

### Das Wichtigste in Kürze

Liebe Leserin, lieber Leser,

auch in dieser Ausgabe des Umsatzsteuer Infoletters haben wir für Sie wieder aktuelle Themen aus dem Bereich des Mehrwertsteuerrechts zusammengestellt.

In der Rubrik Gesetzgebung informieren wir Sie über Änderungen aufgrund des „Kroatienbegleitgesetzes“, in welches auch diverse umsatzsteuerliche Maßnahmen Eingang gefunden haben. Insbesondere weisen wir auf die Rolle rückwärts beim Reverse Charge-Verfahren bei Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen hin.

In der Rubrik Praxis gehen wir auf ein Thema zum ATLAS-Ausfuhrverfahren ein und die Problematik, dass ein Solcher auch das Wasserzeichen „Ausgangsvermerk gilt nicht für Umsatzsteuerzwecke“ enthalten kann.

In der Rubrik Rechtsprechung informieren wir Sie über folgende Entscheidungen:

- EuGH-Urteil zur Berechnung des Vorsteuerabzugs bei international tätigen Unternehmen mit der Problematik inländische vs. ausländische Betriebsstätten
- BFH-Beschluss zum möglichen Verspätungszuschlag bei verspäteter Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung auch in Erstattungsfällen
- BFH-Urteil zur Sollbesteuerung und Änderung der Bemessungsgrundlage bei Gewährleistungseinbehalt
- BFH-Urteil zum Zeitpunkt der Umsatzversteuerung bei Gewährleistungseinbehalt
- BFH-Urteil zu Abgrenzungskriterien für Entgeltminderungen vor dem Hintergrund eines Falls im Arzneimittelbereich
- BFH-Urteil zur vorzeitigen Beendigung eines Vertrags und zur Abgrenzung zwischen Leistungsaustausch und Schadensersatz
- BFH-Urteil zur Factoringleistung beim Erwerb zahlungsgestörter Forderungen.
- FG Niedersachsen zum Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung bei Grundstücksumsätzen und dem Kriterium der ausschließlichen Verwendung für vorsteuerabzugsunschädliche Zwecke.

In der Rubrik Finanzverwaltung berichten wir über folgende BMF-Schreiben:

- Vorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen
- Reverse Charge-Verfahren bei Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen
- Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei (teil-)unternehmerisch verwendeten Fahrzeugen

# 3

Juli 2014

In der Rubrik Ausland blicken wir nach Österreich und stellen Ihnen eine Verwaltungsanweisung zur gebrochenen Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet vor.

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

**Inhalt**

**A. GESETZGEBUNG - PLANUNG, RECHT, UMSETZUNG ..... 5**

A.1. Änderungen des UStG aufgrund des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften ..... 5

**B. AUS DER PRAXIS..... 8**

B.1. Hinweis: „Ausgangsvermerk gilt nicht für Umsatzsteuerzwecke“ ..... 8

**C. RECHTSPRECHUNG UND IHRE FOLGEN ..... 9**

C.1. Berechnung des Vorsteuerabzugs bei international tätigen Unternehmen, EuGH 12.09.2013 ..... 9

C.2. Verspätungszuschlag bei verspäteter Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung auch in Erstattungsfällen, BFH 19. 11.2013 ..... 11

C.3. Sollbesteuerung und Änderung der Bemessungsgrundlage (Gewährleistungseinhalte), BFH 24.10.2013 ..... 12

C.4. Abgrenzungskriterien für Entgeltminderungen gem. § 17 UStG, BFH 30.01.2014 ..... 13

C.5. Leistungsaustausch vs. Schadensersatz, BFH 16.01.2014 ..... 14

C.6. Keine entgeltliche Factoring-Leistung beim Erwerb zahlungsgestörter Forderungen, BFH 04.07.2013 ..... 16

C.7. Zum Merkmal „ausschließlich“ beim Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG, FG Niedersachsen 11.04.2014..... 17

**D. FINANZVERWALTUNG ..... 18**

D.1. Vorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen, BMF 11.12.2013 ..... 18

D.2. Reverse Charge-Verfahren bei Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen, BMF 08.05.2014 ..... 20

D.3. Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei (teil-)unternehmerisch verwendeten Fahrzeugen, BMF 05.06.2014..... 21

D.4. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen – erneute Verlängerung der Übergangsregelung, BMF 12.06.2014..... 22

<b>E. Blick ins Ausland.....</b>	<b>22</b>
E.1. Österreich: Verwaltungsanweisung zur gebrochenen Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet .....	22

## **A. GESETZGEBUNG - PLANUNG, RECHT, UMSETZUNG**

### **A.1. Änderungen des UStG aufgrund des Gesetzes zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**

#### **Reverse Charge-Verfahren bei Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen**

Der BFH hatte mit Urteil vom 22.08.2013 entschieden, dass die bisherige Auslegung der Finanzverwaltung in Bezug auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen nicht dem Unionsrecht entspreche. Nach Ansicht des BFH sei für Bauleistungen ausschließlich darauf abzustellen, ob der Leistungsempfänger eine an ihn erbrachte Bauleistung seinerseits zur Erbringung einer Bauleistung verwendet. Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten bauwerksbezogenen Werklieferungen oder sonstigen Leistungen im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG an den insgesamt von ihm erbrachten steuerbaren Umsätzen („Weltumsatz“) komme es – entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung in Abschn. 13b.3 Abs. 2 UStAE a. F. (= 10%-Grenze) – nicht an. Hierzu hat sich das BMF mittlerweile bereits mit zwei Schreiben vom 05.02.2014 (vgl. USt-Info 1/2014, Beitrag D.2) und vom 08.05.2014 (s. u., Beitrag D.2) geäußert.

Die BFH-Rechtsprechung ist der Finanzverwaltung ein Dorn im Auge, da durch die Einschränkung des Reverse Charge-Verfahrens Steuerausfälle in Milliardenhöhe befürchtet werden. Es ist daher beabsichtigt, § 13b Abs. 5 UStG derart zu ändern, dass die „alte“ Verwaltungsregelung nunmehr „rechtsprechungsstandhaltend“ im Gesetz verankert wird. Um eine kurzfristige Umsetzung zu erreichen, wird dieses Vorhaben im Rahmen des „Kroatienbegleitgesetzes“ umgesetzt. Die Gesetzesänderungen hat der Bundestag am 03.07.2014 beschlossen. Die Zustimmung des Bundesrats steht noch aus, mit Änderungen wird jedoch nicht gerechnet. Ein Inkrafttreten der neuen Regelungen ist für den 01.10.2014 vorgesehen.

Demnach soll die Steuerschuld für Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen auf den Leistungsempfänger übergehen, sofern dieser nachhaltig entsprechende Leistungen erbringt. Davon soll gesetzlich auszugehen sein, wenn der Leistungsempfänger eine entsprechende Bescheinigung seines Finanzamtes vorlegt. Eine gesetzliche Definition des Begriffs „nachhaltig“ ist nicht vorgesehen und ausweislich der Gesetzesbegründung nicht erforderlich. Die 10 %-Grenze wird aber voraussichtlich wieder in den UStAE aufgenommen werden. Darauf, ob der Leistungsempfänger eine an ihn erbrachte Bauleistung bzw. Gebäudereinigungsleistung seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet, soll es ausdrücklich nicht ankommen.

## # 3

Juli 2014

Darüber hinaus wird die vom BFH verworfene Vereinfachungsregelung auch in § 13b UStG verankert werden. Danach ist der Leistungsempfänger auch dann Steuerschuldner, wenn er und der leistende Unternehmer in Zweifelsfällen übereinstimmend vom Vorliegen der Voraussetzungen für die Anwendung des Reverse Charge-Verfahrens ausgegangen waren, obwohl die Kriterien tatsächlich nicht erfüllt waren. Diese Vereinfachungsregelung wird in § 13b Abs. 5 Satz 6 UStG eingefügt und gilt für Leistungen im Sinne des § 13b Abs. 2 Nr. 4, 5 Buchst. b und Nr. 7 bis 11 UStG, sofern dadurch keine Steuerausfälle entstehen.

In § 27 Abs. 9 UStG wird folgende Möglichkeit der Änderung von Umsatzsteuerfestsetzungen aufgenommen, die unmittelbar nach Verkündigung des Gesetzes in Kraft tritt:

Sind Unternehmer und Leistungsempfänger davon ausgegangen, dass der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b auf eine vor dem 15.02.2014 erbrachte steuerpflichtige Leistung schuldet, und stellt sich diese Annahme als unrichtig heraus, ist die gegen den leistenden Unternehmer wirkende Steuerfestsetzung zu ändern, soweit der Leistungsempfänger die Erstattung der Steuer fordert, die er in der Annahme entrichtet hatte, Steuerschuldner zu sein. Die Vertrauensschutzregelung des § 176 AO soll der Änderung nicht entgegenstehen.

Ferner besteht folgende Regelung zur Abtretung der Umsatzsteuer:

Das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt kann auf Antrag zulassen, dass der leistende Unternehmer dem Finanzamt den ihm gegen den Leistungsempfänger zustehenden Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer abtritt, wenn die Annahme der Steuerschuld des Leistungsempfängers im Vertrauen auf eine Verwaltungsanweisung beruhte und der leistende Unternehmer bei der Durchsetzung des abgetretenen Anspruchs mitwirkt. Die Abtretung wirkt an Zahlungs statt, wenn

- der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine erstmalige oder geänderte Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer ausstellt,
- die Abtretung an das Finanzamt wirksam bleibt,
- dem Leistungsempfänger diese Abtretung unverzüglich mit dem Hinweis angezeigt wird, dass eine Zahlung an den leistenden Unternehmer keine schuldbefreiende Wirkung mehr hat, und
- der leistende Unternehmer seiner Mitwirkungspflicht nachkommt

### Weitere Gesetzesänderungen

Das Kroatienbegleitgesetz sieht außerdem – neben redaktionellen Änderungen – insbesondere die folgenden weiteren Gesetzesänderungen vor:

# 3

Juli 2014

- Regelungen zum Leistungsempfänger bei der Erbringung einer sonstigen Leistung, die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht wird, § 3 Abs. 11a UStG – Inkrafttreten zum 01.01.2015
- Ortsverlagerung von Kommunikationsleistungen (vgl. USt-Info 1/2014, Beitrag A.1) durch Aufhebung der Nr. 11 bis 13 (Ort der sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie von auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen) in § 3a Abs. 4 Satz 2 und Neufassung von § 3a Abs. 5 UStG (weitere redaktionelle Anpassungen in § 3a Abs. 6 und 8 UStG) – Inkrafttreten zum 01.01.2015
- Die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG wird der Höhe nach begrenzt auf das marktübliche Entgelt – Inkrafttreten mit Verkündung des Gesetzes
- Ausweitung des Reverse Charge-Verfahrens durch Änderung von § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG auf die Lieferung von Tablet-Computern und Spielekonsolen an einen anderen Unternehmer, wenn die Summe der für sie in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens EUR 5.000 beträgt; nachträgliche Minderungen des Entgelts bleiben dabei unberücksichtigt – Inkrafttreten zum 01.10.2014
- Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Lieferung von bestimmten Edelmetallen und unedlen Metallen (neue Nr. 11 in § 13b Abs. 2 UStG verweist insoweit auf eine neue Anlage 4 zum UStG, s. u.) an einen anderen Unternehmer – Inkrafttreten zum 01.10.2014
- Aufnahme des Regelwerks „Mini-one-stop-shop“ für Fälle des neugefassten § 3a Abs. 5 UStG (s. o.), § 18 Abs. 4e UStG (Inbound) und 18h UStG (Outbound), mit Folgeänderungen in weiteren Vorschriften – Inkrafttreten zum 01.10.2014 bzw. 01.01.2015
- Einführung eines ermäßigten USt-Satzes für Hörbücher mit Zolltarifnummer 8523 (Aufnahme Nr. 50 in der Anlage 2 zum UStG) – Inkrafttreten zum 01.01.2015

**Anlage 4 zum UStG:**

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
1	Selen	Unterposition 2804 9000
2	Silber, in Rohform oder als Halbzeug oder Pulver; Silberplattierungen auf unedlen Metallen, in Rohform oder als Halbzeug	Positionen 7106 und 7107
3	Gold, in Rohform oder als Halbzeug oder Pulver, zu nicht monetären Zwecken; Goldplattierungen auf unedlen Metallen oder auf Silber, in Rohform oder als Halbzeug	Unterpositionen 7108 11 00, 7108 12 00 und 7108 13; Unterposition 7109 00 00
4	Platin, in Rohform oder als Halbzeug oder Pulver; Platinplattierungen auf unedlen Metallen, auf Silber oder auf Gold, in Rohform oder als Halbzeug	Position 7110 und Unterposition 7111 00 00

# 3

Juli 2014

Lfd. Nr.	Warenbezeichnung	Zolltarif (Kapitel, Position, Unterposition)
5	Roheisen oder Spiegeleisen, in Masseln, Blöcken oder anderen Rohformen; Körner und Pulver aus Roheisen oder Spiegeleisen, Eisen oder Stahl; Eisen- und Stahlerzeugnisse	Positionen 7201, 7205, 7206 bis 7229
6	Nicht raffiniertes Kupfer und Kupferanoden zum elektrolytischen Raffinieren; raffiniertes Kupfer und Kupferlegierungen, in Rohform; Kupferverlegierungen; Pulver und Flitter aus Kupfer; Stangen (Stäbe) und Profile aus Kupfer; Draht aus Kupfer; Bleche und Bänder, aus Kupfer, mit einer Dicke von mehr als 0,15 mm; Folien und dünne Bänder, aus Kupfer (...), mit einer Dicke (ohne Unterlage) von 0,15 mm oder weniger	Unterposition 7402 00 00, Position 7403, Unterposition 7405 00 00 und Position 7406; Position 7407, Position 7408, Position 7409, Position 7410
7	Nickelmatte, Nickeloxidsinter und andere Zwischenerzeugnisse der Nickelmetallurgie; Nickel in Rohform; Pulver und Flitter aus Nickel; Stangen (Stäbe), Profile und Draht, aus Nickel; Bleche, Bänder und Folien, aus Nickel	Positionen 7501, 7502, Unterposition 7504 00 00; Positionen 7505 und 7506
8	Aluminium in Rohform; Pulver und Flitter, aus Aluminium; Stangen (Stäbe) und Profile aus Aluminium; Draht aus Aluminium; Bleche und Bänder, aus Aluminium, mit einer Dicke von mehr als 0,2 mm; Folien und dünne Bänder, aus Aluminium (...) mit einer Dicke (ohne Unterlage) von 0,2 mm oder weniger	Positionen 7601, 7603 bis 7607
9	Blei in Rohform; Pulver und Flitter, aus Blei; Bleche, Bänder und Folien, aus Zink	Position 7801; Position 7804
10	Zink in Rohform; Staub, Pulver und Flitter, aus Zink; Stangen (Stäbe), Profile und Draht aus Zink; Bleche, Bänder und Folien, aus Zink	Positionen 7901, 7903 bis 7905
11	Zinn in Rohform; Stangen (Stäbe), Profile und Draht aus Zinn; Bleche und Bänder, aus Zinn, mit einer Dicke von mehr als 0,2 mm	Position 8001, Unterpositionen 8003 00 00 und 8007 0010
12	Andere unedle Metalle (einschließlich Stangen (Stäbe), Profile, Draht, Bleche, Bänder und Folien), ausgenommen andere Waren daraus und Abfälle und Schrott	aus Positionen 8101 bis 8112
13	Cermets, ausgenommen Waren daraus und Abfälle und Schrott	Position 8113

*Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf*

**B. AUS DER PRAXIS**

**B.1. Hinweis: „Ausgangsvermerk gilt nicht für Umsatzsteuerzwecke“**

Das ZIVIT (Zentrum für Informationsverarbeitung und Informationstechnik) hat am 28.04.2014 im Rahmen des ATLAS-Releasewechsels 8.5 angekündigt, dass ab dem 17.05.2014 ein Ausgangsvermerk die Kennzeichnung mit dem Wasserzeichen „Ausgangsvermerk gilt nicht für Umsatzsteuerzwecke“ enthalten kann.

Dies soll dann gelten, wenn ein Ausfuhrverfahren in ein Versandverfahren (zollrechtliches Nichterhebungsverfahren) übergeht, also die Waren nicht wie üblich an der Ausgangszollstelle abgefertigt und über die EU-Grenze gebracht werden, sondern zuvor ein zusätzliches Versandverfahren eröffnet wird. Ergänzend teilte das ZIVIT am 15.05.2014 mit, dass die Kennzeichnung nur dann erfolgt, wenn das Versandverfahren bei einer deutschen Bestimmungsstelle mit der Zuständigkeit „Ausgangszollstelle-Inland“ (Rolle „EIN“) beendet wird, die somit keine Grenzzollstelle (Rolle „EXT“) und nicht für Ausfuhren zuständig ist. Wird daher

## # 3

Juli 2014

das Versandverfahren anschließend bei einer solchen Zollstelle beendet und findet somit kein überwachter Ausgang aus der EU statt, erzeugt der Zoll als formalen Abschluss einen „Ausgangsvermerk“ zur Beendigung des Ausfuhrverfahrens. Da in diesen Fällen aber nicht sichergestellt ist, dass die Waren auch tatsächlich die EU verlassen, wird der Vermerk „Ausgangsvermerk gilt nicht für Umsatzsteuerzwecke“ angebracht.

**Praxishinweis:**

Der hier beschriebene Fall, dass im Anschluss an ein Ausfuhrverfahren ein Versandverfahren über dieselben Waren eröffnet wird, welches im Inland wieder beendet wird, sollte von geringer praktischer Bedeutung sein. In der Regel dürften derartige Vorgänge nur dann vorkommen, wenn Waren an einen Spediteur übergeben werden und dieser die Waren zusammen mit Nichtgemeinschaftswaren in ein Sammelversandverfahren überführt und dieses Versandverfahren dann bei einer innerdeutschen Zollstelle wieder beendet wird.

Sofern Unternehmen im Einzelfall Bescheinigungen mit der Kennzeichnung „Ausgangsvermerk gilt nicht für Umsatzsteuerzwecke“ erhalten, sollte geprüft werden, weshalb die Waren nicht an einer qualifizierten Ausgangszollstelle gestellt worden sind. Empfehlenswert ist zudem, sich von den Speditoren schriftlich bestätigen zu lassen, dass die zollrechtlichen Vorschriften über das zweistufige Ausfuhrverfahren eingehalten werden und insbesondere eine Gestellung an der Ausgangszollstelle ordnungsgemäß durchgeführt wird.

Der Ausfuhrnachweis für Umsatzsteuerzwecke ist anhand geeigneter Alternativbelege zu führen (z. B. Spediteurbescheinigung).

*Verfasserin: StBin Marianne Graf, München*

**C. RECHTSPRECHUNG UND IHRE FOLGEN****C.1. Berechnung des Vorsteuerabzugs bei international tätigen Unternehmen, EuGH 12.09.2013**

Ein Urteil des EuGH zur Vorsteueraufteilung entfaltet eine zunehmende praktische Bedeutung in der Unternehmenspraxis. Es handelt sich um die Entscheidung in der Rs. *Le Crédit Lyonnais* (Urteil vom 12.09.2013, Rs. C-388/11) zur Ermittlung des sog. Pro-rata-Satzes bei einem international tätigen Finanzinstitut, welches sowohl im Heimatstaat Frankreich als auch in anderen EU- und Nicht-EU-Staaten Betriebsstätten unterhält.

Die Klägerin war, wie bei Finanzinstituten üblich, aufgrund der Erbringung auch umsatzsteuerfreier Umsätze nur zum teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt. Fraglich war im Urteilsfall insbesondere, ob bei der Ermittlung des Pro-rata-Satzes, also dem Anteil abzugsfähiger Vorsteuerbeträge an der Gesamtsumme des Vor-

## # 3

Juli 2014

steuervolumens, nur solche Umsätze zu berücksichtigen sind, die von dem im jeweiligen Ansässigkeitsstaat belegenen Unternehmensteil (im Vorlagefall des Stammsitzes in Frankreich) ausgeführt werden. Die Klägerin Le Crédit Lyonnais vertrat insoweit die Auffassung, dass auch die Umsätze im Ausland belegener Betriebsstätten in die Ermittlung des Pro-rata-Satzes einbezogen werden müssten, da diese, als Teil des gemeinsamen Unternehmens untrennbar mit dem Stammsitz verbunden seien. Die Klägerin berief sich hierbei auf die EuGH-Entscheidung in der Rs. *FCE-Bank* (Urteil vom 23.03.2006, Rs. C-210/04), wonach gerade diese Unternehmenseinheit ein maßgebliches Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems sei.

Der EuGH folgte dieser Argumentation im Ergebnis nicht. Stattdessen stellte der EuGH klar, dass es den Mitgliedstaaten obliege, einen eigenen Vorsteueraufteilungsmaßstab zu entwickeln, soweit dieser mit der „Systematik der Richtlinie“ vereinbar sei. Diese nationale Autonomie erfordere es, dass nicht nur die Berechnungsmethodik, sondern auch der Anwendungsbereich national orientiert sein müsse. Eine Betrachtung über alle Niederlassungen eines Unternehmens hinweg würde dagegen in die steuerpolitische Entscheidungshoheit der Mitgliedstaaten eingreifen und entspricht daher nicht dem Unionsrecht. Ebenso entspräche es nicht dem Unionsrecht, Umsätze von außerhalb der EU belegenen Betriebsstätten in den nationalen Vorsteuerabzug einzubeziehen.

**Praxishinweis:**

Diese Entscheidung kann für das einzelne Unternehmen mitunter bedeutende Auswirkungen entfalten. Insbesondere dann, wenn zur Ermittlung des Vorsteuerabzugsschlüssels in der Vergangenheit keine eindeutige Differenzierung der Umsatzzurechnung zu einzelnen, im In- oder Ausland belegenen Unternehmensteilen vorgenommen wurde, sind mitunter signifikante Prozessanpassungen erforderlich, die zu einem erheblichen administrativen Zusatzaufwand führen. Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung und der zunehmenden Anwendung durch die Finanzverwaltung (welche insoweit ihre Auffassung aus dem BMF-Schreiben vom 12.04.2005 – dem sog. Bankenschlüsselschreiben – bestätigt sieht), ist den Unternehmen zu empfehlen, die aktuelle Berechnungsmethodik des eigenen Pro-rata-Satzes aktiv zu überprüfen und ggf. auch mit Wirkung für die Vergangenheit anzupassen. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass eine detailliertere Berechnung des Vorsteuerschlüssels erfahrungsgemäß häufig auch zu einer Erhöhung des insgesamt möglichen Vorsteuerabzugs führt und damit auch finanzielle Chancen eröffnet.

*Verfasser: StB Jürgen Scholz, Düsseldorf/Frankfurt a.M.*

## **C.2. Verspätungszuschlag bei verspäteter Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung auch in Erstattungsfällen, BFH 19. 11.2013**

Der BFH hat sich in seinem Beschluss vom 19.11.2013 (AZ: XI B 50/13, Nichtzulassungsbeschwerde) bestätigt, dass die Festsetzung eines Verspätungszuschlags nach § 152 Abs. 2 Satz 1 AO bei der verspäteten Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung auch in Erstattungsfällen zulässig ist. Danach ist der Verspätungszuschlag auf der Grundlage der festgesetzten Umsatzsteuer für das Kalenderjahr und nicht nach Maßgabe des Unterschiedsbetrages im Sinne von § 18 Abs. 4 UStG (Nachzahlung aufgrund der Umsatzsteuer-Jahreserklärung als Differenz zwischen festgesetzter Umsatzsteuer und bereits geleisteter Umsatzsteuer-Vorauszahlungen) festzusetzen.

Gem. § 152 Abs. 1 AO kann gegen denjenigen, der seiner Verpflichtung zur Abgabe einer Steuererklärung nicht oder nicht fristgemäß nachkommt, ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Dieser darf nach § 152 Abs. 2 Satz 1 AO 10 % der festgesetzten Steuer oder des festgesetzten Betrages nicht übersteigen und höchstens EUR 25.000 betragen.

Dass ein Verspätungszuschlag auch in Erstattungsfällen festgesetzt werden kann, ist nach der Rechtsprechung des BFH geklärt (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 26.06.2002, AZ: IV R 63/00 sowie BFH-Beschlüsse vom 01.04.2004, AZ: V B 223/3 und vom 14.04.2011, AZ: V B 100/10).

Laut BFH bestehe zu der Frage, ob sich der Begriff „festgesetzte“ Steuer i. S. d. § 152 Abs. 2 Satz 1 AO in den Fällen des § 18 Abs. 4 UStG auf den Umsatzsteuerjahresbetrag oder auf den Unterschiedsbetrag zur Summe der Vorauszahlungen bezieht, kein Klärungsbedarf. Die Formulierung in § 152 Abs. 2 Satz 1 AO beziehe sich auf die festgesetzte Steuer, die bei Umsatzsteuer-Jahresbescheiden nach der Regelung des § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG das jeweilige Kalenderjahr umfasst. § 18 Abs. 4 UStG enthalte lediglich eine Regelung zur Fälligkeit der Umsatzsteuerschuld, wenn sich ggf. zugunsten des Finanzamtes ein Unterschiedsbetrag zwischen der Umsatzsteuerschuld aus den Umsatzsteuer-Voranmeldungen und der Umsatzsteuer-Jahresfestsetzung ergibt. Es handele sich bei § 18 Abs. 4 UStG demnach um eine Vorschrift im Bereich der Steuererhebung, die den Anwendungsbereich des § 152 Abs. 2 Satz 1 AO, der sich mit der Steuerfestsetzung befasst, nicht berührt.

Der Sinn und Zweck der Regelung des § 152 Abs. 2 Satz 1 AO würde auch unterlaufen werden, wenn im Falle einer Umsatzsteuererstattung bei einer verspäteten Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung ein Verspätungszuschlag nicht festgesetzt werden dürfe. Demnach käme als Bemessungsgrundlage nach § 152 Abs. 2 Satz 1 AO nur die festgesetzte Steuer und nicht eine mögliche Abschlusszahlung im Rahmen der Umsatzsteuer-Jahreserklärung in Betracht.

## # 3

Juli 2014

**Praxishinweis:**

Es ist darauf zu achten, die Abgabefristen zur Einreichung der Umsatzsteuer-Jahreserklärung zu wahren bzw. rechtzeitig eine entsprechende Fristverlängerung zu beantragen und nicht erst auf die Aufforderung zur Abgabe der Erklärungen durch das Finanzamt abzuwarten, da auch in Erstattungsfällen ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden kann.

*Verfasserin: StBin Christiane Harwardt-Linde, Hamburg*

**C.3. Sollbesteuerung und Änderung der Bemessungsgrundlage (Gewährleistungseinbehalte), BFH 24.10.2013**

Der Umsatzsteuer unterliegen Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Die Steuer ist nach vereinbarten Entgelten zu berechnen (sog. Sollbesteuerung, vgl. § 16 Abs. 1 Satz 1 UStG). Falls sich bei einer konkreten Leistung die Bemessungsgrundlage ändert, so hat der Unternehmer den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen (vgl. § 17 Abs. 1 und 2 UStG).

Auf der Grundlage des o. g. Zusammenspiels wird deutlich, dass der Unternehmer regelmäßig eine Vorfinanzierung zu leisten hat. Er hat die Umsatzsteuer auf Basis der erbrachten Leistungen an den Fiskus abzuführen, unabhängig davon, ob die Entgelte nebst Steuerbeträgen von den Kunden bereits vereinnahmt sind. Für den Unternehmer wird die faktische Zinsbelastung umso höher, je länger die Zahlungsziele in der Praxis gewährt werden oder gewährt werden müssen. Besonders bitter sind die Fälle, in den ein langes Warten auf das Geld bereits von Anfang an praktisch feststeht, bspw. bei Sicherungseinbehalten.

Ein solcher Fall ist vor dem BFH gelandet. Dieser Streitfall betraf einen Bauunternehmer, für dessen Leistungen Gewährleistungsfristen von zwei bis fünf Jahre bestanden. Die Kunden waren vertraglich bis zum Ablauf der Gewährleistungsfristen zu einem Sicherungseinbehalt von 5 % bis 10 % der Vergütungen berechtigt. Der Unternehmer hätte die Einbehalte nur durch Bankbürgschaften abwenden können, war aber nicht in der Lage, entsprechende Bürgschaften beizubringen. Das Finanzamt und das Finanzgericht sahen den Unternehmer im Rahmen der Sollbesteuerung als verpflichtet an, seine Leistungen auch im Umfang der Sicherungseinbehalte zu versteuern. Eine jeweilige Uneinbringlichkeit liegt dabei entsprechend bisheriger Rechtsprechung nicht vor, da die Kunden keine Mängelansprüche geltend gemacht hätten. Der BFH folgte dieser Sichtweise nicht und hat für Recht gesprochen (BFH-Urteil vom 24.10.2013, AZ: V R 31/12):

*„Soweit ein der Sollbesteuerung unterliegender Unternehmer seinen Entgeltanspruch aufgrund eines vertraglichen Einbehalts zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen über einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren nicht verwirkli-*

## # 3

Juli 2014

*chen kann, ist er bereits für den Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung zur Steuerberichtigung berechtigt.“*

Der BFH meint, dass die Unternehmen mit der Umsatzsteuer als indirekte Steuer nicht belastet werden sollen. Mit diesem Charakter der Umsatzsteuer ist eine Vorfinanzierung über einen Zeitraum von mehreren Jahren nicht zu vereinbaren.

**Praxishinweis:**

Die Sonderregelung der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten (sog. Istbesteuerung, vgl. § 20 UStG) ist nur für kleine und mittlere Unternehmen sowie für Freiberufler auf Antrag möglich. Das Gros der Unternehmer kann von der begünstigenden Regelung nicht profitieren. Insoweit ist die vorliegende Entscheidung zu begrüßen, da sie zumindest für die extremen Fälle von Vorfinanzierungen bei Sicherungseinbehalten nun eine Entschärfung bringt. Die allgemeine Problematik bleibt jedoch bestehen und eine eventuelle weitere gesetzliche Entwicklung bleibt abzuwarten.

Eine generelle Übertragung der Rechtsprechung auf Ratenkauf-, (unechte) Mietkauf- und Leasingverträge, bei denen die gesamte Vergütung auch erst Jahre nach der eigentlichen Lieferung vereinnahmt wird, halten wir für verfrüht. Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass bei derartigen Vorgängen regelmäßig kein Finanzierungsnachteil des liefernden Unternehmers besteht, da dieser den gesamten Umsatzsteuerbetrag gewöhnlich mit der ersten Rate fällig stellt.

*Verfasser: WP/StB Joachim Strehle, München*

**C.4. Abgrenzungskriterien für Entgeltminderungen gem. § 17 UStG, BFH 30.01.2014**

Aufgrund eines starken Anstiegs der Arzneimittelausgaben gesetzlicher Krankenkassen im ersten Halbjahr 2001, beabsichtigte der Gesetzgeber, eine Beschränkung der Herstellerabgabepreise verschreibungspflichtiger Fertigarzneimittel für die Folgejahre 2002 und 2003 gesetzlich zu regeln. Zur Vermeidung dieser staatlichen Preisregulierung verpflichteten sich die Mitglieder des Verbandes forschender Arzneimittelhersteller e. V. (VfA), einen Pauschalbetrag i. H. v. insgesamt DM 400 Mio. als Solidarbeitrag an die gesetzlichen Krankenkassen zu leisten. Hinsichtlich der Aufteilung der Kosten unter den Mitgliedern des VfA vereinbarten diese, dass sich der jeweils zu übernehmende Anteil an der Gesamtsumme von DM 400 Mio. nach den jeweiligen Umsätzen mit festbetragsfreien verschreibungspflichtigen Präparaten auf dem Apothekemarkt im Zeitraum von Juli 2000 bis Juni 2001 richten soll. Die Aufteilung des Solidaritätsbeitrags unter den Krankenkassen wurde im Arzneimittelausgaben-Begrenzungs-gesetz (AABG) geregelt. Danach war der Solidarbeitrag entsprechend des jeweiligen prozentualen Anteils an den Arzneimittelausgaben des Jahres 2001 aufzuteilen.

## # 3

Juli 2014

Die streitgegenständliche Frage des Verfahrens war, ob die von einem Arzneimittelhersteller geleisteten Zahlungen des Solidarbeitrags als Minderung des für Arzneimittellieferungen vereinnahmten Entgelts zu werten seien.

Der BFH verneint mit Urteil vom 30.01.2014 (AZ: V R 1/13) die Annahme einer Entgeltminderung mit der Begründung, dass es am erforderlichen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den Zuwendungen des Arzneimittelherstellers und den Lieferungen der Arzneimittel an die gesetzlichen Krankenkassen fehle. Die Verknüpfung der Beitragsanteile mit den Umsätzen im Zeitraum Juli 2000 bis Juni 2001 regle lediglich die Modalitäten der Aufteilung unter den Mitgliedern des VfA. Die Zweckbestimmung des Solidarbeitrags liege in der Vermeidung einer staatlichen Preisregulierung, nicht jedoch in einer Minderung bereits erfolgter Umsätze. Auch sprach der BFH für Recht, dass eine Entgeltminderung für zukünftige Umsätze nicht in Betracht komme, eine Berichtigung der Umsatzsteuer vor der Leistungserbringung sei von § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht gedeckt.

**Praxishinweis:**

Der aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht entscheidende Aspekt des Urteils ist, dass der BFH die Notwendigkeit des unmittelbaren Zusammenhangs einer Zuwendung zu einem Umsatz oder einer Mehrzahl von Umsätzen näher erläutert. Für diesen unmittelbaren Zusammenhang reicht es demnach nicht aus, dass auf Seiten mehrerer Zuwendender oder mehrerer Zuwendungsempfänger bestimmte Umsätze als Aufteilungsschlüssel für den jeweils zu leistenden, bzw. zu empfangenden Anteil an der gesamten Zuwendungen herangezogen werden.

Auch die Aussage, dass eine Berichtigung nach § 17 UStG eine bereits erbrachte Leistung voraussetze, ist über den Einzelfall hinaus von Bedeutung. In einzelnen Branchen ist es üblich, dass Lieferanten bspw. vor Aufnahme von Verhandlungen über Vertragsverlängerung Zahlungen an den Kunden leisten. Auch derartige Vorgänge sind unter Beachtung dieses Urteils neu zu bewerten.

*Verfasser: RA Anton A. Appel, München*

**C.5. Leistungsaustausch vs. Schadensersatz, BFH 16.01.2014**

Viele Unternehmer kennen die Misere: Wo Schadensersatz drauf steht, ist nicht immer Schadensersatz drin. Denn für die umsatzsteuerliche Betrachtungsweise wird zwischen unechtem und echtem Schadensersatz unterschieden. Während der echte Schadensersatz nicht steuerbar ist und somit keine umsatzsteuerlichen Folgen nach sich zieht, stellt der unechte Schadensersatz das Entgelt für eine Leistung dar und löst damit Umsatzsteuer aus.

Das Praxisproblem: Stellt der Unternehmer in der Annahme, es handle sich um unechten Schadensersatz, eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis aus und stellt sich dann im Nachhinein heraus, es ist echter Schadensersatz, liegt ein

## # 3

Juli 2014

unberechtigter Steuerausweis im Sinne des § 14c Abs. 2 UStG vor. Die Folge: der Rechnungsaussteller schuldet die zu unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer und der Rechnungsempfänger ist aus dieser Rechnung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die fehlerhafte Rechnung kann zwar berichtigt und damit die § 14c- Steuer wieder vom Finanzamt erstattet werden, das Prozedere ist aber mit einigem Verwaltungsaufwand verbunden.

Als Orientierung für die Unterscheidung zwischen echtem und unechtem Schadensersatz zählt die Finanzverwaltung zwar in ihrem Anwendungserlass einige Beispiele auf, die Praxis zeigt aber, dass dennoch oft Abgrenzungsschwierigkeiten bleiben. Erfreulich daher, dass der BFH jüngst diese Abgrenzungskriterien wieder formuliert hat.

Im Streitfall hatte eine GmbH an ihre Gesellschafter IT-Dienstleistungen erbracht. Der entsprechende Vertrag war in 1998 geschlossen worden und unter Einhaltung einer Frist von neun Monaten zum Jahresende kündbar. Ein Gesellschafter kündigte im Oktober 2002 den Vertrag zum 31.12.2003 und erklärte, dass bereits ab dem 01.01.2003 keine IT-Dienstleistungen mehr in Anspruch genommen werden. Im Dezember 2002 schlossen die Parteien einen Vergleich, der die vorzeitige Aufhebung des Vertrags zum 31.12.2002 gegen Zahlung eines Ausgleichs vorsah.

Während die Parteien von echtem, nicht steuerbarem Schadensersatz ausgingen, kam das Finanzamt zu dem Schluss, es handle sich hierbei um ein Entgelt für eine Leistung der GmbH an den Gesellschafter (Verzicht, eine Tätigkeit auszuüben). Der BFH folgte in seinem Urteil vom 16.01.2014 (AZ: V R 22/13) dem Finanzamt und stellte dabei folgendes klar:

- Ob die Voraussetzungen für einen Leistungsaustausch vorliegen, ist nicht nach zivilrechtlichen, sondern ausschließlich nach umsatzsteuerrechtlichen Maßstäben zu beurteilen
- Auf die zivilrechtliche objektive oder subjektive Unmöglichkeit der ursprünglich geschuldeten Leistung kommt es nicht an, ebenso wenig wie auf die Frage, ob die Zahlung zivilrechtlich als Schadensersatz bezeichnet wird.
- Ein entgeltlicher Leistungsaustausch liegt auch dann vor, wenn ein Steuerpflichtiger auf eine ihm – sei es auf gesetzlicher oder vertraglicher Grundlage – zustehende Rechtsposition gegen Entgelt verzichtet.

Als Fazit lässt sich somit festhalten, dass Zahlungen für die vorzeitige Beendigung eines Vertrages bei fortbestehender Leistungsbereitschaft grundsätzlich unechten Schadensersatz darstellen.

*Verfasserin: StBin Ute Spohrer, München*

## # 3

Juli 2014

**C.6. Keine entgeltliche Factoring-Leistung beim Erwerb zahlungsgestörter Forderungen, BFH 04.07.2013**

Mit Urteil vom 04.07.2013 (AZ: V R 8/10) hatte der BFH darüber zu entscheiden, ob im Zusammenhang mit dem Erwerb von zahlungsgestörten Forderungen eine entgeltliche Factoring-Leistung vorliegen kann.

Einleitend ist zunächst zwischen dem echten und dem unechten Factoring zu unterscheiden. Echtes Factoring liegt vor, wenn der Factor (Forderungskäufer) den Forderungsverkäufer von der Einziehung der Forderung und dem Risiko der Nichterfüllung entlastet. Unter unechtem Factoring wird hingegen verstanden, dass der Factor die Forderung einzieht, jedoch der Forderungsverkäufer nicht von dem Ausfallrisiko entlastet wird. In beiden Fällen liegt eine umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistung des Factors gegenüber dem Forderungsverkäufer vor.

In dem vorliegenden Fall verkaufte die Klägerin, ein im Inland ansässiges Kreditinstitut, Geldforderungen nebst schuldrechtlichen Sicherheiten und Neben-, Vorrangs- und Gestaltungsrechten (Portfolio) an eine im vereinigten Königreich ansässige Gesellschaft zu einem Preis von ca. 15 % des Nennwerts der Forderungen. Die dem Portfolio zu Grunde liegenden Darlehensverträge hatte die Klägerin ausnahmslos wegen Zahlungsverzugs gekündigt, zum überwiegenden Teil war über das Vermögen der Schuldner bereits das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Die Verantwortung oder Haftung der Klägerin für die Zahlungsfähigkeit der Schuldner oder die Werthaltigkeit der Sicherheiten wurde ausdrücklich ausgeschlossen.

Die Klägerin und die Käuferin gingen übereinstimmend davon aus, dass die Übertragung des Portfolios keine umsatzsteuerpflichtige Leistung darstellt. Die Finanzverwaltung hingegen stimmte dieser Beurteilung nicht zu und ging von einer steuerbaren und steuerpflichtigen Factoring-Leistung durch den Forderungskäufer aus.

Der BFH sprach nun für Recht, dass ein Unternehmer, der auf eigenes Risiko sog. zahlungsgestörte Forderungen zu einem unter dem Nennwert liegenden Kaufpreis erwirbt, keine entgeltliche Leistung erbringt, wenn die Differenz zwischen dem Nennwert dieser Forderungen und deren Kaufpreis den tatsächlichen wirtschaftlichen Wert der betreffenden Forderungen zum Zeitpunkt ihrer Übertragung widerspiegelt. Diese gelte selbst dann, wenn der Factor den Forderungsverkäufer von der weiteren Verwaltung und Vollstreckung der Forderungen entlastet. Vielmehr liege in diesem Fall eine steuerfreie Leistung (Forderungsübertragung) gem. § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG von der Verkäuferin an die Käuferin vor.

**Praxishinweis:**

Die Übertragung von Forderungen ist sehr facettenreich. In Abhängigkeit von den Regelungen des Einzelfalls kann es hier zu unterschiedlichen Leistungsbeziehungen kommen, die im Detail zu prüfen sind.

*Verfasser: Jens Heidrich, Düsseldorf*

**C.7. Zum Merkmal „ausschließlich“ beim Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG, FG Niedersachsen 11.04.2014**

Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist die Steuer für die Lieferungen, sowie für die sonstigen Leistungen, die der Unternehmer zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Soweit Umsätze aus Vermietung oder Verpachtung von Grundstücken im Sinne des § 4 Nr. 12 Buchst. a) UStG erzielt werden, kann der Unternehmer nach § 9 Abs. 1 und 2 UStG auf die Steuerbefreiung verzichten, wenn der Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird (§ 9 Abs. 1 UStG). Ferner ist für die Option erforderlich, dass der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.

Bezüglich des Merkmals „ausschließlich“ hat die Finanzverwaltung (Abschn. 9.2. Abs. 3 UStAE) eine Bagatellgrenze von 5 % eingeführt. Das heißt, selbst wenn der Leistungsempfänger das Grundstück zu bis zu 5 % für vorsteuerabzugsschädliche Umsätze verwendet, ist eine Option zur Umsatzsteuerpflicht für die Vermietung oder Verpachtung des Grundstücks trotzdem zulässig.

Das FG Niedersachsen ist in seinem Urteil vom 11.04.2014 (AZ: 5 K 393/11) der Auffassung, dass es sich bei dieser Regelung im UStAE um eine Auslegung des Gesetzes und nicht etwa um eine Billigkeitsregelung handele. Das bedeute jedenfalls, dass der Senat an diese Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich nicht gebunden sei. Gleichwohl überprüfte das FG Niedersachsen, ob die o. g. Bagatellgrenze eingehalten wurde und kam bei einer Berechnung nach Maßgabe sowohl der Umsätze (anteilige Miete) als auch der Fläche zu dem Ergebnis, dass die Bagatellgrenze überschritten sei.

Laut FG Niedersachsen eröffne § 9 Abs. 2 Satz 1 UStG aber nur in Ausnahmefällen die Möglichkeit einer Teiloption, bezogen auf einzelne Räume. Diese Räume müssten ein abgrenzbarer Funktionsbereich sein, der nur dann vorliege, wenn dieser Gegenstand eines selbständigen Mietvertrags sein könne. Diese Voraus-

## # 3

Juli 2014

setzung war im Streitfall nicht erfüllt, da es sich lediglich um einen einzelnen Raum einer Büroetage handelte.

Das Urteil des FG Niedersachsen ist noch nicht rechtskräftig. Es ist Revision beim BFH (AZ: V R 27/13) eingelegt.

**Praxishinweis:**

Das Urteil des FG Niedersachsen könnte eine Änderung der Bagatellgrenze auslösen. Die Revisionsentscheidung des BFH bleibt interessiert abzuwarten.

*Verfasserin: RAin/StBin Lavinia Stroie, Düsseldorf*

**D. FINANZVERWALTUNG****D.1. Vorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen, BMF 11.12.2013**

Nach § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG liegt eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG) allgemein vor, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen werden. Hintergrund für die Einführung der GiG im Umsatzsteuerrecht war insbesondere die Überlegung, dass bei einer Steuerbarkeit einer Geschäftsübertragung ggf. Wettbewerbsverzerrungen auftreten können, falls beteiligte Unternehmer nicht oder nicht in voller Höhe zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

Obwohl der deutsche Gesetzestext – ebenso wie die unionsrechtliche Grundlage – seit der Aufnahme der GiG in das deutsche Umsatzsteuerrecht im Jahr 1994 nicht verändert wurde, unterliegt die Rechtsprechung zur GiG in den letzten Jahren einem besonderen Wandel. In jüngster Vergangenheit haben insbesondere zwei Urteile die Voraussetzungen für eine GiG modifiziert.

Auf der einen Seite hat der BFH mit seinem Urteil vom 19.12.2012 (AZ: XI R 38/10) die Rechtsprechung dahingehend geändert, dass zur Beurteilung, ob ein für die Annahme einer GiG gesondert geführter Betrieb vorliegt, im Gegensatz zur langjährigen Auffassung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung, nicht mehr auf die tatsächliche Betriebsführung des Veräußerers, sondern auf die Möglichkeit auf Seiten des Erwerbers abzustellen ist. Im Ausgangssachverhalt wurde ein Erbbaurecht an einem Grundstück mit verpachtetem Rehabilitationszentrum veräußert, welches auf Ebene des Veräußerers keinen für sich selbstständigen Organismus bildete. Nach Auffassung des BFH stand dies aber nicht der Beurteilung des Sachverhalts als GiG entgegen. Entscheidend ist vielmehr, dass der Erwerber die Möglichkeit hat den erworbenen Unternehmensteil als selbständiges wirtschaftliches Unternehmen fortzuführen.

## # 3

Juli 2014

Der EuGH hat des Weiteren mit seinem Urteil vom 30.05.2013 (Rs. C-651/11, *X BV*) entschieden, dass eine reine Veräußerung von Gesellschaftsanteilen grundsätzlich keine GiG darstellt, da die Inhaberschaft von Gesellschaftsanteilen – im Gegensatz zur Inhaberschaft an Vermögenswerten – nicht hinreicht, um eine für die Annahme einer GiG notwendige, selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortführen zu können. Auch wenn der EuGH im Urteilsfall nur über die Veräußerung einer 30 % Beteiligung zu entscheiden hatte, stellte das Gericht klar, dass dieser Grundsatz auch unabhängig von der Beteiligungsquote gelten soll, womit auch eine reine Veräußerung einer 100 % Beteiligung an einer Gesellschaft keine GiG darstellt (vgl. auch USt-Info 3/2013, Beitrag C.2.).

Die deutsche Finanzverwaltung hat auf diese beiden Urteile mit dem BMF-Schreiben vom 11.12.2013 reagiert und auch der entsprechende Abschnitt im UStAE erweitert, wobei für vor dem 01.04.2014 ausgeführte Umsätze eine Nichtbeanstandungsregelung gewährt wurde. Nach dem überarbeiteten Abschn. 1.5. Abs. 6 UStAE ist es für die Annahme einer GiG entscheidend, dass ein Teilvermögen übertragen wird, das vom Erwerber als selbstständiges, wirtschaftliches Unternehmen fortgeführt werden kann. Die bisherige Sichtweise in der Praxis, ausschließlich die Gegebenheiten bei der übertragenden Partei für die Annahme einer GiG zu berücksichtigen, muss daher aufgegeben werden. Vielmehr muss der Veräußerer bei seiner umsatzsteuerlichen Bewertung der Übertragung auf die Absicht und die tatsächlichen Verhältnisse beim Erwerber eingehen.

Neu aufgenommen wurde auch in Abschn. 1.5. Abs. 9 UStAE der Hinweis, dass eine bloße Veräußerung von Anteilen – unabhängig von deren Höhe – keine GiG begründet. Die Anteilsübertragung ist vielmehr als grundsätzlich umsatzsteuerfreier Umsatz anzusehen. Lt. EuGH ist der Vorsteuerabzug jedoch unter weiteren Voraussetzungen dennoch möglich (vgl. auch USt-Info 3/2013, Beitrag C.2.). Die Übertragung eines Gesellschaftsanteils kann aber dann einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung gleichgestellt werden, wenn der Gesellschaftsanteil Teil einer eigenständigen Einheit ist, die eine selbstständige wirtschaftliche Betätigung ermöglicht, und diese Tätigkeit vom Erwerber fortgeführt wird.

**Praxishinweis:**

Aus Sicht der Praxis ist darauf hinzuweisen, dass sich bei der Übertragung von Unternehmen bzw. Unternehmensteilen regelmäßig ein signifikantes Umsatzsteuer- und Vorsteuerpotential ergeben kann. Auch hat die Beurteilung eines Veräußerungstatbestands als GiG besondere Auswirkungen auf eine mögliche Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG. Vor diesem Hintergrund sowie der sich stetig wandelnden Rechtsprechung zur GiG ist bei entsprechenden Sachverhalten auch die vorherige Einholung einer verbindlichen Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO in Betracht zu ziehen.

*Verfasser: StB Christoph Schliefl, Köln*

## **D.2. Reverse Charge-Verfahren bei Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen, BMF 08.05.2014**

Der BFH hat mit Urteil vom 22.08.2013 zu den Regelungen zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 4 UStG Stellung genommen. Nach seiner Entscheidung sind die Regelungen einschränkend dahingehend auszulegen, dass es für die Entstehung der Steuerschuld darauf ankomme, ob der Leistungsempfänger die an ihn erbrachte Werklieferung oder sonstige Leistung, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dient, seinerseits zur Erbringung einer derartigen Leistung verwendet. Auf den Anteil der vom Leistungsempfänger ausgeführten bauwerksbezogenen Werklieferungen oder sonstigen Leistungen im Sinne des § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG an den insgesamt von ihm erbrachten steuerbaren Umsätzen („Weltumsatz“) komme es – entgegen der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung in Abschn. 13b.3 Abs. 2 UStAE a. F. (= 10%-Grenze) – nicht an. Das Urteil hatte mittelbar auch Auswirkungen auf das Reverse Charge-Verfahren bei Gebäudereinigungsleistungen, da insoweit vergleichbare Regelungen bestanden.

Mit einem ersten BMF-Schreiben vom 05.02.2014 (vgl. USt-Info 1/2014, Beitrag D.2) wurde der UStAE für nach dem 14.02.2014 (= Tag der Veröffentlichung des BMF-Schreibens vom 05.02.2014 im Bundessteuerblatt Teil I) ausgeführte Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen an das BFH-Urteil angepasst. Ein weiteres BMF-Schreiben war bereits avisiert worden und wurde nunmehr am 08.05.2014 veröffentlicht. Dieses enthält folgende Regelungen:

- Zur Vermeidung von Abrechnungsproblemen bei den Unternehmern wird eine Vereinfachungsregelung bei vor dem 15.02.2014 geleisteten Anzahlungen für Bauleistungen getroffen, die nach dem 14.02.2014 ausgeführt werden.
- Außerdem wird klargestellt, dass die Nichtbeanstandungsregelung lt. BMF-Schreiben vom 05.02.2014 auch bei Bauleistungen eines Unternehmers gilt, mit deren Ausführung vor dem 15.02.2014 begonnen worden ist. Demnach kann das Reverse Charge-Verfahren auch bei diesen Bauleistungen angewendet werden, soweit dies zwischen dem leistenden Unternehmer sowie dem Leistungsempfänger einvernehmlich unter Berücksichtigung der bis zum 14.02.2014 geltenden Verwaltungsanweisungen erfolgt.
- Der Nachweis durch den Unternehmer, dass der Leistungsempfänger die von ihm erbrachte Bauleistung selbst zur Erbringung einer Bauleistung verwendet, kann auch mit einer entsprechenden schriftlichen, beispielsweise in den Vertrag aufgenommenen Bestätigung des Leistungsempfängers hierüber erbracht werden. Der Leistungsempfänger ist in diesem Fall aber auch dann Steuerschuldner, wenn er die Leistung tatsächlich nicht zur Ausführung einer Bauleistung verwendet.

## # 3

Juli 2014

- Weiterhin wird klargestellt, dass ein Organträger auch dann Steuerschuldner für eine an eine Einheit des Organkreises (Organträger oder Organgesellschaft) erbrachte Bauleistung ist, wenn diese Leistung durch eine andere Einheit des Organkreises zur Erbringung einer Bauleistung verwendet wird.
- Nach § 13b Abs. 5 Satz 6 UStG ist ein Unternehmer, der die Voraussetzungen des § 13b Abs. 5 Satz 2 bzw. Satz 5 UStG erfüllt, als Leistungsempfänger bei Bauleistungen und Gebäudereinigungsleistungen auch dann Steuerschuldner, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich erbracht wird. Aufgrund der BFH-Rechtsprechung gehen diese Regelungen nunmehr insoweit ins Leere. Entsprechend wird Abschn. 13b.3 Abs. 12 UStAE gestrichen.
- Zur Frage des Vertrauensschutzes bei der Inanspruchnahme des leistenden Unternehmers bei Bauleistungen wird ein weiteres BMF-Schreiben ergehen.

**Praxishinweis:**

Der Gesetzgeber arbeitet mit Hochdruck an einer Gesetzesänderung, um den Status vor der BFH-Rechtsprechung wieder herzustellen (vgl. Beitrag A.1). Voraussichtlich zum 01.10.2014 wird die neue Gesetzesregelung in Kraft treten.

*Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf*

**D.3. Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei (teil-)unternehmerisch verwendeten Fahrzeugen, BMF 05.06.2014**

Mit einem aktualisierten Schreiben vom 05.06.2014 hat das BMF zum Vorsteuerabzug und zur Umsatzbesteuerung bei (teil-)unternehmerisch verwendeten Fahrzeugen die bisherige Verwaltungsmeinung an die nunmehr gültige Rechtsauslegung angepasst. Das knapp 30 Seiten lange Schreiben regelt folgende Vorgänge:

- (Teil-)unternehmerisch verwendete Fahrzeuge
  - Zuordnung zum Unternehmensvermögen, insbesondere bei teilunternehmerischer nichtwirtschaftlicher Verwendung i. e. S. sowie bei teilunternehmerischer unternehmensfremder Verwendung
  - Unternehmerische Mindestnutzung beim Zuordnungswahlrecht inkl. Definition, welche Fahrten einzubeziehen sind
  - Rechtsfolgen: Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Fahrzeugs sowie aus Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Fahrzeug und Besteuerung der unentgeltliche Wertabgabe für unterschiedliche Fallgestaltungen (1 %-Regelung vs. Fahrtenbuchmethode)
  - Nutzungsänderungen für Zwecke des § 15a UStG
  - Miete oder Leasing von Fahrzeugen

## # 3

Juli 2014

- Überlassung von Fahrzeugen an das Personal (sog. Dienst- oder Firmenwagen)
  - Entgeltliche Überlassung vs. unentgeltliche Überlassung
  - Bemessungsgrundlage

**Praxishinweis:**

Insbesondere bei der Überlassung von Firmenwagen an Mitarbeiter bleibt es grundsätzlich bei den bisherigen Regelungen. Die von einem Unternehmer (z. B. Einzelunternehmer) selbst genutzten Fahrzeuge sollten jedoch auf den Prüfstand gestellt werden.

*Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf*

**D.4. Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen – erneute Verlängerung der Übergangsregelung, BMF 12.06.2014**

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 05.11.2013 Stellung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Hin- und Rückgabe von Transportbehältnissen genommen – wir berichteten in der USt Info 1/2014.

Die in dem oben genannten BMF-Schreiben dargestellten Grundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden, wobei das BMF nun mit Schreiben vom 12.06.2014 die bisherige Nichtbeanstandungsregelung vom 01.07.2014 auf den 01.01.2015 verlängert hat.

*Verfasserin: StBin Melanie Katzbach, Düsseldorf*

**E. BLICK INS AUSLAND****E.1. Österreich: Verwaltungsanweisung zur gebrochenen Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet**

Aufgrund der Relevanz in der Praxis und der Abweichung zur herrschenden Rechtsauffassung in Deutschland weisen wir auf die folgende Verwaltungsanweisung der österreichischen Finanzverwaltung zur gebrochenen Beförderung/Versendung von Österreich in einen anderen EU-Mitgliedstaat (z. B. Deutschland) hin. Diese Regelung dürfte auch für die umgekehrte Verkehrsrichtung, z. B. für Lieferungen von Deutschland nach Österreich gelten.

*„Ein Einzelhändler aus Deutschland bestellt Waren bei einem Großhändler in Wien. Es wird vereinbart, dass die Waren vom Wiener Großhändler nur bis Salzburg (z. B. postlagernd oder zu einem vom Abnehmer beauftragten grenznahen Paketdienst) versandt werden. Von dort werden die Waren einmal wöchentlich im Auftrag des deutschen Einzelhändlers abgeholt. Kann der Wiener Großhändler steuerfrei im Sinne des Art. 7 öUStG 1994 an den bayerischen Einzelhändler lie-*

## # 3

Juli 2014

*fern, wenn dieser seine deutsche USt-IdNr. bekanntgibt und die Ware unverzüglich nach der Ankunft in Salzburg abgeholt wird?*

*Sowohl aus § 3 Abs. 8 als auch aus Art. 7 öUStG 1994 sowie aus Art. 32 und Art. 138 MwStSystRL ergibt sich, dass entweder der Lieferer oder der Abnehmer (oder ein Beauftragter) die Ware befördert oder versendet. Demnach darf nur einer der beiden am Umsatzgeschäft Beteiligten für die mit diesem Umsatz konkret in Zusammenhang stehende Warenbewegung verantwortlich sein, andernfalls liegen zwei Warenbewegungen bzw. zwei Lieferungen vor.*

*Demzufolge liefert der Wiener Großhändler gemäß § 3 Abs. 8 öUStG 1994 mit der Übergabe der Ware an das Beförderungsunternehmen und verschafft seinem Kunden damit die Verfügungsmacht. Diese Warenbewegung endet aber in Österreich, sodass es sich hier nicht um eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 nach Deutschland, sondern um eine steuerpflichtige Inlandslieferung handelt. Der Weitertransport der Waren von Salzburg nach Deutschland durch den bayerischen Unternehmer stellt ein innergemeinschaftliches Verbringen im Sinne des Art. 7 Abs. 2 UStG 1994 dar. Die Vorsteuer aus der bezogenen steuerpflichtigen Lieferung muss der bayerische Unternehmer infolge Vorliegens steuerbarer Inlandsumsätze (innergemeinschaftliches Verbringen = innergemeinschaftliche Lieferung) im Veranlagungsverfahren geltend machen (nicht im Vorsteuervergütungsverfahren).*

*Eine andere Beurteilung könnte sich nur dann ergeben, wenn die gesamte Warenbewegung ausschließlich in der Disposition des Wiener Großhändlers liegt: Befördert er z. B. selbst die Waren nach Salzburg, um sie von dort nach Deutschland zu versenden, kann von einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Sinne des Art. 7 Abs. 1 UStG 1994 des Wiener Großhändlers ausgegangen werden.“*

In der österreichischen Fachliteratur wird davon ausgegangen, dass transportbedingte Unterbrechungen eines einheitlichen Versendungs- oder Beförderungsvorganges (z. B. Umladen der Gegenstände auf andere Transportmittel) für das Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung nicht schädlich sind und den Transportvorgang grundsätzlich nicht unterbrechen, so dass auch im Fall einer Unterbrechung von einer innergemeinschaftlichen Lieferung ausgegangen werden kann. Allerdings muss ganz klar ein Zusammenhang zwischen der Lieferung und dem Transport bestehen. Wichtig ist dabei, dass bei Unterbrechungen des Transports keine andere Disposition über den Gegenstand mehr getroffen wird, als dass dieser zum Erwerber versendet oder befördert werden soll.

Zu einer Beendigung der Warenbewegung kommt es nach Ansicht der österreichischen Finanzverwaltung hingegen dann, wenn Lieferant und Erwerber den Transport veranlassen. Versendet beispielsweise ein deutscher Unternehmer Ware bis zu einem von ihm beauftragten Spediteur in Österreich, der die Ware ggf. nur entlädt, umverpackt, aus logistischen Gründen kurze Zeit lagert und dann an österreichische Kunden herausgibt, welche diese selbst zu ihrem Geschäftssitz befördern, dann sind vermutlich zwei Lieferungen gegeben, selbst wenn der

## # 3

Juli 2014

österreichische Kunde bei Transportbeginn in Deutschland feststeht: Eine innergemeinschaftliche Lieferung durch Verbringen durch den deutschen Lieferanten und anschließend eine innerösterreichische Lieferung durch den deutschen Lieferanten an den österreichischen Kunden. Es bestünde somit eine Registrierungs-pflicht in Österreich.

### **Praxishinweis:**

Diese und ähnlich gelagerte Fälle sollten einer detaillierteren Überprüfung unterzogen werden. Die österreichische Finanzverwaltung wendet die Grundsätze für gebrochene Beförderungen/Versendungen nicht nur im Rahmen von Reihengeschäften, sondern auch bei reinen Zweierbeziehungen an. Letzteres dürfte der deutschen Rechtsprechung widersprechen (vgl. sog. „Shipment-on-hold“-Rechtsprechung des BFH vom 30.07.2008, AZ: XI R 67/07, USt Info 6/2008, Beitrag C.3). Ungeachtet dessen hatte der DIHK mit Eingabe vom 30.05.2013 das BMF für vergleichbare Sachverhalte um Stellungnahme gebeten, eine Antwort des BMF liegt noch nicht vor.

*Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf*

**Herausgeber**

**WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH**  
www.wts.de • info@wts.de

**Redaktion**

**WP/StB Joachim Strehle**  
Thomas-Wimmer-Ring 1-3  
80539 München  
T +49 (0) 89 286 46-173  
F +49 (0) 89 286 46-111  
joachim.strehle@wts.de

**StB Andreas Masuch**  
Peter-Müller-Straße 18  
40468 Düsseldorf  
T +49 (0) 211 200 50-813  
F +49 (0) 211 200 50-950  
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 Rötelpark 11-15 • 91052 Erlangen  
T +49 (0) 9131 97002-0 • F +49 (0) 9131 97002-12

**Frankfurt**

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

**Hamburg**

Neuer Wall 30 • 20354 Hamburg  
T +49 (0) 40 320 86 66-0 • F +49 (0) 40 320 86 66-29

**Köln**

Lothringer Straße 56, 50677 Köln  
T +49 (0) 221 34 89 36-0 • F +49 (0) 221 34 89 36-250

**Raubling**

Rosenheimer Straße 33 • 83064 Raubling  
T +49 (0) 8035 968-0 • F +49 (0) 8035 968-150

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.