstleistung keinen eigenständigen umsatzsteuerbaren Vorgang darstellt.
- Erfüllt ein Gutschein nicht die vorgenannten Kriterien, weil z. B. der Gutschein in unterschiedlichen Mitgliedstaaten eingelöst werden kann, liegt ein sog. Mehrzweck-Gutschein vor, bei dem nicht die Ausgabe, sondern erst die tatsächliche Einlösung zu einem steuerbaren Umsatz führt. Bemessungsgrundlage ist dabei der Wert der Gegenleistung bzw. der auf dem Gutschein angegebene Geldwert abzgl. Umsatzsteuer.

Die vorgenannte europarechtliche Beurteilung von Gutscheinen entspricht im Wesentlichen der schon jetzt aufgrund verschiedener OFD-Verfügungen in Deutschland geltenden umsatzsteuerlichen Beurteilung, mit der Ausnahme, dass der Zeitpunkt der Lieferung bzw. sonstigen Leistung bei den Einzweck-Gutscheinen auf den Zeitpunkt der Ausgabe vorverlagert wird, während nach deutscher Auffassung der Finanzverwaltung in diesem Zeitpunkt lediglich eine Anzahlungsbesteuerung erfolgt.

Auswirkungen auf die Praxis hat die EU-Richtlinie insb. hinsichtlich des Vertriebs von Einzweck-Gutscheinen. Werden die Einzweck-Gutscheine im eigenen Namen vertrieben, wird der abgebende Unternehmer so behandelt, als habe er selbst die Lieferung oder sonstige Leistung erbracht, auf die sich der Gutschein bezieht. Demgegenüber wird der abgebende Unternehmer bei dem Vertrieb im fremden Namen nicht Teil der Leistungskette. Vielmehr wird die Leistung in diesem Fall von dem Vertretenen erbracht (Art. 30b Abs. 1 MwStSystRL) und zwar in dem Zeitpunkt, in dem der Vermittler den Gutschein an den Kunden abgibt. Dies hat zur Folge, dass der Vertretene in diesem Fall zur ordnungsgemäßen und fristgerechten Abgabe der jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldung auf eine entsprechend zeitnahe Mitteilung der Umsätze durch den Vermittler angewiesen ist. Dies wird insbesondere auf die Vertragsgestaltung zwischen dem Vermittler und dem Vertretenen Auswirkungen haben, entweder im Sinne einer Verpflichtung zur Abgabe der Gutscheine im eigenen Namen oder zur fristgerechten Mitteilung der Umsätze aus der Abgabe der Gutscheine.

Aus den vorgenannten Gründen sind trotz der längeren Übergangsfrist bis zum 31.12.2018 bereits jetzt bei den Unternehmen Prüfungen dahingehend anzustellen, ob Ein- bzw. Mehrzweck-Gutscheine ausgegeben werden und ob insoweit die vertrags- bzw. systemseitige Anpassungen vorzunehmen sind.

## Umsatzsteuerliche Behandlung von Phमारabatten

(§ 130 a SGB V und § 1 AMRabG)

Pharmazeutische Unternehmen (Arzneimittelhersteller) sind gesetzlich dazu verpflichtet, Rabatte bzw. Abschläge zu gewähren. Der zu gewährende Rabatt/ Abschlag führt beim Arzneimittelhersteller zur Minderung des Entgelts für seine Lieferung nach § 17 Absatz 1 Satz 1 UStG. Die Entgeltminderung führt zu einer reduzierten umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Zu beachten ist dabei, dass der Rabatt/ Abschlag als Bruttowert angesehen wird und somit in Entgelt und Umsatzsteuer aufzuteilen ist.

### Einzweck-Gutscheine und ...

... Mehrzweck-Gutscheine sind erfasst.

Weitgehende Übereinstimmung mit OFD-Verfügungen.

Neuerungen bei Einzweck-Gutscheinen haben Auswirkungen auf die Praxis.

Vertrags- oder systemseitige Anpassungen sollten geprüft werden.

Rabatte und Abschläge können zur Minderung des Entgelts führen.

**Gesetzliche KV gilt selbst als Abnehmer der Arzneimittel.**

Allerdings kann es nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung nur bei Rabattgewährungen an **gesetzliche** Krankenversicherungen zu einer solchen Minderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage kommen. Da die gesetzlichen Krankenversicherungen Leistungen nach dem Sach- und Dienstleistungsprinzip gegenüber ihren Versicherten erbringen, gelten sie selbst als umsatzsteuerliche Abnehmer der von den Apotheken abgegebenen Arzneimittel.

**Private KV gilt hingegen nicht als Abnehmer.**

Anderes gilt für die Rabatte an **private** Krankenversicherungen. Privat krankenversicherte Patienten schließen selbst Verträge mit Apotheken ab und lassen sich die bezogenen Medikamente anschließend von der privaten Krankenversicherung erstatten. Aufgrund dieser Tatsache gelten die privaten Krankversicherungen nicht als Abnehmer innerhalb der Leistungskette, mit der Konsequenz, dass die ihnen zu gewährenden Rabatte beim Pharmaunternehmen nicht zu einer Minderung des Entgelts und damit nicht zur Minderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage führen.

**EuGH hat über Ungleichbehandlung zu entscheiden.**

Da hier eine Ungleichbehandlung vorliegt, wurde dieser Fall bereits im Juni 2016 dem EuGH vorgelegt. Eine Entscheidung hierzu wird mit Spannung erwartet.

## **Umsatzsteuerliche Behandlung des zahnärztlichen Eigenlabors**

---

**Leistungen von Eigenlabors sind umsatzsteuerpflichtig.**

Grundsätzlich sind zahnärztliche Heilbehandlungen nach § 4 Nr. 14 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Allerdings - und hier lauert die Gefahr - fallen nicht alle Leistungen des Zahnarztes unter diese Befreiungsvorschrift. Eine der Leistungen, die ausdrücklich von der Befreiung ausgenommen sind, ist die Lieferung bzw. Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten, wenn diese im Eigenlabor der Zahnarztpraxis hergestellt werden.

Der Begriff der Zahnprothese ist weit auszulegen, er umfasst auch Brücken, Kronen, Inlays, Onlays und Veneers. Ebenfalls dazu zählen im Eigenlabor gefertigte Modelle, Bisschablonen und Funktionslöffel. Unerheblich ist, ob die Arbeiten vom Zahnarzt selbst oder von angestellten Personen durchgeführt werden.

**Zahnarzt kann jedoch mit Eigenlabor Kleinunternehmer sein.**

Mit dem Eigenlabor erbringt der Zahnarzt grundsätzlich steuerbare und steuerpflichtige Leistungen, die dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 7% unterliegen. Allerdings wird die Umsatzsteuer von im Inland ansässigen Zahnärzten nicht erhoben, wenn der (steuerpflichtige) Umsatz aus dem Eigenlabor zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr EUR 17.500 nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr EUR 50.000 nicht übersteigen wird (sog. Kleinunternehmerregelung).

**Andernfalls: Umsatzsteuersatz beträgt 7 %.**

Bei Überschreiten der Grenze von EUR 17.500 ist die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht mehr möglich und der Zahnarzt ist verpflichtet, die Rechnungen für Arbeiten in seinem Eigenlabor unter Ausweis des ermäßigten Steuersatzes in Höhe von 7% auszustellen und diese an das Finanzamt im Rahmen der monatlichen Umsatzsteuer-Voranmeldung abzuführen.

**Dann besteht Vorsteuerabzugsrecht.**

Ein Trostpflaster ist jedoch der hierdurch anteilig entstehende Anspruch auf Vorsteuererstattung. Alle Vorsteuerbeträge die unmittelbar im Zusammenhang mit dem Eigenlabor stehen (z.B. Anschaffung der Apparate und Materialien) können zu 100% geltend gemacht werden. Darüber hinaus können Vorsteuerbeträge, die auf die gesamte Praxis entfallen, ebenfalls anteilig geltend gemacht werden.





## Wir engagieren uns für Sie.

Bei der Treuhand dreht sich alles um erstklassige Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, Rechtsberatung und Unternehmensberatung. Damit Sie sich als Selbständige, Unternehmer und Entscheider ganz auf Ihre Kernkompetenzen und die erfolgreiche Führung Ihrer Unternehmen konzentrieren können. Überzeugen Sie sich von unserem Leistungsangebot in einem persönlichen Gespräch.

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

## KONTAKT & ANFRAGEN

Herausgeber:  
Treuhand Weser-Ems GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
[www.treuhand.de](http://www.treuhand.de)

Sie finden uns an den Standorten:  
Langenweg 55  
26125 Oldenburg  
0441 9710-0

Harpstedter Straße 1  
27793 Wildeshausen  
04431 9377-0