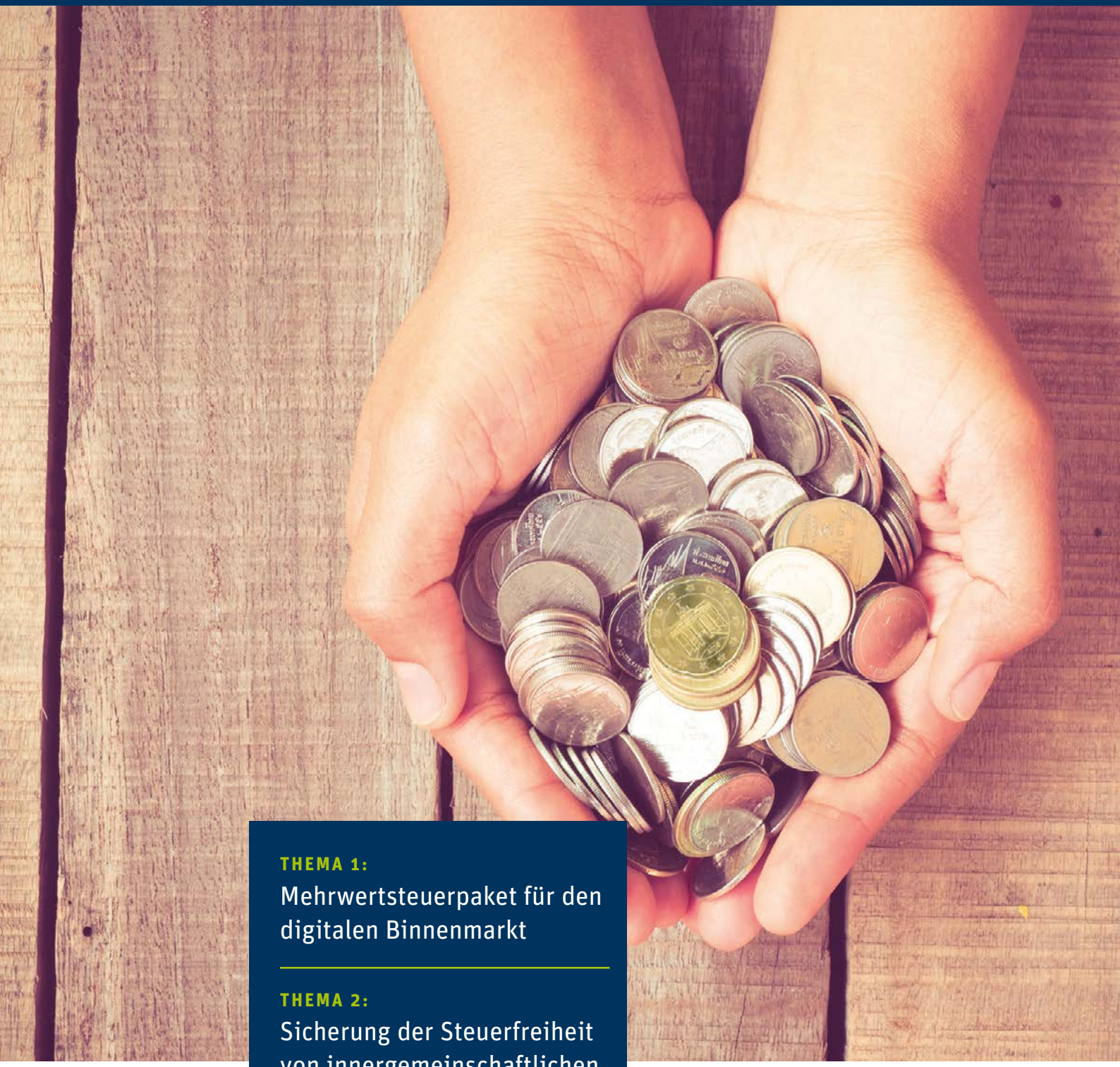
Newsletter Umsatzsteuer 1-2017

Für unsere Mandanten, Geschäftspartner und Unternehmen der Region



THEMA 1:
Mehrwertsteuerpaket für den digitalen Binnenmarkt

THEMA 2:
Sicherung der Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Transaktionen

THEMA 3:
Umsatzsteuerliche Organschaft

HLB STÜCKMANN

EDITORIAL

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Europäische Kommission arbeitet an weiteren Vereinfachungen bei grenzüberschreitenden Leistungen. Bisher entfällt nur bei elektronischen Dienstleistungen an Nichtunternehmer in einem EU-Mitgliedstaat die dortige Registrierungspflicht. Es gibt den begrüßenswerten Vorschlag, dass dieses Mini-One-Stop-Shop-Verfahren z.B. auch auf den Versandhandel ausgeweitet werden soll. Hier wird sich aber noch zeigen müssen, wie es mit der Einigungsfähigkeit der EU für die nötigen Beschlüsse bestellt ist.

Bei umsatzsteuerlichen Organschaften rückt die finanzielle und die organisatorische Eingliederung durch neue Rechtsprechung und die Reaktion der Finanzverwaltung hierauf verstärkt in den Fokus. Alle Personengesellschaften können unter bestimmten Voraussetzungen umsatzsteuerliche Organgesellschaft sein. In der Literatur wird über die Einführung eines Feststellungsverfahrens diskutiert. Ob es allerdings dazu kommt, ist ungewiss.

Zusammen mit meinen Kollegen wünsche ich mir, dass einige Informationen dieses Newsletters für Sie nützlich sind.

Einen angenehmen Sommer!

Mit freundlichen Grüßen
Ihre Regina Schmidt

INHALT

Das Mehrwertsteuerpaket für den digitalen Binnenmarkt	3
Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Verbringens bzw. der innergemeinschaftlichen Lieferung bei bloßem Fehlen der USt-IdNr.	3
Innergemeinschaftliche Lieferung unter Nutzung eines Konsignationslagers	4
Vorsteuerabzug: Rückwirkende Rechnungsberichtigung	5
Vorsteuerabzug aus Anzahlungen ohne späteren Erhalt von Leistungen (Vorlagebeschlüsse des BFH an den EuGH vom 21.9.2016)	6
BMF-Schreiben Ergänzung Umsatzsteueranwendungserlasses zum Vorsteuerabzug aus Leistungen zur Einwerbung von Kapital für einen Beteiligungserwerb	7
Der Vorsteuerabzug und die Postfachadresse	8
Vorsteueraufteilung bei Vermietung gemischt genutzter Immobilien	9
BMF-Schreiben zur USt-Behandlung von grenzüberschreitenden „Fernwartungen“ (vom 10.2.2017)	11
Sale-and-lease-back – Schreiben des BMF vom 26.1.2017	12
Umsatzsteuerliche Behandlung des zahnärztlichen Eigenlabors	12
Umsatzsteuerliche Behandlung von Pharmarabatten (§ 130 a SGB V und § 1 AMRabG)	13
Umsatzsteuerliche Organschaft bei Personengesellschaften und Anforderungen an organisatorische Eingliederung	13
Umsatzsteuerliche Organschaft bei Insolvenz	14
Umsatzsteuerbefreiung bei bestimmten Kostengemeinschaften	15

Das Mehrwertsteuerpaket für den digitalen Binnenmarkt

Aktuelle Situation:
Unternehmer, die elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer in einem anderen Mitgliedstaat der EU erbringen, müssen diese Umsätze im Bestimmungsland, also in dem anderen Mitgliedstaat, der Umsatzsteuer unterwerfen.

Vermeidung der Registrierungspflicht in anderen EU-Staaten nur bei elektronischen Dienstleistungen an Nichtunternehmer durch Mini-One-Stop-Shop

Um eine Registrierungspflicht in dem anderen EU-Mitgliedstaat zu vermeiden, gilt die Sonderregelung des Mini-One-Stop-Shops. Der Unternehmer registriert sich beim Bundeszentralamt für Steuern und meldet dort die ausländischen Umsätze und Umsatzsteuerbeträge. Die Steuerbeträge sind dann zentral an die Bundeskasse zu überweisen.

Die Vereinfachungen durch das Mini-One-Stop-Shop-Verfahren sind momentan allerdings nur im Bereich der elektronischen Dienstleistungen anzuwenden. Die Europäische Kommission hat am 1.12.2016 ein Paket von Vorschlägen beschlossen, das auch den grenzüberschreitenden Handel vereinfachen soll.

Die Europäische Kommission hat am 1.12.2016 ein Maßnahmenpaket beschlossen:

Erste Reformen sind bereits für 2018 vorgesehen, andere Maßnahmen sollen in 2021 eingeführt werden. Im Folgenden stellen wir Ihnen die wesentlichen Maßnahmen vor:

In 2018:
Zur Unterstützung von Kleinstunternehmen und KMU werden Schwellen für grenzüberschreitende Dienstleistungen eingeführt. Bis zum Erreichen der Schwelle verbleibt die Umsatzbesteuerung im Land des Leistenden.

2018: Einführung von Schwellenwerten für grenzüberschreitende Dienstleistungen

In 2021:
Angesichts des Erfolgs des Mini-One-Stop-Shop-Verfahrens soll das Konzept auf den elektronischen Handel (Versandhandel) und auf alle grenzüberschreitenden Dienstleistungen für Endverbraucher ausgeweitet werden. Die gegenwärtige Registrierungspflicht im Bestimmungsland nach Überschreiten der Lieferschwellen beim Versandhandel entfällt.

2021: Ausdehnung des One-Stop-Shop-Verfahrens auf elektronischen Handel und grenzüberschreitende Dienstleistungen für Endverbraucher

Der neue One-Stop-Shop soll auch auf Importe ausgeweitet werden. Verkäufer außerhalb der EU erklären dann die Mehrwertsteuer im Bestimmungsland mithilfe des OSS (One-Stop-Shop). Die Einfuhr von Gegenständen, deren Wert 150 € nicht übersteigt, soll von der Einfuhrumsatzsteuer befreit sein. Allerdings soll im Gegenzug die Mehrwertsteuerbefreiung im Bestimmungsland für die Einfuhr von Kleinsendungen (bis 22,00 €) entfallen.

Erfolgsaussichten für das Paket für den digitalen Binnenmarkt:
Angesichts der Tatsache, dass alle 28 Mitgliedstaaten dem Paket zustimmen müssen, ist die tatsächliche Durchführung der Pläne noch fraglich. Wir werden Sie insoweit auf dem Laufenden halten.

Die Umsetzung der Pläne ist noch fraglich.

Steuerfreiheit des innergemeinschaftlichen Verbringens bzw. der innergemeinschaftlichen Lieferung bei bloßem Fehlen der USt-IdNr.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat in seinen Entscheidungen „Josef Plöckl“ (Urteil vom 20.10.2016, Az. C-24/15) und „Euro Tyre BV“ (Urteil vom 9.2.2017, Az. C-21/16) klargestellt, dass die Umsatzsteuerbefreiung für das innergemeinschaftliche Verbringen bzw. die innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen nicht nur deshalb versagt werden darf, weil eine gültige Umsatzsteueridentifikationsnummer (USt-IdNr.) im Bestimmungsland fehlt.

Eine Fehlende USt-IdNr. darf nicht zur Versagung der Umsatzsteuerbefreiung für innergemeinschaftliches Verbringen bzw. innergemeinschaftliche Lieferungen führen.

Der Entscheidung „Josef Plöckl“ lag zugrunde, dass ein dem Unternehmen zugeordneter Pkw in 2006 an einen in Spanien ansässigen Händler versendet wurde, um ihn dort zu verkaufen. Der tatsächliche Verkauf an einen spanischen Unternehmer fand erst 2007 statt. Der Verkäufer behandelte den Verkauf als innergemeinschaftliche Lieferung im Jahr 2007. Tatsächlich lag aber in 2006 ein innergemeinschaftliches Verbringen nach Spanien und in 2007 eine in Deutschland nicht steuerbare Lieferung in Spanien vor. Eine spanische USt-IdNr. besaß der Verkäufer nicht und konnte diese somit auch nicht als Buchnachweis aufzeichnen. Das deutsche Finanzamt unterwarf das innergemeinschaftliche Verbringen in 2006 der Umsatzsteuer, weil die Nachweise für die Umsatzsteuerbefreiung nicht erbracht worden waren. Eine Steuerhinterziehung stand nicht im Raum.

Die „Euro Tyre BV“ lieferte Autoreifen von Portugal nach Spanien. Der Erwerber verfügte zwar über eine spanische USt-IdNr., da er jedoch nicht für innergemeinschaftliche Umsätze in Spanien registriert war, war diese nicht im Informationsaustauschsystem MIAS aktiviert. Die portugiesische Finanzverwaltung erkannte die Umsatzsteuerbefreiung für die innergemeinschaftlichen Lieferungen der Autoreifen daher nicht an.

Die Nichterfüllung von formellen Voraussetzungen darf nicht generell zum Ausschluss der Umsatzsteuerbefreiung führen.

Der Europäische Gerichtshof blieb in beiden Verfahren seiner Linie treu, dass die Umsatzsteuerbefreiungen für innergemeinschaftliches Verbringen bzw. innergemeinschaftliche Lieferungen nicht nur deshalb versagt werden dürfen, weil formelle Voraussetzungen nicht erfüllt wurden. Bei dem Erfordernis einer gültigen USt-IdNr. im Bestimmungsmitgliedstaat handelt es sich jedoch um eine solche formelle Voraussetzung. Wenn die materiellen Voraussetzungen für die Befreiung gegeben sind, keine Steuerhinterziehung vorliegt und der Verstoß gegen die formellen Voraussetzungen den sicheren Nachweis der materiellen Voraussetzungen nicht verhindert, ist die Umsatzsteuerbefreiung zu gewähren.

Wenn eine Steuerhinterziehung ausgeschlossen ist, muss der Steuerpflichtige auch nicht alle zumutbaren Maßnahmen ergreifen, um die formellen Erfordernisse zu erfüllen.

Das Gericht hat zudem klargestellt, dass der Steuerpflichtige nicht zwingend verpflichtet ist, alle zumutbaren Maßnahmen zu ergreifen, um den formellen Voraussetzungen zu genügen und der Finanzverwaltung eine USt-IdNr. mitzuteilen. Dies hatte der EuGH in einem früheren Urteil (vom 27.9.2012) für erforderlich gehalten. Nach der aktuellen Entscheidung ist dies jedoch nur im Fall der Beteiligung an einer Steuerhinterziehung von Bedeutung.

Innergemeinschaftliche Lieferung unter Nutzung eines Konsignationslagers

Laut Bundesfinanzhof ist eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung aus dem EU-Ausland trotz kurzzeitiger Einlagerung in einem deutschen Lager möglich.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 20.10.2016 (Az. V R 31/15) entschieden, dass eine Versendungslieferung auch dann vorliegen kann, wenn der Liefergegenstand nach dem Beginn der Versendung für kurze Zeit in einem Konsignationslager gelagert wird. Voraussetzung ist, dass der Abnehmer bereits bei Beginn der Versendung festgestanden hat. Eine innergemeinschaftliche Lieferung an einen deutschen Abnehmer kann somit auch dann vorliegen, wenn ein inländisches Konsignationslager genutzt wird.

Die Klägerin lieferte Waren aus Spanien an einen deutschen Abnehmer, der ein Lager für sie betrieb. Die Warenlieferungen erfolgten aufgrund zentraler Lieferverträge. Die konkreten Liefermengen und Lieferdaten ergaben sich dabei erst aus Lieferabrufplänen, die der Klägerin häufig täglich übersendet wurden. Erst der Lieferabruf war juristisch bindend und führte zu einem Kaufvertrag. Für 95 % der in das Lager versendeten Gegenstände lag eine verbindliche Bestellung des Abnehmers vor.

Das Finanzamt hat ein innergemeinschaftliches Verbringen mit anschließender Inlandslieferung angenommen.

Das Finanzamt ging für diese Gegenstände davon aus, dass der Lieferant zunächst ein innergemeinschaftliches Verbringen aus Spanien in das deutsche Lager ausgeführt hatte, weshalb die Klägerin einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu erklären gehabt hätte. Anschließend soll eine in Deutschland umsatzsteuerpflichtige Inlandslieferung an den Abnehmer stattgefunden haben.

Der Bundesfinanzhof gab der Klägerin recht und erteilte der Rechtsauffassung der Finanzverwaltung, die auch im Umsatzsteueranwendungserlass Niederschlag gefunden hat, eine Absage.

Der Bundesfinanzhof lehnte die Rechtsauffassung der Verwaltung ab.

Eine Versendungslieferung gilt dort als ausgeführt, wo die Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt, wenn der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten versendet wird. Voraussetzung ist, dass der Abnehmer bereits bei Beginn der Beförderung oder Versendung feststeht. Eine Versendungslieferung kann zudem auch dann vorliegen, wenn die Gegenstände nach Beginn der Versendung für kurze Zeit in einem Auslieferungslager eingelagert werden.

Im Ergebnis lag somit eine in Spanien umsatzsteuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung der Klägerin an den Abnehmer vor und nicht ein innergemeinschaftliches Verbringen durch die Klägerin in das Lager mit anschließender Inlandslieferung an den Abnehmer aus diesem Lager. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb war nicht von der Klägerin, sondern von dem Abnehmer zu erklären.

Praxis-Tipp

Eine Registrierungspflicht ausländischer Lieferer in Deutschland kann somit trotz der Nutzung eines inländischen Konsignationslagers vermieden werden. Dabei ist jedoch genau auf die vertragliche Ausgestaltung zu achten. Unsicher ist zudem, wann eine Lagerung noch „für kurze Zeit“ erfolgt.

Es ist unsicher, wann eine Einlagerung „für kurze Zeit“ vorliegt.

Deutsche Unternehmer, die im europäischen Ausland Konsignationslager nutzen, sollten nach wie vor eine individuelle Prüfung der dortigen gesetzlichen Regelungen bzw. Rechtsauffassungen vornehmen. Die Rechtslage ist uneinheitlich. Nicht alle Länder sehen Vereinfachungsregelungen für Konsignationslager vor, die eine umsatzsteuerliche Registrierung vermeiden. Zudem sind die Lagerfristen bei bestehenden Vereinfachungsregelungen nicht einheitlich.

Vorsteuerabzug: Rückwirkende Rechnungsberichtigung

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) befasste sich unlängst mit der Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen für Zwecke des Vorsteuerabzugs. Im Kern ist seinen neueren Urteilen Rs. „Senatex“ und Rs. „Barlis 06“ zu entnehmen, dass

- formale Rechnungsmängel – anders als materiellrechtliche Voraussetzungen – nebensächlich für den Vorsteuerabzug sind. Der Steuerpflichtige muss demnach lediglich den Unternehmensbezug der Eingangsleistung nachweisen.
- die Korrekturen formal unzutreffender oder unvollständiger Rechnungen auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsstellung zurückwirken und
- eine Verzinsung des Zeitraums von ursprünglicher Rechnungserteilung und -korrektur nicht in Betracht kommt, jedoch eine Sanktionierung der ordnungsgemäßen Rechnungsstellung (z. B. Geldbußen) nach Landesrecht möglich ist.

Offen bzw. unklar blieb insoweit,

- welche Angaben als „nebensächlich“ im vorgenannten Sinn gelten und
- bis wann die Rechnungskorrektur erfolgt sein muss.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seiner jüngeren Rechtsprechung vom 20.10.16, vom 22.2.2017 und vom 1.3.2017 hierzu Stellung genommen.

Laut Europäischem Gerichtshof sind formale Rechnungsmängel für den Vorsteuerabzug nebensächlich. Diesbezügliche Rechnungskorrekturen wirken auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsstellung zurück.

Laut Bundesfinanzhof muss die ursprüngliche Rechnung mindestens Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthalten.

Die Mindestangaben dürfen nicht so verzerrt oder unvollständig sein, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen.

In einer Rechnung „nebensächliche“ Angaben

Demnach könne eine Rechnung berichtigt werden, wenn diese nicht alle formal erforderlichen Angaben enthalte oder Angaben in der Rechnung unzutreffend seien. Die nach der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung berichtigte Rechnung sei einer – von Anfang an – ordnungsgemäß erteilten Rechnung gleichgestellt, wenn die ursprüngliche Rechnung zusammen mit der auf diese eindeutig und spezifisch bezogene Berichtigung insgesamt ein Dokument darstelle, das den Rechnungsanforderungen für den Vorsteuerabzug entspreche. Die zu korrigierende (ursprüngliche) Rechnung müsse folgende Mindestangaben beinhalten: Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer. Lägen diese Angaben vor, handele es sich „jedenfalls“ um eine Rechnung, die „berichtigungsfähig“ sei. Für eine in diesem Sinn „berichtigungsfähige“ Rechnung reiche es aus, dass diese die vorgenannten Angaben enthalte und diese Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend seien, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen.

Eine Rechnungsberichtigung ist bis zum Abschluss der mündlichen Verhandlungen vor dem Finanzgericht möglich.

Spätmöglichster Zeitpunkt der Rechnungsberichtigung

Der Bundesfinanzhof stellt des Weiteren fest, dass es keine ausdrücklich genannte zeitliche Begrenzung für die Berichtigung der ursprünglichen Rechnung gebe. Nach den allgemeinen Grundsätzen sei eine Berichtigung daher bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht als sachverhaltsermittelnde Instanz möglich.

Fazit

Für eine rückwirkende, die Verzinsung des vermeintlich formal zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzugs verhindernde Berichtigung muss die ursprüngliche Rechnung o. g. (Mindest-)Angaben enthalten. Diese Mindestangaben dürfen nicht so verzerrt, fragmentarisch o. Ä. sein, dass diese fehlenden Angaben gleichstehen. Fraglich ist, ob und in welchen Fällen es ggf. ursprüngliche Rechnungen gibt, die zwar keine/nicht alle Mindestangaben enthalten, trotzdem aber womöglich eine rückwirkende Berichtigung zulassen. Eine rückwirkende Berücksichtigung ist nach dem BFH möglich, wenn wegen ähnlicher Firmierung und/oder fehlerhafter Rechtsform zwar eine Verwechselungsgefahr besteht, der Kreis der infrage kommenden Leistungsempfänger jedoch beschränkt ist.

Uneingeschränkt zu begrüßen ist die Bestätigung des BFH, dass die für die Rückwirkung erforderliche Berichtigung einer ursprünglich unzutreffenden und/oder unvollständigen, jedoch die Mindestangaben enthaltenden Rechnung auch noch bis zum verfahrensrechtlich spätmöglichsten Zeitpunkt (= Ende der letzten mündlichen finanzgerichtlichen Verhandlung) möglich ist. Der Praxis der Finanzverwaltung, nach der bei mit Formmängeln behafteten Rechnungen der Vorsteuerabzug nachträglich versagt wird, ist damit Einhalt geboten.

Die ursprünglichen Rechnungen müssen korrigiert werden.

Schließlich ist wichtig, dass die vorhandenen ursprünglichen Rechnungen korrigiert werden. Insoweit verbietet sich ein Agieren über Stornobuchungen und (Neu-)Ausstellung einer vollständigen Rechnung bei der Rechnungsberichtigung.

Vorsteuerabzug aus Anzahlungen ohne späteren Erhalt von Leistungen (Vorlagebeschlüsse des BFH an den EuGH vom 21.9.2016)

Bislang Korrektur von Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug aus Anzahlungen erst bei Rückzahlung der Anzahlung

Leistet ein Abnehmer Anzahlungen auf an ihn zu erbringende Leistungen, entsteht bereits im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung durch den Leistenden die Umsatzsteuer (sog. Mindest-Ist-Besteuerung). Der Anzahlende kann, soweit die Voraussetzungen erfüllt sind, die Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Kommt es später nicht zur vereinbarten Lieferung, sind Umsatzsteuer und Vorsteuerabzug gem. § 17 Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. Abs. 1 UStG zu korrigieren, wobei bislang davon ausgegangen wurde, dass die Korrektur von Umsatzsteuer wie auch Vorsteuerabzug korrespondierend vorgenommen werden und von der Rückzahlung der Anzahlung abhängig sind.

Wie aber ist die Sache zu beurteilen, wenn die Lieferung nicht einfach ausfällt, sondern der vermeintlich leistende Unternehmer zu keiner Zeit beabsichtigte, sie auszuführen, und er dem Abnehmer seine Leistungsbereitschaft nur in betrügerischer Absicht vorgegaukelt hat?

Mit Beschlüssen vom 21.9.2016 haben die für die Umsatzsteuer zuständigen Senate des Bundesfinanzhofs diese Frage jeweils dem Europäischen Gerichtshof zur Klärung vorgelegt. Den Vorlagebeschlüssen liegen nahezu identische Sachverhalte zugrunde. Darin hat ein Lieferant in betrügerischer Absicht die Lieferung von Blockheizkraftwerken in Aussicht gestellt und diesbezüglich Anzahlungen angefordert. Lieferungen waren, davon ist auszugehen, von Beginn an nicht beabsichtigt. Die Leistungsempfänger leisteten die Anzahlungen und zogen hieraus die Vorsteuer. Die Finanzverwaltungen versagten den Vorsteuerabzug und bestritten die Unternehmereigenschaft bzw. die Berechtigung zum Vorsteuerabzug in Fällen, in denen keine Lieferung erfolge. Die Finanzgerichte entschieden uneinheitlich, wobei grundsätzlich die Unternehmereigenschaft der Anzahlenden anerkannt, im Übrigen aber zum Teil der Vorsteuerabzug versagt, wurde zum Teil die Vorsteuerabzugsberechtigung bejaht und eine Korrekturverpflichtung bei Ausbleiben der Lieferung festgestellt (FG Baden-Württemberg vom 19.9.2014) bzw. diese Korrekturpflicht als von der Rückzahlung der Anzahlung abhängig beurteilt wurde (so FG München vom 16.07).

Zwei Vorlagebeschlüsse des Bundesfinanzhofs an den Europäischen Gerichtshof zur Frage des Vorsteuerabzugs bei endgültig nicht ausgeführter Leistung:

In den Vorabentscheidungsverfahren wird der EuGH nun zunächst zu entscheiden haben, ob auch bei von Beginn an fehlendem Leistungswillen des Lieferanten die Umsatzsteuer auf Anzahlungen im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung entsteht und ob bzw. unter welchen Voraussetzungen der diesbezüglich gutgläubige Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Darüber hinaus wird zu klären sein, ob im Zeitpunkt der Entdeckung der betrügerischen Vorgehensweise des vermeintlich Leistenden der Anzahlende bereits die bis dahin erstattete Vorsteuer zurückzahlen muss. Während hierzu der XI. Senat ausführt, eine Korrektur des Vorsteuerabzugs sei zu diesem Zeitpunkt ohne weitere Voraussetzung vorzunehmen, vertritt der V. Senat die Ansicht, eine Berichtigung der Vorsteuer könne vor Rückzahlung der Anzahlung nicht gefordert werden.

Es ist in Bezug auf endgültig nicht ausgeführte Leistungen strittig, obAnzahlungen stets zur Besteuerung und zum Vorsteuerabzug führen und ob die Vorsteuer immer oder nur bei Rückzahlung der Anzahlung zu korrigieren ist.

Praktisch wird sich der Anzahlende wohl kaum davor schützen können, mit diesem Problemfeld konfrontiert zu werden, da er in der Regel den Versuch des Betrugs durch seinen Geschäftspartner zunächst nicht erkennen wird. Dann sieht er sich aber, wenn der Betrug entdeckt wird oder die Finanzverwaltung den Fall etwa in einer Betriebsprüfung aufgreift, entsprechenden Rückzahlungsforderungen ausgesetzt. In einem solchen Fall sollte sich der betroffene Steuerpflichtige auf Abschnitt 17.1 Abs. 7 Satz 3 UStAE und die Argumentation des V. Senats in seinem Vorlagebeschluss vom 21.9.2016 berufen, wonach die Minderung der Bemessungsgrundlage bei Nichterbringen einer Leistung erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Anzahlung oder das Entgelt zurückgewährt worden sind, zu berichtigen ist. Darüber sollten die Bescheide offen gehalten und ein Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

Wenn die Finanzbehörden den Vorsteuerabzug in entsprechenden Fällen ablehnen, sollte man das Verfahren bis zur Entscheidung durch die Gerichte offen halten.

Aus kaufmännischer Sicht wäre zu überlegen, wie das mit Anzahlungen zusammenhängende Unternehmens- und Umsatzsteuerrisiko ggf. zivilrechtlich anders abgesichert werden könnte. Das ist sicher einzelfallabhängig.

BMF-Schreiben zum Vorsteuerabzug aus Leistungen zur Einwerbung von Kapital für einen Beteiligungserwerb

Für Holding- und Fondsgesellschaften

Wir hatten bereits darüber berichtet, dass der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 6.4.2016 die Grenzen für den Vorsteuerabzug aus Leistungen im Zusammenhang der Einwerbung von Kommanditkapital für Zwecke eines Beteiligungserwerbs durch einen geschlossenen Fonds in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft abgesteckt hat.

Nebenstehende Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs aus Leistungen für das Einwerben von Kommanditkapital sind zu beachten.

Die Grenzen sind danach:

- Ist der einzige Zweck einer Holdinggesellschaft der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen, ohne dass unmittelbar oder mittelbar in deren Verwaltung eingriffen wird, ist die Unternehmereigenschaft zu verneinen. In diesem Fall scheidet ein Vorsteuerabzug generell aus.
- Greift die Holdinggesellschaft in die Verwaltung von Beteiligungsgesellschaften ein (z. B. Erbringen administrativer, finanzieller, kaufmännischer oder technischer Dienstleistungen), ist von einer Unternehmereigenschaft auszugehen. In diesem Fall sind die Vorsteuerbeträge grundsätzlich vollständig abziehbar. Wird in die Verwaltung nur einzelner Beteiligungen eingegriffen, ist ein Vorsteuerabzug nur im Verhältnis der wirtschaftlichen zur nicht wirtschaftlichen Tätigkeit möglich.
- Der Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen, soweit die Leistungen nicht direkt oder mittelbar mit zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen im Zusammenhang stehen. Dies ist anzunehmen, soweit Kommanditanteile für bereits bestehende Beteiligungen eingeworben wurden oder es der Einwerbung von Kommanditkapital zumindest in dieser Höhe nicht bedurfte.
- Bei einem Bezug von übrigen Leistungen für die wirtschaftliche und für die nicht wirtschaftliche Tätigkeit ist eine Vorsteueraufteilung im Schätzungswege vorzunehmen.

Die Bundessteuerberaterkammer hat hiergegen eingewandt, dass der Grundsatz, dass bei einer reinen Finanzholding grundsätzlich ein Recht zum vollen Vorsteuerabzug aus Allgemeinkosten besteht, nicht deutlich wird. Vielmehr werden lediglich vage Aussagen zu den Ausnahmen vom vollen Vorsteuerabzug getroffen, sodass eine Konkretisierung durch das Bundesfinanzministerium für die praktische Umsetzbarkeit benötigt wird.

BMF: Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei Leistungen aus Kapitalbeschaffung, soweit das Verhältnis zwischen beschafftem Kapital und erzielten Umsätzen in keinem Verhältnis stehen oder wenn missbräuchliche Umsätze zur Erlangung des Vorsteuerabzugs ausgeführt werden

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat nunmehr mit Schreiben vom 26.5.2017 den Umsatzsteueranwendungserlass bezüglich des o. g. Urteils angepasst. Danach soll ein Vorsteuerabzug aus Leistungen im Zusammenhang mit dem Einwerben von Kapital zwecks Anschaffung von Gesellschaftsbeteiligungen ausgeschlossen sein,

- soweit das eingeworbene Kapital in keinem Verhältnis zu der im unternehmerischen Bereich gehaltenen Beteiligung steht oder
- wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen sollen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.

Die von der Bundessteuerberaterkammer gewünschte Konkretisierung ist dagegen nicht aufgenommen worden. Der Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften wird damit mit Verweis auf das o. g. Urteil eingeschränkt. Durch geeignete Maßnahmen (z. B. zusätzliche Verlagerung von Funktionen in die Holding oder Verlagerung von Eingangsleistungen in die Tochtergesellschaften) kann diesen nachteiligen Auswirkungen entgegengewirkt werden. Gern prüfen wir bei Bedarf anhand konkreter Beispiele mögliche Gestaltungsvorschläge zur Sicherung des Vorsteuerabzugsanspruchs.

Der Vorsteuerabzug und die Postfachadresse

In einem Urteil aus 2015 versagte der Bundesfinanzhof den Vorsteuerabzug, da die Rechnung nur die Briefkastenadresse des Lieferanten enthielt.

Vor nunmehr knapp zwei Jahren hat das Thema „Vorsteuerabzug“ im Zusammenhang mit Postfachadressen Einzug in die Tagesordnungen der Umsatzsteuer gehalten. Hintergrund war, dass der Bundesfinanzhof im Juli 2015 den Vorsteuerabzug versagte, da die zugrunde liegende Rechnung eines Lieferanten lediglich seine Briefkastenadresse enthielt. Nach Auffassung des Gerichts muss ein Lieferant jedoch eine wirtschaftliche Aktivität unter der in der Rechnung angegebenen Adresse entfalten; ist dies nicht der Fall, ist seines Erachtens eine der formellen Rechnungsvoraussetzungen des § 14 Abs. 4 UStG nicht erfüllt.

Unsicherheit schaffte dieses Urteil insbesondere, weil der BFH in einer ähnlich gelagerten Angelegenheit anders entschieden hatte und die Finanzverwaltung hinsichtlich der Rechnungsangaben des Leistungsempfängers zugunsten des Steuerpflichtigen und damit des möglichen Vorsteuerabzugs entscheidet, d. h. Postfächer von Leistungsempfängern als Rechnungsangabe sehr wohl akzeptiert.

Die Finanzverwaltung akzeptiert die Angabe des Postfachs eines Leistungsempfängers in der Rechnung.

Seither ist in diesem Zusammenhang einiges passiert – sowohl der V. als auch der XI. Senat des BFH haben den EuGH in ähnlichen Vorabentscheidungsersuchen mit der Bitte um abschließende Klärung angerufen – insbesondere dahin gehend, ob die „vollständige Anschrift" auch mit einer unter selbiger Adresse ausgeübten wirtschaftlichen Aktivität einhergehen muss; die Entscheidungen des EuGH sind ausstehend, werden allerdings für dieses Jahr erwartet.

Der Bundesfinanzhof hat den Europäischen Gerichtshof zur Klärung der Frage, ob unter der angegebenen Adresse auch eine wirtschaftliche Aktivität ausgeübt werden muss, angerufen.

Außerdem nahm das Bundesfinanzministerium mit Datum vom 13.9.2016 zu einer Anfrage der Bundessteuerberaterkammer Stellung und bestätigte erneut seine im Umsatzsteueranwendungserlass vertretenen Sichtweisen. Hiernach wird das BMF hinsichtlich der Frage der Rechnungsangaben in Bezug auf den Leistungsempfänger an der Möglichkeit der Angabe eines Postfachs oder einer Großkundenadresse festhalten. Hinsichtlich der Ordnungsmäßigkeit der Rechnungsangaben des leistenden Unternehmers verweist das BMF in seinem Schreiben auf die ausstehenden Entscheidungen des EuGH.

Wie der EuGH letztlich entscheiden wird, bleibt abzuwarten. Allerdings lässt sich festhalten, dass der EuGH in der Vergangenheit grundlegend keine sonderlich hohen Anforderungen an formelle Rechnungsvoraussetzungen stellte (es sei denn, es lag Betrugsabsicht vor). Dies gibt letztlich durchaus Grund zur Hoffnung, dass es künftig nicht zu erschwerten Voraussetzungen bezüglich des Vorsteuerabzugs aus Rechnungen kommen wird.

Wir werden Sie an dieser Stelle bezüglich der aktuellen Entwicklungen selbstverständlich auf dem Laufenden halten.

Vorsteueraufteilung bei Vermietung gemischt genutzter Immobilien

Die Bewirtschaftung von Immobilien von der Anschaffung oder Herstellung bis zum laufenden Betrieb ist investitionsintensiv. Soweit die Mieter eine solche gemischt genutzte Immobilie für die Erbringung steuerpflichtiger Umsätze einsetzen, kann der Vermieter auf die Steuerbefreiung der Vermietungstätigkeit verzichten und so den Umfang des Abzugs von Vorsteuer auf Eingangsleistungen optimieren (§ 4 Nr. 12 Buchst. a i. V. m. § 9 Abs. 1, 2 und § 15 Abs. 1, 4 UStG). Soweit die Immobilie anderweitig genutzt wird, besteht diese Option zur Umsatzsteuerpflicht nicht; der Vorsteuerabzug bleibt insoweit versagt.

Fraglich ist die Aufteilung des Vorsteuerabzugs bei Immobilien, die sowohl für vorsteuerschädliche als auch den Vorsteuerabzug begründende Zwecke verwendet werden.

Seit dem 1.1.2004 ist die Aufteilung des Vorsteuerabzugs nach dem Verhältnis der Umsätze (Umsatzschlüssel) nur noch zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Da bei gemischt genutzten Gebäuden eine wirtschaftliche Zuordnung nach dem Verhältnis der Flächen (Flächenschlüssel) möglich ist, ist die Vorsteueraufteilung grundsätzlich nach diesem Flächenschlüssel vorzunehmen.

Die Aufteilung des Vorsteuerabzugs kann grundsätzlich nach einem Umsatzschlüssel, Flächenschlüssel oder einem anderen wirtschaftlich begründbaren Schlüssel erfolgen. Fraglich ist aber, welcher Schlüssel vorrangig zu verwenden ist.

Für die Praxis relevant ist dreierlei:

1. Inwieweit sind Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit der Immobilienbewirtschaftung ggf. zunächst direkt einer vorsteuerschädlichen oder einer vorsteuerunschädlichen Verwendung zuzuordnen?
2. Welche Vorsteuerbeträge unterliegen der Aufteilung?
3. Unter welchen Umständen ist eine Aufteilung nach dem (gesamtunternehmens- oder objektbezogenen) Umsatzschlüssel zulässig?

Urteil des EuGH vom 9.6.2016:
In seinem Urteil vom 9.6.2016 hat der EuGH u. a. entschieden:
Für die streitigen Vorsteuerbeträge aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Herstellung oder Anschaffung eines gemischt genutzten Gebäudes gelte zunächst ebenfalls der Grundsatz der vorrangigen Direktzuordnung.

Für die insoweit streitigen Vorsteuerbeträge aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit dem laufenden Vermietungsbetrieb (Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung) sei die Zuordnung „im Übrigen in der Praxis leicht durchführbar". Insofern könne es nicht erlaubt sein, diese Vorsteuerbeträge einer Direktzuordnung zu entziehen.

Der EuGH lässt Umsatzschlüssel als Aufteilungsmaßstab zu, wenn der Flächenschlüssel nicht präziser ist.

Zur Methode der Beseitigung des prozentualen Anteils der abziehbaren Vorsteuerbeträge führt der EuGH unter Bezugnahme auf frühere Entscheidungen aus, dass die Aufteilung grundsätzlich nach dem gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssel zu erfolgen habe. Davon sei jedoch abzusehen, wenn der Flächenschlüssel zu präziseren Ergebnissen führe. Der EuGH stellt heraus, dass die abweichend gewählte Methode nach dem Flächenschlüssel (nur) im Vergleich mit dem gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssel präzisere Ergebnisse hervorbringen müsse.

Urteil des BFH vom 10.8.2016:
In seinem Anschlussurteil vom 10.8.2016 zum EuGH-Urteil vom 9.6.2016 (s. o.) übernimmt der BFH die Grundsätze des EuGH. Der BFH unterlässt es jedoch, bei den Vorsteuerbeträgen aus Herstellungs- und Anschaffungskosten eines gemischt genutzten Gebäudes weiter zu differenzieren. Eine Bestimmung der Umstände, unter denen bei diesen Vorsteuerbeträgen eine Direktzuordnung verhältnismäßig einfach möglich wäre, erfolgt nicht. Letztere unterlägen daher der Aufteilung. Dafür spreche, dass diese Direktzuordnung „zwar theoretisch denkbar, aber praktisch meist unmöglich" sei.

Der BFH schließt sich dem EuGH an, fordert aber eine detailliertere Prüfung der Art der Aufwendungen für eine anschließende Zurechnung zum Vorsteuerabzug.

Bei der ihm vom EuGH aufgegebenen Prüfung gelangt der BFH zu dem Ergebnis, dass bei der Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes der (objektbezogene) Flächenschlüssel i. d. R. eine präzisere Berechnung der abziehbaren Vorsteuer ermögliche als die Aufteilung nach dem gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssel. Der Flächenschlüssel sei eine sachgerechte Schätzgrundlage für Gebäude mit vergleichbaren Nutzflächen.

Für Vermietungsobjekte mit erheblichen Ausstattungsmerkmalen (z. B. Höhe der Räume, Dicke der Wände und Decken oder Innenausstattung) gelte der objektbezogene Umsatzschlüssel. Die Vorsteueraufteilung bei nicht ausschließlich Vermietungszwecken dienenden Gebäuden habe nach dem gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssel zu erfolgen. Handele es sich – wie in dem zugrunde liegenden Fall mit der Rey Grundstücksgemeinschaft GbR – um ein Ein-Objekt-Vermietungsunternehmen, sei die letztgenannte Unterscheidung aufgrund der Identität des gesamtunternehmensbezogenen und objektbezogenen Umsatzschlüssels naturgemäß obsolet.

Zusammenfassung und Folgerungen
Die unterschiedliche Behandlung von Vorsteuerbeträgen im Zusammenhang mit der Herstellung oder der Anschaffung und jenen Vorsteuerbeträgen im Zusammenhang mit dem laufenden Betrieb gemischt genutzter Gebäude erscheint nach der vorgestellten Rechtsprechung in Stein gemeißelt. Die Erläuterungen des BFH zu der Prüfreihenfolge im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung von Immobilien geben eine gute Orientierung: Ablösung des gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssels durch den (objektbezogenen) Flächenschlüssel; Ausnahme: objektbezogener Umsatzschlüssel bei Nichteignung des Flächenschlüssels. Des Weiteren lässt der Umstand, dass Immobilienunternehmen nicht selten auch andere umsatzsteuerlich relevante Tätigkeiten (z. B. Facility-Management) ausüben, Gestaltungspotenzial hinsichtlich des anzuwendenden Umsatzschlüssels erkennen. Über die Einrichtung eines Büros für die Organisation dieser übrigen Tätigkeiten in

Die Rechtsprechung hat bestätigt, dass unverändert verschiedene Aufteilungsschlüssel dem Grunde nach zur Anwendung kommen können. Um den präzisesten Schlüssel zu identifizieren, ist allerdings eine Einzelfallprüfung zu empfehlen.

einem Vermietungsobjekt, das damit zum Verwaltungsgebäude wird, kann im Bedarfsfall der Übergang vom objektbezogenen zum gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssel erreicht werden. Der Übergang vom Flächenschlüssel zum (objektbezogenen) Umsatzschlüssel ist ebenfalls mitunter gestaltbar (z. B. Vermietung von Wand- und/oder Dachflächen am Objekt). Somit ist schließlich festzustellen, dass wohl in den allermeisten Fällen eine Aufteilung nach einem Umsatzschlüssel in Betracht kommt.

BMF-Schreiben zur USt-Behandlung von grenzüberschreitenden „Fernwartungen“ (BMF-Schreiben (vom 10.2.2017))

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 10.2.2017 die Bestimmungen zu sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken konkretisiert. Hintergrund ist, dass zum 1.1.2017 die unionsrechtlichen Vorgaben zur Bestimmung des Orts einer Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück für alle Mitgliedstaaten verbindlich geworden sind. Diese Konkretisierung betrifft auch die Fernwartung von wesentlichen Bestandteilen eines Grundstücks.

Die Wartung und Überwachung von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen ist auch bisher schon als Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück eingeordnet worden, soweit diese wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind. Mit dem o. a. BMF-Schreiben wurde nun der UStAE dahin gehend klarstellend ergänzt, dass dies auch Leistungen betrifft, die nicht vollständig vor Ort ausgeführt werden (Fernwartung), soweit der Schwerpunkt der Wartungsdienstleistung vor Ort erbracht wird.

Laut Bundesfinanzministerium ist die Wartung von Maschinen, die wesentlicher Grundstücksbestandteil sind, auch dann eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit Grundstücken, wenn teilweise eine Fernwartung erfolgt. Voraussetzung ist, dass der Schwerpunkt der Wartungsleistung vor Ort erbracht wird.

Folgen für die Praxis:
Die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung „Fernwartung“ kann im Einzelfall Schwierigkeiten bereiten und ist abhängig vom einzelnen Sachverhalt:

- Handelt es sich um eine Fernwartung von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen, die wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, und wird der Schwerpunkt der Wartungsdienstleistung vor Ort erbracht, so handelt es sich um eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück und der Ort der sonstigen Leistung ist der Belegenheitsort des Grundstücks.
- Handelt es sich um eine Fernwartung von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen, die nicht wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, oder wird der Schwerpunkt der Wartungsdienstleistung nicht vor Ort erbracht, so handelt es sich um eine sonstige Leistung, deren Leistungsort sich nach dem Sitzort des Leistungsempfängers (§ 3a Abs. 2 UStG) richtet.

Ort der Leistung ist dann der Grundstücksort (statt des Sitzes des Leistungsempfängers). Besondere Bedeutung kommt dieser Regelung daher bei grenzüberschreitenden Fällen zu.

Je nach Einordnung bzw. Abgrenzung des Sachverhalts können sich somit unterschiedliche Leistungsorte ergeben.

Darüber hinaus können sich insbesondere bei grenzüberschreitenden Leistungen auch Unterschiede bei der Steuerschuldnerschaft ergeben, weil die Mitgliedstaaten bei sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück individuell festlegen können, ob der unternehmerische Leistungsempfänger zum Steuerschuldner wird oder nicht. Dies hat zur Folge, dass sich je nach Ausgestaltung der Regelung in den anderen Mitgliedstaaten für den (inländischen) Leistungserbringer umsatzsteuerliche Registrierungspflichten in den anderen Mitgliedstaaten ergeben können.

Gerne helfen wir Ihnen bei der konkreten Einordnung Ihres Sachverhaltes weiter.

Sale-and-lease-back – Schreiben des BMF vom 26.1.2017

BFH: Sale-and-lease-back-Geschäfte können aus umsatzsteuerlicher Sicht Dienstleistungen darstellen und keine Lieferungen.

Sale-and-lease-back-Geschäfte können nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 6.4.2016 als Mitwirkung des Käufers und Leasinggebers an einer bilanziellen Gestaltung des Verkäufers und Leasingnehmers zu steuerpflichtigen sonstigen Leistungen führen.

Im zu entscheidenden Fall ging es um eine Klägerin, die mit dem Zweck gegründet wurde, elektronische Informationssysteme von der Firma I zu erwerben und anschließend wieder an diese zurückzuverleasen. Die Klägerin zahlte der I den Kaufpreis i. H. v. 960.000 € zzgl. Umsatzsteuer. Gleichzeitig gewährte I der Klägerin ein Darlehen i. H. v. 640.000 €. In dem Leasingvertrag wurden u. a. monatliche Leasingraten von 23.500 € zzgl. Umsatzsteuer vereinbart. Die I trug die Gefahr für Untergang, Verlust, Diebstahl oder Beschädigungen des Leasingguts. In der Folge rechnete die Klägerin über die Leasinggebühren ab und wies für die einzelnen Monatsraten 19 % Umsatzsteuer aus. Das Finanzamt sah in dem Leasing keine steuerpflichtige Nutzungsüberlassung, sondern eine steuerfreie Kreditgewährung, beurteilte den Umsatzsteuerausweis als unberechtigt und versagte den Abzug von Vorsteuer aus Rechts- und Beratungskosten.

Sofern das Sale-and-lease-back-Geschäft vordergründig zur Erzielung von Steuer- und Finanzierungsvorteilen gestaltet wurde, liegt eine sonstige Leistung (Dienstleistung) und keine Lieferung vor.

Der BFH entschied hingegen, dass die Klägerin eine steuerpflichtige sonstige Leistung vorgenommen habe. Für eine Lieferung fehle es bei der gebotenen Gesamtbetrachtung der konkreten vertraglichen Vereinbarungen sowie deren tatsächlicher Durchführung bereits an einer Übertragung der Verfügungsmacht von I auf die Klägerin. Der BFH führte weiter aus, dass der Inhalt der von der Klägerin erbrachten sonstigen Leistung in der Überlassung eines Steuer- bzw. Finanzierungsvorteils liege. Diesen Vorteil habe die Klägerin der I nämlich durch ihre Mitwirkung bei der bilanziellen Gestaltung verschafft. Durch die Sale-and-lease-back-Gestaltung konnte die I das für die elektronischen Informationssysteme selbst entwickelte Know-how, die Software und Patente aktivieren und dadurch mehr Eigenkapital ausweisen, höhere Gewinne ausschütten und bessere Bonität in Anspruch nehmen. Der Annahme einer steuerfreien Kreditgewährung stehe die überwiegende Finanzierung des Kaufs durch ein Darlehen, das die Leasingnehmerin der Leasinggeberin gewährte, entgegen. § 14c UStG hielt der BFH ebenfalls nicht für einschlägig. Die Klägerin habe zum einen eine steuerpflichtige Leistung erbracht. Zum anderen habe die Rechnung nach Ansicht des BFH keine unzutreffende Beschreibung des Leistungsgegenstands und des Leistungszeitpunkts enthalten. Er begründete dies mit einer Bezugnahme der Rechnung auf den Leasingvertrag.

Die Einzelfallprüfung von Leasinggeschäften ist erforderlich.

Leasinggeschäfte sind weiterhin nach dem Gesamtbild der konkreten Verhältnisse zu beurteilen und können entweder als Mietverhältnisse, Lieferungen eines Gegenstandes, steuerfreie Kreditgewährung oder, und das ist neu, als Mitwirkung an einer bilanziellen Gestaltung zu werten sein. Für die Abgrenzung der verschiedenen Erscheinungsformen kommt es zum einen auf die Frage der Zuordnung der Verfügungsmacht an dem Leasinggegenstand (Lieferung oder sonstige Leistung) und zum anderen auf den Schwerpunkt der jeweiligen sonstigen Leistung (hier steuerpflichtige Verschaffung eines Steuer- bzw. Finanzierungsvorteils oder steuerfreie Kreditgewährung) an.

Das BMF schließt sich der Rechtsprechung an.

Die Finanzverwaltung hat in ihrem o. g. Schreiben die Entscheidung des Bundesfinanzhofs übernommen und den Umsatzsteuer-Anwendungserlass entsprechend angepasst.

Umsatzsteuerliche Behandlung des zahnärztlichen Eigenlabors

Grundsatz: Zahnärztliche Behandlungen sind steuerfrei.

Grundsätzlich sind zahnärztliche Heilbehandlungen nach § 4 Nr. 14 UStG von der Umsatzsteuer befreit. Allerdings – und hier lauert die Gefahr – fallen nicht alle Leistungen des Zahnarztes unter diese Befreiungsvorschrift. Eine der Leistung, die ausdrücklich

von der Befreiung ausgenommen ist, ist die Lieferung bzw. Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten, wenn diese im Eigenlabor der Zahnarztpraxis hergestellt werden.

Der Begriff der Zahnprothese ist weit auslegbar, er umfasst auch Brücken, Kronen, Inlays, Onlays und Veneers. Ebenfalls dazu zählen im Eigenlabor gefertigte Modelle, Bissschablonen und Funktionslöffel. Unerheblich ist, ob die Arbeiten vom Zahnarzt selbst oder von abgestellten Personen durchgeführt werden.

Ausnahmen u. a.: Lieferung und Wiederherstellung von Zahnprothesen

Mit dem Eigenlabor erbringt der Zahnarzt grundsätzlich steuerbare und steuerpflichtige Leistungen, die dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von 7 % unterliegen. Allerdings wird die Umsatzsteuer von im Inland ansässigen Zahnärzten nicht erhoben, wenn der (steuerpflichtige) Umsatz aus dem Eigenlabor zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangen Kalenderjahr 17.500 € nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € nicht übersteigen wird (sog. Kleinunternehmerregelung).

Leistungen mit Eigenlaboren, wenn Kleinunternehmergrenze überschritten wird.

Bei Überschreiten der Grenze von 17.500 € ist die Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht mehr möglich und der Zahnarzt ist verpflichtet, die Rechnungen für Arbeiten in seinem Eigenlabor unter Ausweis des ermäßigten Steuersatzes in Höhe von 7 % auszustellen und diese an das Finanzamt im Rahmen der monatlichen Umsatzsteuer-Voranmeldung abzuführen.

Ein Trostpflaster ist jedoch der hierdurch anteilig entstehende Anspruch auf Vorsteuererstattung. Alle Vorsteuerbeträge, die unmittelbar im Zusammenhang mit dem Eigenlabor stehen (z. B. Anschaffung der Apparate und Materialien), können zu 100 % geltend gemacht werden. Darüber hinaus können Vorsteuerbeträge, die auf die gesamte Praxis entfallen, ebenfalls anteilig geltend gemacht werden.

Verzicht auf Anwendung der Kleinunternehmerregelung kann bei höheren Vorsteuerbeträgen vorteilhaft sein.

Umsatzsteuerliche Behandlung von Pharmarabatten (§ 130 a SGB V und § 1 AMRabG)

Pharmazeutische Unternehmen (Arzneimittelhersteller) sind gesetzlich dazu verpflichtet, Rabatte bzw. Abschläge zu gewähren. Der zu gewährende Rabatt/Abschlag führt beim Arzneimittelhersteller zur Minderung des Entgelts für seine Lieferung nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG. Die Entgeltsminderung führt zu einer reduzierten umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage. Zu beachten ist dabei, dass der Rabatt/Abschlag als Bruttowert angesehen wird und somit in Entgelt und Umsatzsteuer aufzuteilen ist.

Rabatte von Arzneimittelherstellern an Krankenversicherungen stellen grundsätzlich Entgeltminderungen der ursprünglichen Lieferung dar und mindern damit die Umsatzsteuer.

Allerdings kann es nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung nur bei Rabattgewährungen an **gesetzliche** Krankenversicherungen zu einer solchen Minderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage kommen. Da die gesetzlichen Krankenversicherungen Leistungen nach dem Sach- und Dienstleistungsprinzip gegenüber ihren Versicherten erbringen, gelten Sse selbst als umsatzsteuerliche Abnehmer der von den Apotheken abgegebenen Arzneimittel.

Die Finanzverwaltung lässt dies nur noch bei Rabatten an gesetzliche Krankenversicherungen zu.

Anderes gilt für die Rabatte an **private** Krankenversicherungen. Privat krankenversicherte Patienten schließen selbst Verträge mit Apotheken ab und lassen sich die bezogenen Medikamente anschließend von der privaten Krankenversicherung erstatten. Aufgrund dieser Tatsache gelten die privaten Krankversicherungen nicht als Abnehmer innerhalb der Leistungskette, mit der Konsequenz, dass die ihnen zu gewährenden Rabatte beim Pharmaunternehmen nicht zu einer Minderung des Entgelts und damit nicht zur Minderung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage führen.

Rabatte an private Krankenversicherungen führen dagegen zu keiner Entgeltminderung bei den Arzneimittelherstellern.

Die Arzneimittelhersteller sind bezüglich der Rabatte an private Krankenversicherungen benachteiligt. Bescheide sollten bis zur Entscheidung des EuGH offen gehalten werden.

Die Arzneimittelhersteller sind bezüglich der Rabatte an private Krankenversicherungen benachteiligt. Da hier eine Ungleichbehandlung vorliegt, wurde dieser Fall bereits im Juni 2016 dem EuGH vorgelegt. Eine Entscheidung hierzu wird mit Spannung erwartet. Wir empfehlen, die Bescheide offen zu halten und die Entscheidung des EuGH abzuwarten.

Umsatzsteuerliche Organschaft bei Personengesellschaften und Anforderungen an organisatorische Eingliederung

BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Organschaft

Mit Schreiben vom 26.5.2017 nimmt das Bundesfinanzministerium (BMF) zu den jüngsten BFH- und EuGH-Entscheidungen zur umsatzsteuerlichen Organschaft im Zusammenhang mit Personengesellschaften Stellung.

Eine Personengesellschaft kann als Organgesellschaft Teil einer umsatzsteuerlichen Organschaft sein.

Organschaft und Personengesellschaften:
Eine Personengesellschaft kann ausnahmsweise wie eine juristische Person als eingegliedert angesehen werden, wenn die finanzielle Eingliederung wie bei einer juristischen Person zu bejahen ist. Die finanzielle Eingliederung einer Personengesellschaft setzt nach Auffassung des BMF voraus, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, sodass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips bei Personengesellschaften gewährleistet ist.

Das BMF erkennt bei Personengesellschaften nur eine 100%ige finanzielle Eingliederung an.

Im Gegensatz zu der Auffassung des XI. BFH-Senats erkennt das BMF daher nur eine 100%ige finanzielle Eingliederung der Personengesellschaft in das Unternehmen des Organträgers für das Bestehen einer Organschaft an. Eine Fremdbeteiligung von 0,1 % ist nach Auffassung des BMF demnach schädlich.

Dem BFH reicht eine Stimmrechtsmehrheit aus.

Da dem XI. BFH-Senat eine Stimmenrechtsmehrheit bereits ausreicht, bliebe in diesen Fällen zu prüfen, ob entgegen der Auffassung des BMF eine umsatzsteuerliche Organschaft begründet werden kann bzw. muss.

Umsetzung bereits jetzt prüfen!

Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind ab dem 1.1.2019 zwingend anzuwenden. Für Zeiträume davor besteht ein Wahlrecht. Selbstverständlich kann bzw. muss ggf. bereits vorher eine Anpassung erfolgen, da die Rechtsprechung nicht an die Anwendungsregelung des BMF gebunden ist.

Neu: Die aktive Beherrschung der Organgesellschaft ist erforderlich.

Regelungen im Anstellungsvertrag des Geschäftsführers der Organgesellschaft können organisatorische Eingliederung begründen.

Organisatorische Eingliederung:
Ferner wird es künftig für die Willensdurchsetzung im Rahmen der organisatorischen Eingliederung nicht mehr ausreichen, dass in der Organgesellschaft eine abweichende Willensbildung ausgeschlossen ist. Vielmehr ist die Sicherstellung der aktiven Beherrschung der Organgesellschaft erforderlich. Darüber hinaus sieht die Finanzverwaltung in Anlehnung an aktuelle BFH-Rechtsprechung die Anforderungen an eine organisatorische Eingliederung als erfüllt an, wenn im Anstellungsvertrag des Geschäftsführers der Organgesellschaft Regelungen zur Durchsetzbarkeit der Interessen des Organträgers getroffen wurden.

Sprechen Sie uns gerne an, wenn wir bei den obigen Abwägungen behilflich sein können.

Für Unternehmen mit umsatzsteuerlicher Organschaft
Die Insolvenzöffung über das Vermögen des Organträgers oder der Organgesellschaft beendet die umsatzsteuerliche Organschaft.

Umsatzsteuerliche Organschaft bei Insolvenz

Der Bundesfinanzhof hat am 15.12.2016 entschieden, dass mit der Insolvenzeröffnung über das Vermögen des Organträgers oder der Organgesellschaft die umsatzsteuerliche Organschaft endet. Dies gilt nach Auffassung des Gerichts auch dann, wenn der Organträger und die Organgesellschaft beide insolvent sind und Eigenverwaltung angeordnet wird.

Wird für beide Gesellschaften der gleiche Sachwalter oder vorläufige Insolvenzverwalter bestellt, ist dies unerheblich.

Das hat die Finanzverwaltung bislang teilweise anders gesehen. Laut einer Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt blieb die umsatzsteuerliche Organschaft bei Insolvenz von Organträger und Organgesellschaft dann bestehen, wenn beide denselben Insolvenzverwalter hatten. Außerdem führte allein die Eröffnung eines Insolvenzverfahrens beim Organträger nicht zur Beendigung der Organschaft. Im BMF-Schreiben vom 26.5.2017 wurde nunmehr klargestellt, dass sich die Finanzverwaltung dem o. g. Urteil anschließt.

Eine anderslautende Verfügung der OFD Frankfurt ist durch ein neues BMF-Schreiben überholt.

Das Ende der Organschaft bedeutet für die Organgesellschaft, dass sie ab diesem Zeitpunkt ihre umsatzsteuerlichen Pflichten selbst wahrnehmen muss. Leistungen zwischen dem bisherigen Organträger und der bisherigen Organgesellschaft sind dann keine steuerlich unbeachtlichen Innenumsätze mehr, sondern unterliegen der Umsatzsteuer.

Mit dem Ende der Organschaft gibt es keine steuerlich unbeachtlichen Innenumsätze mehr.

Bitte sprechen Sie uns an, wenn Sie nähere Informationen wünschen.

Umsatzsteuerbefreiung bei bestimmten Kostengemeinschaften

Für Unternehmen/Selbständige mit steuerfreien Umsätzen
Unter bestimmten Voraussetzungen unionsrechtliche Befreiung von der Mehrwertsteuer für Dienstleistungen eines Zusammenschlusses in Form einer Kostengemeinschaft an seine Mitglieder

Das Unionsrecht sieht unter bestimmten Umständen eine Befreiung von der Mehrwertsteuer für Dienstleistungen eines Zusammenschlusses von Unternehmen oder Personen an seine Mitglieder vor. Der Zusammenschluss darf lediglich die Erstattung des jeweiligen Kostenanteils an den gemeinsamen Kosten von den Mitgliedern fordern (sog. Kostengemeinschaft). Außerdem gilt die Steuerbefreiung nur für Dienstleistungen des Zusammenschlusses für unmittelbare Zwecke der Ausübung steuerbefreiter Tätigkeiten seiner Mitglieder.

Der Europäische Gerichtshof hat am 4.5.2017 entschieden, dass Luxemburg diese Regelung nicht richtig in nationales Recht umgesetzt hat. Nach dem Urteil muss es sich bei dem Zusammenschluss um einen selbständigen, von den Mitgliedern verschiedenen Steuerpflichtigen handeln. Außerdem sei es unschädlich, wenn die Mitglieder gemischte Ausgangsumsätze erbringen. Die Steuerbefreiung greift dann nur für die Leistungen, die sich auf die steuerbefreiten Tätigkeiten beziehen.

Laut Urteil des Europäischen Gerichtshofs vom 4.5.17 zu weite Auslegung der Vorschrift in Luxemburg

Weitere Verfahren, die sich mit der Auslegung der Steuerbefreiungsvorschrift beschäftigen, sind derzeit beim Europäischen Gerichtshof anhängig. Die Urteile des Europäischen Gerichtshofs werden erhebliche Auswirkungen auf das deutsche Recht haben, da der deutsche Gesetzgeber die Steuerbefreiung für Kostengemeinschaften bislang nur sehr eingeschränkt für bestimmte Zusammenschlüsse von Ärzten und Therapeuten umgesetzt hat. Es bleibt abzuwarten, ob nach den Entscheidungen des Gerichtshofs die Befreiung auch auf andere steuerfreie Tätigkeiten ausgedehnt wird. Dies ist von erheblicher Bedeutung, da hierdurch vermieden werden könnte, dass bei Kooperationen mit nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen eine endgültige Belastung mit Umsatzsteuer erfolgt. Dies kann ansonsten lediglich durch umsatzsteuerliche Organschaften, die aber an enge Voraussetzungen geknüpft sind, vermieden werden.

Weitere Entscheidungen sind abzuwarten

Steuerbefreiungsvorschrift nach deutschem Recht ist möglicherweise zu stark eingeschränkt

HLB STÜCKMANN

Unser Spezialistenteam für den Bereich „Umsatzsteuer“:

Regina Schmidt
Wirtschaftsprüferin, Steuerberaterin und Partnerin
schmidt@stueckmann.de

Alexander Schallock, M.I.Tax
Steuerberater und Fachberater für Internationales Steuerrecht
schallock@stueckmann.de

Maik Laschütza
Steuerberater und Rechtsanwalt
laschuetza@stueckmann.de

Prof. Dr. Eginhard Werner
Steuerberater und Of counsel
werner@stueckmann.de

Redaktion:

Alexander Schallock, M.I.Tax
Steuerberater und Fachberater für Internationales Steuerrecht
schallock@stueckmann.de

Matthias Burbaum
Steuerberater
burbaum@stueckmann.de

KONTAKT & ANFRAGEN

HLB Dr. Stückmann und Partner mbB
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Elsa-Brändström-Straße 7
33602 Bielefeld
Tel.: +49 (0)521-2993-00

info@stueckmann.de
www.stueckmann.de

UMSATZSTEUER-HOTLINE:
Tel.: +49 (0)521-2993-299
umsatzsteuer@stueckmann.de

INFORMATIONEN ZU UNSEREN VERANSTALTUNGEN 2017
finden Sie unter:
http://veranstaltungen.stueckmann.de

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Redaktionsschluss: 12.6.2017

A member of HLB International. A world-wide network of independent accounting firms.

IMPRESSUM
Herausgeber
HLB Dr. Stückmann und Partner mbB

Anschriftenänderungen bitte schriftlich an:
Anika Flöth
floeth@stueckmann.de