

WTS Umsatzsteuer Infoletter



Editorial

Das Wichtigste in Kürze

Liebe Leserin, lieber Leser,

unter der Rubrik „Gesetzgebung“ stellen wir Ihnen eine Reihe von Gesetzesänderungen im Bereich Umsatzsteuer vor.

Die Rubrik „Aus der Praxis“ informiert über die Statistik der in 2016 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfungen, welche wieder einmal die Bedeutung der Umsatzsteuer hervor hebt.

Unter der Rubrik „Rechtsprechung“ stellen wir Ihnen drei EuGH-Urteile, einerseits zum ermäßigten Steuersatz auf E-Books und andererseits zur Bedeutung der USt-IdNr. für die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen, vor.

Außerdem informieren wir Sie über die aktuellen Entwicklungen bei Konsignationslagern im Inland und die BFH-Rechtsprechung zur Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung für Zwecke des Vorsteuerabzugs, zur Rechnungskorrektur bei unrichtigem Steuerausweis und zur besonderen Fragestellungen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft.

Auch die Finanzverwaltung war recht aktiv in den letzten Monaten. Unter dieser Rubrik stellen wir Ihnen eine Reihe von Verlautbarungen vor.

Unter der Rubrik „Blick ins Ausland“ informieren wir Sie über aktuelle Entwicklungen in Polen.

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

Mit freundlichen Grüßen

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH

Joachim Strehle
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

ppa. Andreas Masuch
Steuerberater

Inhaltsverzeichnis

1.	Gesetzgebung - Planung, Recht, Umsetzung	4
1.1.	Vierte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen	4
1.2.	Dritte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen	4
1.3.	Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens	5
1.4.	Zweites Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie	6
2.	AUS DER PRAXIS	7
2.1.	Umsatzsteuer-Sonderprüfung führte 2016 zu Mehrergebnissen in Höhe von rund EUR 1,72 Mrd.	7
3.	RECHTSPRECHUNG UND IHRE FOLGEN	8
3.1.	Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Lieferungen von E-Books, EuGH 07.03.2017	8
3.2.	Bedeutung der USt-IdNr. für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, EuGH 20.10.2016 und 09.02.2017	9
3.3.	Umsatzsteuerliche Behandlung von Konsignationslagern, BFH 20.10.2016 und 16.11.2016, OFD Frankfurt a. M. 23.02.2017	11
3.4.	Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung für Zwecke des Vorsteuerabzug, BFH 20.10.2016	13
3.5.	Rechnungsberichtigung bei unrichtigem Steuerausweis in einer Rechnung, BFH 12.10.2016	15
3.6.	Keine Organschaft in der Insolvenz, keine Organschaft zwischen Schwestergesellschaften, BFH 24.08.2016	16
5.	FINANZVERWALTUNG	17
5.1.	Umsatzsteuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeiten nach § 4 Nr. 26 UStG, BMF 08.06.2017	17
5.2.	Vordruck für den Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger, BMF 02.06.2017	17
5.3.	Umsatzsteuerlichen Organschaft, BMF 26.05.2017	18
5.4.	Vorsteuer-Vergütungsverfahren für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer seit 01.07.2016, BMF 21.03.2017	20
5.5.	Ort der sonstigen Leistung im Zusammenhang mit Grundstücken, BMF 10.02.2017	20
5.6.	Umsatzsteuerliche Beurteilung von Sale-and-lease-back-Geschäften, BMF 03.02.2017	21
5.7.	Allgemeine Änderungen des UStAE, BMF 19.12.2016	22
5.8.	Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, BMF 16.12.2016	23

5.9.	Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen privater Krankenhäuser, BMF 06.10.2016	24
5.10.	Umsatzsteuerliche Behandlung des Umweltbonus von Bund und Industrie zur Förderung der Elektromobilität, OFD Frankfurt a. M. 04.01.2017	25
6.	BLICK INS AUSLAND	26
6.1.	Polen: Reverse-Charge-Verfahren bei Bauleistungen	26
6.2.	Polen: Neue Pflichten im Rahmen der Überwachung der Warenbeförderung	27

1. Gesetzgebung - Planung, Recht, Umsetzung

1.1. Vierte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen

Der Bundesrat hat am 07.07.2017 der vom BMF vorgelegten neuen Mantelverordnung zugestimmt. Folgende Änderungen betreffen (auch) die Umsatzsteuer und treten an dem Tag nach der Gesetzesverkündung in Kraft:

- » Anpassung beim Vorsteuer-Vergütungsverfahren an europarechtliche Vorgaben und als Reaktion auf finanzgerichtliche Entscheidungen; Anpassung des § 60 UStDV im Rahmen des sog. „fünften Antrags“; Einführung einer von den Grundsätzen der elektronischen Kommunikation abweichenden Regelung zur elektronischen Bekanntgabe von Vorsteuervergütungsbescheiden, § 61 UStDV.
- » Verbindliche Auskünfte zum Vorliegen der Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft sollen zukünftig von allen Beteiligten gemeinsam gestellt werden, u. U. sind daher auch mehrere Finanzämter zu beteiligen, §§ 1 und 2 StAuskV.
- » Herstellung der einheitlichen Zuständigkeit für alle Unternehmer, die eine französische bzw. britische USt-IdNr. haben (Finanzamt Offenburg bzw. Hannover-Nord), § 1 UStZustV

1.2. Dritte Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen

Gemäß der Dritten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen sind folgende Änderungen vorgesehen:

- » Änderung der Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung voraussichtlich zum 01.09.2017: Änderung der Zuständigkeit des für in Polen ansässige Unternehmer zuständigen Zentralfinanzamts, sofern diese sich in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren lassen müssen.
- » Änderung der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung bereits zum 23.07.2016:
 - › Zur Vereinheitlichung der Angaben in Spediteurbescheinigungen bei Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftlichen Lieferungen ist nun nicht mehr der Aussteller des Belegs anzugeben, sondern der „mit der Beförderung beauftragte Unternehmer“, § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStDV.
 - › Vor dem Hintergrund anders lautender BFH-Rechtsprechung zu der aktuellen Regelung wird nunmehr die Verwaltungshandhabung zur Anrechnung der Sondervorauszahlung ausdrücklich geregelt, § 48 Abs. 4 UStDV: Die festgesetzte Sondervorauszahlung, die ein Unternehmer für Zwecke der Dauerfristverlängerung zu leisten hat, ist bei der Festsetzung der Vorauszahlung für den letzten Voranmeldungszeitraum des Besteuerungszeitraums, für den die Fristverlängerung gilt (i. d. R. also bei der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember), in Abzug zu bringen; ein danach verbleibender Erstattungsanspruch ist mit An-

sprüchen aus dem Steuerschuldverhältnis aufzurechnen (vgl. § 226 AO), im Übrigen zu erstatten.

1.3. Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Laut Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens sind folgende Änderungen zum 01.01.2017 in Kraft getreten:

- » Auf die Zusammenfassende Meldung sind mit Ausnahme von § 152 AO (Verspätungszuschlag) ergänzend die für Steuererklärungen geltenden Vorschriften der Abgabenordnung anzuwenden, § 18 Abs. 11 UStG.
- » Steuererklärungsfristen gem. § 149 AO:
 - › Grundsätzliche Abgabefrist: 31.07. des Folgejahres (statt bisher 31.05.)
 - › Abgabefrist bei Erstellung durch Steuerberater: 28.02. des Zweit-Folgejahres (statt bisherige Regelung im Erlasswege zum 31.12. des Folgejahres)
 - › Vorweganforderungen durch das Finanzamt bleiben grundsätzlich zulässig.
 - › Die erweiterte Abgabefrist gilt nicht für Umsatzsteuererklärungen bei Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit.
 - › Die erweiterte Abgabefrist kann von bestimmten Verfahren abhängig gemacht werden (vgl. sog. Kontingentierungsverfahren in NRW).
 - › Weitergehende Fristverlängerungen im Einzelfall gem. § 109 AO werden zukünftig nur sehr eingeschränkt möglich sein.
 - › Die Vorschriften zum Verspätungszuschlag gem. § 152 AO bei einer verspätet abgegebenen Umsatzsteuererklärung mit Nachzahlung wurden verschärft. Die Festsetzung eines Verspätungszuschlages wegen verspäteter Abgabe der Umsatzsteuererklärung steht künftig nicht mehr im Ermessen des Finanzamtes. Vielmehr ist ein Verspätungszuschlag in Höhe von 0,25 Prozent der anfallenden Steuer für jeden angefangenen Monat immer festzusetzen, wenn die Umsatzsteuererklärung erst nach Ablauf der ggf. verlängerten Frist abgegeben wird.

Praxishinweis:

Da in der Regel (nur) bis zum Ablauf des Folgejahres noch korrigierte Umsatzsteuer-Voranmeldungen übermittelt werden können, sollte zumindest bis zu diesem Zeitpunkt geprüft werden, ob mit einer Nachzahlung zu rechnen ist. Bei absehbaren signifikanten Nachzahlungen sollten auch vor diesem Hintergrund (und ohnehin aus steuerstrafrechtlichen Gründen) korrigierte Umsatzsteuer-Voranmeldungen übermittelt werden.

**Exkurs: Freitextfeld in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen ab 2017;
§ 150 Abs. 7 und § 155 Abs. 4 AO, BMF vom 19.10.2016**

Die Finanzverwaltung möchte, dass zukünftig geeignete Steueranmeldungen und -erklärungen ausschließlich automationsgestützt bearbeitet werden, damit nur noch wirklich prüfungsbedürftige Fälle den Finanzbeamten zur händischen Bearbeitung zugewiesen werden. Daher wurde in den vom BMF veröffentlichten Mustervordrucken für die Umsatzsteuer-Voranmeldungen für das Kalenderjahr 2017 eine Möglichkeit geschaffen, dass der Steuerpflichtige in einem dafür vorgesehenen Datenfeld der Steuererklärung Angaben machen kann, die nach seiner Auffassung Anlass für eine Bearbeitung durch das Finanzamt geben.

Das BMF führt dazu aus, dass, wenn über die generellen Angaben in der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. der Anmeldung der Sondervorauszahlung hinaus weitere oder abweichende Sachverhalte oder Angaben berücksichtigt werden sollen, der Unternehmer ab dem 01.01.2017 im Vordruckmuster USt 1 A in der Zeile 75 (Kennzahl 23) bzw. im Vordruckmuster USt 1 H in der Zeile 31 (Kennziffer 23) eine „1“ einzutragen hat. Gleiches gilt, wenn bei den in der Steueranmeldung erfassten Angaben bewusst eine von der Verwaltungsauffassung abweichende Rechtsauffassung zugrunde gelegt wird. Der Unternehmer kann im Muster zur Umsatzsteuer-Voranmeldung auch eine „1“ eintragen, wenn er einen Antrag auf Dauerfristverlängerung zurücknehmen möchte. Die ergänzenden Angaben sind in einer vom Unternehmer zu erstellenden gesonderten Anlage zu machen, welche mit der Überschrift „Ergänzende Angaben zur Steuermeldung“ zu kennzeichnen ist.

Falls der Steueranmeldung lediglich ergänzende Aufstellungen oder Belege beigelegt werden sollen, verbleibt es bei dem Eintrag einer „1“ in Zeile 15 (Kennziffer 22). Bei der elektronischen Übermittlung bietet ELSTER die Möglichkeit, zusammen mit der entsprechenden Meldung eine Nachricht (max. 180 Zeichen) an das Finanzamt zu übermitteln (Kennziffer 23_Begründung).

1.4. Zweites Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie

Nach der Zustimmung des Bundesrates am 12.05.2017 ist das Bürokratieentlastungsgesetz II in Kraft getreten. Auf folgende Änderungen weisen wir Sie hin:

- » Die Grenze für sogenannte Kleinbetragsrechnungen (§ 33 UStDV) wurde von EUR 150 auf EUR 250 angehoben. Die Änderung tritt rückwirkend zum 01.01.2017 in Kraft.
- » Sind Lieferscheine keine Buchungsbelege, dann sind sie nicht mehr aufbewahrungspflichtig, § 147 Abs. 3 Satz 3 und 4 AO. Das heißt: Bei empfangenen (abgesandten) Lieferscheinen endet die Aufbewahrungsfrist mit dem Erhalt bzw. mit dem Versand der Rechnung. Diese Regelung gilt erstmals für Lieferscheine, deren Aufbewahrungsfrist nach § 147 Abs. 3 AO in der bis zum 31.12.2016 geltenden Fassung noch nicht abgelaufen ist.

Praxishinweis:

Oftmals sind Lieferscheine Rechnungsbestandteile und enthalten Rechnungspflichtangaben, insbesondere das Lieferdatum, die sich nicht aus der Rechnung selbst ergeben (§ 14 Abs. 4 UStG, § 31 Abs. 3 UStDV). In diesen Fällen muss der Lieferschein weiterhin aufbewahrt werden.

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

2. AUS DER PRAXIS

2.1. Umsatzsteuer-Sonderprüfung führte 2016 zu Mehrergebnissen in Höhe von rund EUR 1,72 Mrd.

Das BMF hat die Statistik über die in 2016 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfungen auf seiner Internetseite veröffentlicht.

Nach den statistischen Aufzeichnungen der obersten Finanzbehörden der Länder haben die im Jahr 2016 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfungen bei der Umsatzsteuer zu einem Mehrergebnis von rund EUR 1,72 Mrd. geführt. Die Ergebnisse aus der Teilnahme von Umsatzsteuer-Sonderprüfern an allgemeinen Betriebsprüfungen oder an den Prüfungen der Steuerfahndung sind in diesem Mehrergebnis nicht enthalten.

Umsatzsteuer-Sonderprüfungen werden unabhängig vom Turnus der allgemeinen Betriebsprüfung und ohne Unterscheidung der Größe der Betriebe vorgenommen. Im Jahr 2016 wurden 85.681 Umsatzsteuer-Sonderprüfungen durchgeführt. Im Jahresdurchschnitt waren 1.873 Umsatzsteuer-Sonderprüfer eingesetzt.

Jeder Prüfer führte im Durchschnitt 46 Sonderprüfungen durch. Dies bedeutet für jeden eingesetzten Prüfer ein durchschnittliches Mehrergebnis von gut EUR 0,92 Mio.

Praxishinweis:

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

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

3. RECHTSPRECHUNG UND IHRE FOLGEN

3.1. Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Lieferungen von E-Books, EuGH 07.03.2017

Nach Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL kann jeder Mitgliedstaat ermäßigte Steuersätze anwenden, sofern die entsprechenden Lieferungen oder sonstigen Leistungen in Anhang III der MwStSystRL aufgelistet sind. Nr. 6 des Anhangs III nennt die Lieferung von Büchern auf jeglichen physischen Trägern. Die elektronischen Dienstleistungen werden in Art. 98 Abs. 2 Unterabs. 2 MwStSystRL explizit von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausgeschlossen. Demnach können die Mitgliedstaaten gedruckte Publikation (bspw. Bücher) dem ermäßigten Steuersatz unterwerfen, sind aber gezwungen, auf digitale Publikationen (z. B. E-Books) den Regelsteuersatz anzuwenden. Auf digitale Bücher, die auf einem physischen Träger wie etwa einer CD-ROM geliefert werden, kann jedoch wiederum der ermäßigte Steuersatz angewendet werden.

Der EuGH musste in einem Vorabentscheidungsverfahren aus Polen erneut entscheiden, ob die Lieferung von E-Books unter den Anwendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes fallen kann. Mit Urteilen vom 05.03.2015 (Rs. C-479/13 und 502/13) ist diese Frage vom EuGH bereits verneint worden. Das polnische Gericht war jedoch der Auffassung, dass zwei Sachverhalte (Lieferung einer Publikation gleichen Inhalts einerseits auf physischem Datenträgern, andererseits mittels elektronischer Übermittlung) ungleich behandelt würden, obwohl der verfolgte Zweck des ermäßigten Steuersatzes, und zwar die Förderung des Lesens, vergleichbar sei.

Der EuGH hat nunmehr mit Urteil vom 07.03.2017 (Rs. C-390/15) in der Rechtssache RPO u. a. entschieden, dass die Regelung in Art. 98 Abs. 2 MwStSystRL in Verbindung mit ihrem Anhang III Nr. 6 nicht gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung verstoße. Der europäische Grundsatz der Gleichbehandlung verlange, vergleichbare Sachverhalte nicht unterschiedlich und unterschiedliche Sachverhalte nicht gleich zu behandeln, es sei denn, eine solche Behandlung sei objektiv gerechtfertigt. Vor diesem Hintergrund kommt der EuGH letztendlich zu dem Ergebnis, dass digitale Bücher, die auf einem physischen Träger (bspw. CD-ROM) zur Verfügung gestellt werden, dem ermäßigten Steuersatz unterliegen können; E-Books, die elektronisch übermittelt werden, unterliegen aber dem Regelsteuersatz, selbst dann, wenn sich diese inhaltlich von elektronisch übermittelten digitalen Büchern nicht unterscheiden. Die Rechtfertigung für diese unterschiedliche Behandlung sieht der EuGH darin, dass der Ausschluss des ermäßigten Steuersatzes bei Lieferung digitaler Bücher auf elektronischem Weg als Teil einer Mehrwertsteuer-Sonderregelung für den elektronischen Handel aufzufassen sei. Es sei nämlich als erforderlich angesehen worden, die auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen klaren, einfachen und einheitlichen Regeln zu unterwerfen.

Praxishinweis:

Die EuGH-Rechtsprechung steht damit im Einklang mit der Rechtslage in Deutschland. Zum einen wurde durch das sog. Kroatienbegleitgesetz mit Wirkung zum 01.01.2015 der ermäßigte Steuersatz auch für bspw. Hörbücher eingefügt (vgl. Anlage 2, Nr. 50 zum UStG); die Steuerbegünstigung gilt jedoch ausdrücklich nicht für Downloads von Büchern und E-Books (vgl. BMF-Schreiben vom 01.12.2014). Zum

anderen wurde auch durch die Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 03.12.2015, AZ: V R 43/13) die Anwendbarkeit des Regelsteuersatzes für die Online-Ausleihe von Büchern bestätigt. Nach dem EuGH-Urteil sind allerdings Stimmen laut geworden, die sich auf EU-Ebene nunmehr für eine Gleichbehandlung einsetzen wollen.

Verfasserin: RAin/StBin Lavinia Stroie, Düsseldorf

3.2. Bedeutung der USt-IdNr. für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung, EuGH 20.10.2016 und 09.02.2017

Der EuGH hatte sich bereits mehrfach zur Bedeutung der USt-IdNr. für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung geäußert und entwickelt mit zwei weiteren aktuellen Urteilen in den Rechtssachen *Euro Tyre BV* und *Josef Plöckl* seine diesbezügliche Rechtsprechung konsequent fort.

In der jüngst vom EuGH entschiedenen Rechtssache *Euro Tyre BV* (Urteil vom 09.02.2017, Rs. C-21/16) hatte eine portugiesische Niederlassung einer niederländischen Gesellschaft Waren an einen spanischen Unternehmer verkauft, der lediglich über eine (lokale) spanische Steuernummer verfügte. Der Verkäufer hatte den Vorgang als umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung behandelt, obwohl ihm die spanische USt-IdNr. des Erwerbers nicht vorlag. Das portugiesische Finanzamt verweigerte dem Verkäufer die Befreiung von der Mehrwertsteuer mit dem Argument, dass dem Erwerber eine USt-IdNr. für den innergemeinschaftlichen Handel nicht erteilt und dieser auch nicht im Mehrwertsteuer-Informationsaustauschsystem (MIAS) registriert worden sei.

Indes wies der EuGH in seinem Urteil ausdrücklich darauf hin, dass weder in Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL noch in der Rechtsprechung des EuGH unter den abschließend aufgezählten materiellen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung die Verpflichtung des Erwerbers, über eine USt-IdNr. zu verfügen, erwähnt sei. Vielmehr handele es sich bei der USt-IdNr. lediglich um ein „formelles Erfordernis“.

Bereits im Oktober 2016 hatte der EuGH in der Rechtssache *Josef Plöckl* (Urteil vom 20.10.2016, Rs. C-24/15) eine ähnliche Fragestellung zu entscheiden. Herr Plöckl ist ein deutscher Unternehmer, der einen Wagen, der seinem Unternehmen zugeordnet war, von Deutschland nach Spanien versandte, um diesen dort weiterzuverkaufen. Da der Abnehmer bei Versendung noch nicht feststand, hatte er in Deutschland eine innergemeinschaftliche Lieferung durch Verbringen zu erklären. Jedoch war der deutsche Unternehmer zum Zeitpunkt der Versendung in Spanien weder umsatzsteuerlich registriert noch hatte er eine Registrierung beantragt. Er verfügte somit nicht über eine spanische USt-IdNr. Der Unternehmer behandelte den Vorgang dennoch als umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung durch Verbringen. Das deutsche Finanzamt versagte dem Unternehmer aufgrund des Fehlens der spanischen USt-IdNr. allerdings die Steuerfreiheit für das innergemeinschaftliche Verbringen des Wagens, obwohl der Versand mit einem CMR-Frachtbrief belegt war und die unternehmerische Verwendung des Wagens in Spanien feststand.

Der EuGH stellte auch in diesem Urteil, das noch zur Anwendung der 6. EG-Richtlinie erging, fest, dass die Verpflichtung zur Mitteilung der USt-IdNr. des Erwerbers ledig-

lich ein „formelles Erfordernis“ sei. Dies gelte gleichermaßen im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Verbringens.

In beiden Urteilen verwies der EuGH u. A. auf seine Rechtsprechung in der Rechtssache VSTR (Urteil vom 27.09.2012, Rs. C-587/10) sowie die bereits dort getroffenen Aussagen zur Bedeutung der USt-IdNr. als lediglich „formelles Erfordernis“ und folgt mit den vorliegenden Urteilen daher konsequent seiner Entscheidungslinie.

Die materiellen Voraussetzungen für die Befreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer ergeben sich unionsrechtlich abschließend nunmehr aus Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL. Danach muss ein Steuerpflichtiger eine Lieferung ausführen, der Liefergegenstand muss in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet worden sein und die Lieferung muss an einen Steuerpflichtigen (bzw. eine nichtsteuerpflichtige juristische Person) ausgeführt werden, der (die) als solcher (solche) in einem anderen Mitgliedstaat als dem des Beginns der Beförderung oder Versendung handelt.

Vor diesem Hintergrund erfordere der Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass die Befreiung von der Mehrwertsteuer grundsätzlich zu gewähren sei, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Dies gelte selbst dann, wenn der Steuerpflichtige bestimmten formellen Anforderungen nicht genügt habe. In beiden o. g. Rechtssachen sah der EuGH die materiellen Voraussetzungen als erfüllt an und gewährte im Ergebnis die Steuerbefreiung.

Der EuGH führt in den vorliegenden Urteilen weiterhin aus, dass in zwei Ausnahmefällen die Befreiung zu versagen sei, auch wenn die materiellen Voraussetzungen vorliegen:

- » Zum einen kann ein Steuerpflichtiger, der sich vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung (des Erwerbers) beteiligt, keinen Anspruch auf Befreiung von der Mehrwertsteuer erheben.

In diesem Zusammenhang stellte der EuGH im Urteil *Josef Plöckl* klar, dass es auf die Redlichkeit des Steuerpflichtigen und die zumutbaren Maßnahmen, die er zwecks Vorlage der USt-IdNr. des Erwerbers zu ergreifen habe, nur im Rahmen der Frage, ob der Steuerpflichtige vorsätzlich an einer Steuerhinterziehung beteiligt ist, ankomme. Eine Beteiligung an einer Steuerhinterziehung konnte jedoch ausgeschlossen werden, so dass die Steuerbefreiung auch dann nicht versagt werden dürfe, wenn der Unternehmer im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Verbringung nicht alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um der Verwaltung eine vom Bestimmungsmitgliedstaat erteilte USt-IdNr. mitzuteilen.

- » Zum anderen kann ein Verstoß gegen formelle Anforderungen dann zur Versagung der Steuerbefreiung führen, wenn der Verstoß den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind.

In den besprochenen Fällen waren nach Auffassung des EuGH keinerlei Hinweise auf einer der o. g. Ausnahmen erkennbar. Da die materiellen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung erfüllt waren, dürfe der jeweils lediglich formelle Mangel daher nicht zur Versagung der Steuerbefreiung führen.

Praxishinweis:

Vor dem Hintergrund der jüngsten Rechtsprechung des EuGH dürfte inzwischen als gesichert gelten, dass zwischen materiellen und formellen Voraussetzungen der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung zu differenzieren ist.

Grundsätzlich hat der Unternehmer die materiellen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung mittels Führung des Buch- und Belegnachweises zu dokumentieren. Kann der Unternehmer den Buch- und Belegnachweis nicht bzw. nicht vollständig führen, steht aber gleichzeitig zweifelsfrei fest, dass die materiellen Voraussetzungen für die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung erfüllt sind, ist die Steuerbefreiung grundsätzlich zu gewähren; ein Verstoß gegen formelle Anforderungen darf nur in den o. g. Ausnahmefällen zu einer Versagung der Steuerbefreiung führen.

Die besprochenen Urteile stellen die Unternehmer indes keinesfalls von der Verpflichtung frei, die USt-IdNr. des Vertragspartners schriftlich festzuhalten. Vielmehr sollten das Vorliegen und die Gültigkeit der USt-IdNr. geprüft werden, um die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nicht zu gefährden. Das Argument, die USt-IdNr. sei lediglich ein formelles Erfordernis, sollte gegenüber der Finanzverwaltung nur in geeigneten Ausnahmefällen erhoben werden.

Verfasser: RA Zbigniew Stepień, München

3.3. Umsatzsteuerliche Behandlung von Konsignationslagern, BFH 20.10.2016 und 16.11.2016, OFD Frankfurt a. M. 23.02.2017

Der BFH hat zwei weitere Entscheidungen zu Konsignationslagerfällen veröffentlicht, über die wir Sie nachfolgend informieren:

Bei einem Konsignationslager handelt es sich nach allgemeinem Verständnis um ein Warenlager eines Lieferanten, welches sich beim Kunden (oder zumindest in der Nähe des Kunden) befindet. Im Wirtschaftsverkehr ist die Geschäftsabwicklung über ein solches Konsignationslager, bspw. in der Zulieferindustrie, durchaus üblich. Im grenzüberschreitenden Kontext stellt sich für den jeweiligen Lieferanten regelmäßig die Frage nach dem Leistungsort, mithin ob eine (steuerfreie) Lieferung ex Ursprungsland oder eine (steuerpflichtige) Lieferung im Bestimmungs-/Lagerland vorliegt.

Nachdem diverse Finanzgerichte in der jüngeren Vergangenheit hierzu Stellung genommen haben (vgl. USt Info 1/2016, Beitrag D.7.), hatte der BFH nunmehr zunächst über einen Fall zu einem (inbound) Konsignationslager zu entscheiden und hat der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. zuletzt OFD Frankfurt a. M. vom 15.12.2015) und der gängigen Praxis widersprochen (BFH vom 20.10.2016, AZ: V R 31/15).

Im zugrundeliegenden Streitfall lieferte ein spanischer Unternehmer Ware in ein im Inland gelegenes Lager beim deutschen Kunden. Das Finanzamt ging hierbei entsprechend der Verwaltungsauffassung von einem Konsignationslager aus mit der Folge eines zunächst innergemeinschaftlichen Verbringens (Lieferung und Erwerb) und einer anschließenden umsatzsteuerbaren und -steuerpflichtigen Inlandslieferung. Aufgrund der vertraglichen Handhabung zwischen den Parteien stand der deutsche

Kunde als Abnehmer jedoch aufgrund einer verbindlichen Bestellung in 95 % der Fälle bereits zum Zeitpunkt der Beschickung fest. Lediglich bei den restlichen 5 % der Ware lag noch kein (zivilrechtlicher) Kaufvertrag zu diesem Zeitpunkt vor.

Der BFH hat diesbezüglich für Recht gesprochen: Für die Lieferortbestimmung nach § 3 Abs. 6 UStG muss der Abnehmer bereits bei Beginn der Versendung feststehen. Eine Versendungslieferung kann dann auch vorliegen, wenn der Liefergegenstand nach dem Beginn der Versendung für kurze Zeit in einem Auslieferungslager gelagert wird.

Im Urteil vom 16.11.2016 (AZ: V R 1/16) stellt der BFH ausdrücklich klar, dass die Bestückung eines Konsignationslagers keine Lieferung an den Kunden darstellt, wenn ein verbindlicher Kaufvertrag zwischen den Vertragsbeteiligten erst nach der Einlagerung der Waren geschlossen wird. Im zugrundeliegenden Fall war der Kunde nicht von vornherein dazu verpflichtet, die vom Verkäufer in das Lager verbrachten Waren abzunehmen. Als entscheidendes Abgrenzungskriterium stellt der BFH mithin auf das Vorliegen eines verbindlichen Kaufvertrages zum Beginn der Versendung ab. Entscheidend ist demnach nicht, wie der Umsatz handelsbilanziell behandelt wird.

Die Finanzverwaltung hat sich mit der Verfügung der OFD Frankfurt a. M. vom 23.02.2017 unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 20.10.2016 noch abwartend geäußert. Zwar widerspreche das Urteil der Auffassung der Finanzverwaltung in Abschn. 1a.2 Abs. 6 UStAE. Mit Blick auf das – zum Zeitpunkt des Erlasses der Verfügung noch beim BFH anhängige – Verfahren (AZ: V R 1/16) hat die OFD Frankfurt a. M. auf ein Ruhen streitiger Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO hingewiesen, falls sich Unternehmer in derartigen Fällen gegen die Besteuerung der Inlandslieferung wenden. Praktische Konsequenzen aus der neuen BFH-Rechtsprechung wurden nicht gezogen.

Praxishinweis:

Aufgrund der nunmehr seitens des BFH erfolgten Veröffentlichung des Urteils vom 16.11.2016 ist die Sichtweise der Finanzverwaltung unserer Auffassung nach nicht mehr haltbar. Es ist insofern davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung der geänderten Rechtsprechung durch eine Änderung des UStAE und der o. g. OFD-Verfügung Rechnung tragen wird.

Die unterschiedliche umsatzsteuerrechtliche Handhabung hat insbesondere im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Bestückungen von Konsignationslagern praktische Relevanz. Nach bisheriger Finanzverwaltungsauffassung war der Lieferant, der ein Konsignationslager im Inland belieferte, verpflichtet, sich im Inland umsatzsteuerlich zu registrieren. Eine solche Registrierungsverpflichtung kann nun unter den o. g. Umständen entfallen, zumindest sofern die Ware nicht aus dem Drittland in das Konsignationslager versendet wird. Bereits bei der vertraglichen Vereinbarung der Lieferkonstellationen im Zusammenhang mit Konsignationslagern im Inland kann dadurch gestalterisch eingegriffen werden, um Registrierungsverpflichtungen zu vermeiden.

Des Weiteren ist in der Praxis zu beachten, dass hinsichtlich des Leistungszeitpunktes bei einer bewegten Lieferung auf den Beginn der Lieferung abzustellen ist. Bei einer ruhenden Lieferung hingegen ist die Verschaffung der Verfügungsmacht für den Leistungszeitpunkt entscheidend. Insbesondere in Hinblick auf Sachverhalte, bei

denen sich der Leistungszeitpunkt je nach Behandlung als bewegte bzw. als ruhende Lieferung in ein anderes Kalenderjahr verschiebt, besteht das Risiko, die Umsätze im falschen Besteuerungszeitraum zu melden.

Bestehende Konsignationslager sollten aus umsatzsteuerlicher Sicht dahingehend überprüft werden, ob sich aufgrund der neuen Rechtsprechung eine abweichende Behandlung ergibt.

Zu praktischen Problemen kann es außerdem kommen, wenn die handelsbilanzielle Behandlung von der umsatzsteuerlichen Behandlung abweicht.

Verfasser: RA Anton Appel, Katinka Mehling, München

3.4. Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung für Zwecke des Vorsteuerabzug, BFH 20.10.2016

Das Grundsatzurteil des BFH vom 20.10.2016 (AZ: V R 26/15) kann ein Recht auf Vorsteuerabzug in umstrittenen Fällen sichern. Zu dem Themenfeld hatten wir bereits mehrfach berichtet, zuletzt in der USt Info 4/2016, Beitrag C.1.

Bisher galt, dass der Vorsteuerabzug erst bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung zulässig war. Sofern eine Rechnung insbesondere nicht alle Pflichtangaben des § 14 Abs. 4 UStG enthalten hatte, konnte ein Vorsteuerabzug erst für den Voranmeldungszeitraum geltend gemacht werden, in dem die berichtigte Rechnung zugegangen war. Dies führte für Unternehmer zu Steuernachzahlungen und erheblichen Zinsrisiken (§ 233a AO), wenn sie ihren Vorsteuerabzug – unter der Annahme, im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung zu sein, die sich später als unzutreffend herausstellte – geltend gemacht hatten.

Die vorliegende BFH-Entscheidung ändert nicht die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung für Zwecke des Vorsteuerabzugs. Allerdings spricht der BFH der Rechnungsberichtigung eine Rückwirkung zu, so dass der Vorsteuerabzug unter Umständen bereits im Zeitpunkt des Vorliegens der ursprünglichen (fehlerhaften) Rechnung geltend gemacht werden kann.

In dem vom BFH entschiedenen Streitfall wurde der Vorsteuerabzug aus von einem Rechtsanwalt ausgestellten Rechnungen geltend gemacht, die in der Leistungsbeschreibung ohne nähere Erläuterung auf einen „Beratervertrag“ Bezug nahmen. Daneben wurde der Vorsteuerabzug aus Rechnungen einer Unternehmensberatung für die „allgemeine wirtschaftliche Beratung“ und die „zusätzliche betriebswirtschaftliche Beratung“ geltend gemacht. Das Finanzamt stufte diese Leistungsbeschreibungen als nicht ausreichend und somit die gesamten Rechnungen als nicht ordnungsgemäß ein. Der Vorsteuerabzug in den Streitjahren 2005 bis 2007 wurde mithin versagt.

Während des Klageverfahrens im Jahr 2013 legte der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer berichtigte Rechnungen vor. Obwohl die Leistungsbeschreibungen darin nun unstreitig ordnungsgemäß bezeichnet waren, wies die Vorinstanz, das FG Berlin-Brandenburg, die Klage ab. Zur Begründung führte es aus, die berichtigten

Rechnungen ermöglichten einen Vorsteuerabzug erst im Jahr 2013 und wirkten nicht auf die erstmalige Rechnungserteilung in den Streitjahren 2005 bis 2007 zurück.

Der BFH hat in seiner lang ersehnten ersten Entscheidung zu dieser Fragestellung nunmehr das Urteil der Vorinstanz aufgehoben und zu Gunsten des Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug für die Jahre 2005 bis 2007 gewährt. Dabei greift der BFH in seiner Begründung auf das Urteil des EuGH in der Rs. *Senatex* vom 15.09.2016 (Rs. C-518/14, vgl. USt Info 4/2016, Beitrag C.1.) zurück.

Einer Rechnungsberichtigung scheint aber nicht in jedem Fall eine Rückwirkung zuzusprechen zu sein. Vielmehr verlangt der BFH bestimmte Mindestangaben, die in der ursprünglichen (fehlerhaften) Rechnung enthalten sein müssen, was im zu entscheidenden Fall gegeben war. Im Einzelnen seien dies Angaben

- » zum Rechnungsaussteller,
- » zum Leistungsempfänger,
- » zur Leistungsbeschreibung,
- » zum Entgelt und
- » zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer.

Hierfür reiche es aus, dass die initiale Rechnung diesbezügliche Angaben enthält und die Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen. Dabei genüge es mit Blick auf die Leistungsbeschreibung, dass – wie im Streitfall – die Rechnung unter dem Briefkopf eines Rechtsanwalts erteilt wird und auf einen nicht näher bezeichneten Beratervertrag Bezug nimmt oder dass sie über „allgemeine wirtschaftliche Beratung“ oder „betriebswirtschaftliche Beratung“ ausgestellt ist.

Ferner hat sich der BFH auch dazu geäußert, bis wann eine Rechnungsberichtigung zu erfolgen hat. Insoweit gesteht der BFH die Möglichkeit zu, dass der Rechnungsaussteller die Rechnung bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht berichtigt. Damit gewährt der BFH eine längere Frist als bislang oftmals in der Literatur (bis zur endgültigen ablehnenden Entscheidung der zuständigen Finanzbehörde) diskutiert wurde.

Praxishinweis:

Das vorliegende BFH-Urteil kann im Ergebnis zu einer Rückwirkung der Rechnungskorrektur für Zwecke des Vorsteuerabzugs führen und damit Chancen in Streitfällen einräumen. Andererseits ist bislang nicht erkennbar, dass die Finanzverwaltung diese Entscheidung flächendeckend anwenden wird. Somit bleibt es trotz der für den Steuerpflichtigen positiven Entscheidung empfehlenswert, durch eine penible Rechnungseingangsprüfung Streitfragen zur Rechnungskorrektur bereits von vorneherein zu vermeiden.

Verfasser: Dr. Robert Claßen, Düsseldorf

3.5. Rechnungsberichtigung bei unrichtigem Steuerausweis in einer Rechnung, BFH 12.10.2016

Wird in einer Rechnung Umsatzsteuer offen ausgewiesen, obwohl der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, schuldet der leistende Unternehmer dennoch die Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG (sog. Strafsteuer). Sofern der leistende Unternehmer die Rechnung gem. § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG derart korrigiert, dass er den Steuerausweis zurücknimmt, kann auch die Strafsteuer zurückgenommen werden. Eine Berichtigung des Steuerbetrags in diesem Sinne liegt lt. BFH (Urteil vom 12.10.2016, AZ: XI R 43/14) auch dann vor, wenn die in einer Abtretungsanzeige an das Finanzamt enthaltene Abtretungserklärung des leistenden Unternehmers gegenüber dem Leistungsempfänger spezifisch und eindeutig auf die ursprüngliche(n) Rechnung(en) bezogen ist und fortan nur noch ohne Umsatzsteuer abgerechnet wird.

Die Klägerin ist eine Unternehmerin mit Sitz im Vereinigten Königreich. Sie vermietete im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen die zuvor vom Veranstalter angemieteten Standflächen weiter. Die Rechnungsstellung erfolgte unter Ausweis deutscher Umsatzsteuer. Im Rahmen der Veranlagung der Klägerin stellte das Finanzamt fest, dass nicht die Klägerin, sondern die im Inland ansässige Leistungsempfängerin die Steuer nach § 13b Abs. 1 Nr. 1 UStG schuldet. Im Laufe des Einspruchsverfahrens vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass zwar die Rückzahlung der Umsatzsteuer durch die Abtretungsanzeige sichergestellt wurde, die Leistungsempfängerin jedoch nicht den Erhalt der berichtigten Rechnungen bestätigt hatte. Das Finanzgericht gab der hiergegen gerichteten Klage statt (FG Niedersachsen vom 25.09.2014, AZ: 5 K 99/13).

Die Revision wurde vom BFH aus den folgenden Gründen zurückgewiesen. Eine Rechnung könne nach § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG i. V. m. § 31 Abs. 5 Satz 1 Buchst. b) UStDV berichtigt werden, wenn Angaben in der Rechnung unzutreffend sind. Zur Berichtigung müssten die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument (hier Abtretungsanzeige), das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Eine Rückgabe der ursprünglichen Rechnung sei nicht erforderlich. Auch müsse keine zivilrechtlich richtige Rechnung erteilt, sondern nur der Steuerbetrag berichtigt werden; die Angaben des § 14 Abs. 4 UStG müssten nicht enthalten sein.

Der BFH stellt ferner klar, dass entgegen der Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug aus einer Rechnung, die nicht den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG genügt, eine Berichtigung des unrichtigen Steuerausweises nicht auf den Zeitpunkt der Rechnungsausstellung zurückwirke.

Die bislang noch offene Frage, ob eine Berichtigung nach § 14c Abs. 1 UStG neben der Rechnungsberichtigung selbst auch eine Rückzahlung der Umsatzsteuer an den Leistungsempfänger voraussetzt, wurde nicht geklärt, da im vorliegenden Fall die Rückzahlung der Umsatzsteuer an die Leistungsempfängerin durch Abtretung und Erstattung erfolgt war.

Verfasserin: Stephanie Keusch, München

3.6. Keine Organschaft in der Insolvenz, keine Organschaft zwischen Schwestergesellschaften, BFH 24.08.2016

Im Urteilsfall eröffnete der Kläger, der Insolvenzverwalter einer GmbH, im Juni 2009 das Insolvenzverfahren über die Gesellschaft. Gesellschafter der GmbH war neben anderen auch eine GbR, die zugleich Gesellschafter einer KG war. Von dieser KG hatte die GmbH Vermögensgegenstände gepachtet. Bis Ende 2008 gingen alle Beteiligten nebst Finanzverwaltung (Beklagte) entsprechend der damaligen Rechtslage von einer umsatzsteuerlichen Organschaft aus, mit der GmbH als Organgesellschaft und ihrer Schwestergesellschaft, der KG, als Organträgerin. Die KG machte für die Umsatzsteuer-Voranmeldung März 2009 geltend, dass es zur Organschaft an der finanziellen und organisatorischen Eingliederung fehle, woraufhin das Finanzamt eine Umsatzsteuerforderung für 2009 zur Insolvenztabelle der GmbH anmeldete. Hiergegen legte der Kläger Widerspruch ein. Er bezog sich dabei auf den Grundsatz von Treu und Glauben sowie auf die Vertrauensschutzregel des § 176 AO.

Nach Ansicht des Klägers könne auch zwischen Schwestergesellschaften eine Organschaft bestehen, da das Erfordernis der Über- und Unterordnung mit Art. 11 MwStSystRL und der Rechtsprechung des EuGH nicht vereinbar sei. Auch sei die Rechtsauffassung des Finanzamtes erst aufgrund einer Rechtsprechungsänderung und unter Ablehnung der bis dahin geltenden Verwaltungsauffassung durch den BFH (vgl. Urteil vom 22.04.2010, AZ: V R 9/09), welche die Organschaft zwischen Schwestergesellschaften verneint, aufgekommen. Es liege daher zumindest ein Vertrauenstatbestand vor, da das Finanzamt über Jahrzehnte den Bestand der Organschaft anerkannt habe.

Der BFH wies die Revision mit Urteil vom 24.08.2016 (AZ: V R 36/15) zurück und begründete dies wie folgt: Eine Entscheidung darüber, dass bei Schwestergesellschaften keine Organschaft bestünde und dies mit Unionsrecht vereinbar sei, wurde bereits vom Senat getroffen (vgl. BFH-Urteil vom 02.12.2015, AZ: V R 15/14, USt Info 1/2016, Beitrag C.1.). Darüber hinaus hat der BFH erneut bestätigt, dass spätestens mit der Bestellung des Klägers zum Insolvenzverwalter mit allgemeinem Zustimmungsvorbehalt für die GmbH die angebliche Organschaft entfallen sei (vgl. BFH-Urteil vom 08.08.2013, AZ: V R 18/13). Der erkennende Senat halte auch an dieser Rechtsprechung unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben fest.

Auch die Grundsätze des Vertrauensschutzes und von Treu und Glauben stünden der Umsatzsteuerforderung nicht entgegen. Diese Grundsätze seien lt. BFH nur im Hinblick auf die Handlungen des Steuerpflichtigen von Bedeutung. Zudem sei zu berücksichtigen, dass die KG, die die Umsatzsteuer der GmbH als vermeintlicher Organträger abgeführt und vom Finanzamt bereits wieder aufgrund der fehlenden Organschaft erstattet bekommen hatte, den Umsatzsteuerbetrag an die GmbH zurückgezahlt hatte. Daher sei das Finanzamt auch nach dem Grundsatz von Treu und Glauben zur Geltendmachung dieser Umsatzsteuer gegenüber der GmbH berechtigt.

Verfasser: Jasmin Anger, München

5. FINANZVERWALTUNG

5.1. Umsatzsteuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeiten nach § 4 Nr. 26 UStG, BMF 08.06.2017

Grundsätzlich sieht § 4 Nr. 26 UStG die Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeiten vor, wenn sie für juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeübt werden oder wenn das Entgelt für diese Tätigkeit nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht.

Mit dem BMF-Schreiben vom 08.06.2017 wird Abschn. 4.26.1 des UStAE aufgrund des BFH-Urteils vom 17.12.2015 (AZ: V R 45/14) angepasst. Dort wird klargestellt, dass nicht jede Tätigkeit, die in einem anderen Gesetz oder im allgemeinen Sprachgebrauch als ehrenamtlich bezeichnet wird, zwangsläufig nach § 4 Nr. 26 UStG umsatzsteuerfrei ist. So ist z. B. die Satzung eines Sparkassenverbandes kein Gesetz im Sinne der Rechtsprechung zu § 4 Nr. 26 UStG. Vielmehr ist in unklaren Fällen zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für eine ehrenamtliche Tätigkeit vorliegen.

Im öffentlich-rechtlichen Bereich ist darunter die unentgeltliche Mitwirkung natürlicher Personen bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben zu verstehen, die auf Grund behördlicher Bestellung außerhalb eines haupt- oder nebenamtlichen Dienstverhältnisses stattfindet und für die lediglich eine Entschädigung besonderer Art gezahlt wird.

Für den nicht-öffentlichen Bereich kommt es nach dem materiellen Begriffsinhalt hingegen auf das Fehlen eines eigennützigen Erwerbstrebens, die fehlende Hauptberuflichkeit und den Einsatz für eine fremdnützig bestimmte Einrichtung an.

Verfasserin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

5.2. Vordruck für den Nachweis der Eintragung als Steuerpflichtiger, BMF 02.06.2017

Unternehmern, die in Deutschland ansässig sind und die für die Vergütung von Vorsteuerbeträgen in einem Drittstaat eine Bestätigung ihrer Unternehmereigenschaft benötigen, stellt das zuständige Finanzamt auf Antrag eine Bescheinigung aus.

Das BMF hat mit Schreiben vom 02.06.2017 das Vordruckmuster USt 1 TN angepasst. Durch die Anpassung des bestehenden Vordruckmusters wird eine bundeseinheitliche Bescheinigung eingeführt. Da diese Bescheinigung der Vorlage bei ausländischen Behörden dient, wurde der Inhalt zusätzlich in englischer Sprache bereitgestellt. Außerdem wurde eine Ergänzung für Zwecke der Ausstellung der Bescheinigung für Organgesellschaften aufgenommen. Die anderen Änderungen sind redaktioneller oder drucktechnischer Art.

Verfasserin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

5.3. Umsatzsteuerlichen Organschaft, BMF 26.05.2017

Wir hatten in der Vergangenheit regelmäßig über die Rechtsprechung des EuGH und des BFH sowohl zur Holding und dem Umfang des Vorsteuerabzugs beim Erwerb, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen als auch zur umsatzsteuerlichen Organschaft berichtet. Nunmehr hat die Finanzverwaltung ein BMF-Schreiben erlassen, um die Verwaltungsmeinung an die Rechtsprechung anzupassen. Die Kernaussagen dieses Schreibens lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- » Personen, die keine Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG sind, können weder Organträger noch Organgesellschaft sein.
- » Eine Personengesellschaft kann grundsätzlich als Organgesellschaft qualifizieren.
- » Voraussetzung für die finanzielle Eingliederung einer Personengesellschaft ist, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist; mittelbare Beteiligungen sind insoweit ausreichend.
- » Bei der finanziellen Eingliederung sind im Interesse der Rechtsklarheit Stimmbindungsvereinbarungen oder Stimmrechtsvollmachten grundsätzlich ohne Bedeutung. Stimmbindungsvereinbarungen und Stimmrechtsvollmachten können bei der Prüfung der finanziellen Eingliederung nur zu berücksichtigen sein, wenn sie sich ausschließlich aus Regelungen der Satzung wie etwa bei einer Einräumung von Mehrfachstimmrechten („Geschäftsanteil mit Mehrstimmrecht“) ergeben.
- » Für die organisatorische Eingliederung kommt es darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht und seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen kann. Nicht ausreichend ist, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft ausgeschlossen ist.

Die bis hierhin dargestellte Verwaltungsauffassung ist auf nach dem 31.12.2018 ausgeführte Umsätze anzuwenden. Eine frühere Anwendung wird nicht beanstandet, wenn sich die am Organkreis Beteiligten bei der Beurteilung des Umfangs der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft übereinstimmend auf die entsprechenden Regelungen des BMF-Schreibens berufen. Eine lediglich umsatzbezogene Berufung ist nicht möglich. Ein Berufungsrecht besteht nur, soweit sämtliche betroffenen Steuerfestsetzungen der Beteiligten noch änderbar sind.

Die nachfolgenden Regelungen sind dagegen in allen offenen Fällen anzuwenden:

- » Das BMF stellt klar, dass eine ausschließlich durch Beherrschungsvertrag begründete organisatorische Eingliederung erst ab dem Zeitpunkt seiner Eintragung in das Handelsregister wirksam wird, da dieser konstitutive Wirkung zukommt.
- » Mit der Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Organträgers oder der Organgesellschaft endet die Organschaft. Dies gilt jeweils auch bei Bestellung eines Sachwalters im Rahmen der Eigenverwaltung nach §§ 270 ff. InsO. Wird im Rahmen der Anordnung von Sicherungsmaßnahmen über das Vermögen des

Organträgers oder der Organgesellschaft ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt, endet die Organschaft mit dessen Bestellung bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter den maßgeblichen Einfluss auf den Schuldner erhält und eine Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger nicht mehr möglich ist. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter wirksame rechtsgeschäftliche Verfügungen des Schuldners aufgrund eines Zustimmungsvorbehalts nach § 21 Abs. 2 Nr. 2 Alt. 2 InsO verhindern kann. Dies gilt auch in den Fällen, in denen für den Organträger und die Organgesellschaft ein personenidentischer Sachwalter, vorläufiger Insolvenzverwalter oder Insolvenzverwalter bestellt wird.

Ferner führt das BMF aus, dass ein Recht auf Vorsteuerabzug aus Leistungen im Zusammenhang mit dem Einwerben von Kapital zur Anschaffung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung für den Unternehmer (insbesondere für eine Holding) jedenfalls nicht besteht, soweit das eingeworbene Kapital in keinem Verhältnis zu der im unternehmerischen Bereich gehaltenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligung steht, oder wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen sollen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.

Praxishinweis:

Nach Auffassung des BMF ergibt sich der Einbezug bestimmter Personengesellschaften zur Organschaft vorliegend durch teleologische Erweiterung infolge der hier vorliegenden Regelungslücke und des Normzwecks des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Es hält eine Gesetzesänderung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG für nicht notwendig.

Die Spitzenverbände der gewerblichen Wirtschaft (sog. 8er-Bande) hatten zum BMF-Entwurf Stellung genommen. Dabei hatte die 8er-Bande u. a. darauf hingewiesen, dass selbst der V. und der XI. Senat des BFH nicht einheitlich hinsichtlich der finanziellen Eingliederung von Personengesellschaften entschieden hätten. Bislang noch gar nicht geäußert habe sich die höchstrichterliche Rechtsprechung zu den Voraussetzungen im Hinblick auf die organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung einer Personengesellschaft. Nach wie vor nicht abschließend geklärt sei zudem die Vereinbarkeit der strengen nationalen Eingliederungsvoraussetzungen mit dem Unionsrecht. Die 8er-Bande verweist insoweit auf ihr gemeinsames Schreiben mit der Deutschen Kreditwirtschaft vom 14.12.2016, mit dem ein erster Diskussionsentwurf für ein mögliches Antragsverfahren übersandt wurde, zu dem sich das BMF bisher nicht geäußert hat. Diese Anmerkungen blieben im finalen BMF-Schreiben unberücksichtigt.

Alle Personengesellschaften sollten überprüfen, ob sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert sind und ob dadurch die Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft vorliegen. In der Vergangenheit wurden oftmals gerade Personengesellschaften gegründet, damit Tochtergesellschaften eben nicht in den umsatzsteuerlichen Organkreis mit einbezogen werden mussten.

Mit dieser Analyse sollte nicht bis 31.12.2018 gewartet werden, denn das eventuelle Vorliegen einer Organschaft erfordert umfangreiche organisatorische Maßnahmen (z. B. weil Innenumsätze zwischen den Gesellschaften des Organkreises nicht steuerbar sind und daher bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Organschaft ohne Umsatzsteuer abgerechnet werden müssen). Außerdem kann die Zugehörigkeit zum Organkreis auch Auswirkungen auf die Höhe der abzugsfähigen Vorsteuer haben,

z. B. bei Gesellschaften, die aufgrund von ganz oder teil-weise steuerfreien Ausgangsumsätzen nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

5.4. Vorsteuer-Vergütungsverfahren für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer seit 01.07.2016, BMF 21.03.2017

Wie bereits in vorherigen Ausgaben erwähnt (vgl. USt Info 3/2016, Beitrag C.3.), müssen im Drittland ansässige Unternehmer gemäß § 61a Abs. 1 i. V. m. § 74a Abs. 4 UStDV Vergütungsanträge, die ab dem 01.07.2016 gestellt werden, ebenfalls elektronisch abgeben. Die Übermittlung hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu erfolgen. Das BMF hat dies nun auch in den Anwendungserlass in Abschn. 18.14 UStDV entsprechend aufgenommen.

In Ausnahmefällen kann auf Antrag das BZSt zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten und die Abgabe des Vergütungsantrags nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck in herkömmlicher Form zulassen, wenn eine elektronische Übermittlung für den Unternehmer wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. In diesem Fall ist der Vergütungsantrag weiterhin eigenhändig zu unterschreiben.

Zu beachten ist jedoch, dass die geltend gemachten Vorsteuerbeträge auch zukünftig durch Vorlage von Rechnungen und Einfuhrbelegen im Original (in Papierform) nachzuweisen sind. D. h., dass – anders als bei Vergütungsanträgen durch im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmen, bei denen dem Antrag diese Belege lediglich auf elektronischem Wege (als eingescannte Originale) beizufügen sind – bei im Drittland ansässigen Unternehmen auch weiterhin die Belege im Original auf dem Postweg an das BZSt zu übersenden sind. Die Übersendung der Belege hat bis zum Ende der Antragsfrist erfolgen, welche bei Drittländern unverändert der 30.06. des Folgejahres ist.

Verfasserin: StBin Melanie Katzbach, Düsseldorf

5.5. Ort der sonstigen Leistung im Zusammenhang mit Grundstücken, BMF 10.02.2017

Das UStG sieht vor, dass sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück ausgeführt werden, an dem Ort belegen sind, an dem sich das Grundstück befindet. Auch nach Art. 47 MwStSystRL gilt als Ort einer Dienstleistung im Zusammenhang mit einem Grundstück der Ort, an dem das Grundstück belegen ist. In Einzelfällen schwierig ist die Abgrenzung, wann Dienstleistungen in einem hinreichend direkten Zusammenhang mit einem Grundstück stehen. Einzelheiten hierzu regelt die MwSt-DVO in der seit dem 01.01.2017 gültigen Fassung in den Artikeln 13b, 31a und 31b MwSt-DVO. Ebenfalls sind zum 01.01.2017 die Anmerkungen der Europäischen Kommission in Kraft getreten, welche detaillierte Erläuterungen zu den vorgenannten Artikeln der MwSt-DVO geben.

Durch das BMF-Schreiben vom 10.02.2017 wurde nun der UStAE in folgenden Punkten an das Unionsrecht angepasst:

Abschn. 3a.3 Abs. 8 Satz 1 UStAE regelt bislang und unverändert, dass zu den sonstigen Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung oder der Ausführung von Bauleistungen dienen, u. a. die Leistungen der Architekten, Bauingenieure, Vermessungsingenieure, Bauträgergesellschaften, Sanierungsträger sowie der Unternehmer, die Abbruch und Erdarbeiten ausführen, gehören. Daran wird ein neuer Satz 2 angehängt. Voraussetzung für die Annahme einer grundstücksbezogenen Leistung ist danach, „dass die Leistung in engem Zusammenhang mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück erbracht wird, d. h., dass beispielsweise bei Ingenieur- oder Planungsleistungen der Standort des Grundstücks zum Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistung bereits feststeht“.

In Abschn. 3a.3 Abs. 8 Satz 3 UStAE wird ergänzt, dass eine grundstücksbezogene sonstige Leistung auch „die Überlassung von Personal, insbesondere bei der Einschaltung von Subunternehmern ist, wenn gleichzeitig eine bestimmte Leistung oder ein bestimmter Erfolg des überlassenen Personals im Zusammenhang mit einem Grundstück geschuldet wird.“ Die bloße Überlassung von Personal – etwa von Bauarbeitern – ist danach keine grundstücksbezogene Leistung. Schuldet der Überlassende dagegen auch bestimmte Bauarbeiten o. Ä., ist der Grundstücksbezug zu bejahen.

Neben der allgemeinen Verwaltung von Grundstücken und Grundstücksteilen wird nun zusätzlich in Abschn. 3a.3 Abs. 9 Nr. 2a UStAE angeordnet, dass dazu auch die „Mietzinsverwaltung, Buchhaltung und Verwaltung der laufenden Ausgaben“ gehören. Ausdrücklich nicht als grundstücksbezogen wird dagegen die „Portfolioverwaltung im Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken“ aufgeführt.

Auch die Fernwartung und Überwachung von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen, soweit diese wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, gilt als grundstücksbezogene Leistung. Dies wird in Abschn. 3a.3 Abs. 9 Nr. 6 UStAE klargestellt. Voraussetzung dafür ist allerdings, dass „der Schwerpunkt der Wartungsdienstleistung vor Ort erbracht wird“.

Bisher schon gilt nach Abschn. 3a.4 UStAE die Überlassung eines Kongresszentrums oder Teilen hiervon, einschließlich des Veranstaltungsequipments als grundstücksbezogene Leistung. Nun wird ergänzt, dass dies auch für die Überlassung von Flächen in einem Hotel (Konferenz-, Seminar- oder Tagungsräume) einschließlich der Konferenztechnik gilt.

Verfasserin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

5.6. Umsatzsteuerliche Beurteilung von Sale-and-lease-back-Geschäften, BMF 03.02.2017

Wann in Leasing-Fällen eine Lieferung gegeben ist, wird in Abschn. 3.5 Abs. 5 ff UStAE beschrieben. Dabei kommt es maßgeblich darauf an, ob der Leasinggegenstand einkommensteuerrechtlich dem Leasinggeber oder dem Leasingnehmer zuzurechnen ist. Beim sog. sale-and-lease-back muss zusätzlich geprüft werden, ob die Verfügungsmacht an dem Gegenstand durch den „sale“ an den Leasinggeber

übertragen wird und trotz des „lease-back“ bei ihm bleibt oder ob dem Übergang des zivilrechtlichen Eigentums an dem Gegenstand auf den Leasinggeber vielmehr eine bloße Sicherungs- und Finanzierungsfunktion zukommt, so dass insgesamt eine Kreditgewährung vorliegt.

Mit dem BMF-Schreiben vom 03.02.2017 wurde nun eine weitere „sale-und-lease-back-Variante“, über die der BFH mit Urteil vom 06.04.2016 (AZ: V R 12/15, vgl. USt Info 3/2016, Beitrag C.2.) entschieden hat, in Abschn. 3.5 Abs. 7 UStAE aufgenommen: „Ist ein sale-and-lease-back-Geschäft maßgeblich darauf gerichtet, dem Verkäufer und Leasingnehmer eine vorteilhafte bilanzielle Gestaltung zu ermöglichen und hat dieser die Anschaffung des Leasinggegenstandes durch den Käufer und Leasinggeber überwiegend mitfinanziert, stellt das Geschäft keine Lieferung mit nachfolgender Rücküberlassung und auch keine Kreditgewährung dar, sondern eine steuerpflichtige sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG, die in der Mitwirkung des Käufers und Leasinggebers an einer bilanziellen Gestaltung des Verkäufers und Leasingnehmers besteht.“

Verfasserin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

5.7. Allgemeine Änderungen des UStAE, BMF 19.12.2016

Mit Schreiben vom 19.12.2016 hat das BMF erneut den UStAE zum Jahresende überarbeitet. Neben redaktionellen Anpassungen wird insbesondere die bereits veröffentlichte Rechtsprechung des BFH eingearbeitet. Das Schreiben enthält keine Anwendungsregelung.

Das Schreiben enthält u. a. folgende Änderungen:

- » Anpassung des UStAE an die Begrifflichkeiten des zum 01.05.2016 eingeführten Unionszollkodexes (UZK), der sog. Delegierten Verordnung zum UZK (UZK-DA) sowie der Durchführungsverordnung zum UZK (UZK-IA).
- » Laut Abschn. 1.5 Abs. 2 UStAE liegt auch bei nur teilweiser weiterer Verpachtung durch den Käufer insoweit eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor.
- » In Abschn. 2.3 Abs. 6 Satz 1 UStAE wird aufgenommen, dass auch der kurzfristige, planmäßige Handel mit Gebrauchsgegenständen über Handelsplattformen als nachhaltig angesehen wird.
- » In Abschn. 3.4 Abs. 3 UStAE wird klargestellt, dass die Fahrten des Unternehmers zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit seinem Dienstwagen nicht der Wertabgabenbesteuerung unterliegen.
- » In Abschn. 3a.12 UStAE werden die Anforderungen an eine auf elektronischem Weg erbrachte Leistung konkretisiert; dabei wird auf das Merkmal der „menschlichen Beteiligung“ eingegangen sowie der Begriff der „Datenbank“ ausgeführt.
- » In Abschn. 3c.1 UStAE werden die Erwerbs- sowie Lieferschwelen aktualisiert.

- » In Abschn. 4.3.2 Abs. 1 Satz 4 UStAE wird darauf hingewiesen, dass die Güterbeförderung vom Inland in einen Freihafen nicht nach § 4 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchstabe aa UStG steuerfrei ist, wenn der Beförderungsunternehmer nicht das Transportziel im Drittland nachweisen kann.
- » In den Abschn. 4.8.5 Abs. 1 sowie 4.8.12 UStAE werden die steuerfreien Leistungen im Zusammenhang mit Einlagengeschäften sowie der Übernahme von Bürgschaften und anderen Sicherheiten konkretisiert.
- » In Abschn. 12.13 Abs. 7 UStAE wird klargestellt, dass nicht nur die beförderte, sondern auch eine andere, ihrer Sphäre zuzurechnende Person das Fahrziel mitteilen und Auftraggeber sein kann.
- » In Abschn. 12.16 Abs. 8 Satz 4 UStAE wird die Einräumung von Parkmöglichkeiten als nicht unmittelbar der Vermietung dienende Leistung aufgenommen; das gilt auch, wenn dies nicht gesondert vereinbart und vergütet wird.
- » In Abschn. 13b.6 Abs. 1 UStAE wird zum Reverse-Charge-Verfahren bei Goldlieferungen die EuGH-Rechtsprechung i. S. *Envirotec Denmark* aufgenommen.
- » Abschn. 15.2b Abs. 3 UStAE wird zum anteiligen Vorsteuerabzug i. R. von Insolvenzverfahren ergänzt, die sowohl der Befriedigung unternehmerischer (vorsteuerabzugsberechtigender) als auch privater Verbindlichkeiten dienen.
- » In Abschn. 18.4 Abs. 5 UStAE wird die Verrechnung bzw. Erstattung der Sondervorauszahlung aufgrund Dauerfristverlängerung dargestellt.
- » USt-IdNr. ausländischer Unternehmen können beim BZSt qualifiziert bestätigt werden. Bei Einzelanfragen kann der Nachweis durch Screenshot des vom BZSt übermittelten Ergebnisses geführt werden – abweichend vom Grundsatz der qualifizierten amtlichen Bestätigungsmitteilung (Abschn. 18e.1 Abs. 2 Satz 3 UStAE). Mehrere Anfragen können über eine XML-RPC-Schnittstelle gestellt werden. Entsprechend Abschn. 18e.1 Abs. 2 Satz 4 und 5 UStAE kann die vom BZSt übermittelte elektronische Antwort in Form eines Datensatzes unmittelbar in das System des Unternehmens eingebunden und ausgewertet werden. In diesen Fällen kann der Nachweis einer durchgeführten qualifizierten Abfrage – abweichend vom Grundsatz der qualifizierten amtlichen Bestätigungsmitteilung – über den vom BZSt empfangenen Datensatz geführt werden.

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

5.8. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, BMF 16.12.2016

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 wurden die Regelungen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) neu gefasst. § 2 Abs. 3 UStG wurde aufgehoben und § 2b neu in das UStG eingefügt. Demnach gelten jPöR grundsätzlich nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, es sei denn, dies führt zu größeren Wettbewerbsverzerrungen oder die jPöR führt eine Tätigkeit aus dem Leistungskatalog des § 2b Abs. 4 UStG aus. Die Regelungen traten zum 01.01.2017 in Kraft. Die

Neuregelung wird von einer Übergangsregelung (§ 27 Abs. 22 UStG) begleitet, auf deren Grundlage eine jPöR dem Finanzamt gegenüber erklären kann, das bisher geltende Recht für sämtliche vor dem 01.01.2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anzuwenden.

Im Einführungsschreiben des BMF nimmt die Finanzverwaltung zu Zweifelsfragen Stellung. Insbesondere wird erläutert, was unter öffentlicher Gewalt sowie größeren Wettbewerbsverzerrungen zu verstehen ist. Daneben wird zur Anwendung der sog. Optionserklärung gem. § 27 Abs. 22 UStG und deren Wirkung näher ausgeführt. Gleichzeitig öffnet die Finanzverwaltung das Tor zu Vorsteuerberichtigungen nach § 15a UStG.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind die jPöR immer dann im Bereich der öffentlichen Gewalt tätig, wenn sie sich im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung bewegen. Diese können sich nicht nur aus Regelungen in Gesetzen oder Rechtsverordnungen, sondern beispielsweise auch aus einer Satzung (z. B. Satzung eines Abwasserzweckverbands) oder einem öffentlich-rechtlichen Vertrag ergeben.

Laut BMF-Schreiben stehen Leistungen der öffentlichen Hand dann im Wettbewerb zu privaten Anbietern, wenn die angebotenen Leistungen sowohl von privaten Unternehmen potenziell erbracht werden können als auch aus Sicht des Verbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen. Die Betrachtung sei grundsätzlich nicht auf den lokalen Markt zu beschränken.

Hinsichtlich der Optionserklärung wird ausgeführt, dass – entgegen des Wortlauts von § 27 Abs. 22 UStG – ein Widerruf auch rückwirkend für Kalenderjahre ab 2017 zulässig ist.

Für die jPöR lässt das BMF-Schreiben nun auch die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG zu, wenn bei Leistungsbezug vor der Rechtsänderung der Vorsteuerabzug ausgeschlossen war, nun aber die Ausgangsumsätze nach der Neuregelung steuerpflichtig sind.

Verfasser: Frank Scheller, Erlangen

5.9. Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen privater Krankenhäuser, BMF 06.10.2016

Nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG sind nur Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze umsatzsteuerfrei, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder u. a. von zugelassenen Krankenhäusern nach § 108 des Fünften Sozialgesetzbuches (SGB V) erbracht werden. Die Leistungen privater Krankenhäuser, die nicht nach § 108 SGB V zugelassen sind, fallen somit nach dem Wortlaut des deutschen UStG nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung.

Im Gegensatz zum nationalen Recht sind nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwSt-SystRL Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sowie damit eng verbundene Umsätze steuerfrei, wenn sie von einer Einrichtung des öffentlichen Rechts oder unter Bedingungen erbracht werden, welche mit den Bedingungen für diese Einrichtungen in sozialer Hinsicht vergleichbar sind.

Mit seinen Urteilen vom 23.10.2014 (AZ: V R 20/14) und vom 18.03.2015 (AZ: XI R 38/13) hat der BFH entschieden, dass die nationale Regelung zur Steuerbefreiung der Krankenhausleistungen nicht den unionsrechtlichen Vorgaben entspricht. Die Steuerbefreiung sei nicht allein deshalb ausgeschlossen, weil Sozialträger die Kosten nicht erstatten.

Die Finanzverwaltung hat nun mit BMF-Schreiben vom 06.10.2016 bekanntgegeben, dass die beiden BFH-Entscheidungen zeitgleich im BStBl. Teil II veröffentlicht werden. Krankenhäuser, die nicht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden und die auch keine Zulassung nach SGB V besitzen, können sich demnach mit ihren Heil- und Krankenhausbehandlungsleistungen unmittelbar auf die Steuerbefreiung der MwStSystRL berufen, wenn sie ihre Leistungen in sozialer Hinsicht unter vergleichbaren Bedingungen erbringen.

In sozialer Hinsicht vergleichbare Bedingungen liegen vor, wenn das Leistungsangebot dieser privaten Krankenhäuser den Leistungen von Krankenhäusern in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft oder nach SGB V zugelassenen Krankenhäusern entspricht. Weitere Voraussetzung ist, dass im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 % der jährlichen Belegungs- und Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als für allgemeine Krankenhausleistungen berechnet wird.

Zu beachten ist, dass die Steuerbefreiung dazu führt, dass der Vorsteuerabzug für die steuerfreien Leistungen ausgeschlossen ist. Falls bisher steuerpflichtig berechnete Leistungen nun steuerfrei abgerechnet werden, ist gegebenenfalls § 15a UStG (Berichtigung des Vorsteuerabzuges) zu beachten.

Als Fazit kann festgehalten werden, dass auch von Privatkliniken erbrachte Krankenhausbehandlungen unabhängig von sozialversicherungsrechtlichen Zulassungen umsatzsteuerfrei sein können, wenn die Leistungen der privaten Krankenhäuser den Leistungen öffentlich-rechtlicher Krankenhäuser entsprechen.

Verfasser: StBin Ute Herold, Düsseldorf

5.10. Umsatzsteuerliche Behandlung des Umweltbonus von Bund und Industrie zur Förderung der Elektromobilität, OFD Frankfurt a. M. 04.01.2017

Mit der vom Bundesministerium für Wirtschaft und Energie am 29.06.2016 veröffentlichten Richtlinie zur Förderung des Absatzes von elektrisch betriebenen Fahrzeugen (Förderrichtlinie) wird der im Rahmen des Maßnahmenpakets Elektromobilität vereinbarte Umweltbonus vor dem Hintergrund des Erreichens der gemeinsam von Bundesregierung und Automobilindustrie gesetzten Zielmarke von einer Millionen Elektrofahrzeugen für das Jahr 2020 umgesetzt.

Förderfähig ist der Erwerb eines ab dem 18.05.2016 erstmals zugelassenen elektrisch betriebenen Neufahrzeugs gemäß der Definition des Elektromobilitätsgesetzes (EMoG) mit einer Haltedauer bei dem Erwerber von mindestens sechs Monaten. Der Umweltbonus i. H. v. € 4.000 für rein elektrische Fahrzeuge sowie i. H. v. € 3.000 für Plug-In-Hybrid-Fahrzeuge wird dabei jeweils zur Hälfte vom Bund und der Automobil-

industrie finanziert. Das als Bewilligungsbehörde für den Umweltbonus Bund fungierende Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) hat eine Liste mit den begünstigten Fahrzeugmodellen publiziert, aus deren Veröffentlichung gleichzeitig eine Verpflichtung des jeweiligen Herstellers für die Gewährung des Umweltbonus Industrie abgeleitet werden kann.

Der Bundesanteil des Umweltbonus, welcher bei Vorliegen der Voraussetzungen gemäß der Förderrichtlinie dem Antragsteller direkt von dem BAFA ausbezahlt wird, stellt aufgrund einer fehlenden unmittelbaren und wechselseitigen Leistungsbeziehung zwischen dem Erwerber des Elektrofahrzeugs und dem Bund einen sog. echten Zuschuss gem. Abschn. 10.2 Abs. 7 UStAE dar, der nicht der Umsatzsteuer unterliegt. Der Herstelleranteil des Umweltbonus ist hingegen umsatzsteuerrechtlich als eine Entgeltminderung im Rahmen des Leistungsaustauschs zwischen dem Hersteller des begünstigten Fahrzeugs und dem Erwerber (Direktverkauf) oder dem Kfz-Händler (Eigenhändler bzw. Kommissionär) zu qualifizieren.

Wird ein förderfähiges Elektrofahrzeug i. S. d. EmoG im Rahmen des Leasings erworben, so kann sich ein gewerblicher Leasingnehmer den Umweltbonus Bund bei Vorliegen der Voraussetzungen der Förderrichtlinie von der BAFA direkt ausbezahlen lassen oder alternativ seinen Anspruch auf die Förderung an den Leasinggeber/die Leasinggesellschaft bzw. den Kfz-Händler abtreten.

Verwendet der Leasingnehmer den von ihm vereinnahmten Umweltbonus Bund als Leasing-Sonderzahlung an den Leasinggeber, so ist der Bundesanteil der Förderung analog dem Erwerb ohne Leasing als echter Zuschuss an den Leasingnehmer sowie als steuerpflichtiges Entgelt bei dem Leasinggeber zu qualifizieren.

Bei einer Abtretung des Anspruchs auf den Umweltbonus Bund an die Leasinggesellschaft ist die Auszahlung der Förderung durch das BAFA ebenfalls als echter Zuschuss zu qualifizieren und die abtretungsweise Vereinnahmung durch die Leasinggesellschaft dort als steuerpflichtiges Entgelt zu behandeln.

Tritt der Leasingnehmer seinen Anspruch an dem Bundesanteil der Förderung an den Kfz-Händler ab, so liegt umsatzsteuerrechtlich bei entsprechender Senkung der Leasingraten neben dem echten Zuschuss von dem BAFA an den Erwerber ein (durchgeleitetes) steuerpflichtiges Entgelt sowohl für die Leasingleistung des Leasinggebers an den Leasingnehmer als auch für die Fahrzeuglieferung des Kfz-Händlers an die Leasinggesellschaft vor.

Verfasser: Matthias Lübke, München

6. BLICK INS AUSLAND

6.1. Polen: Reverse-Charge-Verfahren bei Bauleistungen

Nach Maßgabe der seit dem 01.01.2017 geltenden neuen Regelungen des polnischen UStG können auch die Empfänger von Bauleistungen diesbezüglich steuerpflichtig sein. Die Bauleistungen sind vom Erwerber im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens umsatzsteuerlich abzurechnen, wenn die gesetzlichen Bedingungen erfüllt

sind, u. a. wenn der Leistende als Subunternehmer tätig ist (Art. 17 Abs. 1 Nr. 8 und Abs. 1h polnisches UStG).

Aufgrund der fehlenden Definition des Subunternehmers in den neuen Vorschriften entstehen jedoch bei den Steuerpflichtigen Auslegungszweifel. Das Finanzministerium hat am 17.03.2017 Steuererläuterungen veröffentlicht, um die richtige Anwendung dieser Vorschriften zu ermöglichen. In den Erläuterungen wird bestimmt, dass der Subunternehmer „eine Firma oder Person ist, die eine Arbeit im Auftrag des Hauptunternehmers leistet“.

Auf den Subunternehmer bei Bauleistungen bezieht sich auch die individuelle verbindliche Auskunft des Direktors der Landessteuerauskunft vom 17.03.2017, Nr. 1061-IPTPP2.4512.17.2017.2.SM. Dort wird die Abrechnung der Bauleistungen im Rahmen eines Konsortialvertrages näher betrachtet. Der Direktor der Landessteuerauskunft hat festgestellt, dass, wenn nur der Konsortialführer das Vorhaben direkt mit dem Hauptinvestor abrechnet, alle seine Partner als Subunternehmer agieren. In dem Fall erbringt der Konsorte Bauleistungen für den Konsortialführer. Als solche sind sie nach dem Reverse-Charge-Verfahren abzurechnen. Der Konsortialvertrag ist allerdings im polnischen UStG nicht geregelt. Deswegen ist jeder Fall der gegenseitigen Abrechnung zwischen den Konsorten einzeln zu betrachten.

Verfasser: Doradztwo Podatkowe WTS&SAJA Sp. z o.o.

6.2. Polen: Neue Pflichten im Rahmen der Überwachung der Warenbeförderung

Mit dem Gesetz über das Überwachungssystem für Warenbeförderungen im Straßenverkehr vom 09.03.2017, das am 17.04.2017 in Kraft getreten ist, wurden neue Vorschriften eingeführt. Demnach sind nun Beförderungen bestimmter Waren meldepflichtig und müssen über die Elektronische Plattform für Verwaltungsdienste in das durch den Leiter der Nationalen Steuerverwaltung geführten Register eingetragen werden [pol. PUESC].

Im Rahmen des Überwachungssystems für Straßenverkehr werden Angaben zur Güterbeförderung gesammelt und verarbeitet sowie die Einhaltung der sich aus den neuen Gesetzesvorschriften ergebenden Verpflichtungen kontrolliert.

Die Vorschriften beinhalten eine Auflistung der nach dem o. g. System meldepflichtigen Waren. Hierzu gehören unter anderem einige Sorten von Öl, Alkohol, Kraftstoffen und getrocknetem Tabakgut.

Aus der Beförderung dieser Waren ergeben sich zusätzliche Pflichten, wie zum Beispiel:

- » Meldung der Warenbeförderung zum Register,
- » Einholung einer Referenznummer für die Meldung der Beförderung,
- » Mitteilung der Referenznummer an den Beförderer,

- » Mitteilung der Referenznummer an den Empfänger (bei Warenlieferung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes).

Der Fahrer ist verpflichtet, die Referenznummer, ein Ersatzdokument für die Anmeldung und einen Nachweis für den Empfang des Ersatzdokuments bzw. für eine interne Warenverschiebung zu besitzen.

Werden im Laufe einer Straßenkontrolle Unzulänglichkeiten festgestellt (z. B. fehlende Referenznummer), kann das betroffene Transportmittel bzw. die betroffene Ware beschlagnahmt oder Geldbußen verhängt werden.

Eine zusätzliche Schwierigkeit liegt darin, dass die Gültigkeitsdauer der Referenznummer auf nur 10 Tage beschränkt ist. Wenn die Gültigkeit abgelaufen ist, kann der Transport nicht mehr fortgesetzt werden, bis eine neue Referenznummer vorliegt.

Verfasser: Doradztwo Podatkowe WTS&SAJA Sp. z o.o.

Herausgeber

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

Ansprechpartner/Redaktion

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

München

Thomas-Wimmer-Ring 1-3 | 80539 München
T +49(0) 89 286 46-0 | F +49 (0) 89 286 46-111

Düsseldorf

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

Erlangen

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

Frankfurt

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

Hamburg

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

Köln

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

Kolbermoor

Carl-Jordan-Straße 18 | 83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0 | F: +49 (0) 8031 87095-250

Regensburg

Lilienthalstraße 7 | 93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383873-0 | F: +49 (0) 941 383873-130

Disclaimer

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen.

Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.