

# WTS Umsatzsteuer Infoletter



Editorial

## Das Wichtigste in Kürze

Liebe Leserin, lieber Leser,

hiermit übersenden wir Ihnen unsere aktuelle Ausgabe des Umsatzsteuer Infoletters.

In der Rubrik „Gesetzgebung – Planung, Recht, Umsetzung“ stellen wir Ihnen den Plan der EU-Kommission für eine „Sonder-Umsatzsteuer“ für Internetfirmen dar.

Unter der Rubrik „Aus der Praxis“ weisen wir auf einen Bericht des Bundesrechnungshofs hin, in dem das BMF aufgefordert wird, unverzüglich auf einen konsequenten Vollzug der im Umsatzsteuergesetz geregelten Bußgeldvorschriften hinzuwirken.

Unter der Rubrik „Rechtsprechung und ihre Folgen“ stellen wir Ihnen zunächst einige EuGH-Urteile vor:

- » Der EuGH hat Hinweise zur Auslegung, ob in Leasingfällen eine Lieferung oder eine Dienstleistung vorliegt, gegeben und damit europarechtskonforme Zweifel an das Abstellen auf die bilanzsteuerlichen Leasingerlasse in Deutschland ausgelöst.
- » Der EuGH hat ferner klargestellt, dass bei Vorliegen einer einheitlichen Leistung auf die gesamte Leistung auch nur ein Steuersatz angewendet werden dürfe.
- » In einem weiteren Urteil hat der EuGH zum Gestaltungsmissbrauch bei der Umsatzsteuer Stellung genommen. Aus dem Urteil zu einem irischen Vorlageverfahren kann abgeleitet werden, dass § 42 AO europarechtskonform ist. An dieser Stelle werden außerdem aktuelle Urteile aus der deutschen Rechtsprechung zu diesem Themenkomplex mit vorgestellt.

Da der BFH in jüngster Zeit im Bereich Umsatzsteuer keine wegweisenden Urteile auf den Weg gebracht hat, stellen wir Ihnen einige praxisrelevante FG Urteile vor:

- » Das FG München hat zur Entgeltminderungen im Rahmen von Rabattpunktesystemen entschieden, dass eine Entgeltminderung auch dann in Betracht komme, wenn keine Wahlmöglichkeit zur Barauszahlung der Rabattpunkte vorliege; eine Entgeltminderung sei im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Belastung anzunehmen.
- » Das FG Berlin-Brandenburg hat in einer Entscheidung zum Zeitpunkt der Geltendmachung einer Entgeltminderung seine Auffassung bestätigt, dass die Überschreitung des Zahlungsziels um das zwei- bis dreifache der Zahlungsfrist,

mindestens um mehr als 6 Monate, als Indiz für eine Uneinbringlichkeit anzusehen sei.

- » Das FG Rheinland-Pfalz hielt eine rückwirkende Rechnungsberichtigung bei Angabe eines falschen Leistungsempfängers in der ursprünglichen Rechnung für nicht zulässig.

Die Verwaltung war recht aktiv in den letzten Monaten. Unter der Rubrik „Finanzverwaltung“ stellen wir Ihnen eine Reihe von Verlautbarungen vor:

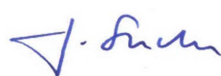
- » Das BMF hat (endlich) die EuGH- und BFH-Rechtsprechung aus 2015 zur Vermietung von Grundstücken mit Einrichtungsgegenständen in den UStAE übernommen.
- » Ferner wurden zwei BMF-Schreiben mit Klarstellungen zum Ort der sonstigen Leistung im Zusammenhang mit Grundstücken veröffentlicht.
- » Auch hat sich das BMF nunmehr zur geänderten Rechtsprechung zur Kreditgewährung als eigenständige Leistung geäußert und wendet die neuen Grundsätze an.
- » In einem weiteren Schreiben nimmt das BMF zu der Abrechnung von Mehr- und Mindermengen Strom Stellung.
- » Außerdem hat das BMF die EuGH-Rechtsprechung zu Bitcoin und anderen virtuellen Währungen umgesetzt und erkennt diese damit als Zahlungsmittel an.

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

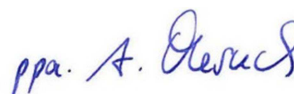
Wir wünschen Ihnen ein frohes und gesegnetes Osterfest.

Mit freundlichen Grüßen

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH



Joachim Strehle  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater



ppa. Andreas Masuch  
Steuerberater

## Inhaltsverzeichnis

1.	Gesetzgebung – Planung, Recht, Umsetzung	2
1.1.	EU-Kommission plant „Sonder-Umsatzsteuer“ für Internetfirmen	2
2.	Aus der Praxis	2
2.1.	Bundesrechnungshof drängt das BMF auf Anwendung der Bußgeldvorschriften des UStG	2
3.	Rechtsprechung und ihre Folgen	3
3.1.	Leasing – Lieferung oder sonstige Leistung? EuGH 04.10.2017 und 12.10.2017	3
3.2.	Keine unterschiedlichen Steuersätze bei einheitlicher Leistung, EuGH 18.01.2018	4
3.3.	Gestaltungsmißbrauch bei der Umsatzsteuer, EuGH 22.11.2017, FG Berlin-Brandenburg 21.06.2017, FG Rheinland-Pfalz 26.09.2017	7
3.4.	Neue Rechtsprechung zu Entgeltminderungen im Rahmen von Rabattpunktesystemen, FG München 23.08.2017	9
3.5.	Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit bei Zahlungsschwierigkeiten, FG Berlin-Brandenburg 11.09.2017	10
3.6.	Keine rückwirkende Rechnungsberichtigung bei Angabe eines falschen Leistungsempfängers, FG Rheinland-Pfalz 12.10.2017	11
4.	Finanzverwaltung	12
4.1.	Umsatzsteuerbefreiung bei der Vermietung von Grundstücken mit Einrichtungsgegenständen, BMF 08.12.2017	12
4.2.	Bestimmung des Leistungsorts von juristischen Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, BMF 05.12.2017 und 13.02.2018	13
4.3.	Kreditgewährung als eigenständige Leistung, BMF 08.11.2017	15
4.4.	Abrechnung von Mehr- bzw. Mindermengen Strom, BMF 06.12.2017	16
4.5.	Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin, BMF 27.02.2018	17

## 1. Gesetzgebung – Planung, Recht, Umsetzung

### 1.1. EU-Kommission plant „Sonder-Umsatzsteuer“ für Internetfirmen

In der aktuellen Diskussion um den Freihandel und der Erhebung von Zöllen durch die USA gegenüber ihren Handelspartnern möchte die EU-Kommission mit evtl. Gegenmaßnahmen nicht zurückstehen.

Nach Auffassung des EU-Steuerkommissars Pierre Moscovici machen die Internet-Giganten (gemeint sind Amazon, Apple, Google, Facebook, Microsoft, Instagram, etc.) Geschäfte in Europa mit Milliarden Gewinnen ohne die entsprechenden Steuern zu entrichten. Hintergrund ist, dass es den EU-Mitgliedstaaten kaum möglich ist, die Digitalunternehmen – mangels Sitz oder Betriebsstätten – zu besteuern.

Insoweit hat die EU-Kommission den Plan, die o. g. Unternehmen statt originär am Gewinn, ersatzweise am Umsatz zu besteuern. Dabei soll auf die im Gemeinschaftsgebiet erzielten Erträge bzw. ausgeführten Umsätze eine „Sonder-Umsatzsteuer“ von 3 % erhoben werden. Mit anderen Worten, eine ins Leere gehende Ertragsteuer, soll durch eine neu eingeführte Umsatzsteuer ausgeglichen werden. Das Steuervolumen wird auf EUR 5 Mrd. geschätzt.

Die obige Maßnahme soll lediglich eine Übergangsregelung sein, welche kurzfristig Steuereinnahmen ermöglicht. Langfristig denkt der EU-Steuerkommissar Pierre Moscovici an ein ausgefeilteres Modell. Auf Basis von Umsatz, Kunden und Verträgen soll im Rahmen einer „virtuellen“ Betriebsstätte eine ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage ermittelt werden, welche mit dem Körperschaftsteuersatz des jeweiligen EU-Mitgliedstaats belegt wird.

Ob sich die EU-Kommission mit ihrem Plan durchsetzen kann, ist offen. Widerstand mitunter aus Irland ist bereits angezeigt. Aber, drollig ist der Vorschlag allemal.

*Verfasser: WP/StB Joachim Strehle, München*

## 2. Aus der Praxis

### 2.1. Bundesrechnungshof drängt das BMF auf Anwendung der Bußgeldvorschriften des UStG

**BRH Jahresbericht 2017 vom 12.12.2017, Bemerkung Nr. 24**

Der Bundesrechnungshof (BRH) prüft die Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes und berichtet über die wichtigsten Ergebnisse seiner Prüfungen jährlich in Form von „Bemerkungen“ (Jahresberichte). Im Jahresbericht 2017 bemängelt der BRH in Bemerkung Nr. 24, dass die Finanzämter regelmäßig nicht prüfen, ob Verstöße gegen umsatzsteuerliche Pflichten vorliegen.

#### **Pflichtverstöße**

Das UStG enthält Bußgeldvorschriften, die Verstöße gegen steuerliche Pflichten sanktionieren. Danach handelt ein Unternehmer ordnungswidrig, wenn er z. B. eine

Rechnung nicht oder nicht rechtzeitig ausstellt, Aufbewahrungsfristen nicht einhält oder fällige Umsatzsteuer nicht oder nicht vollständig an das Finanzamt entrichtet.

### Vollzug der Bußgeldvorschriften

Bereits 2008 stellte der BRH fest, dass die Finanzämter nicht prüften, ob Verstöße gegen steuerliche Pflichten zu ahnden waren. Die Bußgeldvorschriften fanden in den Finanzämtern kaum Beachtung und wurden praktisch nicht vollzogen. Da beim Vollzug der steuerlichen Bußgeldverfahren bislang keine wesentlichen Verbesserungen eingetreten sind, hat der BRH das BMF aufgefordert, nunmehr unverzüglich auf einen konsequenten Vollzug der Bußgeldvorschriften hinzuwirken.

*Verfasserin: StBin Ute Herold, Düsseldorf*

## 3. Rechtsprechung und ihre Folgen

### 3.1. Leasing – Lieferung oder sonstige Leistung? EuGH 04.10.2017 und 12.10.2017

#### Leasing

Leasing ist kein eigener Vertragstypus nach dem BGB. Vielmehr handelt es sich um einen atypischen Mietvertrag, bei dem der Leasinggeber das Wirtschaftsgut beschafft und dem Leasingnehmer gegen Leasingraten zur Nutzung überlässt, wobei die Investitionsentscheidung, die Gewährleistung und die Instandsetzung bzw. Wartung beim Leasingnehmer liegt. Letztlich ist Leasing eine Finanzierungsform.

#### Abschn. 3.5 Abs. 5 UStAE

Aus bilanzsteuerlicher Sicht stellt sich beim Leasing die Frage nach dem wirtschaftlichen Eigentümer, d. h. ob der Leasinggegenstand dem Leasingnehmer („Finance Lease“) oder dem Leasinggeber („Operate Lease“) zuzurechnen ist. Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist zu entscheiden, ob der Leasinggeber gegenüber dem Leasingnehmer eine Lieferung oder eine sonstigen Leistung erbringt. Die Finanzverwaltung beurteilt den Vorgang nach den gleichen Grundsätzen, mithin wird auf die sog. Leasing-Erlasse abgestellt. Das bedeutet, sofern der Leasingnehmer den Leasinggegenstand aktiviert, liegt eine Lieferung vor und sofern der Leasinggeber den Leasinggegenstand aktiviert, liegt eine sonstige Leistung vor (vgl. Abschn. 3.5 Abs. 5 UStAE). Dieser Ansatz ist praktikabel, allerdings sind Zweifel angebracht, ob diese Verknüpfung von Bilanzsteuerrecht und Umsatzsteuerrecht europarechtskonform ist.

#### Art. 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL

Nach Gemeinschaftsrecht gilt als eine Lieferung die Übertragung eines Gegenstands aufgrund eines Vertrags, der den Ratenverkauf dieses Gegenstands oder die Vermietung dieses Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums vorsieht und der regelmäßig die Klausel enthält, dass das Eigentum spätestens mit Zahlung der letzten fälligen Rate erworben wird (vgl. Art. 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL).

#### EuGH vom 04.10.2017 (Rs. C-164/16)

Der EuGH hatte im Fall *Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd.* die obige gesetzliche Regelung auszulegen und dabei Folgendes für Recht gesprochen: Der in Art. 14 Abs. 2 Buchst. b MwStSystRL verwendete Ausdruck „Mietvertrag, der regelmäßig die

Klausel enthält, dass das Eigentum spätestens mit der letzten Rate erworben wird“ sei dahin auszulegen, dass er auf einen Standard-Mietvertrag mit Kaufoption anzuwenden ist, wenn aufgrund der finanziellen Vertragsbedingungen davon ausgegangen werden kann, dass, wenn der Vertrag bis zum Ende seiner Laufzeit ausgeführt wird, die Optionsausübung zum gegebenen Zeitpunkt als die einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint.

Damit wird klar, dass im Umsatzsteuerrecht eine eigenständige Auslegung zu erfolgen hat und ein Abstellen auf das Bilanzsteuerrecht, sei es IAS 17 oder die Leasing-Erlasse, so nicht zulässig ist. Diese Sichtweise ist sachgerecht, wenn auch die Praktikabilität verloren geht.

### Praxishinweis

Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH dürfte der Ansatz der Finanzverwaltung, auf die bilanzsteuerliche Zurechnung abzustellen, überholt sein. Eine Änderung des UStAE ist zu erwarten. Insoweit heißt die Empfehlung, vorliegende Leasingverträge bereits per heute einer Prüfung zu unterziehen, um eventuelle zukünftige Auswirkungen antizipieren zu können.

### EuGH vom 12.10.2017 (Rs. C-404/16)

Eine weitere Entscheidung des EuGH zum Leasing betraf den Fall *Lombard Ingatlan Lizing Zrt.* und die Frage zur Minderung der Bemessungsgrundlage bei Nichtzahlung von Leasingraten und Kündigung des Leasingvertrags. Hier hat das Gericht für Recht gesprochen, dass eine Änderung der Bemessungsgrundlage vorliege. Sollte eine nationale Regelung der Minderung entgegenstehen, kann sich ein Unternehmer unmittelbar auf das Unionsrecht berufen (vgl. Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL).

Verfasserin: Katinka Mehling, München

## 3.2. Keine unterschiedlichen Steuersätze bei einheitlicher Leistung, EuGH 18.01.2018

### EuGH vom 18.01.2018 (Rs. C-463/16)

Mit Urteil in der Rechtssache *Stadion Amsterdam CV* hat der EuGH entschieden, dass eine einheitliche Leistung, die aus zwei separaten Bestandteilen, einer Haupt- und einer Nebenleistung, besteht, für die bei getrennter Erbringung unterschiedliche Mehrwertsteuersätze anwendbar wären, nur zu dem für diese einheitliche Leistung geltenden Mehrwertsteuersatz zu besteuern sei. Der Steuersatz richte sich dabei nach dem Hauptbestandteil. Dies gelte auch dann, wenn der Preis jedes Bestandteils, bestimmt werden kann.

### Urteilssachverhalt

*Stadion Amsterdam* ist eine Gesellschaft, die einen Mehrzweckgebäudekomplex („Amsterdam Arena“, zukünftig vermutlich „Johan Cruyff Arena“), bestehend aus einem Stadion mit den dazugehörigen Einrichtungen, betreibt. Das Museum des Fußballclubs „Ajax Amsterdam“ (im Folgenden: AFC Ajax) befindet sich ebenfalls in diesem Komplex. Die Gesellschaft vermietet das Stadion an Dritte zur Abhaltung von Sportwettkämpfen und gelegentlich für den Auftritt von ausübenden Künstlern. Außerdem bietet sie die Möglichkeit, die Arena im Rahmen von entgeltlichen Besichtigungstouren zu besuchen, die aus einem geführten Stadionrundgang sowie einem nicht

geführten Besuch des Museums des AFC Ajax bestehen. Während des im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Zeitraums, d. h. vom 01.01.2001 bis 30.06.2005, war es nicht möglich, dieses Museum zu besuchen, ohne an dem geführten Stadionrundgang teilzunehmen.

Stadion Amsterdam ging davon aus, dass die Besichtigungstour als Dienstleistung auf dem Gebiet der Kultur im Sinne der Position b.14 Buchst. c der Tabelle I bzw. als Erholung oder Vergnügung im Sinne der Position b.14 Buchst. g der Tabelle I des niederländischen Mehrwertsteuergesetzes anzusehen sei, und wandte deshalb den in diesem Gesetz vorgesehenen ermäßigten Mehrwertsteuersatz (6 %) auf den durch die Dienstleistung erwirtschafteten Umsatz an. Der Steuerprüfer der niederländischen Finanzbehörde gelangte im Rahmen einer Betriebsprüfung jedoch zu der Ansicht, dass diese Dienstleistung dem normalen Mehrwertsteuersatz (21 %) unterliege.

Nach einem langwierigen Rechtsstreit legte der Hoge Raad der Niederlande (Oberster Gerichtshof der Niederlande) dem EuGH die Frage vor, ob eine einheitliche Leistung für Zwecke der Anwendung der Mehrwertsteuersätze aufgeteilt werden könne, so dass die einzelnen Bestandteile (Haupt- und Nebenleistung) dem Mehrwertsteuersatz unterlägen, der anwendbar wäre, wenn die Bestandteile als selbständige Leistung erbracht worden wären, mithin der Museumsbesuch dem ermäßigten Steuersatz von 6 % und die Stadionführung dem Regelsteuersatz von 21 %.

### Entscheidung des EuGH

Diese Frage hat der EuGH klar und eindeutig verneint. Dabei hat der EuGH Bezug nehmend auf seine ständige Rechtsprechung den Grundsatz der Einheitlichkeit einer Leistung betont: Einerseits sei jeder Umsatz in der Regel als eigene, selbständige Leistung zu betrachten, andererseits dürfe aber ein Umsatz, der eine wirtschaftlich einheitliche Leistung darstellt, im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems nicht künstlich aufgespalten werden. Eine einheitliche Leistung liege zum einen dann vor, wenn zwei oder mehr Einzelleistungen oder Handlungen des Steuerpflichtigen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre. Eine einheitliche Leistung sei aber auch dann gegeben, wenn ein oder mehrere Teile als die Hauptleistung, andere Teile aber als Nebenleistungen anzusehen sind, die das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen. Insbesondere sei eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für die Kundschaft keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Der EuGH leitet dabei gerade aus der Einstufung eines aus mehreren Bestandteilen bestehenden Umsatzes als einheitliche Leistung ab, dass dieser Umsatz ein und demselben Mehrwertsteuersatz unterliegen müsse. Würde den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt, auf die einzelnen Bestandteile einer einheitlichen Leistung die verschiedenen für diese Bestandteile geltenden Mehrwertsteuersätze anzuwenden, führe dies lt. EuGH zu einer künstlichen Aufspaltung der Leistung und könne die Funktionalität des Mehrwertsteuersystems beeinträchtigen.

Dabei hat sich der EuGH auch mit seiner eigenen früheren Rechtsprechung auseinandergesetzt, die so hätte verstanden werden können, dass die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze auch bei einer einheitlichen Leistung zulässig sei. Letztendlich hat er aber bestätigt, dass auch diese Rechtsprechung dazu keine Anhaltspunkte gebe.

## Übertragung auf das deutsche Umsatzsteuerrecht

Auch wenn es sich um ein niederländisches Vorlageverfahren handelt, wird diese Rechtsprechung erheblichen Einfluss auf die Rechtslage in Deutschland haben. Man darf sich noch an die Diskussion erinnern, ob nach Einführung des ermäßigten Steuersatzes in § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG für Beherbergungsleistungen durch das Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums („Wachstumsbeschleunigungsgesetz“) vom 22.12.2009 mit Wirkung vom 01.10.2010 bspw. auch das Frühstück im Hotel dem ermäßigten Steuersatz unterliegt. Nach dem Gesetzeswortlaut sollte diese Privilegierung explizit nicht für Leistungen gelten, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit einem einheitlichen Entgelt abgegolten sind, so dass auf das Frühstück bei Hotelaufenthalten weiterhin der Steuersatz von 19 % Anwendung findet. Der BFH hatte seinerzeit mit Urteil vom 24.04.2013 (AZ: XI R 3/11, vgl. USt Info 4/2014, Beitrag C.3.) noch entschieden, dass die gesetzliche Regelung nicht zu beanstanden sei. Der BFH hat sich in seiner Begründung auf das bewusst vom Gesetzgeber gewählte Aufteilungsgebot zwischen Beherbergung und anderen Leistungen gestützt, welches er als EU-rechtskonform eingestuft hatte. Allerdings sah es der BFH letztendlich nicht als entscheidungserheblich an, ob das Frühstück überhaupt als Nebenleistung anzusehen sei. Hier ist eventuell noch ein Hintertürchen offengeblieben. Sollte das Frühstück jedoch als Nebenleistung zur Hotelübernachtung einzustufen sein, dürfte nach der EuGH-Rechtsprechung auch das Frühstück nur dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

Das Frühstück ist aber nur ein Beispiel von vielen, die auf den Prüfstand gehören. Gerade bei den Beherbergungsleistungen gibt es viele Angebote in Hotels, die zwar nicht unmittelbar der Vermietung dienen, aber ggf. unselbständige Nebenleistungen darstellen können, die dann das Schicksal der Hauptleistung – also auch den Steuersatz – teilen (bspw. Parkplatz, Verpflegung, Telefon, Internet, Pay-TV).

Auch in anderen Bereichen ergibt sich nun die gleiche Fragestellung von Neuem: So stellt bspw. die Überlassung von Sportanlagen durch den Sportanlagenbetreiber an Endverbraucher eine einheitliche steuerpflichtige Leistung dar (BFH-Urteil vom 31.05.2001, AZ: V R 97/98). Überlässt ein Unternehmer eine gesamte Sportanlage einem anderen Unternehmer als Betreiber zur Überlassung an Dritte (sog. Zwischenvermietung), ist die Nutzungsüberlassung an diesen Betreiber nach Abschn. 4.12.11 Abs. 2 UStAE in eine steuerfreie Grundstücksüberlassung und eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen aufzuteilen (BFH-Urteil vom 11.03.2009, AZ: XI R 71/07).

## Praxishinweis

Gesetzgeber und Finanzverwaltung sind nun aufgefordert, die im UStG und im UStAE normierten Aufteilungsgebote dahin gehend zu überprüfen, ob sie einheitliche Leistungen oder mehrere selbständige Hauptleistungen betreffen.

Sollten sich Unternehmer bereits vor einer Anpassung der Rechtslage auf die EuGH-Rechtsprechung berufen wollen, stehen sie vor faktischen Problemen: Sie dürfen dem Kunden dann auch nur den geringeren Steuersatz bzw. die Steuerbefreiung berechnen, da sie ansonsten weiterhin die höhere ausgewiesene Umsatzsteuer gem. § 14c Abs. 1 UStG schulden. Sollte sich später allerdings herausstellen, dass das Aufteilungsgebot durchaus rechtmäßig ist, besteht die Gefahr, dass sie den Umsatzsteuer-Differenzbetrag nicht mehr vom Kunden erhalten.

*Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf*



### 3.3. Gestaltungsmissbrauch bei der Umsatzsteuer, EuGH 22.11.2017, FG Berlin-Brandenburg 21.06.2017, FG Rheinland-Pfalz 26.09.2017

#### EuGH-Urteil vom 22.11.2017 (Rs. C-251/16)

Das EuGH-Urteil in der Rechtssache *Cussens* ist eine der wenigen Entscheidungen zur missbräuchlichen Steuergestaltung im Rahmen des Mehrwertsteuerrechts nach der richtungsweisenden Entscheidung in der Rechtssache *Halifax* u. A. (Rs. C-255/02 vom 21.2.2006). Allerdings ist das hier besprochene EuGH-Urteil aufgrund der Besonderheiten des irischen Mehrwertsteuerrechts in weiten Teilen für das deutsche (Umsatz-)Steuerrecht nicht relevant. Einerseits basierte die tatsächliche Gestaltung auf besonderen irischen Rechtsvorschriften, die sich zum einen nicht im deutschen UStG wiederfinden und die zum anderen möglicherweise ohnehin unionsrechtswidrig sind, was der EuGH aber aufgrund von Verfahrensfehlern nicht beurteilt hat (vgl. Antworten zur fünften und sechsten Vorlagefrage). Andererseits beziehen sich die Aussagen des EuGH hauptsächlich auf den Umstand, dass das irische Steuerrecht offenbar keine mit § 42 AO vergleichbare Regelung zum Gestaltungsmissbrauch kennt.

#### § 42 AO

Außerdem begrenzt sich die Entscheidung nicht auf mehrwertsteuerliche Fragestellungen, sondern betrifft im Wesentlichen Regelungen, die in Deutschland in der Abgabenordnung (hier § 42 AO) verankert sind. Die Regelungen in § 42 AO zum Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten entsprechen grundsätzlich den Ausführungen des EuGH. § 42 AO besagt, dass durch Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten das Steuergesetz nicht umgangen werden kann. Ein Missbrauch liegt demnach vor, wenn eine unangemessene rechtliche Gestaltung gewählt wird, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten im Vergleich zu einer angemessenen Gestaltung zu einem gesetzlich nicht vorgesehenen Steuervorteil führt. Dies gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die gewählte Gestaltung außersteuerliche Gründe nachweist, die nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beachtlich sind. Diese Prüfung der Missbräuchlichkeit deckt sich grundsätzlich mit den Ausführungen des EuGH zur vierten Vorlagefrage.

Der Steueranspruch beim Vorliegen eines Missbrauchs entsteht gem. § 42 Abs. 1 Satz 3 AO so, wie er bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entsteht. Dies entspricht der Aussage des EuGH, dass die Folge des Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten sei, dass die objektiven Voraussetzungen für die Erlangung des gewünschten Vorteils als nicht erfüllt anzusehen seien. Die rechtsmissbräuchliche Gestaltung sei bei der (mehrwert-)steuerlichen Beurteilung außer Betracht zu lassen (vgl. Antwort zur dritten Vorlagefrage).

#### Steuerliche Folgen bei Gestaltungsmissbrauch

Im irischen (Mehrwert-)Steuergesetz findet sich offenbar keine mit § 42 AO vergleichbare Regelung, so dass der EuGH zur ersten und zweiten Vorlagefrage zu entscheiden hatte, ob der unionsrechtliche Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken unabhängig von der Existenz einer nationalen rechtlichen (legislativen) und gerichtlichen (judikativen) Vorschrift unmittelbar angewandt werden kann. Dies hat der EuGH aufgrund des allgemeinen Charakters dieses Grundsatzes bejaht und zudem betont, dass auch keine Umsetzungspflicht für die einzelnen Mitgliedstaaten bestehe. Da als Folge des Gestaltungsmissbrauchs die objektiven Voraussetzungen für die

Erlangung des gewünschten Vorteils als nicht erfüllt anzusehen seien, bedürfe die Versagung des Vorteils auch keiner speziellen Rechtsgrundlage. Ferner gelte dies nicht nur für Betrugsfälle, sondern auch, wie im Vorlageverfahren, für missbräuchliche Praktiken.

### Zeitliche Anwendungsregelungen

Selbst in dem Fall – abweichend von der deutschen Rechtslage aufgrund der Existenz von § 42 AO – dass keine nationale Regelung zu den Folgen des zum Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten bestehe, sei dieser Grundsatz zeitlich unbefristet (rückwirkend) anwendbar. Eine zeitliche Begrenzung wäre ggf. nur in Betracht gekommen, wenn der EuGH diese in seinem früheren Urteil zu dieser Fragestellung (*Halifax*, Rs. C-255/02 vom 21.02.2006) vorgenommen hätte, was er jedoch unterlassen habe. Auf die Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes könne sich zudem ein Steuerpflichtiger, der gegen den unionsrechtlichen Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken verstoßen hat, nicht berufen.

### Inhaltliche Vorlagefragen

Die eigentlichen inhaltlichen Vorlagefragen sieben und acht, die die Fragen betrafen, ob im konkreten Urteilsfall ein Gestaltungsmissbrauch gegeben sein kann, hat der EuGH grundsätzlich bejaht. In der Rechtssache *RBS* zum Leasing (Urteil vom 22.12.2010, Rs C-277/09) hatte es der EuGH noch als nicht rechtsmissbräuchlich angesehen, dass aufgrund der Zwischenschaltung einer ausländischen Gesellschaft „weiße“, d. h. nicht umsatzbesteuerte Umsätze entstehen. In diesem Urteilsfall sahen aufgrund der unterschiedlichen Rechtsauslegung von Leasingverträge in Deutschland und Großbritannien beide Länder die Umsatzsteuerbarkeit der Leasingleistung im jeweils anderen Mitgliedstaat als belegen an.

### Deutsche Rechtsprechung

Auch in der deutschen Rechtsprechung finden sich das deutsche Umsatzsteuerrecht betreffende Urteile zum Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 42 AO, die im Einklang mit der EuGH-Rechtsprechung stehen. Erst kürzlich haben sowohl das FG Berlin-Brandenburg (Urteil vom 21.06.2017, AZ: 7 K 7096/15, nrk, Revision anhängig unter XI R 26/17 für Leistungen einer Steuerberatungsgesellschaft an nicht zum Vorsteuerabzug berechnigte Mandanten) als auch das FG Rheinland-Pfalz (Urteil vom 26.09.2017, AZ: 3 K 1461/16 für Leistungen im Zusammenhang mit Trauer-/ Hochzeitsfeiern an Privatpersonen) entschieden, dass eine Verteilung von Tätigkeiten auf mehrere verbundene bzw. nahe stehende Personen/Gesellschaften mit dem Zweck, dass diese jeweils die Umsatzgrenze für die Kleinunternehmerregelung unterschreiten und folglich deren Umsätze nicht der Umsatzsteuer unterliegen, als Gestaltungsmissbrauch angesehen; dies hatte jeweils zur Folge, dass die Umsätze bei einem Steuerpflichtigen zusammenzufassen waren und dort umsatzversteuert wurden. Demgegenüber scheint der BFH in seinem Urteil vom 11.04.2013 (AZ: V R 28/12, Rückverweisung an FG Rheinland-Pfalz, soweit ersichtlich noch anhängig) dahin zu tendieren, es als nicht missbräuchlich einzustufen, dass der Ehemann im Rahmen seiner Metzgerei mit Partyservice Essenslieferungen zum ermäßigten Steuersatz ausgeführt, während seine Ehefrau im Rahmen ihrer Gaststätten den Kunden Leihgeschirr und -besteck zur Verfügung gestellt hat (vermutlich ist aber der ermäßigte Steuersatz bereits aus anderen Gründen nicht für die Leistungen im Rahmen des Partyservices anwendbar, so dass die Frage des Gestaltungsmissbrauchs hinfällig sein dürfte). In einem Urteil, das kurz nach der Veröffentlichung des EuGH-Urteils in der Rechtssache *Halifax* entschieden wurde, hatte der BFH (Urteil vom 9. 11. 2006,

AZ: V R 43/04) bereits für Recht gesprochen, dass ein Rechtsmissbrauch vorliegen könne, wenn ein Kreditinstitut bei der Erstellung eines Betriebsgebäudes eine Personengesellschaft vorschaltet, die das Gebäude errichtet und anschließend unter Verzicht auf die Steuerfreiheit an das Kreditinstitut vermietet, mit der Folge, dass der bei der Personengesellschaft begehrte Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten des Gebäudes zu versagen sei, wenn die Gestaltung nicht durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe gerechtfertigt sei.

Es kann festgehalten werden, dass unabhängig von § 42 AO auch der EuGH den unionsrechtlichen Grundsatz des Verbots missbräuchlicher Praktiken im Bereich des Mehrwertsteuerrechts anwendet.

*Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf*

### 3.4. Neue Rechtsprechung zu Entgeltminderungen im Rahmen von Rabattpunktesystemen, FG München 23.08.2017

#### FG München vom 23.08.2017 (AZ: 3 K 1271/16)

Mit Urteil vom 23.08.2017 hat das FG München bestimmten Abgrenzungskriterien widersprochen, die die Finanzverwaltung für die Bestimmung von Entgeltminderungen im Rahmen von Rabattpunktesystemen zugrunde legt.

#### Leitsätze

Das FG München hat entschieden, dass sich die Bemessungsgrundlage der an die Kunden eines Unternehmers bei dem „ersten Einkauf“ unter Einsatz einer Kundenkarte ausgeführten Leistungen nachträglich mindert, wenn dabei ein System eingesetzt wird, das zur Gutschrift der Punkte auf einem Konto des Kunden bei dem Systemträger und zur entsprechenden Belastung des Unternehmers mit dem Gegenwert der erworbenen Punkte führt.

Dabei gebiete es die nach der Rechtsprechung des EuGH zu berücksichtigende wirtschaftliche Realität, dass die Möglichkeit der Verwendung als unbares Zahlungsmittel durch den Kunden bei einem späteren Einkauf als Wahlmöglichkeit zur Annahme einer Entgeltminderung ausreiche. Für eine Entgeltminderung sei es nicht erforderlich, dass beim Systembetreiber eine Barauszahlungsverpflichtung über den Punktwert bestehe und diese Barauszahlungsverpflichtung dem Mindesteinlösewert für eine Sachprämie entspreche.

#### Entgeltminderung im Zeitpunkt der wirtschaftlichen Belastung

Die Änderung der Bemessungsgrundlage trete jeweils zum Zeitpunkt der wirtschaftlichen Belastung des Unternehmers mit dem Gegenwert der Punkte ein. Das FG München nahm die wirtschaftliche Belastung nicht erst – wie von der Finanzverwaltung für ein anderes Punktesystem vertreten (vgl. abgestimmte Verwaltungsauffassung der Bundesländer [z. B.: OFD Frankfurt vom 12.09.2011, OFD Magdeburg vom 29.09.2011, OFD Niedersachsen vom 21.01.2013, LSF Sachsen vom 22.10.2012, Thüringer LFD vom 28.02.2012 und FinMin Schleswig-Holstein vom 02.10.2012] – im Zeitpunkt der tatsächlichen Einlösung der Punkte durch den Kunden an, aber auch nicht bereits mit Gutschrift der Punkte auf dem Punktekonto des Kunden, sondern vielmehr im Zeitpunkt des monatlichen „Punkteclearings“ (Verrechnung

der von der Klägerin ausgegebenen Punkte aufgrund Einkäufe von Kunden mit den bei ihr eingelösten Punkten).

Eine Entgeltminderung durch ein Punktesystem, das von einem fremden Dritten betrieben wird, sei auch nicht bereits deshalb zu verneinen, weil das Kundenbindungsprogramm allgemeinen Werbezwecken dient, denn ein derartiger Zweck sei bei jedem Kundenbindungsprogramm und Rabattsystem anzutreffen.

### Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hatte indes vertreten, dass eine Entgeltminderung nicht vorliege, da die dafür notwendige Wahlmöglichkeit zur Barauszahlung der Rabattpunkte nicht gegeben sei.

Das FG München stellt klar, dass die Möglichkeit zur Barauszahlung keine Voraussetzung für die Annahme einer Entgeltminderung sein könne, da eine entsprechende gesetzliche Grundlage fehle.

### Anhängige Revision (AZ: V R 42/17)

Das in Rede stehende System des Erwerbs von als Zahlungsmittel einsetzbaren Punkten bei einem nicht am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmen war bisher nicht Gegenstand der höchstrichterlichen Rechtsprechung. Die Finanzverwaltung hat gegen das Urteil Revision eingelegt. Mithin bleibt für eine abschließende Beurteilung abzuwarten, wie der BFH in der Sache entscheiden wird.

*Verfasser: RA Anton Appel, Düsseldorf*

## 3.5. Zeitpunkt der Uneinbringlichkeit bei Zahlungsschwierigkeiten, FG Berlin-Brandenburg 11.09.2017

Mit Urteil vom 11.09.2017 hat das FG Berlin-Brandenburg klargestellt, zu welchem Zeitpunkt ein Unternehmer die abgeführte Umsatzsteuer mindern bzw. den vorgenommenen Vorsteuerabzug zurücknehmen muss, wenn das Entgelt für die erbrachte Leistung (noch) nicht gezahlt wurde.

### Uneinbringlichkeit

Ist das Entgelt für eine Leistung ganz oder teilweise uneinbringlich geworden, so hat der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer und der Leistungsempfänger seinen Vorsteuerabzug gem. § 17 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 UStG zu mindern. Bei Zahlungsschwierigkeiten des Kunden stellt sich in der Praxis jedoch häufig die Frage, wann der richtige Zeitpunkt ist, um diese Entgeltminderung zu erklären. Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. BFH vom 24.10.2013, AZ: V R 31/12) ist ein Entgelt i. S. d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG uneinbringlich, wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung (ganz oder teilweise) auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann. Das FG Berlin-Brandenburg hatte insoweit bereits in früherer Rechtsprechung (FG Berlin-Brandenburg vom 09.08.2005, AZ: 1 K 2448/02 und vom 14.01.2015, AZ: 7 K 7250/13) ein Überschreiten des Zahlungsziels um das zwei- bis dreifache der Zahlungsfrist, mindestens um mehr als 6 Monate, als Indiz für eine Uneinbringlichkeit angesehen. Dem folgte der erkennende Senat bereits in 2015.

### FG Berlin-Brandenburg vom 11.09.2017 (AZ: 7 V 7209/17)

In einem neuerlichen Verfahren, nun im Rahmen eines Antrags auf Aussetzung der Vollziehung, hat das FG Berlin-Brandenburg seine Rechtsauffassung erneut bestätigt, wonach eine Uneinbringlichkeit regelmäßig dann gegeben sei, wenn das Zahlungsziel um das zwei- bis dreifache der Zahlungsfrist überschritten wurde; mindestens jedoch um mindestens 6 Monate.

#### Praxishinweis

Dies ist auch als sachgerecht anzusehen, da die Vorsteuer nur dann abgezogen werden darf, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt und es beabsichtigt ist, dass diese auch ausgeglichen wird. In der Praxis ist diese Rechtsprechung insbesondere für den leistenden Unternehmer von Bedeutung: Macht er seine Umsatzsteuerminde- rung zu spät geltend, läuft er Gefahr, dass diese von der Finanzverwaltung nicht anerkannt wird und eine Berichtigung des korrekten Veranlagungszeitraums aufgrund Verjährung ggf. ausscheidet.

Verfasser: Jens Heidrich, Düsseldorf

### 3.6. Keine rückwirkende Rechnungsberichtigung bei Angabe eines falschen Leistungsempfängers, FG Rheinland-Pfalz 12.10.2017

#### FG Rheinland-Pfalz vom 12.10.2017 (AZ: 6 K 1083/17)

Das FG Rheinland-Pfalz hat mit Urteil vom 12.10.2017 entschieden, dass Rechnungen, die auf einen falschen Leistungsempfänger lauten, keine berichtigungsfähigen Rechnungen seien und somit für Zwecke des Vorsteuerabzugs keine Rückwirkung entfalten.

#### EuGH vom 15.09.2016 (Rs. C-518/14)

Zum Hintergrund: Bis zur Rechtsprechung des EuGH in der Rs. *Senatex* vom 15.09.2016 (Rs. C-518/14, vgl. USt Info 04/2016, Beitrag C.1.) galt in der Finanzverwaltung und Rechtsprechung der Grundsatz, dass der Vorsteuerabzug erst in dem Besteuerungszeitraum erfolgen kann, in dem der Unternehmer eine ordnungsgemäße Rechnung „in Händen hält“. Rechnungsberichtigungen entfalten für Zwecke des Vorsteuerabzugs keine Rückwirkung. Mit dem Urteil in der Rs. *Senatex* hat der EuGH jedoch entschieden, dass Rechnungsberichtigungen auch Rückwirkung entfalten können, d. h. dass der Vorsteuerabzug nicht erst im Zeitpunkt des Erhalts der berichtigten Rechnung wirksam wird, sondern bereits im Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnung.

#### BFH vom 20.10.2016 (AZ: V R 26/15)

In der Folgeentscheidung des BFH vom 20.10.2016 (vgl. USt Info 01/2017, Beitrag C.4.) ist dieser der Rechtsauffassung des EuGH gefolgt, allerdings mit der Einschränkung, dass zuvor eine vollständige und „berichtigungsfähige“ Rechnung vorgelegen haben muss. Dafür verlangt der BFH bestimmte Mindestangaben, die in der ursprünglichen (fehlerhaften) Rechnung enthalten sein müssen: Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer.

### Urteilsfall

Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz hatte nun im o. g. Urteil über einen Fall zu entscheiden, in dem Rechnungen auf einen falschen Leistungsempfänger lauteten. Zwischen dem auf der Rechnung ausgewiesenen Leistungsempfänger und dem tatsächlichen Leistungsempfänger bestand bis zwei Jahre vor Leistungserbringung eine umsatzsteuerliche Organschaft. Im Zeitpunkt der Leistungserbringung bestand diese Organschaft jedoch nicht mehr. Trotzdem wurden Rechnungen auf die ehemalige Organgesellschaft ausgestellt. Beim tatsächlichen Leistungsempfänger (der ehemaligen Organträgerin) wurde daraufhin der Vorsteuerabzug versagt, weil die Rechnungen nicht auf den richtigen Leistungsempfänger lauteten.

Eine rückwirkende Rechnungsberichtigung für Zwecke des Vorsteuerabzugs dieser Rechnungen hielt das Finanzgericht für unzulässig, da die Ursprungsrechnungen nicht auf den richtigen Leistungsempfänger ausgestellt wurden. Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen. Es bleibt abzuwarten, ob Selbige eingelegt wird.

*Verfasserin: StBin Ute Herold, Düsseldorf*

## 4. Finanzverwaltung

### 4.1. Umsatzsteuerbefreiung bei der Vermietung von Grundstücken mit Einrichtungsgegenständen, BMF 08.12.2017

#### Hintergrund

Die Vermietung von Grundstücken und Grundstücksteilen ist nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei. Insoweit stellt sich die Frage, ob auch mitvermietetes Inventar von dieser Umsatzsteuerbefreiung umfasst wird. Die Finanzverwaltung ging bisher in der Regel davon aus, dass sich die Umsatzsteuerbefreiung nicht auf mitvermietete Einrichtungsgegenstände erstrecke.

#### BFH vom 11.11.2015 (AZ: V R 37/14)

Der BFH hatte in einem Fall zu entscheiden, ob die Verpachtung eines Seniorenwohnparks inkl. Einrichtung (insbes. Pflegebetten) nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG insgesamt als umsatzsteuerfrei zu behandeln ist und dabei die Verpachtung der Einrichtung als Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung. Im Ergebnis – so die BFH-Richter – umfasse die Umsatzsteuerfreiheit (auch) die Vermietung möblierter Räume oder Gebäude, wenn es sich um eine auf Dauer angelegte und nicht um eine kurzfristige Überlassung handelt.

#### EuGH vom 16.04.2015 (Rs. C-42/14)

Die Entscheidung kam nicht überraschend. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG beruht auf Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL. Der EuGH entschied mitunter mit seinem Urteil vom 16.04.2015 in der Rechtssache *Wojskowa*, dass bei der zusätzlichen zur Verfügungstellung von Gas, Elektrizität, Wärme und Müllversorgung mehrere Umsätze vorlägen. Er räumte jedoch ein, dass bei wirtschaftlicher Verbundenheit der Leistungen miteinander, auch eine untrennbare Leistung vorliegen könne. Die Entscheidung darüber, wann mehrere Leistungen zu einer Leis-

tung zusammengefasst werden können, hat der EuGH ausdrücklich den nationalen Gerichten überlassen.

### Tatsachenwürdigung des Finanzgerichts

Auch der BFH stellt insoweit nochmal klar, dass die Feststellung, ob im konkreten Fall eine einheitliche Leistung vorliegt, den nationalen Gerichten obliege. Dies sei in der Regel eine Tatsachenwürdigung (Würdigung der Umstände des Einzelfalls) seitens des Finanzgerichts, welche den BFH in der Regel binde. Grundsätzlich sei es jedoch möglich, dass Leistungen, die für die Nutzung nützlich oder sogar notwendig sind, entweder Nebenleistungen darstellen oder mit der Vermietung untrennbar verbunden sein können und mit dieser eine einheitliche Leistung bilden.

### BMF vom 08.12.2017

Mit BMF-Schreiben vom 08.12.2017 passt die Finanzverwaltung insoweit den UStAE entsprechend an die Rechtsprechung des EuGH bzw. des BFH an. Alle Leistungen, die für die Nutzung einer gemieteten Immobilie nützlich oder sogar notwendig sind, können im Einzelfall entweder unabhängig von der Vermietung der Immobilie bestehen, Nebenleistungen darstellen oder von der Vermietung untrennbar sein und mit dieser eine einheitliche Leistung bilden. Die Feststellung, ob im konkreten Fall eine einheitliche Leistung vorliegt oder nicht, beruht auf einer Tatsachenwürdigung im Einzelfall.

### Abschn. 4.12.1 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 5 UStAE n. F.

Ausdrücklich geregelt hat die Finanzverwaltung im UStAE nur, dass sich die Steuerbefreiung in der Regel auch auf mitvermietete oder mitverpachtete Einrichtungsgegenstände, z. B. auf das bewegliche Büromobiliar oder das bewegliche Inventar eines Seniorenheims erstrecke. Dies soll aber weiterhin nicht für die Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen gelten.

### Anwendungsregelung

Die neue Fassung ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem 01.01.2018 ausgeführte Umsätze wird es jedoch nicht beanstandet, wenn diese auch weiterhin umsatzsteuerpflichtig behandelt werden.

*Verfasserin: Jasmin Anger, München*

## 4.2. Bestimmung des Leistungsorts von juristischen Dienstleistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, BMF 05.12.2017 und 13.02.2018

### Hintergrund

Die Bestimmung des Leistungsorts ist entscheidend für die Frage der Steuerbarkeit einer Leistung, da ausschließlich die im Inland ausgeführten Umsätze der Besteuerung in Deutschland unterliegen. Sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, werden gemäß § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG und Art. 47 MwSt-SystRL an dessen Belegenheitsort ausgeführt.

Die Frage, welche Anforderungen an den Zusammenhang mit einem Grundstück zu knüpfen sind, hat sowohl auf nationaler als auch auf europäischer Ebene zu erhebli-

chen Abgrenzungsproblemen geführt. Im Sinne einer einheitlichen europäischen Auslegung wurde in Art. 31a Durchführungsverordnung (EU) Nr. 1042/2013 mit Wirkung zum 01.01.2017 umfangreich definiert, unter welchen Voraussetzungen ein hinreichend direkter Zusammenhang mit einem Grundstück besteht.

#### BMF vom 05.12.2017

Dennoch führte die bisherige Darstellung in Abschn. 3a.3 UStAE auf nationaler Ebene zu Abgrenzungsproblemen und zu einer uneinheitlichen Rechtsanwendung durch die Finanzverwaltung, insbesondere in Bezug auf juristische Dienstleistungen. Insofern ist es zu begrüßen, dass das BMF den UStAE in Hinblick auf juristische Dienstleistungen umfangreich ergänzt hat.

#### Änderungen im UStAE

Die Ergänzung von Abschn. 3a.3 Abs. 9 Nr. 9 UStAE stellt nunmehr klar, dass juristische Dienstleistungen in einem hinreichend engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, wenn sie mit Grundstücksübertragungen oder mit der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken oder dinglichen Rechten an Grundstücken zusammenhängen. Dabei ist die Erbringung sonstiger Leistungen juristischer Art nicht auf bestimmte Berufsgruppen beschränkt. Es ist lediglich erforderlich, dass die Dienstleistung mit einer zumindest beabsichtigten Veränderung des rechtlichen Status des Grundstücks zusammenhängt. Dazu werden folgende Beispiele aufgeführt:

- » Das Aufsetzen eines Vertrags über den Verkauf oder den Kauf eines Grundstücks und das Verhandeln der Vertragsbedingungen sowie damit in Zusammenhang stehende Beratungsleistungen (z. B. Finanzierungsberatung, Erstellung einer Due Diligence), sofern diese als unselbständige Nebenleistungen anzusehen sind.
- » Sonstige Leistungen von Notaren bei der Beurkundung von Grundstückskaufverträgen und anderen Verträgen, die auf die Veränderung von Rechten an einem Grundstück gerichtet sind, unabhängig davon, ob sie zwingend einer notariellen Beurkundung bedürfen.
- » Die Beratung hinsichtlich einer Steuerklausel in einem Grundstücksübertragungsvertrag.
- » Das Aufsetzen und Verhandeln der Vertragsbedingungen eines sale-and-lease-back-Vertrags über ein Grundstück oder einen Grundstücksteil sowie damit in Zusammenhang stehende Beratungsleistungen (z. B. Finanzierungsberatung), sofern diese als unselbständige Nebenleistungen anzusehen sind.
- » Das Aufsetzen und Verhandeln von Miet- und Pachtverträgen über ein bestimmtes Grundstück oder einen bestimmten Grundstücksteil.
- » Die rechtliche Prüfung bestehender Miet- oder Pachtverträge im Hinblick auf den Eigentümerwechsel im Rahmen einer Grundstücksübertragung.

#### BMF vom 13.02.2018

In einem weiteren Schreiben hat das BMF eine Übergangsregelung erlassen. Demnach wird es nicht beanstandet, wenn auf bis zum 31.12.2016 erbrachte juristische Dienstleistungen von Angehörigen der rechts- und steuerberatenden Berufe, die nicht



Notare sind, die bisherige Regelung nach Abschn. 3a.3 Abs. 7 UStAE (keine Grundstücksdienstleistung) angewendet wird.

*Verfasser: RA Anton Appel, Düsseldorf*

### 4.3. Kreditgewährung als eigenständige Leistung, BMF 08.11.2017

#### Abschn. 3.10 UStAE

Ob von einer einheitlichen Leistung oder von mehreren getrennt zu beurteilenden selbständigen Einzelleistungen auszugehen ist, hat umsatzsteuerrechtlich insbesondere Bedeutung für die Bestimmung des Orts und des Zeitpunkts der Leistung sowie für die Anwendung von Steuerbefreiungsvorschriften und des Steuersatzes. Es ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Unternehmer gegenüber dem Abnehmer eine einheitliche Leistung oder mehrere selbständige Hauptleistungen erbringt. Im Grundsatz gilt, dass jede Lieferung und jede sonstige Leistung als eigene selbständige Leistung zu betrachten ist. Greifen die einzelnen Faktoren aber so ineinander, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten, so ist die Annahme einer einheitlichen Leistung gerechtfertigt.

#### BFH vom 13.11.2013 (AZ: XI R 24/11)

Diese unterschiedliche Betrachtungsweise war der Anlass für eine Klage eines Bauunternehmers gegen das für ihn zuständige Finanzamt im Streitjahr 2005 im Hinblick auf die Anwendbarkeit der Steuerbefreiung für die Gewährung von Krediten i. S. d. § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG. Während der Bauunternehmer neben seiner steuerpflichtigen Werklieferung an den zu sanierenden Gebäuden deren Finanzierung als steuerfreie Finanzierungsleistung qualifizierte, ging das Finanzamt im Rahmen einer Außenprüfung hingegen von einer einheitlichen steuerpflichtigen Werklieferung (Kreditgewährung als unselbständige Nebenleistung zur Werklieferung) aus. Nach entsprechend zurückgewiesenem Einspruch, jedoch erfolgreicher Klage vor dem Finanzgericht, gab auch der BFH dem Bauunternehmer recht und wies die Revision des Finanzamts als unbegründet zurück.

#### BMF vom 08.11.2017

Das BMF hat nun die Auffassung des BFH übernommen: Erbringt ein Unternehmer im Zusammenhang mit einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung eine Kreditgewährung, so lägen grundsätzlich jeweils eigene selbständige Leistungen vor. Die naturgemäße Verbindung des Kreditgeschäfts zu der Lieferung oder zu der sonstigen Leistung reiche für sich genommen für die Annahme einer einheitlichen Leistung nicht aus. Auf das Kriterium eines zahlenmäßig feststehenden Jahreszinses komme es nicht (mehr) an.

#### Praxishinweis

Ob eine einheitliche Gesamtleistung oder mehrere, voneinander unabhängige Leistungen vorliegen, ist im konkreten Einzelfall unter Beachtung der in Abschn. 3.10 UStAE dargelegten objektiven Abgrenzungskriterien zu beurteilen. Anhaltspunkte, die für Annahme mehrerer selbständiger Leistungen sprechen, sind dabei u. a.:

- » die gesonderte Vereinbarung von Lieferung oder sonstiger Leistung und Kreditgewährung,

- » eine eigenständige Bildung von Leistungspreisen und
- » eine gesonderte Rechnungsstellung.

Verfasser: *Matthias Lübke, München*

#### 4.4. Abrechnung von Mehr- bzw. Mindermengen Strom, BMF 06.12.2017

##### BMF vom 06.12.2017

Die Finanzverwaltung legt mit BMF-Schreiben vom 06.12.2017 neu fest, wie die Abrechnung von Mehr- bzw. Mindermengen an Strom aus umsatzsteuerlicher Sicht zu erfolgen hat und nimmt die Änderungen in den UStAE auf (Abschn. 1.7 Abs. 6 und 13b.3a Abs. 4a UStAE).

##### Verteilnetzbetreiber

Soweit Verteilnetzbetreiber und Lieferant bzw. Kunde Mehr- bzw. Mindermengen an Strom ausgleichen, handelt es sich entweder um eine Lieferung vom Lieferanten bzw. vom Kunden an den Verteilnetzbetreiber (Mehrmenge) oder um eine Lieferung vom Verteilnetzbetreiber an den Lieferanten bzw. an den Kunden (Mindermenge). Die Verfügungsmacht an dem zum Ausgleich zur Verfügung gestellten Strom wird verschafft (§ 3 Abs. 1 UStG). Unter den in § 13b Abs. 5 i. V. m. Abs. 2 Nr. 5 UStG genannten Voraussetzungen ist der Leistungsempfänger der Steuerschuldner.

##### Bilanzkreiskoordinator

Hiervon zu unterscheiden sind die Leistungen des Übertragungsnetzbetreibers in seiner Eigenschaft als Bilanzkreiskoordinator aufgrund des Bilanzkreisvertrags mit dem Bilanzkreisverantwortlichen. Der Bilanzkreiskoordinator führt das Bilanzkreissystem, sorgt für die Stabilität des Netzes und rechnet evtl. Bilanzkreisabweichungen als virtuelle Ausgleichsenergie mit dem Bilanzkreisverantwortlichen ab. Eine Mehr- bzw. Mindermengenabrechnung an Strom zwischen dem Bilanzkreiskoordinator und dem Bilanzkreisverantwortlichen findet nicht statt. Die Leistungen des Übertragungsnetzbetreibers in seiner Eigenschaft als Bilanzkreiskoordinator sind als sonstige Leistungen zu sehen. Die dazu durchzuführenden Meldungen von Entnahme-, Einspeise und Lieferdaten durch den Bilanzkreisverantwortlichen an den Bilanzkreiskoordinator stellen keine eigene Leistung dar. Die Bewirtschaftung seines Bilanzkreises nimmt der Bilanzkreisverantwortliche im eigenen Interesse und nicht als Leistung an den Bilanzkreiskoordinator im Rahmen des Bilanzkreisvertrags vor.

##### Nichtbeanstandungsregelung

Die Regelung ist für alle noch offenen Fälle anzuwenden. Bei vor dem 01.07.2018 ausgeführten Lieferungen im Rahmen der Mehr- oder Minderabrechnung von Strom wird es jedoch nicht beanstandet, wenn zwischen Verteilnetzbetreiber und Lieferant bzw. Kunde übereinstimmend von sonstigen Leistungen ausgegangen wird. Darüber hinaus wird es nicht beanstandet, wenn vor dem 01.07.2018 ausgeführte Leistungen aufgrund des Bilanzkreisvertrags von den Beteiligten einvernehmlich als sonstige Leistungen des Bilanzkreisverantwortlichen an den Übertragungsnetzbetreiber als Bilanzkreiskoordinator abgerechnet werden.

Verfasserin: *Jasmin Anger, München*

## 4.5. Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin, BMF 27.02.2018

### Steuerbarkeit?

Die steigende Nachfrage nach Kryptowährungen (z.B. Bitcoin) stieß in den letzten Jahren nicht nur bei den Spekulanten auf hohes Interesse. Zunehmend beschäftigten sich auch die Finanzämter mit den steuerlichen Auswirkungen rund um die virtuellen Währungen. Insbesondere wurde die Frage diskutiert, ob der Umtausch von konventioneller Währung in Bitcoin (et vice versa) eine umsatzsteuerbare Leistung darstellt.

### EuGH vom 22.10.2015 (Rs. C-264/14)

Finanzämter gingen mitunter davon aus, dass es sich beim Umtausch um steuerbare und steuerpflichtige Vorgänge handele, da die Währung Bitcoin kein „gesetzliches Zahlungsmittel“ darstelle, sondern als bloße Recheneinheit einzuordnen sei. Allerdings hat der EuGH in der Rechtssache *Hedqvist* entschieden, dass es sich beim Umtausch zwar um eine Dienstleistung gegen Entgelt handelt, die aber der Steuerbefreiung unterliegt.

### BMF vom 27.02.2018

Für Rechtssicherheit sorgt das BMF-Schreiben vom 27.02.2018, das die Vorgaben des EuGH übernimmt und Kryptowährungen, z.B. Bitcoin, den „gesetzlichen Zahlungsmitteln“ in einem neuen Abschn. 4.8.3 Abs. 3a UStAE gleichstellt. Hierzu trifft das BMF Aussagen zu umsatzsteuerlichen Aspekten der Verwendung von Bitcoin als Entgelt und in der Folge auch zur Herstellung (sog. „Mining“), zur Aufbewahrung (sog. „Wallets“) sowie zu Handelsplattformen.

### Zahlungsmittel

Die Verwendung von Bitcoin wird der Verwendung von konventionellen Zahlungsmitteln gleichgesetzt, soweit sie keinem anderen Zweck als dem eines reinen Zahlungsmittels dienen. Die Hingabe von Bitcoin zur bloßen Entgeltentrichtung ist somit nicht steuerbar.

### Umrechnungskurs

Bei Zahlung in Bitcoin bestimmt sich das Entgelt grundsätzlich nach dem Gegenwert in der Währung des Staates, in dem die Leistung erfolgt und zu dem Zeitpunkt, zu dem diese Leistung ausgeführt wird. In Ermangelung eines amtlichen Umrechnungskurses soll die Umrechnung zum letzten veröffentlichten Verkaufskurs (z. B. auf entsprechenden Umrechnungsportalen im Internet) erfolgen, welcher vom Leistenden zu dokumentieren ist.

### „Mining“

Miner stellen für das „Mining“ (Schürfen) von Bitcoin dem Miningpool ihre Rechnerleistung zur Verfügung, zeichnen Transaktionen in einem „Block“ und transferieren diesen anschließend in die „Blockchain“.

Bei den Leistungen der Miner handelt es sich um nicht steuerbare Vorgänge. Die Transaktionsgebühr, welche die Miner von Nutzern des Systems erhalten können, wird freiwillig gezahlt und steht in keinem unmittelbaren Zusammenhang mit den Leistungen der Miner. Auch die Entlohnung in Form des Erhalts neuer Bitcoin durch das System selbst ist nicht als Entgelt für die Minerleistungen anzusehen, da diese Leistungen nicht im Rahmen eines Austauschverhältnisses erbracht werden.

### „Wallets“

Die „Wallets“ (elektronische Geldbörsen) werden auf dem Computer, Tablet oder dem Smartphone gespeichert bzw. aufbewahrt. Es kann sich z.B. um eine App handeln, die aus einem Appstore heruntergeladen wird. Soweit Anbieter Gebühren verlangen, liegen auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen vor, die steuerbar und steuerpflichtig sind, soweit der Leistungsort im Inland liegt.

Stellt der Betreiber einer Handelsplattform seine Internetseite als technischen Marktplatz zum Erwerb bzw. Handel von Bitcoin den Marktteilnehmern zur Verfügung, handelt es sich um die Ermöglichung der rein EDV-technischen Abwicklung, wobei eine Steuerbefreiung nicht greift. Soweit der Betreiber der Plattform allerdings den Kauf und Verkauf von Bitcoin als Mittelsperson im eigenen Namen vornimmt, kommt eine Steuerbefreiung in Betracht.

### Fazit

Die weltweite Entwicklung geht dahin, Kryptowährungen als Zahlungsmittel zu akzeptieren und beim Umtausch die Steuerfreiheit anzuerkennen. Auch in Deutschland ist mit der Umsetzung durch das BMF-Schreiben vom 27.02.2018 eine Rechtssicherheit hergestellt worden.

*Verfasser: Christian Richter, München*

## Herausgeber

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

### Ansprechpartner/Redaktion

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

### München

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

### Düsseldorf

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

### Erlangen

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

### Frankfurt

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

### Hamburg

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

### Köln

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

### Kolbermoor

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

### Regensburg

Lilienthalstraße 7 | 93049 Regensburg  
T: +49 (0) 941 584 378-47 | F: +49 (0) 9131 97002-12

### Stuttgart

Büchsenstraße 10 | 70173 Stuttgart  
T: +49 (0) 711 6200749-0 | F: +49 (0) 711 6200749-99

## Disclaimer

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

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