Das Wichtigste in Kürze

Liebe Leserin, lieber Leser,

Unter der Rubrik Gesetzgebung berichten wir über die Initiative des Bundesrats zu Reihengeschäften in Folge der ebenfalls in dieser USt-Info vorgestellten Rechtsprechung des BFH.

Unter der Rubrik Aus der Praxis informieren wir Sie über ein Merkblatt des BMF zu ausfuhrrechtlichen Anmeldepflichten bei Lieferungen an Schiffe, Luftfahrzeuge und Einrichtungen auf hoher See.

Unter der Rubrik Rechtsprechung stellen wir Ihnen zunächst ein EuGH-Urteil vor:

- Der EuGH hat zum Begriff der „festen Niederlassung“ des Leistungsempfängers für Zwecke des Erwerbs von Dienstleistungen Stellung genommen.

Darüber hinaus gehen wir auf weitere Urteile der deutschen Finanzgerichtsbarkeit ein:

- Der BFH hat in zwei Verfahren zur Zuordnung der bewegten Lieferung im Rahmen von Reihengeschäften entschieden und dabei die ohnehin bestehende Rechtsunsicherheit noch weiter verstärkt.

- Der BFH hat sich mit der Frage beschäftigt, ob bei kostenlos ausgeführten Leistungen gegen Vorlage eines zuvor (ebenfalls kostenlos) in Umlauf gegebenen Gutscheins eine Leistung gegen Entgelt ausgeführt wird und ist zu dem Ergebnis gekommen, dass die Leistung unentgeltlich erbracht wird.

- Das FG Köln hat in weiteren zwei Urteilen dargelegt, welche Qualität die Angaben in einem Vorsteuer-Vergütungsantrag aufweisen müssen.

- Das FG Köln hat darüber hinaus entschieden, dass ein Vorsteuerabzug bei falscher Adresse des leistenden Unternehmers nicht zu gewähren sei.

- Auch das FG Münster hatte über die Zuordnung der bewegten Lieferung im Rahmen von Reihengeschäften zu entscheiden und vertrat – abweichend vom BFH – die Auffassung, dass die Kenntnis des ersten Lieferers über den Weiterverkauf der Waren durch seinen Kunden an einen Endabnehmer, dazu führen könne, dass die Lieferung des ersten Lieferers nicht als bewegte und damit umsatzsteuerfreie Ausfuhrlieferung anzusehen ist.

- Das FG Schleswig-Holstein hat für Recht gesprochen, dass nur der Verfügungsberechtigte, nicht aber bspw. der Betreiber eines Zolllagers, zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt ist.

Ferner stellen wir Ihnen folgende Verlautbarungen der Finanzverwaltung vor:

- Das BMF führt aus, welche von der Zollverwaltung in Sonderfällen ausgestellten Ausgangsvermerke auch für Umsatzsteuerzwecke als Belegnachweis von umsatzsteuerfreien Ausfuhrlieferungen anzuerkennen sind.

- Ferner hat sich das BMF zu Veröffentlichungen des Mehrwertsteuerausschusses sowie der Europäischen Kommission zur praktischen Anwendung des EU-Rechts auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer geäußert und diesen Veröffentlichungen jegliche Bindungswirkung abgesprochen.

- Die OFD Frankfurt a. M. hat zum einen ihre Verfügung zu Portokosten als durchlaufende Posten und zum anderen ihre Verfügung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen aktualisiert.

- Die OFD Magdeburg weist die Finanzämter an, die jüngste Rechtsprechung zur Ausübung der Option zur Steuerpflicht und der Rücknahme des Verzichts auf die Steuerbefreiung bis zur materiellen Bestandskraft vorläufig nicht anzuwenden, da noch ein weiteres Verfahren beim BFH anhängig ist; Rechtsbehelfsverfahren sollen bis zur höchstrichterlichen Entscheidung ruhen.

Unter der Rubrik Blick ins Ausland informieren wir Sie über die Einführung eines weiteren ermäßigten Steuersatzes in Österreich und eines vereinfachten Verfahrens zur Anmeldung der Einfuhrumsatzsteuer in Schweden.

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. Gesetzesinitiative des Bundesrats zu Reihengeschäften 5

B. AUS DER PRAXIS 6

B.1. Merkblatt des BMF zu ausfuhrrechtlichen Anmeldepflichten bei Lieferungen an Schiffe, Luftfahrzeuge und Einrichtungen auf hoher See 6

C. RECHTSPRECHUNG UND IHRE FOLGEN 7

C.1. Begriff der „festen Niederlassung“ des Empfängers einer Dienstleistung, EuGH 16.10.2014 7

C.2. Zuordnung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft, BFH 25.02.2015 .. 8

C.3. Unentgeltlichkeit bei kostenlos ausgeführten Leistungen gegen Vorlage eines zuvor in Umlauf gegebenen Gutscheins, BFH 19.11.2014 10

C.4. Wirksamkeit eines Antrages im Vorsteuer-Vergütungsverfahren, FG Köln 06.05.2014 11

C.5. Kein Vorsteuerabzug bei falscher Adresse des leistenden Unternehmers, FG Köln 12.03.2014 13

C.6. Zurechnung der Warenbewegung im Reihengeschäft mit Drittlandsbezug, FG Münster, 16.01.2014 14

C.7. Vorsteuerabzugsberechtigung bei der Einfuhrumsatzsteuer, FG Schleswig-Holstein 09.10.2014 15

D. FINANZVERWALTUNG 16

D.1. Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen, BMF 23.01.2015 16

D.2. Umgang mit den Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses und mit Veröffentlichungen der Europäischen Kommission, BMF 03.01.2014 und 17.12.2014 17

D.3. Wann stellen Portokosten durchlaufende Posten dar? OFD Frankfurt a. M. 04.04.2014 19

D.4. Umsatzsteuerliche Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen, OFD Frankfurt a. M. 04.04.2014 20

D.5. Ausübung der Option zur Steuerpflicht und Rücknahme des Verzichts auf Steuerbefreiung (ggf. doch nicht) bis zur materiellen Bestandskraft möglich, OFD Magdeburg vom 14.10.2014 22

E. BLICK INS AUSLAND 23

E.1. Österreich: Einführung eines zweiten ermäßigten Steuersatzes 23

E.2. Schweden: Anmeldung der Einfuhrumsatzsteuer im Rahmen der Umsatzsteuererklärungen 23

A. Gesetzgebung - Planung, Recht, Umsetzung

A.1. Gesetzesinitiative des Bundesrats zu Reihengeschäften

Umsatzgeschäfte, die von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen werden und bei denen dieser Gegenstand im Rahmen einer Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt, werden als Reihengeschäft bezeichnet. Bei Selbigem werden im Rahmen der Warenbewegung mehrere Lieferungen ausgeführt, die in Bezug auf den Lieferort und den Lieferzeitpunkt jeweils getrennt betrachtet werden müssen. Die Beförderung oder Versendung des Gegenstands ist nur einer der Lieferungen zuzuordnen. Diese ist die sog. „bewegte“ Lieferung; nur bei ihr kommt die Steuerbefreiung als Ausfuhrlieferung oder als innergemeinschaftliche Lieferung in Betracht. Bei allen anderen Lieferungen in der Reihe findet keine Beförderung oder Versendung statt, mithin handelt es sich um sog. „ruhende“ Lieferungen. Diese werden entweder vor oder nach der Beförderungs- bzw. Versendungslieferung ausgeführt.

Für die umsatzsteuerlich „richtige“ Abwicklung eines Reihengeschäfts ist die Identifizierung der sog. „bewegten“ Lieferung und damit die Qualifikation aller anderen Lieferungen als sog. „ruhende“ Lieferungen grundlegend. Die Finanzverwaltung hat hierzu umfangreiche Richtlinien vorgeben, die für eine praktikable Umsetzung in der Praxis geeignet sind (vgl. Abschn. 3.14 Abs. 7 ff. UStAE).

Die Rechtslage ist durch die Rechtsprechung des EuGH seit der Entscheidung in der Rechtssache *Euro Tyre Holding* (Rs. C-430-09) vom 16.12.2010 aufgemischt. Auch diverse Urteile des BFH setzen sich mehr oder weniger in Widerspruch zur gängigen Finanzverwaltungsmeinung, zuletzt die BFH-Urteile vom 25.02.2015 (AZ: XI R 3/13 und AZ: XI R 15/14, vgl. diese USt-Info, Beitrag C.2.). Die Entwicklung hat zu einer Unsicherheit bei den Unternehmen geführt, da eine Unklarheit darüber eingetreten ist, nach welchen Kriterien die Zuordnung zur sog. „bewegten“ Lieferung nun „richtig“ vorgenommen werden soll.

Der Bundesrat hat sich im Rahmen des Protokollerklärungsumsetzungsgesetzes der Sache angenommen und eine Gesetzesinitiative angeregt. Ziel ist es im laufenden Gesetzgebungsverfahren eine „Klarstellung“ der Regelungen zu Reihengeschäften dergestalt vorzusehen, dass eine rechtssichere Zuordnung der Warenbewegung auch künftig möglich ist. Für die Wirtschaft wird eine „praktikable Lösung“ gefordert.

Praxishinweis:
Ein Gesetzestext im Entwurf liegt noch nicht vor. Es bleibt abzuwarten, wie der Gesetzgeber den Spagat zwischen Vorgaben aus der Rechtsprechung und dem Ziel einer handhabbaren Praktikerlösung hinbekommt. Die Unternehmen sind

und bleiben aufgefordert, weiter Aufmerksamkeit walten zu lassen. Wir werden Sie über die weitere Entwicklung im Rahmen unserer USt-Infos informieren.

Verfasser: WP/StB Joachim Strehle, München

B. Aus der Praxis

B.1. Merkblatt des BMF zu ausfuhrrechtlichen Anmeldepflichten bei Lieferungen an Schiffe, Luftfahrzeuge und Einrichtungen auf hoher See

Das BMF hat im August 2014 ein Merkblatt zu ausfuhrrechtlichen Anmeldepflichten bei Lieferungen von Waren an Schiffe, Luftfahrzeuge/Flugzeuge und Einrichtungen auf hoher See sowie besondere Regelungen im Zusammenhang mit Offshore-Windenergieanlagen veröffentlicht.

Das Merkblatt stellt im Abschnitt A die Grundlagen der zu beachtenden ausfuhrrechtlichen Anmeldepflichten bei der Lieferung von Waren an Schiffe und Luftfahrzeuge sowie Einrichtungen auf hoher See (auch Windenergieanlagen) unter Berücksichtigung der Besonderheiten für Marktordnungswaren mit Ausfuhrerstattung sowie für verbrauchsteuerpflichtige Waren dar. In Abschnitt A finden sich unter anderem Informationen zu folgenden praxisrelevanten Punkten:

- Regelungen bei der Lieferung von Schiffs-, Flugzeug- und Reisebedarf sowie von Waren an Einrichtungen auf hoher See
  - Welche Waren gelten als Schiffs-, Flugzeug- und Reisebedarf?
  - Was sind Einrichtungen auf hoher See und was sind an Einrichtungen auf hoher See gelieferte Waren?
  - Wann ist bei der Lieferung von Schiffs-, Flugzeug- und Reisebedarf eine Ausfuhranmeldung abzugeben?
  - Welche Förmlichkeiten sind bei der Abgabe der Ausfuhranmeldung zu beachten?
  - Welche Fristen sind für die Abgabe der Ausfuhranmeldung zu beachten?
  - Was ist bei der Überwachung des Ausfuhrverfahrens zu beachten?
  - Was ist bei der Betankung von Schiffen/Flugzeugen zu beachten?
  - Welche Besonderheiten gelten im Linienverkehr zwischen Mitgliedstaaten?
- Besondere Regelungen bei Marktordnungswaren mit Ausfuhrerstattung
- Besondere Regelungen bei Lieferungen von verbrauchsteuerpflichtigen Waren mit elektronischem Verwaltungsdokument

Abschnitt B behandelt besondere Regelungen im Zusammenhang mit Lieferungen an und von Offshore-Windenergieanlagen, insbesondere die zoll- und steuer-

rechtliche Behandlung von Waren und deren Transportmittel. Es finden sich unter anderem Informationen zu folgenden Punkten:

- Art der Anmeldung zur Ausfuhr/Wiederausfuhr
- Vereinfachungsmöglichkeiten im Anmeldeverfahren
- Eingabeformalitäten bei der ATLAS-Anmeldung
- Ausführereigenschaft
- Rückwaren (Zollgebiet der Union wurde verlassen)

Abschnitt C enthält Vorschriften zur Außenhandelsstatistik sowie Regelungen zur Erstellung der Ausfuhranmeldung.

Verfasser: RA Anton A. Appel, München

C. Rechtsprechung und Ihre Folgen

C.1. Begriff der „festen Niederlassung“ des Empfängers einer Dienstleistung, EuGH 16.10.2014

Obwohl eine präzise Definition einer festen Niederlassung in der unternehmerischen Praxis von signifikanter Bedeutung u. a. zur Bestimmung des umsatzsteuerlichen Leistungsorts sowie im Rahmen des Besteuerungsverfahrens ist, ist diese de facto aktuell weder im nationalen deutschen Umsatzsteuerrecht noch im Unionsrecht verankert.

Zwar enthält Art. 11 MwStVO 282/2011 seit dem Jahr 2011 eine Kodifizierung der bisherigen EuGH-Rechtsprechung zur festen Niederlassung, jedoch sind in die maßgeblichen Formulierungen keine über die bisherige einzelfallbezogene Rechtsprechung des EuGH hinausgehenden generellen Überlegungen eingegangen. Dies führt dazu, dass sich zwar auf Basis der ständigen EuGH-Rechtsprechung mit der Notwendigkeit der Existenz von materiellen und personellen Ressourcen wesentliche Anknüpfungskriterien zur Bestimmung einer festen Niederlassung herausgebildet haben. Nicht final geklärt ist jedoch, inwieweit diese Ausstattungsmerkmale der festen Niederlassung zumindest teilweise selbst zuzurechnen sein müssen oder ob das bloße Vorhandensein fremder (d. h. ausgelagerter) Sach- und Personalmittel ausreichend ist, wenn diese von der festen Niederlassung längerfristig genutzt werden können.

Der EuGH hat in diesem Zusammenhang in der Rs. *Welmory* (EuGH-Urteil vom 16.10.2014, Rs. C-605/12) jüngst erneut entschieden, dass eine feste Niederlassung einen hinreichenden Grad an Beständigkeit aufweisen und die strukturelle Ausstattung mit Sach- und Personalmitteln es ermöglichen muss, die jeweiligen Umsätze lokal zu erbringen oder zu verwenden. Möglicherweise ist das EuGH-Urteil sogar so zu verstehen, dass es ausreiche, dass Sachmittel ausschließlich von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden; der Dritte könne ggf. auch der Leistende sein, dessen Dienstleistungen zu beurteilen sind. Dies könnte im Ur-

teilsfall auch dann gelten, wenn das konkrete Geschäftsmodell keine eigenen Personalmittel erfordere. Allerdings hob der EuGH auch hervor, dass der Umstand, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten der beiden durch einen Kooperationsvertrag verbundenen Gesellschaften eine ökonomische Einheit darstellen und dass ihre Ergebnisse im Wesentlichen Verbrauchern in Polen zugute kommen, für die Beurteilung der Frage, ob die zyprische Gesellschaft über eine feste Niederlassung in Polen verfügt, ohne Belang sei.

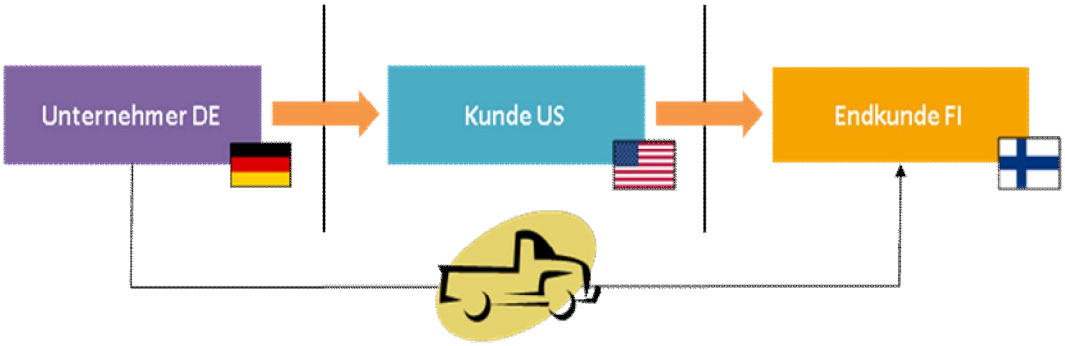
Praxishinweis:
Eine weitergehende Prüfung oder allgemeine Aussagen bezüglich der Anforderungen an die Ausstattung einer festen Niederlassung in Abhängigkeit des Geschäftsmodells hat der EuGH jedoch nicht getroffen. Hieraus resultieren – wie z. B. anhand einer aktuelleren Entscheidung des FG Münster zur Qualifikation eines Windrads als feste Niederlassung (die keine Personalmittel aufweist) deutlich wird – dann erhebliche Qualifikationskonflikte, wenn zwar die grundsätzlichen Anforderungsmerkmale an eine feste Niederlassung nicht erfüllt sind, diese aber auch für das vorliegende Geschäftsmodell in dieser Form nicht erforderlich sind bzw. wären. Vor diesen Hintergrund müssen die Anforderungen an eine feste Niederlassung in Abhängigkeit unterschiedlichster Geschäftsmodelle individuell beurteilt werden. Eine statische Anknüpfung an universell anwendbare Kriterien zur Bestimmung einer festen Niederlassung führt beispielsweise hinsichtlich Handelsvertretern, Serverfarmen oder auch Windrädern und Förderplattformen aktuell regelmäßig zu Auseinandersetzungen mit der deutschen Finanzverwaltung – soweit der Steuerpflichtige in diesem Fall nicht von der Existenz einer festen Niederlassung ausgeht und somit in Deutschland keinen Anknüpfungspunkt der Besteuerung annimmt.

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

C.2. Zuordnung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft, BFH 25.02.2015

Der BFH hat sich in zwei Urteilen vom 25.02.2015 (AZ: XI R 30/13 und XI R 15/14) erneut mit der Frage der Zuordnung der bewegten Lieferung im Rahmen von Reihengeschäften sowie der Gewährung von Vertrauensschutz befasst.

Im Verfahren XI R 15/14 – die Fortführung des Rechtsstreit in der Rechtssache *VSTR* (vgl. EuGH-Urteil vom 27.09.2012, Rs. C-587/10, vgl. USt-Info 5/2012, Beitrag C.1., BFH-Folgeurteil vom 28.05.2013, AZ: XI R 11/09, vgl. USt-Info 4/2013, Beitrag C.1.) – verkaufte eine deutsche GmbH (A) Maschinen an ein im Drittlandsgebiet ansässiges Unternehmen (B). B teilte A auf Anfrage lediglich die USt-IdNr. eines finnischen Unternehmens (C) mit, an die es die Maschinen weiterverkauft hatte. Die Maschinen wurden im Auftrag von B bei A abgeholt und zu C nach Finnland versendet. Das Finanzamt behandelte die Lieferung von A entgegen der Deklaration von A als steuerpflichtig.



Der BFH kam in diesem Fall infolge verfahrensrechtlicher Besonderheiten zu dem – im Ergebnis eher als Ausnahmefall anzusehenden – Resultat, die vorliegende Lieferung könne unter Berufung auf die Vertrauensschutzregelung des § 6a Abs. 4 UStG als steuerfrei behandelt werden, da A im Vorfeld des Verfahrens den Sachverhalt einschließlich des Nichtvorliegens einer USt-IdNr. des B mit dem zuständigen Sachgebietsleiter des Finanzamts besprochen hatte.

In der Praxis bedeutsamer ist jedoch die dahinterstehende Aussage des BFH zur Zuordnung der bewegten Lieferung. Der EuGH hatte in dem hierzu ergangenen Vorabentscheidungsverfahren in der Rechtssache *VSTR* (Rs. C-587/10) entschieden, dass wenn B dem C bereits die Verfügungsmacht an der Ware verschafft, bevor die Ware das Inland verlassen hat, die bewegte Lieferung der zweiten Lieferung (von B an C) zuzurechnen ist. Nur diese könne als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei sein.

Der BFH bestätigt nun hingegen die gesetzliche Vermutung des § 3 Abs. 6 Satz 6 1. Hs. UStG, wonach im Zweifel die erste Lieferung im Reihengeschäft (von A an B) die bewegte Lieferung darstellt. Hierzu führt er aus, dass weder allein der Besitz einer Ware noch allein deren Beförderung dazu führen, dass bereits eine Verschaffung der Verfügungsmacht vorliege. Somit sei, soweit nicht objektiv bewiesen ist, dass der erste Abnehmer (B) dem zweiten Abnehmer (C) bereits im Inland die Verfügungsmacht an den Waren übertragen habe, grundsätzlich anzunehmen, dass die erste Lieferung im Rahmen eines Reihengeschäfts als bewegte – und damit als potentiell steuerbefreite – Lieferung anzusehen ist.

Dies soll nach den Ausführungen des BFH in dem Verfahren XI R 30/13 selbst dann gelten können, wenn der zweite Erwerber im Reihengeschäft (C) eine Spedition mit der Abholung von Waren beim ersten Lieferanten (A) beauftragt. Eine Steuerbefreiung für die dann als innergemeinschaftlich zu qualifizierende erste Lieferung des A an B sei in Anlehnung an die EuGH-Entscheidung *VSTR* auch möglich, wenn C die Verfügungsmacht an den Waren erst erhalten habe, nachdem diese das Inland verlassen hätten. Dies sei auch bei einer Beförderung durch eine von C beauftragte Spedition nicht ausgeschlossen.

Praxishinweis:
Die neuen Entwicklungen in der Rechtsprechung führen zu einer großen Unsicherheit in der Praxis. Reihengeschäfte sind in der Praxis kaum noch rechtssicher zu beherrschen. Es bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber schnell reagiert (vgl. diese USt-Info, Beitrag A.1.) und dass auch die Finanzverwaltung ihr lang ersehntes BMF-Schreiben zu Reihengeschäften alsbald veröffentlicht.

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

C.3. Unentgeltlichkeit bei kostenlos ausgeführten Leistungen gegen Vorlage eines zuvor in Umlauf gegebenen Gutscheins, BFH 19.11.2014

Der BFH hat mit Urteil vom 19.11.2014 (AZ: V R 55/13) klargestellt, dass in der Regel kein entgeltlicher Leistungsaustausch vorliegt, wenn ein Unternehmer einen Gutschein in Umlauf gibt, der dessen Besitzer berechtigt, eine Leistung des Unternehmers kostenlos in Anspruch zu nehmen.

Die Klägerin des zugrundeliegenden Verfahrens ist Spielhallenbetreiberin. Zur Kundengewinnung gibt sie Werbegutscheine aus. Bei Einlösung der Gutscheine wird ein Geldspielautomat durch einen Mitarbeiter der Klägerin in Höhe des eingelösten Gutscheinbetrags durch den Einwurf von Geldmünzen freigeschaltet („Freimünzung“), so dass der Gutscheininhaber in Höhe dieses Betrags an dem Geldspielautomat um Geldgewinne spielen kann. Die streitgegenständliche Frage in dem zugrundeliegenden Verfahren war insbesondere, ob die Umsätze aus den eingelösten Gutscheinen steuerpflichtig sind.

Das FG Nürnberg (Urteil vom 29.10.2013, AZ: 2 K 755/11) ist in dem vorinstanzlichen Verfahren davon ausgegangen, dass zwischen der Klägerin und den Kunden bei Einlösung eines Gutscheins ein entgeltlicher Leistungsaustausch vorliege. Der Gutscheininhaber habe den Gutscheinbetrag verwendet, um Spieleinsätze zu tätigen und dadurch Spielmöglichkeit und Gewinnchance zu erhalten. Die Klägerin erbringe in den „Gutscheinfällen“ eine umsatzsteuerbare sonstige Leistung gegen Entgelt.

Dem widerspricht der BFH und stellt klar, dass die Klägerin durch die Freimünzung keine entgeltliche Leistung erbringt. Die Einlösung des Gutscheins stelle kein Entgelt für die Zuwendung der Spielmöglichkeit und der Gewinnchance dar. Der Vorgang erschöpfe sich wirtschaftlich vielmehr darin, dass der Kunde „umsonst“ spielen darf. Insofern liege keine entgeltliche Leistung vor.

Richtigerweise stellt der BFH klar, dass im vorliegenden Fall die Einlösung des Gutscheins kein Entgelt für eine Leistung darstellt, da die Ausgabe des Gutscheins unabhängig von einer bestehenden Leistungsbeziehung zum Gutscheinempfänger erfolgt.

Praxishinweis:
Es ist jedoch zu beachten, dass sich eine andere rechtliche Bewertung ergibt, wenn bereits die Ausgabe des Gutscheins Teil eines Leistungsaustauschs ist. Das gilt insbesondere auch in den Fällen, in denen Gutscheine im Rahmen von sog. Payback-Programmen ausgegeben werden. Die Ausgabe von Gutscheinen kann komplexe umsatzsteuerrechtliche Anforderungen nach sich ziehen. Insofern empfehlen wir ein besonderes Augenmerk auf die umsatzsteuerrechtliche Handhabung von Sachverhalten zu legen, bei denen Gutscheine ausgegeben oder gutscheinähnliche Konditionen zur Kundengewinnung oder Kundenbindung gewährt werden.

Verfasser: RA Anton A. Appel, München

C.4. Wirksamkeit eines Antrages im Vorsteuer-Vergütungsverfahren, FG Köln 06.05.2014

Es ist ständige Rechtsprechung, dass die Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a des Vorsteuer-Vergütungsantrags zu den Pflichtbestandteilen eines wirksamen Vergütungsantrags gehören und das Fehlen dieser Angaben zur Unwirksamkeit und damit zur Ablehnung des Antrags führt. Innerhalb kurzer Zeit hat sich das FG Köln wiederholt mit den Angaben in Abschnitt 9 Buchst. a des Vorsteuer-Vergütungsantrags, in dem zu erklären ist, dass die aufgeführten Gegenstände und/oder sonstigen Leistungen für Zwecke des Unternehmens verwendet wurden, auseinandergesetzt. Bereits in zwei Urteilen vom 09.04.2014 (AZ: 2 K 2550/10 und 2 K 1049/11) hatte das FG Köln hinsichtlich dieser Angaben zu entscheiden – insoweit verweisen wir auf die USt Info 5/2014 (Beitrag C.11.).

In den beiden Urteilen vom 06.05.2014 (AZ: 2 K 2601/11 und 2 K 147/10) lagen folgende Sachverhalte vor:

Zum einen (AZ: 2 K 2601/11) stellte ein in Ungarn ansässiges Unternehmen Vergütungsanträge für verschiedene Zeiträume in 2008 und 2009. Als Verwendungszweck wurde jeweils in Abschnitt 9 Buchst. a „Betriebsausgaben laufender Betrieb“ eingetragen.

In dem anderen Verfahren (AZ: 2 K 147/10) wurde ein Vergütungsantrag von einem in Großbritannien ansässigen Unternehmer für das II. Quartal 2006 gestellt. Dieser gab in Abschnitt 9 Buchst. a als Anlass der bezogenen Eingangsleistungen „Geschäftskosten – siehe Rechnungen“ an.

Das FG Köln entschied in beiden Fällen, dass die Anträge unwirksam seien, da die Eintragungen in Abschnitt 9 Buchst. a unzureichend seien. Daher wurde in beiden Fällen kein wirksamer Antrag innerhalb der Ausschlussfrist des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens gestellt. Diese Entscheidungen stehen im Einklang mit

dem Urteil des FG Köln in der Rechtssache AZ: 2 K 1049/11 vom 09.04.2014 (s. o.) sowie der BFH Rechtsprechung vom 19.12.2012 (AZ: XI B 111/1 (NV)).

In beiden Fällen enthielten die gemachten Angaben nach der Auffassung des FG Köln nicht die geforderte Erklärung, aus welchem Anlass die empfangenen Leistungen/bezogenen Gegenstände für Zwecke des Unternehmens der Antragsteller verwendet worden sind. Hierfür sei es notwendig, dass der Einleitungssatz in Abschnitt 9 Buchst. a („Der Unternehmer erklärt, dass die aufgeführten Gegenstände und sonstigen Leistungen für seine Zwecke als Unternehmer verwendet worden sind anlässlich…“) in sinnvoller Weise ergänzt werde und sich hieraus ein Erklärungsmehrwert ergebe. Soweit der Antragsteller nur erkläre, dass die bezogenen Leistungen für Zwecke seines Unternehmens/seiner Geschäftstätigkeit verwendet werden, stelle dies zunächst eine Selbstverständlichkeit dar. Zur Beurteilung, ob die eingereichten Belege tatsächlich zum Vorsteuerabzug berechtigen, sei die Angabe der Umstände und des konkreten Anlasses des Leistungsbezugs notwendig. Die Angaben „Betriebsausgaben laufender Betrieb“ sowie „Geschäftskosten“ stellten seitens der Antragsteller bereits eine rechtliche Wertung dar, dass die Rechnungen der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit dienten und daher zum Vorsteuerabzug berechtigten. Diese Beurteilung obliege jedoch der zu prüfenden Finanzbehörde, die hierfür konkretere Angaben zum Anlass benötige.

Praxishinweis:
Die Entscheidungen des FG Köln aus Mai 2014 ergingen ebenfalls zur alten Rechtslage, die für Vergütungsanträge für Besteuerungszeiträume bis 2008 galt. Ab dem Besteuerungszeitraum 2009 wurde innerhalb der EU das elektronische Verfahren zur Vergütung von Vorsteuern eingeführt sowie die Abgabefrist bis zum 30.09. des Folgejahres verlängert. Für im Drittland ansässige Unternehmen ist es bisweilen bei der Einreichung der Anträge in Papierform bis zum 30.06. des Folgejahres geblieben (bei Gegenseitigkeit). Die Pflichtangaben sind von diesen Änderungen jedoch nicht betroffen gewesen, daher ist sowohl bei elektronischen Anträgen als auch bei Anträgen in Papierform die Angabe in Abschn. 9 Buchst. a immer noch obligatorisch.

Unter Berücksichtigung der genannten FG-Urteile sollte bei Vorsteuervergütungsanträgen darauf geachtet werden, dass sämtliche Angabe vollständig und detailliert vorgenommen werden, um das Risiko einer Ablehnung des Antrags aufgrund von Mängeln zu mindern. Insbesondere in Abschn. 9 Buchst. a sollten allgemeine Angaben vermieden werden.

Verfasserin: StBin Melanie Katzbach, Düsseldorf

C.5. Kein Vorsteuerabzug bei falscher Adresse des leistenden Unternehmers, FG Köln 12.03.2014

Der Kläger (Betreiber einer Gebäudereinigungsfirma sowie eines Internetcafés) erklärte in seiner Umsatzsteuererklärung 2007 Vorsteuern u. a. aus Rechnungen zweier Unternehmen, der Firma A Service (Herr D) und der Firma F Service (Herr E). Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung versagte das Finanzamt den Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen, da unter den in den Rechnungen aufgeführten Adressen der A Service und F Service weder Betriebsstätten noch Wohnungen der Einzelunternehmer festgestellt werden konnten. Der Kläger legte zwar Kopien der Gewerbeanmeldung und Meldebestätigung des Herrn D sowie der Gewerbeanmeldung, des Reiseausweises und des Schriftverkehrs mit dem Finanzamt (USt-IdNr. und Steuernummer) des Herrn E vor. Nach Ansicht des Finanzamtes könne hieraus jedoch nicht der Schluss zugelassen werden, dass Herr D und Herr E als Unternehmer tätig geworden seien. Auch die Berufung des Klägers auf Gutglaubensschutz lehnte das Finanzamt ab, denn der Kläger habe allenfalls Maßnahmen getroffen, um die Existenz der beiden Personen nachzuweisen; Beweisanzeichen über die tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeiten könnten daraus nicht im Ansatz abgeleitet werden.

Das FG Köln wies die Klage ab, da es die Rechnungen der A Service sowie der F Service als objektiv falsch angesehen hat. Um den Vorsteuerabzug zu ermöglichen, müsse eine Rechnung den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers ausweisen. Diese Angaben müssten im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung vollständig vorliegen und richtig sein. Hierbei komme es nicht darauf an, ob der Leistungsempfänger die Unrichtigkeit der Angaben kannte oder kennen musste (vgl. BFH-Urteil vom 30.04.2009, AZ: V R 15/07).

Nach Ansicht der Finanzverwaltung könne über kleinere Ungenauigkeiten (z. B. Schreibfehler im Namen oder der Anschrift des leistenden Unternehmers oder des Leistungsempfängers oder in der Leistungsbeschreibung), die die Rechnung streng genommen falsch machen, hinweggesehen und der Vorsteuerabzug trotzdem gewährt werden, sofern eine eindeutige und unzweifelhafte Identifizierung der am Leistungsaustausch Beteiligten, der Leistung und des Leistungszeitpunktes möglich ist. Der Vorsteuerabzug sei jedoch nach ständiger Rechtsprechung selbst dann zu versagen, wenn der leistende Unternehmer trotz fehlerhafter Anschrift auf der Rechnung auf andere Weise ermittelt werden kann (BFH vom 30.04.2009, AZ: V R 15/07). Die Angabe einer richtigen Anschrift des leistenden Unternehmers ist notwendig, um die Voraussetzungen eines Vorsteuerabzugs prüfen zu können; daher führe eine falsche Anschrift zur Versagung des Vorsteuerabzugs.

Die Berufung des Klägers auf den Gutglaubensschutz würdigte das FG Köln nicht, da bei Vorliegen der Voraussetzungen für die Gewährung von Vertrauensschutz der Vorsteuerabzug allein im Billigkeitsverfahren nach §§ 163, 227 AO

gewährt werden könne. Nach ständiger Rechtsprechung sei in einem solchen Fall die Klage auch dann abzulehnen, wenn die Tatbestandsmerkmale des Vertrauensschutzes erfüllt sind (BFH vom 19.11.2009, AZ: V R 41/08).

Praxishinweis:
Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache zugelassen. Somit bleibt die Entscheidung des BFH (AZ: XI R 22/14) abzuwarten. Bisweilen ist jedoch darauf zu achten, dass die Angabe des leistenden Unternehmers in den Eingangsrechnungen vollständig und korrekt sind, um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden. Wie dies in der Praxis im Einzelfall sichergestellt werden soll, bleibt jedoch offen.

Verfasserin: StBin Melanie Katzbach, Düsseldorf

C.6. Zurechnung der Warenbewegung im Reihengeschäft mit Drittlandsbezug, FG Münster, 16.01.2014

Die Kriterien der Zuordnung der Warenbewegung zu einer der Lieferungen im Reihengeschäft (als sog. „bewegte“ Lieferung im Reihengeschäft) sind derzeit mit Unsicherheiten behaftet (vgl. USt-Info 5/2014, Beitrag C.10. sowie in dieser Ausgabe Beitrag A.1. und C.2.).

Mit den drei Grundsatzentscheidungen des EuGH in den Rechtssachen *EMAG* vom 06.04.2006 (Rs. C-245/04), *Euro Tyre Holding* vom 16.12.2010 (Rs. C-430/09) und *VSTR* vom 27.09.2012 (Rs. C-587/10) hat der EuGH die unionsrechtlichen Vorgaben für die Behandlung von Reihengeschäften herausgearbeitet. Die Beantwortung der Frage, wem die bewegte Lieferung zugerechnet werden muss, hängt nach dem Urteil des EuGH in der Rechtssache *VSTR* von einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Einzelfalls ab.

Der BFH hat die Grundsätze zur Rechtssache *VSTR* in seiner Folgeentscheidung vom 28.5.2013 (AZ: XI R 11/09) angewandt und entschieden, dass die Zuordnung der bewegten Lieferung davon abhängt, ob und wann dem letzten Erwerber die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, übertragen worden ist. Eine Zuordnung zum zweiten Umsatzgeschäft käme nur dann in Betracht, wenn die Übertragung des Eigentums am Gegenstand bereits stattgefunden hat, bevor die Lieferung erfolgt ist.

Das FG Münster teilt in seinem Urteil vom 16.01.2014 die Rechtsauffassung des XI. BFH-Senats nicht. Das Gericht entnimmt der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache *VSTR*, dass eine Zurechnung der bewegten Lieferung zum zweiten Umsatzgeschäft auch dann erfolgen kann, wenn der Zwischenhändler seinem Lieferanten mitteilt, dass er die Ware an einen dritten Unternehmer weiterverkauft hat.

Der vom FG Münster zu entscheidende Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

- Ein in Deutschland ansässiger Unternehmer lieferte Ware an einen britischen Unternehmer, der diese Ware wiederum an einen Unternehmer in Dubai weiterlieferte.
- Der britische Unternehmer beauftragte den Transport und die Ware gelangte unmittelbar vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer.
- Der in Deutschland ansässige Unternehmer behandelte seine Lieferung als steuerfreie Ausfuhr.

Das FG Münster lehnte die Steuerfreiheit ab, da der deutsche Unternehmer von dem britischen Unternehmer in Kenntnis gesetzt wurde, dass er die Ware an den Endkunden in Dubai weiterverkauft hat. Insoweit sei dieser als Lieferer i. S. v. § 3 Abs. 6 Satz 6, 2. Alt. UStG anzusehen. Die widerlegbare Vermutung des § 3 Abs. 6 Satz 6, 1. Alt. UStG, nach der bei der Versendung durch einen mittleren Unternehmer die bewegte Lieferung der Lieferung an diesen Unternehmer zuzuordnen sei, käme im vorliegenden Fall nicht zur Anwendung.

Praxishinweis:
Bedauerlicherweise werden die Kriterien der Zuordnung der Warenbewegung zu einer der Lieferungen im Reihengeschäft mit dem Urteil des FG Münster mit weiteren Unsicherheiten behaftet. Davon betroffenen Unternehmen ist anzuraten, die weitere Entwicklung zu verfolgen sowie derartige Lieferkonstellationen möglichst zu vermeiden bzw. zu ändern. Zu hoffen bleibt, dass im Revisionsverfahren eine Entscheidung ergeht, die auch in der Praxis anwendbar ist und die Finanzverwaltung mit einer Verwaltungsanweisung Rechtssicherheit herstellt.

Verfasserin: StBin Daniela Ettenhofer, Erlangen

C.7. Vorsteuerabzugsberechtigung bei der Einfuhrumsatzsteuer, FG Schleswig-Holstein 09.10.2014

Hinsichtlich der Frage, ob neben dem Eigentümer bzw. Verfügungsberechtigten ggf. auch eine andere Person zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt ist, kommt es in letzter Zeit immer wieder zu Rechtsstreitigkeiten (vgl. USt Info 6/2014, Beitrag C.5. und USt Info 4/2014, Beitrag C.11.). Mit Urteil vom 09.10.2014 hat das FG Schleswig-Holstein (AZ: 4 K 67/13) entschieden, dass der Betreiber eines Zolllagers im Hinblick auf die ihm gegenüber gemäß Art. 203 ZK i. V. m. § 21 Abs. 2 UStG aufgrund der Entziehung der eingelagerten Waren aus der zollamtlichen Überwachung festgesetzte Einfuhrumsatzsteuer nicht zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG berechtigt sei, wenn er keine Verfügungsbefugnis an den eingeführten Waren erlangt. Da der Lagerhalter jedoch keine Verfügungsmacht an den Waren erlangte, versagte das FG den Vorsteuerabzug. Dabei hat sich das FG auch mit der bereits zu dieser Fragestellung ergangenen Rechtsprechung auseinander gesetzt und die Revision wegen

grundsätzlicher Bedeutung beim BFH zugelassen (AZ: V R 68/14). Eine Vorlage an den EuGH sah das FG nicht als erforderlich an.

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

D. FINANZVERWALTUNG

D.1. Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen, BMF 23.01.2015

Seit dem 01.07.2009 besteht EU-einheitlich die Pflicht zur Teilnahme am elektronischen Ausfuhrverfahren. Die Ausfuhrzollstelle (AfZSt) überführt die elektronisch angemeldeten Waren in das Ausfuhrverfahren und übermittelt der angegebenen Ausgangszollstelle (AgZSt) vorab die Angaben zum Ausfuhrvorgang. Für alle elektronisch angemeldeten und ausgeführten Waren übersendet die AgZSt der AfZSt die Nachricht „Ausgangsbestätigung/Kontrollergebnis“. Die AfZSt erledigt den Ausfuhrvorgang auf Basis der von der AgZSt übermittelten Nachricht dadurch, dass sie dem Anmelder/Ausführer elektronisch den sog. Ausgangsvermerk übermittelt. Der Ausgangsvermerk bzw. der Alternativ-Ausgangsvermerk dienen als umsatzsteuerliche Belegnachweise bei Ausfuhrlieferungen.

Mit dem BMF-Schreiben vom 23.01.2015 sind weitere Ausgangsvermerke als Ausfuhrnachweis anerkannt worden, die im IT-Verfahren ATLAS durch die Ausfuhrzollstelle (AfZSt) an den Anmelder/Ausführer übermittelt werden und den quer eingedruckten Hinweis „Ausgangsvermerk“ enthalten. Im Einzelnen werden neben dem klassischen Ausgangsvermerk bzw. Alternativ-Ausgangsvermerk folgende Ausgangsvermerke anerkannt:

- Ausgangsvermerk aufgrund einer monatlichen Sammelanmeldung nach Art. 285a Abs. 1a ZK-DVO, wenn sich aus den begleitenden Dokumenten und aus der Buchführung das Gelangen der Ware in das Drittlandsgebiet sowie die Warenart und Warenmenge eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben.

- Ausgangsvermerk aufgrund einer nachträglichen Ausfuhranmeldung im Notfallverfahren nach Art. 787 Abs. 2 ZK-DVO. Hierbei handelt es sich um Fälle, in denen die Ausfuhranmeldung nicht im elektronischen Ausfuhrverfahren durchgeführt werden kann und der Nachweis der Beendigung des zollrechtlichen Ausfuhrverfahrens zunächst in Papierform geführt wird. Der Ausgangsvermerk, der bei zusätzlicher nachträglicher Abgabe einer elektronischen Ausfuhranmeldung erzeugt wird, ist als Ausfuhrnachweis anzuerkennen.

- Ausgangsvermerk aufgrund einer nachträglichen Ausfuhranmeldung nach Art. 795 ZK-DVO. Eine solche Ausfuhranmeldung ist vom Ausführer nachträglich abzugeben, wenn eine Ware das Zollgebiet der Gemeinschaft verlassen hat, ohne zuvor zur Ausfuhr angemeldet worden zu sein. Da der Aus-

gangsvermerk nur in den Fällen erstellt wird, in denen der Zollstelle Nachweise vorgelegt werden, die den umsatzsteuerlichen Regelungen über die Nachweisführung bei Ausfuhrlieferungen entsprechen, ist dieser Ausgangsvermerk als Ausfuhrnachweis anzuerkennen.

- Ausgangsvermerk aufgrund einer nachträglichen Ausfuhranmeldung bei vorheriger ganz oder teilweise unrichtiger Ausfuhranmeldung. Hierbei handelt es sich um Einzelfälle im Zusammenhang mit der Korrektur statistischer Werte. Die ursprüngliche Ausfuhranmeldung wird von der Zollstelle durch die nachträgliche Anmeldung lediglich ersetzt. Da dadurch eine genaue Zuordnung des Ausfuhrvorgangs möglich ist, ist der in diesem Fall erzeugte Ausgangsvermerk als Ausfuhrnachweis anzuerkennen.

Bei einem Ausgangsvermerk aufgrund einer nachträglichen Ausfuhranmeldung nach Carnet ATA ohne Wiedereinfuhr nach Art. 798 ZK-DVO wurde die Ware, die zunächst das Zollgebiet mit Carnet ATA verlassen hat, bei der Zollstelle registriert. Verbleibt die Ware dann im Drittlandsgebiet, muss der Ausführer nachträglich statt des Wiedereinfuhrstammblatts eine Ausfuhranmeldung abgeben. Dies betrifft Waren, die mit einem Carnet ATA das Gemeinschaftsgebiet vorübergehend verlassen haben und sich entgegen der ursprünglichen Absicht erst nach der Ausfuhr herausgestellt hat, dass die Waren nicht wiedereingeführt werden. Das BMF weist in seinem Schreiben darauf hin, dass es sich bei dieser Fallgestaltung nicht um eine Ausfuhrlieferung handelt, sondern um ein rechtsgeschäftsloses Verbringen, in dessen Anschluss eine Lieferung im Drittland erfolgt. Damit ist der Ausgangsvermerk in diesem Fall umsatzsteuerlich irrelevant.

In dem BMF-Schreiben sind entsprechende Muster der Ausgangsvermerke beigefügt. Die Grundsätze des BMF-Schreibens wurden durch den neu eingefügten Abschn. 6.7a in den UStAE überführt und sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Verfasserin: Nives Garasevic, Düsseldorf

D.2. Umgang mit den Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses und mit Veröffentlichungen der Europäischen Kommission, BMF 03.01.2014 und 17.12.2014

Der Beratende Ausschuss für die Mehrwertsteuer („Mehrwertsteuerausschuss“) wurde gem. Art. 398 MwStSystRL eingerichtet. Er setzt sich aus Vertretern der Mitgliedstaaten zusammen und wird von der Europäischen Kommission geleitet. Da der Mehrwertsteuerausschuss ein ausschließlich beratender Ausschuss ist, dem keine Rechtsbefugnisse übertragen wurden, kann der Mehrwertsteuerausschuss keine rechtsverbindlichen Entscheidungen treffen. Neben den Punkten, für die nach der MwStSystRL eine Konsultation erforderlich ist, behandelt der Mehrwertsteuerausschuss Fragen im Zusammenhang mit der Anwendung der unionsrechtlichen Mehrwertsteuerregelungen.

Der Mehrwertsteuerausschuss erarbeitet Leitlinien, die eine Orientierungshilfe für die Anwendung der MwStSystRL darstellen können. Diese Leitlinien werden von den Mitgliedstaaten einstimmig oder mehrheitlich verabschiedet und von der Europäischen Kommission im Internet veröffentlicht. Bei der Veröffentlichung weist die Europäische Kommission ausdrücklich insbesondere darauf hin, dass die vom Mehrwertsteuerausschuss beschlossenen Leitlinien ausschließlich die Ansichten eines beratenden Ausschusses widerspiegeln und die Leitlinien keine offizielle Auslegung des Unionsrechts darstellen, so dass sie weder für die Europäische Kommission noch für die Mitgliedstaaten verbindlich sind und von ihnen nicht befolgt werden müssen. Gleichwohl werden die Leitlinien – ihrem Sinn entsprechend – bei der Bildung der deutschen Verwaltungsauffassung auf Bund-Länder-Ebene grundsätzlich mit in die Betrachtung einbezogen.

Darüber hinaus ist die Europäische Kommission ist in der letzten Zeit dazu übergegangen, die Anwendung von Vorschriften aus neuen Legislativakten des Rates durch umfangreiche Veröffentlichungen auf ihrer Homepage zu begleiten. In den Veröffentlichungen erläutert die Europäische Kommission, wie die neuen Vorschriften aus ihrer Sicht anzuwenden sind. Diese Erläuterungen werden mit unterschiedlichen Bezeichnungen veröffentlicht. Bisher liegen folgende Veröffentlichungen vor:

- Erläuterungen zu den Mehrwertsteuervorschriften für die Rechnungsstellung (Richtlinie 2010/45/EU des Rates);
- Leitfaden zur kleinen einzigen Anlaufstelle für die Mehrwertsteuer vom 23.10.2013
- Erläuterungen zu den Änderungen der EU-Mehrwertsteuervorschriften bezüglich des Ortes von Telekommunikations-, Rundfunk- und elektronischen Dienstleistungen, die 2015 in Kraft treten, vom 03.04.2014 (Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 des Rates)
- Informationen für Unternehmen, die sich für die Miniregelung für eine einzige Anlaufstelle (MOSS) anmelden (Zusätzliche Leitlinien – Prüfung der MOSS-Daten)

Das BMF scheint sehr unglücklich über derartige Veröffentlichungen zu sein und sah sich sogar veranlasst, sich in einem BMF-Schreiben wie folgt dazu zu äußern: Die Europäische Kommission weist in den Veröffentlichungen jeweils ausdrücklich darauf hin, dass diese nicht rechtsverbindlich seien, sondern lediglich als praktische und informelle Information zu sehen seien, wie die Rechtsvorschriften der EU nach Ansicht der Generaldirektion Steuern und Zollunion anzuwenden sind. Folglich seien weder die Europäische Kommission selbst noch die Mitgliedstaaten an den Inhalt der Veröffentlichungen gebunden. Die Veröffentlichungen der Europäischen Kommission zur praktischen Anwendung des EU-Rechts auf dem Gebiet der Mehrwertsteuer sowie die Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses hätten demnach lt. BMF keine rechtliche Bindungswirkung. Dies gelte sowohl für bereits vorliegende Veröffentlichungen als auch für künftige Veröffent-

lichungen. Maßgeblich für die Rechtsanwendung seien vielmehr das UStG, die UStDV sowie die Regelungen im UStAE und anderen Verwaltungsanweisungen.

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

D.3. Wann stellen Portokosten durchlaufende Posten dar? OFD Frankfurt a. M. 04.04.2014

Durchlaufende Posten zählen umsatzsteuerlich nicht zum Entgelt, da der Unternehmer diese Beträge im Namen und für Rechnung eines Anderen vereinnahmt und verausgabt. Da viele Unternehmer für den Versand ihrer Briefe und Pakete auf Werbeagenturen und Lettershops (Agenturen) zurückgreifen, stellt sich hier oft die Frage, ob und wann Portokosten als durchlaufender Posten zu behandeln sind. Die OFD Frankfurt a. M. fasst in ihrer Verfügung vom 04.04.2014 die dabei zu beachtenden Grundsätze zusammen und hebt in diesem Atemzug ihre bisherige Verfügung vom 31.10.2012 auf.

Für die Abgrenzung, ob ein durchlaufender Posten gegeben ist, sei entscheidend, dass bei der Beförderung von Briefen und Paketen durch die Deutsche Post AG (DP-AG) nach den Allgemeinen Geschäftsbedingungen Rechtsbeziehungen zwischen ihr und dem auf der Sendung genannten Absender vorliegen.

Folglich liege ein durchlaufender Posten vor, wenn:

- Agenturen Portokosten für ihren Auftraggeber verauslagen und dieser auf der Sendung als Absender genannt ist
- Agenturen bei der Benutzung von Freistempeln das „Klischee“ ihres Auftraggebers in den Freistempler einsetzen oder den Umschlag mit entsprechendem Absenderaufkleber oder -aufdruck versehen
- Bei Großkunden der DP-AG der Auftraggeber bei der Einlieferung der Briefe als Absender angegeben wird (erkennbar durch den Vermerk: „Gebühr bezahlt“)
- Konsolidierer, d. h. Inhaber einer postrechtlichen Lizenz nach § 51 Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 Postgesetz, gegenüber der DP-AG im fremden Namen auftreten und die Beförderungsleistungen gegenüber der DP-AG für den Auftraggeber durchgeführt werden

Kein durchlaufender Posten liegt vor, wenn:

- Eine Agentur in ihren Rechnungen die Vereinnahmung und Verauslagung der Portokosten in fremdem Namen und für fremde Rechnung nicht offen legt
- Die Agentur von der DP-AG Rabatte erhält, die sie an die Kunden nicht weitergibt
- Versandhandelsunternehmen Porto weiterberechnen

- Konsolidierer auf der Grundlage der AGB „Teilleistungen BZA (Briefzentrum-Abgang) gewerbsmäßige Konsolidierung Brief“ bzw. „BZE (Briefzentrum-Eingang) gewerbsmäßige Konsolidierung Brief“ tätig werden

In diesen Fällen ist Umsatzsteuer auch auf die Portokosten zu berechnen. Sofern das Porto selbst mit Umsatzsteuer belastet ist, und es sich nach den o. g. Ausführungen bei den weiter berechneten Portokosten um einen durchlaufenden Posten handelt, so trifft dies auch für die auf das Porto entfallende Umsatzsteuer zu.

Die Verfügung findet auch für den Frachtdienst Anwendung.

Verfasserin: StBin Ute Spohrer, München

D.4. Umsatzsteuerliche Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen, OFD Frankfurt a. M. 04.04.2014

Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen nimmt die OFD Frankfurt a. M. in einer Verfügung regelmäßig Stellung. Hintergrund ist die ordnungsmäßige (Umsatz-)Besteuerung von Aufsichtsräten. Die aktuelle Verfügung datiert vom 04.04.2014.

Die wesentlichen Punkte lassen sich im Folgenden zusammenfassen:

- Unternehmereigenschaft (§ 2 UStG)
  Der Aufsichtsrat ist Unternehmer. Einnahmen, die der Steuerpflichtige aus seiner Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied bezieht, unterliegen als sonstige Leistung der Umsatzsteuer. Unerheblich ist, ob das Aufsichtsratsmitglied nach erfolgter Wahl, aufgrund eines Entsenderechts oder in seiner Eigenschaft als Arbeitnehmer dem Aufsichtsrat angehört.

  Dies gilt jedoch nicht für Beamte und andere Bedienstete einer Gebietskörperschaft, die diese Tätigkeit auf Verlangen, Vorschlag oder Veranlassung ihres Dienstherrn übernommen haben und nach beamtenrechtlichen oder anderen dienstrechtlichen Vorschriften verpflichtet sind, die Vergütung ganz oder teilweise an den Dienstherrn abzuführen. Hier steht die Aufsichtsratstätigkeit in so engem Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis, dass sie als Teil der unselbständigen Tätigkeit angesehen werden muss.

  Auch Teile der Vergütung, die dem Beamten oder anderen Bediensteten nach bundes- oder landesrechtlichen Bestimmungen vom Dienstherrn belassen werden, sind ertragsteuerlich als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu behandeln. Für die Umsatzsteuer folgt hieraus, dass der in Betracht kommende Beamte oder andere Bedienstete im Rahmen seiner Aufsichts-

ratstätigkeit nicht selbständig tätig wird und somit nicht als Unternehmer beurteilt werden kann.

Für Minister und Staatssekretäre gilt die vorstehende Regelung entsprechend, soweit sie im Zusammenhang mit ihrer Zugehörigkeit zur Bundes- oder Landesregierung einem Aufsichtsrat angehören und einer öffentlich-rechtlichen (Teil-)Abführungspflicht unterliegen.

Wird Jemand aus dem o. g. Personenkreis auf Verlangen, Vorschlag oder Veranlassung einer Gebietskörperschaft in einem Verwaltungsrat oder anderen Organ einer Gesellschaft, Genossenschaft oder Unternehmens einer anderen Rechtsform tätig, sind die vorstehenden Grundsätze entsprechend anzuwenden. Ein Beamter oder anderer Bediensteter, der seine Aufsichtsratstätigkeit nicht auf Verlangen, Vorschlag oder Veranlassung des Dienstherrn, sondern in seiner Eigenschaft als Arbeitnehmervertreter ausübt, ist dagegen selbständig tätig.

- Steuerbefreiung für ehrenamtliche Tätigkeiten (§ 4 Nr. 26 UStG)
  Eine Steuerbefreiung kann im Einzelfall greifen, wenn die Tätigkeit für eine juristische Person des öffentlichen Rechts ausgeübt wird oder wenn das Entgelt für diese Tätigkeit nur in Auslagenersatz und einer angemessenen Entschädigung für Zeitversäumnis besteht.

- Kleinunternehmerregelung (§ 19 UStG)
  Falls ein Aufsichtsrat die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nimmt, ist die Einhaltung der Grenzen (vorangegangenes Kalenderjahr: EUR 17.500, laufendes Kalenderjahr: EUR 50.000) des § 19 Abs. 1 UStG zu überwachen. Dabei sind neben der Aufsichtsratstätigkeit auch andere Einnahmen, bspw. (steuerpflichtiger) Vermietungsumsatz, etc. zu berücksichtigen.

- Unberechtigt ausgewiesene Steuer (§ 14c Abs. 2 UStG)
  Ein Aufsichtsrat, der trotz Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung Umsatzsteuer gesondert ausweist, schuldet diese unberechtigt ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG. Dies gilt auch, wenn die Körperschaft via Gutschrift abrechnet und die Umsatzsteuer gesondert ausweist und das Aufsichtsratsmitglied nicht widerspricht.

- Ausschluss des Vorsteuerabzugs (§ 15 UStG)
  Umfasst das Unternehmen neben der Aufsichtsratstätigkeit weitere Tätigkeiten und fällt die Aufsichtsratstätigkeit unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 26 UStG, ist zu prüfen, ob eine (anteilige) Kürzung des Vorsteuerabzugs (Beispiel: Pkw-Kosten, Kosten des Arbeitszimmers, etc.) vorliegt.

- Verzicht auf die Auszahlung der Aufsichtsratsvergütung
  Körperschaften verpflichten arbeitsrechtlich u. U. solche Aufsichtsratsmitglieder, die auch als Arbeitnehmer für sie tätig sind, ihre erhaltene(n) Aufsichts-

ratsvergütung(en) zu melden, damit eine Anrechnung dieser Vergütung(en) bei der Auszahlung der Tantieme vorgenommen werden kann.

Wird auf die Aufsichtsratsvergütung(en) mit der Folge verzichtet, dass eine Kürzung der Tantieme nicht mehr vorzunehmen ist, stellt sich die Frage, ob dies zu einer unentgeltlichen Erbringung einer sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke führt, die außerhalb des Unternehmens liegen (§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG).

Die OFD Frankfurt a. M. vertritt die Auffassung, dass keine unentgeltliche Wertabgabe vorliegt. Dem Aufsichtsratsmitglied steht weiterhin eine Vergütung zu, mithin ist die Tätigkeit auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet. Ein Leistungsaustausch ist gegeben, welcher im Rahmen des Unternehmens erfolgt. Es fehlt auch nicht an der Entgeltlichkeit. Als Entgelt ist die Gegenleistung, die der Empfänger einer sonstigen Leistung an den Unternehmer erbringt, anzusehen. Eine Vereinbarung, auf die Vergütung zu verzichten, hat zur Folge, dass eine Kürzung der Tantieme nicht mehr vorzunehmen ist. Diese unterlassende Kürzung ist daher als Gegenleistung zu betrachten. Der Aufsichtsrat hat also seine Tätigkeit (weiter) zu versteuern. Die Bemessungsgrundlage richtet sich somit nach der satzungsmäßigen Aufsichtsratsvergütung.

Praxishinweis:

Vergütungen, die eine Körperschaft an die mit der Überwachung ihrer Geschäftsführung beauftragten Personen zahlt (Aufsichtsratsvergütungen) sind von der Körperschaft in der Anlage WA der Körperschaftsteuererklärung zu deklarieren, mithin sind anzugeben der Empfänger der Vergütung, die Höhe der geleisteten Vergütung, die darin enthaltende Umsatzsteuer und der Tag der Zahlung. Im Rahmen der Veranlagungstätigkeit fertigen die Veranlagungsbezirke der Körperschaften regelmäßig Kontrollmitteilungen für die Wohnsitzfinanzämter der Aufsichtsräte an. Hierzu soll die o. g. Verfügung hilfestellend herangezogen werden. Die ordnungsmäßige umsatzsteuerliche Behandlung steht also im Blickfeld der Finanzverwaltung.

Verfasser: WP/StB Joachim Strehle, München

D.5. Ausübung der Option zur Steuerpflicht und Rücknahme des Verzichts auf Steuerbefreiung (ggf. doch nicht) bis zur materiellen Bestandskraft möglich, OFD Magdeburg vom 14.10.2014

Die Erklärung zur Option nach § 9 UStG als auch der Widerruf dieser Option ist nach Abschn. 9.1. Abs. 3 Satz 1 UStAE nur bis zur formellen Bestandskraft der jeweiligen Jahressteuerfestsetzung zulässig. Die Finanzverwaltung beruft sich insoweit auf das BFH-Urteil vom 10.12.2008 (AZ: XI R 1/08).

In der USt Info 4/2014 (Beitrag C.2.) haben wir über die BFH-Urteile vom 19.12.2013 (AZ: V R 6/12 und V R 7/12) berichtet, wonach die Ausübung der Option sowie die Rücknahme bis zu materiellen Bestandskraft der Steuerfestsetzung möglich sein soll.

Die Anwendung der Urteile wird derzeit auf Bund-Länder-Ebene erörtert. Daher wird die Rechtsprechung zunächst nicht von der Finanzverwaltung angewendet. Da noch ein weiteres Revisionsverfahren beim BFH (AZ: XI R 40/13) zu dieser Rechtsfrage anhängig ist, können gleichgelagerte Einspruchsverfahren nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO kraft Gesetzes ruhen (vgl. OFD Magdeburg vom 14.10.2014).

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

E. Blick ins Ausland

E.1. Österreich: Einführung eines zweiten ermäßigten Steuersatzes

Für folgende Leistungen wird in Österreich mit Wirkung zum 01.01.2016 ein zweiten ermäßigten Steuersatzes i. H. v. 13 % eingefügt. Diese Leistungen unterliegen bislang dem ermäßigten Steuersatz i. H. v. 10 %.

- Eintrittsberechtigungen: Schwimmbäder, Theater, Kinos, Museen, Tiergärten
- Lebende Tiere, Saatgut, Pflanzen (z. B. Schnittblumen), Futtermittel
- Brennholz
- Luftverkehr (Inlandsflüge)
- Kulturelle Dienstleistungen
- Jugendbetreuung
- Ab-Hof-Verkauf von Wein (bisher 12 %)
- Beherbergungsleistungen (Hotelübernachtungen, Inkrafttreten erst zum 01.05.2016)

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

E.2. Schweden: Anmeldung der Einfuhrumsatzsteuer im Rahmen der Umsatzsteuererklärungen

Ab dem 01.01.2015 wurde in Schweden das Verfahren rund um die Abführung der Einfuhrumsatzsteuer vereinfacht. Die Verwaltung der Einfuhrumsatzsteuer von in Schweden zur Umsatzsteuer registrierten Unternehmen ist in den Zuständigkeitsbereich der Steuerbehörde (Skatteverket) übergegangen. Übergangsregeln oder Ausnahmen sind nicht vorgesehen.

Nach der bisherigen Regelung war die Einfuhrumsatzsteuer – wie in Deutschland auch – zunächst an die schwedische Zollbehörde (Tullverket) zu entrichten und konnte dann anschließend im Rahmen der abzugebenden Umsatzsteuererklä-

rungen als Vorsteuer geltend gemacht werden. Dadurch wurde die an den Zoll abgeführte Einfuhrumsatzsteuer jedoch regelmäßig erst zu einem späteren Zeitpunkt von der Steuerbehörde erstattet als sie an die Zollbehörden zu entrichten war.

Die neue Regelung ab 2015 sieht nun vor, dass sowohl die Besteuerung als auch der Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuererklärung vorzunehmen ist. Dadurch wird das gesamte Verfahren zu einem sog. Nullsummenspiel. Im Vergleich zum aktuellen Prozedere bringt diese Änderung Liquiditätsvorteile und eine vereinfachte Administration mit sich. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die betroffenen Unternehmen zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind

Auch konnte die Zollbehörde bislang eine zusätzliche Zollgebühr erheben, wenn in der Importmeldung eine zu niedrige Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Einfuhrumsatzsteuer angegeben wurde. Nach der neuen Regel wird die Steuerbehörde in solchen Fällen jedoch keine Zuschläge erheben, da sich in der Umsatzsteuererklärung die Steuerschuld mit der erstattungsfähigen Vorsteuer ausgleicht.

Unternehmen, die in Schweden nicht zur Umsatzsteuer registriert sind, müssen die Einfuhrumsatzsteuer weiterhin an die Zollbehörde entrichten. Dies gilt auch für Gewerbetreibende (natürliche Personen), die zwar im Besitz einer Umsatzsteuernummer sind, aber Waren für den privaten Gebrauch einführen. In diesen Fällen wird das Zollamt auch weiterhin für die Verzollung und Erhebung der entsprechenden Gebühren zuständig sein.

Praxishinweis:
Im Zuge der vorgenannten Änderungen wurde das Umsatzsteuer-Meldeformular mit neuen Feldern ergänzt. Die internen Buchhaltungssysteme der betroffenen Unternehmen müssen daher entsprechend angepasst werden.

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 Rötelheimpark 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.