

S. 589 **RechtsprechungsRadar**

Umsatzsteuer

Dr. Stefanie Becker *

Mit dieser SteuerStud-Ausgabe startet der dritte Turnus unserer jährlichen Auswertung höchst-richterlicher Rechtsprechung mit einem RechtsprechungsRadar zum Thema Umsatzsteuer. Weiterführende Literaturhinweise helfen wie gewohnt dabei, bei Bedarf tiefer in die Materie einzusteigen. Eine Übersicht sämtlicher Themen des aktuellen Auswertungsturnus finden Sie am Ende dieses Beitrags.

I. Steuerbarkeit von Lieferungen und Leistungen

Nichtsteuerbarkeit von Preisgeldern

BFH, Urteil v. 30.8.2017 - XI R 37/14 [WAAAG-60390] ¹

Sachverhalt: Der Kläger war zunächst nichtselbstständig als Arbeitnehmer tätig. Nachdem er sein Arbeitsverhältnis gekündigt hatte, nahm er an Pokerturnieren, Cash-Games und Internet-Pokerveranstaltungen teil, wobei sowohl für den Sieger als auch für bestimmte Platzierungen Preisgelder durch den Veranstalter der Spiele ausgelobt wurden. Die Preisgelder hingen vom Erfolg bei den jeweiligen Veranstaltungen ab. Strittig war, ob der Kläger steuerbare Umsätze erbracht hat.

Kernaussage der Entscheidung: Der Spieler erbringt eine Leistung an den Veranstalter und wird damit grds. unternehmerisch tätig. Jedoch stehen Preisgeld und Leistung nicht im unmittelbaren Zusammenhang. Nach der Rspr. des EuGH in der Rs. *Baštová* ist die Teilnahme an einem Wettbewerb keine gegen Entgelt erbrachte Leistung, wenn hierfür weder ein Antrittsgeld noch eine andere Vergütung gezahlt wird und nur die Teilnehmer für eine entsprechende Platzierung ein Preisgeld erhalten. ² Da die Zahlung des Preisgelds ungewiss ist, kann hierin kein Entgelt für die erbrachte Leistung liegen. Das Preisgeld honoriert lediglich die Platzierung.

Hinweise: Der BFH begründet nicht, worin die Leistung des Spielers im konkreten Fall zu sehen ist. Der Veranstalter erbringt in der Ermöglichung des Spiels gegen ein Teilnahmeentgelt demgegenüber unstrittig eine Leistung an den Spieler. Im Ergebnis führt die Argumentation des BFH jedoch zur selben Rechtsfolge – der Nichtsteuerbarkeit von Preisgeldern. Das Urteil lässt sich auf andere Bereiche übertragen, in denen Preisgelder nach Platzierung durch den Veranstalter ausgelobt werden (z. B. Sportveranstaltungen).

* Dr. Stefanie Becker, Dipl. Wirtschaftsjuristin, Dipl. Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin, Autorin und Dozentin unter [umsatzsteuer](#) ³ in Augsburg.

¹ Grambeck, StuB 3/2018 S. 100 [XAAAG-71676].

² EuGH, Urteil v. 10.11.2016 - Rs. C-432/15 „Baštová“ [UAAAF-89465].

Finanzierungsleasing: Abgrenzung zwischen Lieferung und Leistung

EuGH, Urteil v. 4.10.2017 - Rs. C-164/16 „Mercedes-Benz Financial Services“ [KAAAG-59322]³

Sachverhalt: Eine Tochtergesellschaft der Daimler AG mit Sitz im Vereinigten Königreich bietet die Möglichkeit, die Nutzung von Kraftfahrzeugen entweder durch Abschluss eines Standardmietvertrags, eines Finanzierungsleasingvertrags oder eines Mietvertrags mit Kaufoption zu finanzieren. Dabei bleibt die Daimler AG Eigentümerin der Fahrzeuge. Der Mieter leistet lediglich monatliche Ratenzahlungen. Nach Abschluss der Vertragslaufzeit bestehen unterschiedliche Möglichkeiten für den Mieter hinsichtlich eines Erwerbs des Fahrzeugs. Beim Standardmietvertrag ist ein Erwerb ausgeschlossen. Im Finanzierungsleasingvertrag kann ein Eigentumsübergang erfolgen. Dabei entspricht die Summe der monatlichen Zahlungen über die Laufzeit des Vertrags dem Gesamtkaufpreis des Fahrzeugs einschließlich der Finanzierungskosten. Gegen eine geringe Zuzahlung bei Vertragsende kann das Eigentum am Fahrzeug erworben werden. Bei einem Mietvertrag mit Kaufoption betragen die vorgesehenen Monatsraten insgesamt nur etwa 60 % des Fahrzeugkaufpreises einschließlich der Finanzierungskosten. Der Mieter muss folglich, um die Kaufoption für das Fahrzeug nach Vertragsende auszuüben, noch etwa 40 % des Kaufpreises entrichten. Fraglich war, ob den Verträgen jeweils Lieferungen oder Dienstleistungen zu Grunde lagen.

S. 590

Kernaussage der Entscheidung: Für die Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung eines Finanzierungsleasings sind nicht Bilanzierungsgrundsätze – insbesondere IAS 17 –, sondern eigene umsatzsteuerliche Abgrenzungskriterien maßgeblich. Die Qualifizierung des Leasingvertrags bilanziell als „Finanzierungsleasing“ reicht umsatzsteuerlich allein nicht für die Annahme einer Lieferung. Hierfür ist vielmehr erforderlich, dass bereits bei Vertragsschluss feststeht und vertraglich geregelt wird, dass das Eigentum an dem Leasinggegenstand bei planmäßiger Vertragsdurchführung auf den Leasingnehmer übergehen wird. Kann der Leasingnehmer das Eigentum gegen Zahlung eines lediglich symbolischen Kaufpreises erwerben, handelt es sich um eine Lieferung. Beinhaltet der Leasingvertrag eine Kaufoption, deren Annahme für den Leasingnehmer die einzige wirtschaftlich sinnvolle Möglichkeit darstellt, kann von einem solchen symbolischen Kaufpreis ausgegangen werden. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn nach dem Vertrag zum Zeitpunkt der Optionsausübung die Summe der vertraglichen Raten dem Verkehrswert des Gegenstands inkl. Finanzierungskosten entspricht und der Leasingnehmer keine zusätzliche erhebliche Summe entrichten muss. Stellen die unterschiedlichen Möglichkeiten des Leasingnehmers nach Ablauf der Leasingdauer – Erwerb, Rückgabe oder Vertragsverlängerung – wirtschaftlich betrachtet echte Alternativen dar, handele es sich demgegenüber um eine sonstige Leistung.

Hinweise: Das nationale Umsatzsteuerrecht knüpft bei der Beurteilung von Finanzierungsleasinggestaltungen und der Frage, ob es sich bereits um eine Lieferung an den Leasingnehmer oder um eine sonstige Leistung ähnlich einer Vermietung handelt, im Wesentlichen an die ertragsteuerliche bzw. bilanzielle Behandlung an (Abschnitt 3.5 Abs. 5 bis 7a UStAE). Der EuGH sieht dies anders und stellt für das Umsatzsteuerrecht eigene Kriterien nach der wirtschaftlichen Zurechnung auf. Dies kann zu abweichenden Beurteilungen führen. Eine Anpassung des UStAE wäre wünschenswert. Insoweit muss die weitere Entwicklung sowie die Reaktion der nationalen Gerichte abgewartet werden.

³ Walkenhorst, USt direkt digital 20/2017 S. 9 [GAAAG-58817].

II. Reihengeschäfte

Zuordnung der Warenbewegung bei Reihengeschäften (I)

EuGH, Urteil v. 26.7.2017 - Rs. C-386/16 „Toridas“ [DAAAG-51832]⁴

Sachverhalt: Toridas, eine in Litauen ansässige Gesellschaft, verkaufte Fisch an einen in Estland ansässigen Kunden. Dieser verkaufte den Fisch weiter an Unternehmer in anderen EU-Mitgliedstaaten. Der Transport aus Litauen an die jeweiligen Endkunden in den anderen EU-Mitgliedstaaten erfolgte durch den mittleren Unternehmer. Einen Teil der Ware transportierte dieser vor dem Transport in den anderen Mitgliedstaat noch zu einem anderen Unternehmer, wo der Fisch sortiert, glasiert und verpackt wurde. Toridas war bekannt, an wen sein Kunde den Fisch weiterlieferte. Fraglich war insbesondere, ob Toridas die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferung in Anspruch nehmen konnte.

Kernaussage der Entscheidung: Nur eine Lieferung eines Reihengeschäfts kann die bewegte Lieferung sein und nur für diese bewegte Lieferung kann die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung in Anspruch genommen werden. Die anderen Lieferungen des Reihengeschäfts sind entweder im Abgangs- oder im Bestimmungsmitgliedstaat steuerpflichtig. Die Bestimmung, welche Lieferung bewegt ist, erfolgt nach allen Umständen des Einzelfalls. Hat der erste Abnehmer (mittlerer Unternehmer) dem letzten Abnehmer die Verfügungsmacht im Abgangsstaat verschafft, muss die Warenbewegung der Lieferung des mittleren Unternehmers an den letzten Abnehmer zugeordnet werden. Eine Gefahr der Doppelbesteuerung steht dem nicht entgegen. Hatte der erste Lieferant Kenntnis von einer Weiterlieferung seines Abnehmers, ist dessen Lieferung regelmäßig nicht die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Dies gilt insbesondere, wenn die Verfügungsmacht bereits im Abgangsstaat verschafft wurde. Ob sich aus der Bearbeitung der Fische Auswirkungen ergeben, musste der EuGH nicht entscheiden.

Hinweise: Mit dem Urteil bleibt der EuGH seiner Auffassung treu, wonach entscheidende Auswirkung auf die Zuordnung der Warenbewegung der Ort und der Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an den letzten Abnehmer hat. Sofern dies im Abgangsstaat vor dem grenzüberschreitenden Transport erfolgt, kann die erste Lieferung nicht mehr die warenbewegte Lieferung sein. Welche Auswirkung die Absichtsbekundung des mittleren Unternehmers an seinen Lieferanten, dass er die Ware weiterveräußert, hat, ist noch nicht abschließend geklärt. Leider lassen sich auch aus diesem Urteil keine finalen Erkenntnisse ableiten. Die Europäische Kommission schlug i. R. ihrer Quickfixes im Oktober 2017 eine Neuregelung der Reihengeschäfte vor. Dies konnte bisher keine Mehrheit im Rat der EU finden. Derzeit liegt ein Gegenvorschlag des Rats der EU vor,⁵ wonach entscheidend sein soll, unter welcher USt-IdNr. der mittlere Unternehmer gegenüber seinem Lieferanten auftritt, sofern er den Transport übernimmt oder dessen Kosten trägt. Grundsätzlich soll der mittlere Unternehmer in diesem Fall die bewegte Lieferung empfangen. Sofern er jedoch dem Vorlieferanten seine USt-IdNr. des Staats mitteilt, in dem der Warentransport beginnt, soll er selbst die bewegte Lieferung erbringen.

⁴ Walkenhorst, USt direkt digital 15/2017 S. 7 [MAAAG-51560].

⁵ Ratsdokument Nr. 10335/18 v. 20.6.2018.

Zuordnung der Warenbewegung bei Reihengeschäften (II)

EuGH, Urteil v. 21.2.2018 - Rs. C-628/16 „Kreuzmayr“ [FAAAG-77696]

S. 591

Sachverhalt: Die in Deutschland ansässige BP Marketing GmbH veräußerte Mineralöl an ihren in Österreich für mehrwertsteuerliche Zwecke registrierten Abnehmer BIDI Ltd. Die BIDI Ltd. wiederum verkaufte das Mineralöl an ihren ebenfalls in Österreich ansässigen Kunden Kreuzmayr. BIDI Ltd. teilte der BP Marketing GmbH mit, dass das Mineralöl von Deutschland nach Österreich befördert wird und trat unter ihrer österreichischen USt-IdNr. auf. Noch vor Abholung des Mineralöls verkaufte es BIDI Ltd. an Kreuzmayr. Kreuzmayr veranlasste den Transport, was für die BP Marketing GmbH nicht erkennbar war. Die Beteiligten gingen davon aus, dass die zweite Lieferung ruhend sei, so dass in der Rechnung an Kreuzmayr österreichische Umsatzsteuer ausgewiesen wurde, für die Kreuzmayr den Vorsteuerabzug geltend machte. Fraglich war, ob Kreuzmayr diesen zu Recht in Anspruch nahm.

Kernaussage der Entscheidung: Wenn der mittlere Abnehmer den Transport übernimmt und der letzte Abnehmer die Verfügungsmacht am Liefergegenstand bereits im Abgangsstaat verschafft erhält, gilt die Lieferung an ihn als im Abgangsstaat ausgeführt und ist die bewegte Lieferung. Trotz fehlender Kenntnis des Erstlieferanten in der Reihe über die Weiterlieferung kann die Warenbewegung der zweiten Lieferung zugeordnet werden, so dass diese als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei ist. Wurde für diese Lieferung Umsatzsteuer fälschlicherweise ausgewiesen, kann der Vorsteuerabzug insoweit nicht geltend gemacht werden. Eine Berufung auf Vertrauensschutz ist insoweit nicht möglich.

Hinweise: Auch in diesem Urteil bleibt der EuGH seiner Rspr. treu, wonach die Verschaffung der Verfügungsmacht für die Zuordnung der Warenbewegung bei Transport durch den mittleren Unternehmer eines Reihengeschäfts entscheidend ist. Und auch dieser Entscheidung lassen sich Aussagen dazu entnehmen, welche Bedeutung der Kenntnis des ersten Lieferanten hinsichtlich einer Weiterlieferung durch seinen Abnehmer beizumessen ist. Wenn die fehlende Kenntnis einer Weiterlieferung auf die Zuordnung der Warenbewegung an die zweite Lieferung keine Rolle spielt, könnte man davon ausgehen, dass auch die positive Kenntnis einer Weiterlieferung unerheblich ist. Damit wären allein die objektiven Kriterien ausschlaggebend, wie es derzeit auch in Deutschland praktiziert wird.

Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts

EuGH, Urteil v. 19.4.2018 - Rs. C-580/16 „Hans Bühler KG“ [AAAAG-81343] ⁶

Sachverhalt: Die Hans Bühler KG mit Sitz in Deutschland kaufte mit ihrer österreichischen Betriebsstätte und unter Verwendung der österreichischen USt-IdNr. Gegenstände von einem deutschen Lieferanten, die sie an Kunden in Tschechien weiterveräußerte. Die österreichische Finanzverwaltung verneinte das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts, da die Hans Bühler KG als mittlere Unternehmerin im Abgangsstaat Deutschland umsatzsteuerlich ansässig war.

Kernaussage der Entscheidung: Nach Auffassung des EuGH lag im Streitfall ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor. Zwar darf der mittlere Unternehmer nach Art. 141 Buchst. c

⁶ Bachstein, IWB 20/2017 S. 767 [YAAAG-60119].

MwStSystRL im Abgangsstaat nicht für umsatzsteuerliche Zwecke registriert sein. Jedoch dürfe die Vereinfachung des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts nicht allein aufgrund dessen nicht greifen. Für die Beurteilung, ob ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vorliegt, kann damit ausschließlich die verwendete USt-IdNr. maßgeblich sein.

Hinweise: Art. 141 Buchst. c MwStSystRL wird durch § 25b UStG in deutsches Recht umgesetzt. Die Regelung soll vermeiden, dass sich der mittlere Unternehmer eines Reihengeschäfts im Bestimmungsstaat registrieren lassen muss. Eine Ansässigkeit des mittleren Unternehmers im Abgangsstaat ist nach deutschem Recht in § 25b Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht schädlich. Er darf nur im Bestimmungsstaat nicht ansässig sein und keine USt-IdNr. des Abgangs- oder Bestimmungsstaats verwenden. Das Besprechungsurteil steht insoweit im Einklang mit der deutschen Rechtslage (Abschnitt 25b.1. Abs. 3 UStAE).

III. Unternehmer und Unternehmen

Organisatorische Eingliederung durch Beherrschungsvertrag

BFH, Urteil v. 10.5.2017 - V R 7/16 [RAAAG-50624]

Sachverhalt: Die Klägerin war zu 100 % an der C-GmbH beteiligt, mit der sie einen Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag schloss. Dieser wurde im Handelsregister eingetragen. Alleiniger Geschäftsführer der Klägerin war S; Geschäftsführer der C-GmbH waren T und K. Strittig war im Wesentlichen, ob zwischen der Klägerin und der C-GmbH eine umsatzsteuerliche Organschaft begründet wurde.

Kernaussage der Entscheidung: Die organisatorische Eingliederung einer juristischen Person in das Unternehmen des Organträgers nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG erfordert, dass der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung wahrnimmt. Dabei muss er die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrschen. Schließlich müssen die Voraussetzungen der Organschaft rechtssicher bestimmbar sein.

Im Regelfall kann die organisatorische Eingliederung damit durch eine personelle Verflechtung der Geschäftsführungen realisiert werden. Daneben kann aber auch ein wirksamer Beherrschungsvertrag diese begründen. Wird der Beherrschungsvertrag zwischen GmbHs geschlossen, ist für seine Wirksamkeit dessen Eintragung ins Handelsregister maßgeblich. Die Organschaft kann damit erst mit der konstitutiven Eintragung des Vertrags begründet werden. Nicht ausreichend ist hingegen das bloße Weisungsrecht nach § 46 Nr. 6 GmbHG.

S. 592

Hinweise: Der BFH teilt mit seinem Urteil die Auffassung von Schrifttum und Finanzverwaltung (Abschnitt 2.8 Abs. 10 Satz 4 UStAE), wonach die organisatorische Eingliederung auch durch einen Beherrschungsvertrag begründet werden kann. Insoweit besteht nun Einigkeit, so dass das Urteil einen weiteren Beitrag zur Rechtssicherheit geleistet hat.

IV. Steuerbefreiungen und Steuersatzermäßigungen

Steuerbefreiung bei Kostenteilungsgemeinschaften

EuGH, Urteile v. 21.9.2017 - Rs. C-616/15 „Kommission/Deutschland“ [VAAAG-58222], Rs. C-326/15 „DNB Banka“ [JAAAF-06865] und Rs. C-605/15 „Aviva“ [JAAAF-70087]

Sachverhalte: In allen Sachverhalten stand zur Frage, wie weit die Steuerbefreiung für Kostenteilungsgemeinschaften nach Art. 132 Abs. Buchst. f MwStSystRL reicht. Im Einzelnen lagen den Entscheidungen folgende Sachverhalte zu Grunde:

Kommission/Deutschland : Deutschland beschränkt die Steuerbefreiung für Kostenteilungsgemeinschaften in § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG auf Ärzte. Die Europäische Kommission leitete deshalb ein Vertragsverletzungsverfahren gegen die Bundesrepublik ein, um festzustellen, dass hierdurch gegen die Verpflichtungen aus Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL verstoßen wurde.

DNB Banka : Die in Norwegen ansässige DNB Bank ist die Muttergesellschaft der DNB Nord mit Sitz in Dänemark. Die DNB Nord ist wiederum Muttergesellschaft verschiedener Tochtergesellschaften mit Sitz in unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten. Eine Tochtergesellschaft ist die lettische DNB Banka. Die DNB Bank erwarb eine Software von der Microsoft Ireland Operations Ltd., die sie in vollem Umfang bezahlte. Sie stellte die Software ihren Tochtergesellschaften gegen Umlage der Kosten zur Verfügung. Maßstab für die Berechnung der Umlage waren die vom jeweiligen Unternehmen der Gruppe konkret bezogenen Programme.

Aviva : Der Aviva-Konzern ist in Europa im Bereich von Versicherungsleistungen und der Absicherung von Rentenansprüchen tätig. Aviva beabsichtigte, Zentren für gemeinsame Dienstleistungen in mehreren Mitgliedstaaten zu schaffen. Diese Zentren sollten die zur Ausübung der Versicherungstätigkeit durch die Mitglieder dieses Konzerns unmittelbar erforderlichen Dienstleistungen erbringen (insbesondere Personal-, Finanz-, Buchhaltungs-, IT-, Verwaltungs-, Kundenserviceleistungen sowie Dienstleistungen im Bereich der Entwicklung neuer Produkte). Die Ausübung der Tätigkeit sollte durch eine Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung erfolgen, die selbst keinen Gewinn aus ihrer Tätigkeit erzielt. Mitglieder der Interessenvereinigung sollten ausschließlich Gesellschaften des Aviva-Konzerns sein, die im Versicherungswesen tätig sind.

Kernaussagen der Entscheidungen: Indem die Bundesrepublik Deutschland Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL durch § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG auf selbstständige Zusammenschlüsse von Personen beschränkt hat, deren Mitglieder nur eine begrenzte Anzahl von Berufen ausüben, hat sie gegen ihre Verpflichtungen aus der MwStSystRL verstoßen. Die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL erfasst nur Personen, deren Mitglieder eine in Art. 132 MwStSystRL genannte, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeit ausüben. Finanzdienstleistungen sowie Versicherungsleistungen sind hingegen nicht nach Art. 132 MwStSystRL, sondern nach Art. 135 MwStSystRL, steuerfrei. Zusammenschlüsse im Finanzdienstleistungs- bzw. Versicherungsbereich zur Teilung von Kosten können damit nicht in den Anwendungsbereich dieser Norm fallen. Entscheidend für dieses Ergebnis sind die allgemeine Systematik und der Zweck der Norm. So stehen Art. 132 MwStSystRL und Art. 135 MwStSystRL in unterschiedlichen Kapiteln von Titel XI. Zudem ist der Zweck des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL, dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten zu befreien. Diesen Zweck verfolgt Art. 135 MwStSystRL hingegen nicht. Das Wettbewerbskriterium des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL muss von den Mitgliedstaaten nicht wörtlich in die nationale Umsetzungsvorschrift übernommen werden. Auch Umsetzungsvorschriften, die eine einfache

Handhabung und Kontrolle durch die Behörden ermöglichen, sind nicht zu beanstanden, solange sich diese nicht auf die Bestimmung des Inhalts der Steuerbefreiungen der Richtlinie beziehen.

Hinweise: Der EuGH hat im Jahr 2017 neben den genannten drei Entscheidungen zu der Steuerbefreiung für sog. Kostenteilungsgemeinschaften nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL in einem weiteren Vertragsverletzungsverfahren gegen Luxemburg Stellung genommen.⁷ Nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL sind Dienstleistungen steuerfrei, die selbstständige Zusammenschlüsse von Personen, die eine Tätigkeit ausüben, die von der Steuer befreit ist oder für die sie nicht Stpfl. sind, an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke der Ausübung dieser Tätigkeit erbringen. Außerdem darf der Zusammenschluss von seinen Mitgliedern lediglich eine anteilige Kostenerstattung fordern. Schließlich darf die Befreiung nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führen. Durch zwei dieser vier Urteile ist nun höchstrichterlich geklärt, dass die Steuerbefreiung nicht von der Banken- und Versicherungsbranche in Anspruch genommen werden kann. Gerade in diesen Branchen besteht aber ein großes Interesse daran, konzerninterne Leistungen nicht mit Umsatzsteuer zu belasten, da andernfalls – aufgrund des Vorsteuerabzugsausschlusses – ein Kostenfaktor entsteht. Zwar kann in reinen Inlandssachverhalten die umsatzsteuerliche Organschaft hier eine Lösung bieten. Aufgrund deren Wirkungsbeschränkung auf das Inland verbleibt es aber bei der finalen Belastung von grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen. Das deutsche Recht beschränkt die Befreiung auf Ärzte in § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG. Insoweit liegt ein Unionsrechtsverstoß vor, so dass sich andere Branchen des Gemeinwohls in Deutschland unmittelbar auf die Steuerbefreiung des Art. 132 Abs. 1 Buchst. f MwStSystRL berufen können. Weiterhin verbleibt es auch nach diesen Entscheidungen bei den bestehenden Unsicherheiten hinsichtlich der Möglichkeit grenzüberschreitender Kostenteilungsgemeinschaften sowie der konkreten Prüfungskriterien, wann eine Wettbewerbsverzerrung vorliegt.

S. 593

EuGH-Vorlage – Steuerfreiheit für den Betrieb von Geldautomaten

BFH, Beschluss v. 28.9.2017 - V R 6/15 [CAAAG-70591];

anh. beim EuGH unter Rs. C-42/18 [IAAAG-77186]⁸

Sachverhalt: Die Klägerin installierte und pflegte für eine Bank die Software zum Betrieb von Geldausgabeautomaten, übernahm deren Befüllung und beriet die Bank beim laufenden Betrieb der Automaten. Bei Geldabhebungen wurden Daten gelesen, von der Klägerin elektronisch geprüft und an die Bank weitergeleitet. Nachdem die Klägerin das Ergebnis der Genehmigungsanfrage über die Transaktion erhielt, führte sie ggf. die Geldausgabe durch und sendete hierüber einen Datensatz an die Bank. Zur Frage stand, ob die Leistungen der Klägerin steuerfrei erbracht wurden.

Kernaussage der Entscheidung: Vor dem Hintergrund der EuGH-Entscheidung in der Rs. *Bookit*⁹ legte der BFH dem EuGH die Frage vor, ob technische und administrative Schritte, die ein Dienstleistungserbringer für eine einen Geldautomaten betreibende Bank und deren Bargeldauszahlungen mit Geldautomaten erbringt, nach Art. 13 Teil B Buchst. d Nr. 3 der Richtlinie 77/388/EWG steuerfrei sind, wenn gleichartige technische und administrative Schritte, die ein Dienstleistungserbringer für Kartenzahlungen beim Verkauf von Kinokarten erbringt, nicht steuerfrei sind. Der EuGH entschied in der genannten Rs., dass die Unerlässlichkeit einer Leistung für die Bewirkung

7 Zum EuGH-Urteil v. 4.5.2017 - Rs. C-274/15 „Kommission/Luxemburg“ [QAAAG-48534] vgl. bereits Becker, SteuerStud 9/2017 S. 538, 544 [MAAAG-48518].

8 Mann, USt direkt digital 3/2018 S. 2 [KAAAG-72058].

9 EuGH, Urteil v. 26.5.2016 - Rs. C-607/14 „Bookit“ [BAAAG-71452].

eines steuerfreien Umsatzes nicht ausreicht. Die einzelnen erbrachten Leistungen sind nicht hinreichend wesentlich und spezifisch, um die Steuerfreiheit zu rechtfertigen.

Hinweise: Leistungen werden auch in der Finanzdienstleistungsbranche immer häufiger auf Dienstleistungsgesellschaften ausgelagert. Dies führt umsatzsteuerlich regelmäßig zu steuerpflichtigen Leistungen, für die die Banken nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Hierdurch verteuern sich ihre Ausgangsleistungen. Eine Anwendung der Steuerbefreiung für Kostenteilungsgemeinschaften scheidet insoweit aus, wie der EuGH jüngst entschieden hat (s. o.). Inwieweit unmittelbar die Steuerbefreiung für Finanzdienstleistungen greifen kann, steht nun auf dem Prüfstand. Es bleibt zu wünschen, dass die Entscheidung des EuGH hier richtungsweisend sein wird.

Verkauf von „Wiesnbrezn“ als steuerermäßigte Lieferung

BFH, Urteil v. 3.8.2017 - V R 15/17 [NAAAG-56541]¹⁰

Sachverhalt: Die Klägerin pachtete Verkaufsstände in Oktoberfestzelten an, um Brezen an Festzeltbesucher zu verkaufen. Der Verkauf erfolgte durch sog. Brezenläufer, die durch das Zelt gingen, um die Brezen an die Besucher zu verkaufen. Strittig war, ob der Verkauf dieser Brezen dem ermäßigten Steuersatz von 7 % nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. mit Anlage 2 unterliegt.

Kernaussage der Entscheidung: Verzehrvorrichtungen wie Mobiliar zum Sitzen, Essen und Trinken, das im Eigentum Dritter steht, kann in der Beurteilung, ob eine ermäßigt zu besteuernende Speisenerlieferung oder eine dem Regelsteuersatz unterliegende Restaurationsleistung vorliegt, nur berücksichtigt werden, wenn dem Unternehmer ein Mitbenutzungsrecht an den Vorrichtungen zusteht. Hierfür ist ein Verfügungs- und Dispositionsbefugnis des Unternehmers erforderlich. Der Unternehmer muss den Kunden so u. a. Sitzplätze zuweisen dürfen. Besteht kein entsprechendes Recht, handelt es sich – wie im vorliegenden Sachverhalt – nur um eine Lieferung von Speisen zum ermäßigten Steuersatz.

Hinweise: Eine ähnliche Begründung lieferte auch das FG München in einer Entscheidung zur Speisenerlieferung in Biergärten durch den Pächter eines sich dort befindlichen Grillstands. Hier stand dem Unternehmer ein Verfügungsrecht an dem Mobiliar lt. Pachtvertrag zu, so dass von einer Restaurationsleistung auszugehen war. Die OFD NRW äußerte sich zu der Frage der Abgrenzung in Bäckereifilialen in einer Kurzinfo USt 3/2018 v. 26.4.2018.¹¹ Im Ergebnis wird es wohl weiterhin auf die konkreten Umstände des jeweiligen Einzelfalls ankommen. Jedoch schafft das Urteil weitere Klarheit, welche Abgrenzungskriterien in die Beurteilung einbezogen werden können.

Ermäßigter Steuersatz für Leistungen einer Krankenhauscafeteria

BFH, Urteil v. 3.8.2017 - V R 61/16 [TAAAG-62066]¹²

Sachverhalt: Der Kläger betrieb eine Cafeteria in einem Krankenhaus, wo er Speisen und Getränke verkaufte. Die Kunden konnten die erworbenen Speisen und Getränke an Tischen und Stühlen im Eingangsbereich des Krankenhauses verzehren. Besucher des Krankenhauses konnten das frei zu-

¹⁰ Becker, NWB 5/2018 S. 244 [KAAAG-70490].

¹¹ OFD Nordrhein-Westfalen v. 26.4.2018 - Kurzinfo USt 3/2018 [VAAAG-87538].

¹² Becker, NWB 5/2018 S. 244 [KAAAG-70490].

gängliche Mobiliar auch ohne Erwerb von Speisen und Getränken sowie außerhalb der Öffnungszeiten der Cafeteria als Treffpunkt und Aufenthaltsraum nutzen. Strittig war, welcher Steuersatz auf den Verkauf der Speisen und Getränke anzuwenden ist.

Kernaussage der Entscheidung: Die Bereitstellung von Mobiliar ist bei der Abgrenzung zwischen ermäßigt zu steuernder Speisenerlieferung und regelbesteuerter Restaurationsleistung nur als Dienstleistungselement zu berücksichtigen, wenn es ausschließlich dazu bestimmt ist, den Verzehr von Lebensmitteln zu erleichtern. Dienen die mit den fraglichen Gegenständen möblierten Räume hingegen auch anderen Zwecken (Warteräume, Treffpunkte), müssen sie in der Beurteilung unberücksichtigt bleiben.

S. 594

Hinweise: Die Entscheidung steht im Einklang mit den bisherigen Urteilen des BFH sowie des EuGH insbesondere zur Berücksichtigung von Mobiliar in Kinos.¹³ Auch hier dürfen die Sitze und Tische nicht grds. in die Beurteilung einbezogen werden, da sie nicht nur dem Verzehr von Speisen und Getränken, sondern auch dem Kinobesuch dienen.

Einheitlicher Steuersatz für einheitliche Leistung

EuGH, Urteil v. 18.1.2018 - Rs. C-463/16 „Stadion Amsterdam CV“ [QAAAG-71408]¹⁴

Sachverhalt: Die „Stadion Amsterdam BV“ betreibt das Amsterdamer Fußballstadion. Außerhalb der Nutzungszeiten für sportliche Veranstaltungen sowie Konzerte können Besucher an Besichtigungstouren einschließlich eines Besuchs des dem Stadion angeschlossenen Museums teilnehmen. Ein Besuch des Museums ohne Teilnahme an der Führung war damals nicht möglich. Fraglich war, ob für die Führungen ganz oder teilweise eine Steuerermäßigung in Anspruch genommen werden kann.

Kernaussage der Entscheidung: Eine einheitliche Leistung, die aus zwei separaten Bestandteilen besteht, für die bei getrennter Erbringung unterschiedliche Mehrwertsteuersätze gelten würden, kann nur mit dem für diese einheitliche Leistung geltenden Mehrwertsteuersatz besteuert werden. Dieser bestimmt sich nach dem Hauptbestandteil der Leistung. Dies gilt auch dann, wenn der Preis jedes Bestandteils grds. einzeln bestimmt werden könnte.

Hinweise: Der EuGH bekräftigt in seinem Urteil zunächst seine Grundsätze zur Abgrenzung von einheitlichen Leistungen zu Einzelleistungen, die der nationalen Sichtweise in Abschnitt 3.10 UStAE entspricht. Nach nationalem Recht können Leistungsbestandteile einheitlicher Leistungen jedoch hinsichtlich einer Steuersatzermäßigung oder einer Steuerbefreiung unterschiedlich beurteilt werden. Dem bereitete der EuGH mit seiner Entscheidung ein Ende, indem er ausdrücklich urteilte, dass eine einheitliche Leistung nur einem einheitlichen Steuersatz unterliegen kann. Dies gilt damit auch für Nebenleistungen zu einer Hauptleistung. Anpassungsbedarf kann sich insbesondere im Hinblick auf Nebenleistungen zu Übernachtungsleistungen, die dem Regelsteuersatz unterliegen würden (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG), sowie für die Grundstücksvermietung unter Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG) ergeben. Eine einheitliche steuerfreie bzw. steuerermäßigte Behandlung wäre nun denkbar.

13 BFH, Urteil v. 30.6.2011 - V R 3/07, BStBl 2013 II S. 241 [LAAAD-93770]; EuGH, Urteile v. 10.3.2011 - Rs. C-497/09 „Manfred Bog“, Rs. C-499/09 „CinemaxX Entertainment GmbH & Co. KG“, Rs. C-501/09 „Lothar Lohmeyer“ und Rs. C-502/09 „Fleischerei Nier GmbH & Co. KG“, BStBl 2013 II S. 256 [OAAAD-75602].

14 Grambeck, NWB 21/2018 S. 1514 [FAAAG-83573].

Keine Steuerpflicht der Vermietung an Pauschallandwirte

BFH, Urteil v. 1.3.2018 - V R 35/17 [YAAAG-83801]¹⁵

Sachverhalt: Der Kläger errichtete verschiedene Gebäude, die er an eine GbR, bestehend aus ihm und seiner Ehefrau, verpachtete. Die GbR nutzte die Gebäude i. R. ihres landwirtschaftlichen Betriebs und versteuerte ihre Umsätze pauschal. Um den Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Gebäude geltend machen zu können, optierte der Kläger im Pachtvertrag zur Umsatzsteuerpflicht. Strittig war, ob der Kläger Vorsteuern aus der Gebäudeerrichtung geltend machen konnte.

Kernaussage der Entscheidung: Die Beurteilung des § 9 Abs. 2 UStG muss leistungsbezogen erfolgen. Aufgrund des Regelungszusammenhangs zwischen § 9 Abs. 2 UStG und § 15 UStG müssen beide Regelungen gleich ausgelegt werden. Da der Vorsteuerabzug in § 24 Abs. 1 S. 4 UStG ausdrücklich ausgeschlossen ist, muss § 9 Abs. 2 UStG auch auf Pauschallandwirte Anwendung finden. Dafür spricht zudem der Regelungszweck – die Vermeidung von Vorschaltmodellen –, so dass für Pauschallandwirte keine andere Regelung gelten darf als für Unternehmer, die steuerfreie Umsätze erbringen (z. B. Banken, Versicherungen). Zwar ist für Pauschallandwirte im Gegensatz dazu der Vorsteuerabzug pauschalierend möglich. Dies stellt jedoch keinen Regelvorsteuerabzug i. S. des § 15 UStG dar, sondern dient der Pauschalierung.

Hinweise: Der BFH setzt mit seiner Entscheidung einem beliebten und häufigen Gestaltungsmodell der LuF ein Ende und stellt sich gegen Abschnitt 9.1 Abs. 2 UStAE. Ist die Vermietung bzw. Verpachtung zwingend steuerfrei, greift eine Option ins Leere. Ihr Widerruf wäre wirkungslos. Wurde Umsatzsteuer für diese Leistungen gesondert ausgewiesen, wird sie nach § 14c Abs. 1 UStG vom Vermieter geschuldet. Für die Vergangenheit besteht aufgrund abweichender Verwaltungsauffassung Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 2 AO. Daneben könnten u. U. auch Unternehmer i. S. des §§ 23, 23a UStG nach der Begründung des BFH von der Rspr. betroffen sein. Eine Begrenzung der Anwendung der Urteilsgrundsätze auf pauschal versteuernde Land- und Forstwirte durch die Finanzverwaltung ist zu wünschen. Eine Äußerung steht noch aus.

V. Bemessungsgrundlage

Entgeltminderung für gesetzlich verpflichtende Abschläge/Nachlässe

EuGH, Urteil v. 20.12.2017 - Rs. C-462/16 „Boehringer Ingelheim Pharma“ [LAAAG-70562]¹⁶

Sachverhalt: Klägerin ist ein Hersteller für Arzneimittel, die umsatzsteuerpflichtig an Apotheken bzw. Großhändler zur Weiterlieferung an Apotheken geliefert wurden. Die Apotheken gaben die Arzneimittel sowohl an gesetzlich als auch an privat Krankenversicherte ab. Die Klägerin musste aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung im Arzneimittelrabattgesetz den privaten Krankenversicherungen sowie Trägern der Beihilfe und Heilfürsorge Abschläge auf die Arzneimittelpreise gewähren. Der BFH legte dem EuGH die Frage vor, ob diese Abschläge das Entgelt aus dem Verkauf der Arzneimittel an die Apotheken bzw. Großhändler mindern.

S. 595

¹⁵ Vanheiden, USt direkt digital 11/2018 S. 2 [FAAAG-85530].

¹⁶ Mann, USt direkt digital 1/2018 S. 11 [OAAAG-69528].

Kernaussage der Entscheidung: Bemessungsgrundlage der Arzneimittellieferung ist der Betrag, der dem Preis entspricht, zu dem die Arzneimittel an die Apotheken bzw. die Großhändler verkauft wurden abzgl. des Abschlags, der gegenüber den privaten Krankenversicherungen anfällt, wenn diese ihren Versicherten die Kosten der Arzneimittel erstatten. Maßgeblich ist, dass eine gesetzliche Verpflichtung zur Abschlagszahlung besteht. Eine Minderung der Bemessungsgrundlage muss schließlich immer dann erfolgen, wenn der Unternehmer nach Ausführung seines Umsatzes die ihm zustehende Gegenleistung im Ergebnis nicht vollständig vereinnahmt hat.

Hinweise: Abschläge, die Pharmaunternehmen privaten Krankenversicherungen gewähren, stellen aus nationaler Sicht bislang keine Entgeltminderung für die Arzneimittellieferung an die Großhändler bzw. Apotheken dar. Bei gesetzlichen Krankenkassen kann das Entgelt hingegen gemindert werden.

Der EuGH urteilte nun, dass eine Minderung auch bei Abschlägen an private Krankenversicherungen möglich sein muss. Er kam zu dem Ergebnis, dass ein Leistungsaustausch unmittelbar zwischen dem Hersteller der Arzneimittelprodukte und der privaten Krankenversicherung besteht. Die Zahlungen der Versicherten an die Apotheken bzw. Großhändler stellen Entgelt von dritter Seite dar. Der EuGH bestätigt mit dem Urteil seine Rspr., wonach Bemessungsgrundlage nur die tatsächlich erhaltene Gegenleistung sein kann. Es darf folglich nicht mehr Umsatzsteuer erhoben werden, als vom leistenden Unternehmer tatsächlich vereinnahmt wurde. Fordern die Versicherten die Erstattung von der privaten Krankenversicherung und erhält die Versicherung gemäß dem nationalen Recht den Abschlag vom Arzneimittelhersteller, mindert sich hierdurch das Entgelt der Lieferung an die private Versicherung.

VI. Vorsteuerabzug

Auflösung eines langfristigen Pachtvertrags gegen Entgelt

BFH, Urteil v. 13.12.2017 - XI R 3/16 [OAAAG-81723]¹⁷

Sachverhalt: Der Kläger war Eigentümer eines Grundstücks, das er langfristig steuerpflichtig verpachtet hatte. Noch vor Ablauf des Pachtvertrags beschloss er, das Grundstück zu veräußern. Um es gewinnbringender verkaufen zu können, schloss er mit dem Pächter eine Aufhebungsvereinbarung. Demnach endete der Pachtvertrag vorzeitig und konnte zudem während der verkürzten Vertragslaufzeit gekündigt werden. Im Gegenzug verpflichtete sich der Kläger, eine Entschädigung an den Pächter zu zahlen. Der Pächter kündigte das Pachtverhältnis und stellte dem Kläger die vereinbarte Entschädigung in Rechnung. Im Anschluss daran veräußerte der Kläger das Grundstück umsatzsteuerfrei. Fraglich war, ob der Vorsteuerabzug aus der Entschädigungszahlung möglich ist.

Kernaussage der Entscheidung: Der Vorsteuerabzug ist in vollem Umfang möglich, da es auf die Verwendungsabsicht des Klägers nicht ankommt. Eine Aufteilung nach § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG kommt nicht in Betracht. Die Entschädigungszahlung diente zwar nicht dazu, steuerpflichtige Verpachtungsumsätze auszuführen, sondern diese Tätigkeit zu beenden. Der Vorsteuerabzug ist jedoch dennoch nicht ausgeschlossen, da die Kosten zur vorzeitigen Beendigung noch zu den allgemeinen Aufwendungen der steuerpflichtigen Verpachtungstätigkeit zuzurechnen sind und damit Kostenelemente der steuerpflichtigen Verpachtungsumsätze sind.

¹⁷ Vanheiden, USt direkt digital 9/2018 S. 4 [FAAAG-83077].

Hinweise: Der BFH stellt mit seinem Urteil klar, dass Aufwendungen zur Beendigung einer umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen können. Dass die Aufwendungen vorrangig dadurch motiviert waren, einen höheren Erlös bei einer steuerfreien Veräußerung zu erzielen, ist hingegen unerheblich. Die Entscheidung erhellt damit wiederum einen Teil der Beurteilung des Verwendungszusammenhangs zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung zur Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuer. Maßgeblich war im vorliegenden Streitfall jedoch darüber hinaus die Tatsache, dass der Pachtvertrag im Zeitpunkt des Leistungsbezugs noch bestand.

Vorsteuerabzug bei gemischter Nutzung eines Marktplatzes

BFH, Urteil v. 3.8.2017 - V R 62/16 [RAAAG-64229]¹⁸

Sachverhalt: Die Klägerin, eine Stadt, errichtete einen Marktplatz in der Stadtmitte mit unterschiedlichen Baulichkeiten und Installationen. Der Platz wurde sowohl von Kurgästen gegen Kurbeitrag als auch von Dritten unentgeltlich genutzt. Die Stadt selbst nutzte ihn für verschiedene kostenfreie Veranstaltungen. Sie machte den Vorsteuerabzug auf die Umbaukosten i. R. ihrer Kurverwaltung (unternehmerischer Bereich) geltend. Das FG versagte den Vorsteuerabzug insbesondere, weil die Zuordnungsentscheidung nicht innerhalb der Frist des 31.5. des Folgejahres ausgeübt worden war.

Kernaussage der Entscheidung: Ein Zuordnungswahlrecht besteht nur bei einer gemischt wirtschaftlichen und privaten Nutzung, nicht jedoch bei einer gemischt wirtschaftlichen und hoheitlichen Nutzung. Hier kommt lediglich eine Aufteilung der Vorsteuern in Betracht.

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist nur dann wirtschaftlich tätig, wenn sie eine wirtschaftliche und damit nachhaltige Tätigkeit zur Erbringung von entgeltlichen Leistungen ausübt, die sich aus ihrer Gesamtbetätigung heraushebt. Sofern sie auf öffentlich-rechtlicher Grundlage handelt, kann sie nur Unternehmer sein, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Für die Frage des Vorsteuerabzugs ist entscheidend, ob die Aufwendungen in einem unmittelbaren und direkten Zusammenhang mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit stehen.

S. 596

Hinweise: Das Urteil macht deutlich, dass zwischen der Zuordnung eines Gegenstands bzw. einer Leistung zum Unternehmen und der Zurechnung von Vorsteuern nach der Verwendung zu unterscheiden ist. Der BFH bleibt seiner Rspr. treu, wonach ein Zuordnungswahlrecht nur bei gemischt unternehmerischer und privater Nutzung zum Tragen kommt (s. auch Abschnitt 15.2c Abs. 2 UStAE). Für private Unternehmen dürften sich demnach aus der Entscheidung keine gravierenden Auswirkungen ergeben.

Vorsteuerabzug aus der Dacherneuerung für eine Photovoltaikanlage

BFH, Urteil v. 3.8.2017 - V R 59/16 [EAAAG-57380]¹⁹

Sachverhalt: Die Klägerin mietete von ihrem Ehemann eine Teilfläche des Daches seines Gebäudes zum Betrieb einer Photovoltaikanlage entgeltlich an. Sie speiste den erzeugten Strom gegen Ent-

¹⁸ Walkenhorst, USt direkt digital 23/2017 S. 2 [XAAAG-65478].

¹⁹ Korn, NWB 41/2017 S. 3112 [KAAAG-58697].

gelt ein. Das Gebäude wurde ausschließlich privat genutzt. Für die Dachrenovierung entstanden der Klägerin Aufwendungen, für die sie den Vorsteuerabzug geltend machte.

Kernaussage der Entscheidung: Die Verhältnisrechnung zur Ermittlung der unternehmerischen Mindestnutzung von 10 % (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG) bezieht sich auf den Liefergegenstand und dessen Verwendung insgesamt. Im Sachverhalt muss damit die gesamte Dach- und Wohnfläche in die Berechnung einbezogen werden. Eine Begrenzung nur auf die angemietete Teilfläche kommt nicht in Betracht.

Hinweise: Werden Dachmodernisierungsmaßnahmen in ähnlichen Gestaltungen beabsichtigt, kann es empfehlenswert sein, dass die Arbeiten (teilweise) durch den Verpächter der Flächen in Auftrag gegeben werden, um einen Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Für die Ermittlung des Verhältnisses der unternehmerischen Nutzung muss für Flächen, die nicht angemietet werden, ein fiktiver Umsatz ermittelt werden.²⁰

Ausstellungsdatum für Vorsteuerabzug ausreichend

BFH, Urteil v. 1.3.2018 - V R 18/17 [SAAAG-85180]

Sachverhalt: Die Klägerin machte den Vorsteuerabzug aus Rechnungen aus Fahrzeuglieferungen geltend, die weder Angaben zur Steuernummer des Lieferanten noch eindeutige Angaben zum Lieferzeitpunkt enthielten. Lediglich die Angabe der Steuernummer wurde durch Rechnungsberichtigungen nachgeholt. Strittig war, ob zum Vorsteuerabzug berechtigende ordnungsgemäße Rechnungen vorlagen.

Kernaussage der Entscheidung: Rechnungen, die fehlende oder fehlerhafte Angaben aufweisen, können mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung berichtigt werden. Dies gilt jedenfalls dann, wenn es sich um eine berichtigungsfähige Erstrechnung handelt, die Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält.

Für die Angabe des Leistungszeitpunkts genügt die Angabe des Kalendermonats (§ 31 Abs. 4 UStV). Diese Angabe kann sich unter Berücksichtigung des Unionsrechts auch aus dem Ausstellungsdatum ergeben, wenn nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem die Rechnung ausgestellt wurde. Die Finanzverwaltung muss bei der Prüfung einer Rechnung auf Ordnungsmäßigkeit auch Informationen berücksichtigen, die vom Stpfl. zusätzlich beigebracht werden.

Hinweise: Der BFH lockert mit seinem Urteil die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG setzt dieser eine ordnungsgemäße Rechnung als materielle Voraussetzung voraus. Dies steht bereits im Widerspruch zur Rspr. des EuGH,²¹ der die Rechnung lediglich als formelle Ausübungsvoraussetzung des Vorsteuerabzugsrechts betrachtet.

Der BFH erkennt eine unvollständige Rechnung im Einzelfall auch als ordnungsgemäß an, wenn sich Angaben entweder aus zur Verfügung gestellten Informationen durch den leistenden Unternehmer selbst oder aus den Umständen des Einzelfalls (z. B. Branchenüblichkeit) ergeben. Dabei folgt der BFH mit seiner Entscheidung der sehr weiten Rspr. des EuGH in der Rs. *Barlis O6*.²² Dem folgte bereits das FG München als Vorinstanz.²³

²⁰ BFH, Urteil v. 19.7.2011 - XI R 29/09 [LAAAD-94862], vgl. hierzu Becker, SteuerStud 7/2017 S. 421 [LAAAG-43991].

²¹ EuGH, Urteil v. 15.9.2016 - Rs. C-518/14 „Senatex“ [XAAAF-82024]; vgl. hierzu auch Oldiges, NWB 48/2017 S. 3622 [JAAAG-62924].

Das Urteil steht im Widerspruch zur i. Ü. sehr formalen Betrachtungsweise des BFH, wenn es um die Frage der Ordnungsmäßigkeit einer Rechnung geht. Daneben bekräftigt er aber seine Rspr. einer Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt einer Erstrechnung mit dem Mindestinhalt der Angaben zum Rechnungsaussteller, des Leistungsempfängers, der Leistungsbeschreibung, des Entgelts und der gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer. Hinsichtlich dieses erforderlichen Mindestinhalts findet sich jedoch keine Entsprechung in der Rspr. des EuGH.

S. 597

VII. Besondere Besteuerungsarten und Steuererhebung

Margenbesteuerung für Reiseleistungen auch an Unternehmer

EuGH, Urteil v. 8.2.2018 - Rs.C-380/16 „Kommission vs. Deutschland“ [WAAAG-72375]²⁴

Sachverhalt: Nach § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG ist die Margenbesteuerung für Reiseleistungen auf Leistungen an Reisende zur nichtunternehmerischen Verwendung beschränkt. Daneben kann die Marge nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG für mehrere Reisen zusammengefasst pauschal ermittelt werden. Nach Auffassung der Europäischen Kommission steht dies nicht im Einklang mit Art. 306–310 MwStSystRL. Sie leitete folglich ein Vertragsverletzungsverfahren beim EuGH ein.

Kernaussage der Entscheidung: Eine Beschränkung der Margenbesteuerung durch die Mitgliedstaaten auf Leistungen an Nichtunternehmer oder für den nichtunternehmerischen Bereich eines Unternehmers ist nicht möglich. Die Margenbesteuerung kommt deshalb auch bei an Unternehmen erbrachten Reiseleistungen zur Anwendung. Die mit der Sonderregelung verfolgten Ziele können hierdurch besser verwirklicht werden. Reisebüros müssen dabei nicht nach der Art ihrer Kunden, an die sie ihre Leistungen erbringen, unterscheiden. Daneben ist eine pauschale Ermittlung der Gewinnmarge nicht zulässig. Die Marge muss so ermittelt werden, dass auf jede einheitliche Dienstleistung Bezug genommen wird.

Hinweise: Liegen Reiseleistungen vor, findet die Margenbesteuerung zwingend Anwendung. Demnach wird die Umsatzsteuer nur auf die Differenz zwischen dem Entgelt, das der Kunde zahlt, und den Aufwendungen des Unternehmers für zugehörige Reisevorleistungen erhoben. Im Gegensatz zu Deutschland, wenden andere Mitgliedstaaten (z. B. Polen, Italien, Tschechien, Griechenland, Frankreich, Finnland, Portugal oder Spanien) diese Sonderregelung auch auf Leistungen an andere Unternehmer an.

Der Anwendungsbereich der Regelung wurde durch den EuGH nun auch für das deutsche Recht erheblich erweitert. Bei Anwendung der Margenbesteuerung ist der Vorsteuerabzug auf Reisevorleistungen ausgeschlossen. Auch wenn Umsatzsteuer nur auf die Marge anfällt, kann das Urteil damit auch nachteilige Folgen für Unternehmer bergen. Vor einer Anpassung der nationalen Regelung können sich Unternehmer entweder unmittelbar auf die unionsrechtliche Sonderregelung berufen oder weiterhin das nationale Recht anwenden. Dabei ist für sämtliche innerhalb eines VZ getätigten Reiseumsätze zu prüfen, ob die Margenbesteuerung nach der Sonderregelung im Vergleich zur Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen günstiger ist. Nicht geklärt durch das Urteil wurde die ebenfalls noch offene Frage, ob die Margenbesteuerung nur für Leistungsbündel oder auch für Einzelleistungen zur Anwendung kommt.

22 EuGH, Urteil v. 15.9.2016 - Rs. C-516/14 „Barlis 06“ [HAAAF-82025]; vgl. hierzu auch Trinks, NWB 26/2018 S. 1872 [SAAAG-86836].

23 FG München, Urteil v. 29.3.2017 - 3 K 2565/16 [YAAAG-51086]; s. auch Seifert, StuB 13/2018 S. 478 [PAAAG-88162].

24 Hartman, NWB 20/2018 S. 1444 [WAAAG-82270].

Anschrift des Leistungsempfängers auf der Rechnung

EuGH, Urteil v. 15.11.2017 - Rs. C-374/16 und Rs. C-375/16

„Geissel und Butin“ [ZAAAG-62440]²⁵

Sachverhalt: Der EuGH hatte über zwei Vorabentscheidungsersuchen des BFH zu entscheiden. In beiden Fällen ging es um Kfz-Händler, die den Vorsteuerabzug aus Pkw-Lieferungen beehrten und hierfür Rechnungen vorlegten, auf denen der Lieferant eine Anschrift angab, unter der er lediglich postalisch erreichbar war. Strittig war, wie die Pflichtangabe der Anschrift auf der Rechnung für Zwecke des Vorsteuerabzugs auszulegen ist und ob insbesondere eine wirtschaftliche Aktivität an der angegebenen Anschrift erforderlich ist oder nicht.

Kernaussage der Entscheidung: Der Begriff „Anschrift“ hat für gewöhnlich die Bedeutung, dass eine Person unter dieser erreichbar ist. Er erfasst folglich auch eine Briefkastenanschrift. Der Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung stellt nur eine formelle Bedingung für das Recht auf Vorsteuerabzug dar. Sind die materiellen Anforderungen erfüllt, ist der Vorsteuerabzug zu gewähren, selbst wenn der Stpfl. bestimmten formellen Bedingungen nicht genügt hat. Die Rechnungsmerkmale dienen der Finanzverwaltung dazu, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und ggf. das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren. Wesentliche Informationsquelle hierfür ist die USt-IdNr. Um das Vorsteuerabzugsrecht nachprüfen zu können, ist es nicht nötig, den Begriff der „Anschrift“ enger zu fassen und zu verlangen, dass die Anschrift des leistenden Unternehmers in seinen Rechnungen den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit aufführen muss.

Hinweise: Nach § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG bedarf es für die Ordnungsmäßigkeit einer Rechnung der vollständigen Anschrift des leistenden Unternehmers. Nach bisheriger Rspr. des BFH ist hierfür die Angabe des Orts der wirtschaftlichen Tätigkeit maßgeblich.²⁶ Danach reichte es für die Ordnungsmäßigkeit einer Rechnung nicht aus, wenn der leistende Unternehmer als eigene Anschrift eine bloße Briefkastenadresse angibt, unter der er nur postalisch erreichbar ist. Der BFH stützte diese Rspr. im Wesentlichen auf das Urteil des EuGH in der Rs. *Planzer Luxembourg* zum Begriff des Sitzes der wirtschaftlichen Tätigkeit für Zwecke des Vorsteuervergütungsverfahrens.²⁷ Nachdem der EuGH aber in seinem Urteil in der Rs. *PPUH Stehcamp* den Vorsteuerabzug nicht versagte, obwohl die Rechnung als Anschrift lediglich den Gesellschaftssitz angab, an dem keine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wurde,²⁸ zweifelten beide Umsatzsteuersenate des BFH an der bisherigen Rspr. und legten dem EuGH jeweils einen Fall zur Vorabentscheidung vor. Mit seinem Urteil antwortet der EuGH in aller Deutlichkeit, dass eine tatsächliche unternehmerische Tätigkeit an der angegebenen Anschrift nicht erforderlich ist. Damit kann der Vorsteuerabzug auch aus Rechnungen geltend gemacht werden, die lediglich an ein Postfach oder eine Briefkastenadresse eines jedoch tatsächlich existenten Leistungsempfängers gehen. Der BFH hat seine Rspr. inzwischen geändert und Briefkastenadressen als Anschrift zugelassen (vgl. hierzu S. 584).

S. 598

²⁵ Oldiges, NWB 48/2017 S. 3622 [JAAAG-62924]; Gehm, USt direkt digital 22/2017 S. 9 [YAAAG-62556].

²⁶ BFH, Urteil v. 22.7.2015 - V R 23/14, BStBl 2015 II S. 914 [DAAAF-00986]; vgl. hierzu Esch, USt direkt digital 4/2018 S. 10 [PAAAG-72963].

²⁷ EuGH, Urteil v. 28.6.2007 - Rs. C-73/06 „Planzer Luxembourg“ [ZAAAC-53756].

²⁸ EuGH, Urteil v. 22.10.2015 - Rs. C-277/14 „PPUH Stehcamp“ [PAAAF-08204].

VIII. Steuererhebung

Sollbesteuerung auf dem Prüfstand

BFH, Beschluss v. 21.6.2017 - V R 51/16 [QAAAG-57389]²⁹

Sachverhalt: Eine Vermittlerin von Profifußballspielern erhielt von den Fußballvereinen Provisionen für erfolgreiche Vermittlungen. Die Auszahlung erfolgte ratenweise über die Laufzeit und in Abhängigkeit des Bestehens der Spielerverträge. Teilweise wurden die Provisionen erst drei Jahre nach erfolgreicher Vermittlung (= Zeitpunkt der Leistungserbringung) ausgezahlt. Fraglich war, ob eine Umsatzbesteuerung bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung erfolgen darf, auch wenn die tatsächliche Zahlung erst erheblich später erfolgt.

Kernaussage der Entscheidung: Der BFH hegt Zweifel daran, dass die Sollbesteuerung unionsrechtskonform ist. Da der Unternehmer als Steuereinnahmer des Staats fungiert, könnte eine Vorfinanzierung öffentlicher Gelder durch den Unternehmer nicht gerechtfertigt sein. Das System der Umsatzsteuer basiert auf dem Grundsatz der Proportionalität, wonach die Umsatzsteuer zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportional anzuwenden ist. Demnach erscheint es fraglich, ob das Entgelt nicht nur in der Höhe zum Ansatz kommen darf, in der es bereits fällig bzw. nicht mehr ungewiss ist. Schließlich fordert der allgemeine Gleichbehandlungsgrundsatz, dass vergleichbare Sachverhalte gleich behandelt werden und eine Ungleichbehandlung gerechtfertigt werden kann. Zwischen Ist- und Sollbesteuerung besteht nach Auffassung des BFH eine solche ungerechtfertigte Ungleichbehandlung.

Hinweise: Unternehmer schulden Umsatzsteuer auf ihre Leistungen regelmäßig unabhängig von Rechnungsstellung und Zahlungseingang bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung (sog. Sollbesteuerung). Dies führt nicht selten zu einer umfangreichen Vorfinanzierung durch den Unternehmer. Aufgrund dessen ließ der BFH bereits im Jahr 2013 eine Steuerberichtigung bei Leistungserbringung aufgrund von Uneinbringlichkeit zu, wenn der Entgeltanspruch aufgrund eines vertraglichen Einbehalts zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen über zwei bis fünf Jahre nicht verwirklicht werden kann.³⁰ Die Finanzverwaltung übernahm dies zwar in Abschnitt 17.1 Abs. 5 Satz 3 UStAE, setzt jedoch enge Bedingungen hieran (z. B. Ausschluss einer Bankbürgschaft). Das Niedersächsische FG als Vorinstanz der Vorlageentscheidung führte die Rspr. des BFH fort, so dass von einer Uneinbringlichkeit auch dann ausgegangen werden könne, wenn aufgrund von Fälligkeitsvereinbarungen für mehr als zwei Jahre nicht mit einer Entgeltvereinnahmung zu rechnen ist.³¹

²⁹ Nacke, NWB 41/2017 S. 3124 [CAAAG-58451].

³⁰ BFH, Urteil v. 24.10.2013 - V R 31/12, BStBl 2015 II S. 674 [QAAAE-54618].

³¹ FG Niedersachsen, Urteil v. 18.8.2016 - 5 K 288/15, EFG 2016 S. 1925 [YAAAF-85009].

AUTORIN



Dr. Stefanie Becker,
 Dipl. Wirtschaftsjuristin, Dipl. Finanzwirtin (FH), Steuerberaterin, ist als Beraterin und Autorin im nationalen und internationalen Umsatzsteuerrecht tätig (www.umsatzsteuer3.de) sowie darüber hinaus als Dozentin u. a. für das Steuerrechts-Institut KNOLL.

SteuerStud RechtsprechungsRadar im Überblick	
Umsatzsteuer	SteuerStud 9/2018 S. 589 [SAAAG-85128]
Einkommensteuer: Gewinneinkünfte und Gewinnermittlung	SteuerStud 10/2018
Einkommensteuer: Überschusseinkünfte	SteuerStud 11/2018
Einkommensteuer: Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen, Tarifvorschriften und Steuerermäßigungen	SteuerStud 12/2018
Körperschaft-, Gewerbesteuer- und Umwandlungssteuerrecht	SteuerStud 1/2019
Bilanzsteuerrecht	SteuerStud 2/2019
Internationales Steuerrecht	SteuerStud 3/2019
Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer	SteuerStud 4/2019
Verfahrensrecht (AO)	SteuerStud 5/2019
Insolvenzrecht/Insolvenzsteuerrecht	SteuerStud 7/2019
Handels- und Gesellschaftsrecht	SteuerStud 8/2019

Fundstelle(n):

SteuerStud 9/2018 Seite 589
 [SAAAG-85128]