

Kompakt

Neues zur Umsatzsteuer

4

2017

THEMA 1

Anpassung des UStAE
zum Konsignationslager

THEMA 2

Reform des EU-
Mehrwertsteuersystems



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

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

EDITORIAL

Liebe Mandanten und Geschäftspartner,

Konsignationslager sind fester Bestandteil zahlreicher Lieferketten. Nachdem die Rechtsprechung der Handhabung der deutschen Finanzverwaltung bereits seit einiger Zeit widersprochen hat, hat das BMF nun reagiert und den Anwendungserlass zur Umsatzsteuer geändert.

Die Folge ist: Beziehen Sie Ware aus einem solchen Warenlager und handelt es sich bei dem Lieferanten um einen Unternehmer, der nicht in Deutschland, sondern der EU ansässig ist, raten wir zur Prüfung, ob die bisherige Fakturierung mit deutscher Umsatzsteuer auch künftig noch richtig ist. Sollte der Lieferant die Anpassung trotz Vorliegens der Voraussetzungen nicht umsetzen und weiterhin Umsatzsteuer ausweisen, fehlt es z.B. an Ihrer Berechtigung zum Vorsteuerabzug; spätestens für Lieferungen ab 2018. Dies dürfte zu Diskussionen mit der Außenprüfung führen.

Außerdem deuten sich Änderungen auf europäischer Ebene an – vielleicht müssen auch Sie sich bald die Frage stellen, ob Sie „zertifizierter Steuerpflichtiger“ sein wollen – oder sein müssen...

Lutz Meyer

INHALT

UMSATZSTEUER	4
Ort der Leistung im Zusammenhang mit Grundstücken	4
Implementierung einer befristeten generellen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft	5
Vorsteuerabzug bei Gutschriften an „Strohmann“ als leistender Unternehmer	6
Abgabe von Zytostatika im Organkreis.....	7
Änderung der Bemessungsgrundlage bei Preisnachlässen und Preiserstattungen außerhalb unmittelbarer Leistungsbeziehungen.....	8
Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 5 S. 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 UStG – Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG	10
Steuerbefreiung für Dienstleistungen selbständiger Zusammenschlüsse für ihre Mitglieder	11
Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG für sog. eLibraries	11
Steuerbarkeit der in einem Freihafen bewirkten, wie im Inland zu behandelnden Umsätze innerhalb eines Organkreises	12
Berichtigung des Vorsteuerabzugs infolge erfolgreicher Insolvenzanfechtung	13
Mietausfall – Abgrenzung von nicht steuerbarem Schadensersatz und Leistungsentgelt	13
Betriebsveranstaltungen / BMF-Schreiben aus Mai 2017	14

Organisatorische Eingliederung durch Beherrschungsvertrag	15
EuGH Vorlagefrage - Fahrschulunterricht als steuerfreier Schulunterricht? (BFH, Vorlagebeschluss v. 16.3.2017 - V R 38/16, DStR 2017, 1655)	16
Berufsbezogene Voraussetzungen der Umsatzsteuerfreiheit bei Heilberufen.....	17
Umsatzsteuerliche Behandlung der Lieferung von Blutplasma	17
Umsatzsteuerliche Organschaft bei Insolvenz.....	17
Umsatzsteuerliche Organschaft bei Personengesellschaften und Anforderungen an organisatorische Eingliederung.....	18
Konsignationslager: Änderung des Umsatzsteueranwendungserlasses	18
Grundlegende Reform des EU-Mehrwertsteuersystems	19

Ort der Leistung im Zusammenhang mit Grundstücken

BMF-Schreiben v. 10.02.2017 – III C 3 - S 7117-a/16/10001, Änderung von Abschn. 3a.3 UStAE

Belegenheitsprinzip bei sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück.

Relevanz bei grenzüberschreitenden Grundstücksumsätzen.

Unionsrechtliche Vorgaben zum 01.01.2017 mit dem Ziel einer einheitlichen Auslegung von Grundstücksleistungen innerhalb der EU.

Anpassung des UStAE durch die Finanzverwaltung.

Neues Kriterium: Standort des Grundstücks muss zum Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistung bereits feststehen.

Bei Überlassung von Personal, insbesondere Subunternehmer.

Bei Verwaltung von Grundstücken.

Auch nicht vollständig vor Ort erbrachte Leistungen, wenn der Schwerpunkt der Leistung vor Ort erbracht wird (bspw. Fernwartung).

Eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück gilt als dort ausgeführt, wo sich das Grundstück befindet (Art. 47 MwStSyStRL). Dabei ist es unerheblich, ob die Leistungen an Unternehmer oder an Privatpersonen ausgeführt werden. Relevanz erfährt die Ortsbestimmung nach Belegenheitsprinzip dann, wenn es sich um grenzüberschreitende Grundstücksumsätze handelt und zwischen den beteiligten Mitgliedstaaten Divergenzen im Hinblick auf die Auslegung der Formulierung „im Zusammenhang“ bestehen. Sofern diese „(Neben)leistungen“ nach dem Recht des jeweiligen Staates nicht „im Zusammenhang“ mit Grundstücksleistungen stehen, greifen für diese folglich die Grundtatbestände der Leistungsortbestimmung, die ggf. zu einem anderen Leistungsort führen als jenem der Sonderregelung.

Die zum 01.01.2017 neu eingefügten Art. 31a und 31b MwSt-DVO regeln nun, bei welchen Leistungen es sich um solche im Zusammenhang mit einem Grundstück handelt und welche nicht darunter fallen. Ein nicht abschließender Positiv- sowie Negativkatalog gibt den entsprechenden Rahmen vor. Das Ziel der Neuregelung besteht in einer möglichst einheitlichen Auslegung von Grundstücksleistungen innerhalb der EU, wodurch eine etwaige Doppel- oder gar Nichtbesteuerung vermieden werden soll.

Der nationale Gesetzgeber hat die Ortsbestimmung für Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück in § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG normiert. Eine Konkretisierung jener im Zusammenhang mit Grundstücken stehenden Leistungen findet sich bereits seit 01.01.2013 in Abschn. 3a.3 UStAE a.F. Mit Wirkung zum 01.01.2017 passte die Finanzverwaltung den UStAE an die unionsrechtlichen Vorgaben an und ergänzte ihn um wenige Passagen.

Ein „enger Zusammenhang“ liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung vor, wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstückes selbst bezieht (vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 3 S. 2 UStAE). Ergänzend zum bisherigen Abgrenzungskatalog wurde hinzugefügt, dass eine solche Leistung nur dann vorliegt, wenn sie mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück erbracht wird und der Standort des Grundstücks zum Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistung bereits feststeht (vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 8 S. 2 UStAE). Die Überlassung von Personal – insbesondere bei Einschaltung von Subunternehmern – ist dann als sonstige Leistung im Zusammenhang mit Grundstücken anzusehen, wenn gleichzeitig eine bestimmte Leistung oder ein bestimmter Erfolg des überlassenen Personals im Zusammenhang mit einem Grundstück geschuldet wird (vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 8 S. 3 Nr. 8 UStAE). Präzisiert werden zudem Leistungen in Bezug auf die Verwaltung von Grundstücken und Grundstücksteilen. Dazu zählen auch die Mietzinsverwaltung, die Buchhaltung und Verwaltung der laufenden Ausgaben (vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 9 S. 1 Nr. 2a UStAE). Explizit ausgeschlossen ist die Portfolioverwaltung im Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken, selbst wenn das Portfolio Grundstücke enthält (vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 9 S. 1 Nr. 2a S. 2 UStAE). Zuletzt stellt die Verwaltung klar, dass auch Leistungen, die nicht vollständig vor Ort erbracht werden – z.B. Fälle der Fernwartung – im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, sofern der Schwerpunkt der Wartungsdienstleistung vor Ort erbracht wird (vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 9 Nr. 6 S. 2 UStAE).

Durch die Einführung der unionsweit verbindlichen Regelungen des § 31a und 31b MwSt-DVO ergeben sich in der Verwaltungsauffassung nur marginale Änderungen. Das mag zum einen damit zusammenhängen, dass die Finanzverwaltung seither eine vergleichsweise „enge“ Auslegung in Bezug auf Grundstücksumsätze vertritt. Zum anderen orientierte sich die nationale Verwaltungsauffassung des Abschn. 3a.3 UStAE a.F. durch das BMF Schreiben vom 18.12.2012 (BStBl. I 2012, 1272) bereits im Wesentlichen an den Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses und den daraus resultierenden Erläuterungen der Europäischen Kommission.

Als wesentlicher Aspekt kommt nun hinzu, dass der Standort des Grundstücks zum Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistung bereits feststehen muss. Obgleich die Abgrenzung durch dieses „harte“ Kriterium in vielen Fällen leichter fallen sollte, sind einzelne Abgrenzungsschwierigkeiten dennoch unvermeidbar. Für Praxissachverhalte bietet sich daher eine strikte Orientierung an den Positiv- und Negativabgrenzungen an (Abschn. 3a.3 Abs. 9 UStAE bzw. Abschn. 3a.3 Abs. 10 UStAE). Da diese nach Wortlaut des Unionsgesetzgebers nicht abschließend sind, besteht gewissermaßen Interpretationsspielraum. Das BMF hat in dieser Sache die nötige Weitsicht bewiesen und die Regelungen auf ganzer Linie europakonform umgesetzt. Es bleibt zu hoffen, dass sich auch andere EU-Mitgliedstaaten hinsichtlich der Auslegung an die europäischen Leitlinien halten und so eine einheitliche Besteuerung innerhalb der EU gewährleistet ist.

Implementierung einer befristeten generellen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft

Mit Beschluss vom 10.2.2017 (BR-Drs. 820/16 (Beschluss)) hat der Bundesrat der Initiative der EU-Kommission zur Einführung einer befristeten generellen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (Reverse Charge-Verfahren) auf Lieferungen bestimmter Gegenstände und Dienstleistungen über einem bestimmten Schwellenwert zugestimmt (Richtlinienentwurf v. 21.12.2016, COM/2016) 811 final). Den Hintergrund der Maßnahme stellt der Vorschlag der Kommission für ein endgültiges Mehrwertsteuersystem für den grenzübergreifenden Handel zwischen Unternehmen (B2B) innerhalb der EU im Rahmen ihres Mehrwertsteueraktionsplans dar. Hierzu berichten wir ebenfalls in dieser Ausgabe „Kompakt“.

Ziel sei neben der Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs auch die Verhinderung von Steuerausfällen bei Sachverhalten, bei denen Unternehmer in der Umsatzkette nicht mehr zahlungsfähig sind, der Vorsteuerabzug aber nicht mehr rückgängig gemacht werden kann. Insbesondere solle durch die Änderung der Richtlinie umgehend die Möglichkeit geschaffen werden, gegen den weitverbreiteten Karussellbetrug vorzugehen. Durch die Umkehr der Steuerschuldnerschaft wird der Empfänger der Lieferung oder Dienstleistung als Steuerschuldner bestimmt und den Händlern auf diese Art die Gelegenheit zum Einbehalt der abzuführenden Mehrwertsteuer genommen.

Zur Implementierung des Verfahrens hat der Rat der EU beschlossen, den Mitgliedstaaten die Möglichkeit – durch Einfügung des Artikel 199c in die Richtlinie 2006/112/EG – zu verschaffen, das o.g. Verfahren bis zum 30.6.2022 für Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen oberhalb des Schwellenwerts von 10.000 EUR unter bestimmten Bedingungen einzuführen. Diese Bedingungen beinhalten neben der erforderlichen Mehrwertsteuerlücke von 5% über dem Medianwert der gemeinschaftlichen Mehrwertsteuerlücke einen über 25% liegenden Anteil des Karussellbetrugs an seiner gesamten Mehrwertsteuerlücke. Der betroffene Mitgliedstaat müsse außerdem im Vorfeld andere Gegenmaßnahmen zur Bekämpfung der Betrugsfälle getroffen haben, die jedoch nicht ausreichend gewesen seien. Des Weiteren dürften Mitgliedstaaten das generelle Reverse Charge-Verfahren einführen, wenn aufgrund der

Nur marginale Änderungen in der Verwaltungsauffassung.

Einführung einer generellen Umkehrung der Steuerschuldnerschaft.

Ziel: Bekämpfung von Betrugs-, insbesondere von Karussellgeschäften

Befristung bis zum 30.6.2022. Schwellenwert: 10.000 EUR.

Berichtspflichten der teilnehmenden Mitgliedstaaten.

Rückwirkende Aufhebung durch EU-Kommission möglich.

Gültig bis 30.9.2022

Kein Vorsteuerabzug, wenn Gutschriftsempfänger nicht leistender Unternehmer ist.

Einführung des Verfahrens in einem Nachbarmitgliedstaat ein ernsthaftes Risiko der Verlagerung von Betrugsfällen auf das eigene Territorium bestehe und andere Gegenmaßnahmen nicht ausreichen.

Zudem verpflichten sich der Regelung zustimmende Mitgliedstaaten zur Einrichtung von geeigneten elektronischen Berichtspflichten für alle Steuerpflichtige sowie zur Abgabe eines an die Kommission gerichteten Antrags, in dem die erforderlichen Bedingungen sowie weitere Formalitäten entsprechend nachgewiesen werden. Die Kommission sei zudem befugt, bei Bedarf weitere Informationen anzufordern und für den Mitgliedstaat zur finalen Ermächtigung einen Durchführungsbeschluss zu erlassen.

Im Falle von etwaigen negativen Auswirkungen auf den Binnenmarkt hält sich die Kommission die Option offen, alle Durchführungsbeschlüsse rückwirkend aufzuheben. Diese umfassen insbesondere die Feststellung über die Zunahme des Mehrwertsteuerbetrugs in mehr als einem Mitgliedstaat, der keine generelle Umkehrung der Steuerschuldnerschaft anwendet, sofern diese in unmittelbarem Zusammenhang miteinander stehen.

Teilnehmende Mitgliedstaaten werden zudem zur Vorlage eines Zwischenberichts mit integrierter Bewertung der Wirksamkeit der Regelung nach spätestens zwei Jahren sowie einem Abschlussbericht nach Ende der Anwendung aufgefordert. Auch die übrigen Mitgliedstaaten haben hinsichtlich etwaiger Auswirkungen bis spätestens 30.6.2019 einen Zwischenbericht zu erstatten. Die (Zwischen-)Berichte haben auf der Grundlage festgelegter Bewertungskriterien zu erfolgen, die sich auf die Entwicklung der Mehrwertsteuerlücke, des Mehrwertsteuerbetrugs, insbesondere des Karussellbetrugs, des Verwaltungsaufwands für die Steuerpflichtigen sowie der Verwaltungskosten für die Steuerbehörden konzentrieren.

Die Richtlinie soll zwanzig Tage nach ihrer Veröffentlichung im Amtsblatt der EU in Kraft treten und bis zum 30.9.2022 gelten.

Vorsteuerabzug bei Gutschriften an „Strohmann“ als leistender Unternehmer

Der Bundesfinanzhof (Urteil vom 20.10.2016 – V R 36/14) beschäftigte sich mit der Frage des Vorsteuerabzugs aus Gutschriften in Verbindung mit Strohmangeschäften.

In dem Verfahren hatte ein Großhändler, der mit Alt- und Recyclingmetallen handelte, Vorsteuern aus Gutschriften geltend gemacht. Diese waren auf einen Herrn B ausgestellt, der angeblich Waren an den Großhändler geliefert hatte. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus den Gutschriften, da der bis dahin bereits verstorbene Herr B keine von diesen Lieferungen in seinen Steuererklärungen angegeben hatte und anzunehmen war, dass Herr B über keinen zur Ausführung derartiger Umsätze geeigneten Geschäftsbetrieb verfügt hat.

Gegen diese Entscheidung klagte der Großhändler vor dem Finanzgericht München. Das FG nahm ebenfalls an, dass Herr B die abgerechneten Waren nicht geliefert und dem Großhändler daher kein Vorsteuerabzug zugestanden habe.

Der BFH hob das Urteil hingegen auf und verwies die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück.

Der BFH führte in seiner Entscheidung aus, dass sich aus dem einer Leistung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis ergibt, wer bei einem Umsatz als Leistender anzusehen ist. Daher kann auch ein "Strohmann" leistender Unternehmer sein, sofern er aus den diesem Rechtsverhältnis zugrundeliegenden Vereinbarungen zivilrechtlich berechtigt und verpflichtet ist. Unbeachtlich ist das "vorgeschobene" Strohmangengeschäft nach § 41 Abs. 2 AO nur, wenn es zum Schein abgeschlossen wird, d.h. wenn die Vertragsparteien – der "Strohmann" und der Leistungsempfänger – einverständlich oder stillschweigend davon ausgehen, dass die Rechtswirkungen des Geschäfts gerade nicht zwischen ihnen, sondern zwischen dem Leistungsempfänger und dem "Hintermann" eintreten sollen. Letzteres ist insbesondere dann zu bejahen, wenn der Leistungsempfänger weiß oder davon ausgehen muss, dass der Strohmang keine eigene Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft übernehmen will und dementsprechend auch keine eigenen Leistungen versteuern will.

Der Kläger hat in diesem Zusammenhang substantiiert vorgetragen, er habe sich vor Beginn der Geschäftsbeziehung zu B dessen Eigenschaft als Unternehmer und seine Berechtigung, Umsatzsteuer gesondert auszuweisen, durch ein Schreiben des für B zuständigen Finanzamts nachweisen lassen. Zudem sei B bei allen Lieferungen persönlich in den Geschäftsräumen des Klägers anwesend gewesen, habe sich durch Vorlage des Wiegescheins als Anlieferer zu erkennen gegeben und habe die abgerechneten Zahlungen persönlich entgegengenommen und quittiert. Trifft das zu, spricht das dafür, dass nach der Vorstellung des Klägers die Rechtswirkungen der Geschäfte zwischen ihm und B eintreten sollten. Der vom FG hervorgehobene Umstand, dass B keine Umsatzsteuererklärungen abgegeben habe, ist demgegenüber für die Annahme, es hätten keine Rechtsbeziehungen zu B begründet werden sollen, zumindest dann nicht ausreichend, wenn dieser Umstand – wie hier – für den Kläger nicht erkennbar war.

Ob die Rechtswirkungen der streitgegenständlichen Verträge zwischen dem Kläger und B oder zwischen dem Kläger und einem Dritten eintreten sollten, wird anhand äußerer Umstände des Vertragsschlusses zu beurteilen sein. Für die Frage, was der Kläger wusste oder wovon er ausgehen musste, kommt es dabei auf die für den Kläger bei Vertragsschluss erkennbaren Umstände an.

Unter diesen Gesichtspunkten hat das FG nun erneut zu überprüfen, ob B oder ein anderer der Warenlieferant war und ob dem Kläger der Vorsteuerabzug zu versagen ist.

Abgabe von Zytostatika im Organkreis

Das Landesamt für Steuern und Finanzen Sachsen (LSF Sachsen) hat sich mit Verfügung vom 19. Dezember 2016 zu der Frage geäußert, ob die Abgabe von Zytostatika auch dann umsatzsteuerfrei ist, wenn Zytostatika durch ein Krankenhaus für die Versorgung eines Patienten in einem anderen Krankenhaus zur Verfügung gestellt werden und die Krankenhäuser zwar verschiedene Rechtsträger haben, jedoch organschaftlich miteinander verbunden sind (Az. 213-S 7170/1/1-2016/399360).

Mit Urteil vom 24. September 2014 (Az. V R 19/11) hat der BFH entschieden, dass die Verabreichung von Zytostatika im Rahmen einer ambulant in einem Krankenhaus durchgeführten ärztlichen Heilbehandlung, die dort individuell für den einzelnen Patienten in einer Apotheke dieses Krankenhauses hergestellt werden, als ein mit der ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz gem. § 4 Nr. 16 b) UStG (a.F.) umsatzsteuerfrei ist.

Das Bundesministerium für Finanzen hat sich dem mit Schreiben vom 20. September 2016 (Az. III C 3 – S 7170/11/10004) angeschlossen, den Umsatzsteueranwendungserlass entsprechend geändert und dabei festgehalten, dass es unschädlich ist,

Wer leistender Unternehmer ist, ergibt sich regelmäßig aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen.

Leistender Unternehmer kann dabei auch ein Strohmang sein.

Nicht beachtlich ist das nur zum Schein abgeschlossene, vorgeschobene Strohmangengeschäft.

Voraussetzung ist, dass der Leistungsempfänger weiß oder davon ausgehen muss, dass das Strohmangengeschäft nur zum Schein abgeschlossen wird.

LSF Sachsen zur Abgabe von Zytostatika.

Abgabe von Zytostatika nach BFH umsatzsteuerbefreit.

BMF: Abgabe von Zytostatika durch anderes KH desselben Rechtsträgers unschädlich.

LSF Sachsen konkretisiert UStAE dahingehend, dass auch Lieferungen eines KH mit anderem Rechtsträger innerhalb eines Organkreises umsatzsteuerfrei sein können.

wenn die Abgabe von patientenindividuell hergestellten Arzneimitteln durch die Krankenhausapothekende eines Krankenhauses zur Behandlung eines Patienten in einem Krankenhaus desselben Unternehmers an einem anderen Standort erfolgt.

Das LSF Sachsen hat dies mit seiner Verfügung für den Fall konkretisiert, dass zwei Krankenhäuser (A und B), die bei der Versorgung der Patienten zusammenarbeiten, durch zwei rechtlich verschiedene Trägergesellschaften (Mutter- und Tochtergesellschaft) betrieben werden. Die Gesellschaften sind organschaftlich miteinander verbunden und bilden insofern umsatzsteuerlich ein einheitliches Unternehmen. Ambulante Krebstherapien werden hierbei sowohl durch das Krankenhaus A als auch durch das Krankenhaus B durchgeführt, wobei allerdings nur das Krankenhaus A eine Krankenhausapothekende betreibt und ebenfalls die zur Durchführung der ambulanten Versorgung in Krankenhaus B erforderlichen, patientenindividuellen Medikamente zur Verfügung stellt. In diesem Fall rechnet das Krankenhaus A die Medikamentenlieferung (Zytostatika) und das Krankenhaus B die ambulante Heilbehandlung gegenüber den Krankenkassen bzw. Patienten ab.

Auch in diesem Fall ist die Medikamentenlieferung nach Auffassung des LSF Sachsen als eng mit der Heilbehandlung verbundener Umsatz nach § 4 Nr. 14 b) UStG umsatzsteuerfrei, da andernfalls – bei Eingrenzung der Steuerbefreiung auf Fälle der Medikamentenlieferung und Heilbehandlung durch denselben Krankenhausträger – der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung u. a. von der rechtlichen Organisation des Unternehmens abhängig wäre.

Änderung der Bemessungsgrundlage bei Preisnachlässen und Preiserstattungen außerhalb unmittelbarer Leistungsbeziehungen

Neustrukturierung des Abschn. 17.2 UStAE und Umsetzung der BFH-Urteile hinsichtlich grenzüberschreitenden Preisnachlässen in mehrgliedrigen Leistungsketten.

Mit Datum vom 13. Juli 2017 hat das BMF ein Schreiben (BMF v. 13.7.2017 – III C 2 – S 7200/07/10011:003) zur Änderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage bei Preisnachlässen und Preiserstattungen in mehrestufigen Leistungsketten herausgegeben. Das BMF-Schreiben enthält redaktionelle Änderungen einzelner Passagen des Abschn. 17.2 UStAE. Die bisherigen allgemeinen Grundsätze des Abschn. 17.2 Abs. 1 bis 10 UStAE bleiben dabei erhalten, werden aber kürzer und kompakter dargestellt. Darüber hinaus enthält das BMF-Schreiben die Umsetzung zweier BFH-Urteile aus dem Jahr 2014 (BFH v. 5.6.2014 XI R 25/12 und BFH v. 4.12.2014 V R 6/13) und die Einführung neuer Nachweispflichten für den begünstigten Unternehmer.

Preisnachlass führt ggf. nicht zur Minderung des Vorsteuerabzugs beim letzten Unternehmer in der Kette.

In beiden Entscheidungen hatte der BFH jeweils eine Korrektur der Vorsteuer nach § 17 UStG beim letzten Unternehmer einer mehrgliedrigen Lieferkette, der vom ersten Lieferer einen Preisnachlass bzw. eine Preiserstattung erhalten hatte, ausgeschlossen. Entscheidend für den Ausschluss der Minderung des Vorsteuerabzugs war, dass die Lieferung des den Rabatt gewährenden Unternehmens als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung eben nicht wie notwendig in Deutschland umsatzsteuerpflichtig gewesen ist.

Keine Minderung der Bemessungsgrundlage bei umsatzsteuerfreier i.g. Lieferung des den Preisnachlass gewährenden Unternehmers und keine Korrektur des Vorsteuerabzugs beim begünstigten Abnehmer.

Sofern ein Unternehmer in einer Leistungskette einem nicht unmittelbar nachfolgenden Abnehmer einen Teil des von diesem gezahlten Leistungsentgelts erstattet oder ihm einen Preisnachlass gewährt, mindert sich dadurch grundsätzlich die Bemessungsgrundlage für den Umsatz dieses Unternehmers an seinen unmittelbaren Abnehmer (§ 17 Abs. 1 S. 1 UStG). Ist der durch den Preisnachlass oder die Preiserstattung begünstigte Abnehmer ein in vollem Umfang oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer und bezieht er die Leistung für sein Unternehmen, mindert sich dadurch grundsätzlich sein Vorsteuerabzug aus der Leistung

um den in der Erstattung oder in dem Preisnachlass enthaltenen Steuerbetrag. Eine Voraussetzung für die Vorsteuerberichtigung beim begünstigten Abnehmer ist, dass sich aufgrund des Preisnachlasses die Bemessungsgrundlage für einen im Inland steuerpflichtigen Umsatz der an der Leistungskette beteiligten Unternehmer geändert hat. Unterliegt danach der Umsatz des den Preisnachlass gewährenden Unternehmers bereits nicht der deutschen Umsatzsteuer, weil dieser steuerfrei oder im Inland nicht steuerbar ist, ändert sich die Bemessungsgrundlage für diesen Umsatz nicht. Führt ein Unternehmer eine innergemeinschaftliche Lieferung aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland aus und gewährt er einem in der Lieferkette nicht unmittelbar nachfolgenden Unternehmer einen Preisnachlass, liegt daher keine Minderung der Bemessungsgrundlage beim liefernden Unternehmer vor. Ebenso wenig hat sich in diesem Fall die Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb seines unmittelbaren Abnehmers geändert. In der Folge ist der Vorsteuerabzug bei dem durch den Preisnachlass oder die Preiserstattung begünstigten Unternehmer nicht zu mindern. Mit der Neufassung des UStAE wird nunmehr explizite eine Aussage dazu getroffen, dass der Vorsteuerabzug des letzten Abnehmers nicht zu mindern ist, wenn der Preisnachlass oder die Preiserstattung von einem Unternehmer gewährt wird, der vorangehend in der Lieferkette eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in das Inland erbringt. Ebenso hat das BMF explizit ausgeführt, dass die BFH-Urteile bei Drittlandslieferungen entsprechend anzuwenden sind. Erbringt ein Unternehmer eine Lieferung im Drittland, bei der der Liefergegenstand in das Inland gelangt, und gewährt er einem in der Lieferkette nicht unmittelbar nachfolgenden Unternehmer einen Preisnachlass, ist der Vorsteuerabzug des begünstigten Unternehmers entsprechend den Grundsätzen der o.g. BFH-Urteile ebenfalls nicht zu mindern.

Ein Unternehmer, der einen Preisnachlass gewährt und aufgrund dieses Preisnachlasses seinen Umsatz mindert, muss das Vorliegen der Voraussetzungen für eine Minderung der Bemessungsgrundlage nachweisen. Aus den Nachweisen muss sich grundsätzlich ergeben, dass eine im Inland steuerpflichtige Leistung des den Preisnachlass gewährenden Unternehmers gegeben ist sowie eine im Inland steuerpflichtige Leistung an den begünstigten Abnehmer. Diese bisher in Abschn. 17.2 Abs. 7 und 8 UStAE geregelten Nachweispflichten des den Preisnachlass gewährenden Unternehmers werden in Abschn. 17.2 Abs. 5 UStAE neu strukturiert.

Neu sind die Nachweispflichten, die den begünstigten Abnehmer betreffen, sofern der Preisnachlass nicht zu einer Minderung des Vorsteuerabzugs führt. Dieser soll nachweisen, dass es bei ihm nicht zu einer Minderung des Vorsteuerabzugs kommt. Der Nachweis soll durch einen Beleg über die Höhe des erhaltenen Nachlasses oder der Preiserstattung, durch die Rechnung des Zwischenhändlers an den begünstigten Unternehmer und durch eine Bestätigung des Preisnachlassgebers, dass seine Lieferung im Ausland ausgeführt wurde, erbracht werden. Die letztgenannte Bestätigung soll Angaben zur eindeutigen Identifizierung des Abnehmers und zur an diesen abgerechneten Leistung enthalten.

Praxis-Tipp

Die Umsetzung der erforderlichen Nachweisführung durch den begünstigten Abnehmer könnte sich in der Praxis als schwierig erweisen. Ob der Preisnachlass gewährende Unternehmer bereit ist, die Ausführung seiner Lieferung im Ausland zu bestätigen und auch noch eine eindeutige Identifizierung seines Abnehmers zu ermöglichen, ist zweifelhaft. Dies gilt vor allem, wenn die Lieferkette mehr als drei Beteiligte hat. Dann wird es oftmals aus wirtschaftlichen Gründen nicht gewünscht sein, dass dem Endabnehmer bekannt wird, welche Einzelunternehmen

Nachweispflicht für den Preisnachlass gewährenden Unternehmer bleibt bestehen.

Neue Nachweisführung durch den begünstigten Abnehmer, wenn keine Korrektur der Vorsteuer erfolgt.

sich in der Leistungskette befinden. Es wird jedoch davon auszugehen sein, dass die Finanzverwaltung bei fehlendem Nachweis zunächst die Vorsteuerkürzung beim begünstigten Abnehmer vornehmen wird.

Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 5 S. 2 i.V.m. Abs. 2 Nr. 4 UStG – Anwendung des § 27 Abs. 19 UStG

Bauträger ist kein Leistungsempfänger i.S.d. § 13b UStG.

Schließen ein Bauhandwerker und ein Bauträger einen Vertrag über vor dem 15.02.2014 zu erbringende Bauleistungen (Innenputzarbeiten, Maurerarbeiten etc.) und regeln in diesem einen Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13b UStG (d.h. auf den Bauträger), ist nach der Rechtsprechung des BFH dennoch der Bauhandwerker als Leistender Umsatzsteuerschuldner (BFH, Urteil v. 22.08.2013, V R 37/10, DStR 2013, 2560).

Bauträger kann Umsatzsteuererstattung beantragen.

Hat der Bauträger aufgrund der vertraglichen Regelung mit dem Bauhandwerker aber die Umsatzsteuer an das Finanzamt bereits entrichtet, kann er aufgrund der genannten (einengenden) BFH-Rechtsprechung deren Rückerstattung beantragen.

Kein Vertrauensschutz des Bauhandwerkers.

Das Finanzamt kann bei entsprechender Antragstellung und Erstattung die Umsatzsteuer gegen den Bauhandwerker festsetzen (§ 27 Abs. 19 S. 1 UStG) und dieser kann sich dabei nicht auf Vertrauensschutz (§ 176 Abs. 2 AO) berufen. Voraussetzung für diese Änderungsbefugnis des Finanzamts ist nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung jedoch, dass dem Bauhandwerker ein abtretbarer Anspruch auf Zahlung der festgesetzten Umsatzsteuer gegen den Bauträger zusteht. Diesen Anspruch kann der Bauhandwerker an das Finanzamt abtreten und das Finanzamt ist zur Annahme dieser Abtretung verpflichtet. Unerheblich ist, ob der sich aus der geänderten Steuerfestsetzung ergebende Anspruch des Finanzamts bereits durch Zahlung getilgt wurde. Ob ein derartiger abtretbarer Anspruch besteht, wird vom zuständigen Finanzamt im Rahmen des Festsetzungsverfahrens geklärt (BFH, Urteil v. 23.02.2017, V R 16/16, V R 24/16, DStR 2017, 777). Im Ergebnis stehen der Bauhandwerker und der Bauträger damit so, wie sie es vertraglich vorgesehen hatten: Umsatzsteuerschuldner ist der Bauträger und nicht der Bauhandwerker.

Aber: Keine abändernde Festsetzung ohne abtretbaren Anspruch auf Zahlung der Umsatzsteuer.

Prüfung des abtretbaren Anspruchs im Festsetzungsverfahren.

Anspruch des Bauhandwerkers auf Vertragsanpassung gegen Bauträger.

Bei einer vertraglichen Vereinbarung über die Steuerschuldnerschaft bzw. bei einer vom Bauhandwerker ausgestellten Rechnung ohne Steuerbetrag mit dem ausdrücklichen Verweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG, kann der Bauhandwerker die von ihm nunmehr geschuldete Umsatzsteuer gegenüber dem Bauträger als zusätzliches Netto-Entgelt gem. § 313 Abs. 1 BGB geltend machen. Im Übrigen ergibt sich ein derartiger Anspruch aus § 313 Abs. 2 BGB oder aufgrund einer ergänzenden Vertragsauslegung nach § 157 BGB.

Abtretungsverbot steht nicht entgegen.

Der Abtretungsbefugnis steht auch ein zwischen dem Bauhandwerker und dem Bauträger vertraglich vereinbartes Abtretungsverbot nicht entgegen (Suspensionswirkung des § 354a Abs. 1 S. 1 HGB).

Das BMF hat die BFH-Rechtsprechung dazu, dass Bauträger keine Leistungsempfänger i.S.d. § 13b UStG sind, in vollem Umfang für alle nach dem 14.02.2014 ausgeführten Umsätze für anwendbar erklärt und es den betroffenen Unternehmern für die Vergangenheit offen gelassen, an der bisherigen Handhabung festzuhalten. Die aktuelle BFH-Rechtsprechung zur Abtretungsvoraussetzung hat es für alle noch offenen Fälle für anwendbar erklärt. (Vgl. BMF, Schr. v. 26.07.2017, III C 3 – S 7279/11/10002-09, IV A 3 – S 0354/07/10002-10, DOK 2017/0658012).

Steuerbefreiung für Dienstleistungen selbständiger Zusammenschlüsse für ihre Mitglieder

Der Europäische Gerichtshof (Urteil vom 04.05.2017, C-274/15) beschäftigte sich mit der Frage, ob das Mehrwertsteuergesetz Luxemburgs bezüglich der Steuerbefreiung von Dienstleistungen selbständiger Zusammenschlüsse für deren Mitglieder gegen die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (RL 2006/112/EG) verstößt.

Nach Art. 132 Abs. 1 f) der Richtlinie werden Dienstleistungen, die von selbständigen Zusammenschlüssen „von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Steuerpflichtige sind“, an ihre Mitglieder „für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit“ erbracht werden, unter bestimmten Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit.

Eine Regelung, die Dienstleistungen an deren Mitglieder von der Umsatzsteuer befreit, soweit die Mitglieder dieses Zusammenschlusses im begrenzten Maße auch umsatzsteuerbare Tätigkeiten (30 % bzw. 45 %) ausführen, verstößt gegen die Richtlinie. Grundsätzlich unterliegt jede Dienstleistung, die ein Steuerpflichtiger gegen Entgelt erbringt, auch der Umsatzsteuer. Da die Richtlinie eine Ausnahme von diesem Grundsatz enthält, sind die Begriffe eng auszulegen, so dass die durch Luxemburg eingefügten Umsatzgrenzen mit der Richtlinie nicht vereinbar sind.

Den Regelungen der Richtlinie läuft es zudem zuwider, wenn Mitgliedern eines Zusammenschlusses, die umsatzsteuerpflichtige Umsätze erzielen, erlaubt wird, von der zu entrichtenden Umsatzsteuer die dem Zusammenschluss für gelieferte Gegenstände und erbrachte Dienstleistungen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zum Abzug zu bringen.

Letztlich handelt es sich bei der Belastung eines Zusammenschlusses durch eines seiner Mitglieder mit Kosten, die diesem Mitglied im eigenem Namen, aber für Rechnung des Zusammenschlusses handelnd entstanden sind, um einen eigenen Umsatz (juristische Fiktion, nach der zwei gleichartige Dienstleistungen nacheinander erbracht werden), der ebenfalls in den Anwendungsbereich der Umsatzsteuer fällt. Werden dem Mitglied seine Kosten durch den Zusammenschluss erstattet, handelt sich hierbei um einen eigenen Umsatz. Dies gilt auch für den Erwerb von Gegenständen unter Heranziehung der Grundsätze zur Einkaufskommission.

Praxis-Tipp

In Deutschland ist Art. 132 Abs. 1 f) der Richtlinie nur teilweise durch § 4 Nr. 14 d) UStG umgesetzt. Hierzu sind drei weitere EuGH-Verfahren anhängig. Es wird insbesondere der Umfang der Steuerbefreiung und die Frage der Wettbewerbsverzerrung zu klären sein. Insoweit ist fraglich, ob sich die Steuerbefreiung vom Umfang her auf steuerfreie bzw. nicht steuerbare Tätigkeiten, die dem Gemeinwohl dienen, beschränkt oder alle steuerbefreiten Leistungen betrifft.

Anwendung des ermäßigten Steuersatzes gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG für sog. eLibraries

Die Oberfinanzdirektion Niedersachsen stellt mit Verfügung vom 9. Februar 2017 klar, dass die Überlassung von sog. eLibraries an Bibliotheken durch die Verlage dem allgemeinen Steuersatz von 19 % unterliegt (OFD Niedersachsen v. 9.2.2017 S 7240 – 60 – St 184).

Der EuGH zur Umsatzsteuerbefreiung von Dienstleistungen selbständiger Zusammenschlüsse mit deren Mitgliedern. Steuerbefreiung nur dann, wenn Mitglieder selbst von der Umsatzsteuer befreit sind und Leistungen unmittelbar deren Tätigkeit zugutekommen.

Führen Mitglieder auch umsatzsteuerpflichtige Umsätze aus, ist eine Umsatzsteuerbefreiung für Dienstleistungen des Zusammenschlusses an dessen Mitglieder ausgeschlossen.

Ein Vorsteuerabzug von der durch den Zusammenschluss in Rechnung gestellten Umsatzsteuer durch dessen Mitglieder ist ausgeschlossen.

Ein Mitglied führt eine selbstständige Leistung gegenüber dem Zusammenschluss aus, soweit es Kosten im eigenen Namen, aber für Rechnung des Zusammenschlusses eingeht und diese erstattet bekommt.

Die Richtlinie ist in Deutschland nur teilweise umgesetzt. Hierzu sind drei EuGH Verfahren anhängig.

Die Überlassung der eLibraries an die Bibliotheken durch die Verlage unterliegt dem allgemeinen Steuersatz.

Die zur Verfügungstellung von digitalen Informationsquellen durch Bibliotheken ist mit 19% zu besteuern.

Überlassung gewisser Rechte aus dem UrhG stellt lediglich Nebenleistung dar.

Wirtschaftlicher Gehalt der Leistung besteht in der Softwareüberlassung zur Nutzbarkeit der Online-Ausleihe durch Bibliotheksnutzer.

Eine nicht im Inland belegene Gesellschaft kann nicht Teil einer umsatzsteuerlichen Organschaft sein.

Die im Freihafen belegene Gesellschaft war finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen der Holding-Gesellschaft einbezogen.

Mit der Online-Ausleihe bieten Bibliotheken ihren Nutzern die Möglichkeit eBooks oder ePaper auszuleihen. Die Online-Ausleihe basiert dabei auf einer elektronischen Bibliothek (sog. eLibrary), welche den Bibliotheken über eine spezielle Software von verschiedenen Verlagen zur Verfügung gestellt wird.

Im Umsatzsteueranwendungserlass ist bereits geregelt, dass die Nutzungsüberlassung von digitalen Informationsquellen (z.B. Datenbanken und elektronischen Zeitschriften, Büchern und Nachschlagewerken) an die Bibliotheknutzer eine Leistung darstellt, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegt (Abschn. 12.7 Abs. 1 S. 14f. UStAE). Denn diese Leistung kann nicht gleichgestellt werden mit einer sonstigen Leistung i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG, deren wesentlicher Inhalt in der Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten aus dem UrhG besteht und demnach dem ermäßigten Steuersatz von 7% unterliegt.

Gleiches gilt für die Überlassung der eLibraries an die Bibliotheken durch die Verlage.

Um die elektronische Bibliothek den Bibliotheken zur Verfügung stellen zu können, müssen zwar gewisse Rechte aus dem UrhG an die Bibliotheken übertragen werden, aber dies ist lediglich eine Nebenleistung zur Hauptleistung.

Die Hauptleistung besteht in der Softwareüberlassung, damit die Bibliotheken ihren Nutzern die Werke in der Online-Ausleihe zur Verfügung stellen können. Dies prägt den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung. Bei der zur Nutzung der eLibrary zur Verfügung gestellten webbasierten Software-Anwendung handelt es sich somit um eine nicht begünstigte Softwareüberlassung i.S.d. Abschn. 12.7 Abs. 1 S. 7–9 UStAE.

Steuerbarkeit der in einem Freihafen bewirkten, wie im Inland zu behandelnden Umsätze innerhalb eines Organkreises

Der Bundesfinanzhof (Urteil vom 22.02.2017, XI R 13/15) hatte zu entscheiden, ob eine im Freihafen Hamburg ansässige (Organ)-Gesellschaft als im Inland ansässig gilt und somit Teil der Organschaft sein kann.

Gem. § 1 Abs. 2 S. 1 UStG gelten Umsätze, die in Freihäfen bewirkt werden, als nicht im Inland ausgeführt. Daneben wird geregelt, dass bestimmte Umsätze (z.B. wenn sonstige Leistungen vom Leistungsempfänger ausschließlich für nach § 4 Nr. 8-27 UStG steuerfreie Leistungen genutzt werden) so zu behandeln sind, als wären sie im Inland erbracht (§ 1 Abs. 3 UStG).

Die Klägerin ist eine Holding-Gesellschaft, die Management-Leistungen an ihre Tochterkapitalgesellschaften erbracht hat, welche nach den Vorschriften des § 2 Abs. 2 UStG finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in die Holding-Gesellschaft eingegliedert sind. Das bedeutet, dass alle im Inland belegenen Gesellschaften Teil der umsatzsteuerlichen Organschaft sind und es sich bei der Erbringung der Management-Leistungen um nicht steuerbare Innenumsätze handelt. Dies hätte den Vorteil, dass die Gesellschaften die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, durch die Erbringung der Management-Leistungen nicht mit Vorsteuer belastet sind.

Die Klägerin vertrat die Auffassung, dass die im Freihafen belegene Tochtergesellschaft, die ausschließlich Leistungen erbringt, welche gem. § 1 Abs. 3 UStG als Inlandsumsätze zu behandeln sind, als im Inland ansässig zu behandeln ist und damit ebenfalls Teil der umsatzsteuerlichen Organschaft ist.

Dies hat der BFH, abweichend von der herrschenden Literaturmeinung, verneint, da der Gesetzgeber keine partielle Organschaft in Abhängigkeit von den erbrachten Umsätzen fingieren wollte, sondern ausschließlich auf die Ansässigkeit der Organgesellschaften verweist. Die Ortsverlagerung vom Freihafen ins Inland wirkt ausschließlich auf die Lieferung oder Leistung, nicht aber auf den Leistenden oder Leistungsempfänger.

Dass die Wirkungen der Organschaft auf das Inland beschränkt sind, verstößt nach der Entscheidung des BFH weder gegen Unions- noch gegen Verfassungsrecht.

Die Entscheidung wäre möglicherweise anders ausgefallen, wenn sich die Klägerin auf den Anwendungsvorrang des Art. 5 Abs. 1 i.V.m. Art. 6 Abs. 2 Buchst. a) und b) MwSt-SystRL berufen hätte, da die Freihäfen nach Unionsrecht als Inland zu betrachten sind.

Nach Aufhebung des Hamburger Freihafens sind aktuell vergleichbare Fälle nur noch in den verbliebenen Freihäfen in Cuxhaven und Bremerhaven denkbar.

Berichtigung des Vorsteuerabzugs infolge erfolgreicher Insolvenzanfechtung

Der Bundesfinanzhof (Urteil vom 29.03.2017, XI R 5/16) beschäftigte sich mit der Frage, auf welchen Zeitpunkt die durch erfolgreiche Anfechtung der Zahlung auf eine Forderung vor Eröffnung eines Insolvenzverfahrens vorzunehmende Berichtigung des Vorsteuerabzuges wirkt und ob die Berichtigung des Vorsteuerabzuges zum Entstehen einer Masseverbindlichkeit führt.

Die durch die Insolvenzanfechtung wieder auflebenden Zahlungsansprüche des Gläubigers werden infolge der Insolvenz uneinbringlich. Folglich hat der Gläubiger die Umsatzsteuer zu berichtigen und zugleich sind ebenso die Vorsteuerbeträge aus den vom Gläubiger bezogenen Leistungen zu berichtigen.

Streitig war, ob die aus der Berichtigung der Vorsteuer resultierende Umsatzsteuer als Insolvenzforderung oder Masseverbindlichkeit anzusehen sind. Dies hängt entscheidend davon ab, ob der den Umsatzsteueranspruch begründende Tatbestand vor oder erst nach Insolvenzeröffnung vollständig bewirkt und damit abgeschlossen ist.

Der Vorsteuerberichtigungsanspruch ist als Masseverbindlichkeit anzusehen, denn er ist im Rahmen der Masseverwaltung entstanden. Zwar lebt der Zahlungsanspruch des Gläubigers durch Rückgewährung des Erlangten im Rahmen der Insolvenzanfechtung wieder auf. Dies begründet jedoch keine Rückbeziehung des umsatzsteuerlichen Berichtigungsanspruches auf die Zeit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens.

Im Ergebnis wirkt die Vorsteuerkorrektur infolge Uneinbringlichkeit bei Insolvenz nicht auf die Zeit vor Insolvenzeröffnung zurück und ist demnach als Masseverbindlichkeit vorrangig durch den Insolvenzverwalter zu bedienen.

Mietausfall – Abgrenzung von nicht steuerbarem Schadensersatz und Leistungsentgelt

Das Finanzgericht München hat mit Urteil vom 09.02.2017 (14 K 2480/ 14, rkr.) entschieden, dass Entschädigungen an den Vermieter für die vorzeitige Räumung der Mieträume und die Aufgabe des noch laufenden Mietvertrags grundsätzlich ein der Umsatzsteuer unterliegendes Leistungsentgelt darstellen, wenn der Vermieter dabei auf eine ihm zustehende Rechtsposition verzichte. Ein nicht steuerbarer Schadensersatz läge

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Umsätze als Inlandsumsätze bewirkt keine Verlagerung der Ansässigkeit der Gesellschaft.

Kein Verstoß gegen Unions- und Verfassungsrecht.

BFH zum Zeitpunkt der Wirkung einer Vorsteuerberichtigung aufgrund Insolvenzanfechtung und Behandlung als Masseverbindlichkeit.

Uneinbringlichkeit führt zur Korrektur nach § 17 UStG

Vorsteuerkorrektur als Masseverbindlichkeit durch den Insolvenzverwalter vordringlich zu bedienen.

Leistungsaustausch vs. Schadensersatz

Rechtsverhältnis ist entscheidend.

(Nur der) Verzicht auf Rechtsposition führt zum Leistungsaustausch.

Bei außerordentlicher Kündigung ggf. Gestaltungsspielraum.

Grundsätzliches zum Thema Betriebsveranstaltungen bereits Gegenstand des BMF-Schreibens aus Oktober 2015. Zusammenfassung des Inhalts des o.g. BMF-Schreibens aus Sicht der Umsatzsteuer

jedoch vor, soweit in einem solchen Fall Mietkaution zur Kompensation von Mieteinnahmeeinbußen einbehalten werde.

Strittiger Sachverhalt war ein bestehendes Mietverhältnis zwischen der vermietenden Klägerin und der Firma D, die mangels Interesse an der Fortsetzung des Mietvertrags die Mietzahlungen einstellte. Der Klägerin war es nicht möglich, die Räume zu einem mindestens gleich hohen Mietzins zu vermieten. Nach erfolgter außerordentlicher fristloser Kündigung der Klägerin hielt sie die von D geleistete Mietkaution als Ausgleich für den künftigen Mietverlust ein, die daraufhin vom Finanzamt der Umsatzsteuer unterworfen wurde.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Zahlung seitens des Mieters eine Entschädigung an den Vermieter für die vorzeitige Aufgabe des noch laufenden Mietvertrags darstelle und demnach ein Leistungsaustausch vorliege, der zudem in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung der Klägerin, der Vermietung der Geschäftsräume, stehe.

In dem nach erfolglosem Einspruch angestrebten Klageverfahren entschied das FG München schließlich zugunsten der Klägerin (= Vermieterin). Das Finanzamt habe die einbehaltene Mietkaution zu Unrecht der Umsatzsteuer unterworfen, Schadensersatzzahlungen seien grundsätzlich kein Entgelt iSd. Umsatzsteuerrechts, sofern die Zahlung lediglich aus dem Grund erfolge, dass der Zahlende nach Gesetz oder Vertrag für einen Schaden einzustehen habe.

Maßgeblich sei die Frage, ob die einbehaltene Mietkaution in unmittelbarem Zusammenhang mit einer vom Vermieter erbrachten Leistung stehe. Anders wäre der Fall bei Verzicht des Vermieters auf eine ihm zustehende Rechtsposition zu bewerten, eine derartige Handlung sei als Leistungsentgelt anzusehen.

Dementgegen handele es sich vorliegend um einen nicht steuerbaren Schadensersatz, da die Klägerin nicht auf irgendwelche, ihr zustehenden Ansprüche verzichtet, sondern den Mietvertrag aufgrund der vertragswidrigen Einstellung der Mietzahlungen gezwungenermaßen gekündigt habe. Die Teilzahlung (die einbehaltene Mietkaution deckte rund ein Drittel des Schadens ab) durch den Einbehalt der Mietkaution sei folglich kein Entgelt und demnach nicht steuerbar.

Fazit: Positiv ist, dass das Finanzgericht sich – nachvollziehbar – so deutlich zu dem positioniert, was Schadensersatz ist und demnach auch (nicht steuerbarer) Schadensersatz bleiben muss. In der Praxis gilt es demzufolge, im Einzelfall zu prüfen, ob und inwieweit ggf. vorhandener Gestaltungsspielraum bei der Vertragsbeendigung genutzt werden kann.

Betriebsveranstaltungen / BMF-Schreiben aus Mai 2017

Mit Datum vom 14.10.2015 äußerte sich das BMF letztmals ausführlich zur Behandlung von Betriebsveranstaltungen – sowohl im Zusammenhang mit lohnsteuerlichen Fragestellungen als auch zum Thema Umsatzsteuer.

Tenor des damaligen Schreibens ist aus umsatzsteuerlicher Sicht, dass eine Freigrenze in Höhe von 110 € einschließlich Umsatzsteuer pro Veranstaltung und Arbeitnehmer existiert, von dieser Freigrenze zweimal im Jahr Gebrauch gemacht werden kann und dass aus Aufwendungen, welche mit einer Betriebsveranstaltung einhergehen, solange die Vorsteuer gezogen werden kann, wie die Freigrenze nicht überschritten wird. Überschreitungen der 110 €-Grenze je Arbeitnehmer führen zu einer privaten Veranlassung, mit der Folge, dass eine Vorsteuerabzugsberechtigung insgesamt von der Verwaltung abgelehnt wird.

Mit Datum vom 18.05.2017 äußerte sich das BMF abermals zum Thema Betriebsveranstaltungen – diesmal ausschließlich aus Sicht der Umsatzsteuer. Vorausgegangen waren zwei konkrete Fragestellungen der Spitzenverbände der Deutschen Wirtschaft, welche mit Datum vom 30.08.2016 an das BMF übermittelt wurden:

Die erste Frage beschäftigte sich mit dem Thema Jubilare und entsprechenden Veranstaltungen zu ihren Ehren. Fraglich war in diesem Zusammenhang, ob ein Vorsteuerabzug aus Aufwendungen zugunsten einzelner Jubilare abzugsfähig sei, wenn der Betrag, welcher auf den einzelnen Teilnehmer entfällt, unterhalb der steuerlichen Freigrenze von 110 €, aber oberhalb der Aufmerksamkeitsgrenze von 60 € liegt.

Da die Ehrung eines einzelnen Jubilars aus Sicht der Verwaltung keine Betriebsveranstaltung darstellt, gelangt die Freigrenze von 110 € nicht zur Anwendung. Folglich sind alle Leistungen des Arbeitgebers als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer zu unterwerfen, wenn und soweit sie zum Vorsteuerabzug berechtigten. Letzteres ist dann nicht der Fall, wenn Leistungen schon mit der Absicht erworben wurden, sie zur späteren Zeit unentgeltlich zu verwenden; in diesen Fällen ist bereits der Vorsteuerabzug aus Sicht der Verwaltung abzuerkennen. Vorsteuern aus Aufmerksamkeiten hingegen, die im Rahmen derartiger Festivitäten gemacht werden, sind weiterhin im Rahmen der 60 €-Grenze abzugsfähig, soweit die Tätigkeit des Arbeitgebers nicht bereits grundsätzlich gegen einen Vorsteuerabzug spricht.

Die zweite Frage zielte darauf ab, ob bei der Ermittlung der anteiligen Aufwendungen je Teilnehmer einer Betriebsveranstaltung für die Anwendung der Freigrenze auf die angemeldeten oder die anwesenden Personen abzustellen sei. Diesbezüglich hält das BMF an seiner ablehnenden Haltung zu einer Vereinfachungsregel zugunsten der angemeldeten Teilnehmer fest, d. h. im Rahmen von Betriebsveranstaltungen sind weiterhin sämtliche Arbeitnehmer von Seiten des Arbeitgebers zu zählen.

Organisatorische Eingliederung durch Beherrschungsvertrag

Der BFH hat mit Urteil vom 10. Mai 2017 (Az. V R 7/16) entschieden, dass ein Beherrschungsvertrag gemäß § 291 AktG eine organisatorische Eingliederung auch ohne personelle Verflechtung der Geschäftsführungsorgane begründen kann.

Eine umsatzsteuerliche Organschaft führt dazu, dass die Organgesellschaft nicht als selbständiger Unternehmer anzusehen ist (§ 2 Abs.1, Abs. 2 Nr. 2 UStG). Außenumsätze der Organgesellschaft werden dem Organträger zugerechnet, der alleine umsatzsteuerrechtlich Unternehmer ist. Ein Leistungsaustausch zwischen Organgesellschaft und Organträger ist als Innenumsatz nicht umsatzsteuerbar.

Im Umsatzsteueranwendungserlass hat die Finanzverwaltung bereits die Auffassung vertreten, dass die organisatorische Eingliederung auch durch einen Beherrschungsvertrag nach § 291 AktG hergestellt werden kann (Abschn. 2.8 Abs. 10 Satz 4 UStAE).

Der BFH hat dies mit seinem Urteil nunmehr bestätigt. Er legt dar, dass die Weisungs- und Kontrollrechte des Gesellschafters nach § 46 Nr. 6 GmbHG zwar noch nicht ausreichend sind, um eine organisatorische Eingliederung zu begründen. Im Gegensatz hierzu unterstellt die Organgesellschaft ihre Leitung bei einem weitergehenden Beherrschungsvertrag nach § 291 AktG jedoch dem Organträger. Dem Organträger stehen damit nach § 308 AktG umfassende Weisungsrechte zu, die er ohne Umweg über die Generalversammlung direkt ausüben kann. Diese Rechte umfassen Geschäftsführung, organ-schaftliche Vertretung sowie Maßnahmen im Innenverhältnis der Gesellschaft unter Ein-schluss der Rechnungslegung. Damit gewährleistet der Beherrschungsvertrag von

Hintergrund des BMF-Schreibens vom 18.05.2017 ist ein Schreiben der Spitzenverbände der deutschen Wirtschaft aus August 2016

Frage 1: Die umsatzsteuerliche Behandlung von Veranstaltungen zugunsten einzelner Jubilare eines Unternehmens

Frage 2: Anwesende Personen vs. angemeldete Arbeitnehmer?

BFH äußert sich zu den Voraussetzungen der Organschaft.

Organgesellschaft ist kein Unternehmer im Sinne des UStG.

UStAE: Auch Beherrschungsvertrag kann die organisatorische Eingliederung begründen.

BFH bestätigt diese Auffassung aufgrund der weitgehenden Rechte des Organträgers aus dem Beherrschungsvertrag

Rechts wegen den Vorrang des Organträgers vor dem Interesse der Organgesellschaft und rechtfertigt dessen Eingliederung.

EuGH Vorlagefrage - Fahrschulunterricht als steuerfreier Schulunterricht? (BFH, Vorlagebeschluss v. 16.3.2017 - V R 38/16, DStR 2017, 1655)

LKW- und Busausbildung (Fahrschulklassen C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L) schon heute steuerfrei.

(Berlin-Brandenburg 10.11.2015 – 5 V 5144/15; Sachsen 14.04.2016 – 1 V 167/16 nv; Baden-Württemberg 08.02.2017 – 1 V 3464/16; Niedersachsen 26.05.2016 – 11 K 10284/15, Rev. eingelegt, o.g. Beschluss).

Bildungsleistung gemäß Artikel 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL

Privatlehrer ist nicht zwingend eine natürliche Person.

Rechnungsstellung ohne Umsatzsteuerausweis, Abschn. 14 c.1 UStAE

Der BFH hat dem EuGH diverse Fragen zur Steuerbefreiung von Fahrschulunterricht zur Vorabentscheidung vorgelegt. Hintergrund sind „ernstliche Zweifel“ an der Umsatzsteuerpflicht für Ausbildungsleistungen in den Klassen B und C1 (Kfz mit weniger als 3,5 Tonnen bzw. für nicht mehr als 8 Personen). Die gesetzliche Grundlage für die Umsatzsteuerpflicht resultiert aus einer Entscheidung im Jahr 1974 (BFH, Urteil vom 14.03.1974 –V R 54/73). Nach damaliger Auffassung war eine Fahrschule nicht als allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtung anerkannt. Vielmehr überwog zumindest in der Pkw- und Zweiradausbildung der Gedanke bloßer Freizeitgestaltung.

Seit 2015 haben sich verschiedene FG mit der Thematik beschäftigt und auch der BFH stellt im vorliegenden Beschluss zunächst fest, dass die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach nationalem Recht gem. § 4 Nr. 21 Buchst. a UStG nicht gegeben sind. Es fehlt an der Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde und das obwohl für Leistungen der LKW- und Busausbildung die Fahrschülerlaubnisurkunde nach § 13 Absatz 1 FahrIG als Bescheinigung für die Steuerbefreiung wohl anerkannt wird. Des Weiteren kann eine Fahrschule nicht einer Hochschule im Sinne des Hochschulrahmengesetzes und einer öffentlichen allgemein bildenden oder berufsbildenden Schule gleichgesetzt werden.

Dennoch ist nach Ansicht des BFH eine Umsatzsteuerbefreiung für Umsätze aus Fahrschulleistungen der Klassen B und C1 aufgrund Artikel 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystRL durchaus möglich. Er begründet seine Auffassung damit, dass der Betrieb einer Fahrschule gemäß § 4 FahrIG das Bestehen einer Fahrlehrerprüfung voraussetzt und darüber hinaus ein Gemeinwohlinteresse an der Ausbildung der Fahrschüler zu sicheren, verantwortungsvollen und umweltbewussten Verkehrsteilnehmern besteht.

Eine unionsrechtliche Definition des Begriffs „Privatlehrers“ ist nicht gegeben, allerdings bezieht sich der BFH auf entsprechende EuGH-Rechtsprechung. Als Privatlehrer wird tätig, wer „für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung“ handelt. Insoweit wäre eine unterschiedliche Behandlung von Unternehmen nach der Rechtsform vor dem Hintergrund des Neutralitätsgrundsatzes nicht zu rechtfertigen.

Die Leistungen der Fahrschulen sollten fortan ohne Umsatzsteuerausweis ausgestellt, gleichzeitig sollte die darin enthaltende Umsatzsteuer vorerst abgeführt werden. Da es sich bei den Leistungsempfängern in der Regel um (Privat-)Endkunden handelt, dürfte diese Verfahrensweise auch problemlos möglich sein.

Spannend wird die mögliche Abwicklung, weil nach Auffassung der Verwaltung eine USt-Erstattung nur in Betracht kommt, wenn der Leistungsempfänger tatsächlich keinen Vorsteuerabzug vorgenommen und der Leistende einen bisher unrichtigen Steuerausweis ausreichend korrigiert hat bzw. wenn die Fahrschüler die Umsatzsteuer ausbezahlt bekommen (BeckOK UStG/Ehrt UStG § 4 Nr. 21 Rn. 67-70.3, beck-online).

Dennoch sollte keinesfalls die volle Umsatzsteuer an die Kunden zurückgezahlt werden, da sich aufgrund des Vorsteuerabzugsverbots insgesamt höhere Ausgaben ergeben und folglich die Gewinne sinken.

Berufsbezogene Voraussetzungen der Umsatzsteuerfreiheit bei Heilberufen

Nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin umsatzsteuerfrei, die im Rahmen der Ausübung einer Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden.

Heilbehandlungen sind Tätigkeiten, die dem Zweck der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung und der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen beim Menschen dienen. Das therapeutische Ziel muss bei der Behandlung im Vordergrund stehen.

Fraglich war, ob auch Kapital- und Personengesellschaften steuerfreie Heilbehandlungsleistungen erbringen können.

Der BFH bejahte dies. Auch eine Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft kann steuerfreie Heilbehandlungen ausführen. Unabhängig von der Rechtsform des leistenden müssen aber stets die Personen, die für eine Kapital- und Personengesellschaft die Heilbehandlungen durchführen, über die erforderlichen Berufsqualifikationen verfügen.

Umsatzsteuerliche Behandlung der Lieferung von Blutplasma

Der EUGH hat mit Urteil vom 5. Oktober 2016 entschieden, dass die Lieferung von menschlichem Blut nicht die Lieferung von aus menschlichem Blut gewonnenen Blutplasma umfasst, wenn dieses ausschließlich zur Herstellung von Arzneimitteln bestimmt ist.

Die Lieferung von aus menschlichem Blut gewonnenem Blutplasma ist im Umkehrschluss nur noch dann steuerfrei, wenn das Blutplasma unmittelbar für therapeutische Zwecke bestimmt ist.

Mit Datum vom 9. Mai 2017 hat das Bundesministerium der Finanzen die Erkenntnisse des EuGH durch Änderung des Umsatzsteueranwendungserlasses übernommen.

Die Neuregelung ist für alle noch offenen Fälle anzuwenden. Die Finanzverwaltung beanstandet es jedoch nicht, wenn vor dem 1.7.2017 ausgeführte Umsätze aus Blutplasma zur Arzneimittelherstellung als umsatzsteuerfrei behandelt werden.

Umsatzsteuerliche Organschaft bei Insolvenz

Der Bundesfinanzhof hat am 15.12.2016 entschieden, dass mit der Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Organträgers oder der Organgesellschaft die umsatzsteuerliche Organschaft endet. Dies gilt nach Auffassung des Gerichts auch dann, wenn der Organträger und die Organgesellschaft beide insolvent sind und Eigenverwaltung angeordnet wird. Wird für beide Gesellschaften der gleiche Sachwalter oder vorläufige Insolvenzverwalter bestellt, ist dies unerheblich.

Das hat die Finanzverwaltung bislang teilweise anders gesehen. Laut einer Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt blieb die umsatzsteuerliche Organschaft bei Insolvenz von Organträger und Organgesellschaft dann bestehen, wenn beide denselben Insolvenzverwalter hatten. Außerdem führte allein die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens beim Organträger nicht zur Beendigung der Organschaft. Im BMF-Schreiben vom 26.5.2017 wurde nunmehr klargestellt, dass sich die Finanzverwaltung dem o.g. Urteil anschließt.

Heilbehandlungsleistungen sind unabhängig von der Rechtsform des Leistenden steuerfrei, wenn entweder der Gesellschafter oder das angestellte Krankenpflegepersonal über die erforderliche Berufsqualifikation verfügt.

Keine Steuerbefreiung für Lieferung von Blutplasma, das der Herstellung von Arzneimitteln dient.

Ausnahme: Lieferung von Blutplasma für therapeutische Zwecke.

Nichtbeanstandungsregel für vor dem 1.7.2017 ausgeführte Umsätze.

Die Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Organträgers oder der Organgesellschaft beendet die Organschaft.

Eine anderslautende Verfügung der OFD Frankfurt ist durch ein neues BMF-Schreiben überholt.

Mit dem Ende der Organschaft gibt es keine steuerlich unbeachtlichen Innenumsätze mehr.

BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Personengesellschaft kann als Organgesellschaft Teil einer umsatzsteuerlichen Organschaft sein.

BMF erkennt bei Personengesellschaften nur eine 100%ige finanzielle Eingliederung an.

Dem BFH reicht eine Stimmrechtsmehrheit aus.

Umsetzung bereits jetzt prüfen!

Neu: Aktive Beherrschung der Organgesellschaft erforderlich

Regelung im Anstellungsvertrag des Geschäftsführers der Organgesellschaft kann organisatorische Eingliederung begründen.

BFH zur innergemeinschaftlichen Lieferung trotz zwischenzeitiger Einlagerung.

Das Ende der Organschaft bedeutet für die Organgesellschaft, dass sie ab diesem Zeitpunkt ihre umsatzsteuerlichen Pflichten selbst wahrnehmen muss. Leistungen zwischen dem bisherigem Organträger und der bisherigen Organgesellschaft sind dann keine steuerlich unbeachtlichen Innenumsätze mehr, sondern unterliegen der Umsatzsteuer.

Umsatzsteuerliche Organschaft bei Personengesellschaften und Anforderungen an organisatorische Eingliederung

Mit Schreiben vom 26.5.2017 nimmt das Bundesfinanzministerium (BMF) zu den jüngsten BFH- und EuGH-Entscheidungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft im Zusammenhang mit Personengesellschaften Stellung.

Organschaft und Personengesellschaften:

Eine Personengesellschaft kann ausnahmsweise wie eine juristische Person als eingegliedert angesehen werden, wenn die finanzielle Eingliederung wie bei einer juristischen Person zu bejahen ist. Die finanzielle Eingliederung einer Personengesellschaft setzt nach Auffassung des BMF voraus, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips bei Personengesellschaften gewährleistet ist.

Im Gegensatz zu der Auffassung des XI. BFH-Senats erkennt das BMF daher nur eine 100%ige finanzielle Eingliederung der Personengesellschaft in das Unternehmen des Organträgers für das Bestehen einer Organschaft an. Eine Fremdbeteiligung von 0,1 % ist nach Auffassung des BMF demnach schädlich.

Da dem XI. BFH-Senat eine Stimmenrechtsmehrheit bereits ausreicht, bliebe in diesen Fällen zu prüfen, ob entgegen der Auffassung des BMF eine umsatzsteuerliche Organschaft begründet werden kann bzw. muss.

Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind ab dem 1.1.2019 zwingend anzuwenden. Für Zeiträume davor besteht ein Wahlrecht. Selbstverständlich kann bzw. muss ggf. bereits vorher eine Anpassung erfolgen, da die Rechtsprechung nicht an die Anwendungsregelung des BMF gebunden ist.

Organisatorische Eingliederung:

Ferner wird es künftig für die Willensdurchsetzung im Rahmen der organisatorischen Eingliederung nicht mehr ausreichen, dass in der Organgesellschaft eine abweichende Willensbildung ausgeschlossen ist. Vielmehr ist die Sicherstellung der aktiven Beherrschung der Organgesellschaft erforderlich. Darüber hinaus sieht die Finanzverwaltung in Anlehnung an aktuelle BFH-Rechtsprechung die Anforderungen an eine organisatorische Eingliederung als erfüllt an, wenn im Anstellungsvertrag des Geschäftsführers der Organgesellschaft Regelungen zur Durchsetzbarkeit der Interessen des Organträgers getroffen wurden.

Konsignationslager: Änderung des Umsatzsteueranwendungserlasses

Wir hatten bereits im vorangegangenen Rundschreiben berichtet, dass der BFH mit Urteil vom 20. Oktober 2016 (Az. V R 31/15) entschieden hat, dass eine innergemeinschaftliche Lieferung auch dann vorliegen kann, wenn der Liefergegenstand nach Beginn der Versendung für kurze Zeit in einem Konsignationslager zwischengelagert wird und der

Abnehmer bei Beginn der Warenbewegung bereits feststand. Dies hat der BFH mit Urteil vom 16. November 2016 (Az. V R 1/16) bestätigt.

Mit Schreiben vom 10. Oktober 2017 übernimmt das Bundesministerium der Finanzen (BMF) diese Rechtsprechung und passt den Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE) entsprechend an.

Das BMF legt dar, dass kein innergemeinschaftliches Verbringen, sondern eine Beförderungs- und Versandungslieferung vorliegt, die grundsätzlich mit Beginn der Beförderung oder Versandung im übrigen Gemeinschaftsgebiet als ausgeführt gilt, wenn der Abnehmer bei der im übrigen Gemeinschaftsgebiet beginnenden Beförderung oder Versandung bereits feststeht. Feststehen soll der Abnehmer jedenfalls dann, wenn er die Ware bei Beginn der Beförderung oder Versandung bereits verbindlich bestellt oder bezahlt hat. In diesen Fällen ist es unschädlich für die Annahme einer innergemeinschaftlichen Lieferung,

- wenn die Ware von dem mit der Versandung Beauftragten zunächst in ein inländisches Lager des Lieferanten gebracht und erst nach Eingang der Zahlung durch eine Freigabeerklärung des Lieferanten an den Abnehmer („shipment on hold“) herausgegeben wird oder
- die Ware kurzzeitig in einem auf Initiative des Abnehmers eingerichteten Auslieferungs- oder Konsignationslager im Inland zwischengelagert wird und der Abnehmer vertraglich ein uneingeschränktes Zugriffsrecht auf die Ware hat. Dann liegt nur eine kurze Unterbrechung, aber kein Abbruch der begonnenen Beförderung oder Versandung vor. Eine kurzzeitige Einlieferung soll dabei dann angenommen werden können, wenn sie für einige Tage oder Wochen erfolgt.

Das BMF stellt jedoch auch klar, dass ein im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versandung nur wahrscheinlicher Abnehmer ohne tatsächliche Abnahmeverpflichtung nicht zur Annahme einer innergemeinschaftlichen Lieferung ausreichend ist, wenn die Gegenstände in ein inländisches Auslieferungs- oder Konsignationslager eingelagert werden. In diesen Fällen liegt vielmehr ein innergemeinschaftliches Verbringen durch den liefernden Unternehmer in das Lager vor. Eine in Deutschland umsatzsteuerbare Lieferung an den Abnehmer schließt sich an die Entnahme aus dem Lager an.

Das BMF beanstandet es nicht, wenn für vor dem 1. Januar 2018 ausgeführte Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe weiterhin der UStAE in seiner alten Fassung angewendet wird.

Die EU-Kommission plant eine in den Mitgliedstaaten einheitliche Regelung zur Behandlung von Lieferungen unter Nutzung eines Konsignationslagers. Hierüber berichten wir im nachfolgenden Artikel.

Grundlegende Reform des EU-Mehrwertsteuersystems

Die EU Kommission plant, das seit 1993 bestehende und zunächst als Übergangslösung gedachte Mehrwertsteuersystem in der EU grundlegend zu reformieren. Hiermit soll ein endgültiges System entstehen, das eine harmonisierte und am Bestimmungslandprinzip ausgerichtete Umsatzbesteuerung umsetzt.

Die nachfolgenden Änderungen sollen ab dem 1. Januar 2019 für die Mitgliedstaaten verbindlich werden.

BMF schließt sich BFH an.

Abnehmer muss bei Beginn der Beförderung feststehen.

„shipment on hold“ ist unschädlich...

... ebenso die Einlagerung in Auslieferungs- und Konsignationslager auf Initiative des Abnehmers, wenn sie „kurzzeitig“ ist.

Nicht ausreichend ist ein nur wahrscheinlicher Abnehmer.

Nichtbeanstandungsregelung bis 1.1.2018

Endgültiges gemeinsames Mehrwertsteuersystem soll eingeführt werden.

Ab 1.1.2019 sollen bereits Anpassungen umgesetzt werden.

Einführung einer Bescheinigung als zuverlässiger Steuerpflichtiger als Voraussetzung für bestimmte Begünstigungen.

Handhabung von Konsignationslagern soll vereinheitlicht werden.

Zuordnung der befreiten Lieferung bei Reihengeschäften soll vereinheitlicht werden.

USt-ID soll materiell-rechtliche Voraussetzung der Steuerfreiheit werden.

1. Zertifizierter Steuerpflichtiger

Auf Antrag eines Unternehmers soll ihm bescheinigt werden, dass er als zuverlässiger Steuerpflichtiger gilt, wenn er bestimmte Kriterien (z.B. ordnungsgemäße Zahlung der Steuern, zuverlässige interne Kontrollsysteme, Nachweis der Zahlungsfähigkeit) erfüllt.

Dieser Status soll in das europäische Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (MIAS) eingebunden werden und ermöglicht dem Unternehmer bestimmte mehrwertsteuerliche Vergünstigungen in Anspruch zu nehmen, die von der Kommission als besonders betrugsanfällig eingeschätzt werden.

2. Konsignationslager

Die Kommission plant zudem, die Vorschriften für Konsignationslager zu harmonisieren. Unter bestimmten Voraussetzungen soll in Zukunft einheitlich bei Verkäufen über ein Konsignationslager im EU-Ausland eine Registrierungspflicht des liefernden Unternehmers vermieden werden, indem Verbringen und Entnahme in bzw. aus dem Lager insgesamt eine innergemeinschaftliche Lieferung darstellen sollen. Vorausgesetzt werden soll, dass sowohl Lieferer als auch Abnehmer zertifizierte Steuerpflichtige sind.

Auf unseren Beitrag zum Konsignationslager wird hingewiesen.

3. Reihengeschäfte

Die Zuordnung der bewegten Lieferung beim Reihengeschäft soll in den Fällen vereinheitlicht werden, in denen der mittlere Unternehmer den Transport veranlasst und erster sowie mittlerer Unternehmer zertifizierte Steuerpflichtige sind. Damit sollen Rechtsunsicherheiten aufgrund der unterschiedlichen Regelungen der Mitgliedsstaaten vermieden werden. Die Zuordnung ist bei grenzüberschreitenden Reihengeschäften für die Gewährung der Umsatzsteuerbefreiung von Bedeutung.

4. Umsatzsteueridentifikationsnummer und Transportnachweise bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Die Gewährung der Umsatzsteuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen soll künftig davon abhängig sein, dass der Erwerber in der zusammenfassenden Meldung des Lieferers erfasst wird. Damit wird die Umsatzsteueridentifikationsnummer zur materiell-rechtlichen Voraussetzung für die Umsatzsteuerbefreiung erhoben.

Bei Beteiligung von zertifizierten Steuerpflichtigen (Erwerber oder Verkäufer), soll eine Vermutungsregelung eingeführt werden, dass ein grenzüberschreitender innergemeinschaftlicher Transport stattgefunden hat, wenn bestimmte Nachweise vorliegen.