

# KOMPAKT

Neues zur Umsatzsteuer.

Nº4  
2019



 Enjoy business.

 GLOBAL AUDIT,  
TAX AND ADVISORY

**THEMA 1:** VORSTEUER BEI ERSCHLIESSUNGSKOSTEN

---

**THEMA 2:** QUICK FIXES – GESETZLICHE NEUREGELUNGEN

---

**THEMA 3:** DIE „GRUPPENSTEUER“

**TREUHAND**



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

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

Liebe Leserin, lieber Leser,

die Entwicklungen beim Brexit scheinen sich tagtäglich zu überholen; nun ist erneut verschoben worden. In jedem Fall wird der Ausgang des Streits um den Brexit auch in Deutschland umsatzsteuerliche Folgen nach sich ziehen, die in diesem Newsletter angerissen werden.

Auch weitere Themen dieses Newsletters, wie beispielsweise die geplanten Neuregelungen der „Quick Fixes“ (insbesondere bei Reihengeschäften und innergemeinschaftlichen Lieferungen in ein Konsignationslager), die Steuerbefreiung von Bildungsleistungen und Sonderregelungen für Reiseleistungen gründen auf europarechtlichen Vorgaben. Dies sowie die in diesem Newsletter besprochenen Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs zeigen einmal mehr, dass das Umsatzsteuerrecht nicht an den Grenzen Deutschlands endet. Damit entstehen, wie nachfolgend ausgeführt, Vorteile sowohl im Rahmen der Gestaltung zukünftiger Sachverhalte als auch bei der Verteidigung im Streit mit der Finanzverwaltung.

Nicht explizit Teil dieses Newsletters, allerdings wichtig genug, um im Rahmen dieses Vorwortes ergänzt zu werden:

- Teil des Gesetzgebungsverfahrens zum Bürokratieentlastungsgesetz III ist die Planung zur Anhebung der Kleinunternehmergrenze von derzeit 17.500 € auf künftig 22.000 €.
- Ferner hat das Bundesland Hessen einen Antrag gestellt, wonach die Übergangsfrist bis zur Anwendung des § 2b UStG erst zum 31.12.2022 enden soll und nicht, wie bisher geregelt, bereits zum 31.12.2020.

Wir wünschen Ihnen eine interessante Lektüre und freuen uns, wenn Sie bei Rückfragen und zur Diskussion direkt auf uns zukommen.

Mit freundlichen Grüßen  
Lutz Meyer

## INHALT

<b>UMSATZSTEUER</b>	<b>3</b>
Aktueller Stand zum Brexit	3
Geplante gesetzliche Neuregelung der sogenannten Quick Fixes im Rahmen des JStG 2019	4
JStG 2019: Ausweitung der Sonderregelungen für Reiseleistungen auf B2B-Geschäfte	5
Wichtige Änderungen des UStG und der UStDV	6
Steuerfreiheit von Bildungsleistungen nach dem Entwurf des JStG 2019	7
Umsatzsteuerpflicht von Aufsichtsräten	8
Tauschähnliche Umsätze eines Abbruchunternehmers	8
EuGH-Vorlage zur umsatzsteuerlichen Behandlung einer Ausbaumaßnahme an einer öffentlichen Gemeindestraße	9
Verwendung von Tankkarten: EuGH sieht erneut Kreditgewährung statt Reihengeschäft	10
Rückforderung rechtsgrundlos gezahlter Umsatzsteuer vom Finanzamt möglich?	11
Umsatzsteuerliche Behandlung von Preisgeldern	12
Regelsteuersatz für Pflanzenlieferungen für eine Gartenanlage	13
Fahrschulunterricht ist kein steuerfreier Unterricht	13
Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer bei Bau-/Montageleistungen	14
Erleichterte Rechnungstellung im Niedrigpreissegment?	14
Neues Ungemach beim Vorsteuerabzug aus Rechnungen an Briefkastenanschrift	15
BFH-Vorlage zum erfolglosen Unternehmer	16
Umsatzsteuer bei Berufsverbänden	17
Umfassende Sanierung eines Altbaus bei der Option zur Umsatzsteuer im Zuge einer Vermietungstätigkeit	18
Ermäßigter Steuersatz bei Zweckbetrieben in Form von Inklusionsbetrieben	19
Umsatzsteuerliche Organschaft als optionale Gruppenbesteuerung	20

# UMSATZSTEUER

## Aktueller Stand zum Brexit

Am 23.06.2016 haben die Bürger des Vereinigten Königreichs im Rahmen eines Referendums mit knapper Mehrheit für den Ausstieg aus der Europäischen Union (EU) gestimmt.

Das in der Folge zwischen der EU und der Premierministerin Theresa May ausgehandelte Austrittsabkommen wurde dreimal in Folge durch das britische Unterhaus abgelehnt. Kritikpunkt war die sog. Backstop-Regelung. Diese sollte Grenzkontrollen zwischen Irland und Nordirland verhindern. Dazu sollte Großbritannien in der europäischen Zollunion und Nordirland im europäischen Binnenmarkt verbleiben.

Der ursprünglich für den 29.03.2019 vorgesehene Austrittstermin wurde aufgrund des Brexit-Chaos auf den 31.10.2019 verschoben. Am 07.06.2019 trat Premierministerin Theresa May zurück. Ihr Nachfolger Boris Johnson wurde am 23.07.2019 gewählt.

Um einen EU-Austritt ohne Abkommen zu vermeiden, verabschiedete das britische Unterhaus Anfang September ein Gesetz gegen einen „No-Deal-Brexit“. Nach dem Gesetz muss der Premierminister bei der EU eine Verlängerung der am 31.10.2019 auslaufenden Brexit-Frist beantragen, sofern bis zum 19.10.2019 kein Austrittsabkommen ratifiziert wurde.

Am 17.10.2019 einigten sich Großbritannien und die EU auf ein neues Austrittsabkommen. Der neue Deal sieht vor, dass Nordirland in einer Zollunion mit Großbritannien verbleibt und daher Teil von Freihandelsabkommen werden kann, die Großbritannien mit anderen Ländern abschließen will. Gleichzeitig soll eine innerirische Grenze vermieden werden und Nordirland offen für den EU-Binnenmarkt bleiben. Dies soll durch Warenkontrollen an einer Regulierungsgrenze zwischen Nordirland und dem übrigen Großbritannien erreicht werden. Waren, die nach Nordirland gelangen, werden in zwei Kategorien eingeteilt. Verbleiben die Waren im Vereinigten Königreich, werden britische Zollsätze erhoben. Gelangen die Waren (später) in den EU-Binnenmarkt, bspw. nach Irland, so haben die britischen Behörden EU-Zölle zu erheben. Zudem hat Nordirland weiterhin die Regeln des EU-Binnenmarktes, wie bspw. Produkt- und Hygienestandards, zu beachten.

Das neue Abkommen sieht eine Übergangsphase von zwei Jahren vor, in welcher Großbritannien zunächst im EU-Binnenmarkt und in der europäischen Zollunion verbleibt. Während dieser Übergangsphase wollen beide Seiten ein großes Freihandelsabkommen aushandeln.

Der neu ausgehandelte Deal muss von Großbritannien sowie von der EU ratifiziert werden. Die Abstimmung des britischen Parlaments über das Austrittsgesetz sollte ursprünglich am 19.10.2019 im Rahmen einer Sondersitzung erfolgen. Die Abgeordneten stimmten jedoch für eine Verschiebung dieser Sitzung. Der Premierminister war daher aufgrund des Gesetzes gegen einen „No-Deal-Brexit“ gezwungen, bei der EU eine Verlängerung der Brexit-Frist über den 31.10.2019 hinaus zu beantragen.

Regelungen zum sog. Backstop sind zwischen der EU und Großbritannien umstritten

Boris Johnson wird neuer Premierminister. Er gilt als Brexit-Hardliner

Gesetz gegen „No-Deal-Brexit“ tritt Anfang September in Kraft

Am 17.10.2019 einigen sich die EU und Großbritannien auf ein neues Abkommen. Eine Alternative für die Backstop-Regelung wurde gefunden

Das Abkommen muss durch Großbritannien und die EU ratifiziert werden. Eine Ratifizierung im britischen Unterhaus wird zunächst verschoben. Johnson stellt bei der EU einen Verlängerungsantrag

Umsetzung der von der EU beschlossenen Sofortmaßnahmen in das deutsche Umsatzsteuerrecht zum 01.01.2020

Neuregelung des Reihengeschäfts entspricht grundsätzlich der bisherigen Verwaltungspraxis

Zwischenhändler kann durch Verwendung seiner Umsatzsteueridentifikationsnummer als Lieferer auftreten

Export- und Importfälle werden in der Neufassung des Gesetzes erfreulicherweise ebenfalls geregelt

Verwendung der USt-IdNr. als Voraussetzung für Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen

## Geplante gesetzliche Neuregelung der sogenannten Quick Fixes im Rahmen des JStG 2019

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2019 plant der deutsche Gesetzgeber auch die Umsetzung der vom Rat der EU am 04.12.2018 mit Anwendung zum 01.01.2020 beschlossenen Sofortmaßnahmen (Quick Fixes) in Bezug auf das Umsatzsteuerrecht. Im Einzelnen handelt es sich um folgende geplante Gesetzesänderungen:

### 1. Neuregelungen zum Reihengeschäft

Mit der geplanten Gesetzesänderung zum 01.01.2020 gelten dann erstmals europaweit einheitliche Regelungen zum Reihengeschäft. Die Neuregelungen orientieren sich dabei an der schon bisherigen Auffassung der deutschen Finanzbehörden, d. h.:

- Wie bisher kann nur einer der Lieferungen die Warenbewegung und damit eine mögliche Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche oder Ausfuhrlieferung zugeordnet werden. Bei Beförderung oder Versendung durch den ersten Unternehmer ist die Warenbewegung (und damit die mögliche Steuerbefreiung) seiner Lieferung an den zweiten Unternehmer zuzuordnen.
- Bei Beförderung oder Versendung durch den letzten Unternehmer ist die Warenbewegung der Lieferung an ihn zuzuordnen.
- Bei Beförderungen oder Versendungen durch einen Zwischenhändler ist die Warenbewegung der Lieferung an ihn zuzuordnen.
- Soweit der Zwischenhändler nachweist, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat, ist die Warenbewegung und damit auch eine mögliche Steuerbefreiung seiner Lieferung zuzuordnen. Im Falle der innergemeinschaftlichen Lieferungen erfolgt der Nachweis über die Verwendung einer dem Zwischenhändler vom Abgangsstaat erteilten Umsatzsteueridentifikationsnummer (USt-IdNr.). Der Begriff „Verwendung“ setzt dabei ein positives Tun des Zwischenhändlers voraus. Diese Verwendung muss spätestens bei Beginn der Beförderung oder Versendung erfolgen, z. B. durch schriftliches Festhalten im Text des Auftragsdokumentes oder einer Erklärung des Zwischenhändlers (UD2) gegenüber dem leistenden Unternehmer, die ihm vom Abgangsstaat erteilte USt-IdNr. für alle künftigen Lieferungen verwenden zu wollen.
- Bei Exportfällen ist der Nachweis durch den Zwischenhändler (UD2) erbracht, wenn er bis zum Transport seine USt-IdNr. oder Steuernummer verwendet.
- Bei Importfällen gilt der Nachweis als erbracht, wenn die Ware entweder im Namen des Zwischenhändlers oder für Rechnung des Zwischenhändlers zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird.

### 2. Verwendung der USt-IdNr. als Voraussetzung für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen.

Eine innergemeinschaftliche Lieferung liegt ab 01.01.2020 nur noch dann vor, wenn der Abnehmer der Lieferung ein in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasster Unternehmer ist, der gegenüber dem Lieferer eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte gültige USt-IdNr. verwendet. Auf die Gültigkeit der USt-IdNr. darf nur vertraut werden, wenn diese bis zum Beginn der Lieferung geprüft wurde ([www.bzst.de](http://www.bzst.de)).

### 3. Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nur bei richtiger Angabe in der Zusammenfassenden Meldung.

Das bedeutet, dass die fristgerechte Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung zur materiell-rechtlichen Voraussetzung für die Umsatzsteuerbefreiung wird. Eine spätere Berichtigung wirkt für die Zwecke der Umsatzsteuerbefreiung allerdings auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurück.

### 4. Gesetzliche Regelung zur innergemeinschaftlichen Lieferung von Waren in ein Konsignationslager.

Bisher waren bei Lieferungen von Waren in ein eigenes Lager beim Kunden (Konsignationslager) in einem anderen EU-Land eine steuerfreie fiktive innergemeinschaftliche Lieferung im Ursprungsland (innergemeinschaftliches Verbringen) sowie ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Bestimmungsland zu deklarieren. Für Letzteren musste sich der Lieferer im Bestimmungsland umsatzsteuerlich registrieren lassen und bei Entnahme der Ware aus dem Lager eine steuerpflichtige Lieferung zum dortigen Steuersatz versteuern. Zukünftig wird vereinfachend erst dann von einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen, wenn die Ware durch den (bereits zu Beginn des Warentransports bekannten) Erwerber aus dem Lager entnommen wird, also der Verkauf erfolgt. Damit entfällt in den meisten Fällen die Registrierung des Verkäufers im Bestimmungsland. Weitere Bedingungen hierfür bestehen u. a. in der Einhaltung einer Lagerfrist von maximal zwölf Monaten, der Einhaltung von weiteren Aufzeichnungspflichten sowie dem Erfordernis, dass der Lieferer im Bestimmungsland nicht ansässig sein darf.

Korrekte Zusammenfassende Meldung wird materiell-rechtliche Voraussetzung für die Umsatzsteuerbefreiung

Vereinfachung der Deklarationspflichten für Lieferungen in ausländische Konsignationslager

## JStG 2019: Ausweitung der Sonderregelungen für Reiseleistungen auf B2B-Geschäfte

Nach derzeitiger Rechtslage ist die Margenbesteuerung des § 25 UStG auf Reiseleistungen beschränkt, die nicht für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind (sog. B2C-Bereich). Reiseleistungen für das Unternehmen des Leistungsempfängers (sog. B2B-Bereich) sind hingegen bisher nicht erfasst.

Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und der vom Bundesfinanzhof (BFH) vertretenen Auffassung ist diese Beschränkung der Margenbesteuerung auf Reiseleistungen im B2C-Bereich jedoch nicht mit dem Unionsrecht vereinbar.

Insoweit soll durch die im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2019 geplante Änderung eine Ausweitung der Margenbesteuerung auf B2B-Geschäfte erfolgen. Die Neuregelung soll nach dem Gesetzentwurf bereits am Tag nach der Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt in Kraft treten und stellt für die Praxis mithin eine bedeutende Herausforderung dar, sofern durch die Finanzverwaltung keine Übergangsregelung vorgesehen wird. Zu beachten sind insbesondere erforderliche Anpassungen der Aufzeichnungs- und Buchhaltungsprozesse.

Bis zum Inkrafttreten der Neuregelung steht es dem Unternehmer frei, sich derzeit schon unmittelbar auf das Unionsrecht zu berufen und damit die Margenbesteuerung im B2B-Bereich bereits anzuwenden, sofern dies für den einzelnen Unternehmer günstiger ist.

Bisherige Sonderregelungen für Reiseleistungen greifen nur im B2C-Bereich

Unionsrechtswidrigkeit der Einschränkung auf den B2C-Bereich

Geplante Ausweitung der Margenbesteuerung auf den B2B-Bereich ab dem Tag nach Verkündung des Gesetzes

Wahlrecht auf Anwendung des Unionsrechts bereits vor dem Inkrafttreten der Änderung

Möglichkeit der Bildung einer Gesamtmarge entfällt für Umsätze nach dem 31.12.2021

Einleitung und Stand des Gesetzgebungsverfahrens

Übersicht der potenziellen gesetzlichen Neuerungen:

Bei der Sonderregelung für die Besteuerung von Reiseleistungen bildet die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer nicht das Entgelt, sondern die Differenz (Marge) aus dem Betrag, den der Leistungsempfänger entrichtet, und den Aufwendungen für die Reisevorleistung. Nach der bisherigen Regelung war auch die Anwendung einer Gesamtmarge möglich. Diese Möglichkeit entfällt jedoch mit der geplanten Gesetzesänderung, allerdings erst für Umsätze nach dem 31.12.2021, sodass künftig zwingend eine Einzelmarge zu ermitteln ist.

Auswirkungen ergeben sich insbesondere für Geschäftsreisen, aber auch für Reiseleistungen, die das Unternehmen bspw. innerhalb des Konzerns weitergibt.

Zu beachten ist mit Anwendung der Margenbesteuerung der Wegfall des Vorsteuerabzugs des sog. Reiseveranstalters aus Reisevorleistungen. Da ein Umsatzsteuerausweis in der Rechnung des Reiseveranstalters unzulässig ist, entfällt der Vorsteuerabzug zudem auch auf der Ebene des B2B-Kunden.

Von Vorteil ist jedoch die einheitliche Leistungsortbestimmung, für die der Margenbesteuerung unterliegenden Reiseleistungen am Sitzort des leistenden Unternehmens, die zur Vermeidung von umsatzsteuerlichen Registrierungen im Ausland führen kann.

## Wichtige Änderungen des UStG und der UStDV

Neben den Änderungen, die sich insbesondere aus der Umsetzung der Quick Fixes für Unternehmer zum 01.01.2020 ergeben werden (vgl. Seite 4), waren im Referententwurf des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität aus Mai diesen Jahres zahlreiche weitere Änderungsvorschläge des Bundesfinanzministeriums enthalten.

Die wichtigsten Neuerungen auf dem Gebiet der Umsatzsteuer haben wir Ihnen im Folgenden in Kürze zusammengetragen – teilweise finden Sie einen Verweis auf einen ausführlichen Artikel diesen Newsletters:

- Streichung der Ortsbestimmung für unentgeltliche Lieferungen und Leistungen mit Ersatz durch die allgemeinen Ortsbestimmungsregelungen der MwStSystRL.
- Einführung eines ermäßigten Steuersatzes für E-Books zur Angleichung an den Steuersatz von klassischen Büchern.
- Anwendung der Margenbesteuerung von Reiseleistungen im B2B-Bereich (vgl. Seite 5).
- Neufassung der Steuerbefreiung für Sozialfürsorge und der mit der sozialen Sicherheit verbundenen Leistungen, soweit die Leistungen nicht nach anderen Regelungen von der USt befreit sind.
- Die Steuerbefreiung von Bildungsleistungen wird ebenfalls neu gefasst (vgl. insofern Seite 7).
- Auch die Steuerbefreiung von Leistungen i. Z. m. der Erziehung von Kindern und Jugendlichen und damit eng verbundener Lieferungen und Leistungen soll neu gefasst werden.

- Eine Neufassung ist ferner geplant für die Steuerbefreiung für Leistungen der Jugendhilfe sowie
- i. Z. m. Steuerbefreiungen für sonstige Leistungen von Personenzusammenschlüssen.
- Aufgehoben werden soll die Steuerbefreiung für die Abgabe von Verpflegung an Bord eines Schiffes zwischen inländischen und ausländischen Häfen.
- Darüber hinaus wird es Änderungen i. Z. m. dem Vorsteuervergütungsverfahren geben, d. h. wenn ausländische Unternehmer sich im Inland die gezahlte Vorsteuer erstatten lassen möchten.
- Ferner wird als weitere Neuerung eine Regelung geschaffen, nach der der Vorsteuerabzug und eine etwaige Steuerbefreiung im Falle der bewussten Beteiligung an einer Umsatzsteuerhinterziehung versagt wird.

Die Änderungen des Gesetzesentwurfs i. Z. m. der Umsatzsteuer sind mehr als zahlreich (die vorgenannte Übersicht ist nicht abschließend). Größtenteils basieren die Neuerungen auf Änderungen des Unionsrechts und der Umsetzung höchstrichterlicher Rechtsprechung; vor diesem Hintergrund ist eine finale Umsetzung zum 01.01.2020 nicht unwahrscheinlich – jedoch letztlich noch nicht geltendes Recht.

## Steuerfreiheit von Bildungsleistungen nach dem Entwurf des JStG 2019

Die aktuelle Fassung des sog. Jahressteuergesetzes 2019 sieht eine Neuregelung von § 4 Nr. 21 UStG ab dem 01.01.2021 vor, wodurch eine systemische Anpassung an den Art. 132 Abs. 1 Buchstabe i und j der MwStSystRL unter Berücksichtigung einiger EuGH-Urteile erreicht werden soll. Die Befreiung soll neben Einrichtungen des öffentlichen Rechts auch andere Einrichtungen mit vergleichbarer Zielsetzung erfassen.

Steuerbefreit werden Schul- und Hochschulunterricht, Ausbildung und Fortbildung sowie berufliche Umschulung und damit eng verbundene Lieferungen und sonstige Leistungen, wenn sie durch öffentlich-rechtliche Bildungseinrichtungen oder von mit diesen in ihrer Zielsetzung vergleichbaren privaten Bildungseinrichtungen erbracht werden. Vergleichbare Zielsetzungen liegen vor, wenn die privaten Einrichtungen Kenntnisse und Fähigkeiten vermitteln, die geeignet sind, einen Schul- und Hochschulabschluss, Berufsabschluss oder berufliche Kenntnisse durch Fortbildung zu erwerben, zu erhalten oder zu erweitern. Die Befreiung soll zukünftig nicht mehr von der Erteilung einer landesbehördlichen Bescheinigung abhängen, sondern vom Finanzamt festgestellt werden. Außerdem soll auch der Unterricht an den Bildungseinrichtungen durch Privatlehrer steuerbefreit werden.

Bei den steuerbefreiten Leistungen werden nach dem Entwurf zukünftig zwei Gruppen unterschieden:

Steuerbefreiter Schul- oder Hochschulunterricht ist die Vermittlung und Vertiefung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen je nach Fortschritt und Spezialisierung der Schüler und Studierenden und darf zudem nicht der reinen Freizeitgestaltung dienen. Erfasst ist Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung oder Berufsausbildung oder einer allgemeinen Weiterentwicklung von Kenntnissen der Schüler dient. Spezialisierter Unterricht, wie bspw. durch Fahr-, Tanz- oder Kampfsportschulen, wird durch diese Leistungsart regelmäßig nicht erfasst.

Fortgang des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten

Neuregelung soll Anpassung an EU-Vorgaben erreichen

Änderung für private Bildungseinrichtungen: Begünstigung wird durch FA ermittelt

Künftig zwei Arten begünstigter Bildungsleistungen:

Klassischer allgemeinbildender oder berufsausbildender Unterricht (wie) an öffentlich-rechtlichen (Hoch-)Schulen

**Berufsbezogener Unterricht mit Einschränkungen steuerbefreit**

**Bundesrat fordert Ausweitung der Steuerbefreiung**

**Für Unternehmen mit Aufsichtsrat**

**Aufsichtsratsvergütungen nach EuGH nicht immer umsatzsteuerpflichtig**

**Laut deutscher Finanzverwaltung sind Aufsichtsratsvergütungen dagegen umsatzsteuerpflichtig**

**Weitere Entwicklung bleibt abzuwarten**

**Nichterkennen eines Tauschs verursacht unrichtige Rechnungen mit dem Risiko des falschen Steuerausweises sowie unberechtigten Vorsteuerabzugs**

Leistungen für die Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung sind begünstigt, wenn sie einen direkten Bezug zu einem Gewerbe oder Beruf aufweisen bzw. dem Erwerb oder der Erhaltung beruflicher Kenntnisse und nicht der reinen Freizeitgestaltung dienen. Für Fortbildungen gilt einschränkend, dass sie nur bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht der Einrichtung begünstigt sind. Unter diesen Bedingungen kann auch spezialisierter Unterricht steuerbefreit sein.

Der Bundesrat fordert in seiner Stellungnahme eine umfassendere Steuerbefreiung, insbesondere im Hinblick auf die Bereiche Erwachsenen-, Familien- und Jugendbildung, die allgemeine Weiterbildung und die Angebote im sozialen Bereich, da die Neuregelung insbesondere auf Volkshochschulen und deren Kursinhalte in der geplanten Fassung nicht mehr anwendbar wäre.

Anbieter von Bildungsleistungen sollten bereits jetzt prüfen, ob sich die geplanten Änderungen auf ihr Angebot auswirken. In diesem Fall sind die Folgen beim Vorsteuerabzug sowie bei der Preisgestaltung in den Blick zu nehmen.

## **Umsatzsteuerpflicht von Aufsichtsräten**

Am 13.06.2019 entschied der Europäische Gerichtshof (EuGH) im Fall eines niederländischen Aufsichtsrats, dass die Aufsichtsratsvergütung nicht der Umsatzsteuer unterliegt.

Nur wirtschaftliche Tätigkeiten, die von den Mitgliedern des Aufsichtsrats selbstständig ausgeübt werden, können zu steuerbaren und umsatzsteuerlichen Leistungen führen. Eine solche liegt vor, wenn die Tätigkeit im eigenen Namen, auf eigene Rechnung und in eigener Verantwortung ausgeübt wird. Ein Aufsichtsratsmitglied übt seine Tätigkeiten aber weder im eigenen Namen noch auf eigene Rechnung aus und trägt auch nicht die Verantwortung und das mit der Ausübung der Tätigkeiten einhergehende wirtschaftliche Risiko. Vielmehr wird das einzelne Aufsichtsratsmitglied für Rechnung und unter der Verantwortung des gesamten Aufsichtsrats tätig, ohne ein wirtschaftliches Risiko für die eigene Tätigkeit zu tragen. Infolgedessen unterliegt die Aufsichtsratsvergütung mangels wirtschaftlicher Tätigkeit des Aufsichtsratsmitglieds nicht der Umsatzsteuer.

Dagegen gelten Aufsichtsratsmitglieder in Deutschland nach derzeit eindeutiger Auffassung der Finanzverwaltung als selbstständige Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Da Aufgaben und Befugnisse von Aufsichtsräten in Deutschland mit denen in den Niederlanden vergleichbar sind, sollte sich das Urteil des EuGH auch auf Vergütungen für Aufsichtsräte in Deutschland auswirken. Es bleibt abzuwarten, wie die deutsche Finanzverwaltung hiermit umgehen wird.

Für die Vergangenheit besteht Vertrauensschutz. Dennoch sollten Umsatzsteuerbescheide, in denen die Tätigkeit der Aufsichtsräte als selbstständig und damit umsatzsteuerpflichtig eingestuft wurde, bei Bedarf durch Einspruch offen gehalten werden.

## **Tauschähnliche Umsätze eines Abbruchunternehmers**

Unlängst entschied der Europäische Gerichtshof (EuGH) zu den in der Praxis häufig auftretenden Konstellationen tauschähnlicher Umsätze eines Abbruchunternehmers. Die Problematik eines Tauschs bzw. tauschähnlichen Umsatzes besteht darin, dass bei Nichterkennen dieser umsatzsteuerlichen Folge nur eine Leistung der sich gegenüberstehenden



beiden Leistungen abgerechnet wird. Infolgedessen erfolgt die Abrechnung regelmäßig mit falscher Bemessungsgrundlage und zu hohem Umsatzsteuerausweis. Das begründet Risiken für beide am Tausch Beteiligten.

Anders als das Umsatzsteuergesetz (UStG) enthält die Mehrwertsteuersystemrichtlinie keine Regelungen zum Tausch und zu tauschähnlichen Umsätzen. Nach dem UStG liegt ein Tausch vor, wenn das Entgelt für eine Lieferung ebenfalls in einer Lieferung besteht (z. B. Inzahlungnahme eines Gebrauchtwagens bei dem Erwerb eines Neuwagens). Ein tauschähnlicher Umsatz ist hingegen gegeben, wenn das Entgelt für eine sonstige Leistung in einer Lieferung oder sonstigen Leistung besteht (z. B. Abbruchleistung gegen Abgabe der werthaltigen Abfälle). Das Entgelt für eine umsatzsteuerpflichtige Leistung eines Unternehmers muss also nicht in einer Geldleistung bestehen.

Im Hinblick auf umsatzsteuerliche Leistungsbeziehungen bei der Abgabe werthaltiger Abfälle gibt die deutsche Finanzverwaltung konkrete Fälle von tauschähnlichen Umsätzen an, um entsprechende Fälle einzuordnen. Daneben geben Vereinfachungsregelungen vor, in welchen Konstellationen und Vertragsgestaltungen tauschähnliche Umsätze angenommen werden können. Bei werthaltigen Abfällen geht die Finanzverwaltung grundsätzlich von einem tauschähnlichen Umsatz aus.

Dem Vorabentscheidungsersuchen lagen zwei Sachverhalte zugrunde: Leistungen nach einem Abbruchvertrag mit Entsorgungsverpflichtung des Abbruchunternehmers sowie ein „Kauf zur Demontage“ schrottreifer Maschinen. Im ersten Fall beeinflusste der vom Abbruchunternehmer verwertete Metallschrott den veranschlagten Preis für den Abbruch, im zweiten Fall minderte die vom Abbruchunternehmen zu erbringende Demontageleistung den Kaufpreis der Maschinen. Seine Kalkulationsgrundlage legte der Unternehmer aber gegenüber seinem Auftraggeber in beiden Fällen nicht offen. Das finnische Finanzamt ging davon aus, dass der Auftraggeber im ersten Fall eine Schrottlieferung an den Abbruchunternehmer ausführte, für die Umsatzsteuer abzuführen war. Im zweiten Fall erkannte das Finanzamt in der Demontage der Altmaschinen („Kauf zur Demontage“) eine Dienstleistung, für die der Abbruchunternehmer Mehrwertsteuer schuldet.

Nach Ansicht des EuGH kann ein Tausch auch dann vorliegen, wenn die Gegenleistung nicht in Geld erbracht wird, sondern in einer Sachleistung besteht. Damit bestätigt der EuGH die deutsche Verwaltungspraxis dem Grunde nach. Abweichend hebt der EuGH jedoch hervor, dass es für das Vorliegen eines Tauschs nicht darauf ankommt, ob die Werte der Sachleistungen (hier: Abbruchabfall) bekannt und in den vertraglichen Regelungen enthalten sind.

Auf dieser Grundlage kann sich in Zukunft in einer Vielzahl weiterer Fälle die Frage stellen, ob preismindernde Faktoren eine Entgeltminderung einer Leistung oder einen Tausch bzw. tauschähnlichen Umsatz (also zwei sich gegenüberstehende Leistungen) auslösen.

## **EuGH-Vorlage zur umsatzsteuerlichen Behandlung einer Ausbaumaßnahme an einer öffentlichen Gemeindestraße**

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) die Frage vorgelegt, ob bei einer unentgeltlichen Lieferung von Erschließungsanlagen ein Vorsteuerabzug für die zum Bau der Anlage bezogenen Leistungen möglich ist.

Vorliegend hatte eine Gemeinde einem Unternehmer die Genehmigung zum Betrieb eines Steinbruchs unter der Auflage der Erschließung einer öffentlichen Gemeindestraße, die

Im EU-Recht keine Regelungen zum Tausch – im UStG schon

Wert der Abfälle nach deutscher Finanzverwaltung maßgeblich

Nach deutschem Recht ist der Vorsteuerabzug von Eingangsleistungen im Zusammenhang mit unentgeltlichen Ausgangsumsätzen ausgeschlossen

Laut EuGH waren bis dato unentgeltliche Dienstleistungen für den Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen unschädlich, es genügte eine Zuordnung zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen

Der Ausgang des EuGH-Verfahrens bleibt abzuwarten

Für Unternehmen im Speditionsge-  
werbe, Tankkartenemittenten und  
Mineralölgesellschaften  
Nur der unmittelbare Vertragspartner  
des Tankkartenemittenten bezieht  
eine Kraftstofflieferung

Die Bereitstellung der Tankkar-  
ten durch einen Reseller wird als  
eine von der Umsatzsteuer befreite  
Gewährung eines Kredits angese-  
hen, mit der Folge des Vorsteueraus-  
schlusses

für den Abtransport des Kalksteins erforderlich war, erteilt. Für die Eingangsleistungen zur Erschließung der Gemeindestraße wurde vom Unternehmer ein Vorsteuerabzug begehrt.

Nach deutschem Recht steht der klagenden Unternehmerin kein Vorsteuerabzug zu. Ein Unternehmer ist zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn er Eingangsleistungen für Zwecke seines Unternehmens und damit für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezieht. Dies setzt voraus, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren Ausgangsumsätzen, die das Recht auf Vorsteuerabzug eröffnen, besteht. Ausnahmsweise ist ein Vorsteuerabzug auch ohne einen solchen unmittelbaren Zusammenhang möglich, wenn die Kosten zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und sie Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenständen oder erbrachten Dienstleistungen sind.

Nach bisheriger Rechtsprechung des BFH stellt die erbrachte Baumaßnahme eine unentgeltliche Werklieferung dar. Demnach erfolgt der Leistungsbezug unmittelbar für eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit, sodass der Vorsteuerabzug ausscheidet.

Unionsrechtlich erscheint dies aber zweifelhaft. In den Rechtssachen Sveda und Iberdrola hat der EuGH im Zusammenhang mit der Herstellung einer Straße bzw. einer Pumpstation für den Vorsteuerabzug genügen lassen, dass die Kosten für die bezogenen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und als solche Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Einen Zusammenhang zu einer unentgeltlichen Dienstleistung hat er für den Vorsteuerabzug insoweit als nicht problematisch angesehen.

Die entscheidende Frage im vorliegenden Fall ist daher: Besteht ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang, sei es zu einem bestimmten steuerpflichtigen Eingangsumsatz oder aber zur wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen? Sofern ein solcher Zusammenhang zu bejahen ist, sollte dem Steuerpflichtigen der Vorsteuerabzug zustehen. Zudem gilt es zu klären, ob die unentgeltliche Lieferung trotz unternehmerischen Zwecks besteuert werden muss.

Ein Vorsteuerabzug könnte im vorliegenden Fall, entgegen der nationalen Beurteilung, also durchaus in Betracht kommen.

## Verwendung von Tankkarten: EuGH sieht erneut Kreditgewährung statt Reihengeschäft

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat mit Urteil vom 15.05.2019 entschieden, dass Mineralölgesellschaften respektive die Tankkartenemittenten die Befähigung, über den Kraftstoff wie ein Eigentümer zu verfügen, nicht auf ein weiteres Unternehmen übertragen können.

Im Urteilsfall waren vier Unternehmen beteiligt: die Mineralölgesellschaft, der Tankkartenemittent, der Vertragspartner des Tankkartenemittenten VP und TU, ein Tochterunternehmen von VP. VP organisierte als Servicegesellschaft die Abrechnung der Tankkarten und stellte diese dem TU bereit. TU setzte bei der Betankung von zu überführenden Fahrzeugen die Tankkarte ein, die Abrechnung erfolgte durch den Tankkartenemittenten gegenüber VP und dieser berechnete den Aufwand weiter.

Nach Auffassung des EuGH hat VP allerdings keine Verfügungsmacht über den Kraftstoff und kann daher keine Kraftstofflieferungen an TU vornehmen. Der EuGH begründet seine

Sichtweise damit, dass TU den Kraftstoff nach eigenem Ermessen direkt bei den Tankstellenbetreibern kaufen kann. Deshalb habe tatsächlich TU die Entscheidungsbefugnis über die Modalitäten des Kraftstoffkaufs, könne also wählen, wo, wann, wie viel und was getankt sowie wie der Kraftstoff verwendet werde.

Auf dieser Grundlage stuft der EuGH die Bereitstellung von Tankkarten durch VP für ihre Tochtergesellschaft als von der Mehrwertsteuer befreite Kreditgewährung und nicht als eine Kraftstofflieferung ein. Dies hat zur Folge, dass VP die Umsatzsteuer aus den Kraftstofflieferungen an TU schuldet und in den Rechnungen unberechtigt Umsatzsteuer ausgewiesen hat, aus denen TU kein Vorsteuerabzug zusteht.

Die Finanzverwaltung beurteilt entsprechende Sachverhalte, entgegen einem ähnlichen Urteil des EuGH, seit Jahren als Liefergeschäft in Form eines sog. Reihengeschäfts. Bedingung hierfür ist laut Finanzverwaltung, dass die Verträge zwischen den Beteiligten in der Kette den Anforderungen eines Kaufvertrags genügen.

Die bisherige Lösung über ein Reihengeschäft bot national und grenzüberschreitend eine einheitliche Lösung an. Diese Praktikabilität ist im Rahmen eines Vermittlungsmodells nicht abbildbar. Abzuwarten bleibt, ob die Finanzverwaltung auch nach dem nunmehr ergangenen EuGH-Urteil an ihrer Sichtweise festhält, diese als Liefergeschäfte einzuordnen.

## Rückforderung rechtsgrundlos gezahlter Umsatzsteuer vom Finanzamt möglich?

Grundsätzlich schuldet der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist eine Ausnahme, z. B. bei Dienstleistungen eines im EU-Ausland ansässigen Unternehmers, bei Bauleistungen oder bei Grundstücksverkäufen. Mit der Anzahl der Ausnahmetatbestände steigt auch die Anzahl der Fälle, in denen die Umsatzsteuer irrtümlich berechnet und der sog. Reverse-Charge-Mechanismus dabei übersehen wird.

Dem Vorabentscheidungsersuchen aus Ungarn lag folgender Sachverhalt zugrunde: PORR hatte im Zusammenhang mit dem Bau einer Autobahn von mehreren Dienstleistungserbringern ordnungsgemäße Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erhalten. PORR hatte diese Rechnungen bezahlt, die ausgewiesenen Vorsteuerbeträge abgezogen und anschließend deren Erstattung beantragt. Die Steuerverwaltung nahm indes an, dass die in den betreffenden Rechnungen ausgewiesenen Leistungen mit einer aus Bautätigkeiten bestehenden Haupttätigkeit im Zusammenhang stünden und nach den ungarischen Vorschriften dem Reverse-Charge-Verfahren hätten unterworfen werden müssen. Die Rechnungsaussteller hätten die Rechnungen daher ohne Ausweis der Umsatzsteuer erstellen und auf ihnen angeben müssen, dass für sie die Regelung über die Verlagerung der Steuerschuldnerschaft gelte. Die Steuerverwaltung lehnte infolgedessen den geltend gemachten Vorsteuerabzug ab und verwies PORR darauf, den Vorsteuerabzug nach dem Reverse-Charge-Mechanismus geltend zu machen. Dazu hätte PORR als Leistungsempfänger jedoch zuvor die Umsatzsteuer direkt an die Finanzverwaltung abführen müssen. Das hatte PORR u. a. mit dem Argument verweigert, die Dienstleister hätten die Umsatzsteuer bereits gezahlt.

Nach Auffassung des ungarischen Gerichts hätte die Steuerverwaltung u. a. prüfen müssen, ob die Rechnungsaussteller in der Lage gewesen waren, PORR den irrtümlich gezahlten Steuerbetrag zu erstatten, und ob sie berechtigt gewesen waren, von der Steuerverwaltung die Rückzahlung dieser Beträge zu verlangen.

Fortführung der bisherigen EuGH-Rechtsprechung

Deutsche Finanzverwaltung lehnte Reihengeschäfte bisher ab

Reaktion der Finanzverwaltung bleibt abzuwarten

Umsatzsteuerschuldner ist grundsätzlich der leistende Unternehmer – in immer mehr Ausnahmefällen geht die Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger über

Nur gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer kann als Vorsteuer abgezogen werden

Keine gesetzliche Regelung zur Rückerstattung rechtsgrundlos gezahlter Umsatzsteuer

Recht auf Vorsteuerabzug kann grundsätzlich nicht eingeschränkt werden; infolgedessen begründet der Effektivitätsgrundsatz ausnahmsweise einen unmittelbaren Anspruch gegenüber der Finanzverwaltung

Rückforderung von der Finanzverwaltung ggf. im Billigkeitswege möglich

Platzierungsabhängige Preisgelder in bestimmten Wettbewerben sind nicht steuerbar

Steuerbarkeit gegeben bei platzierungsunabhängiger Vergütung oder wenn jeder Wettbewerber ein Preisgeld erhält

Nach BMF keine analoge Anwendbarkeit auf jede andere erfolgsabhängige Leistungsvergütung

Glücksspielveranstalter erbringt steuerbare Leistung

Der EuGH ist weiterhin der Auffassung, dass der Leistungsempfänger zunächst die Rückforderung der Steuer vom Leistenden im Zivilrechtswege einfordern muss. Falls sich die Rückzahlung durch den Leistungserbringer – wie z. B. im Fall von dessen Zahlungsunfähigkeit – jedoch als unmöglich oder übermäßig schwierig erweist, kann sich ein betroffener Leistungsempfänger ausnahmsweise unmittelbar an seine Steuerbehörde wenden.

Stellt sich z. B. bei einer Betriebsprüfung heraus, dass ein Leistungsempfänger – ohne Beteiligung und Kenntnis eines Betrugs – rechtsgrundlos Umsatzsteuer an den Leistungserbringer gezahlt hat, muss er sich zunächst an den Leistungserbringer wenden und die Umsatzsteuer von ihm – ggf. auf dem Klagewege – zurückfordern. Das Finanzamt muss dabei nicht prüfen, ob der Leistende die Umsatzsteuer zurückzahlen kann. Erhält der Leistungsempfänger trotz aller Mühen die Umsatzsteuer nicht erstattet, ist ein Antrag auf Erstattung an die Finanzverwaltung zu richten. Es bleibt abzuwarten, wie sich die Finanzverwaltung dazu in der Zukunft positioniert.

## Umsatzsteuerliche Behandlung von Preisgeldern

Das Bundesministerium für Finanzen (BMF) ändert seine bisherige Verwaltungsauffassung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von platzierungsabhängigen Preisgeldern. So stellen auf einige Gewinner begrenzte platzierungsabhängige Preisgelder des Veranstalters kein Entgelt für die Teilnahme an einem Wettbewerb dar, da sie nicht für die Teilnahme gezahlt werden, sondern für die Erzielung eines bestimmten Wettbewerbsergebnisses. Dazu verweist das BMF auf höchstrichterliche Rechtsprechung, die keinen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Dienstleistung und ggf. Preisgeld annimmt und daher eine Steuerbarkeit verneint. Für einen unmittelbaren Zusammenhang müsse die Gegenleistung den tatsächlichen Gegenwert für die erbrachte Leistung bilden. In den entschiedenen Fällen (Pferderennen, Pokerspiel) wird der Eintritt der Preisgeldzahlung bei einer Wettbewerbsteilnahme als derart ungewiss angesehen, dass ein unmittelbarer Zusammenhang nicht mehr bestehen kann.

Die Teilnahme an einem Wettbewerb (z. B. Pferderennen, Pokerturnier, sportlicher Wettbewerb, Schönheitskonkurrenz, Ausscheidungsspiel) stellt nunmehr nur dann eine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung dar, wenn der Veranstalter eine von der Platzierung unabhängige Vergütung zahlt (z. B. Antrittsgelder oder platzierungsunabhängige Preisgelder). Eine gestaffelte Vergütung ist insoweit unschädlich. Wenn jeder Teilnehmer bei platzierungsabhängigen Preisgeldern eine Zahlung erhält und nur die Höhe ungewiss ist, liegt nach Auffassung des BMF ein Entgelt für die Wettbewerbsteilnahme vor, bei dem allein die Höhe der Bemessungsgrundlage ungewiss ist.

Die Rechtsprechung soll nach Ansicht der Finanzverwaltung aber grundsätzlich nicht auf alle Arten von Leistungen, die gegen Zahlung einer erfolgsabhängigen Vergütung erbracht werden, zu übertragen sein. Eine steuerbare Leistung gegen Entgelt liege bei erfolgsabhängigen Vermittlungsleistungen, Verkaufsförderungen, Versteigerung und Währungsumtausch vor. Allein die Ungewissheit der Zahlung des Entgelts beseitige den unmittelbaren Zusammenhang nicht ausnahmslos. Zukünftig ist danach zu differenzieren, ob die Zahlung für einen (ungewissen) Erfolg oder aufgrund einer tatsächlich erbrachten Leistung gezahlt wird.

Die Leistung der Veranstalter von Glücksspielen (Geldspielautomatenaufsteller, Spielbankbetreiber etc.) besteht in der Zulassung zum Spiel mit Gewinnchance, für die sie einen Spieleinsatz als Gegenleistung erhalten; hierin liegt jeweils ein steuerbarer Leistungsaustausch.

Die geänderte Finanzverwaltungsauffassung ist in allen offenen Fällen anwendbar. Für Wettbewerbe vor dem 01.07.2019 wird es nicht beanstandet, wenn einvernehmlich von einem steuerpflichtigen Entgelt ausgegangen wird; auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs.

## Regelsteuersatz für Pflanzenlieferungen für eine Gartenanlage

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte unlängst einen Fall zu entscheiden, bei dem ein Garten- und Landschaftsbau betreibendes Unternehmen für einen Kunden eine komplette Gartenanlage anlegen sollte. In der Rechnung hatte der Unternehmer für das Liefern und Einsetzen der Pflanzen den ermäßigten Steuersatz von 7 %, für das Anlegen der Gartenanlage hingegen den Regelsteuersatz von 19 % abgerechnet. Das Finanzamt ging im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung bei dem Liefern und Einsetzen der Pflanzen sowie dem Anlegen der Gartenanlage insgesamt von einer einheitlichen Leistung zum Regelsteuersatz von 19 % aus. Der Fall landete schließlich beim BFH.

Noch in 2009 hatte der BFH entschieden, dass es sich bei der Lieferung von Pflanzen und deren Einpflanzen durch denselben Unternehmer um zwei getrennt zu beurteilende Leistungen handelt, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen.

Im nun entschiedenen Fall bejahte der BFH hingegen eine einheitliche und damit insgesamt dem Regelsteuersatz unterliegende Leistung. Der Unterschied zum in 2009 entschiedenen Fall liegt darin, dass durch die Kombination der Pflanzenlieferungen mit den Gartenbauarbeiten eine Gartenanlage und damit etwas Neues geschaffen wurde, hinter das die Pflanzenlieferungen und die Gartenbauarbeiten zurücktreten. Bei dieser Anlage seien nach Sicht des Durchschnittsverbrauchers die einzelnen Liefer- und Leistungselemente so eng miteinander verknüpft, dass etwas Neues geschaffen werde, dessen Aufspaltung in Lieferung und Einsetzen der Pflanzen einerseits und Anlegen der Gartenanlage andererseits wirklichkeitsfremd wäre.

Da die Lieferung der Pflanzen nicht den Hauptbestandteil der einheitlichen Gesamtleistung bildet, unterliegt diese dem allgemeinen Steuersatz.

## Fahrschulunterricht ist kein steuerfreier Unterricht

Die nationalen Steuerbefreiungen für gewerbliche Bildungsleistungen stehen nicht im Einklang mit dem Unionsrecht. Meist scheitern private Lehrer und Schulen an der geforderten Anerkennung als Ersatzschule oder an der Bescheinigung der Landesbehörde, um die Voraussetzungen für die nationale Steuerbefreiung zu erhalten.

Abhilfe verschaffte hier bislang der weit ausgelegte Begriff der Bildungsleistung nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie, auf den sich zahlreiche Anbieter gewerblicher Bildungsleistungen berufen haben.

Allerdings fasste der Europäische Gerichtshof (EuGH) diese Begriffsdefinition in seinem letzten Urteil deutlich enger als bisher. So wird der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts nun auf den eigentlichen Kern des Unterrichts an allgemeinbildenden Schulen reduziert.

Auf dieser engeren Auslegung basierend, kommt der EuGH zu dem Schluss, dass Fahrschulunterricht nicht unter diese neue Begriffsdefinition fällt. Begründet wird dies damit,

Bei der Anlage einer Gartenanlage liegt eine einheitliche Leistung vor

Die Lieferung von Pflanzen und deren Einpflanzen sind dagegen als getrennte Leistungen zu beurteilen

Steuerbefreiung von gewerblichen Bildungsleistungen

Deutlich engere Begriffsauslegung als bisher

Anwendungsbereich durch EuGH-Urteil nunmehr erheblich eingeschränkt

Wann gilt eine Leistung tatsächlich als ausgeführt?

Zeitpunkt der Leistungserbringung:  
– bei Beendigung der Arbeiten  
– mit Abnahme, wenn dies vorher vereinbart wurde

Gestaltungspotenzial – auch in anderen Branchen

(Nur) Warengattung als Leistungsbeschreibung

FA und FG: Ablehnung des Vorsteuerabzugs

dass Fahrschulunterricht ein spezialisierter Unterricht sei, der nicht mit der den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichgestellt werden könne.

Die engere Auslegung der Steuerbefreiung durch den EuGH betrifft alle Anbieter von gewerblichen Bildungsleistungen. Anbieter, die ihre Steuerfreiheit bislang mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie begründet haben, müssen damit rechnen, dass ihre Leistungen nun doch mit Umsatzsteuer belastet werden. Betroffene Anbieter sollten ihre Leistungen daher erneut prüfen und ggf. neu bewerten.

## Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer bei Bau-/Montageleistungen

Die Umsatzsteuer entsteht bei der sog. Sollbesteuerung grundsätzlich mit Ablauf des Monats der Leistung. Diese einfache gesetzliche Regelung bringt in der Praxis und nicht nur in Deutschland viele offene Fragen mit sich.

Nach Auffassung der polnischen Finanzverwaltung gilt die Leistung mit Beendigung der physischen Arbeiten als ausgeführt. Ein Bauunternehmen klagte dagegen und machte geltend, das Finanzamt lasse unbeachtet, dass die Abnahme eines Bauwerks nach der Internationalen Vereinigung der Beratenden Ingenieure (FIDIC) in der Branche unumgänglich und die Fertigstellung daher auch erst nach der Abnahme als abgeschlossen anzusehen sei.

Am 02.05.2019 entschied der Europäische Gerichtshof (EuGH), dass Bau- und Montageleistungen gewöhnlich im Zeitpunkt des Abschlusses der physischen Arbeiten als erbracht anzusehen sind. Von diesem Grundsatz kann aufgrund konkreter Vertragsbestimmungen abgewichen werden, wenn diese Bedingungen mit der Leistung untrennbar verbunden und für deren Vollständigkeit ausschlaggebend sind. In diesem Sinne könne nicht von einer abgeschlossenen Bau- oder Montageleistung vor deren Abnahme ausgegangen werden. Im Rahmen einer Abnahme kann der Empfänger der Leistungen deren Ordnungsmäßigkeit prüfen und ggf. Mängel geltend machen.

Dieses EuGH-Urteil bestätigt die Praxis in der deutschen Bauwirtschaft, soweit eine Abnahme vereinbart wird. Darüber hinaus können die Grundsätze dieser Rechtsprechung auch in anderen Branchen (z. B. IT oder Maschinenbau) Anwendung finden. So können die Parteien durch eine vertraglich vereinbarte Abnahme den Zeitpunkt der Vollendung der Leistungserbringung bei der Umsatzsteuer definieren und potenzielle Vorfinanzierungsprobleme bei der Umsatzsteuer vermeiden.

## Erleichterte Rechnungstellung im Niedrigpreissegment?

Nach seinem Beschluss vom 14.03.2019 hält es der Bundesfinanzhof (BFH) für möglich, dass die nicht weiter spezifizierte Bezeichnung von Liefergegenständen mit der Warengattung eine mit Blick auf den Vorsteuerabzug ausreichende Leistungsbeschreibung sein kann. Die Bestätigung dieses Beschlusses im einstweiligen Rechtsschutzverfahren steht allerdings noch aus. Auch ist eine Vorlage beim Europäischen Gerichtshof (EuGH) nicht ausgeschlossen.

In dem zugrunde liegenden Verfahren wurde als Leistungsbeschreibung in Eingangsrechnungen verschiedener Textillieferanten lediglich die Warengattung genannt (z. B. Hose, Bluse, Damenrock, Pullover, T-Shirt etc.). Dem Finanzamt und dem Finanzgericht reichte

dies für den Vorsteuerabzug aus den Eingangsrechnungen nicht aus, u. a. wegen der nicht spezifizierten Leistungsbeschreibung. Demnach reiche eine bloße Angabe einer Gattung nicht aus; es handele sich dabei um keine „handelsübliche Bezeichnung“, die aber Voraussetzung des Vorsteuerabzugs sei. Zudem verwehre die Verwendung von Warengattungsamen als Leistungsbezeichnung dem Finanzamt die Möglichkeit, doppelte Abrechnungen zu erkennen, aufzudecken und so Missbräuche (z. B. Karussellgeschäfte) zu verhindern.

Vorstehendem trat der BFH mit seinem Beschluss im einstweiligen Rechtsschutzverfahren entgegen. Demnach bestehen ernstliche Zweifel, dass der Vorsteuerabzug für den Wareneingang im Niedrigpreissegment nur deshalb zu versagen ist, weil die Leistungsbeschreibung in den zugehörigen Rechnungen lediglich in einer nicht spezifizierten Warengattung besteht. Anders als z. B. bei hochpreisigen Waren (z. B. Uhren und Armbändern) reiche die nicht spezifizierte Warengattungsbezeichnung als ordnungsgemäße Leistungsbeschreibung in einer Rechnung wohlmöglich aus. Den gleichen Maßstab wie im Hochpreissegment auch im Niedrigpreissegment anzusetzen, sei unverhältnismäßig. Zudem sei zu überlegen, ob überhaupt der deutsche umsatzsteuerliche Begriff der „handelsüblichen Bezeichnung“ mit der unionsrechtlichen Begrifflichkeit der „Art der gelieferten Gegenstände“ übereinstimme oder EU-rechtswidrig sei.

Abzuwarten bleibt, ob der BFH in der Entscheidung zum Hauptverfahren bei seiner Auffassung aus dem Verfahren zum einstweiligen Rechtsschutz bleibt oder nicht oder die Frage am Ende sogar dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) zur Entscheidung vorlegt.

Konsequenzen für die Praxis: Klar ist, dass die Entscheidung im Hauptverfahren des BFH grundsätzlich abgewartet werden muss. Angezeigt ist aber auch, dass vor dem Hintergrund der noch ausstehenden vorgenannten Entscheidungen derzeit Vorgänge mit ähnlichen Sachverhalten offen gehalten werden müssen, um ggf. schlussendlich profitieren zu können. Bleibt es am Ende inhaltlich bei dem derzeit vorliegenden Beschluss des BFH, kann für die Zukunft erwogen werden, wie dies von Lieferanten im Niedrigpreissegment genutzt werden kann, um etwa „schlankere“, weniger komplexe Prozesse bei der Aufnahme neuer und bestehender Artikel in die Fakturierung auszuschöpfen.

## Neues Ungemach beim Vorsteuerabzug aus Rechnungen an Briefkastenanschrift

Die letzten Liberalisierungen des Rechnungsstellungsrechts durch die Rechtsprechung brachten in vielerlei Hinsicht Sicherheit in der unternehmerischen Praxis: rückwirkende Rechnungsberichtigungen ggf. ohne Strafzinsen oder grundsätzliche Akzeptanz von Rechnungen von oder an Briefkastenanschriften. Einen Euphoriedämpfer in diesem Reigen stellt eine neuere Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) dar, wonach die bloße Erreichbarkeit des Rechnungsausstellers an der Briefkastenanschrift nicht ausreicht, um den Vorsteuerabzug zu erhalten. Vielmehr muss der Rechnungsempfänger dies auch nachweisen.

In dem zugrunde liegenden Verfahren begehrte der Kläger den Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen, in denen die Anschriften des Rechnungsausstellers aus Straßen- und Ortsnamen bestanden, die sich – nach den Ermittlungen des Finanzamts – als unzutreffend herausstellten. An diesen Anschriften hatten im fraglichen Jahr weder Wohnungen noch Betriebsstätten bestanden. Das Finanzamt lehnte daher den Vorsteuerabzug aus den Rechnungen wegen des Fehlens der verpflichtenden Angabe einer vollständigen Anschrift des leistenden Unternehmers ab.

„Ernstliche Zweifel“ des BFH

EU-rechtliche Bedenken

Ausgang des Hauptsacheverfahrens offen

Verfahren „offen halten“ und Entwicklung beobachten

Tendenziell: liberalisiertes Rechnungsstellungsrecht

Aber: Nachweispflicht gefordert

BFH-Verweis auf EuGH-Rechtsprechung

Erreichbarkeit im Rechnungsstellungszeitpunkt!

Beweislast des Leistungsempfängers

Kein Problem bei Stammlieferanten

„Provokation“ von Nachweisen

EuGH setzt sich erneut mit Frage zum erfolglosen Unternehmer auseinander

Errichtung einer Cafeteria mit der Absicht, diese sowohl zu steuerfreien (10 %) als auch zu steuerpflichtigen (90 %) Umsätzen zu verwenden

Nutzung der Cafeteria zu steuerpflichtigen Zwecken wird eingestellt und das Gewerbe abgemeldet

Der BFH stellte in Anlehnung an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zunächst klar, dass für eine ordnungsgemäße Rechnung eine Anschrift genüge, unter der der Rechnungsaussteller postalisch erreichbar sei. Demnach genüge auch eine Briefkastenanschrift. Des Weiteren erläuterte der BFH die zeitlichen Dimensionen des Begriffs der „vollständigen Anschrift“. Maßgebend sei, dass die dortige Erreichbarkeit in dem Zeitpunkt der Rechnungsausstellung bestehe bzw. bestanden habe. Die Beweislast hierfür treffe den Vorsteuerabzugbegehrenden. Dieser habe zu beweisen, dass der Leistende unter der genannten Anschrift erreichbar gewesen sei.

Die deutsche Finanzverwaltung hat die neueren Rechtsprechungsgrundsätze übernommen und sie ihren Prüfern durch Aufnahme in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass mit auf den Weg gegeben. Folglich ist damit zu rechnen, dass die den Leistungsempfänger treffende Beweislast bzgl. der postalischen Erreichbarkeit des Leistenden im Zeitpunkt der Rechnungserstellung mehr in den Fokus gerät und der Vorsteuerabzug ggf. versagt wird.

Der redliche Unternehmer wird damit keine Schwierigkeiten haben, solange er Rechnungen von Kreditoren erhält, mit denen er seit längerem Geschäftsbeziehungen pflegt, und die Validität der Adressdaten anhand der kontinuierlichen funktionierenden Korrespondenz über die Briefkastenanschrift nachgehalten werden kann.

Schwieriger wird es für den redlichen Unternehmer, wenn es sich bei den Rechnungsstellern um Kreditoren handelt, mit denen nur sporadisch zusammengearbeitet wird, oder wenn in missbrauchsanfälligen Branchen agiert wird. In diesen Fällen erscheint es jedenfalls angezeigt zu versuchen, den Nachweis der postalischen Erreichbarkeit über verwendete Briefkastenanschriften zu „provokieren“. Beispielsweise könnte bewusst eine Nachricht (z. B. Bestätigung der Bankverbindung des Leistenden vor Zahlung) auf den Postweg angebracht werden. Mit der Reaktion des Leistenden wäre der Nachweis erbracht, im guten Glauben gehandelt zu haben, selbst wenn diese per E-Mail erfolgte, also elektronisch. Misslingt der Nachweis in vorbeschriebener Weise, sind in jedem Fall weitere Schritte erforderlich, um den gewünschten Vorsteuerabzug nicht zu gefährden.

## **BFH-Vorlage an den EuGH zum erfolglosen Unternehmer**

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) eine Frage zum erfolglosen Unternehmer zur Vorabentscheidung vorgelegt. Konkret geht es darum, ob ein erfolgloser Unternehmer trotz einer mehrjährigen Nutzung des Investitionsgegenstands mit der Einstellung der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Tätigkeit (hier: Betrieb einer Cafeteria) den Vorsteuerabzug berichtigen muss.

Der Urteilssachverhalt war wie folgt: Die Klägerin ist Organträgerin einer GmbH, die steuerfrei ein Alten- und Pflegeheim betreibt. Die GmbH errichtete im Jahr 2003 in einem Anbau zum Alten- und Pflegeheim eine Cafeteria. Im Zuge einer durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung verständigten sich die Klägerin und das Finanzamt darauf, dass die Nutzung der Cafeteria durch die Heimbewohner mit 10 % zu bemessen sei. Zu 90 % sollte eine steuerpflichtige Nutzung durch externe Besucher erfolgen.

Die umsatzsteuerpflichtige Nutzung der Cafeteria durch auswärtige Besucher fiel im Laufe der Zeit weg. Die Klägerin meldete daraufhin das Gewerbe zum Betrieb der Cafeteria im Februar 2013 ab. In der Folge nutzten nur noch Heimbewohner die Cafeteria, die übrigen



Räumlichkeiten standen leer. Das Finanzamt sah hierin eine Änderung der Nutzungsverhältnisse und korrigierte den Vorsteuerabzug. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Nach Ansicht des Finanzgerichts stelle der Leerstand der Cafeteria zwar keine Veränderung der Umstände dar, allerdings sei wegen der ausschließlichen Nutzung durch Heimbewohner auf eine geänderte Verwendungsabsicht abzustellen.

Die Klägerin vertritt in der Revision die Ansicht, es liege keine Nutzungsänderung vor, sondern mangels privater Nutzungsmöglichkeit sei der Bau der Cafeteria eine Fehlinvestition, die nicht zu einer Vorsteuerberichtigung führe.

Der BFH legt nun die Frage vor, ob eine vom Willen des Steuerpflichtigen unabhängige Erfolglosigkeit der unternehmerischen Tätigkeit, die zu einer bloßen Nichtnutzung des Investitionsguts führt, eine Änderung der maßgebenden Verhältnisse darstellt und damit zu einer Vorsteuerberichtigung führt.

Bislang wurde durch den EuGH geklärt, dass ein gewährter Vorsteuerabzug erhalten bleibt, wenn es nicht zur tatsächlichen Verwendung des Wirtschaftsguts kommt, weil die geplante steuerpflichtige Tätigkeit gar nicht ausgeführt wird. Maßgebend ist eine glaubhafte Verwendungsprognose im Zeitpunkt des Bezugs der Investitionsaufwendungen. Ähnlich entschied der EuGH zugunsten des Steuerpflichtigen bei einer nur vorübergehenden Änderung der maßgebenden Verhältnisse (ungeplanter vorübergehender Leerstand einer Immobilie bei beabsichtigter Weitervermietung).

Nunmehr wird sich der EuGH mit einer weiteren Ausprägung des erfolglosen Unternehmers auseinandersetzen müssen. Anders als bei den bisher entschiedenen Fällen liegt hier die Konstellation vor, dass die Erfolglosigkeit des Unternehmers erst im Laufe seiner mehrjährigen gemischt steuerpflichtigen und steuerfreien Tätigkeit eingetreten ist und zu einem endgültigen Verwendungsstillstand des Wirtschaftsgutes geführt hat.

Nach Ansicht des BFH kann die vom Willen des Unternehmers unabhängige Nichtverwendung ohne weitere Nutzungsabsicht mit einer Nichtverwendung trotz Nutzungsabsicht (wie beim Leerstand) gleichgestellt werden. Die Nichtnutzung von 90 % der Räumlichkeiten der Cafeteria dürfe nicht dahin gehend gedeutet werden, dass nunmehr eine ausschließliche Nutzung für steuerfreie Zwecke vorliegt.

## Umsatzsteuer bei Berufsverbänden

Der Bundesfinanzhof (BFH) gelangt in einem neueren Urteil zu dem Schluss, dass ein Berufsverband i. S. v. § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG entgeltliche Leistungen an seine Mitglieder oder Dritte im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nur erbringen kann, wenn sein Verbandszweck nicht hierauf gerichtet ist, sondern es sich hierbei um eine Nebentätigkeit handelt. Das Urteil ist für Umsatzsteuer und Ertragsteuer von Bedeutung.

Der Kläger, ein Berufsverband in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins, vertritt lt. seiner Satzung die Interessen eines Industriezweigs und hat die Aufgabe, seine Mitglieder in sozial-, wirtschafts- und branchenpolitischen sowie fachlichen Fragen zu vertreten und bei ihren wirtschaftlichen Zielen zu unterstützen.

Über die von den Mitgliedern erbrachten Mitgliedsbeiträge stellte der Kläger Rechnungen mit gesondertem Umsatzsteuerausweis von 19 % aus. Das Finanzamt verneinte diesbezüglich die Unternehmereigenschaft des Klägers. Die dagegen beim Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg eingelegte Sprungklage hatte zunächst Erfolg.

Vorsteuerberichtigung durch das Finanzamt

Einschränkung der Nutzung statt Nutzungsänderung

Vorsteuerberichtigung in § 15a UStG geregelt

Kommt es zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei Einstellung der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatztätigkeit und anschließender Nichtnutzung der Räumlichkeiten?

Erfolglose Unternehmer gleichzusetzen mit erfolglos werdenden Unternehmern?

Körperschaftsteuerbefreiter Berufsverband und Unternehmereigenschaft schließen sich aus

BFH verweist die Sache zurück an das FG

Unternehmereigenschaft eines Berufsverbandes je nach Ausgestaltung der Tätigkeit möglich

Die Steuerbefreiung aus § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG führt dazu, dass der Berufsverband allenfalls im Rahmen einer Nebentätigkeit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten darf

Ausgang des Folgeverfahrens offen

Option zur Umsatzsteuer ohne das Erfordernis der Verwendung des Objekts durch den Mieter für ausschließlich steuerpflichtige Umsätze

Die Revision des Finanzamts führte zur Zurückverweisung der Sache an das FG. Laut BFH war dieses rechtsfehlerhaft davon ausgegangen, dass der Kläger bei seinen Verbandsaktivitäten vollumfänglich als Unternehmer tätig gewesen war.

Bei Mitgliedsbeiträgen für Vereine nimmt der BFH in Bezug auf die Unternehmereigenschaft eine Differenzierung vor:

- Mitgliedsbeiträge, die es einem Mitglied individuell ermöglichen, in seinem Interesse Einrichtungen und Angebote, etwa die Vereinsanlagen, zu nutzen, sind Entgelt für eine Leistung des Vereins (bspw. bei Sportvereinen).
- Mitgliedsbeiträge, die für satzungsmäßige Leistungen des Vereins bestimmt sind und der Wahrnehmung allgemeiner Mitgliederinteressen dienen, stellen keine entgeltliche Leistungserbringung dar.

In dem vorliegenden Sachverhalt schloss der BFH aus dem Umstand, dass der Berufsverband nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG körperschaftsteuerbefreit war, dass sich die Haupttätigkeit des Berufsverbands auf die Wahrnehmung allgemeiner Mitgliederinteressen beschränkt. Entgeltliche Leistungen könne ein körperschaftsteuerbefreiter Berufsverband nur im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erbringen, wenn es sich um eine Nebentätigkeit außerhalb des begünstigten Satzungszwecks handele.

Mit der Entscheidung zeigt der BFH auf, dass eine vollumfänglich unternehmerische Tätigkeit der Berufsverbände möglich ist. Dies kann jedoch dazu führen, dass der Verband seine Stellung als körperschaftsteuerbefreiter Berufsverband verliert. Die Körperschaftsteuerbefreiung bleibt bestehen, wenn der Verband hauptsächlich ideelle Zwecke verfolgt.

Bei entgeltlichen umsatzsteuerpflichtigen Leistungen an Mitglieder darf es sich lediglich um eine Nebentätigkeit des Verbands handeln und der Verbandszweck darf nicht hierauf gerichtet sein. In diesem Fall ist eine unternehmerische Tätigkeit mit der Folge des Vorsteuerabzugs nur im Umfang der Nebentätigkeit möglich.

Die Folgeentscheidung des FG bleibt zunächst abzuwarten, laufende Verfahren sind u. U. offen zu halten.

## Umfassende Sanierung eines Altbaus bei der Option zur Umsatzsteuer im Zuge einer Vermietungstätigkeit

Die Qualifizierung als Altbau i. S. d. § 27 Abs. 2 UStG ist ein in der Praxis häufig vorkommendes Problem und oft für einen möglichen Vorsteuerabzug entscheidend. Diese Übergangsregelung erlaubt die weitere Anwendung der sog. Umsatzsteuer-Option, d. h. den Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung nach § 9 UStG a. F. für Gebäude, die ausschließlich unternehmerischen Zwecken dienen. Die Option ist in diesem Fall also nicht davon abhängig, dass der Mieter ausschließlich steuerpflichtige Umsätze tätigt.

Voraussetzung für die Übergangsregelung ist, dass das Gebäude vor dem 01.01.1998 fertiggestellt worden ist und mit der Errichtung vor dem 11.11.1993 begonnen wurde. Geschäftsfen wurde diese Übergangsvorschrift, da die Optionsregelung für betroffene Vermieter damals deutlich verschärft wurde. Mit der Übergangsregelung sollte für bereits bestehende oder sich in der Fertigung befindliche Gebäude das Wahlrecht aufrechterhalten bleiben.

Fraglich war im Urteilsfall des Finanzgerichts (FG) Berlin-Brandenburg, inwieweit sich die Sanierung eines Altbaus auf die Übergangsregelung i. S. d. § 27 Abs. 2 UStG auswirkt. Denn es besteht die Gefahr, dass eine umfassende Sanierung als Errichtung eines neuen Gebäudes gewertet werden könnte. Die Folge wäre, dass das Finanzamt eine mögliche Option zur Steuerpflicht nach der derzeitigen Optionsregelung würdigt, also der Mieter ausschließlich umsatzsteuerpflichtige Umsätze tätigen muss, damit der Vermieter zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Die Anwendung der Übergangsregelung ist dem FG zufolge ohne jede zeitliche Beschränkung möglich. Dies gilt auch, wenn der Altbau nach dem 10.11.1993 erworben wurde.

Sofern der Vermieter nach dem 10.11.1993 umfangreiche Erhaltungsaufwendungen für den Altbau tätigt, welche zu Herstellungskosten des Gebäudes führen, ist zu unterscheiden, ob nachträgliche Herstellungskosten (über den ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung des Gebäudes) vorliegen oder ob diese die Herstellung eines neuen Gebäudes (Neubau) zur Folge haben. Der letztere Fall hätte zur Konsequenz, dass mit der Errichtung des Gebäudes nach dem 10.11.1993 begonnen wurde.

Die grundlegende Sanierung eines Altbaus ist dann mit der Errichtung eines neuen Gebäudes gleichzusetzen, wenn die neu eingefügten Gebäudeteile dem Gesamtgebäude das bautechnische Gepräge eines neuen Gebäudes geben. Des Weiteren nimmt der Bundesfinanzhof (BFH) einen Neubau an, wenn der Altbau durch den Umbau eine wesentliche Funktions- und Zweckveränderung erfährt (Umwidmung einer Scheune in Büroräume). Nicht ausreichend ist eine reine Umnutzung, wenn lediglich Baumaßnahmen durchgeführt werden, die auch gleichermaßen für die bisherige Nutzung verwertbar wären. Das ist dann der Fall, wenn wesentliche Elemente, wie z. B. Fundamente, tragende Außen- und Innenwände, Geschossdecken und die Dachkonstruktion, erhalten bleiben.

Die Feststellungslast für die Wertung der Sanierung des Altbaus als Neubau trägt das Finanzamt.

Die Option zur Steuerpflicht kann auch bei sog. Altobjekten, die unternehmerischen Zwecken dienen, deutliche Vorteile mit sich bringen. Dabei ist bei Gebäuden – welche vor dem 01.01.1998 fertiggestellt worden sind sowie mit deren Errichtung vor dem 11.11.1993 begonnen wurde – zu beachten, dass im Falle einer Sanierung wesentliche bautechnische Elemente erhalten bleiben. In diesem Fall kann das Finanzamt die Sanierung nur schwerlich als Neubau werten. In der Folge ist die Option zur Steuerpflicht und der damit einhergehende Vorsteuerabzug auch möglich, wenn der Mieter nicht ausschließlich steuerpflichtige Umsätze tätigt.

## **Ermäßigter Steuersatz bei Zweckbetrieben in Form von Inklusionsbetrieben**

Der Betrieb eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs allein gilt nicht als steuerbegünstigter Zweck. Auf Leistungen von Zweckbetrieben ist demnach der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % nur anwendbar, wenn der Betrieb nicht der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, die mit dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegenden Umsätzen anderer Unternehmer in unmittelbarem Wettbewerb stehen oder die Körperschaft mit diesen Leistungen die steuerbegünstigten Zwecke ihres Zweckbetriebs selbst verwirklicht.

Inklusionsbetriebe können mit der Ausführung ihrer Leistungen selbst keine steuerbegünstigten Zwecke erfüllen. Für die Anwendbarkeit des ermäßigten Steuersatzes kommt es demnach darauf an, ob bei Überschreiten der Besteuerungsgrenze von 35.000 € die Einrich-

Gefahr der Wertung der grundlegenden Sanierung als Neubau

Keine zeitliche Beschränkung, auch bei Erwerb nach 1993

Nachträgliche Herstellungskosten vs. Herstellung eines neuen Gebäudes

Bautechnisches Gepräge eines neuen Gebäudes

Feststellungslast trägt das Finanzamt

7 % soweit kein Wettbewerb mit Unternehmern mit Umsätzen; 19 % oder mit Leistungen werden selbst steuerbegünstigte Zwecke erfüllt

Leistungen selbst erfüllen keine steuerbegünstigten Zwecke, sodass es auf das Kriterium der Erzielung zusätzlicher Einkünfte ankommt

Vereinfachungsregelung, wann die Einrichtung nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einkünfte dient

Kriterien sind neben der Beschäftigung besonders betroffener schwerbehinderter Menschen nunmehr auch auf die Beschäftigung psychisch kranker Menschen anwendbar

BMF plant den Ersatz der umsatzsteuerlichen Organschaft durch eine umsatzsteuerliche Gruppenbesteuerung

Umsatzsteuerliche Gruppenbesteuerung zukünftig von Antrag abhängig

Zwischen eng verbundenen Unternehmen möglich sein

tung nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient. Aus Vereinfachungsgründen soll dies nicht der Fall sein, wenn der Gesamtumsatz der Einrichtung die Kleinunternehmergrenze von 17.500 € je Beschäftigten nicht übersteigt oder wenn der durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes je Kalenderjahr erzielte Steuervorteil insgesamt den um Zuwendungen Dritter gekürzten Betrag nicht übersteigt.

Die im Umsatzsteueranwendungserlass niedergelegten Kriterien, anhand derer zu prüfen ist, ob eine Inklusionseinrichtung in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, war bisher nur auf die Beschäftigung besonders betroffener schwerbehinderter Menschen beschränkt. Nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 23.05.2019 sollen die Kriterien nunmehr auch in allen noch offenen Fällen bei der Beschäftigung psychisch kranker Menschen Anwendung finden. Damit wird der Anwendungsbereich der Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung erweitert.

## Umsatzsteuerliche Organschaft als optionale Gruppenbesteuerung

Das Bundesfinanzministerium (BMF) plant, die derzeitige umsatzsteuerliche Organschaft durch eine an europäischen Richtlinien angelehnte optionale Gruppenbesteuerung zu ersetzen. Dies geht aus einem im März 2019 veröffentlichten Eckpunktepapier hervor.

Unabhängig von Kenntnis und Willen der Beteiligten treten bisher die Rechtsfolgen der umsatzsteuerlichen Organschaft ein, wenn die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung erfüllt sind. Vor dem Hintergrund auslegungsbedürftiger gesetzlicher Tatbestandsmerkmale können sich rückwirkende Korrekturen ergeben, wenn das Vorliegen bzw. Nichtvorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft irrtümlich nicht rechtzeitig erkannt wird. Hieraus resultieren regelmäßig weitreichende negative Folgen, wie z. B. die nachträgliche Festsetzung von Steuern und Zinsen sowie ein erhöhter administrativer Aufwand.

Zukünftig soll das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft einfacher zu bestimmen sein. Zu diesem Zweck wird das Vorliegen einer Organschaft von einem Antrag abhängig gemacht. Dieser kann für eng verbundene Unternehmen gestellt werden. Die bisherigen Erfordernisse und Risiken einer teilweise schwierig zu beurteilenden finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung mit daraus resultierender Automatik der (Nicht-)Existenz einer umsatzsteuerlichen Organschaft entfallen.

Teil einer Umsatzsteuergruppe können zukünftig alle unternehmerisch tätigen Rechtssubjekte (auch natürliche Personen) mit Sitz, Wohnsitz oder Betriebsstätte im Inland sein. Sachliche Voraussetzung wäre die enge Verbundenheit durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen. Solche Beziehungen können sich durch die wirtschaftliche Zusammenarbeit, durch die Übernahme der gesamtschuldnerischen Haftung für Umsatzsteuerschulden der Gruppe sowie durch den Antrag auf Bildung bzw. Mitgliedschaft in der Gruppe ergeben. Das Instrument der gesamtschuldnerischen Haftung würde dabei eine Verschärfung zur geltenden Regelung darstellen. Bisher beschränkt sich die Haftung der Organgesellschaft auf diejenigen Umsatzsteuerschulden und zurückzuzahlenden Vorsteuerbeträge, welche die Organgesellschaft selbst betreffen.

Die Gruppenmitglieder müssen zukünftig eine Gruppenvertretung bestimmen, welche für alle steuerlichen Pflichten der Umsatzsteuergruppe gegenüber der Finanzverwaltung verantwortlich ist und Veränderungen im Bestand der Umsatzsteuergruppe mitteilt. Eintritte neuer Gruppenmitglieder wären nur bei Zustimmung aller übrigen Gruppenmitglieder möglich. Austritte müssten beim Finanzamt beantragt werden.

---

Der Übergang von der umsatzsteuerlichen Organschaft hin zur optionalen Gruppenbesteuerung bedingt die Beendigung aller bisher bestehenden Organschaften. Das BMF rechnet mit einer Übergangsfrist von zwei bis drei Jahren. Über den weiteren Verlauf der angestrebten Reform werden wir gern weiter informieren.

Übergangsfrist von zwei bis drei  
Jahren angedacht



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. Hinweise zum Datenschutz finden Sie unter [treuhand.de/ds](https://www.treuhand.de/ds).

**Redaktionsschluss: 30.10.2019**

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird auf geschlechtsspezifische Personenbezeichnungen verzichtet. Sämtliche Bezeichnungen gelten für Personen jeglichen Geschlechts.

**Treuhand Weser-Ems GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Langenstraße 10 – 12 · 28195 Bremen  
0421 223087-0 · [bremen@treuhand.de](mailto:bremen@treuhand.de)

Langenweg 55 · 26125 Oldenburg  
0441 9710-0 · [info@treuhand.de](mailto:info@treuhand.de)

Harpstedter Straße 1 · 27793 Wildeshausen  
04431 9377-0 · [wildeshausen@treuhand.de](mailto:wildeshausen@treuhand.de)



HLB ist ein weltweites Netzwerk unabhängiger Wirtschaftsprüfungs-, Steuerberatungs- und Unternehmensberatungsgesellschaften. Uns verbindet innovatives Denken und Handeln. Gemeinsam helfen wir Mandanten, über Grenzen hinweg zu wachsen.

**TOGETHER WE MAKE IT HAPPEN**