

WTS Umsatzsteuer Newsletter



Editorial

Das Wichtigste in Kürze

Liebe Leserin, lieber Leser,

hiermit übersenden wir Ihnen unsere aktuelle Ausgabe des Umsatzsteuer Newsletters.

Unter der Rubrik „Gesetzgebung – Planung, Recht, Umsetzung“ berichten wir über die Veröffentlichung der EU-Kommission zum zweiten Teilschritt zum endgültigen Mehrwertsteuersystem und über den Entwurf des BMF zu einem Jahressteuergesetz 2018 im Hinblick auf den Teil Umsatzsteuer. Darüber hinaus hat der Rat der Europäischen Union am 20.06.2018 einen Vermerk veröffentlicht, welcher den aktuellen Sach- bzw. Diskussionsstand widerspiegelt. Wir geben Ihnen eine kurze Zusammenfassung.

Unter der Rubrik „Aus der Praxis“ berichten wir über die Statistik der Umsatzsteuer-Sonderprüfungen in 2017 und fügen die vom BMF erstellte „Steuerspirale 2018“ (Schätzung) informativ bei. Die Umsatzsteuer belegt wieder den 1. Platz und es zeigt sich die Bedeutung der Steuereinnahmen aus dieser Steuer für die öffentlichen Haushalte.

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

- » Der EuGH hat sich wieder einmal zu der komplexen Frage der Zuordnung der bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft geäußert. Das Urteil führt allerdings nicht zu neuen Erkenntnissen.
- » Der EuGH hat ferner entschieden, dass die Besteuerung von Reiseleistungen, so wie sie der deutsche Gesetzgeber in § 25 UStG umgesetzt hat, in Teilen gegen EU-Recht verstößt. Dementsprechend hatte sich auch der BFH schon vor Veröffentlichung des EuGH-Urteils positioniert.
- » In einem weiteren Urteil hat der EuGH sich mit dem Vorsteuerabzug einer Holding, die unentgeltliche Managementleistungen gegenüber ihren Tochtergesellschaften ausgeführt hat, befasst und ist zu dem Ergebnis gekommen, dass ein solcher Eingriff der Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften mangels Entgelt nicht als wirtschaftliche Tätigkeit angesehen werden könne und insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

- » Ferner hat der EuGH für Recht gesprochen, dass allein aus formalen Gründen – hier die verspätete Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung – die Anwendung der Vereinfachungsregelungen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts nicht versagt werden dürfe.
- » Darüber hinaus hat sich der EuGH zum Vorsteuerabzug bei Anzahlungen über Leistungen positioniert, welche vom Leistenden wegen dessen Insolvenz nicht (mehr) ausgeführt werden und den Vorsteuerabzug bzw. den Erhalt grundsätzlich bejaht.
- » Abschließend hat der EuGH für Recht gesprochen, dass eine Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund nationaler Festsetzungsfristen bei einer nachträglich in Rechnung gestellten Umsatzsteuer unionsrechtswidrig sei.

Auch der BFH war aktiv, folgende Urteile stellen wir Ihnen vor:

- » Der BFH hat zum Thema Verzinsung bzw. Zinssatz gemäß § 238 AO in einem Beschluss „schwerwiegende Zweifel“ an der Verfassungsmäßigkeit geäußert. Das BMF hat die Finanzämter nun entsprechend angewiesen.
- » Ferner gewährt der BFH Erleichterungen der Rechnungsvoraussetzungen bei Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs. Zum einen könne in besonders gelagerten Einzelfällen vom Rechnungsdatum auf das Leistungsdatum geschlossen werden, so dass Letzteres auf der Rechnung nicht ausdrücklich angegeben werden sein müsse. Zum anderen hat der BFH in zwei Nachfolgeentscheidungen zu EuGH-Vorabentscheidungsersuchen für die Angabe der „vollständigen Anschrift“ des leistenden Unternehmers die Angabe eines Ortes mit „postalischer Erreichbarkeit“ als ausreichend angesehen.

Die Verwaltung hat sich in zwei Antwortschreiben an die Verbände zu Rückfragen hinsichtlich Konsignationslager und zur Steuerbefreiung von Seeschiffahrtsumsätzen auf Vorstufen geäußert, welche wir Ihnen unter der Rubrik „Finanzverwaltung“ vorstellen. Daneben berichten wir über die Abschaffung des sog. „Pommes-frites-Erlass“.

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

Mit freundlichen Grüßen

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH



Joachim Strehle
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater



ppa. Andreas Masuch
Steuerberater

Inhaltsverzeichnis

1.	Gesetzgebung – Planung, Recht, Umsetzung	2
1.1.	EU-Kommission: Veröffentlichung des zweiten Teilschritts zum endgültigen Mehrwertsteuersystem	2
1.2.	Entwurf eines „Jahressteuergesetzes 2018“	3
2.	Aus der Praxis	5
2.1.	Statistik zu Umsatzsteuer-Sonderprüfungen 2017	5
2.2.	Steuerspirale 2018 (Steuerspirale)	6
3.	Rechtsprechung und ihre Folgen	7
3.1.	Zuordnung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft, EuGH 21.02.2018	7
3.2.	Deutsche Regelungen zu Reiseleistungen in § 25 Abs. 1 und 3 UStG nicht unionsrechtskonform, EuGH 08.02.2018 und BFH 13.12.2017	8
3.3.	Kein Vorsteuerabzug einer Holding für unentgeltliche Managementleistungen gegenüber ihrer Tochtergesellschaft, EuGH 12.01.2017	10
3.4.	Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft trotz verspäteter Deklaration, EuGH 19.04.2018	12
3.5.	Vorsteuerabzug bei Anzahlungen für nicht gelieferte Gegenstände, EuGH 31.05.2018	13
3.6.	Keine Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund nationaler Festsetzungsfristen bei nachträglich in Rechnung gestellter Umsatzsteuer, EuGH 21.03.2018 und 12.04.2018	14
3.7.	Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes gemäß § 238 AO? BFH 25.04.2018 und BMF 14.06.2018	16
3.8.	Erleichterung der Rechnungsvoraussetzungen bei Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs – hier: Angabe Leistungszeitpunkt, BFH 01.03.2018	16
3.9.	Erleichterung der Rechnungsvoraussetzungen bei Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs – hier: Angabe der Anschrift des leistenden Unternehmers, BFH 21.06.2018	17
4.	Finanzverwaltung	18
4.1.	Stellungnahme des BMF zu grenzüberschreitenden Warenlieferungen in ein inländisches Konsignationslager, BMF 29.03.2018 und OFD Frankfurt a.M. 14.05.2018	18
4.2.	Stellungnahme des BMF zur Seeschiffahrtbefreiung, BMF 15.06.2018	21
4.3.	Abschaffung des sog. „Pommes-frites-Erlass“, BMF 23.04.2018	24

1. Gesetzgebung – Planung, Recht, Umsetzung

1.1. EU-Kommission: Veröffentlichung des zweiten Teilschritts zum endgültigen Mehrwertsteuersystem

Die EU-Kommission hat – wie angekündigt – im Mai 2018 ihre Vorschläge zur Umsetzung des endgültigen Mehrwertsteuersystems veröffentlicht. Diese beinhalten die technischen Bestimmungen und entsprechen dem zweiten Teilschritt zur Umsetzung des endgültigen Mehrwertsteuersystems. Sie bauen auf den Vorschlägen der EU-Kommission vom 04.10.2017 auf, die den ersten Teilschritt zur Änderung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) darstellen. Diese sahen – mit der Änderung von Art. 402 der MwStSystRL – bereits die Festschreibung des Bestimmungslandprinzips, der einzigen Anlaufstelle und des Konzepts des Zertifizierten Steuerpflichtigen vor (vgl. USt Info # 2/2017, Beitrag 1.1.).

Die wesentlichen Elemente der jetzt veröffentlichten Vorschläge im Folgenden:

- » Abschaffung des Konzepts des „innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen“ in Art. 2 bis 4 inkl. Folgeregelungen und Einführung des Konzepts der „Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union“.
- » Definition des Begriffs der „Lieferungen von Gegenständen innerhalb der Union“ in Art. 14 Abs. 4 (3) (gemäß E-Commerce-Richtlinie ab 2021) in Anlehnung an die bestehenden Bestimmungen.
- » Regelung des Bestimmungslandprinzips in Art. 35a: Ort wo der Transport endet.
- » Einführung einer zwingend einheitlichen Steuererhebung in Art. 67.
- » Unveränderte Bestimmung des Steuerschuldners nach Art. 193. In Art. 194a wird die Umkehr der Steuerschuldnerschaft zum Zertifizierten Steuerpflichtigen eingeführt. Das bisherige Verfahren des sog. Quick Reaction Mechanism in Art. 199a und 199b bleibt erhalten.
- » Identifizierung nichtsteuerpflichtiger juristischer Personen anhand der USt-IdNr. in Art. 214.
- » Abschaffung der Zusammenfassenden Meldung nach Art. 262 und 271 für Warenlieferungen.
- » Anpassung der Regelungen von Art. 358a ff.
- » Abschaffung aller Ausnahmen für Mitgliedstaaten, die bereits ab 1978 Mitglied der Gemeinschaft waren, gemäß Art. 370 bis 390c.

Die vorgelegten Vorschläge sind Gegenstand umfassender Beratungen. Auch ist eine Aufforderung zur Stellungnahme durch das BMF zu erwarten. Bereits zu den bislang gemachten Vorschlägen der Kommission zum endgültigen Mehrwertsteuersystem hat der BDI – zusammen mit den anderen Spitzenorganisationen der gewerblichen Wirtschaft – Anfang dieses Jahres eine Stellungnahme sowie ein Positionspapier abgegeben.

Wie ist der aktuelle Stand?

Die sog. Quick Fixes, d. h. die angedachten Kurzfristmaßnahmen sollten durch den Rat Wirtschaft und Finanzen (Ecofin) eigentlich im Juni 2018 beschlossen werden:

- » Regelungen zum Konsignationslager, Art 17a MwStSystRL
- » Regelungen zu Reihengeschäften, Art. 138a MwStSystRL
- » Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, Art. 138 MwStSystRL
- » Vereinheitlichung von Nachweispflichten, Art. 45a MwSt-DVO

Aber, die umfassenden Beratungen haben zu keinem Ergebnis geführt. Mithin sollen die o. g. Vorschriften erst zum 01.01.2020 umgesetzt werden. Darüber hinaus sind die Maßnahmen zum Konsignationslager, zu den Reihengeschäften und zur Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen auch dem Inhalt nach teilweise geändert.

Damit nicht genug, haben Frankreich und Italien einen 5. Quick Fixe, nämlich eine Regelung zum Kostenteilungsmechanismus (Art. 137a MwStSystRL) in die Runde geworfen. Die EU-Kommission lehnt diesen Vorschlag ab und erwägt den Vorschlag insgesamt zurückzuziehen.

Abschließend ist festzuhalten, dass die folgenden Maßnahmen wohl erst zu einem späteren, im Moment nicht absehbaren Zeitpunkt weiter verfolgt werden sollen:

- » Einführung eines Zertifizierten Steuerpflichtigen, Art. 13a MwStSystRL
- » Konzept des Bestimmungslands, Art. 402 MwStSystRL

Wie sich das Ganze weiterentwickelt ist zur Zeit nicht absehbar. Zumindest kann wohl festgehalten werden, dass Änderungen zum 01.01.2019 nicht mehr zu erwarten sind, mithin die Steuerpflichtigen auf absehbare Zeit noch eine gewisse Planungssicherheit haben und ein Aktionismus am Jahresende 2018 nicht zu befürchten ist.

Verfasser: WP/StB Joachim Strehle, München

1.2. Entwurf eines „Jahressteuergesetzes 2018“

Das BMF hat am 21.06.2018 einen Entwurf eines „Jahressteuergesetzes 2018“ vorgestellt. In Artikel 9 werden diverse Änderungen zum Umsatzsteuergesetz aufgeführt. Diese wurden nun übergeleitet in einen Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, den das Bundeskabinett am 01.08.2018

verabschiedet hat. Die Änderungen sollen grundsätzlich am 01.01.2019 in Kraft treten.

Leistungen von Verwertungsgesellschaften

Die Regelung in § 3 Abs. 9 Satz 3 UStG zu sonstigen Leistungen im Rahmen der §§ 27 und 54 UrhRG wird ersatzlos gestrichen. Hintergrund ist die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *SAWP* (vgl. EuGH-Urteil vom 18.01.2017 (Rs. C-37/16)).

Definition von und Regelungen zu Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen

Die Änderung dient der Umsetzung der EU-Richtlinie 2016/1065 vom 27.06.2016 (vgl. Art. 30a, 30b und 73a MwStSystRL).

Neuregelung zu elektronischen, Rundfunk- und Telekommunikationsleistungen an Nichtunternehmer

Der Leistungsort verbleibt beim Sitz des Leistenden, wenn seine Entgelte für elektronische, Rundfunk- und Telekommunikationsleistungen an Nichtunternehmer in anderen EU-Mitgliedstaaten im vorangegangenen Kalenderjahr EUR 10.000 nicht überschritten haben und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreiten. Der Unternehmer kann auf die Umsatzschwelle verzichten.

Neuformulierung des Entgelts

Die bisherige Definition des Entgelts geht von der Betrachtung des Leistungsempfängers aus. Die neue Definition dreht die Sichtweise wie im Folgenden um:

„Entgelt ist alles, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll, einschließlich der unmittelbar mit dem Preis dieser Umsätze zusammenhängenden Subventionen, jedoch abzüglich der für die Leistung gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer.“

Eine materielle Auswirkung soll mit dem o. g. Perspektivenwechsel nicht verbunden sein.

Rechnungsstellung im MOSS-Verfahren

Der Unternehmer wendet bei seiner Rechnungsstellung von Leistungen, welche unter das MOSS-Verfahren fallen, die Vorschriften der Rechnungsstellung desjenigen EU-Mitgliedsstaats an, in dem die Umsätze angemeldet werden.

Besteuerung von Drittlandsunternehmern im MOSS-Verfahren

Die Anwendung des MOSS-Verfahrens wird auf diejenigen Drittlandsunternehmer ausgedehnt, welche bereits in einem anderen EU-Mitgliedstaat umsatzsteuerlich registriert sind.

Besondere Pflichten für Betreiber eines elektronischen Marktplatzes

Durch die neue Vorschrift des § 22f UStG sollen Betreiber von elektronischen Marktplätzen verpflichtet werden, Angaben von Nutzern, für deren Umsätze im Inland eine Steuerpflicht in Betracht kommt, aufzuzeichnen. Hintergrund ist, dass die Finanzverwaltung die Möglichkeit hat, zu prüfen, ob der liefernde Unternehmer oder Nutzer seinen steuerlichen Pflichten ordnungsgemäß nachkommt bzw. nachgekommen ist.

Haftung beim Handel auf einem elektronischen Marktplatz

Der Betreiber eines elektronischen Marktplatz haftet für die nicht entrichtete Umsatzsteuer aus der Lieferung eines Unternehmers, die auf dem von ihm bereitgestellten Marktplatz rechtlich begründet worden ist. Damit wird eine Gefährdungshaftung normiert.

Verfasser: WP/StB Joachim Strehle, München

2. Aus der Praxis

2.1. Statistik zu Umsatzsteuer-Sonderprüfungen 2017

Das BMF hat die Statistik über die in 2017 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfungen auf seiner Internetseite veröffentlicht.

Nach den statistischen Aufzeichnungen der obersten Finanzbehörden der Länder haben die im Jahr 2017 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfungen bei der Umsatzsteuer zu einem Mehrergebnis von rund EUR 1,53 Mrd. geführt. Die Ergebnisse aus der Teilnahme von Umsatzsteuer-Sonderprüfern an allgemeinen Betriebsprüfungen oder an den Prüfungen der Steuerfahndung sind in diesem Mehrergebnis nicht enthalten.

Umsatzsteuer-Sonderprüfungen werden unabhängig vom Turnus der allgemeinen Betriebsprüfung und ohne Unterscheidung der Größe der Betriebe vorgenommen. Im Jahr 2017 wurden 83.167 Umsatzsteuer-Sonderprüfungen durchgeführt. Im Jahresdurchschnitt waren 1.848 Umsatzsteuer-Sonderprüfer eingesetzt.

Jeder Prüfer führte im Durchschnitt 45 Sonderprüfungen durch. Dies bedeutet für jeden eingesetzten Prüfer ein durchschnittliches Mehrergebnis von rund EUR 0,83 Mio.

Praxishinweis

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

Allgemeines

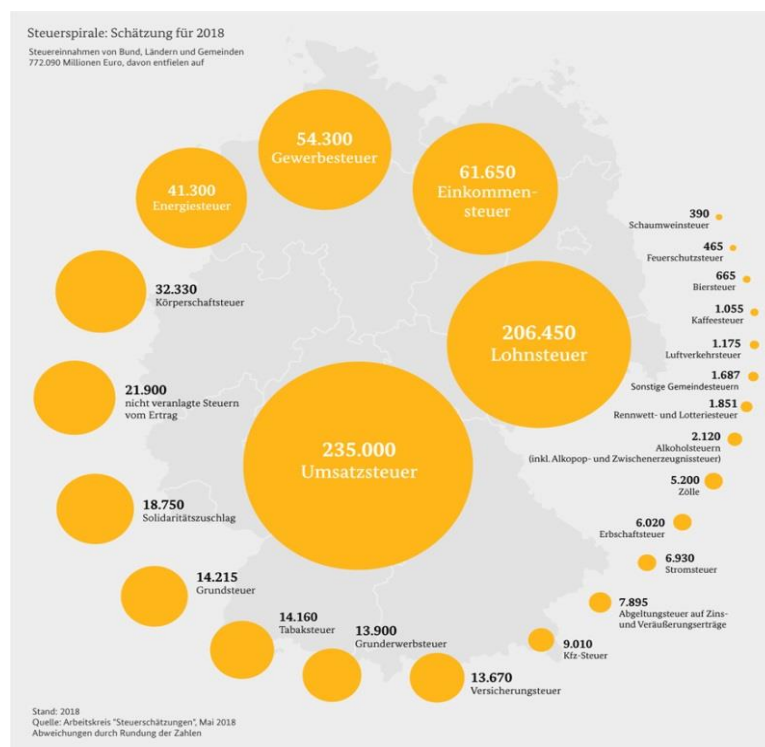
Das Finanzamt hat drei verschiedene Möglichkeiten, um die Umsatzsteuer zu prüfen:

- » Die **Umsatzsteuerprüfung** finden im Rahmen der Betriebsprüfung neben den anderen zu prüfenden Steuerarten statt.
- » Bei der eigenständigen **Umsatzsteuer-Sonderprüfung** werden in der Regel ein Jahr oder mehrere Monate geprüft.
- » Bei erheblichen Zweifeln des Finanzamts an einer Umsatzsteuer-Voranmeldung oder an einer Umsatzsteuerjahreserklärung kann dies zu einer **Umsatzsteuernachschau** führen. Der Unterschied zu Betriebs- und Umsatzsteuer-Sonderprüfungen besteht darin, dass der Prüfer unangekündigt erscheint.

Verfasserin: Jessica van der Voort, Düsseldorf

2.2. Steuerspirale 2018 (Steuerspirale)

Das BMF hat am 07.05.2018 eine Schätzung zur Steuerspirale 2018 veröffentlicht:



Die Umsatzsteuer belegt wieder den 1. Platz und es zeigt sich die Bedeutung der Steuereinnahmen aus dieser Steuer für die öffentlichen Haushalte.

Verfasser: WP/StB Joachim Strehle, München

3. Rechtsprechung und ihre Folgen

3.1. Zuordnung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft, EuGH 21.02.2018

EuGH vom 21.02.2018 (Rs. C-628/16)

Mit Urteil vom 21.02.2018 hat sich der EuGH wieder einmal zu der komplexen Frage der Zuordnung der bewegten Lieferung in einem Reihengeschäft geäußert.

Urteilsfall

Im Streitfall hatte die in Deutschland ansässige BP Marketing GmbH Mineralölprodukte an die in Österreich ansässige BIDI Ltd. verkauft. Die BIDI Ltd. verkaufte die Mineralölprodukte an die ebenfalls in Österreich ansässige Kreuzmayr GmbH weiter, ohne die BP Marketing GmbH davon in Kenntnis zu setzen. Zudem trat die BIDI Ltd. gegenüber der BP Marketing GmbH mit ihrer österreichischen USt-IdNr. auf und bekundete die Absicht, die Ware nach Österreich zu transportieren und suggerierte dadurch, dass es sich bei der Lieferung der BP Marketing GmbH an die BIDI Ltd. um eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung handeln würde. Tatsächlich vereinbarte die BIDI Ltd. jedoch mit der Kreuzmayr GmbH, dass diese die Mineralölprodukte in Deutschland abholt und nach Österreich transportiert. Die BP Marketing GmbH behandelte ihre Lieferung an die BIDI Ltd. (in Unkenntnis des vorliegenden Reihengeschäfts und der Abholung durch die Kreuzmayr GmbH) als umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Die BIDI Ltd. stellte ihre Lieferung an die Kreuzmayr GmbH als umsatzsteuerpflichtige Lieferung in Österreich in Rechnung.

Sowohl die deutsche als auch die österreichische Finanzverwaltung gingen davon aus, dass die Kreuzmayr GmbH die Verfügungsmacht an den Mineralölprodukten bereits in Deutschland erlangt hat. Entsprechend ordneten sie die Warenbewegung und damit die umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im vorliegenden Reihengeschäft der Lieferung der BIDI Ltd. an die Kreuzmayr GmbH zu. Hinsichtlich der demnach fälschlicherweise mit österreichischer Umsatzsteuer in Rechnung gestellten Lieferung der BIDI Ltd. an die Kreuzmayr GmbH versagte die österreichische Finanzbehörde den Vorsteuerabzug. Die Kreuzmayr GmbH beehrte in dem zugrundeliegenden Rechtsstreit den Vorsteuerabzug aus der Rechnung der BIDI Ltd., welche zwischenzeitlich insolvent war.

Zuordnung der Warenbewegung

Der EuGH hat entschieden, dass die Warenbewegung nicht der Lieferung der BP Marketing GmbH an die BIDI Ltd. zugeordnet werden könne, da der Kreuzmayr GmbH bereits in Deutschland die Verfügungsmacht an der Ware verschafft worden sei. Sowohl die seitens der BIDI Ltd. bekundete Absicht, die Ware nach Deutschland zu transportieren, als auch ihr Auftreten unter ihrer österreichischen USt-IdNr. änderten daran nichts. Die Kreuzmayr GmbH könne daher den Vorsteuerabzug aus der Rechnung der BIDI Ltd. nicht geltend machen.

Subjektive Kenntnisse des Lieferanten irrelevant

Zur weiteren Begründung führte der EuGH aus, dass die objektiven, maßgeblichen Gesichtspunkte, die dem Zwischenhändler und dem Enderwerber bekannt waren, zu berücksichtigen seien. Die umsatzsteuerliche Beurteilung könne nicht allein von der vom Lieferanten vorgenommenen Einstufung der ersten Lieferung abhängen, die nur auf der Grundlage der Informationen erfolgte, die ihm vom Zwischenhändler fälschlicherweise übermittelt worden waren. Diese Schlussfolgerung könne nicht dadurch beeinträchtigt werden, dass der Lieferant nicht darüber informiert worden war, dass die Ware vor einer innergemeinschaftlichen Beförderung vom Zwischenhändler an den Enderwerber weiterverkauft wurde. Auf die subjektiven Kenntnisse des Lieferanten komme es mithin nicht an.

Kein Vertrauensschutz

Ein Recht auf Vorsteuerabzug für die Kreuzmayr GmbH ergebe sich auch nicht aus dem Vertrauensschutz. Hinsichtlich des Vertrauensschutzes des Lieferanten, der fälschlicherweise eine Rechnung ohne deutsche Umsatzsteuer als innergemeinschaftliche Lieferung ausgestellt hat, musste der EuGH keine Entscheidung treffen.

Fazit

Die Entscheidung des EuGH bringt leider keine neuen Erkenntnisse über die Voraussetzungen der Verschaffung der Verfügungsmacht für die Zuordnung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft, zumal der EuGH sich insoweit an die Feststellung des vorliegenden Gerichts gebunden sah, dass er sich mit dieser Frage offenbar nicht im Detail auseinandergesetzt hat. Demnach wurde die Verfügungsmacht an die Kreuzmayr GmbH unstreitig bereits in Deutschland verschafft.

Verfasser: RA Anton Appel, Düsseldorf

3.2. Deutsche Regelungen zu Reiseleistungen in § 25 Abs. 1 und 3 UStG nicht unionsrechtskonform, EuGH 08.02.2018 und BFH 13.12.2017

§ 25 UStG regelt die Besteuerung von Reiseleistungen. Klassischerweise fallen Reisepakete, die von Reisebüros angeboten werden, unter diese Regelung, wobei der leistende Unternehmer die einzelnen Reisevorleistungen (insbesondere An-/Abreise, Unterbringung, Verpflegung) von Dritten hinzukaft. Die bei der Durchführung der Reise erbrachten Umsätze gelten als eine einheitliche Dienstleistung. Der Ort der Reiseleistung bestimmt sich – da die derzeitige Gesetzeslage § 25 UStG nur bei Leistungen an Nichtunternehmer bzw. den nicht unternehmerischen Bereich anwendbar sein soll – nach § 3a Abs. 1 UStG und ist somit am Sitzort des leistenden Unternehmers belegen. Die Reiseleistung unterliegt der sog. Margenbesteuerung. Demnach bemisst sich die Umsatzsteuer nur aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem vom Reisenden zu zahlenden Kaufpreis und den Kosten für die in Anspruch genommenen Reisevorleistungen (Marge). Ein Vorsteuerabzug aus den Reisevorleistungen scheidet aus.

EuGH vom 08.02.2018 (Rs. C-380/16)

Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 08.02.2018 entschieden, dass die Besteuerung von Reiseleistungen, so wie sie der deutsche Gesetzgeber in § 25 UStG umgesetzt hat, in Teilen gegen EU-Recht verstößt. Streitig war im Rahmen eines Vertragsverlet-

zungsverfahrens der Europäischen Kommission gegen Deutschland, ob die Sonderregelung zur Margenbesteuerung auch bei Reiseleistungen, die an Unternehmer für deren Unternehmen erbracht werden, Anwendung findet. Darüber hinaus war fraglich, ob die Bemessungsgrundlage pauschal nach Gruppen- oder Gesamtmargen berechnet werden kann.

EuGH vom 26.09.2013 (Rs. C-189/11), BFH vom 21.11.2013 (AZ: V R 11/11)

Bereits in seinem Urteil vom 26.09.2013 in der Rechtssache *Kommission/Spanien* hatte der EuGH ausführlich dargelegt, dass die Sonderregelung für Reiseleistungen gemäß Art. 306 bis 310 MwStSystRL nicht auf Leistungen an Nichtunternehmer oder für den nicht unternehmerischen Bereich beschränkt werden könne. Der EuGH hatte aus diesem Grund bereits in seinem damaligen Urteil die sog. Reisendenmaxime (B2C) abgelehnt und sich für die Anwendung der sog. Kundenmaxime (B2B) ausgesprochen. Dem war der BFH bereits in 2013 gefolgt (vgl. USt Info # 2/2014, Beitrag C.5.), ohne dass der Gesetzgeber sich zu Änderungen veranlasst sah. Nunmehr hat der EuGH seine Rechtsprechung ausdrücklich auch für die deutsche Rechtslage bestätigt.

Gesamtgewinnmarge unzulässig

Ein Verstoß gegen EU-Recht liegt auch vor, soweit das deutsche Recht in § 25 Abs. 3 Satz 2 UStG Reiseveranstaltern, die für sich die Sonderregelung der Margenbesteuerung in Anspruch nehmen können, gestattet, die Bemessungsgrundlage pauschal für Gruppen von Leistungen oder für die gesamten innerhalb eines Besteuerungszeitraums erbrachten Leistungen zu ermitteln. Vielmehr ist die Bemessungsgrundlage der Gewinnmarge von Reiseveranstaltern unter Bezugnahme auf jede einheitliche Dienstleistung zu ermitteln. Insofern hat der EuGH auch in diesem Fall sein o. g. Urteil vom 26.09.2013 bestätigt und der pauschalen Ermittlung der Gewinnmarge erneut eine Absage erteilt.

Praxishinweis

Der leistende Unternehmer kann sich demzufolge unmittelbar auf die MwStSystRL berufen, sofern diese Regelungen für ihn günstiger sind. In der Praxis wird aber oftmals der Leistungsempfänger, wenn er nicht bzw. nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, auch ein Interesse daran haben, dass der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer auf seine Reiseleistung nur nach der Marge berechnet, da der Gesamtpreis dadurch geringer ausfallen dürfte, selbst wenn die nicht abzugsfähige Vorsteuer einkalkuliert wird. Um wettbewerbsfähig zu bleiben, könnten die Reiseunternehmen daher faktisch gezwungen sein, die Margenbesteuerung anzuwenden, auch wenn dies sicherlich einen erhöhten administrativen Aufwand zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage bedeutet. Dies wird beispielsweise bei sog. Kettengeschäften zu prüfen sein, bei denen ein Reiseunternehmer Reiseleistungen an einen anderen Reiseunternehmer erbringt und Letzterer gemäß § 25 UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, da er die Reiseleistung an Endverbraucher verkauft. Aber auch Unternehmer, die nicht aus der Reisebranche stammen, können betroffen sein, insbesondere Leistungsempfänger wie z. B. Banken und Versicherungen, die nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind, aber auch alle Unternehmer, die Reiseleistungen bspw. als Incentive für private Zwecke der Arbeitnehmer einkaufen und daher keinen Vorsteuerabzug geltend machen können (vgl. BMF-Schreiben vom 02.01.2012). Das Urteil ist daher branchenübergreifend von großer Bedeutung.

BFH vom 13.12.2017 (AZ: XI R 4/16)

Diese Rechtsauffassung wurde auch bereits vor Veröffentlichung des o. g. EuGH-Urteils vom BFH unter Berufung auf die EuGH- und BFH-Rechtsprechung aus 2013 bestätigt. Dabei hat der BFH entschieden, dass sich ein inländischer Reiseveranstalter hinsichtlich der von ihm für sein Unternehmen bezogenen Reisevorleistungen eines in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen (österreichischen) Unternehmers unmittelbar auf die unionsrechtlichen Bestimmungen über die Margenbesteuerung (Art. 306 ff. MwStSystRL) berufen könne. Dies habe zur Folge, dass der Leistungsort der von dem österreichischen Unternehmer erbrachten Reisevorleistungen gem. den Regelungen zur Margenbesteuerung bei Reiseleistungen in Österreich und nicht gem. § 3a Abs. 2 UStG am Sitzort des Leistungsempfängers (deutscher Reiseveranstalter) im Inland belegen war. Der deutsche Reiseveranstalter schulde entgegen dem nationalen Recht keine Steuer für die bezogenen Reisevorleistungen gem. § 13b UStG (Reverse-Charge-Verfahren), weil diese im Inland nicht steuerbar seien.

Ausblick

Noch nicht eindeutig geklärt wurde die Frage, ob die Margenbesteuerung nur für ein Leistungsbündel oder auch für Einzelleistungen anwendbar ist. Aus diesem Grund hat der BFH mit Vorlagebeschluss vom 03.08.2017 (AZ: V R 60/16) dem EuGH die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob die Überlassung einer Ferienwohnung, bei der zusätzliche Leistungselemente nur Nebenleistungen sind, der Margenbesteuerung unterliegt und ob infolgedessen bei Reiseleistungen ggf. der ermäßigte Steuersatz für Beherbergung zur Anwendung kommen kann.

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf, RAin Claudia Smoke, München

3.3. Kein Vorsteuerabzug einer Holding für unentgeltliche Managementleistungen gegenüber ihrer Tochtergesellschaft, EuGH 12.01.2017

EuGH vom 12.01.2017 (Rs. C-28/16)

Der Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft ist ein Dauerbrenner im Umsatzsteuerrecht, über den wir regelmäßig berichtet haben (vgl. zuletzt USt Info # 3/2016, Beitrag C.1.). Der EuGH hat sich in 2017 in einem ungarischen Vorabentscheidungsersuchen mit der Frage beschäftigt, ob einer Holding der Vorsteuerabzug zusteht, wenn sie an ihre Tochtergesellschaften nur unentgeltliche Leistungen erbringt. Mit Beschluss in der Rechtssache *MVM* hat der EuGH entschieden, dass die Holding keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübe, wenn sie den Tochtergesellschaften weder den Preis für die von ihr im Interesse der gesamten Unternehmensgruppe oder einer ihrer Tochtergesellschaften erbrachten Dienstleistungen noch die Mehrwertsteuer in Rechnung stellt. Daher war die Holding zum Vorsteuerabzug für diese Dienstleistungen nicht berechtigt.

Urteilsfall

Die Klägerin ist eine staatliche Handelsgesellschaft, die im Energiesektor tätig ist. Zum einen vermietet sie Elektrizitätskraftwerke und Glasfasernetzwerke. Zum anderen ist sie Eigentümerin zahlreicher Gesellschaften, die elektrischen Strom erzeugen oder vertreiben. Durch den Abschluss eines sog. Beherrschungsvertrags mit ihren Tochtergesellschaften gründete die Klägerin eine nach ungarischem Recht anerkannte Unternehmensgruppe. Mit der Gründung einer solchen Gruppe wird allerdings weder eine gesonderte juristische Person geschaffen noch den Mitgliedern der Gruppe ihre

Rechtspersönlichkeit genommen. Zudem bilden diese Mitglieder keine Mehrwertsteuergruppe.

Die Klägerin nahm im Prüfungszeitraum juristische, unternehmerische und PR-Dienstleistungen in Anspruch. Dies erfolgte erstens zu ihren eigenen Gunsten, da diese Dienstleistungen im Rahmen ihrer Vermietung von Elektrizitätskraftwerken und Glasfasernetzwerken geleistet wurden, die als solche der Mehrwertsteuer unterlag, zweitens zugunsten der gesamten Gruppe und drittens zugunsten der einzelnen Mitglieder der Gruppe. Sie zog die Mehrwertsteuer für die gesamten Dienstleistungen ab. Auch wenn diese Dienstleistungen dem Interesse der gesamten Gruppe dienten oder unmittelbar mit der steuerpflichtigen Tätigkeit der anderen Mitglieder der Gruppe im Zusammenhang standen, stellte die Klägerin sie jedoch bis auf wenige Ausnahmen ihren Tochtergesellschaften nicht in Rechnung. Die Klägerin erhob auch innerhalb der Gruppe keine allgemeine Vergütung für ihre strategische Verwaltung, so dass diese Verwaltungstätigkeit unentgeltlich geleistet wurde.

Die Finanzbehörde versagte das Recht auf Vorsteuerabzug für die bezogenen Dienstleistungen soweit diese Leistungen im Interesse der anderen Mitglieder der Gruppe oder für unternehmerische Verwaltungsdienstleistungen insbesondere im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen geleistet wurden. Unter diesen Umständen war die Finanzbehörde nämlich der Ansicht, dass die Klägerin die Endbegünstigte dieser Dienstleistungen war.

Im Rahmen der hiergegen erhobenen Klage trug die Klägerin vor, die bezogenen Dienstleistungen seien Teil ihrer allgemeinen Kosten für ihre Tätigkeit, da sie als Mehrwertsteuerpflichtige keine befreiten Umsätze bewirkt habe. Sie machte auch geltend, die fehlende Rechnungslegung gegenüber ihren Tochtergesellschaften beeinträchtigte nicht ihr Recht auf Vorsteuerabzug.

Vorlagefrage

Nach Abweisung der Klage durch das erstinstanzliche Gericht und Vorlage durch die Kuria (Oberster Gerichtshof in Ungarn) beim EuGH, hatte der EuGH darüber zu entscheiden, ob ein Eingriff einer Holdinggesellschaft in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften, wenn sie Letzteren weder den Preis für die von ihr im Interesse der gesamten Unternehmensgruppe oder einer ihrer Tochtergesellschaften erbrachten Dienstleistungen noch die Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt hat, als „wirtschaftliche Tätigkeit“ im Sinne dieser Richtlinie gesehen werden kann und damit zum Vorsteuerabzug für diese Dienstleistungen berechtigt.

EuGH vom 16.07.2015 (Rs. C-108/14 und C-109/14)

Diese Frage hat der EuGH verneint. Dabei hat der EuGH mit dem Beschluss seine bisherige Rechtsprechung in der Rechtssache *Larentia + Minerva* und *Marenave Schiffahrt* zu Holdinggesellschaften bestätigt (vgl. USt Info # 3/2015, Beitrag C.2.). Holdinggesellschaften, deren einziger Zweck der bloße Erwerb bzw. das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen ist, seien nicht als Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne anzusehen und somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Etwas anderes gelte jedoch, wenn die Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaften eingreift. Dabei müsse es sich allerdings um steuerbare (gegen Entgelt erbrachte) Tätigkeiten handeln, wie zum Beispiel administrative, finanzielle, kaufmännische oder technische Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften. Unter Bezug darauf, dass die Klägerin von ihren Tochtergesellschaften gewöhnlich keine Vergütung für ihre Tätigkeit erhielt, stellte der EuGH fest, dass die Eingriffe der Klägerin in die Verwaltung ihrer Tochter-

gesellschaften nicht als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen sei und insoweit die Berechtigung zum Vorsteuerabzug insoweit zu verneinen sei.

Mittelbarer Zusammenhang zu wirtschaftlicher Tätigkeit zwar ausreichend, aber im Urteilsfall wohl nicht gegeben

Diese Feststellung ändere sich lt. EuGH nicht dadurch, dass die Klägerin auch andere Tätigkeiten ausgeführt hat, wie die Vermietung von Elektrizitätskraftwerken und Glasfasernetzen, da diese Dienstleistungen keine unmittelbare Verbindung zu steuerpflichtigen Tätigkeiten der Holding in Bezug auf ihre Tochtergesellschaften haben. Zwar könne ein Recht auf Vorsteuerabzug auch bei Fehlen eines direkten und unmittelbaren Zusammenhangs zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem oder mehreren zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätzen angenommen werden, wenn die Kosten für die fraglichen Dienstleistungen zu den allgemeinen Aufwendungen des Steuerpflichtigen gehören und – als solche – Kostenelemente der von ihm gelieferten Gegenstände oder erbrachten Dienstleistungen sind. Derartige Kosten würden dann direkt und unmittelbar mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zusammenhängen. Der EuGH konnte sich aber kaum vorstellen, dass die Dienstleistungen, die im Interesse der anderen Gruppenmitglieder erbracht wurden, insbesondere Verwaltungsdienstleistungen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen, einen direkten und unmittelbaren Bezug zu der Vermietungstätigkeit haben können, wenn die Vermietungstätigkeit als Ganzes betrachtet wird, was jedoch vom vorlegenden Gericht zu prüfen ist.

Fazit

Der Beschluss bestätigt die bisherige Rechtsprechung des EuGH und stellt klar, dass eine unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen im Konzern nicht ausreicht, um die Tochtergesellschaften dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zuzuordnen und den Vorsteuerabzug der Holding aus dem Erwerb, Halten und Verwalten dieser Beteiligungen zu gewährleisten.

Verfasserin: RAin/StBin Lavinia Stroie, Düsseldorf

3.4. Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft trotz verspäteter Deklaration, EuGH 19.04.2018

EuGH vom 19.04.2018 (Rs. C-580/16)

In dem Vorlageverfahren *Hans Bühler KG* hat der EuGH entschieden, dass allein aus formalen Gründen ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft nicht versagt werden dürfe.

Fraglich war insoweit, ob eine deutsche KG mit umsatzsteuerlicher Registrierung in Österreich, welche mit österreichischer USt-IdNr. als mittlerer Unternehmer im Rahmen eines Reihengeschäfts auftritt, auch dann infolge der Anwendung eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts von der Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs in Österreich befreit ist, wenn die entsprechenden Lieferungen nicht fristgemäß in der Zusammenfassenden Meldung deklariert werden.

Der EuGH vertrat dazu die Auffassung, dass es der Grundsatz der steuerlichen Neutralität erfordert, auch dann noch von einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft

schäft auszugehen, wenn der Unternehmer eine ordnungsgemäß ausgefüllte Zusammenfassende Meldung über seinen Umsatz nicht rechtzeitig abgegeben hat.

Eine Verletzung der formalen Anforderungen solle nur dann zur Versagung der Dreiecksgeschäftsregelung führen, wenn der Unternehmer an einer Steuerhinterziehung beteiligt sei oder der entsprechende Mitgliedstaat die fristgerechte Deklaration zur materiell-rechtlichen Voraussetzung der Anwendung erhoben hat.

Praxishinweis

Der EuGH hat es für unschädlich angesehen, dass der mittlere Unternehmer in dem EU-Mitgliedstaat, von dem aus die Gegenstände versandt oder befördert werden, ansässig und für Umsatzsteuerzwecke erfasst ist, wenn er für den konkreten innergemeinschaftlichen Erwerb die USt-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaats verwendet. Damit wurde die deutsche Rechtsauffassung bestätigt. Die österreichische Finanzverwaltung hat dies – wie zahlreiche andere EU-Mitgliedstaaten auch – jedoch bislang als schädlich angesehen, weshalb diese Frage in dem österreichischen Vorlageverfahren überhaupt relevant wurde.

Diese EuGH-Entscheidung legt nahe, dass für den in der Praxis regelmäßig problematischen Fall, dass die Rechnung des mittleren Unternehmers keinen Hinweis auf die Anwendung des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts enthält, davon auszugehen ist, dass in diesem Fall ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft ggf. doch angenommen werden kann (vgl. § 25b UStG i. V. m. § 14a Abs. 7 UStG).

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

3.5. Vorsteuerabzug bei Anzahlungen für nicht gelieferte Gegenstände, EuGH 31.05.2018

EuGH vom 31.05.2018 (Rs. C-660/16 und C-661/16), Sachverhalt

Mit dem EuGH-Urteil vom 31.05.2018 in den verbundenen Rechtssachen *Kollroß und Wirtl* (Rs. C-660/16 und C-661/16) hat sich der EuGH zu zwei Vorlagebeschlüssen des BFH geäußert. In beiden Verfahren ging es um das Recht auf Vorsteuerabzug aus Anzahlungen für nicht gelieferte Blockheizkraftwerke. Die Steuerpflichtigen Kollroß und Wirtl leisteten Anzahlungen zuzüglich Umsatzsteuer an ein Unternehmen, das die Blockheizkraftwerke liefern sollte, und machten die Umsatzsteuer aus den Anzahlungen als Vorsteuer geltend. In beiden Fällen wurden jedoch die vereinbarten Lieferungen nicht erbracht, da das zur Leistung verpflichtete Unternehmen insolvent wurde. Die Umsatzsteuer aus den Anzahlungen wurde jedoch zuvor an das Finanzamt abgeführt. Die geleisteten Anzahlungen erhielten Kollroß und Wirtl nicht zurück. Es stellte sich die Frage, ob der Vorsteuerabzug aus den geleisteten Anzahlungen von Kollroß und Wirtl erhalten bleibt, obwohl die vereinbarten Lieferungen, für die diese Anzahlungen geleistet wurden, nicht erbracht wurden.

Gutgläubiger Erwerber behält Vorsteuerabzug...

Der EuGH urteilte, dass der Vorsteuerabzug aus geleisteten Anzahlungen nur dann versagt werden könne, wenn der Anzahlende im Zeitpunkt der Anzahlung anhand objektiver Umstände wusste oder hätte wissen müssen, dass der Lieferer die Absicht hatte, den Vertrag nicht zu erfüllen und die vereinbarten Leistungen nicht zu erbringen. Erlangt der Anzahlende diese Kenntnis erst später, müsse er den Vorsteuer-

abzug nur dann berichtigen, wenn er die Anzahlung ganz oder teilweise vom Vertragspartner zurückerhalten hat.

...es sei denn, die Anzahlung wird zurückgewährt

Im Streitfall hatte zwar der Lieferant die vereinbarten Leistungen nicht erbracht, aber er hatte die Umsatzsteuer aus den erhaltenen Anzahlungen an das Finanzamt abgeführt. Ob der Vorsteuerabzug aus vergeblichen Anzahlungen auch dann erhalten bleibt, wenn der Lieferant die Umsatzsteuer nicht an sein Finanzamt abgeführt hat, ergibt sich aus dem EuGH-Urteil nicht.

Verfasserin: StBin Ute Herold, Düsseldorf

3.6. Keine Versagung des Vorsteuerabzugs aufgrund nationaler Festsetzungsfristen bei nachträglich in Rechnung gestellter Umsatzsteuer, EuGH 21.03.2018 und 12.04.2018

Vorsteuerabzugsrecht und seine Ausübung

Die Frage, wann und unter welchen Voraussetzungen der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann, wird seit Jahren intensiv diskutiert und war bereits Gegenstand höchstrichterlicher Rechtsprechung. Die jüngst ergangenen Urteile des EuGH in den Rechtssachen *Volkswagen* und *Biosafe* sind daher in einem Gesamtzusammenhang zu sehen.

EuGH vom 21.03.2018 (Rs. C-533/17), Urteilsfall

In der Rechtssache *Volkswagen* ging es um die Gewährung des Vorsteuerabzugs im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vor slowakischen Steuerbehörden. Die Besonderheit des Sachverhalts bestand darin, dass in der Slowakei ansässige Unternehmer an Volkswagen mit Sitz in Deutschland zwischen 2004 und 2010 Gegenstände in der Slowakei lokal lieferten und in den hierfür ausgestellten Rechnungen keine slowakische Umsatzsteuer auswiesen. Diese Unternehmer erkannten den Fehler erst in 2010 und stellten berichtigte Rechnungen mit Ausweis slowakischer Umsatzsteuer an Volkswagen aus. Volkswagen bezahlte die (Mehr-)Beträge in Höhe der slowakischen Umsatzsteuer und beantragte im Juli 2011 deren Erstattung im Rahmen eines Vorsteuer-Vergütungsantrags für 2010. Die slowakische Steuerbehörde versagte die Vorsteuer-Vergütung aufgrund einer Regelung im slowakischen Umsatzsteuerrecht wegen Fristablauf, soweit der Antrag Rechnungen betraf, die sich auf Lieferungen in den Jahren 2004 bis 2006 bezogen. Das Recht auf Vorsteuerabzug sei insoweit bei Antragstellung bereits erloschen gewesen.

EuGH vom 12.04.2018 (Rs. C-8/17), Urteilsfall

In der Rechtssache *Biosafe* ging es um das in Portugal ansässige Unternehmen Biosafe, das an ein anderes in Portugal ansässiges Unternehmen Flexipiso Gegenstände im Zeitraum von Februar 2008 bis Mai 2010 lokal lieferte und dabei fälschlicherweise in seinen Rechnungen einen ermäßigten Steuersatz von 5 % anstatt des Regelsteuersatzes von 21 % auswies. Nach der Betriebsprüfung, die den Fehler aufdeckte, hat Biosafe im Oktober 2012 den entsprechenden (Mehr-)Betrag in Höhe der Steuersatzdifferenz an Flexipiso nachbelastet. Flexipiso verweigerte die Zahlung mit der Begründung, die zusätzlichen Umsatzsteuerbeträge könnten aufgrund einer Regelung im portugiesischen Umsatzsteuerrecht wegen Fristablaufs nicht mehr als Vorsteuer in Abzug gebracht werden.

Materielle Voraussetzungen des Vorsteuerabzugsrechts

Mit der Frage, wann das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht und wann dieses, sofern entstanden, ausgeübt werden kann, hatte sich der EuGH bereits beschäftigt. In der Rs. *Senatex* (EuGH vom 15.09.2016, Rs. C-518/14) stellte der EuGH klar, dass das Recht auf Vorsteuerabzug erst bei kumulativem Vorliegen materieller und formeller Voraussetzungen entstehe. Zu den materiellen Anforderungen gehöre, dass

- » der den Vorsteuerabzug Begehrende Steuerpflichtiger im Sinne der MwStSystRL ist,
- » die bezogenen Gegenstände oder Dienstleistungen von diesem Steuerpflichtigen auf einer nachfolgenden Umsatzstufe für die Zwecke seiner besteuerten Umsätze verwendet werden müssen und
- » diese Gegenstände oder Dienstleistungen von einem anderen Steuerpflichtigen geliefert bzw. erbracht worden sein müssen.

Formelle Voraussetzung des Vorsteuerabzugsrechts

Bereits in seinem früheren Urteil in der Rechtssache *Paper Consult* (EuGH vom 19.10.2017, Rs. C-101/16) hat der EuGH ausgeführt, dass die Ausübung des entstandenen Vorsteuerabzugsrechts erst bei Erfüllung weiterer formeller Voraussetzungen möglich sei. Hierzu gehöre der Besitz einer nach Art. 220 bis 236 und 238 bis 240 MwStSystRL ausgestellten Rechnung.

Vorsteuerabzug erst beim Vorliegen einer Rechnung mit Umsatzsteuerausweis

Unter Berufung auf diese frühere Rechtsprechung kam der EuGH zu dem Ergebnis, dass das Recht auf Vorsteuerabzug zwar gleichzeitig mit dem Steueranspruch entstehe, dessen Ausübung jedoch erst möglich sei, sobald der Steuerpflichtige im Besitz einer Rechnung ist. Für die Rs. *Volkswagen* bedeute dies, dass Volkswagen das Vorsteuerabzugsrecht erst mit Besitz von ordnungsgemäß ausgestellten Rechnungen (d. h. mit ausgewiesener slowakischer Umsatzsteuer) ausüben könne. Vor der Berichtigung der Rechnungen sei es Volkswagen daher objektiv unmöglich gewesen, ihr Erstattungsrecht auszuüben, da Volkswagen weder im Besitz der Rechnungen war noch von der Mehrwertsteuerschuld wusste. Beim portugiesischen Leistungsempfänger Flexipiso seien die Voraussetzungen für den (weiteren) Vorsteuerabzug ebenfalls erst nach Berichtigung der Rechnungen gegeben gewesen. Zuvor sei es auch für Flexipiso objektiv unmöglich gewesen, ihr Abzugsrecht auszuüben. Denn Flexipiso habe weder über die Dokumente zur Berichtigung der ursprünglichen Rechnungen verfügt noch wusste Flexipiso von der zusätzlich geschuldeten Mehrwertsteuer. In beiden Vorlageverfahren wurden die nationalen Ausschlussfristen für Zwecke des Vorsteuerabzugs deshalb als unionsrechtswidrig eingestuft.

Praxishinweis

Es kam die Diskussion auf, inwieweit diese Rechtsprechung nun Auswirkungen habe für den Dauerbrenner „Rückwirkung einer Rechnungskorrektur für Zwecke des Vorsteuerabzugs“ (vgl. zuletzt USt Info # 1/2018, Beitrag 3.6.). Insoweit ist den Urteilen jedoch nicht zu entnehmen, ob der EuGH den Vorsteuerabzug nicht sogar in dem Veranlagungszeitraum der Leistungserbringung bzw. des Erhalts der ursprünglichen Rechnung gewährt hätte, wenn dieser Veranlagungszeitraum verfahrensrechtlich noch änderbar gewesen wäre. Dies war in beiden Vorlageverfahren jedoch nicht die

zu beantwortende Fragestellung – ausdrücklich ausgeschlossen hat der EuGH dies jedenfalls auch nicht, was durchaus im Rahmen seiner Argumentation hätte erfolgen können. Die weitere spannende Entwicklung der EuGH-Rechtsprechung bleibt daher abzuwarten.

Verfasser: RA Zbigniew Stępień, München

3.7. Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes gemäß § 238 AO? BFH 25.04.2018 und BMF 14.06.2018

BFH vom 25.04.2018 (AZ. IX B 21/18)

Der BFH hat mit Beschluss vom 25.04.2018 „schwerwiegende Zweifel“ an der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes gemäß § 238 AO geäußert. Hierauf hat das BMF mit Schreiben vom 14.06.2018 nun reagiert und weist die Finanzämter an, Aussetzungen der Vollziehung (für Zeiträume ab April 2015) zu gewähren. Steuerpflichtige müssen gegen die entsprechenden Zinsbescheide einen Einspruch einlegen.

Verfasser: WP/StB Joachim Strehle, München

3.8. Erleichterung der Rechnungsvoraussetzungen bei Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs – hier: Angabe Leistungszeitpunkt, BFH 01.03.2018

Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG setzt das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung voraus. Als eine Rechnungspflichtangabe verlangt § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG die Angabe des Zeitpunkts der Lieferung oder der sonstigen Leistung. Nach § 31 Abs. 4 UStDV kann als Leistungszeitpunkt der Kalendermonat angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt wird.

BFH vom 01.03.2018 (AZ: V R 18/17), Urteilsfall

Im Streitfall hatte die Klägerin den Vorsteuerabzug aus an sie ausgeführten PKW-Lieferungen in Anspruch genommen. Allerdings enthielten die ihr hierfür erteilten Rechnungen weder Angaben zur Steuernummer des Lieferanten noch zum Lieferzeitpunkt. Die Rechnungen wurden später um die Angabe der Steuernummer, nicht aber auch um die Angabe der Lieferzeitpunkte ergänzt. Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug aus den PKW-Lieferungen. Demgegenüber hatte die Klage zum Finanzgericht Erfolg.

Leistungszeitpunkt = Ausstellungsdatum der Rechnung

Der BFH legte § 31 Abs. 4 UStDV zugunsten der zum Vorsteuerabzug berechtigten Klägerin sehr weitgehend aus und hat entschieden, dass sich die erforderliche Angabe des Leistungszeitpunkts aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben könne, wenn davon auszugehen ist, dass die Leistung im Monat der Rechnungsausstellung bewirkt wurde. Dies bejahte der BFH für den Streitfall. Mit den Rechnungen sei über jeweils einmalige Liefervorgänge mit PKWs abgerechnet worden, die branchenüblich mit oder im unmittelbaren Zusammenhang mit der Rechnungserteilung ausgeführt worden seien. Damit folge aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung, dass die jeweilige Lieferung im Kalendermonat der Rechnungserteilung ausgeführt

wurde. Die Angabe des Ausstellungsdatums der Rechnung sei als Angabe i. S. v. § 31 Abs. 4 UStDV anzusehen.

Unerwartete Kehrtwende in der Rechtsprechung

Der BFH begründete seine Entscheidung ferner damit, dass sich die Finanzverwaltung nicht auf die bloße Prüfung der Rechnung beschränken dürfe, sondern auch die vom Steuerpflichtigen beigebrachten zusätzlichen Informationen zu berücksichtigen habe. Demgegenüber hatte der BFH in der Vergangenheit aufgrund einer eher formalen Betrachtungsweise bisweilen sehr strenge Anforderungen an die Rechnungsangabe des Leistungszeitpunkts gestellt.

Praxishinweis

Umso erfreulicher ist die jetzige Entwicklung der Rechtsprechung. Die Reaktion der Finanzverwaltung bleibt abzuwarten. Nichtsdestotrotz sollte in der Praxis für den Regelfall weiterhin darauf geachtet werden, den Leistungszeitpunkt zusätzlich zum Rechnungsdatum anzubringen oder zumindest ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass die Leistung im Monat der Rechnungsausstellung erbracht wurde.

Verfasser: StB Andreas Masuch, Düsseldorf

3.9. Erleichterung der Rechnungsvoraussetzungen bei Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs – hier: Angabe der Anschrift des leistenden Unternehmers, BFH 21.06.2018

Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

Nach deutscher Rechtslage muss eine Rechnung – in Übereinstimmung mit Art. 226 Nr. 5 der MwStSystRL – zur Ermöglichung des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers dessen vollständige Anschrift enthalten. Nach allgemeinem Verständnis musste dies in der Vergangenheit eine Anschrift sein, unter welcher der Leistungsempfänger postalisch erreichbar war. Auch das BMF hatte in Abschn. 15.5 Abs. 2 S. 3 UStAE festgelegt, dass z. B. eine Postfachanschrift des Leistungsempfängers ausreichend sei.

EuGH-Vorlagen durch BFH 06.04.2016

Dem entgegenstehend hatte der BFH jedoch mit Urteil vom 22.07.2015 (AZ: V R 23/14) gefordert, dass zumindest der leistende Unternehmer unter der Rechnungsanschrift nicht nur erreichbar sein müsse, sondern auch eine eigene wirtschaftliche Aktivität zu entfalten habe, mithin z. B. Postfachanschriften für den Vorsteuerabzug gerade nicht ausreichend seien (vgl. USt Info # 2/2016, Beitrag C.3.). Infolge bestehender Zweifel an der unionskonformen Auslegung dieser Würdigung hatte der BFH schließlich die Thematik dem EuGH vorgelegt (u. a. BFH-Beschlüsse vom 06.04.2016, AZ: V R 25/15 und XI R 20/14, vgl. USt Info # 2/2016, Beitrag C.3.).

EuGH vom 15.11.2017 (Rs. C-374/16 Geissel und C-375/16 Butin)

Der EuGH hatte dann mit Urteil vom 15.11.2017 (vgl. USt Info # 2/2017, Beitrag 3.1.) klargestellt, dass es explizit keine Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sein dürfe, dass der leistende Unternehmer (Rechnungsaussteller) unter der Anschrift wirtschaftlich tätig sei. Allein entscheidend sei hingegen die postalische Erreichbarkeit und Identifikationsmöglichkeit des leistenden Unternehmers.

BFH-Nachfolgeentscheidungen vom 21.06.2018 (AZ: V R 25/15 und V R 28/16)

Daraufhin hat der BFH nun seine Rechtsprechung entsprechend geändert. Nach diesen Urteilen vom 21.06.2018 soll es nicht mehr erforderlich sein, dass die Rechnung einen Ort angibt, an dem der leistende Unternehmer seine Tätigkeit ausübt. Eine Rechnung muss für den Vorsteuerabzug lediglich eine Anschrift des leistenden Unternehmers enthalten, unter der er postalisch erreichbar ist.

Im ersten Fall (AZ: V R 25/15) erwarb der Kläger, ein Autohändler, Kraftfahrzeuge von einem Einzelunternehmer, der „im Onlinehandel“ tätig war, ohne dabei ein „Autohaus“ zu betreiben. Er erteilte dem Kläger Rechnungen, in denen er als seine Anschrift einen Ort angab, an dem er postalisch erreichbar war.

Im zweiten Fall (AZ: V R 28/16) bezog die Klägerin als Unternehmer in neun Einzellieferungen 200 Tonnen Stahlschrott von einer GmbH. In den Rechnungen war der Sitz der GmbH entsprechend der Handelsregistereintragung als Anschrift angegeben. Tatsächlich befanden sich dort die Räumlichkeiten einer Anwaltskanzlei. Die von der GmbH für die Korrespondenz genutzte Festnetz- und Faxnummer gehörten der Kanzlei, die als Domiziladresse für etwa 15 bis 20 Firmen diente. Ein Schreibtisch in der Kanzlei wurde gelegentlich von einem Mitarbeiter der GmbH genutzt.

Der BFH bejahte in beiden Fällen den Vorsteuerabzug mit ordnungsgemäßen Rechnungen. Für die Angabe der „vollständigen Anschrift“ des leistenden Unternehmers reiche die Angabe eines Ortes mit „postalischer Erreichbarkeit“ aus.

Praxishinweis

Die Rechtsprechungsänderung ist für Unternehmer, die nach ihrer Geschäftstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, von großer Bedeutung. Die Frage, ob bei der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs ordnungsgemäße Rechnungen vorliegen, ist bei ihnen regelmäßig Streitpunkt in Außenprüfungen. Die neuen Urteile des BFH erleichtern die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs.

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

4. Finanzverwaltung

4.1. Stellungnahme des BMF zu grenzüberschreitenden Warenlieferungen in ein inländisches Konsignationslager, BMF 29.03.2018 und OFD Frankfurt a.M. 14.05.2018

In der USt Info Dezember 2017 haben wir über die BMF-Schreiben vom 10.10.2017 und 14.12.2017 hinsichtlich grenzüberschreitender Warenlieferungen in ein inländisches Konsignationslager informiert (vgl. USt Info # 2/2017, Beitrag 4.3.).

Hierzu hat das BMF zu einigen aufgeworfenen Fragestellungen des VDA (Verband der Automobilindustrie e. V.) und des BDI (Bundesverband der Deutschen Industrie e. V.) wie folgt Stellung genommen:

Zeitpunkt der Lieferung / Zeitpunkt der Abrechnung mittels Gutschrift

Durch die oben genannten Verbände ist die Frage aufgekommen, ob der Zeitpunkt der (innergemeinschaftlichen) Lieferung zukünftig nicht mehr mit dem Zeitpunkt der tatsächlichen Entnahme der Ware zusammenfällt und wann dann die Abrechnung über die entnommene Ware zu erfolgen hat. Hier ist anzunehmen, dass unter Beibehaltung des umsatzsteuerlichen Gutschriftsverfahrens die Abnehmer der Ware wie bisher nur eine Abrechnung im Zeitpunkt der tatsächlichen physischen Entnahme technisch darstellen können.

Das BMF hat geantwortet, dass bei den zuvor genannten innergemeinschaftlichen Lieferungen bzw. innergemeinschaftlichen Erwerben der Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuer nicht anders zu beurteilen sei als bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, bei denen die Ware nicht in ein Konsignationslager gelangt. Die Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entstehe gesetzlich gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch in dem Kalendermonat, der dem innergemeinschaftlichen Erwerb folgt. Bei einer Abrechnung per Gutschrift entstehe die Umsatzsteuer somit mit Ausstellung der Gutschrift, spätestens jedoch mit Ablauf des dem innergemeinschaftlichen Erwerbs folgenden Monats. Einer durch die Verbände gewünschten Vereinfachung der Regelung, dass die Umsatzsteuer grundsätzlich erst bei Entnahme der Ware entstehe, sei den Ausführungen des BMF zu Folge nicht zulässig.

Definition für kurzfristige Zwischenlagerung

Gemäß Abschn. 1a Abs. 6 Satz 4 UStAE steht es der Annahme einer im übrigen Gemeinschaftsgebiet beginnenden Beförderungs- oder Versandungslieferung nicht entgegen, wenn die Ware kurzzeitig, d. h. einige Tage oder Wochen, in einem auf Initiative des Abnehmers eingerichteten Konsignationslager im Inland zwischengelagert wird. Es ist ausschlaggebend, dass der Abnehmer in dieser Zeit ein uneingeschränktes Zugriffsrecht auf die Ware hat. In einem solchen Fall liegt nur eine Unterbrechung der Beförderung oder Versendung vor, jedoch kein Abbruch. Lt. BMF könne insoweit nicht von starren Fristen im Sinne von zeitlichen Obergrenzen, innerhalb derer die Ware zwischengelagert werden darf, ausgegangen werden. Branchenübliche Lagerfristen könnten demnach grundsätzlich als unschädlich angenommen werden. Diese seien für den Einzelfall zu prüfen. Weitere konkrete Regelungen blieb das BMF schuldig.

Belieferung ohne Abnahmeverpflichtung

Vom BDI wurde der Punkt angeführt, dass davon auszugehen sei, dass im Konzern üblicherweise Konsignationslagerverträge abgeschlossen werden, bei denen seitens des Kunden keine verbindliche Pflicht zur Abnahme aller im Konsignationslager gelagerten Waren bestehe. Somit fehle es hier, so nimmt der BDI an, an einer verbindlichen Abnahmeverpflichtung. Seitens der Verwaltung bedarf es hier jedoch keiner weiteren Klarstellung, da für die Annahme einer im Ausland beginnenden Beförderungs- oder Versandungslieferung in ein inländisches Konsignationslager entscheidend sei, dass bei Beginn der Beförderung oder Versendung der Abnehmer feststeht und die Ware zu Beginn der Beförderung oder Versendung verbindlich bestellt oder bezahlt wurde. Es komme nach Auffassung des BMF hier nicht darauf an, dass eine Abnahmeverpflichtung bestehe. Die Nichtabnahme von verbindlich bestellter oder bereits bezahlter Ware führe regelmäßig zu einer Rücklieferung und den damit verbundenen umsatzsteuerlichen Folgen.

Beschickungen von Konsignationslägern mit Waren aus dem Drittland / Verfügungsmacht des Abnehmers als Voraussetzung für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer

Nach Auffassung der Verbände sei die Lieferung von Ware aus dem Drittland in ein inländisches Konsignationslager noch ungeklärt. Um die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen zu können, sei regelmäßig auf die Verfügungsmacht (im Sinne der Eigentümerstellung) an der Ware abzustellen. Die Verbände plädieren hier darauf, dass der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer, bei Annahme von einer nicht steuerbaren Lieferung aus dem Drittland, beim Abnehmer liege, auch wenn dieser erst mit Entnahme zum zivilrechtlichen Eigentümer dieser wird und somit auch erst zu diesem (späteren) Zeitpunkt die Verfügungsmacht über die Ware hat.

Hier bedarf es nach Auffassung des BMF ebenfalls auch keiner Klarstellung. Bei Fällen in denen nicht der Ort der Lieferung gemäß § 3 Abs. 8 UStG als in das Inland verlagert gilt (Anmerkung: bspw. bei Lieferungen mit INCOTERMS 2010 „DDP Bestimmungsort Deutschland“), ergäbe sich die Verfügungsmacht zum Zeitpunkt der Einfuhr aus Abschn. 3.12 Abs. 7 Satz 1 UStAE. Bei einem zu Beginn der Beförderungs- oder Versendungslieferung feststehenden Abnehmer, liege ein im Drittland steuerbarer Umsatz vor. Beginnt die Beförderung oder Versendung der Ware in ein inländisches Konsignationslager im Drittland und der Abnehmer fertigt diese zum einfuhrumsatzsteuer- und zollrechtlich freien Verkehr ab, könne der Abnehmer auch die entstandene Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer entsprechend abziehen, da der Abnehmer in einem solchen Fall die Verfügungsmacht über die Ware zu Beginn der Beförderung oder Versendung erhalten hat (Abschn. 15.8 Abs. 4 Satz 2 UStAE gilt bei vorliegenden Voraussetzungen entsprechend).

Abweichende Sichtweise eines anderen EU-Mitgliedstaats

Die Verbände plädieren dafür, eine Vereinfachungsregelung für innergemeinschaftliche Lieferungen / Verbringungen in ein ausländisches Konsignationslager in den UStAE aufzunehmen, um hier Rechtssicherheit für die Fälle zu schaffen, wenn der Bestimmungsmitgliedstaat die innergemeinschaftliche Lieferung erst im Zeitpunkt der Entnahme der Ware aus dem Konsignationslager annehme. Die Verbände hatten offenbar nicht den Fall angesprochen, dass der Bestimmungsmitgliedstaat eine von der deutschen Regelung abweichende Rechtsauffassung vertritt – entsprechend der „alten“ deutschen Regelung mit Registrierungspflicht des Lieferanten, Erklärung innergemeinschaftlicher Erwerb durch Verbringen mit anschließender lokaler Lieferung durch den Lieferanten. Jedoch ist das BMF der Auffassung, dass die Aufnahme einer solchen Regelung in den UStAE nicht zweckdienlich sei, da Deutschland sowie die EU-Kommission bisher die Auffassung vertreten, dass für die Konsignationslagerregelungen einiger EU-Mitgliedstaaten keine unionsrechtliche Grundlage besteht.

Die Finanzverwaltung bevorzugt hier die Regelungen im Rahmen einer Verfügung einer untergeordneten Behörde (vgl. Rundverfügung OFD Frankfurt a.M. vom 14.05.2018). Im Einzelfall könne demnach zugelassen werden, dass der Unternehmer den Tatbestand der Warenentnahme aus dem Konsignationslager als innergemeinschaftliche Lieferung behandelt. Hierdurch entfällt somit die umsatzsteuerliche Erfassung als innergemeinschaftliches Verbringen beim Transport der Ware in das Konsignationslager. Die innergemeinschaftliche Lieferung an den Abnehmer ist dementsprechend in der Zusammenfassenden Meldung anzugeben.

Rundverfügung OFD Frankfurt a.M. vom 14.05.2018

Die aktualisierte Rundverfügung der OFD Frankfurt a.M. enthält eine übersichtliche Darstellung der Auffassung der Finanzverwaltung zu den einzelnen Fallkonstellationen der Lieferungen über inländische Konsignationslager durch ausländische (EU- und Drittlands-) Unternehmer und über ausländische Konsignationslager durch deutsche Unternehmer. Weitere Zweifelsfragen beantwortet diese Verfügung jedoch auch nicht.

Pläne der EU-Kommission

An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass die EU-Kommission im Rahmen des Mehrwertsteueraktionsplans an einer europaweit einheitlichen Behandlung von Konsignationslagern arbeitet. Dies sollte als sog. Quick Fixe ursprünglich bereits zum 01.01.2019 umgesetzt werden. Da sich die EU-Mitgliedstaaten jedoch bislang noch nicht auf eine einheitliche Regelung verständigt haben, erscheint ein Inkrafttreten bereits zum Jahreswechsel derzeit unwahrscheinlich.

Verfasser: StB Frank Biermann, Düsseldorf

4.2. Stellungnahme des BMF zur Seeschiffahrtbefreiung, BMF 15.06.2018

Frühere Rechtsauffassung

Die deutsche Finanzverwaltung und weite Teile der Literatur sind früher davon ausgegangen, dass die Steuerbefreiung von Umsätzen für die Seeschiffahrt und die Luftfahrt gem. § 4 Nr. 2, § 8 UStG nicht auf Umsätze auf der Vorstufe Anwendung finden könne. Die Steuerbefreiung sollte demnach nur dann Anwendung finden, wenn die Umsätze unmittelbar an den Betreiber eines Seeschiffs oder eines Luftfahrzeuges erbracht wurden. Von der Steuerbefreiung ausgeschlossen waren demnach z. B. Umsätze eines Subunternehmers oder vorhergehende Umsätze im Rahmen eines Reihengeschäfts. Diese Rechtsauffassung ging zurück auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rechtssache *Velker* (Rs. C-185/89 vom 26.06.1990) und der Rechtssache *Elmeka* (Rs. C-181/04 bis C183/04 vom 14.09.2006). Der EuGH hatte in diesen Urteilen die Steuerbefreiung auf der Vorstufe abgelehnt, da eine Vorstufenbefreiung erfordern würde, dass die Finanzverwaltungen die endgültige Bestimmung der Umsätze durch die Einführung von Kontroll- und Überwachungsmechanismen nachvollziehen kann. Die Einführung solcher Kontroll- und Überwachungsmechanismen sei jedoch mit der Anforderung einer konkreten und einfachen Anwendung der Steuerbefreiung unvereinbar.

Neuere EuGH-Rechtsprechung

In seiner neueren Rechtsprechung in den Rechtssachen *A OY I* (Rs. C-33/11 vom 19.06.2012) und *A OY II* (Rs. C-33/16 vom 04.05.2017) rückte der EuGH von der Versagung der Steuerbefreiung auf Vorstufenumsätze ab. Die Versagung der Vorstufenbefreiung in den Rechtssachen *Velker* und *Elmeka* sei nicht als prinzipielle Versagung der Vorstufenbefreiung bei Umsätzen für die Seeschiffahrt und die Luftfahrt zu verstehen. Die Versagung der Vorstufenbefreiung sei in den Rechtssachen *Velker* und *Elmeka* den besonderen Umständen geschuldet, da zum Zeitpunkt der Ausführung der Vorstufenumsätze die steuerbegünstigte Verwendung auf den folgenden Umsatzstufen noch nicht feststand.

Der EuGH führte dazu aus, dass die Steuerbefreiung von Umsätzen für die Seeschifffahrt und die Luftfahrt prinzipiell auch auf Vorstufenumsätze Anwendung finde. Voraussetzung für die Vorstufenbefreiung sei, dass zum Zeitpunkt der Ausführung des Vorstufenumsatzes feststehe, dass der Umsatz auf den folgenden Umsatzstufen für die Seeschifffahrt oder Luftfahrt verwendet wird. Der entscheidende Anknüpfungspunkt für die Anwendung der Steuerbefreiung auf Vorstufenumsätze sei demnach, dass zum Zeitpunkt der Ausführung des Vorstufenumsatzes dessen steuerbegünstigte Verwendung auf einer folgenden Umsatzstufe feststehe.

Das Merkmal der feststehenden Verwendung des Umsatzes sieht der EuGH z. B. als gegeben an, wenn sich die Bestimmung der Leistung für den steuerbegünstigten Folgeumsatz bereits aus der geschuldeten Leistung selber ergibt. Die Bestimmung eines Vorstufenumsatzes für ein Seeschiff kann sich z. B. bereits aus dem Wesen der vereinbarten Leistung ergeben, wenn es sich um Lieferungen von Gegenständen handelt, die durch einen Unterlieferanten nach den speziellen Anforderungen für ein bestimmtes Seeschiff gefertigt wurden. Die Bestimmung der Leistung für ein Seeschiff ist ebenfalls bereits dem Wesen der vereinbarten Leistung zu entnehmen, wenn ein Subunternehmer z. B. eine Wartungsleistung unmittelbar an einem begünstigten Seeschiff ausführen soll.

Außerdem hat der EuGH klargestellt, dass von der Steuerbefreiung auch Umsätze umfasst sein können, die (auch auf den folgenden Handelsstufen) nicht an den Betreiber eines Seeschiffs erbracht werden. Von der Steuerbefreiung können demnach z. B. auch Be- und Entladedienstleistungen umfasst sein, die an den Verfügungsberechtigten einer Schiffsladung, etwa deren Ausführer oder Einführer, erbracht werden.

BMF-Schreiben vom 06.10.2017

In Anknüpfung an das EuGH-Urteil in der Rechtssache *A OY II* änderte das BMF mit Schreiben vom 06.10.2017 Abschn. 8.1 UStAE und folgt damit der Rechtsauffassung des EuGH, dass Vorstufenumsätze grundsätzlich von der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 2, § 8 UStG umfasst sein können. Nach der Neufassung von Abschn. 8.1 Abs. 1 UStAE erstreckt sich die Steuerbefreiung auf alle Lieferungen und sonstigen Leistungen auf den vorhergehenden Stufen, wenn im Zeitpunkt dieser Leistungen deren endgültige Verwendung für den Bedarf eines Seeschiffes feststeht.

Anfrage des VDMA

Aufgrund der geänderten Rechtsauffassung ergaben sich in der Praxis diverse Unklarheiten bzgl. des Anwendungsbereichs der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 2, § 8 UStG. Daher hat der VDMA (Verband Deutscher Maschinen- und Anlagenbau e. V.) unter Einbeziehung seiner Mitglieder und verschiedener Berater eine Anfrage an das BMF gerichtet, mit der Bitte um Klarstellung der in der Praxis entstandenen Unklarheiten.

Stellungnahme des BMF 15.06.2018

Mit Schreiben vom 15.06.2018 hat das BMF auf die Anfrage des VDMA geantwortet und seine Rechtsauffassung zu den offenen Fragen wie folgt dargestellt:

- » Umsätze auf einer Vorstufe seien selbst dann als steuerfreie Vorstufenumsätze in der Seeschifffahrt zu behandeln, wenn sie nicht identisch mit Leistungen auf einer nachfolgenden Stufe sind, aber ihrem Wesensgehalt nach vollumfänglich in eine Leistung auf der nachfolgenden Stufe eingegangen sind. Voraussetzung sei je-

doch, dass die Leistungen auch dann steuerfrei wären, wenn sie unmittelbar an den Betreiber eines Seeschiffes oder an die Gesellschaft zur Rettung Schiffbrüchiger bewirkt worden wären.

- » Sollte der die Vorstufenleistung empfangende Unternehmer seinerseits die Leistung nicht wie vertraglich vereinbart für einen begünstigten Umsatz der Seeschiffahrt verwenden (z. B. im Reihengeschäft), könne – nach den Umständen des jeweiligen Einzelfalls – der leistende Unternehmer hinsichtlich der Steuerbefreiung seiner Leistung ggf. Gutgläubenschutz genießen, wenn im Zeitpunkt seiner Leistung deren endgültige Verwendung für den Bedarf eines Seeschiffes feststand.
- » Leistungen im Zusammenhang mit dem Neubau eines Seeschiffes (z. B. Leistungen an eine Werft, wie Lieferung einer Schiffsschraube, die zum Einbau in ein neu herzustellendes Seeschiff benötigt wird) seien nicht von der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 2, § 8 Abs. 1 UStG umfasst. Die Befreiung eines Vorstufenumsatzes setze voraus, dass das Seeschiff bereits existiere.
- » Die Steuerbefreiung sei auf Basis des bisher bereits geltenden Regelungsgefüges betreffend die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nachzuweisen und es bedürfe für die Steuerbefreiung der Umsätze auf den Vorstufen keines gesonderten Kontroll- und Überwachungsmechanismus.

Praxishinweis

Da es sich bei der „neuen“ Rechtsauffassung tatsächlich um eine Klarstellung der bestehenden Rechtslage handelt, kann diese wohl grundsätzlich auch auf alle Fälle der Vergangenheit angewendet werden. Das BMF hatte bis zum 31.12.2017 eine Übergangsfrist gewährt. Demnach wird es für Umsätze, die bis zum 31.12.2017 erbracht wurden, nicht beanstandet, wenn die Beteiligten Abschn. 8.1 UStAE in seiner früheren Fassung anwenden. Ab dem 01.01.2018 ist die „neue“ Rechtsauffassung zwingend umzusetzen.

Das bedeutet, dass Umsätze, die seit dem 01.01.2018 erbracht wurden, daraufhin zu prüfen sind, ob die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 2, § 8 UStG Anwendung findet. Wenn zum Zeitpunkt der Erbringung eines Umsatzes fest steht, dass dessen endgültige Verwendung dem Bedarf eines Seeschiffs dient, ist dieser Umsatz – auch wenn er auf einer Vorstufe erbracht wird – steuerfrei.

Nach der früheren Rechtsauffassung konnten Steuerpflichtige, die selber nicht Betreiber eines Seeschiffs oder eines Luftfahrzeuges sind, nur hinsichtlich ihrer Ausgangsumsätze von der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 2, § 8 UStG betroffen sein. Nunmehr können diese auch eingangsseitig von der Steuerbefreiung betroffen sein, wenn ein Eingangsumsatz ein Vorstufenumsatz zu einem gem. § 4 Nr. 2, § 8 UStG steuerfreien Ausgangsumsatz darstellt. Das bedeutet, dass Unternehmer, die gem. § 4 Nr. 2, § 8 UStG steuerpflichtige Ausgangsumsätze ausführen, grundsätzlich ihre Eingangsumsätze dahingehend prüfen müssen, ob ihre Eingangsumsätze die Voraussetzungen der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 2, § 8 UStG erfüllen, da sie sich sonst dem Risiko aussetzen, dass der Vorsteuerabzug aus fälschlicherweise mit Umsatzsteuer in Rechnung gestellten Eingangsleistungen versagt wird.

Soweit diese Voraussetzungen des § 8 UStG vorliegen, ist gem. § 8 Abs. 3 UStG deren Vorliegen nachzuweisen und zu dokumentieren.

Der Unternehmer muss folgende Punkte buchmäßig nachweisen:

- » den Zweck, für den der Gegenstand der Lieferung oder die sonstige Leistung bestimmt ist (§ 18 UStDV),
- » die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung (§ 13 Abs. 1 UStDV),
- » die Menge des Gegenstands der Lieferung oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung sowie die handelsübliche Bezeichnung (§ 13 Abs. 2 Nr. 1 UStDV),
- » den Namen und die Anschrift des Abnehmers oder Auftraggebers (§ 13 Abs. 2 Nr. 2 UStDV),
- » den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung (§ 13 Abs. 2 Nr. 3 UStDV),
- » das vereinbarte Entgelt oder bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung (§ 13 Abs. 2 Nr. 4 UStDV).

Verfasser: RA Anton Appel, Düsseldorf

4.3. Abschaffung des sog. „Pommes-frites-Erlass“, BMF 23.04.2018

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 23.04.2018 die Vereinfachungsregelung zum innergemeinschaftlichen Verbringen in Abschn. 1a.2 Abs. 14 UStAE abgeschafft. Die Anwendung läuft mithin zum 31.12.2018 aus.

Hintergrund der Regelung ist die Möglichkeit eines Unternehmers aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet, seine an inländische Kunden ausgeführten Umsatzgeschäfte (unter bestimmten Voraussetzungen) der Besteuerung im Inland zu unterwerfen, selbst wenn der jeweilige Abnehmer zum Zeitpunkt des Beginns des Transports (Beförderung) feststeht und richtigerweise innergemeinschaftliche Lieferungen vorliegen würden.

Faktisch entspricht die o. g. Regelung dem § 3 Abs. 8 UStG im Drittlandsfall.

Das BMF sieht in der seit 25 Jahren (mit diversen „Klarstellungen“) gewährten Vereinfachung nunmehr aber ein potentielles Steuerausfallrisiko und will Selbige ab dem 01.01.2019 nicht mehr angewendet wissen. Betroffene Unternehmer müssen ihre Geschäftsvorfälle identifizieren und ggf. die Abrechnungen umstellen. Insbesondere inländische Abnehmer sind zur Vorsicht aufgerufen, da sie von ausländischen Lieferanten sodann keine Rechnungen mit deutscher Umsatzsteuer mehr akzeptieren dürfen.

Verfasser: WP/StB Joachim Strehle, 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

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

Köln

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

Kolbermoor

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

Regensburg

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

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.