Gleiss Lutz

VORLESUNG UMSATZSTEUER UND VERBRAUCHSTEUERN

Universität Potsdam
Wintersemester 2014/2015

Dr. Hendrik Marchal,
Rechtsanwalt, Steuerberater

AGENDA

A. Umsatzsteuer

B. Verbrauchsteuern

AGENDA

A. Umsatzsteuer

B. Verbrauchsteuern

Steuerspirale 2013
Steuereinnahmen von Bund, Ländern und Gemeinden
619 708 Millionen Euro
davon entfielen auf
Einkommensteuer
42 280
Energiesteuer
39 364
Gewerbe-steuer
43 027
Körperschaftsteuer
19 508
nicht veranlagte Steuern vom Ertrag
17 259
Lohnsteuer
158 198
Solidaritäts-zuschlag
14 378
Umsatz-, Mehrwertsteuer
196 843 Mio. Euro
Tabaksteuer
13 820
Grundsteuer
12 377
Versicherungsteuer
11 553
8 664
Abgeltungsteuer auf Zins- und Veräußerungserträge
8 490
Kfz-Steuer
8 394
Grunderwerbsteuer
7 009
Stromsteuer
4 633
Erbschaftsteuer
4 231
Zölle
2 104
Branntweinsteuer
1 444
Lotteriesteuer
1 285
Kernbrennstoffsteuer
1 021
Kaffeesteuer
978
Luftverkehrsteuer
707
Vergnügungsteuer
669
Biersteuer
434
Schaumweinsteuer
392
Feuerschutzsteuer
299
Hundesteuer
191
Sport- und Rennwettsteuer
110
Zweitwohnungsteuer
Quelle: BMF
sonstige Steuern 44 Mio. €
rundungsbedingte Differenz
© Globus
6385

AGENDA

1. **Einführung**
2. Leistungsaustausch
3. Leistung ohne Entgelt
4. Einfuhr
5. Innergemeinschaftlicher Erwerb
6. Rechnungen
7. Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis
8. Vorsteuerabzug
9. Compliance

Begriffe

▪ Umsatzsteuer	=	Mehrwertsteuer
▪ Vorsteuer	=	die von einem anderen Unternehmen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer
▪ Rechnung	=	jedes Dokument, mit dem über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird
▪ Gutschrift	=	Abrechnungsdokument, mit dem der Leistungsempfänger über die Leistung abrechnet; kein Berichtigungsvorgang

Begriffe

▪ Inland	=	Deutschland (DE), außer Freihäfen des Kontrolltyps I, Helgoland und Büsingen etc.
▪ Übriges Gemeinschafts-gebiet	=	Europäische Gemeinschaft, außer DE
▪ Drittlandgebiet	=	Rest der Welt (z. B. Schweiz)

Rechtsgrundlagen

- UStG - Umsatzsteuergesetz
- UStDV - Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
- MwStSystRL - Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
- EU-VO 282/2011

Auslegungshilfen

- UStAE - Umsatzsteuer-Anwendungserlass
- BMF-Schreiben
- Rechtsprechung, insbesondere EuGH, BFH, FG

Europarecht und Umsatzsteuer

- 11.04.1967: 1. und 2. Umsatzsteuer-Richtlinie
  - Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems in EG
  - In Deutschland umgesetzt mit UStG 1967 (gültig ab 01.01.1968)
- 17.05.1977: 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG
  - Wesentlichste Harmonisierung (aber Wahlmöglichkeit der MS)
  - In Deutschland umgesetzt mit UStG 1980 (gültig ab 01.01.1980)
- 01.01.1993: Vollendung des Binnenmarktes durch Wegfall der zollamtlichen Warenkontrolle

Europarecht und Umsatzsteuer

- 28.11.2006: Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL - RL 2006/112/EG)
  - Neufassung der 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG
- 15.03.2011: Durchführungsverordnung zur MwStSystRL (EU-VO 282/2011)
  - Gültig seit 01.07.2011
  - Unmittelbar anwendbar!

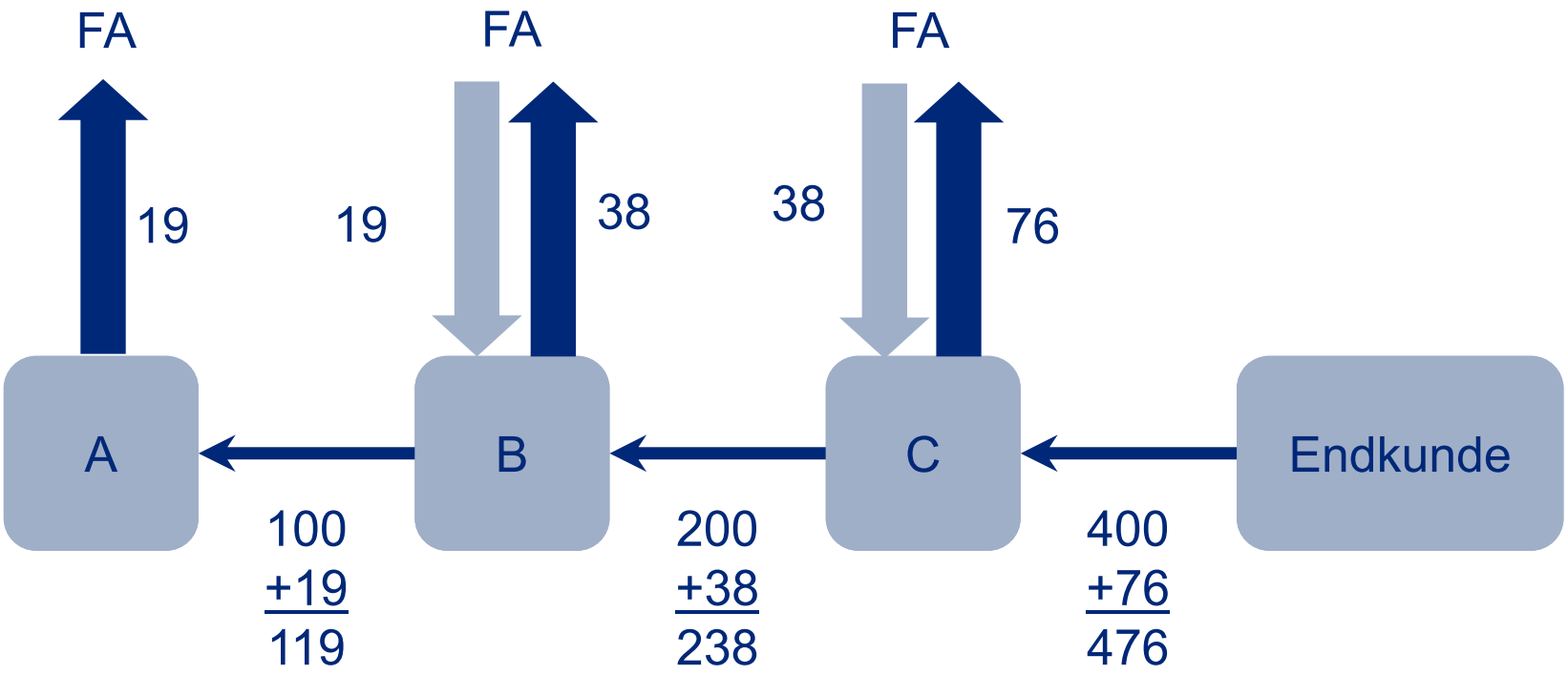
Europarecht und Umsatzsteuer

- Verhältnis nationales Recht und Gemeinschaftsrecht:
  - bei Widerspruch - Verpflichtung des nationalen Gesetzgebers, nationales Recht an Gemeinschaftsrecht anzupassen
  - Verpflichtung zur richtlinienkonformen Auslegung des nationalen Umsatzsteuerrechts durch den Rechtsanwender (Gerichte und Finanzverwaltung)
    - unmittelbare Berufung des Steuerpflichtigen auf die MwStSystRL - insb. bei günstigerer Regelung sinnvoll
- Zweifel bei Auslegung des Gemeinschaftsrechts durch FG oder BFH
  - Einholung einer Vorabentscheidung beim EuGH (Art. 267 AEUV)

System des Vorsteuerabzugs

- Einführung der Allphasen-Netto-Umsatzsteuer erfolgte durch UStG 1967 mit Wirkung zum 01.01.1968
- Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug bedeutet:
  - Gewährung des Vorsteuerabzugs für Unternehmer
  - Unternehmer zahlt Differenz der Umsatzsteuer zwischen der empfangenen und der erbrachten Leistung

System des Vorsteuerabzugs



Besteuerungstatbestände

- Lieferungen und sonstige Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG)
- Einfuhr von Gegenständen im Inland
  (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 und § 21 UStG i. V. m. zollrechtlichen Vorschriften)
- Innergemeinschaftlicher Erwerb im Inland gegen Entgelt
  (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 und § 1a, § 1b, § 1c UStG)
- Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis (§ 14c UStG)
- Unentgeltliche Wertabgaben (§ 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG)

AGENDA

1. Einführung
2. **Leistungsaustausch**
3. Leistung ohne Entgelt
4. Einfuhr
5. Innergemeinschaftlicher Erwerb
6. Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis
7. Rechnungen
8. Vorsteuerabzug
9. Compliance

AGENDA

2. Leistungsaustausch

2.1 Allgemeines

2.2 Leistung

2.3 Unternehmer

2.4 Im Inland

2.5 Steuerbefreiung

2.6 Reihengeschäfte

2.7 Bemessungsgrundlage

2.8 Steuersatz

2.9 Steuerschuld und Steuerentstehungszeitpunkt

2.10 Steuerschuldner

Prüfungsschema

- **Steuerbarkeit**
  (§§ 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG i.V.m. §§ 3, 3a, 3b, 3c, 3e, 3g UStG)
  - ➡ Unternehmer? Lieferung oder sonstige Leistung? Gegen Entgelt? Inland?
- **Steuerpflicht/Steuerbefreiung (§§ 4-9 UStG)**
  - ➡ Ist die Leistung steuerbefreit? Besteht eine Optionsmöglichkeit?
- **Bemessungsgrundlage (§ 10 UStG)**
  - ➡ Entgelt, Entgeltminderungen (z. B. Rabatt)

Prüfungsschema

- **Steuersatz (§ 12 UStG und Anlage 2 zu UStG)**
  - ➡ Gilt der Regelsteuersatz oder der ermäßigte Steuersatz?
- **Steuerschuld / Entstehung der Steuerschuld (§§ 13, 13b Abs. 1, 20 UStG)**
  - ➡ Soll-Versteuerung oder Ist-Versteuerung
- **Steuerschuldner (§§ 13a, 13b UStG)**
  - ➡ Leistender Unternehmer, Rechnungsaussteller (§ 14c UStG), Leistungsempfänger (Reverse-Charge Verfahren)

Prüfungsschema

- Beispiel 1: Mutter F aus München verkauft ihren gebrauchten Kinderwagen bei eBay an Vater S in Hamburg. Schuldet sie Umsatzsteuer?
  - ➡ F schuldet keine Umsatzsteuer, da bei einmaligem Verkauf keine Unternehmerin
  - ➡ beim Verkauf einer Vielzahl von Gebrauchtgegenständen über mehrere Jahre kann Unternehmereigenschaft vorliegen (BFH, Urt. v. 26.04.2012 – V R 2/11)

- Beispiel 2: Mr. Wang aus Peking verkauft sein Fahrrad an Mr. Wong in Shanghai. Schuldet Mr. Wang Umsatzsteuer?
  - ➡ Mr. Wang schuldet keine Umsatzsteuer, da Umsatz nicht im Inland ausgeführt wird
- Beispiel 3: Firma X verpflichtet sich vertraglich, eine bestimmte Anzahl von Produkten bis zum Monatsende zu liefern. X kann die Menge nicht in der vorgegebenen Frist liefern und muss eine Ausgleichszahlung leisten.

  Schuldet X hierfür Umsatzsteuer?
  - ➡ nicht steuerbarer Schadensersatz
- Beispiel 4: Die Personalabteilung verrechnet ihre Kosten intern an die Kostenstelle der Produktion. Wird hierfür Umsatzsteuer geschuldet?
  - ➡ kein Leistungsaustausch, da unternehmensinterner Vorgang

AGENDA

2. Leistungsaustausch

2.1 Allgemeines

2.2 Leistung

2.3 Unternehmer

2.4 Im Inland

2.5 Steuerbefreiung

2.6 Reihengeschäfte

2.7 Bemessungsgrundlage

2.8 Steuersatz

2.9 Steuerschuld und Steuerentstehungszeitpunkt

2.10 Steuerschuldner

Lieferung und sonstige Leistungen

- Leistungsaustausch = Unternehmer führt eine Leistung gegen Entgelt im Inland aus
- Leistung = sowohl Lieferung als auch sonstige Leistungen
- Grundvoraussetzung = Leistungsaustausch = gegen Entgelt

Leistungsaustausch

- Leistender Unternehmer, Leistungsempfänger - zwei Beteiligte
- Leistender erbringt Leistung im wirtschaftlichen Sinn
- wechselseitiger Zusammenhang - Leistung und Gegenleistung
- innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung

Fall 1

Elke reinigt in einem Nobelkaufhaus die Toiletten und erhält von den Kunden Trinkgeld. Sie hat mit dem Kaufhausbetreiber vereinbart, dass sie einen Teller für Trinkgeld aufstellen darf.

Frage: Liegt eine umsatzsteuerpflichtige Leistung vor?

Lösung

BFH, Beschluss v. 30.09.2008 – XI B 74/08, DStRE 2008, 1517

Leitsätze:

„1. Ein Steuerpflichtiger, der die Kundentoiletten eines Kaufhauses reinigt und aufgrund des Vertrags mit dem Kaufhausbetreiber berechtigt ist, von dem Benutzer der Toiletten freiwillige Entgelte oder Trinkgelder entgegen zu nehmen, führt einen tauschähnlichen Umsatz aus.

2. Für die Reinigungsleistungen ist ein Entgelt in Höhe der vereinnahmten freiwilligen Entgelte und Trinkgelder anzusetzen.“

Gründe:

- Die von den Benutzern gezahlten Toilettengroschen stellen keine aus privaten Motiven geleistete Schenkung, sondern ein freiwilliges Entgelt für die Toilettennutzung dar.
- Die Toilettengroschen stellen Entgelt i.S.d. § 10 Abs. 1 UStG dar. Sie werden gezahlt für sonstige Leistungen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, nämlich für die Reinigungs- und Wartungsleistungen.

Fall 2

Matthias musiziert auf dem Rathausplatz mit seiner Drehorgel. Während seiner musikalischen Darbietung bittet er Passanten mit einer Sammelbüchse um Vergütung.

Frage: Liegt eine umsatzsteuerpflichtige Leistung vor?

Lösung

EuGH, Urt. v. 03.03.1994 – C-16/93 – *Tolsma,* NVwZ 1994, 886.

Leitsätze:

„Eine Dienstleistung wird nur dann im Sinne von Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388, der Sechsten Richtlinie zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern, „gegen Entgelt“ erbracht und ist somit steuerpflichtig, wenn zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die dem Leistungsempfänger erbrachte Dienstleistung bildet.

Diese Voraussetzungen sind im Fall einer Tätigkeit, die darin besteht, dass auf öffentlichen Wegen Musik zu Gehör gebracht wird, und für die keine Vergütung vereinbart wird, selbst wenn der Betreffende um Zahlung von Geld bittet und gewisse Beträge als Vergütung erhält, deren Höhe jedoch weder bestimmt noch bestimmbar ist, nicht erfüllt.“

Gründe:

- Einnahmen stellen keine Gegenleistung für erbrachte Dienstleistung dar.
- Es besteht keine Parteivereinbarung, da die Passanten freiwillig eine
  - Vergütung zahlen, deren Höhe sie selbst bestimmen.
- denn:
  - Passanten haben nicht um Darbringen der Musik gebeten.
  - Zahlung des Betrages erfolgt nicht aufgrund der musikalischen Darbietung, sondern aus persönlichen Motiven, wobei gefühlsmäßige Erwägungen eine Rolle spielen können.

Leistung im wirtschaftlichen Sinn

- Leistung - es wird ein über die reine Entgeltentrichtung hinausgehendes eigenes wirtschaftliches Interesse durch den Zahlenden verfolgt
- reine Entgeltentrichtung stellt keine Leistung im wirtschaftlichen Sinn dar
  - Beispiel: Rechtsanwältin Elena kauft am Kiosk eine Gala und eine Bunte und bezahlt EUR 7,40. Die Entgeltrichtung durch E selbst stellt dabei keine Lieferung dar.

Leistung im wirtschaftlichen Sinn

Rückgängig gemachte Lieferung (Sonderfall)

- Differenzierung: nichtsteuerbare Rückgabe vs. steuerbare Rücklieferungen
- ausschlaggebend: Sicht des ursprünglichen Leistungsempfängers (vgl. hierzu BFH, Urt. v. 12.01.2008 – XI R 46/07, BStBl. II 2009, S. 558, DStRE 2009, 295)

Sonderfall I: Schadensersatz

- echter SE nicht umsatzsteuerbar
- unechter SE - Ersatzleistung stellt tatsächlich die (tw.) Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung dar
- Abgrenzungskriterium: Liegt eine echte Wechselbeziehung zwischen Leistung und Gegenleistung vor?

echter SE gegeben:

KPK7

- Vertragsstrafen wegen Nichterfüllung, §§ 340, 341 BGB
- SE wegen Nichterfüllung, §§ 280, 281 BGB
- Verzugs-, Fälligkeits- und Prozesszinsen, §§ 288, 291 BGB, § 353 HGB

KPK7 Kommata hinzugefügt

Kepper, Philipp Karl; 07.01.2015

Sonderfall I: Schadensersatz

- Beispiel: Student Thomas stiehlt im Buchladen von Ulrich einen Umsatzsteuerkommentar im Wert von EUR 99 und veräußert diesen dann an Rechtsanwältin Sabine. Eine Woche später wird Thomas aufgrund der Überwachungskamera überführt und erstattet an Ulrich Schadensersatz von pauschal EUR 200.
- Lösung: Die Geldzahlung von Thomas stellt einen echten Schadensersatz in Geld gem. § 823 Abs. 2 S. 1 BGB i.V.m. § 242 StGB i.V.m. §§ 249 Abs. 1, 251 Abs. 1 BGB dar. Es liegt kein Entgelt für eine Leistung i.S.d. § 10 Abs. 1 S. 2 UStG vor, da keine willentliche Zuwendung des Kommentars.
  - kein Leistungsaustausch i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG

Sonderfall II: Geschäftsveräußerung im Ganzen - GiG

- grds.: Steuerbarkeit als eine Vielzahl von Lieferungen und sonstigen Leistungen
- Problem: Prüfung einer Vielzahl von Steuerbefreiungsvorschriften beim Veräußerer und hoher Liquiditätsentzug beim Erwerber
- Art. 19, 29 MwStSystRL – Behandlung der GiG so, als ob keine Lieferung oder sonstige Leistung vorliegt - vgl. § 1 Abs. 1a UStG
- GiG = ein ganzes UN oder ein gesondert geführter Betrieb innerhalb eines UN wird im Ganzen übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht
- Erwerber tritt in die umsatzsteuerliche Rechtsposition des Veräußerers ein, § 1 Abs. 1a UStG

Sonderfall II: Geschäftsveräußerung im Ganzen - GiG

- Voraussetzungen:
  - Übertragung einer organisatorischen Zusammenfassung
  - Mglk. der Fortführung durch den Erwerber ohne großen finanziellen Aufwand
  - Übertragung der wesentlichen Grundlagen des Geschäfts

    (vgl. EuGH, Urt. v. 27.11.2003 – C-497/01 – *Zita Modes Sárl*, IStR 2004, 53).
- Indizien für einen gesondert geführten Betrieb:
  - eigener Kundenstamm
  - eigene Buchführung und freie Preisgestaltung
  - selbständiges Auftreten in der Art eines Zweigbetrieb
  - eigenes Personal

EuGH, Urt. v. 10.11.2011 – C-444/10 – *Christel Schriever*, DStR 2011, 2196, vgl. auch SteuK 2011, 530

EuGH: Geschäftsveräußerung im Ganzen auch bei nicht langfristiger

Vermietung des Geschäftslokals

EuGH, Urt. v. 10.11.2011 – C-444/10 – *Christel Schriever*, DStR 2011, 2196, vgl. auch SteuK 2011, 530

*Art. 5 Abs. 8 der Sechsten Richtlinie 77 / 388/ EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern – Gemeinsames Mehrwertsteuersystem*KPK8*heitliche steuerpflichtige Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass die Übereignung des Warenbestands und der Geschäftsausstattung eines Einzelhandelsgeschäfts unter gleichzeitiger Vermietung des Ladenlokals an den Erwerber auf unbestimmte Zeit, allerdings aufgrund eines von beiden Parteien kurzfristig kündbaren Vertrags, eine Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens im Sinne dieser Bestimmung darstellt, sofern die übertragenen Sachen hinreichen, damit der Erwerber eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit dauerhaft fortführen kann.*

KPK8

Zuvor: Mehrwertsteuersytem

Kepper, Philipp Karl; 07.01.2015

Sonderfall II: Geschäftsveräußerung im Ganzen - GiG

Beispiel

Unternehmer Roland besitzt 14 Geschäftslokalitäten in München, die er durch Vermietung nutzt. Dies ist die alleinige unternehmerische Tätigkeit von Roland. 2011 beendet er seine Tätigkeit durch Veräußerung der Immobilien an die Immo-KG. Eine Fortführung der Mietverträge wird durch die Immo-KG gewährleistet.

Sonderfall II: Geschäftsveräußerung im Ganzen - GiG

Lösung

- Rolands Vermietungstätigkeit stellt ein gesamtes umsatzsteuerliches Unternehmen dar. Geschäftslokalitäten von Roland und bestehende Mietvertäge stellen das gesamte Unternehmen dar. Die Mietverträge gehen gem. § 566 BGB kraft Gesetzes auf die Immo-KG über. Durch Übereignung der Gebäude ist die Immo-KG ohne großen finanziellen Aufwand in der Lage das Unternehmen von Roland fortzuführen.
  - GiG i.S.d § 1 Abs. 1a UStG
  - Roland darf keine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuer-Ausweis ausstellen.
  - Die Immo-KG tritt in die Rechtsposition von Roland ein, § 1 Abs. 1a S. 3 UStG.

Lieferungen

- Definition:
  - § 3 Abs. 1 UStG: Lieferungen eines Unternehmers sind Leistungen, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).
  - Abschnitt 3.1 Abs. 1 S.1 UStAE: Eine Lieferung liegt vor, wenn die Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschafft wird.
  - Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL: Lieferung ist die Übertragung der Befähigung wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen.

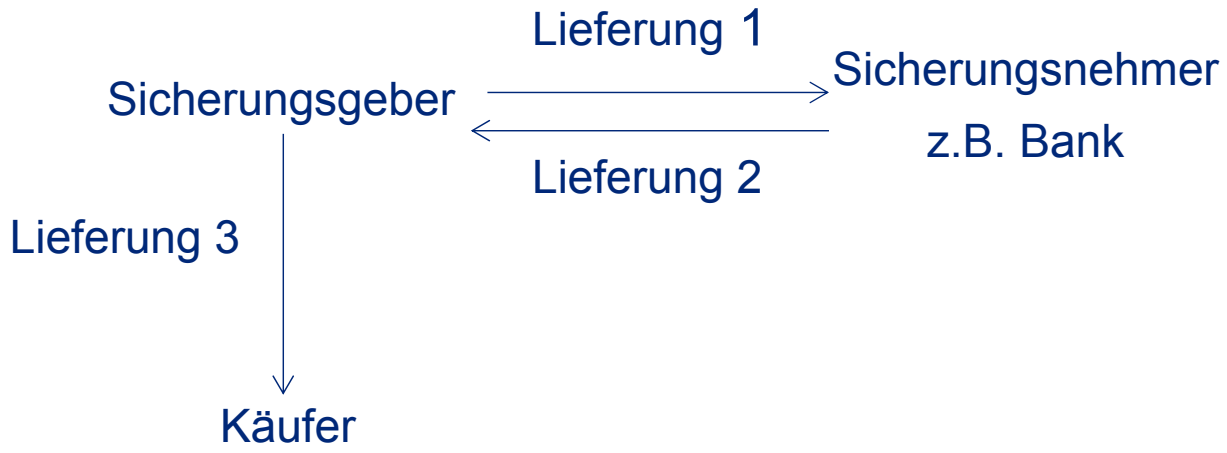
Leistung

- Leistender verschafft Verfügungsmacht durch willentliche und endgültige Zuwendung der wirtschaftlichen Substanz, des Wertes und des Ertrags eines Gegenstandes.
  - Abnehmer muss faktisch in der Lage sein, nach Belieben mit dem Gegenstand zu verfahren und ihn wie ein Eigentümer zu nutzen.
  - keine Gleichstellung mit zivilrechtlicher Eigentumsverschaffung
- Übereignung aus Sicherungszwecken, §§ 929, 930 BGB
- Übereignung Eigentumsvorbehalt, §§ 929, 158 BGB
- Kauf auf Probe, § 454 BGB

Fall: Sicherungsübereignung, §§ 929, 930 BGB

Der Sicherungsgeber übernimmt für den Sicherungsfall, das Sicherungsgut im eigenen Namen, aber für Rechnung des Sicherungsnehmers zu verkaufen.

Lösung



Lieferung 1: Auch wenn der Sicherungsgeber das Sicherungsgut im eigenen Namen, aber für Rechnung des Sicherungsnehmers verkauft, kommt es zunächst zu einer Lieferung an den Sicherungsnehmer.

Lieferung 2: Zugleich liefert der Sicherungsnehmer an den Sicherungsgeber.

Lieferung 3: Zugleich liefert der Sicherungsgeber an den Käufer.

(hierzu Abschn. 1.2 Abs. 1a UStAE)

Sonstige Leistung

- Definition und Abgrenzungskriterien
  - § 3 Abs. 9 S. 1 UStG - Leistungen, die keine Lieferungen sind (negative Bestimmung)
    - Verschaffung eines wirtschaftlichen Vorteils, der nicht in der Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand besteht
    - aktives Tun = Dienstleistungserbringung,
    - passives Dulden = Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen (z.B. Bestellung eines Nießbrauchs- oder Erbaurechts)

      oder
    - passives Unterlassen = Verzicht auf die Ausübung einer Tätigkeit

- Eine **Lieferung liegt vor,** wenn die **Verfügungsmacht** an einem **Gegenstand verschafft** wird.
- Eine **sonstige Leistung** ist eine Leistung**,** die **keine Lieferung** ist.

  Beispiele:

  - Werbung
  - Reparaturen
  - Vermittlungsleistung
  - Beförderungsleistung
  - Ingenieurleistungen
  - Beratungsleistungen
  - Überlassung von Know-how

Wichtig für:

- Ort des Umsatzes
- Steuersatz
- Steuerschuldnerschaft
  - ➡ z. B. innergemeinschaftlicher Erwerb oder Reverse-Charge
- sonstige Verpflichtungen
  - ➡ Zusammenfassende Meldung
    - bis 31.12.2009 nur für Lieferungen
    - ab 01.01.2010 auch für sonstige Leistungen
  - ➡ Intrastat (nur für Lieferungen)

Beispiel: Software

- Überlassung von **Standard-Software**
  - per CD-ROM = Lieferung
  - per Modem / Internet = sonstige Leistung
- Überlassung von **Individual-Software**
  - stellt stets eine sonstige Leistung dar, trotz ihrer Art der Überlassung
  - arg.: die intellektuelle Leistung des Programmierers steht hier im Vordergrund und nicht die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Datenträger

Beispiel: Die Firma X bietet ausführliche Horoskope an. Der Kunde gibt sein genaues Geburtsdatum online ein und erhält dann ein 30 Seiten umfassendes Horoskop per Post zugeschickt.
BFH Urt. v. 26.09.1991 V/R 33/87

Beispiel: Ein Ingenieur entwickelt im Auftrag eines Automobilherstellers einen neuartigen Filter. Am Ende seiner Arbeit übersendet er Baupläne, Skizzen sowie einen Prototyp.

Beispiel: Erstellung von Kopien und Dokumenten, Akten und Plänen im Kundenauftrag
➡ nur bei Überwiegen des Dienstleistungselements (d.h. der Reprografie-tätigkeit) sonstige Leistung, sonst Lieferung von Gegenständen

EuGH, Urt. v. 11.02.2010 – C-88/09 – *Graphic Procédé*, DStRE 2010, 623.

Haupt- und Nebenleistung

- einheitliche Leistung - ein sich aus mehreren Teilen zusammensetzender Vorgang versus mehrere, getrennt zu beurteilende selbstständige Einzelleistungen
  - ➡ grds.: bürgerlich-rechtlich selbstständige Leistungen sind auch umsatzsteuerrechtlich als selbstständige Leistungen zu behandeln

Beispiel: Jutta verkauft an den Kindergarten von Monika vier hochwertige Puppenhäuser für deren Spielzimmer. Es handelt sich um vier separate Lieferungen.

Einheitlichkeit der Leistung

- einheitliche Leistung liegt vor, wenn:
  - ➡ mehrere gleichwertige Faktoren zur Erreichung eines wirtschaftlichen Ziels beitragen und aus diesem Grund zusammengehören. D.h. die Faktoren greifen so ineinander, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten.
  - ➡ ausschlaggebend: wirtschaftlicher Gehalt der erbrachten Leistung
  - ➡ es muss sich um die Tätigkeit desselben UNs handeln

Beispiel: Der Energiekonzern E aus Hamburg bestellt bei der auf Atomkraftwerke spezialisierten A-AG aus München einen Atommeiler. Der Meiler wird in München produziert und nach Hamburg geliefert und dort fest eingebaut. Preis: EUR 2,7 Mrd. zzgl. Umsatzsteuer.

Lösung: einheitlich zu beurteilende Werklieferung einer ortsfest eingebauten Anlage im Inland, § 3 Abs. 4 UStG.

AGENDA

2. Leistungsaustausch

2.1 Allgemeines

2.2 Leistung

2.3 Unternehmer

2.4 Im Inland

2.5 Steuerbefreiung

2.6 Reihengeschäfte

2.7 Bemessungsgrundlage

2.8 Steuersatz

2.9 Steuerschuld und Steuerentstehungszeitpunkt

2.10 Steuerschuldner

Definition § 2 Abs. 1 UStG - Voraussetzung ist

- eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, also jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 S. 3 UStG),
- die **selbstständig** ausgeübt wird.

Unternehmerfähigkeit

- jede Person oder jedes Gebilde, das als solches nach außen auftritt und somit Umsätze in eigener Person verwirklichen kann
- natürliche, juristische Personen
- juristische Personen des öffentlichen Rechts
- nichtrechtsfähige Gesellschaften, Personenvereinigungen und Unternehmenszusammenschlüsse

Unternehmerfähigkeit

- EuGH - Grundsatz der Rechtsformneutralität (EuGH, Urt. v. 11.07.1996 – C-306/94 – *Régie dauphinoise*, UR 1996, 304 und Urt. v. 29.04.2004 – C-77/01 – *EDM*, UR 2004, 292).
- KPK27
- Ausschlaggebend ist, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit ausgeübt wird.
- Selbst die Ausübung illegaler Tätigkeiten verhindert nicht die Begründung der Unternehmereigenschaft, vgl. EuGH, Urt. v. 11.06.1998 – C-283/95 – *Karlheinz Fischer*, EuZW 1998, 637; EuGH, Urt. v. 05.07.1988 – C-289/86 – *Happy Family*.

KPK27 Punkt hinter Klammer

Kepper, Philipp Karl; 07.01.2015

Selbstständigkeit

- selbstständige Ausübung der Tätigkeit. Def. vgl. Umkehrschluss § 2 Abs. 2 UStG
- unselbständige Tätigkeit liegt demnach vor, wenn die jeweilige natürliche Person derart in ein UN eingegliedert ist, dass sie den Weisungen des UNs Folge zu leisten hat
- Beurteilung erfolgt nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten, nicht nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten (h.M. FinVerw und Rspr.)
- maßgeblich ist, wer das wirtschaftliche Risiko trägt

Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

- Unternehmer muss gewerblich oder beruflich nach § 2 Abs. 1 S. 3 UStG tätig werden
- **jedoch:** keine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich
- nicht notwendig: Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr - vgl. Personenvereinigung erbringt Leistung NUR ggü. ihren Mitgliedern
- Unternehmer muss Leistungen i.S.d. UStG erbringen
- nicht erforderlich, dass Leistung im Inland steuerbar ist

Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

Beispiel: Holding

- Alleine das Halten und Haben von Anteilen sowie die bloße Vereinnahmung von Dividenden und Gewinnanteilen stellt keine unternehmerische Tätigkeit dar. Vgl. EuGH, Urt. v. 29.04.2004 – C-77/01 – *EDM*, UR 2004, 292.
- anders: Führungs- oder Funktionsholding, d.h. Holding greift unter einheitlicher Leitung aktiv in das Tagesgeschäft ihrer Tochtergesellschaft ein
- bspw. wenn administrative, finanzielle, kaufmännische oder technische Dienstleistungen erbracht werden

Nachhaltigkeit des Unternehmens - Abgrenzungskriterien

- mehrjährige Tätigkeit
- planmäßiges Handeln
- auf Wiederholung angelegte Tätigkeit
- Ausführung mehr als nur eines Umsatzes
- Intensität des Tätigwerdens

Nachhaltigkeit des Unternehmens - Abgrenzungskriterien

- Auftreten wie ein Händler
- Unterhalten eines Geschäftslokals
- Auftreten nach Außen
- generell gilt aber: GESAMTBILD der Verhältnisse ausschlaggebend

Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft

➡ Beginn liegt vor mit der ersten nach außen auf die Ausführung entgeltlicher Leistung gerichteten **Vorbereitungshandlung.**

- Vorsteuer abziehbar aus Leistungsbezügen zur Vorbereitung seiner entgeltlichen Tätigkeit.
- Selbst dann, wenn Unternehmer seine Tätigkeit zu einen späteren Zeitpunkt einstellt und es bei der Vorbereitungsphase blieb.

➡ Ende liegt mit Ende des letzten Tätigwerden des Unternehmers vor. Die Unternehmenstätigkeit erlischt erst mit Abwicklung aller Rechtsbeziehungen.

- Die erst spätere Veräußerung von Betriebsvermögen ist auch noch als Unternehmertätigkeit zu qualifizieren.

Umfang des Unternehmens

➡ Es ist die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit des Unternehmers umfasst § 2 Abs. 1 S. 2 UStG.

- Ein Unternehmer kann **nur ein** umsatzsteuerliches Unternehmen haben.

Bsp.: Die geschäftstüchtige Rechtsanwältin Sabine betreibt eine Sozietät und vermietet zeitgleich eine Bierstubenkette im gesamten Bundesgebiet.

Lösung: Es handelt sich aus **umsatzsteuerlicher Sicht** um **ein** Unternehmen.

➡ Es ist ohne Bedeutung, ob diese Unternehmensteile örtlich weit auseinanderliegen, unterschiedlichen Wirtschaftszweigen angehören oder gemeinsam in Erscheinung treten.

➡ Das Unternehmen erstreckt sich auch, auf im Ausland gelegene Betriebsstätten oder Zweigniederlassungen.

§ 2 UStG

(1) Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. […]

(2) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nicht selbständig ausgeübt,

[…]

2. wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.

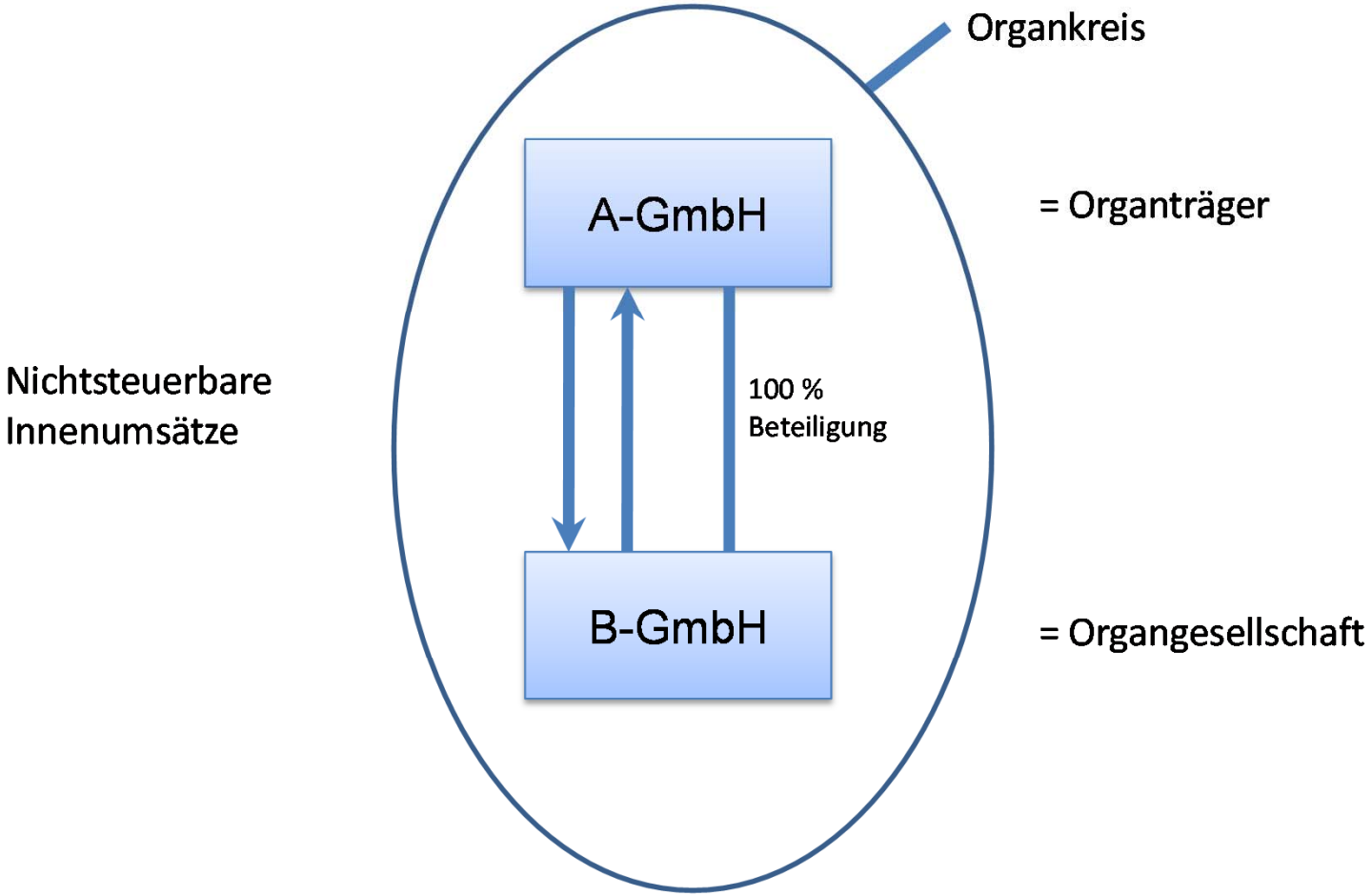
Sonderfall: umsatzsteuerliche Organschaft

- Rechtlich selbständige Gesellschaften werden in umsatzsteuerlicher Sicht wie **ein Unternehmen** behandelt.
- Organgesellschaften können nur juristische Personen sein.
- Organträger können sowohl natürliche, juristische Personen als auch Personenvereinigungen sein.

Allgemeine Grundsätze der Organschaft

Organschaft erfordert nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG, dass

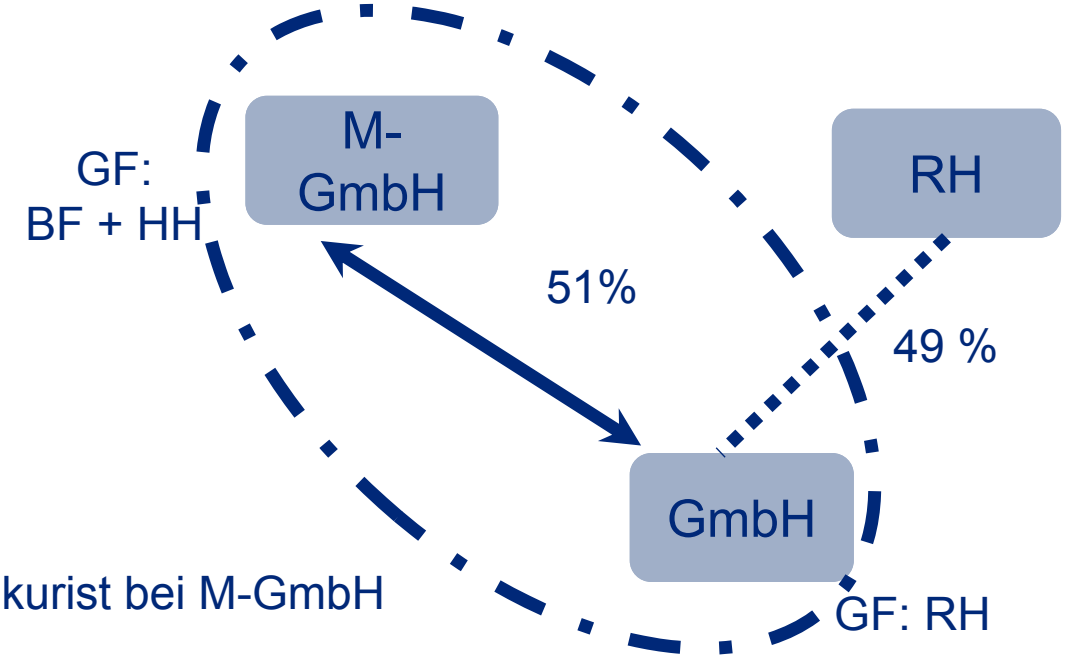
- eine juristische Person als Organgesellschaft
- in das Unternehmen eines anderen Unternehmers (Organträger)
- nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse
  - finanziell,
  - wirtschaftlich und
  - organisatorisch eingegliedert ist.
- Folge: Organgesellschaft ist nicht selbständig tätig. Umsätze innerhalb von Organschaft sind nicht umsatzsteuerbar!
- Wichtig: kein Wahlrecht; Rechtsfolgen treten ein, wenn Voraussetzungen erfüllt sind.


Organkreis
A-GmbH
= Organträger
Nichtsteuerbare
Innenumsätze
100 %
Beteiligung
B-GmbH
= Organgesellschaft

BFH, Urt. v. 07.07.2011 – V R 53/10

Sachverhalt

- Gewinnabführungsvertrag und Weisungsrechte für M-GmbH
- 1997: zusätzlich Konzernrichtlinien für Wareneinkauf und Berichtspflichten
- 1998: zusätzlich Bestellung RH als Prokurist bei M-GmbH
- Aufgrund Satzung konnte RH als Gründungsgesellschafter nicht als GF in GmbH abberufen werden



BFH, Urt. v. 07.07.2011 – V R 53/10

Entscheidungsgründe

Die organisatorische Eingliederung einer GmbH im Rahmen einer Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) kann sich daraus ergeben, dass der Geschäftsführer der GmbH leitender Mitarbeiter des Organträgers ist, der Organträger über ein umfassendes Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung der GmbH verfügt und zur Bestellung und Abberufung des GmbH-Geschäftsführers berechtigt ist.

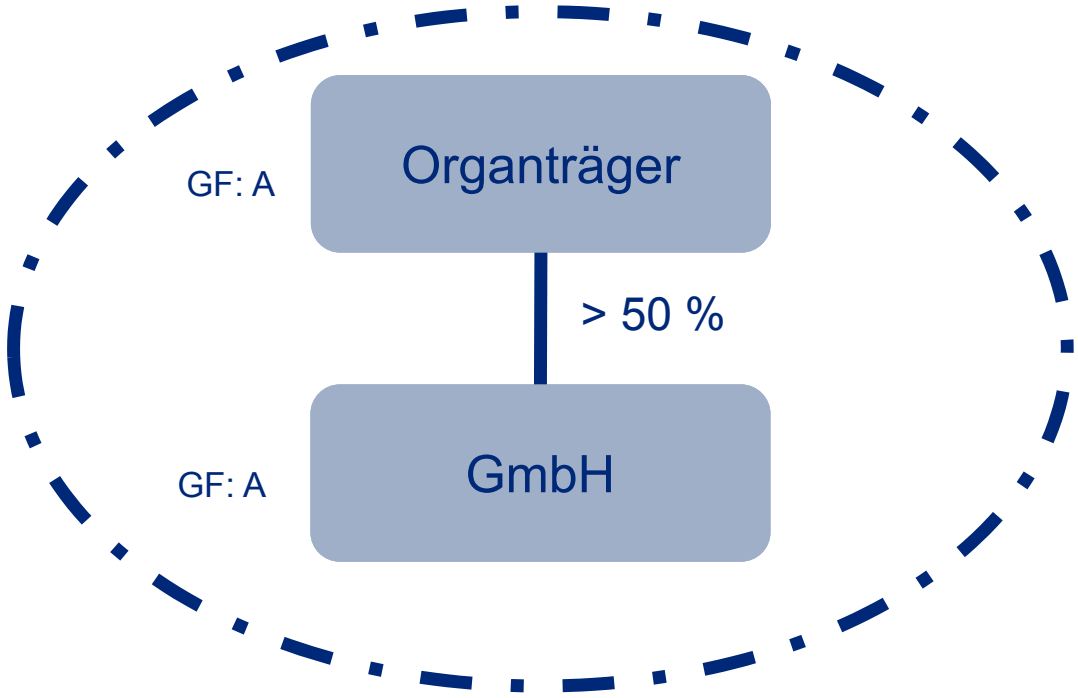
BMF-Schreiben v. 07.03.2013 zur organisatorischen Eingliederung

Inhalt des BMF-Schreibens

- Die organisatorische Eingliederung setzt voraus, dass die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft in der laufenden Geschäftsführung tatsächlich wahrgenommen wird. Es kommt darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht oder aber zumindest durch die Gestaltung der Beziehungen zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft sichergestellt ist, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung bei der Organtochter nicht stattfindet.
- BMF-Schreiben sieht wie Rechtsprechung Stufenverhältnis vor:
  - Stufe 1: Personalunion der Geschäftsführungsorgane
  - Stufe 2: Teilweise Personalunion der Geschäftsführungsorgane
  - Stufe 3: Fremd-Geschäftsführung

BMF-Schreiben v. 07.03.2013 zur organisatorischen Eingliederung

Stufe 1: Personalunion der Geschäftsführungsorgane (I)



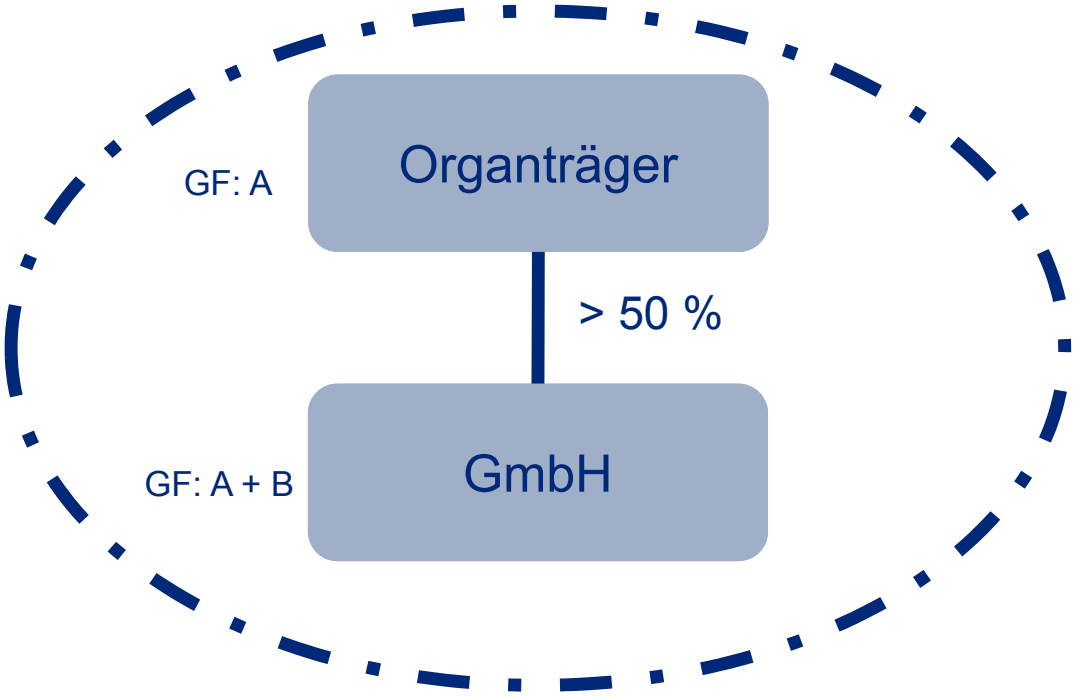
BMF-Schreiben v. 07.03.2013 zur organisatorischen Eingliederung

Stufe 1: Personalunion der Geschäftsführungsorgane (II)

- Organisatorische Eingliederung setzt in aller Regel die personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft voraus (Abschn. 2.8 Abs. 8 UStAE).
- Neben dem Regelfall der personellen Verflechtung kann sich die organisatorische Eingliederung auch daraus ergeben, dass leitende Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind. Prokura reicht nicht aus (Abschn. 2.8 Abs. 9 UStAE).
  - …. beruht auf der Annahme, dass der leitende Mitarbeiter des Organträgers dessen Weisungen bei der Geschäftsführung der Organgesellschaft aufgrund eines zum Organträger bestehenden Anstellungsverhältnisses und einer sich hieraus ergebenden persönlichen Abhängigkeit befolgen wird und er bei weisungswidrigem Verhalten vom Organträger als Geschäftsführer der Organgesellschaft uneingeschränkt abberufen werden kann.
  - Prokura reicht aber nicht.
- Klarstellung in Abschn. 2.8 Abs. 9 UStAE durch BMF-Schreiben v. 05.05.2014: Es ist nicht erforderlich, dass der Mitarbeiter ein leitender Mitarbeiter ist.

BMF-Schreiben v. 07.03.2013 zur organisatorischen Eingliederung

Stufe 2: Teilweise Personalunion der Geschäftsführungsorgane (I)



BMF-Schreiben v. 07.03.2013 zur organisatorischen Eingliederung

Stufe 2: Teilweise Personalunion der Geschäftsführungsorgane (II)

- Sachverhalt: min. 1 weiterer GF ist in Organgesellschaft vertreten
- Entscheidend ist Ausgestaltung der Geschäftsführungsbefugnis in der Tochtergesellschaft. Ausreichend können sein:
  - Gesamtgeschäftsführungsbefugnis
  - Mehrheitsbeschluss und personenidentische Geschäftsführer haben Mehrheit der Stimmen
  - Bei Stimmenminderheit oder Einzelgeschäftsführungsbefugnis der fremden sind zusätzliche institutionell abgesicherte Maßnahmen erforderlich.

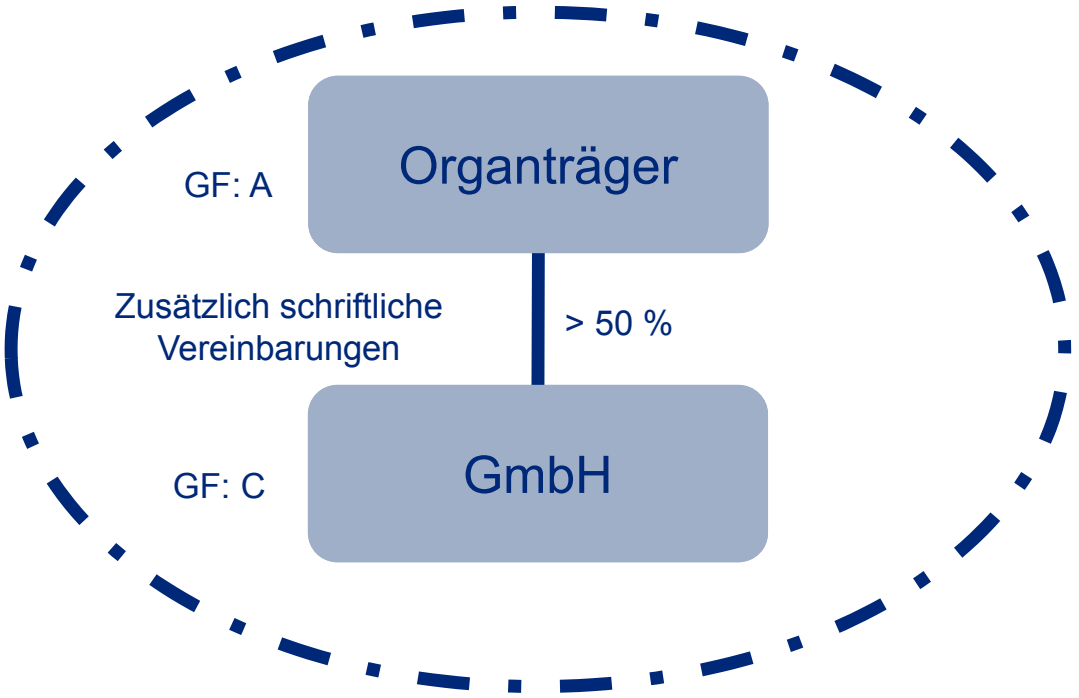
BMF-Schreiben v. 07.03.2013 zur organisatorischen Eingliederung

Stufe 2: Teilweise Personalunion der Geschäftsführungsorgane (III)

- Zusätzliche institutionell abgesicherte Maßnahmen können sein:
  - Organträger verfügt über umfassendes Weisungsrecht gegenüber der Geschäftsführung der Organgesellschaft und
  - Berechtigung zur Bestellung und Abberufung aller Geschäftsführer der Organgesellschaft oder
  - schriftlich vereinbartes Letztentscheidungsrecht des personenidentischen Geschäftsführers

BMF-Schreiben v. 07.03.2013 zur organisatorischen Eingliederung

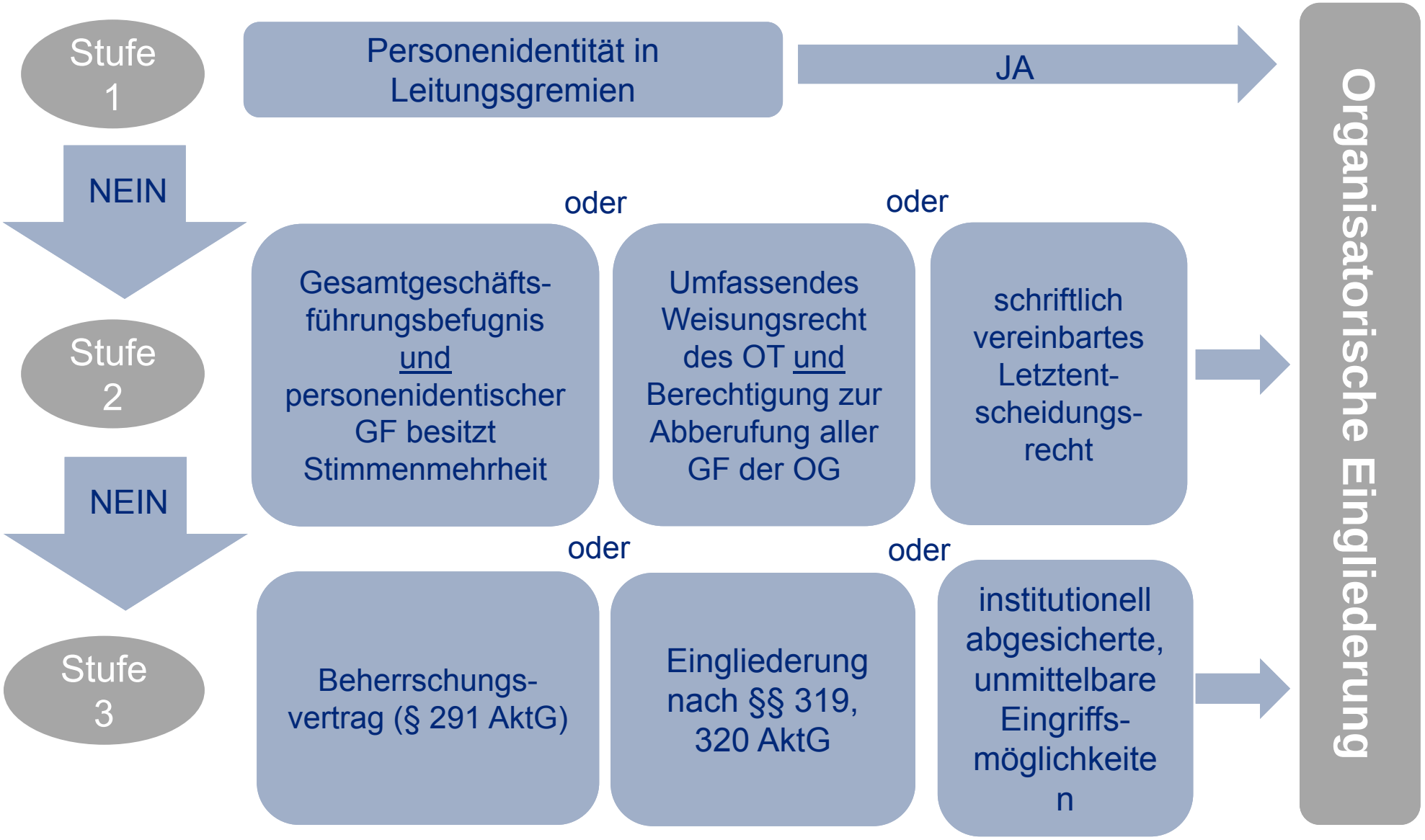
Stufe 3: Keine Personenidentität der Geschäftsführung (I)



BMF-Schreiben v. 07.03.2013 zur organisatorischen Eingliederung

Stufe 3: Keine Personenidentität der Geschäftsführung (II)

- Voraussetzung: institutionell abgesicherte unmittelbare Eingriffsmöglichkeiten in den Kernbereich der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft.
- Organträger muss durch schriftlich fixierte Vereinbarungen (z.B. Geschäftsführerordnung, Konzernrichtlinie) in der Lage sein, gegenüber Dritten seine Entscheidungsbefugnis nachzuweisen und den Geschäftsführer der Organgesellschaft bei Verstößen gegen seine Anweisungen haftbar zu machen.
- Beherrschungsvertrag nach § 291 AktG oder Eingliederung in Organgesellschaft nach §§ 319, 320 AktG reichen aus.
- Nicht ausreichend: Teilbeherrschungsvertrag


Stufe 1
Personenidentität in Leitungsgremien
JA
NEIN
Stufe 2
oder
oder
Gesamtgeschäfts-führungsbefugnis und personenidentischer GF besitzt Stimmenmehrheit
Umfassendes Weisungsrecht des OT und Berechtigung zur Abberufung aller GF der OG
schriftlich vereinbartes Letztent-scheidungs-recht
NEIN
Stufe 3
oder
oder
Beherrschungs-vertrag (§ 291 AktG)
Eingliederung nach §§ 319, 320 AktG
institutionell abgesicherte, unmittelbare Eingriffs-möglichkeiten
Organisatorische Eingliederung

BMF-Schreiben v. 07.03.2013 zur organisatorischen Eingliederung

Was sind institutionell abgesicherte Eingriffsmöglichkeiten?

- Schriftlich vereinbarte Vereinbarungen
  - Konzernrichtlinien
  - Geschäftsführerordnung
  - Wichtig: Organträger muss Geschäftsführer der Organgesellschaft bei Verstößen gegen seine Anweisungen haftbar machen können

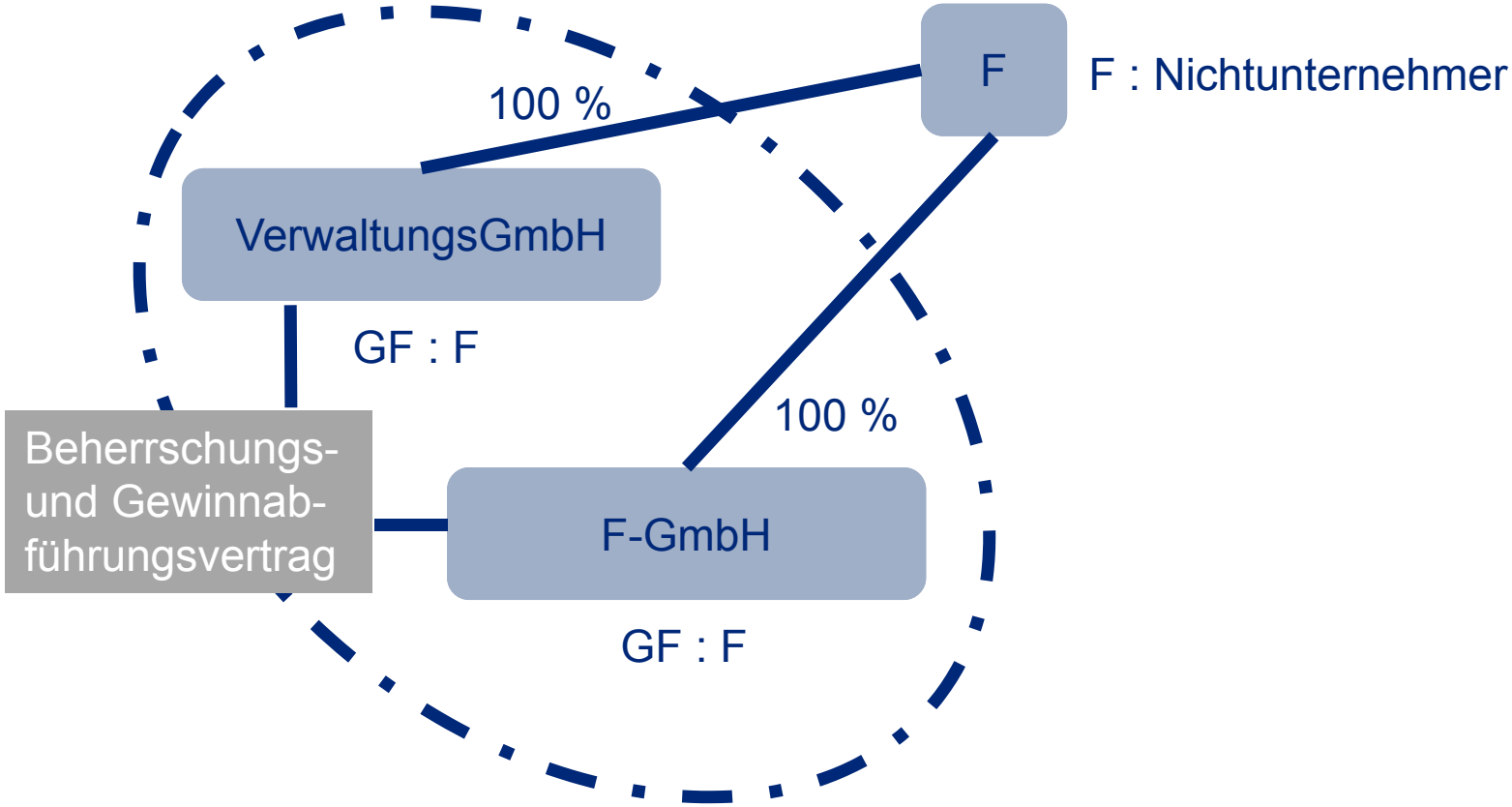
Offene Frage: Institutionelle Eingriffsmöglichkeiten

Was sind institutionell abgesicherte Eingriffsmöglichkeiten?

Fortsetzung:

- Falls Organgesellschaft = GmbH:
  - Unproblematisch, da Gesellschafterversammlung nach § 47 GmbHG dem Geschäftsführer Weisungen erteilen darf
- Falls Organgesellschaft = AG:
  - Problem enge Regeln des AktG in §§ 76 und 77
  - Vorstand hat unter eigener Verantwortung die AG zu leiten

Finanzielle Eingliederung - BFH, Urt. v. 01.12.2010 – XI R 43/08



Finanzielle Eingliederung

BFH, Urt. v. 01.12.2010 – XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600

- Finanzielle Eingliederung setzt Stimmenmehrheit, also grds. mehr als 50% der Stimmen der Organgesellschaft voraus.
- Mittelbare Beteiligung kann ausreichend sein, sofern Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft in direkter Linie besitzt (sog. Enkelgesellschaft).
- Hier nur gleichgeordnete Schwestergesellschaft, daher keine finanzielle Eingliederung gegeben.
- Beherrschungs- und Gewinnführungsvertrag reicht nicht aus!

Wirtschaftliche Eingliederung

BFH, Urt. v. 18.06.2009 – V R 4/08, BStBl. II 2010, 310 (Entscheidung)

- Unentgeltliche Nutzungsüberlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen und entgeltliche Winterdienst–Leistungen durch OT an OG
- Aufeinander abgestimmte, sich fördernde und ergänzende Tätigkeiten müssen entgeltlich erbracht werden
- Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung (BFH v. 15.06.1072 – V R 15/69), wonach wirtschaftliche Eingliederung auch bei unentgeltlicher Leistungserbringung denkbar war
- Winterdienst = unbedeutende Entlastung, die nicht wirtschaftliche Eingliederung begründet
  - ➡ wirtschaftliche Beziehungen und Entgeltlichkeit, auch Mindestumsatz?

Umfang der Organschaft

Nationales Verständnis

- **Nur Unternehmer können Bestandteil der Organschaft sein**
  - § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG: „[…] in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein“
  - Abschn. 2.8. Abs. 1 S. 5 UStAE: „[…] Organschaft umfasst nur den unternehmerischen Bereich der Organgesellschaft“
  - Nichtunternehmer (z.B. Finanzholding) bleiben also außen vor (vgl. aber *Englisch*, UR 2007, 290, 301)
- **Aber „Blasentheorie“:**
  - Abschn. 2.8. Abs. 5 S. 5 UStAE: „[…] eine nicht unternehmerische Tochtergesellschaft wird nicht Bestandteil des Organkreise“
  - Finanzholding kann aber nicht Organträger sein (da kein Unternehmer)

Umfang der Organschaft

Europäische Sichtweise

Art. 11 MwStSystRL

Nach Konsultation des Beratenden Ausschusses für die Mehrwertsteuer (nachstehend "Mehrwertsteuerausschuss" genannt) kann jeder Mitgliedsstaat in seinem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.

Ein Mitgliedstaat, der die in Absatz 1 vorgesehene Möglichkeit in Anspruch nimmt, kann die erforderlichen Maßnahmen treffen, um Steuerhinterziehungen oder -umgehungen durch die Anwendung dieser Bestimmung vorzubeugen.

Umfang der Organschaft

Unterschiedliche Handhabung in Mitgliedstaaten

- Teilweise Option zur Einbeziehung von Nichtunternehmern
- Teilweise Einbeziehung von Nichtunternehmern von Gesetzes wegen
  - Dänemark
  - Finnland
  - Irland
  - Niederlande
  - Tschechien
  - Vereinigtes Königreich

Umfang der Organschaft

Vertragsverletzungsverfahren C-85/11

- EU-Kommission gegen Irland
- Schlussantrag des Generalanwalts v. 27.11.2012:
  - Einbeziehung von Nichtsteuerpflichtigen in Organschaft ist unionsrechtskonform
  - Arg: Klarer Wortlaut in Art. 11 MwStSystRL
  - Ergebnis: Mitgliedstaaten haben Wahlrecht
  - Gleichwohl Mahnung: Bildung von Mehrwertsteuergruppen trägt zur steuerlichen Neutralität bei, da Unternehmensstrukturen ohne negative Folgen einer Mehrwertsteuerpflicht ermöglicht werden

Umfang der Organschaft

EuGH, Urt. v. 13.04.2013 – C-85/11 (Entscheidung)

- *Demzufolge geht aus dem Wortlaut von Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie nicht hervor, dass nichtsteuerpflichtige Personen nicht in eine Mehrwertsteuergruppe einbezogen werden können. Daher geht das Vorbringen der Kommission fehl, wonach Art. 11 der Mehrwertsteuerrichtlinie im Hinblick auf seinen Zusammenhang dahin auszulegen sei, dass nichtsteuerpflichtige Personen nicht in eine Mehrwertsteuergruppe einbezogen werden könnten.*
- *…*

Umfang der Organschaft

EuGH, Urt. v. 13.04.2013 – C-85/11 (Entscheidung) - Fortsetzung:

- Rz. 48: *Die Aufnahme von Nichtunternehmern läuft offenkundig nicht dem Ziel der Verhinderung von Missbräuchen zuwider*.

  ➡ Daraus kann man ableiten, dass die Einschränkung des nationalen Rechts der Organschaft auf unternehmerische Gebilde über das hinaus geht, was zur Vermeidung von Missbräuchen erforderlich ist.

  ➡ Richtlinienkonforme Auslegung, dass auch nichtunternehmerische Bereiche von der Organschaft umfasst sind.

- Nach alledem ist die Klage der Kommission abzuweisen.

Umfang der Organschaft

vgl. bereits BFH, Urt. v. 20.08.2009 – V R 30/06, BStBl. II 2010, 863

- *Für die wirtschaftliche Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG muss eine Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen des Organträgers und der Organgesellschaft bestehen (Rn.40). Stellt der Organträger für eine von der Organgesellschaft bezogene Leistung unentgeltlich Material bei, reicht dies zur Begründung der wirtschaftlichen Eingliederung nicht aus* (Rn.46).
- *Die wirtschaftliche Eingliederung kann sich auch aus einer Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen verschiedener Organgesellschaften ergeben* (Rn.49).
- *Ist die wirtschaftliche Eingliederung zu bejahen, sind Leistungen der Organgesellschaft an den Organträger auch dann als sog. Innenleistung nichtsteuerbar, wenn der Organträger die Leistungen für nichtunternehmerische Zwecke verwendet* (Rn.51).

Umfang der Organschaft

Auswirkungen für die Praxis

- Organgesellschaft ist in vollem Umfang als nichtselbständig zu behandeln – es gibt keine partielle Organschaft.
- Arg: wäre mit Behandlung als „ein Steuerpflichtiger“ nicht vereinbar
- Folgen:
  - Nichtsteuerbare Innenleistungen auch dann gegeben, wenn Leistungen für den nichtunternehmerischen Bereich verwendet werden
  - Bedenke: Verwendung von Gegenständen oder Innenleistungen für nicht unternehmerische Zwecke kann zu steuerpflichtiger unentgeltlicher Wertabgabe führen (§ 3 Abs. 1b bzw. § 3 Abs. 9a UStG)

AGENDA

2. Leistungsaustausch

2.1 Allgemeines

2.2 Leistung

2.3 Unternehmer

2.4 Im Inland

2.5 Steuerbefreiung

2.6 Reihengeschäfte

2.7 Bemessungsgrundlage

2.8 Steuersatz

2.9 Steuerschuld und Steuerentstehungszeitpunkt

2.10 Steuerschuldner

Differenzierung:

- Inland, § 1 Abs. 2 S. 1 UStG - das gesamte deutsche
  - Hoheitsgebiet mit Ausnahme von Büsingen, Helgoland und den Freihäfen
- übriges Gemeinschaftsgebiet, 26 EU-Mitgliedstaaten
- Beachte: amorphe Gebiete, Abschn. 1.10 Abs. 1 S. 2 UStAE

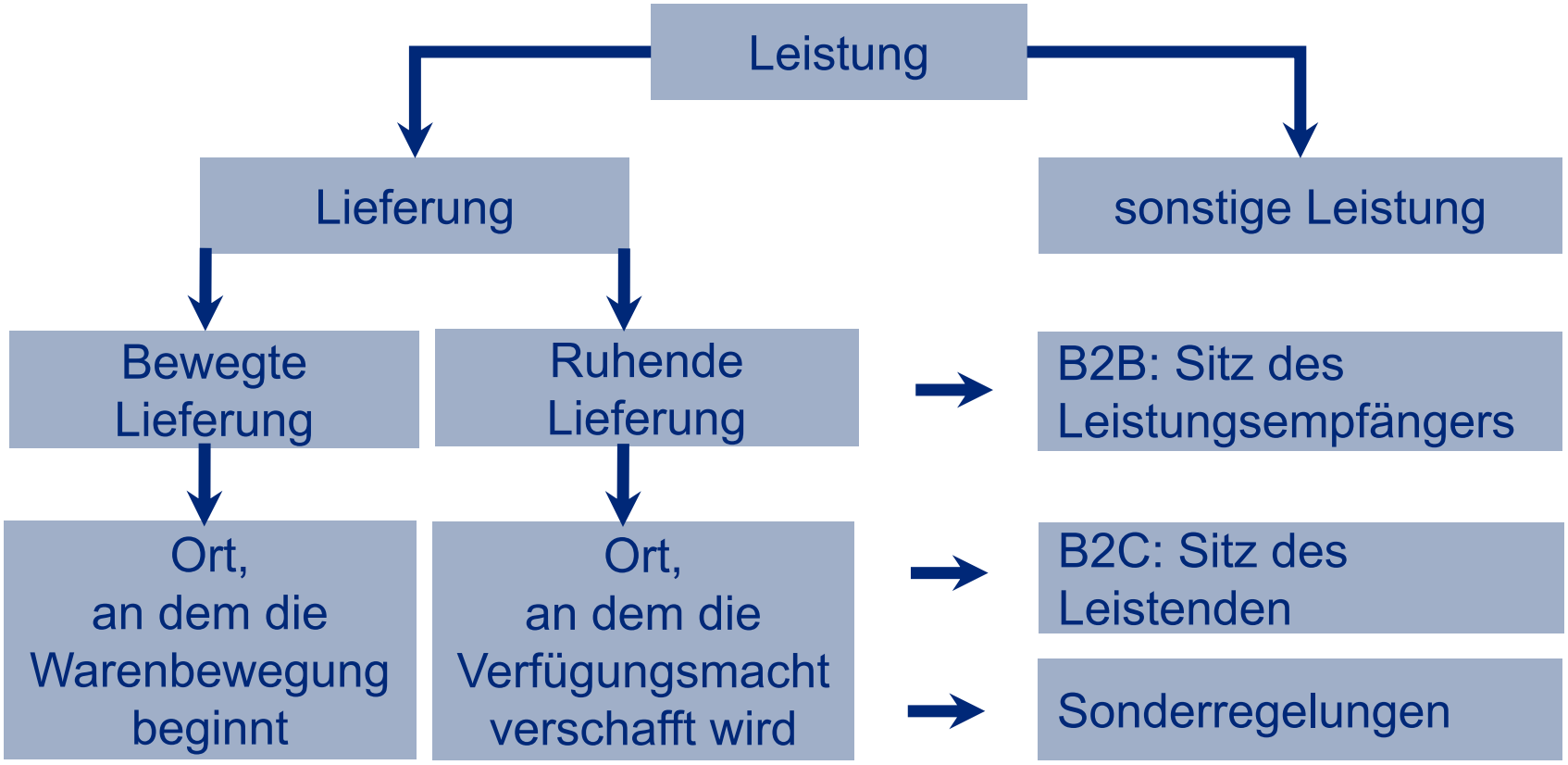
  bspw.: Grönland (Dänemark), Berg Athos (Griechenland), San Marino (Italien), Antillen (Niederlande)
- Drittstaatsgebiet

  bspw.: Schweiz, Vatikanstaat, USA, China, usw.

KPK54

Folie 90

KPK54 Die letzten drei Bullet-Pointshabe ich nach links gerückt. Abstand erste Zeile zum linken Rand auf 1,14
Kepper, Philipp Karl; 07.01.2015


Leistung
Lieferung
sonstige Leistung
Bewegte Lieferung
Ruhende Lieferung
B2B: Sitz des Leistungsempfängers
Ort, an dem die Warenbewegung beginnt
Ort, an dem die Verfügungsmacht verschafft wird
B2C: Sitz des Leistenden
Sonderregelungen

Fall:

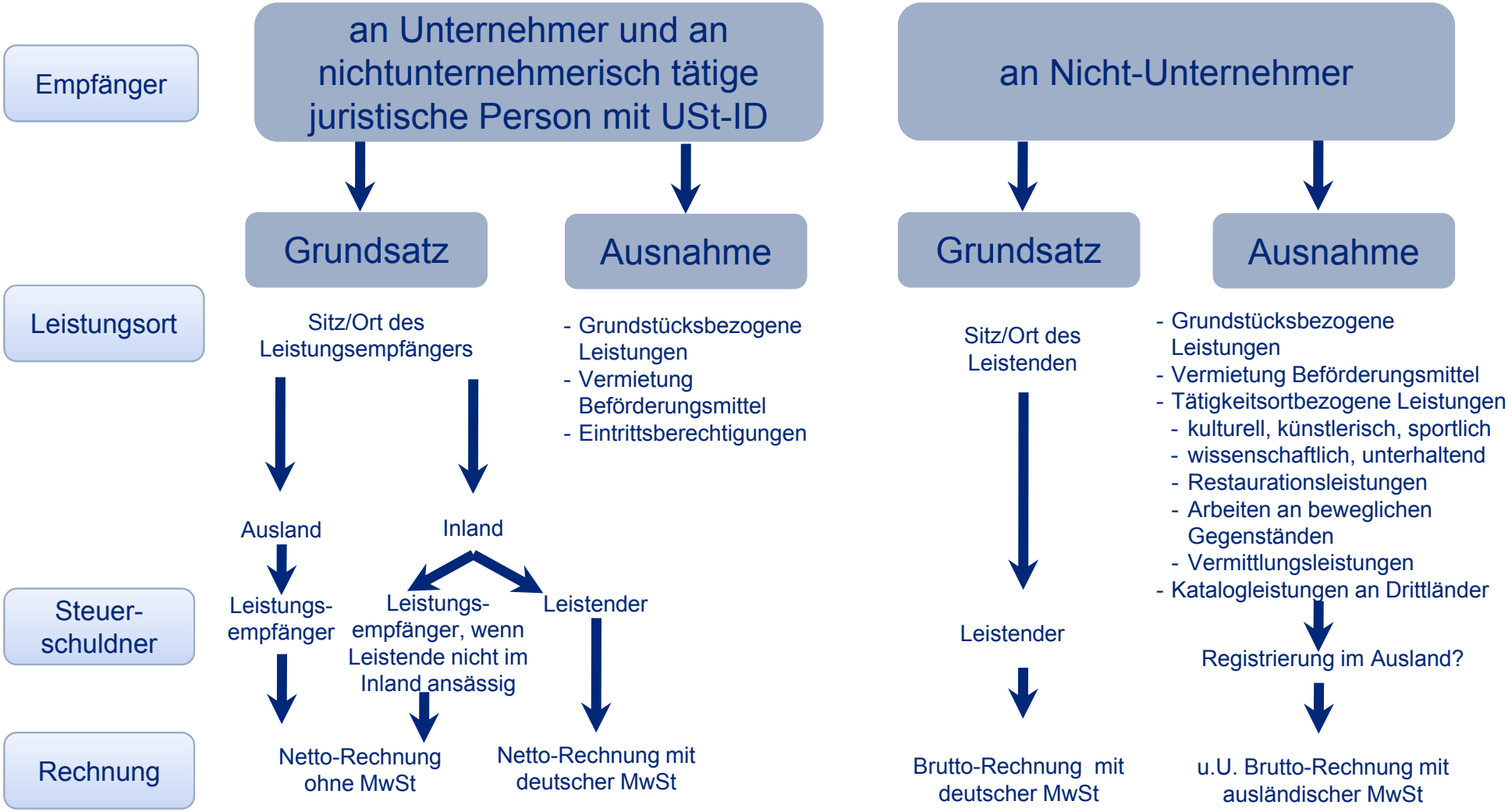
Lothar ist Fleischhändler in München. Auf dem Großmarkt kauft er Frischfleisch für seine Ladenzeile am Viktualienmarkt ein und nimmt dieses auch gleich selbst in seinem Kühltransporter mit.

Lösung:

Es handelt sich um eine bewegte Lieferung gem. § 3 Abs. 6 UStG.

Lothar selbst befördert den Gegenstand von der Großmarkthalle zu seiner Ladenzeile auf dem Viktualienmarkt.

Im Inland


Empfänger
an Unternehmer und an nichtunternehmerisch tätige juristische Person mit USt-ID
an Nicht-Unternehmer
Leistungsort
Grundsatz
Ausnahme
Grundsatz
Ausnahme
Sitz/Ort des Leistungsempfängers
- Grundstücksbezogene Leistungen
- Vermietung Beförderungsmittel
- Eintrittsberechtigungen
Sitz/Ort des Leistenden
- Grundstücksbezogene Leistungen
- Vermietung Beförderungsmittel
- Tätigkeitsortbezogene Leistungen
- kulturell, künstlerisch, sportlich
- wissenschaftlich, unterhaltend
- Restaurationsleistungen
- Arbeiten an beweglichen Gegenständen
- Vermittlungsleistungen
- Katalogleistungen an Drittländer
Steuer-schuldner
Ausland
Inland
Leistungs-empfänger
Leistungs-empfänger, wenn Leistende nicht im Inland ansässig
Leistender
Leistender
Registrierung im Ausland?
Rechnung
Netto-Rechnung ohne MwSt
Netto-Rechnung mit deutscher MwSt
Brutto-Rechnung mit deutscher MwSt
u.U. Brutto-Rechnung mit ausländischer MwSt

Use and enjoyment - Regelungen

- Ort der Leistung im Inland (§ 3a Abs. 6 UStG)
  - Leistende im Drittland ansässig
  - Langfristige oder kurzfristige Vermietung von Beförderungsmittel, „Katalogleistungen“ gem. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1-10, 11-12 UStG
  - Leistung wird im Inland genutzt oder ausgeführt
- Ort der Leistung im Drittland (§ 3a Abs. 8 UStG)
  - Güterbeförderungsleistung, mit Güterbeförderung in Zusammenhang stehende Leistungen, Arbeit an beweglichen körperlichen Gegenständen, Begutachtung, Reisevorleistungen, Telekommunikationsleistungen
  - Leistung wird im Drittland genutzt oder ausgewertet

AGENDA

2. Leistungsaustausch

2.1 Allgemeines

2.2 Leistung

2.3 Unternehmer

2.4 Im Inland

2.5 Steuerbefreiung

2.6 Reihengeschäfte

2.7 Bemessungsgrundlage

2.8 Steuersatz

2.9 Steuerschuld und Steuerentstehungszeitpunkt

2.10 Steuerschuldner

2.5 Steuerbefreiung

- §§ 4 bis 8 UStG
- Ergänzend §§ 8 bis 24 UStDV
- Besonderheit § 9 UStG-Option - Verzicht auf Steuerbefreiung durch Steuerpflichtigen

Soziale Erwägungen

- Heilbehandlungen, § 4 Nr. 14 UStG
- Leistungen des Gesundheitswesen, § 4 Nr. 15-17 UStG
- Kulturelle Leistungen ,§ 4 Nr. 20-23 UStG
- Gemeinnützige Einrichtungen, § 4 Nr. 18, 24, 25, 27 UStG

Qualifikation der Wirkung nach:

- echte Steuerbefreiung § 15 Abs. 3 UStG
  - ➡ vollständige Entlastung von der Umsatzsteuer
  - Ausgangsumsatz ist steuerfrei (+)
  - Leistender Unternehmer hat Recht zum Vorsteuerabzug
- unechte Steuerbefreiung
  - Ausgangsumsatz ist steuerfrei
  - **aber:** Vorsteuerabzug ist versagt
    d.h. Vorsteuer bei Eingangsleistung stellt Aufwand dar

Echte Steuerbefreiung

- igL oder Ausfuhrlieferung (AL)
- Unternehmer, der eine igL oder AL tätigt ➡ Vorsteuerabzug für die Eingangsleistung, § 15 Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG
  ➡ Ware die Deutschland verlässt wird grds. von der USt. entlastet und zeitgleich mit lokaler Umsatzsteuer belastet
- Lieferung in das Gemeinschaftsgebiet ➡ Befreiung § 6a UStG
  ➡ Korrespondierend - Erwerber muss igE versteuern § 1a UStG bzw. Vorschriften in Mitgliedstaaten
- Ausfuhrlieferung § 6 UStG

Echte Steuerbefreiung

Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung:

- Eine Warenbewegung vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet durch Beförderung oder Versendung des Unternehmers oder des Abnehmers.
- Der Abnehmer ist ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt.
- Der Erwerb unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat der Umsatzbesteuerung (innergemeinschaftlicher Erwerb).
- Es ist ein Buch- und Belegnachweis gemäß § 17a und c UStDV zu führen.

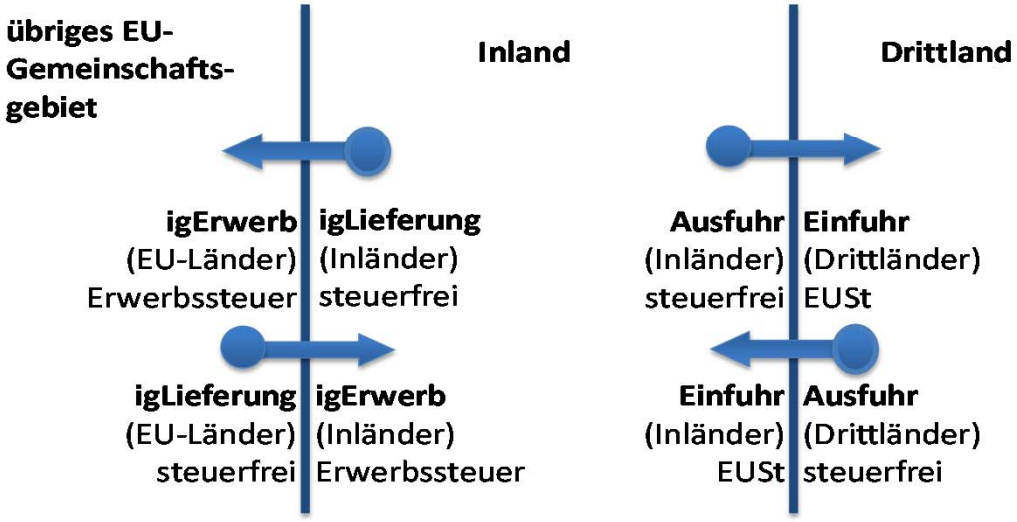
Echte Steuerbefreiung

Voraussetzungen für Ausfuhrlieferung:

- Lieferung eines Gegenstandes aus dem Inland in das Drittlandsgebiet.
- Der Lieferant befördert oder versendet die Ware. Befördert oder versendet der Abnehmer die Ware, so muss es sich um einen ausländischen Abnehmer handeln (vgl. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG).
- Der liefernde Unternehmer hat einen Buch- und Belegnachweis gemäß § 8-13 UStDV zu führen.

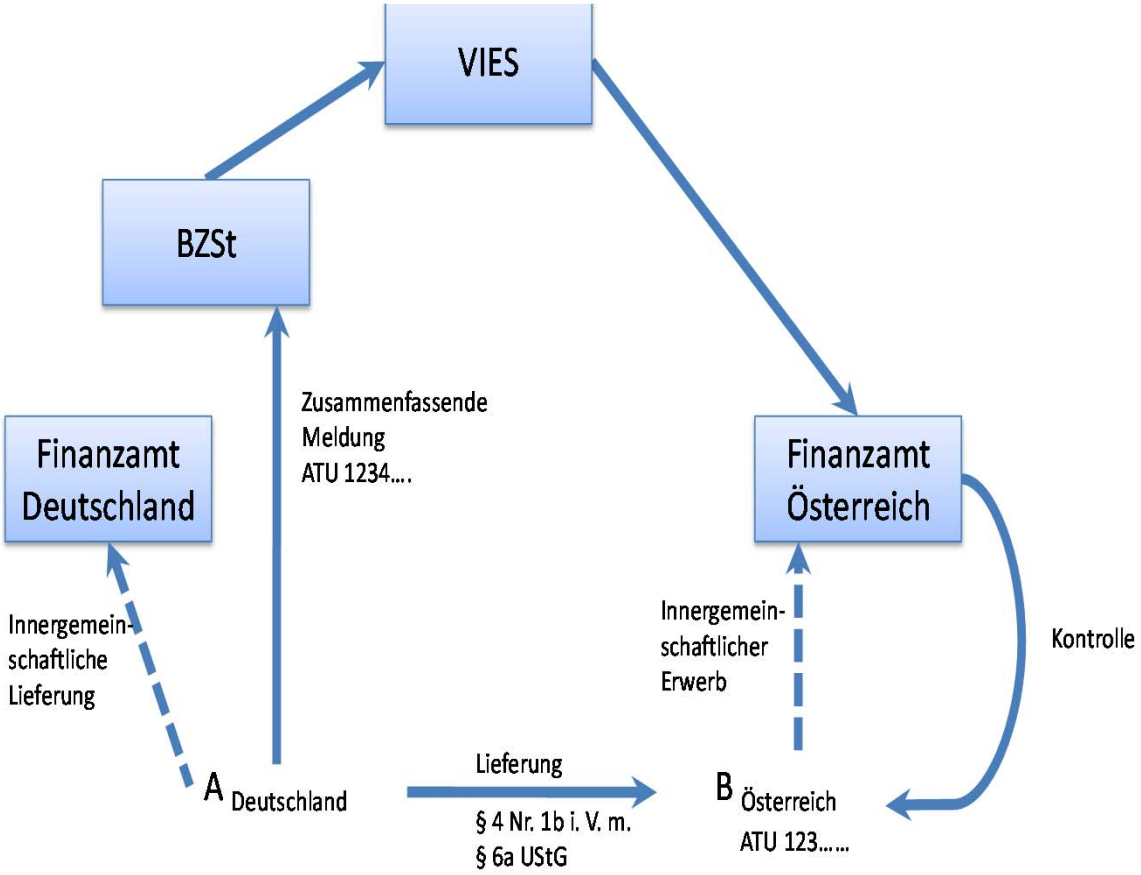
Echte Steuerbefreiung

Innergemeinschaftliche Lieferungen und Ausfuhrlieferungen



Echte Steuerbefreiung

Kontrollmechanismen beim igE



Echte Steuerbefreiung

Fall:

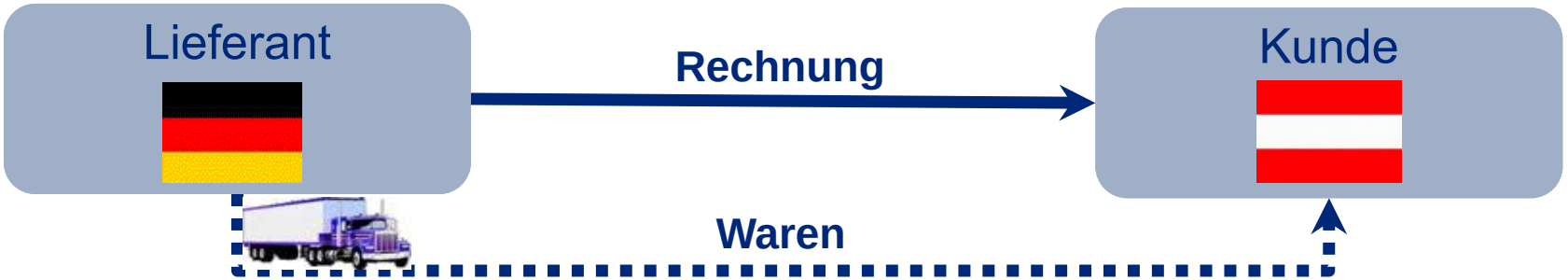
- Bibelhändler Ludwig verkauft 40 gedruckte und hochwertig illustrierte Guttenberg-Bibeln an seinen Kunden Francesco in Rom. Francesco nennt Ludwig die USt–ID–Nr. ITE12345678. Ludwig zeichnet diese USt-ID-Nr. in seinen Büchern auf und erstellt eine Rechnung ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis. Francesco holt die Bibeln ab und fährt sie nach Italien, dort will er sie verkaufen.
- Ist Ludwig die Steuerbefreiung zu gewähren?

Echte Steuerbefreiung

Lösung:

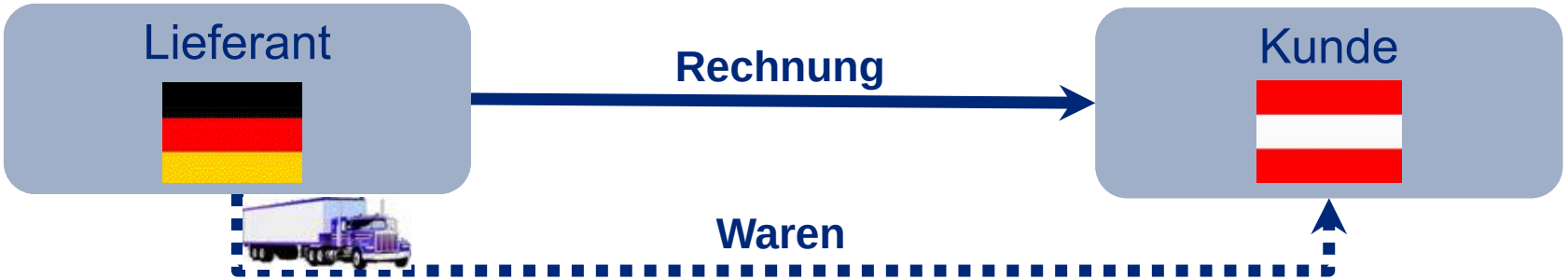
- Lieferort: Deutschland gem. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG
- bewegte Lieferung-Warenbewegung beginnt in Deutschland
- Ludwig ist deutscher Unternehmer gem. § 2 UStG
- Steuerbefreiung der Lieferung gem. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG i.V.m. § 6a UStG
- Beförderung der Bibeln in übriges Gemeinschaftsgebiet gem. § 6a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG
- Abnehmer ist Unternehmer
- Bibeln unterliegen der Umsatzbesteuerung
- igE des Francesco gem. § 1a UStG analog italienisches Recht
- Ludwig hat Steuerbefreiung buchhaltungsmäßig aufgezeichnet

Innergemeinschaftliche Lieferungen – 3 Stufen Modell bei der Steuerbefreiung



- K holt Anfang 2013 Ware durch Beauftragten B in Deutschland ab
- K bescheinigt die Abnahme der Ware und den Transport nach Österreich
- Kaufpreiszahlung per Bank

Innergemeinschaftliche Lieferungen – 3 Stufen Modell bei der Steuerbefreiung



- FA Deutschland:

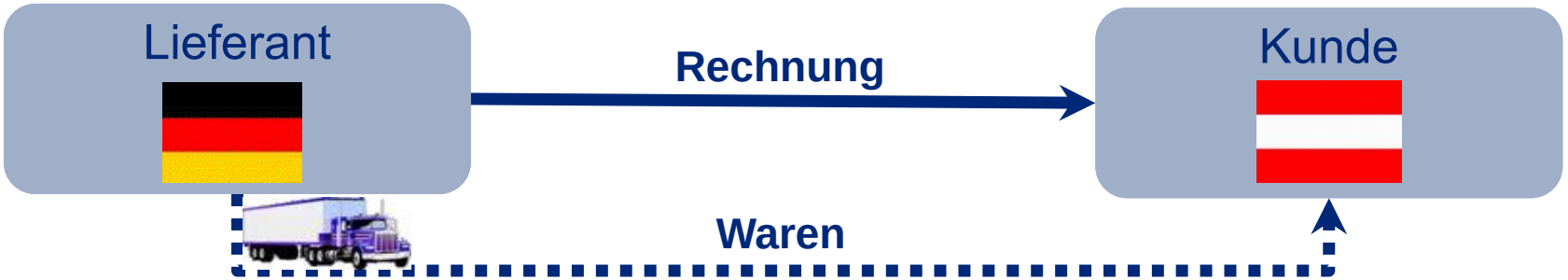
  Buchnachweis in Ordnung

  Belegnachweis vollständig

  Aber: Abholvollmacht fehlt, daher Zweifel an der Lieferung nach Österreich

  ➡ keine steuerfreie Lieferung an K

Innergemeinschaftliche Lieferungen – 3 Stufen Modell bei der Steuerbefreiung



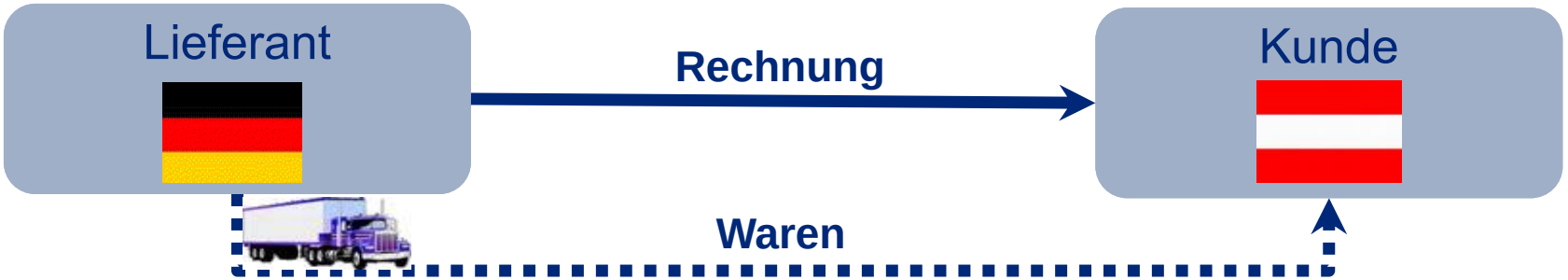
- Stufe 1: Buch- und Belegnachweis ordnungsgemäß

  Abholvollmacht bis Ende 2013 nicht genannt in § 17a UStDV

  FA darf Anforderung an Nachweise nicht willkürlich erweitern

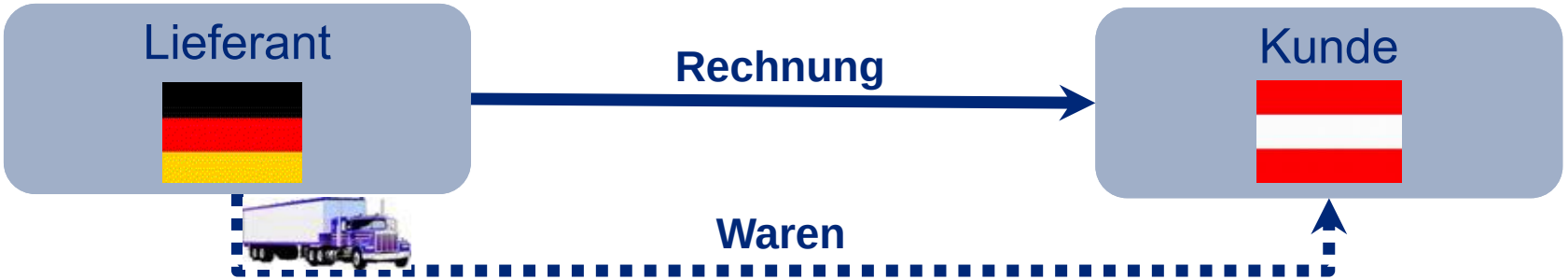
  daher: Steuerbefreiung muss gewährt werden

Innergemeinschaftliche Lieferungen – 3 Stufen Modell bei der Steuerbefreiung



- Abwandlung 1:
  - FA Österreich — Mitteilung über Scheinfirma
  - FA Deutschland — begründete Zweifel
    Versagung der Steuerbefreiung

Innergemeinschaftliche Lieferungen – 3 Stufen Modell bei der Steuerbefreiung

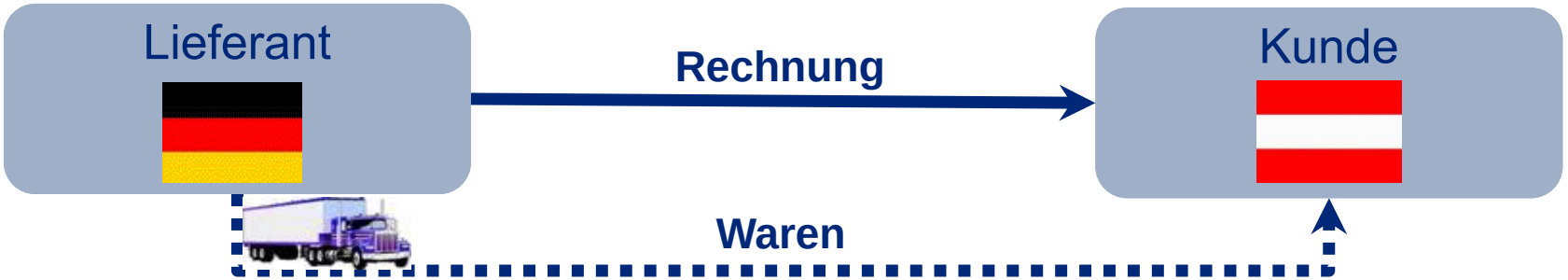


- Stufe 2: Berücksichtigung anderer tatsächlicher Umstände

  Steuerbefreiung aufgrund Objektivnachweis

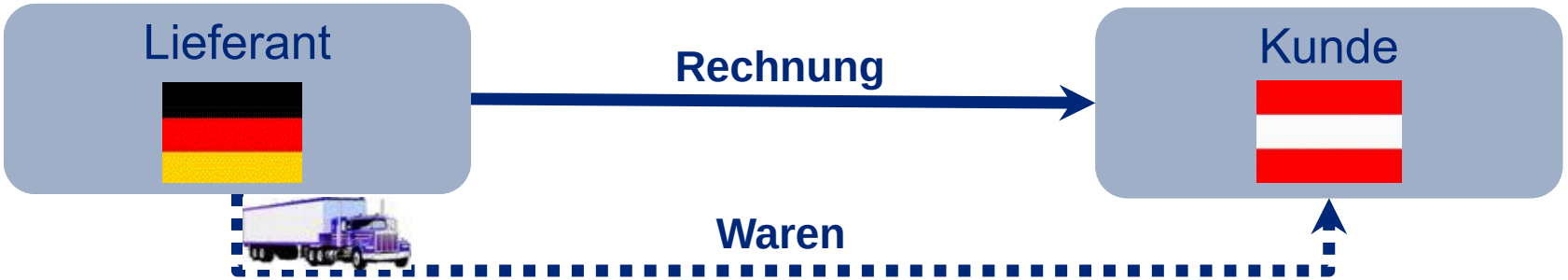
- Lieferant: Nachweis der tatsächlichen Versendung nach Österreich (Anmeldung Kfz, Weiterverkauf der Waren)

Innergemeinschaftliche Lieferungen – 3 Stufen Modell bei der Steuerbefreiung



- Abwandlung 2:
  - Unternehmer Pflichten erfüllt
    Abfrage der USt-ID
    Buch- und Belegnachweis geführt
    Ware nie in Österreich angekommen

Innergemeinschaftliche Lieferungen – 3 Stufen Modell bei der Steuerbefreiung



- FA muss Vertrauensschutz gewähren
- Vorschriften der UStDV und damit § 6a Abs. 4 UStG erfüllt

Gelangensbestätigung

Historie

- bis 31.12.2011: verschiedene Nachweise, Bestätigungen durch Abnehmer oder Beauftragten, auch vor Transportbeginn
- Ziel zum 1.1.2012:
  - Einführung einer sog. Gelangensbestätigung als einzige Nachweisart
    - Ziel 1: Erleichterungen für liefernde Unternehmer
    - Ziel 2: Verbesserte Kontrollmöglichkeiten für Finanzverwaltung

Gelangensbestätigung

Historie

- BMF-Schreiben v. 9.12.2011: Nichtbeanstandung der bis 31.12.2011 geltenden Nachweise bis 31.3.2012
  - BMF-Schreiben v. 6.2.2012: Verlängerung der Übergangsregelung bis 30.6.2012
  - BMF-Schreiben v. 1.6.2012: unbefristete Verlängerung bis zum Ergehen einer Neuregelung des § 17a UStDV
- ab 1.10.2013: neue Fassung des § 17a UStDV tritt in Kraft

Gelangensbestätigung

Unionsrechtlicher Hintergrund: Allgemeine Vorschriften

- Art. 131 MwStSyStRL:
  - Mitgliedstaaten können Bedingungen zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung und zur Verhinderung von Steuerhinterziehung, Steuerumgehung oder Missbrauch festlegen
- EuGH (z.B. Urt. v. 06.09.2012 – C-273/11 – *Mecsek-Gabona*; Urt. v. 27.09.2007 – C-409/04 – *Teleos u. a.*):
  - Bedingungen haben die Grundsätze der Rechtsicherheit, Verhältnismäßigkeit und Neutralität zu beachten

Gelangensbestätigung

Unionsrechtlicher Hintergrund: Grundsatz der Rechtssicherheit

- EuGH, Urt. v. 06.09.2012 – C-273/11 – *Mecsek-Gabona*; Urt. v. 27.09.2007 – C-409/04 – *Teleos* u. a. :
  - Grundsatz der Rechtssicherheit verlangt, dass der Steuerpflichtige seine steuerlichen Verpflichtungen kennt, bevor er ein Geschäft abschließt
  - Finanzverwaltung darf keinen stichhaltigen Beweis dafür verlangen, dass der Liefergegenstand an einen Ort außerhalb des Liefermitgliedstaats verbracht wurde, wenn es einen solchen Beweis offenbar nicht gibt

Gelangensbestätigung

Unionsrechtlicher Hintergrund: Grundsatz der Verhältnismäßigkeit

- Mehraufwand für Unternehmen durch besseren Schutz vor Missbrauch gerechtfertigt?
  - Lieferant muss Abnehmer „nachrennen“, da notwendige Nachweise regelmäßig erst nach Abschluss des Transportvorgangs ausstellbar
  - für Betrüger gleichgültig, ob falsche Versicherung schon bei Abholung oder erst später falsche Gelangensbestätigung
- EuGH, Urt. *Teleos u. a.*, Tz. 58:
  - Aufteilung des Risikos zwischen dem Lieferanten und der Finanzverwaltung im Hinblick auf einen von einem Dritten begangenem Betrug muss mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sein

Nachweismöglichkeiten im Überblick

Doppel der Rechnung
gem. §§ 14, 14a UStG

\+

Gelangensbestätigung
(§ 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV)

ODER

Alternativnachweis
(§ 17a Abs. 3 UStDV)

Vereinfachungen:
- elektronische Übermittlung möglich
- Sammelbestätigung möglich
- jede Form möglich

Nachweismöglichkeiten im Überblick

Transport durch Verkäufer

Beförderung	Versendung
	Frachtbrief mit Unterschrift des Empfängers! oder **Konnossement**
	Spediteursbescheinigung (elektron. Übermittlung mgl.) mit Angabe des Beförderungsendes (Monat)
	Tracking-and-tracing-Protokoll
	Postsendungen (Empfangsbesch. d. Post + Bezahlung der Lieferung)
Gelangensbestätigung	elektronisch möglich / quartalsweise ausreichend
Verbrauchsteuerpflichtige Ware	EMCS / 3. Ausfertigung des Begleitdokuments
gemeinschaftliches Versandverfahren	

Nachweismöglichkeiten im Überblick

Transport durch Abnehmer

Beförderung	Versendung
	Frachtbrief mit Unterschrift des Empfängers! oder **Konnossement**
	Spediteursbescheinigung (elektron. Übermittlung mögl.) mit Angabe des Beförderungsendes (Monat)
Kfz: Zulassung auf Erwerber (!) im Bestimmungsmitgliedstaat	**Tracking-and-tracing-Protokoll**
	Postsendungen (Empfangsbesch. d. Post + Bezahlung der Lieferung)
	Spediteursversicherung, d. Ware zu befördern (nicht elektron. mögl.) und Bezahlung vom Bankkonto des Abnehmers

Gelangensbestätigung	elektronisch möglich / quartalsweise ausreichend
Verbrauchsteuerpflichtige Ware	EMCS, 3. Ausfertigung des Begleitdokuments
gemeinschaftliches Versandverfahren	

Anlage 1 zum Umsatzsteuer-Anwendungserlass (zu Abschnitt 6a.4)

- Muster einer Gelangensbestätigung im Sinne des §17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV -

Bestätigung über das Gelangen des Gegenstands einer innergemeinschaftlichen Lieferung in einen anderen EU-Mitgliedstaat (Gelangensbestätigung)

(Name und Anschrift des Abnehmers der innergemeinschaftlichen Lieferung, ggf. E-Mail-Adresse)

Hiermit bestätige ich als Abnehmer, dass ich folgenden Gegenstand[1)] / dass folgender Gegenstand[1)] einer innergemeinschaftlichen Lieferung

(Menge des Gegenstands der Lieferung)

(handelsübliche Bezeichnung, bei Fahrzeugen zusätzlich die Fahrzeug-Identifikationsnummer)

im

(Monat und Jahr des Erhalts des Liefergegenstands im Mitgliedstaat, in den der Liefergegenstand gelangt ist, wenn der liefernde Unternehmer den Liefergegenstand befördert oder versendet hat oder wenn der Abnehmer den Liefergegenstand versendet hat)

ENTWURF

(Monat und Jahr des Endes der Beförderung, wenn der Abnehmer den Liefergegenstand selbst befördert hat)

in / nach[1)]

(Mitgliedstaat und Ort, wohin der Liefergegenstand im Rahmen einer Beförderung oder Versendung gelangt ist)

erhalten habe / gelangt ist[1)].

(Datum der Ausstellung der Bestätigung)

(Unterschrift des Abnehmers oder seines Vertretungsberechtigten sowie Name des Unterzeichnenden in Druckschrift)

1) Nichtzutreffendes streichen.

Die neue Gelangensbestätigung

§ 17a Abs. 2 UStDV:

„Als eindeutig und leicht nachprüfbar nach Absatz 1 gilt insbesondere ein Nachweis, der wie folgt geführt wird:

1. *durch das Doppel der Rechnung (§§ 14 und 14a des Gesetzes) und*
2. *durch eine Bestätigung des Abnehmers …, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist (Gelangensbestätigung), die folgende Angaben zu enthalten hat:*

a) den Namen und die Anschrift des Abnehmers, ...

Die neue Gelangensbestätigung

§ 17a Abs. 2 UStDV (Fortsetzung):

b) die Menge des Gegenstands der Lieferung und die handelsübliche Bezeichnung einschließlich der Fahrzeug-Identifikationsnummer bei Fahrzeugen im Sinne des § 1b Absatz 2 des Gesetzes,

c) im Fall der Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer oder im Fall der Versendung durch den Abnehmer den Ort und den Monat des Erhalts des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet und im Fall der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer den Ort und den Monat des Endes der Beförderung des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet, …

Die neue Gelangensbestätigung

§ 17a Abs. 2 UStDV (Fortsetzung):

d) das Ausstellungsdatum der Bestätigung sowie

e) die Unterschrift des Abnehmers oder eines von ihm zur Abnahme Beauftragten. Bei einer elektronischen Übermittlung der Gelangensbestätigung ist eine Unterschrift nicht erforderlich, sofern erkennbar ist, dass die elektronische Übermittlung im Verfügungsbereich des Abnehmers oder des Beauftragten begonnen hat.

Die Gelangensbestätigung kann als Sammelbestätigung ausgestellt werden. In der Sammelbestätigung können Umsätze aus bis zu einem Quartal zusammengefasst werden. Die Gelangensbestätigung kann in jeder die erforderlichen Angaben enthaltenden Form erbracht werden; sie kann auch aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die geforderten Angaben insgesamt ergeben.“

Die neue Gelangensbestätigung

Unterschriftserfordernis

- Unterschrift durch Abnehmer
- Auch durch Dritte:
  - Vom Abnehmer zur Abnahme Beauftragter (z.B. Arbeitnehmer des Abnehmers)

Die neue Gelangensbestätigung

Formvoraussetzungen:

- Formfrei, d.h. jede die erforderlichen Angaben enthaltenden Form möglich
- Auch durch mehrere Dokumente, aus denen sich die geforderten Angaben insgesamt ergeben (z.B. Kombination aus Lieferschein und Bestätigung über den Erhalt oder Rechnungskopie ergänzt um erforderliche Angaben)
- Auch (teilweise ausgefülltes) Muster in Verbindung mit anderen Dokumenten
- Gegenseitige Bezugnahme nicht nötig

Die neue Gelangensbestätigung

Sammelbestätigung

- Zusammenfassung von Umsätzen aus bis zu einem Quartal in einer Gelangensbestätigung möglich (sog. Sammelbestätigung)
- Unproblematisch wenn Lieferung mehrere Gegenstände umfasst oder mit einer Rechnung mehrere Lieferungen abgerechnet werden
- BMF: Quartalsmäßige Zusammenfassung eventuell nur bei dauerhaften Liefervereinbarungen oder ständigen Geschäftsbeziehungen
  - Gewollte Einschränkung durch BMF?
  - Wann liegt dauerhafte Liefervereinbarung oder ständige Geschäftsbeziehung vor?

Die neue Gelangensbestätigung

Elektronische Übermittlung – allgemein

- Zulässigkeit ergibt sich aus Formfreiheit
- z.B. per E-Mail (ggf. mit Anhang), Computerfax oder Fax-Server, Web-Download oder EDI
- BMF: elektronische übermittelte Gelangensbestätigung auch als Ausdruck archivierbar
- BMF: Bezüglich Lesbarkeit und Archivierung GoBS und GDPdU entsprechend anzuwenden

Die neue Gelangensbestätigung

Elektronische Übermittlung – Entbehrlichkeit der Unterschrift

- Vom BMF anerkannte Möglichkeiten (Forts.):
  - Absenderangabe und Datum der Erstellung der E-Mail in dem sog. Header-Abschnitt der E-Mail
    - Praxisproblem 1: Header-Abschnitt leicht fälschbar / Bewertung durch Finanzgericht
    - Praxisproblem 2: Absenderadresse mit der Domain des Abnehmers ausreichend?
    - Praxisproblem 3: Internationale Unternehmen mit einheitlicher .com-Domain?

Alternativnachweise

Allgemeines

- Formvoraussetzungen, die Möglichkeit der Sammelbestätigung sowie die Regeln für die elektronische Übermittlung gelten gemäß § 17a Abs. 3 S. 3 UStDV auch für die Alternativnachweise i.S.v. § 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UStDV
- Bei Lieferung eines Fahrzeugs: Alternativnachweis stets nur mit Fahrzeug-Identifikationsnummer (§ 17a Abs. 3 S. 2 UStDV)

Alternativnachweise

Versendungsbeleg (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 1a UStDV)

- Zulässig bei Versendung durch Lieferer oder Abnehmer
- Hauptfall: Handelsrechtlicher Frachtbrief
  - Unterschrift des Auftraggebers des Frachtführers (= CMR-Feld 22)
  - Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts des Gegenstands der Lieferung (= CMR-Feld 24)
    - Hintergrund: Zurückdrehen der Rechtsprechung des BFH (Urt. v. 12.05.2009 – V R 65/06, BStBl II 2010, 511)
- Sammelbestätigung und elektronische Übermittlung möglich (§ 17a Abs. 3 S. 3 UStDV)

Alternativnachweise

Versendungsbeleg (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 1a UStDV)

- Unterschriftserfordernisse beim Frachtbrief:
  - BMF: Unterschrift des Spediteurs nicht erforderlich
  - Unterschrift des Auftraggebers des Frachtführers
    - BMF: Feld 22 des CMR-Frachtbriefs
    - BMF: Vertretung möglich, aber Berechtigung glaubhaft zu machen (z.B. durch Lagervertrag)
    - BMF: Bei Sea- oder Airwaybill Unterschrift entbehrlich
    - BMF: Bei Eisenbahnfrachtbrief reicht Stempelaufdruck bzw. maschineller Bestätigungsvermerk

Alternativnachweise

Versendungsbeleg (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 1a UStDV)

- Unterschriftserfordernisse beim Frachtbrief (Forts.):
  - Unterschrift des Empfängers als Bestätigung des Erhalts des Gegenstands der Lieferung (= CMR-Feld 24)
    - Vertretung möglich (wie bei Auftraggeber)

Alternativnachweise

Zu differenzieren:

- „Spediteurbescheinigung“* (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 1b UStDV)
  - Bei Versendung durch Unternehmer oder Abnehmer
- „Spediteurversicherung“* (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 2 UStDV)
  - Nur bei Versendung durch Abnehmer

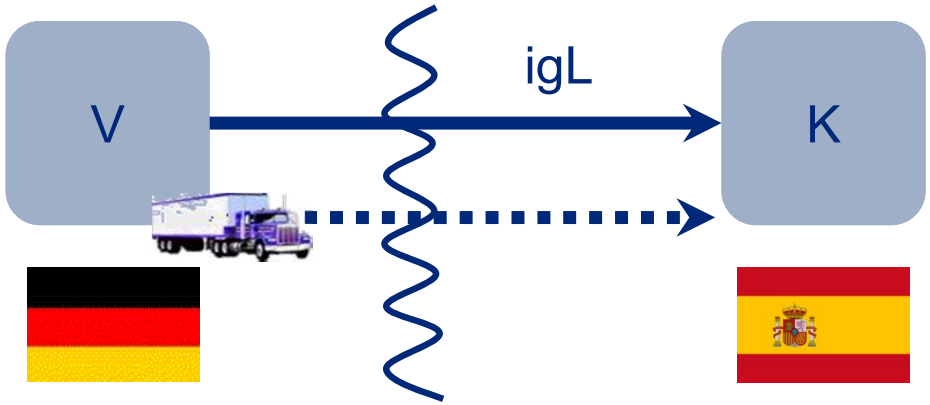
KPK70

* Terminologie gemäß BMF-Schreiben (6a.5. Abs. 3 und Abs. 9). Die UStDV bezeichnet beide als „Bescheinigung des beauftragten Spediteurs“.

KPK70 kursiv

Kepper, Philipp Karl; 07.01.2015

Alternativnachweise

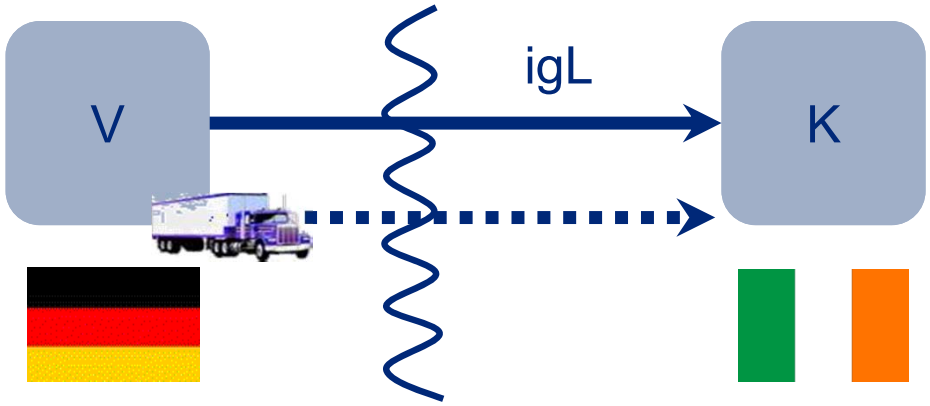


Beispiel 1:

- Verkäufer V in Deutschland verkauft Dachziegel an Käufer K in Spanien.
- Die Ware wird per Spedition nach Spanien gebracht. Den Speditionsauftrag erteilt V.

➡ Nur Spediteurbescheinigung ist möglich.

Alternativnachweise



Beispiel 2:

- Verkäufer V in Deutschland verkauft Computerchips an Käufer K in Irland. Den Speditionsauftrag, um die Ware nach Irland zu bringen, erteilt K.

➡ Spediteurbescheinigung oder Spediteurversicherung ist möglich.

  - Beachte: Die Spediteurversicherung hat einen geringeren Beweiswert!
  - Spediteurversicherung macht Sinn, wenn V nicht das „Gelangen“ abwarten kann oder will

Alternativnachweise

Spediteurbescheinigung (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 1b UStDV)

- Zulässig bei Versendung durch Lieferer oder Abnehmer
- Notwendiger Inhalt:
- Ausstellungsdatum
  - Name/Anschrift von Spediteur, Lieferer und Auftraggeber der Versendung
  - Menge und handelsübliche Bezeichnung des Gegenstands
  - Empfänger und Bestimmungsort
  - Monat des Endes der Beförderung
  - …

Alternativnachweise

Spediteurbescheinigung (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 1b UStDV) (Fortsetzung):

- Versicherung des Spediteurs, dass Angaben aufgrund von im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbaren Geschäftsunterlagen gemacht wurden
  - BMF-Muster: Versicherung, dass Spediteur über ein Doppel der schriftlichen Bestätigung des Abnehmers über den Erhalt verfügt
  - Faktisch „Gelangensbestätigung beim Spediteur“
  - Vertretung des Unternehmers möglich?
  - Vertretung bei schriftlicher Bestätigung des Abnehmers möglich?
  - Haftungsrisiko für Spediteure
- …

Alternativnachweise

Spediteurbescheinigung (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 1b UStDV) (Fortsetzung):

- Unterschrift des Spediteurs
  - Entbehrlich bei elektronischer Übermittlung, wenn diese erkennbar im Verfügungsbereich des Spediteurs begonnen hat (s.o.)

Anlage 4 zum Umsatzsteuer-Anwendungserlass (zu Abschnitt 6a.5)

Name/Firma und Anschrift des Spediteurs oder Frachtführers (Straße, Hausnummer, Postleitzahl, Ort)	Name/Firma und Anschrift des liefernden Unternehmers (Straße, Hausnummer, Postleitzahl, Ort)

Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke bei der Versendung/Beförderung durch einen Spediteur oder Frachtführer in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 17a Absatz 3 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b UStDV) – Spediteurbescheinigung

An

Firma/Herrn/Frau

☐ (als liefernder Unternehmer) [1)]

☐ (als Abnehmer der Lieferung) [1)]

_____
(Name)

_____
(Straße)

in _____
(PLZ, Sitz/Wohnort)

Ich bestätige hiermit, dass mir am _____

_____

von Ihnen/von der Firma/von Herrn/von Frau [2)] _____

_____ in _____
(Straße) (PLZ, Sitz/Wohnort)

die folgenden Gegenstände übergeben/übersandt[2)] worden sind:

ENTWURF

Packstücke			Menge und handelsübliche Bezeichnung der Gegenstände (bei Fahrzeugen zusätzlich die Fahrzeug-Identifikationsnummer)
Zahl	Verpackungsart	Zeichen und Nummern	

Ich habe die Gegenstände auftragsgemäß

im _____
(Monat und Jahr des Erhalts der Gegenstände durch den Empfänger)

nach _____
(EU-Mitgliedstaat und Ort)

an _____
(Name des Empfängers der Lieferung)

versendet/befördert[2)].

_____

Der Auftrag ist mir von

_____

_____ in _____
(Straße) (PLZ, Sitz/Wohnort)

erteilt worden. Ich versichere, über ein Doppel dieser Bestätigung/Bescheinigung und über eine schriftliche Bestätigung über den Erhalt der Gegenstände durch den Abnehmer der Lieferung zu verfügen, die im Gemeinschaftsgebiet nachgeprüft werden können.

_____ _____
(Datum, Unterschrift)

1) Zutreffendes bitte ankreuzen
2) Nichtzutreffendes bitte streichen

Alternativnachweise

Spediteurversicherung (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 2 UStDV)

- Zulässig nur bei Versendung durch Abnehmer (!)
- Nur in Verbindung mit Nachweis über die Entrichtung der Gegenleistung von einem Bankkonto des Abnehmers
- Elektronische Übermittlung nicht vorgesehen (gar keine Übermittlung, auch nicht z.B. per Post, vorgesehen, s.u.)

Alternativnachweise

Spediteurversicherung (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 2 UStDV)

- Einziger Alternativnachweis, bei dem das physische Gelangen nicht nachgewiesen werden muss (bereits bei Abholung ausstellbar)
- Daher:
  - Geringere Beweiskraft als andere Nachweise
  - Denn: Nach § 17a Abs. 3 S. 4 UStDV kann Finanzverwaltung bei begründeten Zweifeln andere Nachweise verlangen

Alternativnachweise

Spediteurversicherung (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 2 UStDV)

- Hintergrund:
  - bei Versendung durch Abnehmer keine vertragliche Verbindung zwischen Lieferant und Spediteur
  - Erhalt einer Spediteurbescheinigung nach Abschluss des Transports womöglich für Lieferant nicht durchsetzbar
  - Lieferant kann deshalb von Spediteur schon bei Abholung Spediteurversicherung gegen Aushändigung der Ware verlangen

Alternativnachweise

Spediteurversicherung (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 2 UStDV)

- Notwendiger Inhalt:
  - Ausstellungsdatum
  - Name/Anschrift des Spediteurs
  - Menge und handelsübliche Bezeichnung des Gegenstands
  - Empfänger und Bestimmungsort
  - Versicherung des Spediteurs, den Gegenstand der Lieferung an den Bestimmungsort zu befördern
  - Unterschrift des Spediteurs
  - Nachweis über Entrichtung der Gegenleistung

Alternativnachweise

Spediteurversicherung (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 2 UStDV)

- Zweifelsregelung (§ 17a Abs. 3 S. 4 UStDV):
  - Bei begründeten Zweifeln über das tatsächliche Gelangen in das übrige Gemeinschaftsgebiet andere Nachweisform zu wählen
  - Hintergrund: Spediteursversicherung - entgegen der Grundkonzeption - schon vor Ankunft am Bestimmungsort ausstellbar

Anlage 5 zum Umsatzsteuer-Anwendungserlass (zu Abschnitt 6a.5)

Name/Firma und Anschrift des Spediteurs oder Frachtführers (Straße, Hausnummer, Postleitzahl, Ort)	Name/Firma und Anschrift des liefernden Unternehmers (Straße, Hausnummer, Postleitzahl, Ort)

Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke bei der Versendung/Beförderung durch einen Spediteur oder Frachtführer in das übrige Gemeinschaftsgebiet (§ 17a Absatz 3 Satz 1 Nummer 2 UStDV) - Spediteurversicherung

An
Firma/Herrn/Frau

☐ (als Abnehmer der Lieferung)

_____
(Name)

_____
(Straße)

in _____
(PLZ, Sitz/Wohnort)

Ich bestätige hiermit, dass mir am _____

_____

von Ihnen/von der Firma/von Herrn/von Frau [1] _____

in

_____ _____
(Straße) (PLZ, Sitz/Wohnort)

die folgenden Gegenstände übergeben/übersandt[1] worden sind:

ENTWURF

Packstücke			Menge und handelsübliche Bezeichnung der Gegenstände (bei Fahrzeugen zusätzlich die Fahrzeug-Identifikationsnummer)
Zahl	Verpackungsart	Zeichen und Nummern	

Ich versichere, dass ich die Gegenstände auftragsgemäß

nach _____
(EU-Mitgliedstaat und Ort)

an _____
(Name des Empfängers der Lieferung)

befördern werde.

_____

Der Auftrag ist mir von

_____

_____ in _____
(Straße) (PLZ, Sitz/Wohnort)

erteilt worden.

_____ _____
1) Nichtzutreffendes bitte streichen (Datum, Unterschrift)

Alternativnachweise

Tracking-and-Tracing-Protokoll (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 1c UStDV)

- Zulässig bei Versendung durch Lieferer oder Abnehmer
- Vom Spediteur erstelltes Protokoll, das den Transport lückenlos bis zur Ablieferung beim Empfänger nachweist
- Zusätzlich: schriftliche oder elektronische Auftragserteilung
- Vorteile:
- Keine Unterschrift erforderlich
- Kein Nachweis der Vertretungsberechtigung nötig

Alternativnachweise

Sonderregelung für Postsendungen (§ 17a Abs. 3 Nr. 1d UStDV)

- Zulässig bei Versendung durch Lieferer oder Abnehmer
- Nur bei Postsendungen
- Nur wenn Tracking-and-Tracing-Protokoll nicht möglich
- Empfangsbescheinigung eines Postdienstleisters über Entgegennahme der an den Abnehmer adressierten Postsendung
- Zusätzlich: Nachweis über die Bezahlung der Lieferung

Alternativnachweise

Sonderregelung für Postsendungen (§ 17a Abs. 3 Nr. 1d UStDV)

- Empfangsbescheinigung eines Postdienstleisters:
  - Postdienstleister: Jeder, der Postdienstleistungen anbietet
  - Inhalt gesetzlich nicht vorgegeben

Alternativnachweise

KFZ-Zulassung im Bestimmungsland (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 5 UStDV)

- zulässig nur bei Beförderung durch Abnehmer (!)
- Zulassung im Bestimmungsland auf Abnehmer
- Praxisproblem: Zulassung auf Endabnehmer eines Händlers reicht nicht

Alternativnachweise

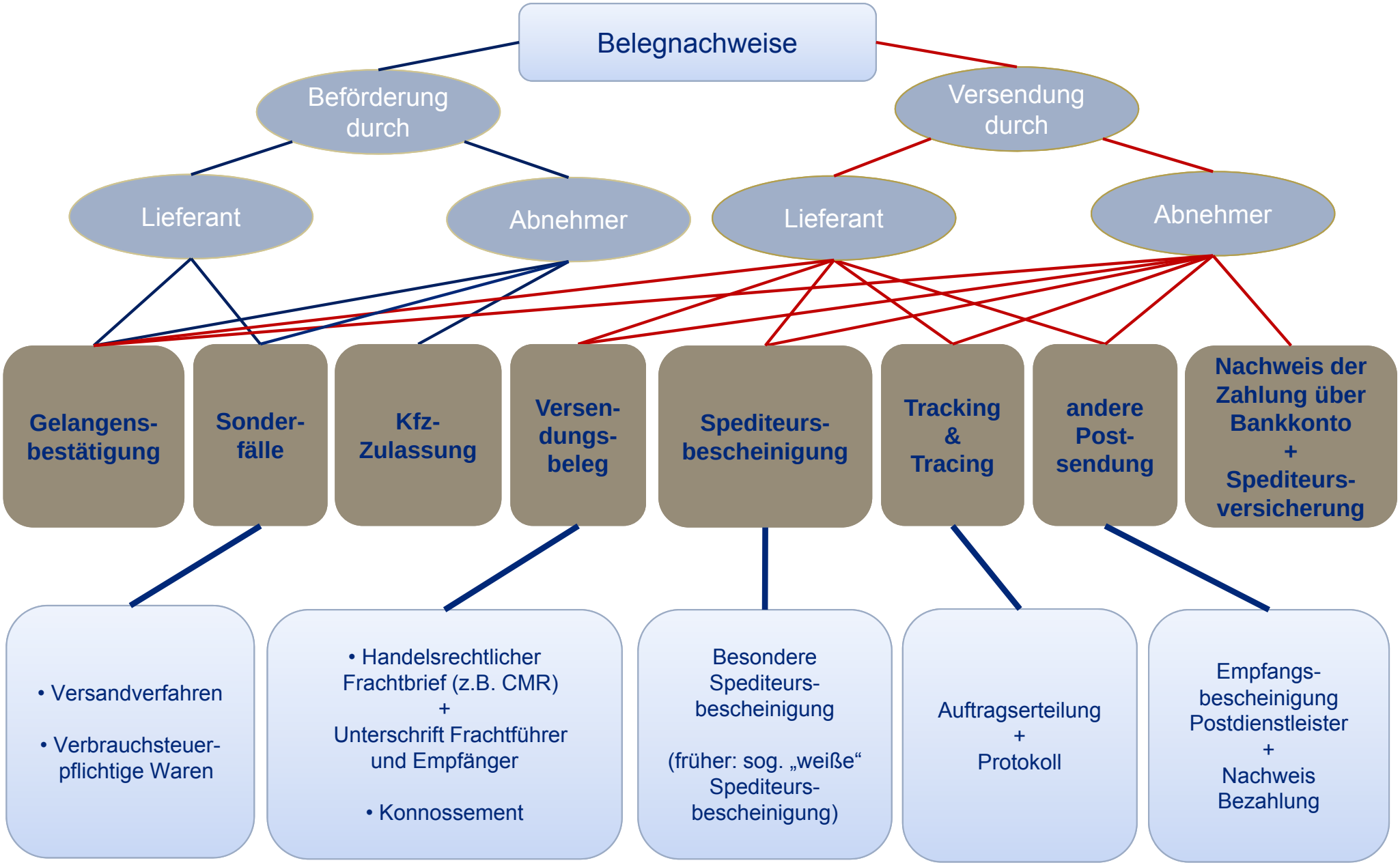
Gemeinschaftliches Versandverfahren (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 3 UStDV)

- Externes gemeinschaftliches Versandverfahren („T1-Verfahren“)
  - Zweck: Beförderung von Nichtgemeinschaftswaren unter zollamtlicher Überwachung durch das Zollgebiet der Gemeinschaft ohne Entstehung von Einfuhrabgaben
- Internes gemeinschaftliches Versandverfahren („T2-Verfahren“)
  - Zweck: Beförderung von Gemeinschaftswaren über bestimmte Drittländer ohne Verlust des Gemeinschaftscharakters
- NCTS (New Computerised Transit System) dient der elektronischen Abwicklung der Versandverfahren

Alternativnachweise

Verbrauchssteuerpflichtige Waren (§ 17a Abs. 3 S. 1 Nr. 4 Buchst. b UStDV)

- EMCS (Excise Movement and Control System):
  - EDV-gestütztes Beförderungs- und Kontrollsystem für verbrauchsteuerpflichtige Waren
  - Dient der Beförderung verbrauchsteuerpflichtiger Waren unter Steueraussetzung zwischen mehreren Mitgliedstaaten


Belegnachweise
Beförderung durch
Versendung durch
Lieferant
Abnehmer
Lieferant
Abnehmer
Gelangens-bestätigung
Sonder-fälle
Kfz-Zulassung
Versen-dungs-beleg
Spediteurs-bescheinigung
Tracking & Tracing
andere Post-sendung
Nachweis der Zahlung über Bankkonto + Spediteurs-versicherung
• Versandverfahren
• Verbrauchsteuer-pflichtige Waren
• Handelsrechtlicher Frachtbrief (z.B. CMR) + Unterschrift Frachtführer und Empfänger
• Konnossement
Besondere Spediteurs-bescheinigung
(früher: sog. „weiße“ Spediteurs-bescheinigung)
Auftragserteilung + Protokoll
Empfangs-bescheinigung Postdienstleister + Nachweis Bezahlung

Unechte Steuerbefreiung und Option

- Versagung des Vorsteuerabzug § 15 Abs. 2 UStG
- Rückausnahme § 15 Abs. 3 UStG greift nicht
- z.B.: § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG
- P: nachteilige Wirkung: Aufwand wird erhöht
- § 9 UStG-Verzicht auf die Steuerbefreiung
  ➡ Option zu Steuerverzicht
  ➡ steuerfreier Umsatz wird steuerpflichtig und der Vorsteuerabzug gewährt
- Belastungswirkung entspricht dann der eines von Anfang an nicht steuerbefreiten Umsatzes

Unechte Steuerbefreiung und Option

Fall:

- Vermieter V gehört ein mehrgeschossiges Wohn- und Geschäftsgebäude in München. Im Erdgeschoss zieht ein Bekleidungsgeschäft ein, im ersten OG ein freier Versicherungsmakler, der dort sein Büro betreibt, und im zweiten OG eine Familie zu Wohnzwecken. V möchte möglichst viel Vorsteuern aus dem Bau des Hauses geltend machen können.

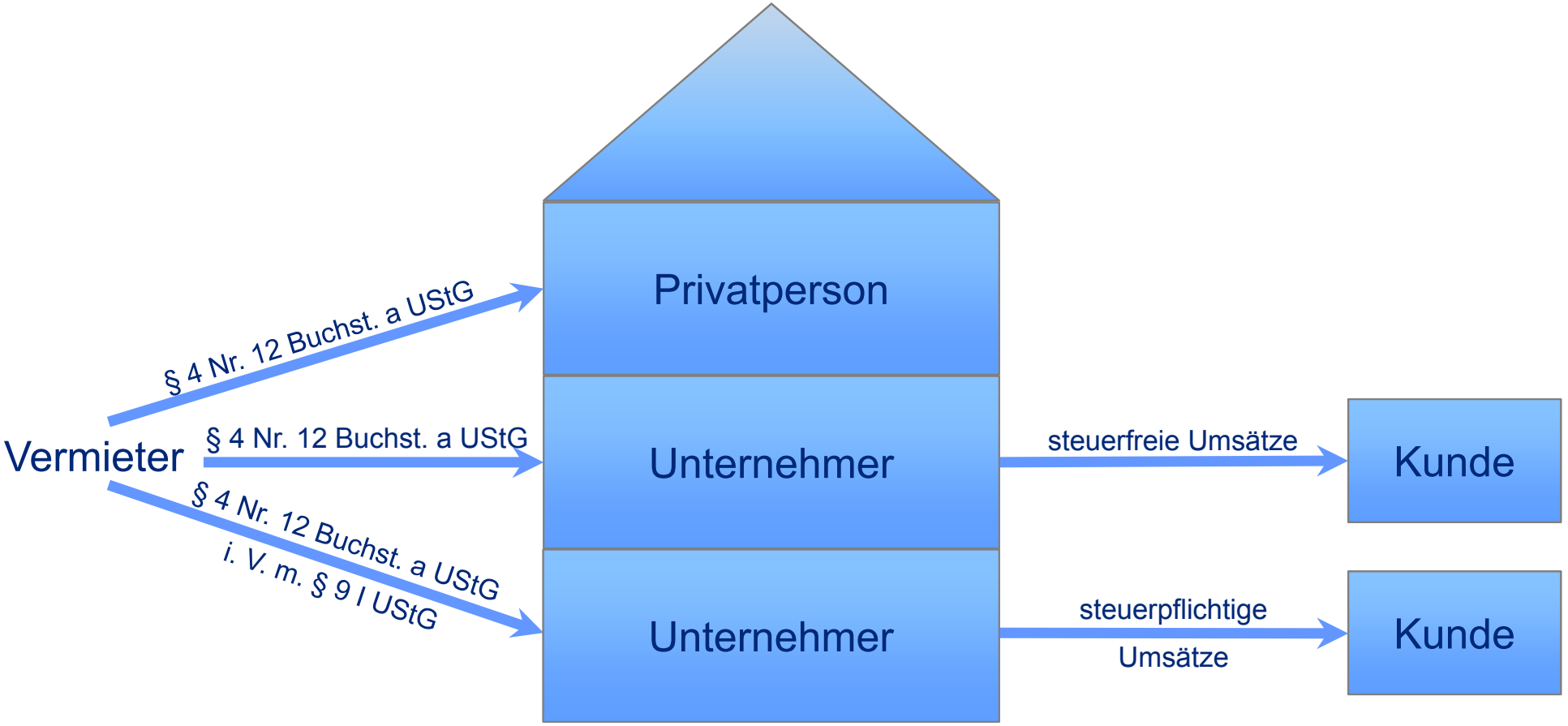
Lösung:

- V - sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG
- V - Unternehmer gem. § 2 UStG
- Leistung ist grundstücksbezogene Leistung gem. § 3a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG und von der Umsatzsteuer befreit gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG KPK81
  - kein Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG

KPK81 Zuvor: Leistung ist als grundstücksbezogene Leistung gem. § 3a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG steuerfreie Leistung und von der Umsatzsteuer befreit § 4 Nr. 12a UStG.

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

- **Vermietungsleistung** KPK82



KPK82 Graphik in PP übertragen und entzerrt

"Buchst." vor "a UStG" hinzugefügt
Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

2. Leistungsaustausch

2.1 Allgemeines

2.2 Leistung

2.3 Unternehmer

2.4 Im Inland

2.5 Steuerbefreiung

2.6 Reihengeschäfte

2.7 Bemessungsgrundlage

2.8 Steuersatz

2.9 Steuerschuld und Steuerentstehungszeitpunkt

2.10 Steuerschuldner

Reihengeschäfte

1. Frage: Liegt ein Reihengeschäft vor?

2. Frage: Welche Lieferung ist die „bewegte“?

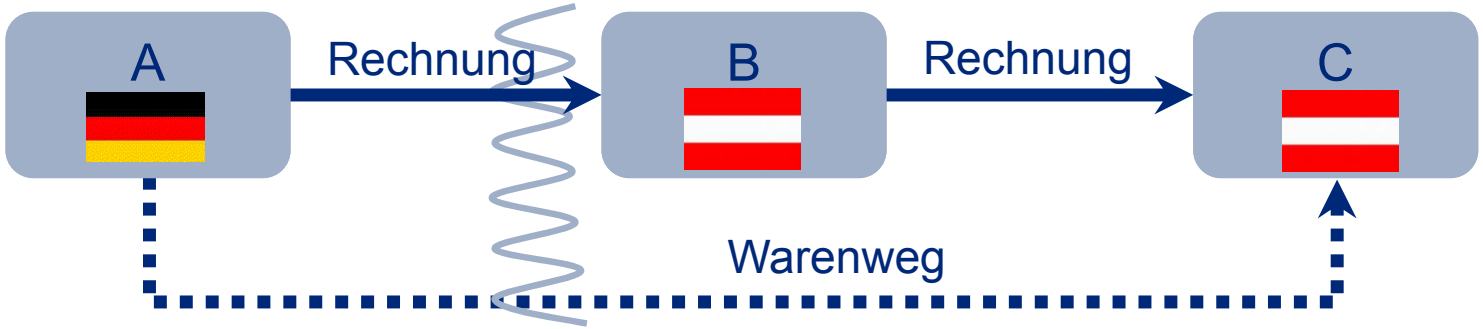
3. Frage: Wo befindet sich der Lieferort?

   - für die „bewegte“ Lieferung
   - für die „ruhende“ Lieferung

4. Frage: Steuerpflicht oder Steuerbefreiung?

   Merke: Nur „bewegte“ Lieferung kann steuerfrei sein.

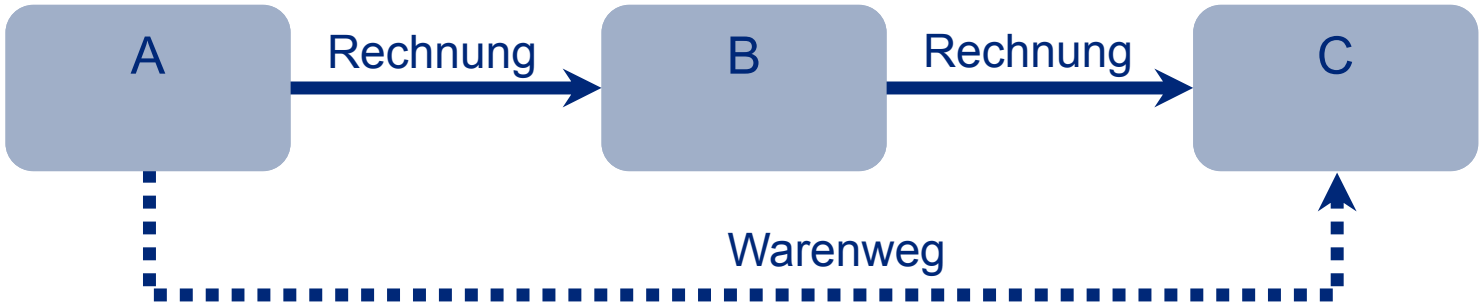
1. Schritt: Liegt ein Reihengeschäft vor?



Gem. § 3 Abs. 6 S. 5 UStG liegt ein Reihengeschäft vor, wenn

- mehrere Unternehmer
- über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen
- der Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer (A) an den letzten Abnehmer (C) gelangt.

1. Schritt: Liegt ein Reihengeschäft vor?



- Gegenstand ist zwischenzeitlich be-/verarbeitet oder gelagert worden
- Sonderfall: “gebrochene Versendungslieferung”,

  vgl. Abschn. 3.14 Abs. 4 S. 1 UStAE

2. Schritt: Welche Lieferung ist die „bewegte“?

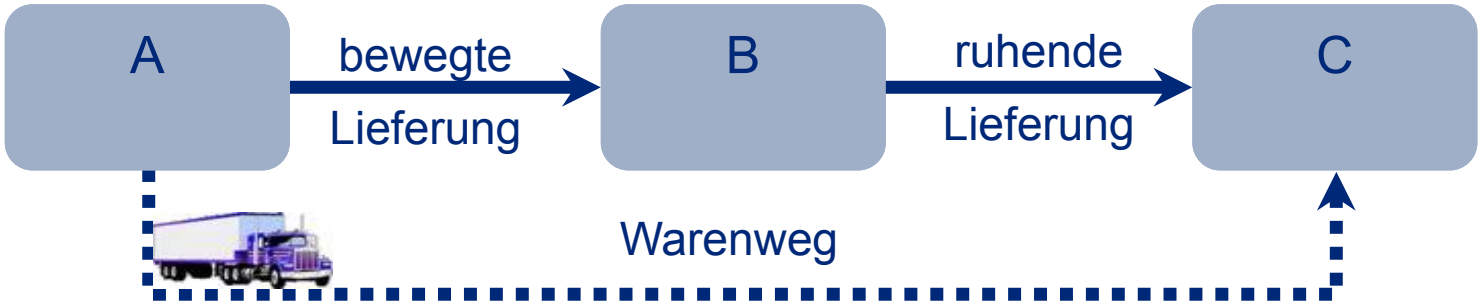
- Bei einem Reihengeschäft ist nur **eine der Lieferungen die “bewegte” Lieferung**; alle übrigen sind “ruhende” Lieferungen, § 3 Abs. 6 S. 5 UStG.
- Die „bewegte“ Lieferung bestimmt sich danach, **wer den Transportauftrag erteilt** (in Versendungsfällen) bzw. den Transport durchführt (Beförderungsfälle), § 3 Abs. 6 S. 6 UStG, Abschn. 3.14 Abs. 7f. UStAE.
- Incoterms geben Anhaltspunkte für Bestimmung desjenigen, der Transportauftrag erteilt hat.

Exkurs: Incoterms 2010 – Übersicht

- **In**ternational **Co**mmercial **Terms**
- Richtlinien der Internationalen Handelskammer ICC
- Bedeutung für die Umsatzsteuer:

  Indiz für die Frage, wer den Transportauftrag gibt (Bestimmung der bewegten Lieferung)

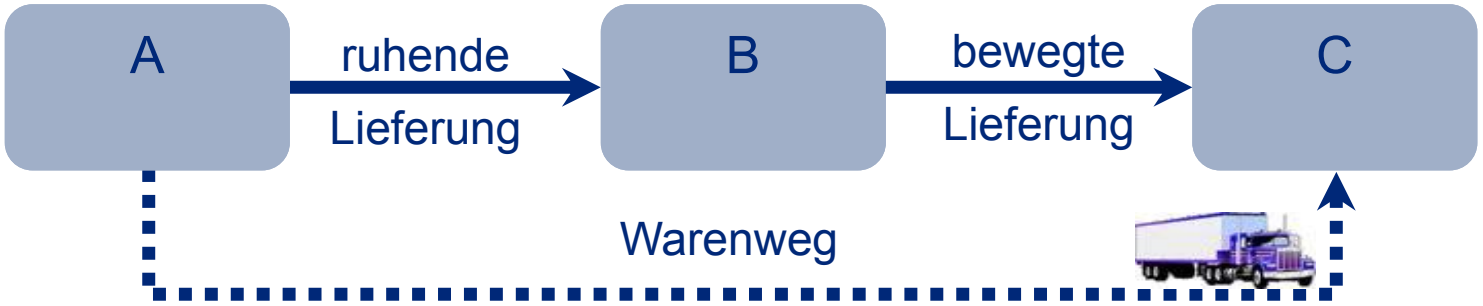
2. Schritt: Welche Lieferung ist die „bewegte“?



- Beförderung/Versendung durch ersten Lieferer (A)

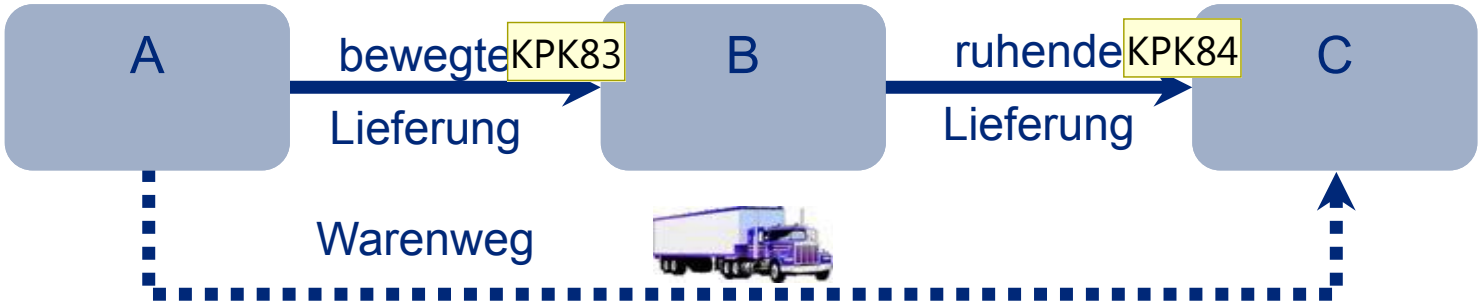
  ➡ “Bewegte” Lieferung ist diejenige vom ersten Lieferer (A) an den ersten Abnehmer (B), Abschn. 3.14 Abs. 8 S.1 UStAE

2. Schritt: Welche Lieferung ist die „bewegte“?



- Beförderung/Versendung durch letzten Abnehmer (C) (so genannter “Abholfall”)
  - ➡ “Bewegte” Lieferung ist diejenige vom letzten Lieferer an den letzten Abnehmer, Abschn.3.14 Abs. 8 S.2 UStAE

2. Schritt: Welche Lieferung ist die „bewegte“?



- Beförderung/Versendung durch ersten Abnehmer („mittlerer“ Unternehmer)
- Regelung in § 3 Abs. 6 S. 6 HS 1 und HS 2 UStG
  - ➡ Vermutung: Lieferung an mittleren Unternehmer gilt als bewegte Lieferung
  - ➡ Gegenbeweis: Nachweis, dass mittlerer Unternehmer als Lieferer aufgetreten ist
- Neue Rechtsprechung des BFH

Folie 168

KPK84 Zuvor: bewegte
Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

KPK83 Zuvor: ruhende

Ausgetauscht wegen Regelvermutung.
Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Besonderheit: Beförderung mittlerer Unternehmer

Bisheriges Verständnis BMF-Abschn. 3.14 Abs. 9 f. UStAE

- Es kann davon ausgegangen werden, dass mittlerer Unternehmer die Beförderung/Versendung in seiner Eigenschaft als Lieferer getätigt hat, wenn KPK85

  ➡ er unter der USt-ID-Nr. des Mitgliedstaates auftritt, in dem die Beförderung/Versendung des Gegenstands beginnt, und KPK86

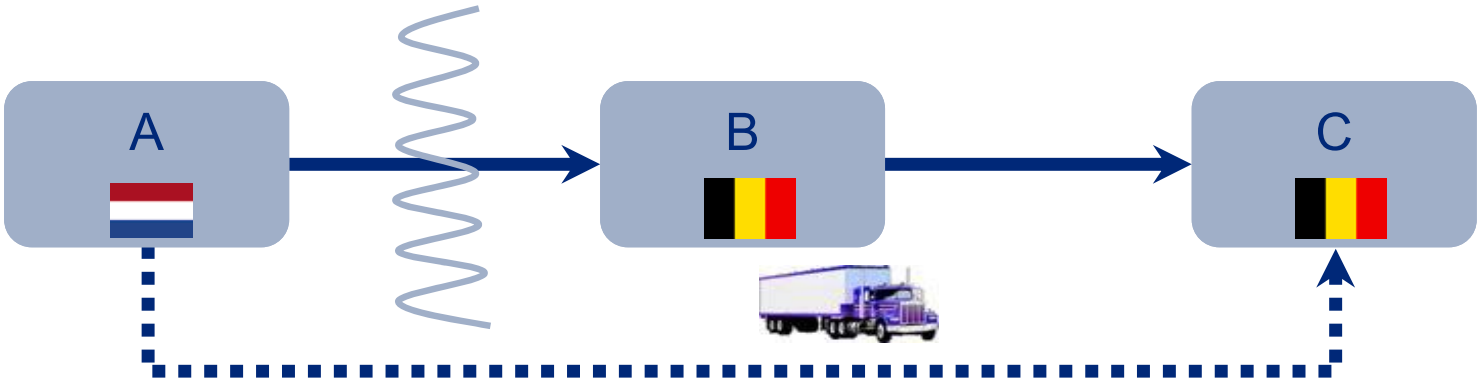
  ➡ wenn er auf Grund der mit seinem Vorlieferanten und seinem Auftraggeber vereinbarten Lieferkonditionen Gefahr und Kosten der Beförderung/Versendung übernommen hat.

  ➡ Incoterms können ein Indiz sein!

KPK85 Zuvor: mittlere
Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

KPK86 Zuvor: die
Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Beförderung mittlerer Unternehmer, EuGH, Urt. v. 16.12.2010 – C-430/09 – *Euro Tyre*:



Sachverhalt:

- Liefervereinbarung zwischen A und B „ab Lager“
- A behandelte eigene Lieferung als „bewegte“ Lieferung
- Finanzamt behandelte 2. Lieferung als bewegte Lieferung

Beförderung mittlerer Unternehmer, EuGH, Urt. v. 16.12.2010 – C-430/09 – *Euro Tyre*:

- Zuordnung bewegte Lieferung anhand einer umfassenden Würdigung aller Umstände des Falles vorzunehmen
- Bei Beförderung/Versendung durch mittleren Unternehmer Zuordnung zu 1. Lieferung, wenn:
  - mittlerer Unternehmer im Ausgangsland der Beförderung Verfügungsmacht erlangt
  - mittlerer Unternehmer im Ausgangsland der Beförderung Absicht bekundet, Ware in anderen Mitgliedstaat zu transportieren
  - mittlerer Unternehmer USt-ID-Nr. des Bestimmungslands verwendet
  - Verschaffung der Verfügungsmacht an dritten Unternehmer im Bestimmungsland der 1. Lieferung stattfindet

Beförderung mittlerer Unternehmer, BFH, Urt. v. 01.09.2010 – V R 39/08 und V R 40/08

- § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 UStG muss eingeschränkt ausgelegt werden
  - kein Vorsteuerabzug bei innergemeinschaftlichem Erwerb

    i.S.v. § 3 d S. 2 UStG
  - Entlastung der Steuerpflichtigen durch Verminderung der Bemessungsgrundlage
    - wenn dieser Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland nachweisen

3. Schritt: Wo befindet sich der Lieferort?

„Bewegte“ Lieferung:

- Lieferort dort, wo Beförderung/Versendung beginnt, § 3 Abs. 6 S. 1 UStG
- Ausnahme: Lieferort im Inland, wenn

  ➡ Gegenstand aus Drittlandsgebiet ins Inland befördert/versendet wird und

  ➡ Lieferer/Beauftragter des Lieferers Schuldner der EUSt ist (§ 3 Abs. 8 UStG)

3. Schritt: Wo befindet sich der Lieferort?

„Ruhende“ Lieferung:

- 1. Variante:
  - “Ruhende” vor einer “bewegten” Lieferung

    ➡ Lieferort dort, wo Beförderung/Versendung beginnt,

    § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG
- 2. Variante:
  - “Ruhende” nach einer “bewegten” Lieferung

    ➡ Lieferort dort, wo Beförderung/Versendung geendet hat,

    § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG

4. Schritt: Steuerpflicht oder Steuerfreiheit der einzelnen Lieferungen?

EuGH, Urt. v. 6.4.2006 – C-245/04 – *EMAG*:

- In Reihengeschäften kann nur eine Lieferung von der Umsatzsteuer befreit sein (vgl. § 3 Abs. 6 S. 5 UStG)
- „Ruhende“ Lieferungen können nicht steuerbefreit sein

Reihengeschäfte

- Beförderung/Versendung KPK87 Abnehmer, der zugleich Lieferer ist (mittlerer Unternehmer), § 3 Abs. 6 S. 6 UStG:
- Vermutung: Lieferung an mittleren Unternehmer gilt als bewegte Lieferung
- Gegenbeweis: Nachweis, dass mittlerer Unternehmer als Lieferer aufgetreten ist

  ➡ aus Belegen muss sich eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, dass er Beförderung/Versendung in seiner Eigenschaft als Lieferer getätigt hat und nicht als Abnehmer der Vorlieferung

KPK87 S. 259 und 260 hier aus Verständnisgründen noch einmal (bereits 244)
Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Reihengeschäfte

- Es kann davon ausgegangen werden, dass mittlerer Unternehmer die Beförderung/Versendung in seiner Eigenschaft als Lieferer getätigt hat, wenn
  - ➡ er unter die USt-ID-Nr. des Mitgliedstaates auftritt, in dem die Beförderung/Versendung des Gegenstands beginnt, und
  - ➡ wenn er auf Grund der mit seinem Vorlieferanten und seinem Auftraggeber vereinbarten Lieferkonditionen Gefahr und Kosten der Beförderung/Versendung übernommen hat.
  - ➡ Incoterms können ein Indiz sein!
  - ➡ Vgl. Abschn. 3.14 Abs. 9f. UStAE

Besonderheit: Zuordnung der Warenbewegung in anderen EU-Ländern

Beachte

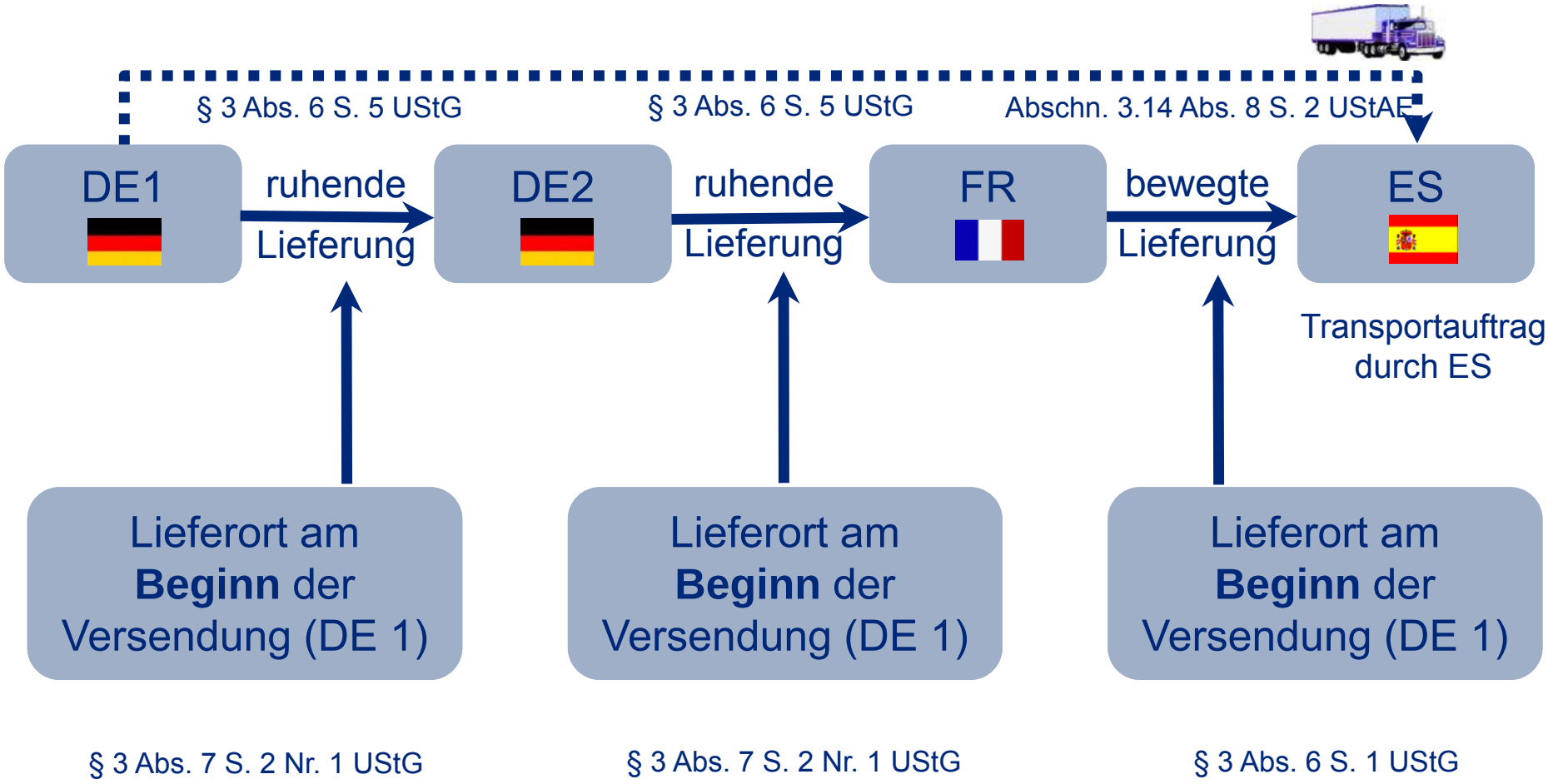
Entscheidung über Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer Lieferung des Reihengeschäfts wird in den anderen Mitgliedstaaten teilweise nach anderen Kriterien als in Deutschland getroffen

- Zur Beseitigung möglicher Rechtskollisionen sieht Abschn. 3.14. Abs. 11 UStAE eine Nicht-Beanstandungsregelung vor

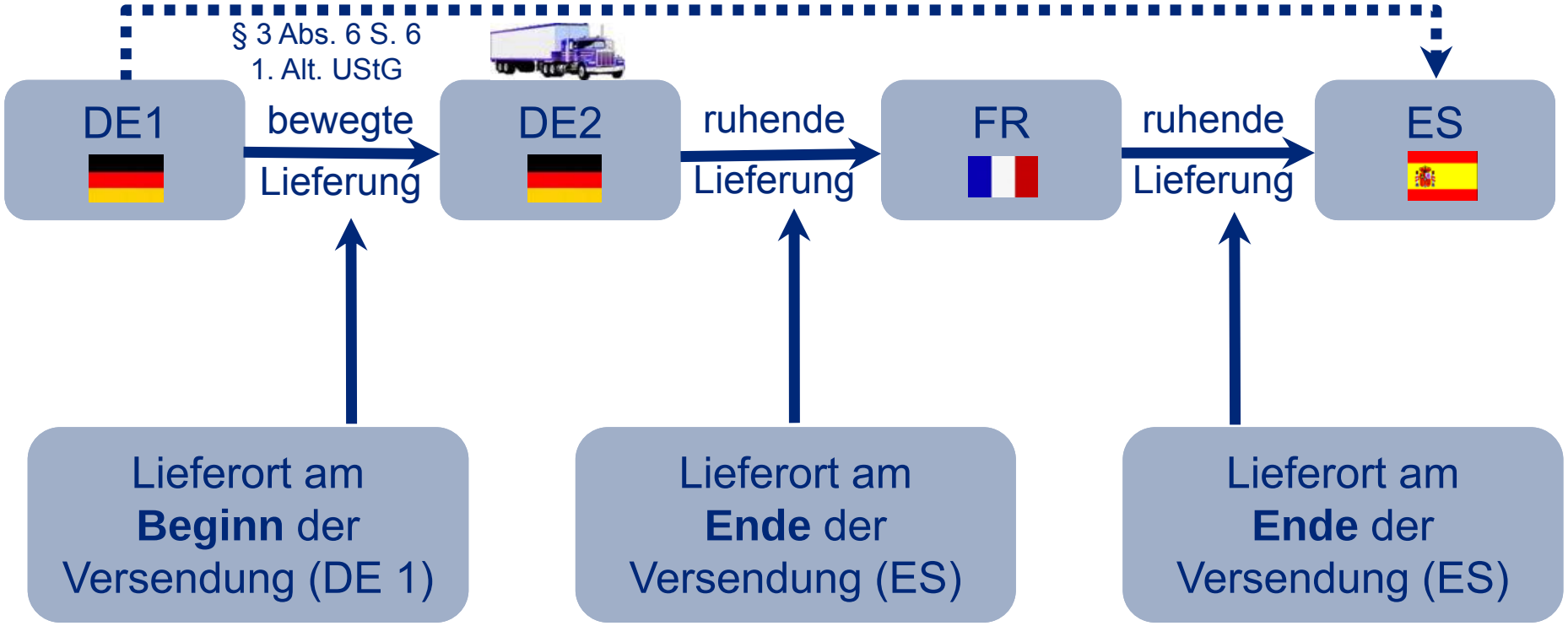
  ➡ **Zuordnung kann entsprechend anderer Rechtsordnung getroffen werden**

  ➡ **Einfluss EuGH-Rechtsprechung!**

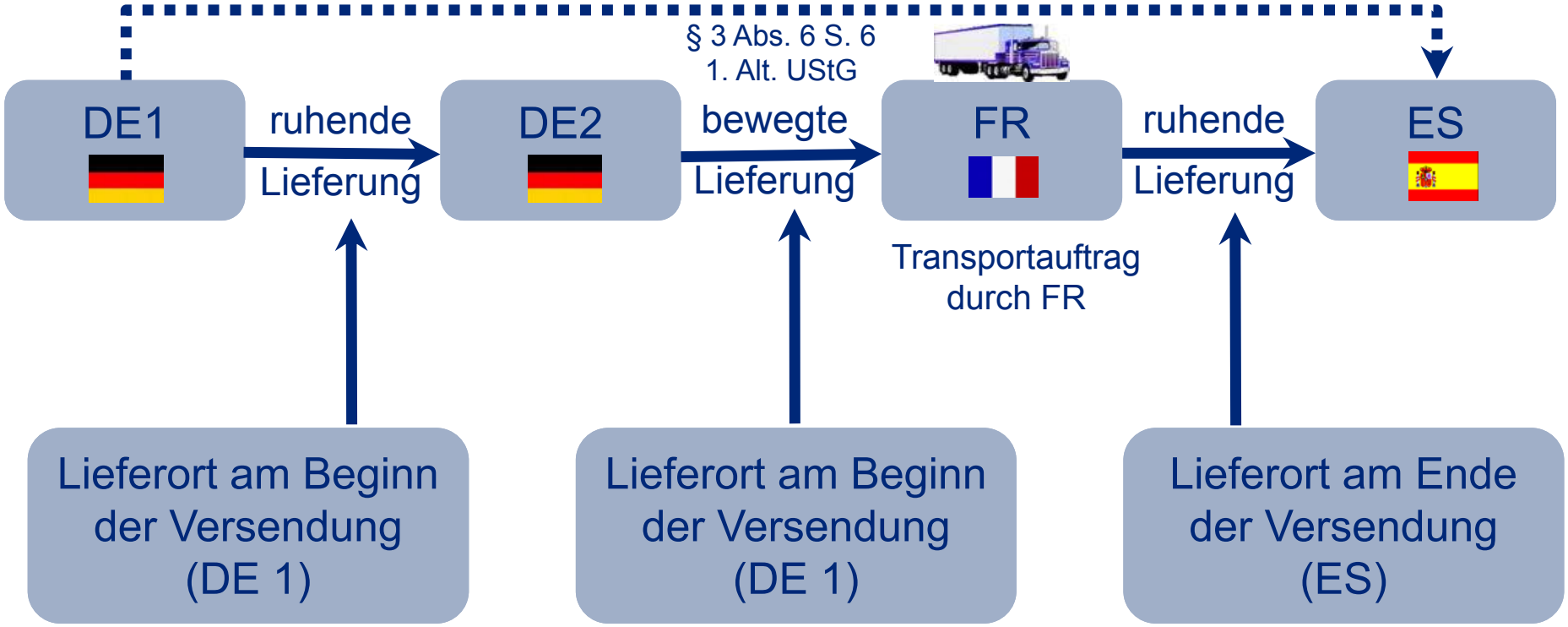
Reihengeschäfte innerhalb der EU:



Reihengeschäfte innerhalb der EU:



Reihengeschäfte innerhalb der EU:

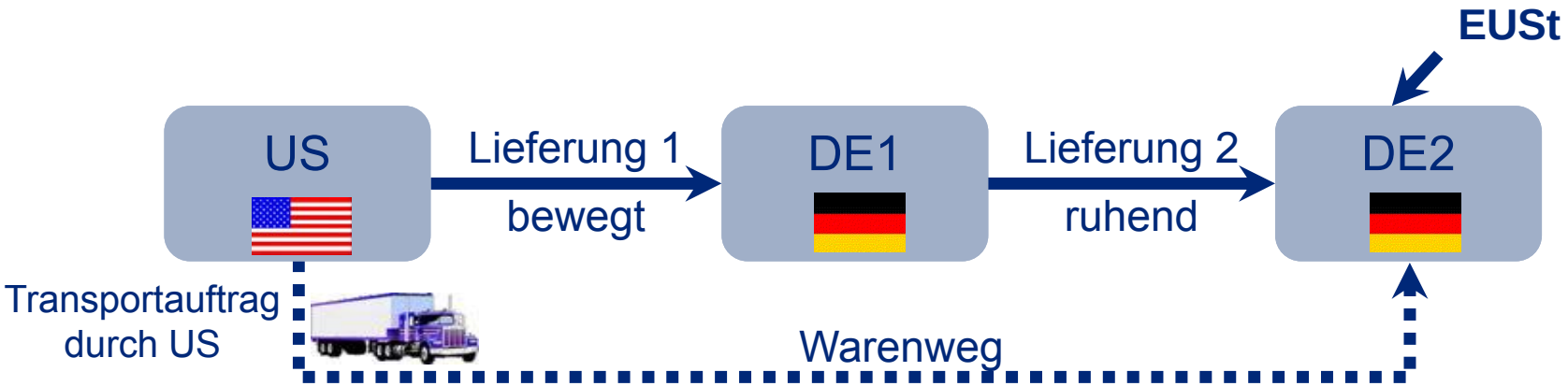


Reihengeschäfte mit Unternehmen im Drittland zu § 3 Abs. 8 UStG

- Zahlt der amerikanische Lieferant die EUSt, greift der Sonderfall des § 3 Abs. 8 UStG

  ➡ Der Lieferort wird nach Deutschland verlagert

Reihengeschäfte mit Unternehmen im Drittland



Reihengeschäfte mit Unternehmen im Drittland

- Lieferung 1 = in DE nicht steuerbar (Abschn. 3.14 Abs. 8 S. 1 UStAE, § 3 Abs. 6 S. 1 UStG)
- Lieferung 2 = in DE steuerbar (§ 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG), aber nach § 4 Nr. 4b UStG steuerfrei
- Voraussetzung: D1 muss Nachweis erbringen, dass D2 EUSt entrichtet
  - ➡ Falls D1 den Nachweis der Entrichtung der EUSt durch D2 nicht erbringen kann, muss er die Lieferung als steuerpflichtig behandeln
  - ➡ Folge: D2 kann Vorsteuer hieraus neben der EUSt abziehen (Abschn. 15.8 Abs. 10 S. 3 UStAE)

Dreiecksgeschäfte

Ein Dreiecksgeschäft (§ 25b UStG) liegt vor, wenn:

- drei Unternehmer
- über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen,
- der Gegenstand unmittelbar vom ersten zum letzten Unternehmer
- durch den ersten Lieferer oder den ersten Abnehmer befördert/versendet wird,
- die Unternehmer in jeweils verschiedenen Mitgliedstaaten umsatzsteuerlich registriert sind,

Dreiecksgeschäfte

- der erste Abnehmer (=mittlerer Unternehmer) in dem Land, in dem die Beförderung/Versendung endet, nicht ansässig ist,
- der Gegenstand aus einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt,
- der erste Abnehmer an den letzten Abnehmer eine Rechnung ohne gesonderten USt-Ausweis stellt.
  - Vgl. § 25b Abs. 2 UStG

Dreiecksgeschäfte - Ansässigkeit des mittleren Abnehmers

Beachte

Die Vereinfachungsregelung für Dreiecksgeschäft in Art. 141 MwStSystRL wird unterschiedlich ausgelegt!

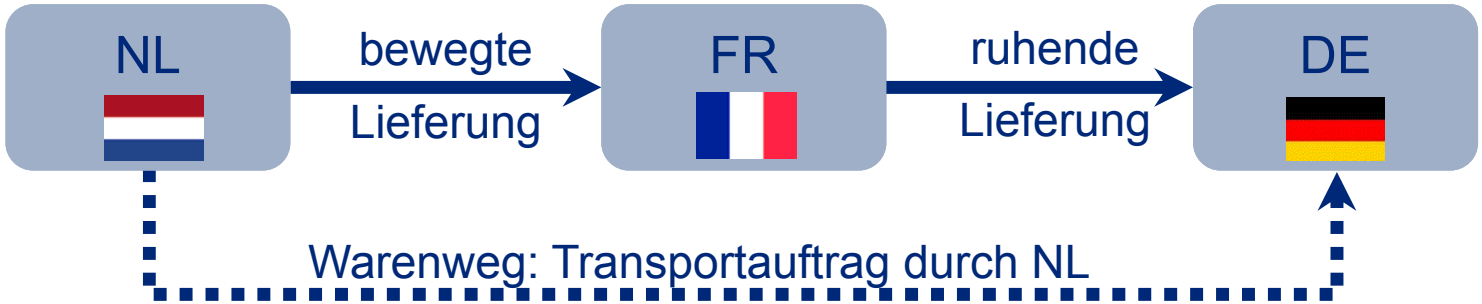
- „Ansässigkeit“ - Ausschluss der Vereinfachungsregelung schon bei Registrierung des mittleren Unternehmens im anderen EU-Staat (z. B. UK, FR), kein Problem in DE, IT.
- Zwar ist im Art. 141 lit. a) der MwStSystRL der Begriff der „Ansässigkeit“ durch den Begriff „Niederlassung“ ersetzt worden. Die Richtlinie spricht jedoch weiterhin von der „Ansässigkeit“ des Unternehmers in Art. 141 lit.e) MwStSystRL. Ob somit die unterschiedlichen Auslegungen des Begriffes durch die Neufassung der Richtlinie beseitigt worden sind, bleibt unklar.

Dreiecksgeschäfte

Folgen:

- Innergemeinschaftliche Lieferung des ersten Lieferanten
- Übergang der Steuerschuld vom ersten auf den letzten Abnehmer
- Innergemeinschaftlicher Erwerb des ersten Abnehmers gilt als besteuert

Dreiecksgeschäfte - Rechtsfolgen ohne Dreiecksgeschäft



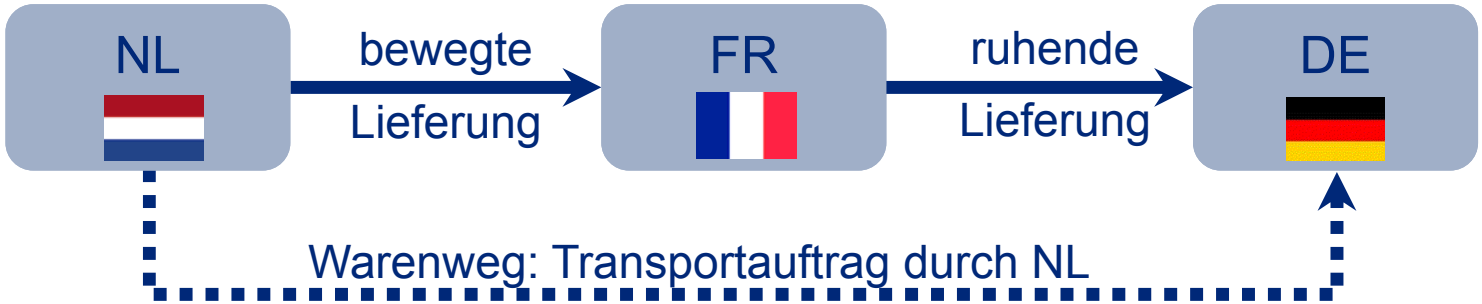
Rechtsfolgen ohne Dreiecksregelung

- i.g. Erwerb durch FR in Deutschland
- i.g. Erwerb durch FR in Frankreich (§ 3d S. 2 UStG)
- Inlandslieferung durch FR in DE

Ziel der Dreiecksregelung

- Vermeidung von umsatzsteuerlichen Verpflichtungen des FR in Deutschland, wo die Warenbewegung endet.

Dreiecksgeschäfte - Rechtsfolgen ohne Dreiecksgeschäft



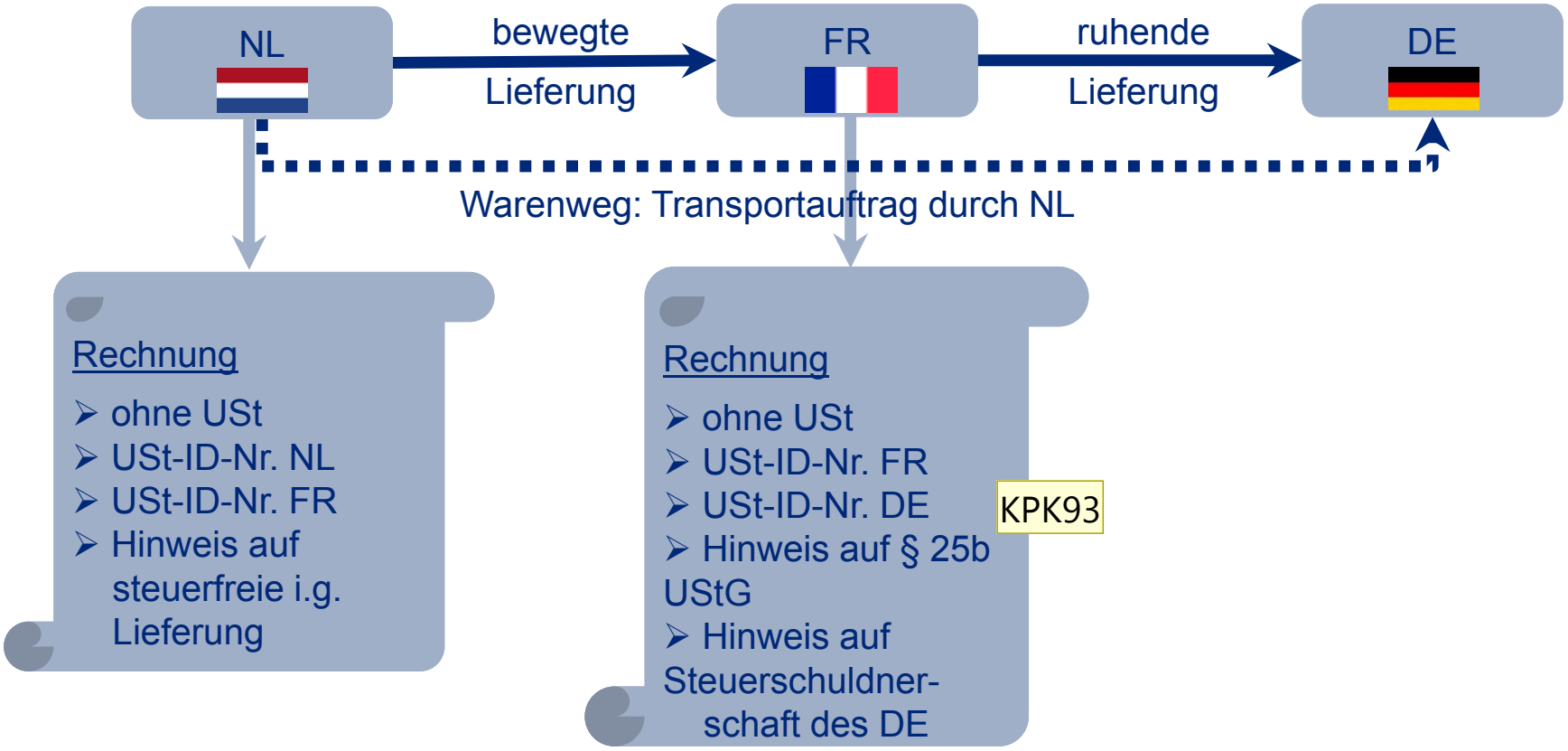
Rechtsfolgen ~~ohne~~ Dreiecksregelung

- ~~i.g. Erwerb durch FR in Deutschland~~
- ~~i.g. Erwerb durch FR in Frankreich (§ 3d S. 2 UStG)~~
- ~~Inlandslieferung durch FR in DE~~

Ziel der Dreiecksregelung

- Vermeidung von umsatzsteuerlichen Verpflichtungen des FR in Deutschland, wo die Warenbewegung endet.

Dreiecksgeschäfte



KPK93 Zuvor: D

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

2. Leistungsaustausch

2.1 Allgemeines

2.2 Leistung

2.3 Unternehmer

2.4 Im Inland

2.5 Steuerbefreiung

2.6 Reihengeschäfte

2.7 Bemessungsgrundlage

2.8 Steuersatz

2.9 Steuerschuld und Steuerentstehungszeitpunkt

2.10 Steuerschuldner

Bemessungsgrundlage

- Entgelt: Bemessungsgrundlage der steuerbaren Leistung
- § 10 Abs. 1 S. 2 UStG - Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, abzüglich der Umsatzsteuer
- nicht nur bürgerlich-rechtlich bestimmte oder bestimmbare Leistung, sondern alles was der Leistungsempfänger für die an ihn bewirkte Leistung aufwendet
- § 10 Abs. 1 S. 3 UStG - auch das, was ein anderer (Dritter) dem Unternehmer für die Leistung zuwendet
- Nicht aber, Aufwände die dem Leistenden entstehen, die er nicht weiter berechnet
- Skonto mindert Entgelt

Fall:

Eveline kauft sich im März 2011 beim Möbelhaus Mücke KG eine neue Wohnzimmerwand zum Preis von EUR 1.780. Als Stammkundin muss Eveline nicht bar bezahlen und erhält eine Rechnung lautend auf EUR 1.780 mit dem Zusatz „2 % Skonto bei Zahlung innerhalb der nächsten 14 Tage“. 3 Tage später überweist Eveline EUR 1.744,40 an die Mücke KG.

Lösung:

- Mücke KG ist Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG.
- Verschaffung der Verfügungsmacht an der Wohnzimmerwand - Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG.
- Lieferung im Inland gem. §§ 3 Abs. 5a, Abs. 6 S. 1 UStG.
- Lieferung gegen Entgelt und im Rahmen des Unternehmens der Mücke KG
  ➡ steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz gem. § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG.
- Bemessungsgrundlage richtet sich nach dem Entgelt.
- Entgelt = Aufwendung des Leistungsempfängers um die Leistung zu erhalten, abzüglich Umsatzsteuer.
- Lieferung der Wohnzimmerwand unterliegt normalen Steuersatz gem. § 12 Abs. 1 UStG.

  ➡ BMG = EUR 1.744,40 x 100 / 119 = EUR 1.465,88.

  ➡ USt. = EUR 278,52.

  ➡ USt. entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S.1, § 16 Abs. 1 S. 1, § 18 Abs. 2 S. 2 UStG mit Ablauf März 2011.

Fall:

Jule geht in die Boutique „Pink & Glory“ shoppen. Dort entdeckt sie das Angebot: Kaufe 3, zahle 2 Polo-T-Shirts. Jule gefallen die Polo-T-Shirts so gut, dass sie sich entschließt ein hellblaues, ein rosarotes und ein pinkes Polo-T-Shirt mitzunehmen. Der Preis eines Polo-T-Shirts liegt bei EUR 49,90.

Lösung:

- Pink & Glory ist Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG.
- Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG durch Verschaffung der Verfügungsmacht.
- im Inland gem. §§ 3 Abs. 5a, Abs. 5 Nr. 1, Abs. 2 S. 1 UStG.
- gegen Entgelt im Rahmen des Unternehmens
  ➡ steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz gem. § 1 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG.
- Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 1 S. 1 UStG
  ➡ § 10 Abs. 1 S. 2 UStG - alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, abzüglich der Umsatzsteuer.
- Jule zahlt EUR 99,80.

  ➡ BMG = EUR 99,80 x 100 / 119 = EUR 88,86, § 12 Abs. 1 UStG.
- Lieferung des Gratis-Polo-T-Shirts ist keine unentgeltliche Zuwendung, sondern entgeltliche Lieferung.

  ➡ Stückpreis Polo-T-Shirt = EUR 29,62 (netto) und nicht EUR 44,43.

  ➡ USt. i.H.v. EUR 15,93 entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S.1, § 16 Abs. 1 S. 1, § 18 Abs. 2 S. 2 UStG mit Ablauf des Monats.

Durchlaufende Posten

- Durchlaufende Posten = Beträge, die der Unternehmer im Namen und auf Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt ➡ kein Entgelt.

Anforderung:

- Unternehmen übernimmt lediglich die Funktion einer Mittelsperson.
- Unternehmen hat keinen Anspruch auf den Betrag gegen den Leistenden.
- Unternehmen ist nicht zu Zahlungen an den Empfänger verpflichtet.
- Bsp.: Gerichtsgebühren durch einen Rechtsanwalt für Mandanten verauslagt
  anders: Übernachtungskosten eines Rechtsanwalts bei Gerichtstermin
  denn: Rechtsanwalt selbst ist Vertragspartei des Beherbergungsbetriebes ➡ lediglich Anspruch gegen Mandanten

Nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlage

- ursprünglich vereinbartes Entgelt + tatsächlich entrichtetes Entgelt

  ➡ § 17 UStG Berichtigungsvorschrift

- d.h. ändert sich die Bemessungsgrundlage nach Ausfuhr des Umsatzes, muss das Unternehmen, das den Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag gem. § 17 Abs.1 S.1 UStG berichtigen. Der Leistungsempfänger, sofern er zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, muss den Vorsteuerabzug, den er in Anspruch genommen hat gem. § 17 Abs.1 S. 2 UStG berichtigen.

  ➡ ex nunc-Berichtigungen, d.h. in dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Änderung tatsächlich eingetreten ist gem. § 17 Abs.1 S.7 i.V.m.

- § 18 Abs. 2 UStG

Nachträgliche Änderungen der Bemessungsgrundlage

- vereinbartes Entgelt wird nicht geleistet, da Schuldner bspw. zahlungsunfähig ist → § 17 Abs. 2 UStG
- Hintergrund dieser Regelung
  - EUGH, Urt. v. 24.10.1996 – C-317/94 *Elida Gibbs*
  - EUGH, Urt. v. 15.10.2002 – C-427/98 *Kommission/Deutschland*
- Ziff. 27 Urteil. Rs. Elida Gibbs: „*Es stünde […] nicht im Einklang mit der [Sechsten] Richtlinie, wenn der Betrag, der als Bemessungsgrundlage für die vom Hersteller als Steuerpflichtigen geschuldete Mehrwertsteuer dient, höher wäre als der Betrag, den er letztlich erhalten hat. Andernfalls wäre der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer gegenüber den Steuerpflichtigen, zu denen der Hersteller gehört, nicht gewahrt.*“

KPK94

Folie 200

KPK94 Formatierung geändert
Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

AGENDA

2. Leistungsaustausch

2.1 Allgemeines

2.2 Leistung

2.3 Unternehmer

2.4 Im Inland

2.5 Steuerbefreiung

2.6 Reihengeschäfte

2.7 Bemessungsgrundlage

2.8 Steuersatz

2.9 Steuerschuld und Steuerentstehungszeitpunkt

2.10 Steuerschuldner

§ 12 UStG

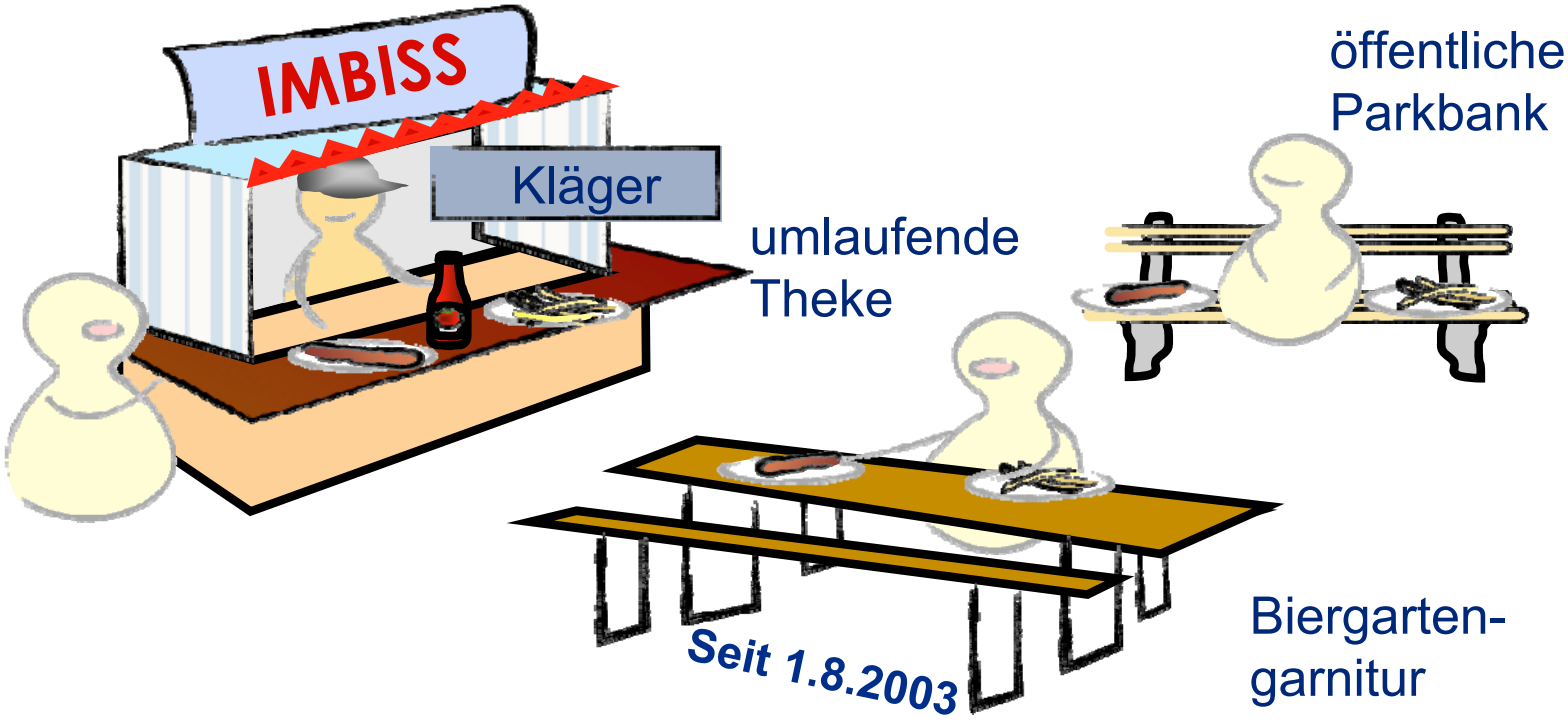
- Regelsteuersatz beträgt seit dem 01.01.2007 19 %, gem. § 12 Abs. 1 UStG
- ermäßigter Steuersatz 7 %, gem. § 12 Abs. 2 UStG
- § 24 UStG: Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe
- Anlage 2 zum Umsatzsteuergesetz - Gegenstände mit ermäßigtem Steuersatz, insb. Lebensmittel

Beispiele für Steuerermäßigungen

  - § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG - Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen
  - § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG - Personenbeförderung < 50 km
  - § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG - kurzfristige Beherbergung von Fremden

Restaurationsumsätze

Beispiel: BFH, Urt. v. 30.06.2011, V R 18/10



Restaurationsumsätze

Beispiel: BFH, Urt. v. 30.06.2011, V R 18/10

Frage:

- Lieferung von Lebensmitteln (7 % USt)

oder:

- Abgabe von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle (sonstige Leistung zu 19 % USt)

BFH

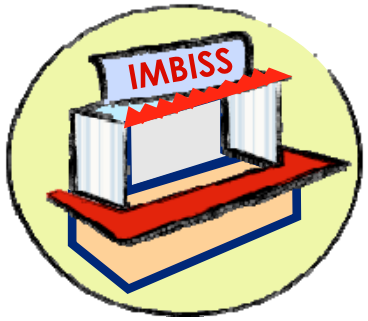
- Abgabe der Lebensmittel = einheitliche Leistung
- Abgrenzung Lieferung/ sonstige Leistung nach Maßgabe der Sicht des Durchschnittsverbrauchers

Restaurationsumsätze

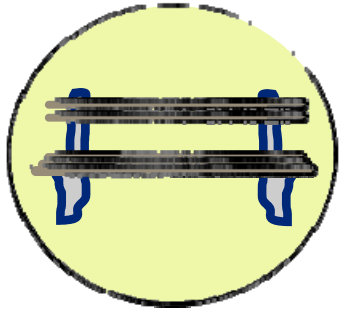
Beispiel: BFH, Urt. v. 30.06.2011, V R 18/10

- Lieferung der Speisen = Hauptleistung

- Bereitstellen einer umlaufenden Steh-Theke unbedeutende Nebenleistung



- Vorhandensein der öffentlichen Parkbank unschädlich



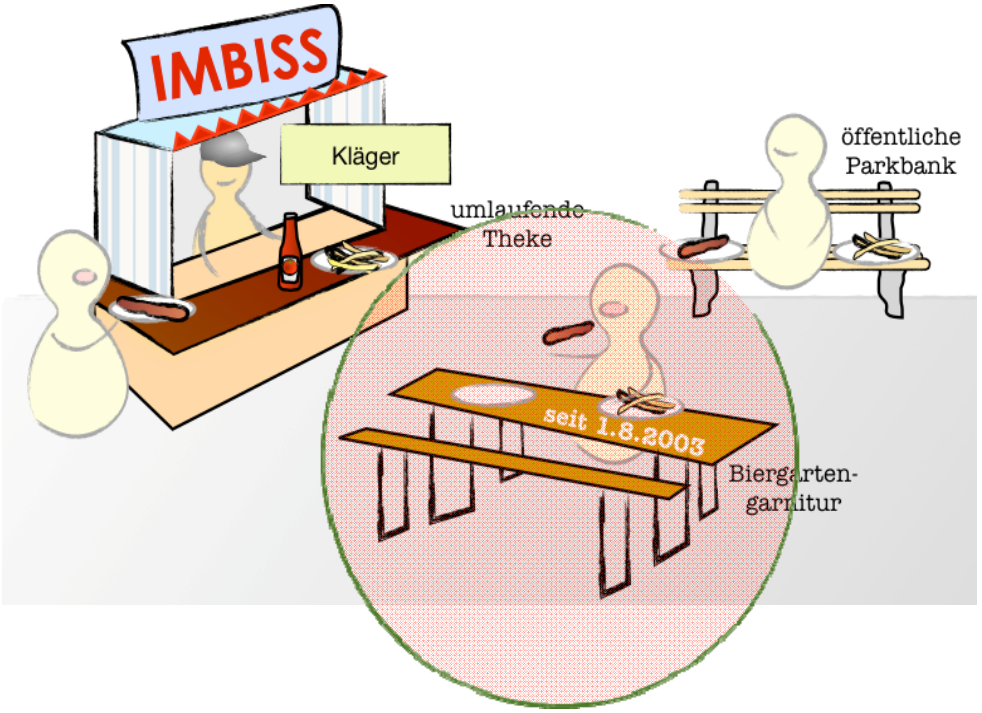
Restaurationsumsätze

Beispiel: BFH, Urt. v. 30.06.2011, V R 18/10

- Lieferung zum ermäßigten Steuersatz

Aber:

- Aufstellen der Biergartengarnitur macht Lieferungen zu Restaurationsumsätzen
- Sitzgelegenheit soll Verzehr der Speisen erleichtern und erfordert Reinigung bzw. Auf- u. Abbau



Restaurationsumsätze

- Die Regelung beruht auf Leitlinie 5.1 zur 86. Sitzung des MwSt-Ausschusses. Nach dieser Leitlinie gelten folgende Leistungen weder als Verpflegungs- noch als Restaurantdienstleistungen:
  - die bloße Lieferung zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen (z. B. Speisen zum Mitnehmen aus Restaurants, Supermärkten usw.);
  - Leistungen, die in der bloßen Zubereitung und Beförderung von Speisen bestehen;
  - generell Leistungen, die in der Zubereitung und Auslieferung von Speisen und/oder Getränken ohne jegliche andere unterstützende Dienstleistung bestehen.

Lieferung von Speisen und Getränken

- EuGH und BFH haben in verschiedenen Urteilen entschieden
- Daneben ist Artikel 6 der Verordnung Nr. 282/11 zu beachten:
  - Die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder von Getränken zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen, gilt als Dienstleistung (sonstige Leistung)
  - Abgabe von Speisen und/oder Getränke ist nur eine Komponente der gesamten Leistung, bei der der Dienstleistungsanteil überwiegt
  - Auf die Zubereitung kommt es nicht an.
- …

Lieferung von Speisen und Getränken

Fortsetzung:

- BMF hat mit Schreiben vom 20.03.2013, BStBl I S. 444, die aktuelle Rechtsprechung umgesetzt
- Für vor dem 01.10.2013 ausgeführte Umsätze: Übergangsregelung!

Grundsatz

KPK97

KPK98

- § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. der lfd. Nr. 33 der Anlage 2
  - Die Umsatzsteuer ermäßigt sich auf 7% für die Lieferungen von verschiedenen „Lebensmittelzubereitungen“
- Es darf sich nicht um sonstige Leistungen handeln
  - Hier: Regelsteuersatz
- …

Folie 210

KPK97 Folie 300 gelöscht - war doppelt
Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

KPK98 Zuvor: "§ 12 Abs. 1 Nr. 1 UStG"
Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Grundsatz

Fortsetzung:

- Abgrenzung ist vorzunehmen:
  - Entscheidend ist, ob der Dienstleistungsanteil qualitativ überwiegt
  - Bei der Abgrenzung sind nur solche Dienstleistungen zu berücksichtigen, die nicht notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind.
  - In Einzelfällen können der Art nach gleiche Dienstleistungselemente zu unterschiedlichen Ergebnissen führen.

Wichtige Dienstleistungselemente

- Bereitstellung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur
- Servieren der Speisen und Getränke
- Gestellung von Bedienungs-, Küchen- oder Reinigungspersonal
- Nutzungsüberlassung von Geschirr oder Besteck
- Überlassung von Mobiliar zur Nutzung außerhalb der Geschäftsräume des Unternehmers
- Reinigung bzw. Entsorgung der überlassenen Gegenstände
- Individuelle Beratung und Information bei der Auswahl der Speisen und Getränke
- Beratung und Information der Kunden hinsichtlich der Zusammenstellung und Menge von Mahlzeiten für einen bestimmten Anlass

Abgrenzung

Wichtig:

- Von Dritten erbrachte Dienstleistungselemente sind nicht zu berücksichtigen.
- Voraussetzung ist allerdings, dass der Dritte unmittelbar gegenüber dem Kunden, der die Speisen erwirbt, tätig wird.

- Bei der Nutzungsüberlassung von Geschirr kommt es nicht auf das Material oder die Form des Geschirrs an.
  - Die Essensausgabe auf Papptellern führt nicht automatisch zu einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung. Auch eine begünstigte Lieferung von Speisen bedarf irgendeiner Unterlage.

Ausnahme 1

- Vorrichtungen, die nach ihrer Zweckbestimmung im Einzelfall nicht in erster Linie dazu dienen, den Verzehr von Speisen und Getränken zu erleichtern, sind nicht zu berücksichtigen.
  - Betrifft z.B. Stehtische und Sitzgelegenheiten in Kinofoyers sowie die Bestuhlung in Kinos, Theatern und Stadien und Parkbänke im öffentlichen Raum
- Gilt auch, wenn sich an diesen Gegenständen einfache, behelfsmäßige Vorrichtungen befinden, die den Verzehr fördern sollen
  - z. B. Getränkehalter, Ablagebretter, Verzehrtheken ohne Sitzgelegenheit, Stehtische

Ausnahme 2

Sicherstellung der Verzehrfertigkeit:

- Die Sicherstellung der Verzehrfertigkeit sowie die Vereinbarung eines festen Termins für die Übergabe der Speisen an den Kunden sind unselbständige Teile des Dienstleistungselements „Beförderung“ und stehen daher dem ermäßigten Steuersatz von sich aus nicht entgegen.

Bereitstellung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur

- … stellt ein im Rahmen der Gesamtbetrachtung zu berücksichtigendes Dienstleistungselement dar
  - Zu berücksichtigen dabei ist insbesondere die Bereitstellung von Vorrichtungen, die den bestimmungsgemäßen Verzehr an Ort und Stelle fördern sollen
  - Auf die Qualität der Infrastruktur kommt es nicht an
    - Abstellmöglichkeit genügt
    - Bereitstellung von Garderoben und Toiletten ist in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen
  - Auf tatsächliche Nutzung kommt es nicht an; Zur-Verfügung-Stellung reicht aus

Getränke

- … werden grundsätzlich mit dem Regelsteuersatz besteuert
- Ausnahmen bilden die Lieferung von Milch und Milchmischgetränken
  - Der „to-go“-Verkauf von Latte Macchiato, Cappuccino oder Café au Lait kann dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, wenn der Milchanteil 75% und mehr beträgt (vgl. Nr. 35 der Anlage 2 zum UStG)
  - Bei Milchmischgetränken mit Alkohol (z.B. Irish Coffee) überwiegt der Charakter eines alkoholischen Getränks

AGENDA

2. Leistungsaustausch

2.1 Allgemeines

2.2 Leistung

2.3 Unternehmer

2.4 Im Inland

2.5 Steuerbefreiung

2.6 Reihengeschäfte

2.7 Bemessungsgrundlage

2.8 Steuersatz

2.9 Steuerschuld und Steuerentstehungszeitpunkt

2.10 Steuerschuldner

Differenzierung:

1. Versteuerung nach vereinbarten Entgelten, § 16 Abs. 1 S. 1 UStG
2. Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten, § 20 UStG

1. ist Regelfall = Sollversteuerung

   Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Buchst. a S. 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem Leistungen ausgeführt worden sind

- **Ausnahme**: Mindest-Ist-Besteuerung, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 UStG – Steuer entsteht mit Ausführung der Leistung bspw. bei Abschlagszahlungen vor Erbringung der Leistung
  ➡ Steuer entsteht mit Vereinnahmung

2. Leistungsaustausch

2.1 Allgemeines

2.2 Leistung

2.3 Unternehmer

2.4 Im Inland

2.5 Steuerbefreiung

2.6 Reihengeschäfte

2.7 Bemessungsgrundlage

2.8 Steuersatz

2.9 Steuerschuld und Steuerentstehungszeitpunkt

2.10 Steuerschuldner

Steuerschuldner

- Leistungsaustausch - generell ist leistender Unternehmer auch Steuerschuldner gem. § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG
- jedoch: in bestimmten Konstellationen geht Steuerschuldnerschaft auf Leistungsempfänger über ➡ **Reverse-Charge-Verfahren**

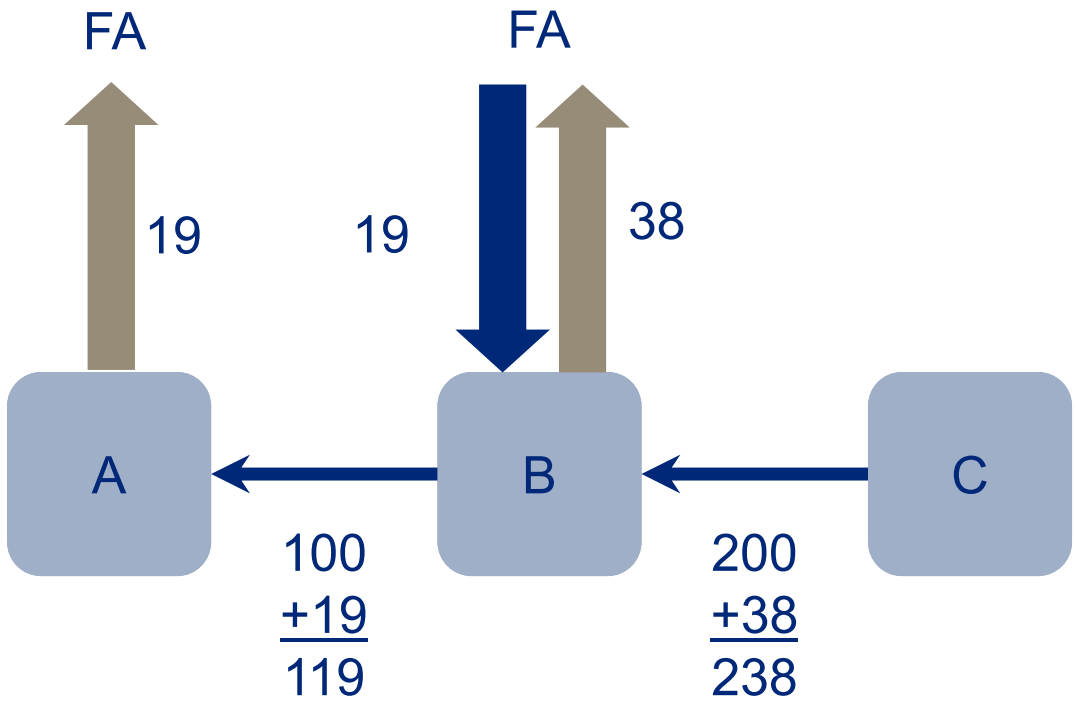
Steuerschuldner

- d.h. Leistungsempfänger ist verpflichtet, die von ihm geschuldete Steuer zu erklären
  - für voll vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmen ergibt sich keine finanzielle Belastung, da gleichzeitig der Vorsteuerabzug in gleicher Höhe besteht gem. § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG,
  - anders für Unternehmen, die nicht voll zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, da sie auch steuerfreie Umsätze i.S.v. § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausführen

Sinn und Zweck: Absicherung der Erhebung der Steuern

- Finanzverwaltung sieht Lieferungen und sonstige Leistungen als besonders betrugsanfällig an.
- Bei Werklieferungen oder sonstigen Leistungen von im Ausland ansässigen Unternehmern (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG) ➡ dem leistenden, ausländischen Unternehmer soll Erklärungs- und Zahlungspflicht abgenommen werden. Gilt selbst dann, wenn Leistungsempfänger ausländischer Unternehmer ist.

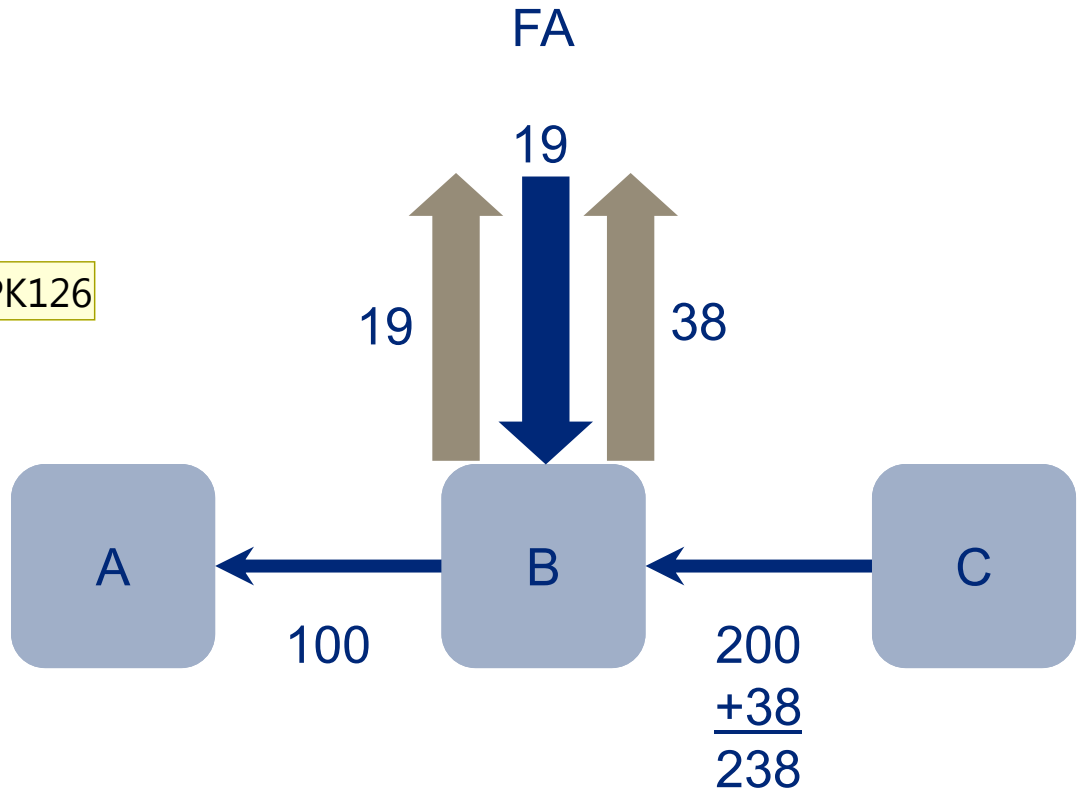
Normalfall



Reverse Charge

KPK125

KPK126



Folie 225

KPK125 Zuvor: Change
Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

KPK126 Pfeil hinzugefügt
Kepper, Philipp Karl; 15.01.2015

Zweck des Reverse-Charge-Verfahrens:

- Bestimmungslandprinzip
- Entlastung vom administrativen Aufwand
- Vermeidung von Betrugsfällen (Unternehmer, der Vorsteuerabzug geltend macht, ist gleichzeitig Steuerschuldner)
- Sicherung des Umsatzaufkommens

Wann findet Reverse-Charge-Verfahren Anwendung (vgl. § 13b UStG)?

- Werklieferungen und sonstige Leistungen eines ausländischen Unternehmers
- Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch Sicherungsgeber an Sicherungsnehmer (nicht bei Insolvenz)
- Umsätze, die der Grunderwerbsteuer unterliegen
- Bauleistungen, wenn Abnehmer selbst Bauleister
- unter bestimmten Voraussetzungen Lieferungen von Gas und Elektrizität
- Übertragung von Emissionszertifikaten

Wann findet Reverse-Charge-Verfahren Anwendung (vgl. § 13b UStG)?

- Lieferung von Abfällen und Schrott (Anlage 3 zum UStG)
- Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen, wenn Abnehmer selber Gebäudereinigungsleistungen erbringt
- Lieferung von Gold
- Lieferungen von Mobilfunkgeräten sowie von integrierten Schaltkreisen

AGENDA

1. Einführung
2. Leistungsaustausch
3. **Leistung ohne Entgelt**
4. Einfuhr
5. Innergemeinschaftlicher Erwerb
6. Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis
7. Rechnungen
8. Vorsteuerabzug
9. Compliance

Überblick

- Lieferungen und Leistungen werden der Umsatzsteuer unterworfen, obwohl sie unentgeltlich erfolgen.
- Grund: Vermeidung von Besteuerungslücken und Sicherstellung der Endverbrauchsbesteuerung
  - Eigenverbrauchstatbestände
- Unentgeltliche Lieferung von Gegenständen wird unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b UStG einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellt.
- Sonstige Leistungen werden unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a UStG einer Leistung gegen Entgelt gleichgestellt.

KPK99 Zuvor: 4. Leistung ohne Entgelt

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Entnahme eines Gegenstandes

Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb seines Unternehmens liegen, wird gemäß § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt.

Voraussetzungen:

- Ein Gegenstand ist dem Unternehmen zugeordnet.
- Er wird für Zwecke entnommen, die außerhalb des Unternehmens liegen.
- Die Entnahme erfolgt im Inland.
- Der Gegenstand hat zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt.

Entnahme eines Gegenstandes

Tatbestand § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG nur dann gegeben, wenn der Gegenstand bei entsprechender Ausführung an einen Dritten als Lieferung anzusehen ist

- gleicher umsatzsteuerlicher Begriff des Gegenstandes wie bei Lieferungen i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG,
- Gegenstand muss vorher dem Unternehmen zugeordnet sein,
  d.h. Verfügungsmacht und Zuordnung zu seinem Unternehmen

Entnahme eines Gegenstandes

- bei teils unternehmerischen, teils privat genutzten Gegenständen steht dem Unternehmer die Zuordnung Unternehmen-Privat frei
- nicht für das Unternehmen ausgeführt gilt die Lieferung, die Einfuhr oder der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstandes, den der Unternehmer zu weniger als 10% für sein Unternehmen nutzt, § 15 S. 2 UStG

Entnahme eines Gegenstandes

Fall:

Jule lässt sich von ihrem Freund Till, der Schreinermeister ist, ein Baumhaus für sich und ihre Freundinnen bauen. Der Materialaufwand beläuft sich dabei auf EUR 1.000,-. An Lohn- und Lohnnebenkosten entstehen Till EUR 750,-.

Hätte ein Außenstehender ein solches Baumhaus bei Till bestellt, würde Till EUR 3.000,- zzgl. USt In Rechnung stellen. Von Jule verlangt er hingegen nichts, sondern sie beschenkt ihn mit einem leckeren Kuchen.

Entnahme eines Gegenstandes

Lösung:

- unentgeltliches Aufbauen des Baumhauses ist eine einer Lieferung gleichgestellte unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG.
  – steuerbar und steuerpflichtig
- Gegenstand - einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang = Werklieferung § 3 Abs. 4 UStG.
- Bemessungsgrundlage § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG = Selbstkosten EUR 1.750
  – Regelsteuersatz des § 12 Abs. 1 UStG
  – es wird EUR 332,50 USt geschuldet

Unentgeltliche Leistung des Unternehmens an sein Personal

- Besteuerung von unentgeltlichen Zuwendungen von Vorteilen an das Personal für den privaten Bedarf

  KPK100 KPK101

  § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG, § 3 Abs. 9a Nr. 1 und 2 UStG

- Steuerbar, auch dann, wenn sie unentgeltlich sind, d.h. keine Vergütung für die Dienstleistung des Arbeitspersonals darstellen.

KPK100 Zuvor "16"
Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

KPK101 Zuvot 9
Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Unentgeltliche Leistung des Unternehmens an sein Personal

Ausnahmen:

- Aufmerksamkeiten, § 3 Abs. 1b S.1 Nr. 2 UStG, § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG

  - Geschenke mit geringem Wert, d.h. Wert ≤ 35 EUR netto p.a.
    vgl. Abschn. 3.3 Abs. 1 UStAE

- Sachleistungen, die aus überwiegend eigenen unternehmerischen Gründen bzw. Interessen heraus an die Arbeitgeber erbracht werden.

  Bspw.: Bereitstellung v. Aufenthalts-/Erholungsräumen, betriebszusätzliche Betreuung, betriebl. Fort- u. Weiterbildungsmaßnahmen, Bereitstellung von Arbeitsmitteln und Schutzkleidung, Parkplätze o. Betriebskindergarten

Unentgeltliche Abgabe von Gegenständen aus unternehmerischen Gründen

- § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG - Gleichstellung Lieferung gegen Entgelt:

  „jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes, ausgenommen Gegenstände von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens“

- Obwohl Lieferungen aus unternehmerischen Gründen erfolgen, sind sie steuerbar. (Bspw.: Werkezwecke, Verkaufsförderung, Imagepflege)

  arg: Vermeidung eines mit Umsatzsteuer unbelasteten Endverbrauchs

  Voraussetzung: Erwerb des Gegenstandes durch den Unternehmer berechtigt diesen zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug.

Unentgeltliche Abgabe von Gegenständen aus unternehmerischen Gründen

Fall:

Das Unternehmen „Jule“, spezialisiert auf Kinderartikel, stiftet anlässlich eines Sommerfestes im Kindergarten „Waldgrün“ 12 Kinderfahrräder für die alljährlich stattfindende Tombola.

Einkaufspreis für das Unternehmen „Jule“ ist EUR 222 zzgl. EUR 41,80 Umsatzsteuer.

Jule erhält vom Kindergarten eine ordnungsgemäße Spendenquittung.

Unentgeltliche Abgabe von Gegenständen aus unternehmerischen Gründen

Lösung:

- „Jule“ konnte beim Einkauf der Fahrräder Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG geltend machen
- Geschenk i.S.v. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG (–), da Spendenquittung erstellt wurde
- Beachte: § 15 Nr. 1a UStG, Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen
- Wirtschaftliche Betrachtung - geltend gemachter Vorsteuerabzug wird rückabgewickelt

Unentgeltliche Abgabe von Gegenständen aus unternehmerischen Gründen

Lösung:

- Sachspende = Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG
  - steuerbar (+)
  - steuerpflichtig (+)
- Geschenk von geringem Wert (–), da EUR 222 > EUR 35
- BMG (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG) = Einkaufspreis

KPK102

Wirtschaftliche Betrachtung - geltend gemachter Vorsteuerabzug wird rückabgewickelt.

KPK102 Zuvor: § 10 Abs. 45.1 Nr. 1 UStG

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Den sonstigen Leistungen gleichgestellter Wertabgaben

- § 3 Abs. 9a UStG - Besteuerung aller sonstigen Leistungen, die ein Unternehmen für
  - eigene
  - außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke oder
  - den privaten Bedarf seines Personals anführt
    - Besteuerung der Verwendung eines dem UN zugeordneten Gegenstands, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, für unternehmensfremde Zwecke oder für den privaten Bedarf des Personals § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG

KPK103

KPK103 "der Verwendung" ergänzt

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Den sonstigen Leistungen gleichgestellter Wertabgaben

- Erbringung von sonstigen Leistungen zu Zwecken, die außerhalb des UNs liegen § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG

- Insb. Verwendung von Arbeitskräften des UN für den privaten Bereich
- Übertragung von Rechten für Zwecke außerhalb des UNs

Zusätzliche Voraussetzung: durch unentgeltliche Wertabgaben müssen UN tatsächlich Kosten entstehen arg: §§ 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 und Nr. 3 UStG

Ort der unentgeltlichen Wertabgaben

§ 3f UStG - Ort der unentgeltlichen Lieferung oder sonstigen Leistungen ist der Ort, von dem der Unternehmer aus seinen Unternehmen betreibt.

d.h. Austeilung der Leistung = Betriebsstätte ➡ Betriebsstätte ist Ort der Leistung

Ort der unentgeltlichen Werterbringung

Fall:

Ute arbeitet für den südkoreanischen Konzern S. S hat seinen Firmensitz in Seoul und verfügt über keine Betriebsstätte in Deutschland.

Skauft in Deutschland ein hochwertiges Auto zum Preis von EUR 40.000 zzgl. USt und macht die Vorsteuer daraus geltend.

Ute bekommt das Auto von S für die langjährigen Verdienste und für ihre Zugehörigkeit geschenkt.

Ort der unentgeltlichen Werterbringung

Lösung:

- unentgeltliche Werteabgabe gemäß § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG (+)
- Gegenstand ist S zugeordnet - Vorsteuerabzug (+)
- Zuwendung an Mitarbeiterin Ute zum privaten Bedarf
- Aufmerksamkeit (–)
- Ort der unentgeltlichen Wertabgabe gemäß § 3f UStG – Seoul, Südkorea
- Besteuerung in Deutschland (–)
  - wirtschaftlich: Besteuerungslücke

Bemessungsgrundlage

- Unentgeltliche Wertabgaben i.S.d. § 3 Abs. 1b UStG
  - BMG gemäß § 10 Abs. 4 S. 1 UStG = Einkaufspreis zzgl. Nebenkosten für den Gegenstand
- Einkaufspreis ist aus aktuellen Einkäufen o. Angeboten abzuleiten
- bei Gegenständen die sich länger im Umlaufvermögen befinden
  - Einkaufspreis eines gleichartigen Gegenstandes zum Zeitpunkt der Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgaben
  - Nebenkosten = ertragssteuerlicher Begriff - Anschaffungsnebenkosten

Bemessungsgrundlage

- selbst hergestellte Gegenstände = Selbstkosten i.S.d. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG
- sonstige Leistungen i.S.d. § 3 Abs. 9a UStG
- BMG §§ 10 Abs. 4.5.1 Nr. 2 und 3 UStG

- Maßgeblich sind dabei die bei Ausführung der sonstigen Leistung entstehenden Ausgaben

Steuerentstehung

- § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG: mit Ablauf des Voranmeldezeitraums, in dem die unentgeltliche Wertabgabe vollzogen wird
- Unentgeltliche Wertabgabe erstreckt sich über mehrere Voranmeldungszeitraum ➡ jeder Zeitraum für sich ist selbstständiger Besteuerungsabschnitt

AGENDA

1. Einführung
2. Leistungsaustausch
3. Leistung ohne Entgelt
4. **Einfuhr**
5. Innergemeinschaftlicher Erwerb
6. Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis
7. Rechnungen
8. Vorsteuerabzug
9. Compliance

Einfuhr von Gegenständen im Inland

- Besteuerung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG

  rein tatsächlicher Vorgang des Überbringens eines körperlichen Gegenstandes aus einem Drittland in das Inland

  - zollrechtliches Nichterhebungsverfahren (Versandverfahren, Zolllagerverfahren)
    - keine Einfuhr

KPK104

- Einfuhrumsatzsteuer = Verbrauchssteuer (§ 21 Abs. 1 UStG)
- § 21 Abs. 2 UStG sinngemäß Anwendung der Vorschriften für Zölle

KPK105

- Einfuhrbesteuerung auch dann, wenn Endverbrauch

Folie 251

KPK104 Bullet Point hinzugefügt
Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

KPK105 Bullet Point hinzugefügt
Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Fall:

Thomas war bei seinem Aufenthalt in New York ausführlich beim Shoppen. Dort hat er Waren im Wert von EUR 2.500 eingekauft.

Unwissend geht Thomas nach seiner Ankunft fröhlich gelaunt durch den grünen Ausgang am Münchner Flughafen.

Lösung:

- Tatbestand Einfuhr § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG (+)
- Durchqueren des grünen Ausgangs - Zollbetrug (+) Erklärung: „Ich habe nichts zu verzollen“.
  - Dies ist unkorrekt!
- Freigrenze Flugreisende EUR 490 überschritten
- Einfuhrumsatzsteuer § 11 UStG - Wert des eingeführten Gegenstandes
- Warenwert = BMG ➡ EUR 2.500 (zzgl. ggf. Beförderungskosten etc.)
- Thomas ist gemäß § 21 Abs. 2 UStG i.V.m. Art. 202 Abs. 3 ZK Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

Alternative:

Wie wäre der Fall zu beurteilen, wenn Thomas ein voll zum Vorsteuerabzug berechtigtes Unternehmen wäre?

Lösung:

- Thomas hat, wenn er die Verfügungsmacht im Zeitpunkt der Abfertigung zum zollrechtlich freien Verkehr inne hat, ein Recht auf Vorsteuerabzug
  § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG.
- weitere Voraussetzung: Umsatzsteuer wurde tatsächlich entrichtet
  - Nullsummenspiel

    Ziel: Eingliederung der Ware in deutsches Umsatzsteuersystem.

Lösung:

- Befreiung der Einfuhr von der Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 5 UStG
- BMG für Einfuhrumsatzsteuer gemäß § 11 Abs. 1 UStG

  Zollwert + weitere Hinzurechnung § 11 Abs. 3 UStG

  + Beförderungskosten zum ersten Bestimmungort im Gemeinschaftsgebiet § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG
- Steuersatz § 12 UStG

AGENDA

1. Einführung
2. Leistungsaustausch
3. Leistung ohne Entgelt
4. Einfuhr
5. **Innergemeinschaftlicher Erwerb**
6. Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis
7. Rechnungen
8. Vorsteuerabzug
9. Compliance

5. Innergemeinschaftlicher Erwerb (igE)

- § 1a UStG - Sicherstellung der Eingliederung von Waren aus anderen Mitgliedsstatten in deutsches Besteuerungssystem
- igE - korrespondierende Vorschrift zur igL gem. § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a UStG

KPK106

Tatbestand des § 1a UStG

- Gegenstand gelangt bei einer Lieferung aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaats nach Deutschland (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG)
- Abnehmer ist entweder ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG) oder ist eine juristische Person (§§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und b UStG)
- Lieferer ist ein Unternehmer, der die Lieferung gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens bewirkt (§§ 1a Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a und b UStG)

KPK106 Zuvor: " § 14 Nr. 1b i.V.m. § 6a UStG"

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Innergemeinschaftlicher Erwerb (igE)

- Lieferungen seitens EU-Unternehmen (Unternehmerbegriff analog § 2 UStG) an einen deutschen Abnehmer, unterliegt nur dann Erwerbsbesteuerung, wenn deutscher Abnehmer den Gegenstand im Rahmen seines Unternehmens (§ 2 UStG) erwirbt.
- EU-Unternehmen muss Lieferung im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt ausführen.
- In aller Regel wird die Lieferung seitens des EU-Unternehmens eine steuerbefreite inngemeinschaftliche Lieferung darstellen.

Innergemeinschaftlicher Erwerb (igE)

- kein KPK107m. § 1a Abs. 3 UStG, wenn sog. Erwerbsschwelle nicht überschritten wird
  - dann: Besteuerung der Lieferung im jeweiligen EU-Mitgliedstaat
- keine Bedeutung hat Erwerbsschwelle bei:
  - Lieferung neuer Fahrzeuge
  - Lieferung verbrauchssteuerpflichtiger Waren

KPK107 zuvor: keine

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Innergemeinschaftlicher Erwerb (igE)

- Möglichkeit des Verzichts des Erwerbs auf die Nichtbesteuerung unterhalb der Erwerbsschwelle
  - Erwerber unterliegt nicht der Erwerbsbesteuerung, wenn der Gesamtbetrag der Entgelte für Erwerb nach §§ 1a Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 UStG den Betrag von EUR 12.500 im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Innergemeinschaftlicher Erwerb (igE)

- kommt es zu keiner Erwerbsbesteuerung wegen Unterschreiten der Erwerbsschwelle
  - UN in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG werden wie private Endverbraucher behandelt.
  - keine Versteuerung des igE

  Ausnahme: neues Fahrzeug und verbrauchssteuerpflichtige Ware (s.o.)

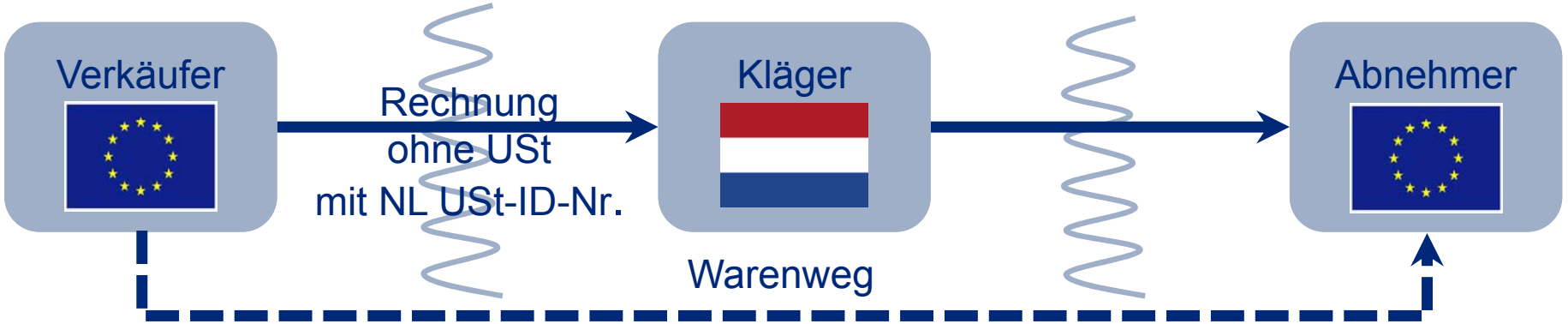
Innergemeinschaftlicher Erwerb (igE)

- Ort des igE - § 3d UStG

  igE grds. an dem Ort zu besteuern, an dem sich die Ware am Ende der Warenbewegung befindet.

  - Steuerschuld entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG
  - Steuerschuldner ist gem. § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG der Erwerber

EuGH, Urt. v. 22.04.2010 – C-539/08 – *Facet Trading BV*

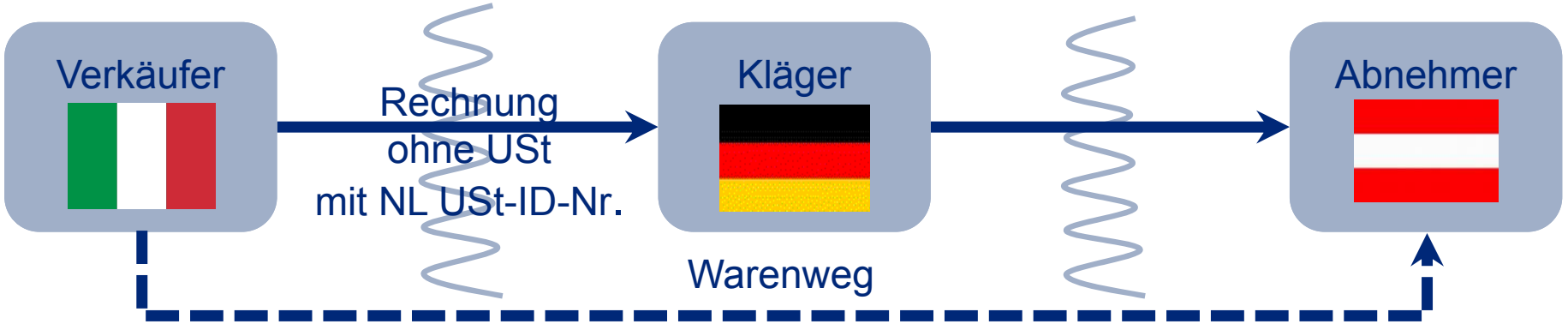


- Kläger erklärten innergemeinschaftlichen Erwerb in NL
- Problem: Vorsteuerabzug aus innergemeinschaftlichem Erwerb in NL?

Entscheidung EuGH:

- Kein Vorsteuerabzug bei innergemeinschaftlichem Erwerb gem. Art. 28 b Teil A Abs. 2 Unterabs. 1 der 6. RL

BFH, Urt. v. 01.09.2010 – V R 39/08 und V R 40/08



Auffassung FinVerw und FG:

- Steuerfreiheit für Lieferung von Klägerin an Abnehmer versagt
- ABER: Vorsteuerabzug aus innergemeinschaftlichem Erwerb zugelassen

AGENDA

1. Einführung
2. Leistungsaustausch
3. Leistung ohne Entgelt
4. Einfuhr
5. Innergemeinschaftlicher Erwerb
6. **Rechnungen**
7. Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis
8. Vorsteuerabzug
9. Compliance

Rechnungsinhalt nach § 14 Abs. 4 UStG:

- Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers
- Vollständiger Name und vollständige Anschrift des Leistungsempfängers
- Steuernummer oder USt-ID-Nr. des leistenden Unternehmers
- Ausstellungsdatum
- Einmalige, fortlaufende Rechnungsnummer
- Menge und handelsübliche Bezeichnung des Gegenstandes der Lieferung oder Art und Umfang der sonstigen Leistung

Rechnungsinhalt nach § 14 Abs. 4 UStG:

- Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung
  - In den Fällen von Voraus-, An- und Abschlagszahlungen der Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts, sofern dieser Zeitpunkt feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist
- Entgelt - ggf. aufgeschlüsselt nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen
- Jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist
- Steuersatz
- Gesondert ausgewiesener Steuerbetrag oder bei Steuerbefreiung:
  Hinweis auf die Steuerbefreiung

Rechnungspflichtangaben

Vollständiger Name und vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers sowie vollständiger Name und vollständige Anschrift des Leistungsempfängers

- Geschäftsadresse
- Organschaft: Name und Anschrift der Organgesellschaft (sofern Leistung durch oder an Organgesellschaft) oder des Organträgers
- Abkürzungen, Buchstaben, Zahlen oder Symbole zulässig
- Eindeutige Feststellung des Aussteller und des Empfänger (nachvollziehbar bis zum Ende der Aufbewahrungsfrist)
- Vorsicht bei c/o Adressierung - vgl. Abschn. 14.5 Abs. 3 UStAE

Rechnungspflichtangaben

Steuernummer oder USt-ID-Nr. des leistenden Unternehmers

- Empfehlung: Verwendung der USt-ID-Nr.
- Ust-ID-Nr. ist Steuernummer für USt-Zwecke
- Organgesellschaft:
  - USt-ID-Nr. der Organgesellschaft

    oder
  - USt-ID-Nr. / Steuernummer des Organträgers

Rechnungspflichtangaben

Steuernummer oder USt-ID-Nr. des leistenden Unternehmers

- Rechnungen müssen die Steuer- oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistenden enthalten (BFH, Urt. v. 02.09.2010 – V R 55/09)
  - Vorsteuerabzug wurde im Streitfall versagt, weil nur Aktenzeichen des Schriftwechsel zur umsatzsteuerlichen Registrierung des Unternehmens in der Rechnung angegeben
  - Im konkreten Fall kein Vorsteuerabzug im Billigkeitsweg (§§ 163, 227 AO), da kein Antrag
  - Im konkreten Fall auch keine Entscheidung zur Rückwirkung einer Rechnungskorrektur, weil Rechnung nicht berichtigt wurde

Rechnungspflichtangaben

Einmalige, fortlaufende Rechnungsnummer

- Zulässig: Verwendung mehrerer Zahlen- und Buchstabenreihen
  - Kombination von Ziffern und Buchstaben
  - Nummernkreise für zeitlich, geografisch oder organisatorisch abgegrenzte Bereiche (z. B. Filialen, Betriebsstätten, Organgesellschaften)
- …

Rechnungspflichtangaben

Einmalige, fortlaufende Rechnungsnummer (Fortsetzung)

- Dauerleistungen (Miet-, Pacht-, Wartungsverträge):
  - Verträge abgeschlossen vor dem 01.01.2004
    = keine fortlaufende Nummer
  - Verträge abgeschlossen nach dem 31.12.2003
    = jeweils eine einmalige Nummer (z. B. Objektnummer)
  - Beachte: Sofern wegen USt-Erhöhung zum 01.01.2007 Vertrag ergänzt worden ist, liegt kein „Altvertrag“ vor.

Rechnungspflichtangaben

Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) des Gegenstandes der Lieferung oder Art und Umfang der sonstigen Leistung

- Hierdurch soll die Identifizierung der Leistung (durch die Finanzverwaltung) sichergestellt werden.
  - Zu allgemeine Leistungsbeschreibungen könnten eine mehrfache Abrechnung der damit verbundenen Leistung ermöglichen.
- Ungenaue Angaben = Versagung des Vorsteuerabzugs
  - EuGH, Urt. v. 01.04.2004 – C-90/02 – *Bockemühl* (Beschreibung der Leistung)
  - Hinweis in der Rechnung auf den Lieferschein
    Folge: Lieferschein Bestandteil der Rechnung / Aufbewahrungspflicht
  - Vorsicht bei Abkürzungen (Dokumentation muss aufbewahrt werden)

Rechnungspflichtangaben – Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) des Gegenstandes der Lieferung oder Art und Umfang der sonstigen Leistung

verwendete Leistungsbeschreibung	Beurteilung durch Finanzrechtsprechung
▪ **„unser gesamter Warenbestand“**	▪ **genügt n**KPK108 BFH, Beschl. v. 15.12.2008 – V B 82/08, BFH/NV 2009, 797
▪ **„Betriebskostenumlage“**	▪ **genügt nicht** BFH, Beschl. v. 26.03.2004 – V B 170/03, BFH/NV 2004, 1121
▪ **„Beratungsleistungen“** **„erhöhte Beratungsleistungen“** **„Dienstleistungen“**	▪ **genügt nicht** BFH, Beschl. v. 16.12.2008 – V B 228/07, NFH/NV 2009, 620

KPK108 Als Tabelle umformatiert; Punkte zueinander ausgerichtet

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Rechnungspflichtangaben – Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) des Gegenstandes der Lieferung oder Art und Umfang der sonstigen Leistung

verwendete Leistungsbeschreibung	Beurteilung durch Finanzrechtsprechung
▪ **„für technische Beratung und Kontrolle im Jahr 1996“**	▪ **genügt nicht** BFH, KPK109 08.10.2008 – V R 59/07, BStBl II 2009, 218
▪ **„nach Absprache“**	▪ **genügt nicht** BFH, Urt. v. 22.12.2002 – V B 53/02, BFH/NV 2003, 522
▪ **„Uhren“** **„Armbänder“** **bei hochpreisigen Produkten von jeweils EUR 5.000**	▪ **genügt nicht** BFH, Urt. v. 29.11.2002 – V B 119/02, BFH/NV 2003, 518

KPK109 Als Tabelle umformatiert; Punkte zueinander ausgerichtet

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Rechnungspflichtangaben – Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) des Gegenstandes der Lieferung oder Art und Umfang der sonstigen Leistung

verwendete Leistungsbeschreibung	Beurteilung durch Finanzrechtsprechung
▪ **„Personalgestellung/ Schreibarbeiten, Büromaterial, Porto, EDV und Fachliteratur nach mündl. Vereinbarung“** Abrechnung i.R. einer Bürogemeinschaft	▪ **genügt nicht** Thüringer FG, Urt. v. 21.04.2010 – 3 K 633/09, EFG 2011, 281 KPK110 ion eingelegt (XI R 32/10)
▪ **„due diligence“** **„terms and contract negotiations“** **„für unsere Beratung“**	▪ **genügt nicht** FG Niedersachsen, Urt. v. 04.02.2010 – 16 K 17/09, EFG 2010, 1254, rkr.

KPK110 Als Tabelle umformatiert; Punkte zueinander ausgerichtet

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Rechnungspflichtangaben – Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) des Gegenstandes der Lieferung oder Art und Umfang der sonstigen Leistung

verwendete Leistungsbeschreibung	Beurteilung durch Finanzrechtsprechung
▪ **„verauslagte Grundstückskosten“ bei Erwerb von Miteigentum**	▪ **genügt nicht** FG Baden-Württemberg, Urt. v. 13.07KPK111- 9 K 296/06, EFG 2010, 18, rkr.
▪ **„Baustelle G-..heim“ „Baustelle B-..bach, „ausgeführte Bauarbeiten“ „Baustelle G-Z, Kellergeschoß“**	▪ **genügt nicht** Hessisches FG, Urt. v. 22.02.2005 – 6 V 809/04, juris, rkr.

KPK111 Als Tabelle umformatiert; Punkte zueinander ausgerichtet

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Rechnungspflichtangaben – Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) des Gegenstandes der Lieferung oder Art und Umfang der sonstigen Leistung

verwendete Leistungsbeschreibung	Beurteilung durch Finanzrechtsprechung
▪ **„Zimmerreinigung“ „Unterhaltsreinigung“ „Küchenreinigung“**	▪ **genügt nicht, wenn keine Angabe des betroffenen Hotels, Zeitraums und Anzahl der gereinigten**KPK112**er/Räume** Hessisches FG, Beschl. v. 11.02.2008 – 6 V 1860/07, juris, rkr.
▪ stichwortartige Beschreibung wie z.B. **„Personalkosten“** bei Bezugnahme auf zugrundeliegende Verträge	▪ **genügt gerade noch** FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 09.09.2008 – 6 K 2463/03 B, EFG 2009, 136, rkr.

KPK112 Als Tabelle umformatiert; Punkte zueinander ausgerichtet

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Rechnungspflichtangaben – Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) des Gegenstandes der Lieferung oder Art und Umfang der sonstigen Leistung

verwendete Leistungsbeschreibung	Beurteilung durch Finanzrechtsprechung
▪ **„Prozessoren PT4-E2“**	▪ **genügt nicht, wenn Leistungs-beschreibung nicht Leistung entspricht** FG Berlin-Brand KPK113, Urt. v. 24.11.2010 – 7 K 2356/06, EFG 2011, 918, NZB eingelegt
▪ **„Werbemaßnahmen im Businesspool“** bei tatsächlicher Veräußerung von Jahres-Eintrittskarten mit Zusatzleistungen	▪ **genügt, wenn sich Leistung identifizieren lässt und USt-Aufkommen nicht gefährdet ist** FG Saarland, Urt. v. 12.05.2011 – 1 K 1304/06, BB 2011, 3092, rkr.

KPK113 Als Tabelle umformatiert; Punkte zueinander ausgerichtet

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Rechnungspflichtangaben

Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung, Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts

- Liefermonat kann als Zeitpunkt angegeben werden
- Bei bewegter Lieferung: Lieferzeitpunkt mit Beginn der Beförderung oder Versendung
- Bei ruhender Lieferung: Lieferzeitpunkt mit Verschaffung der Verfügungsmacht
- Bei sonstiger Leistung: Leistungszeitpunkt grds. bei Vollendung der Leistung

Rechnungspflichtangaben

Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung, Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder eines Teils des Entgelts

- Voraus- oder Anzahlungen
  - Angabe des Tages/des Monats der Vereinnahmung
  - Angabe des Leistungszeitpunktes bzw. Leistungsmonats entbehrlich
  - Hinweis in der Rechnung auf Abrechnung über eine noch nicht erbrachte Leistung

Rechnungspflichtangaben

Identität Ausstellungsdatum / Leistungsdatum

- Doppelte Angabe, auch wenn beide Daten identisch sind (Abschn. 14.5 Abs. 16 S. 2 UStAE)
  - es genügt Angabe „Leistungsdatum entspricht Rechnungsdatum“
- Lieferscheindatum als Leistungsdatum nicht ausreichend (Hinweis erforderlich; Archivierung des Lieferscheins!)
  - es genügt Angabe „Leistungsdatum entspricht Lieferscheindatum“

Rechnungspflichtangaben

Vorauszahlungen / Endrechnungen

- Kenntlichmachung einer Vorauszahlungsrechnung
- Absetzen bereits in Vorauszahlungsrechnungen ausgewiesener Umsatzsteuer in der Endrechnung, z. B. durch folgende Angaben:
  - Nettobetrag der Vorauszahlung
  - darauf entfallende Umsatzsteuer
  - vom Kunden nach Anrechnung der Vorauszahlung noch geschuldeter (Netto-, Restumsatzsteuer-) Betrag

Rechnungspflichtangaben

Angabe der im Voraus vereinbarten Minderung des Entgelts, sofern nicht bereits im Entgelt berücksichtigt (Skonti, Boni, Rabatte)

- Skonti: Angabe des Prozentsatzes genügt. Sofern Höhe nicht feststeht, Hinweis auf Vereinbarung erforderlich.
- Boni, Rabatte
  - Formulierungsvorschläge nach BMF v. 03.08.2004:

    „Es ergeben sich Entgeltminderungen auf Grund von Rabatt- oder Bonusvereinbarungen“.

    „Entgeltminderungen ergeben sich aus unseren aktuellen Rahmen- und Konditionsvereinbarungen“.

    „Es bestehen Rabatt- oder Bonusvereinbarungen“.

Rechnungspflichtangaben

Angabe der im Voraus vereinbarten Minderung des Entgelts, sofern nicht bereits im Entgelt berücksichtigt (Skonti, Boni, Rabatte)

- Allgemeiner Hinweis auf evtl. bestehende Vereinbarungen nicht ausreichend
- Schriftform erforderlich, leichte und eindeutige Nachprüfbarkeit der Angaben
- Aufbewahrung Konditionsvereinbarung

Rechnungspflichtangaben

Steuersatz

- Schlüsselsymbole zulässig (aber Archivierung der Dokumentation erforderlich!)
- Bei automatischer Ermittlung des Steuerbetrags ist Gesamtsumme der Umsatzsteuer zulässig, wenn für die einzelnen Posten der Steuersatz angegeben wird (§ 32 UStDV)

Rechnungspflichtangaben

Gesondert ausgewiesener Steuerbetrag oder bei Steuerbefreiung: Hinweis auf die Steuerbefreiung

- Angabe des auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrags
- Hinweis auf die Steuerbefreiung:

  Rechnung soll den Grund der Steuerbefreiung enthalten „Ausfuhr“, „innergemeinschaftliche Lieferung“, „steuerfreie Vermietung“ - Abschn. 14.5 Abs. 20 UStAE

  Nicht erforderlich: Nennung der gesetzlichen Vorschrift
- Dauerleistungen = vor dem 01.01.2004 geschlossene Verträge müssen keinen Hinweis auf eine anzuwendende Steuerbefreiung enthalten; möglicherweise liegt aber kein Altvertrag vor, wenn Vertrag im Zuge der USt-Erhöhung ergänzt worden ist.

Rechnungspflichtangaben

Zusätzliche Angaben bei grenzüberschreitenden Geschäften

- Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers bei sonstigen Leistungen, für die das Reverse-Charge-Verfahren gilt (§ 14a Abs. 1 und 5 UStG)
- Angabe der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistenden und des Leistungsempfängers bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 14a Abs. 3 UStG)
- Hinweis auf innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft nach § 25b UStG und auf Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers (§ 14a Abs. 5 UStG)

Aktuelle Rechtsprechung des BFH

- BFH, Urt. v. 17.02.2011 – V R 39/09, DStR 2011, 969
  - Ein unberechtigter Steuerausweis i.S.d. § 14c Abs. 2 UStG setzt nicht voraus, dass die Rechnung alle in § 14 Abs. 4 UStG aufgezählten Pflichtangaben ausweist.
  - Ausreichend sind Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt sowie zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer.
  - Die an den Rechnungsbegriff des § 15 Abs. 1 UStG und den des § 14c UStG zu stellenden Anforderungen sind nicht identisch.
- Bestätigt durch BFH, Beschl. v. 12.12.2012 – V B 114/11 (NV)
  - Es ist keine Voraussetzung für § 14c UStG, dass die fraglichen Rechnungen alle Merkmale einer Rechnung i.S.d. § 14 UStG aufweisen

Aktuelle Rechtsprechung des BFH

- BFH, Urt. v. 15.05.2012 – XI R 32/10, BFH/NV 2012, 1836
  - Leistungsbeschreibungen „Personalgestellung – Schreibarbeiten“ und „Büromaterial, Porto, EDV, Fachliteratur“ nicht ausreichend
- BFH, Beschl. v. 10.01.2012 – XI B 80/11, BFH/NV 2012, 815
  - Leistungsbeschreibungen „zur Deckung Ihrer erhaltenen Vorauszahlungen" nicht ausreichend

KPK114

Folie 291

KPK114 Folie 383 gelöscht, war doppelt

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Aktuelle Rechtsprechung des BFH

- BFH zu Rückwirkung der Rechnungsberichtigung
  - BFH, Beschl. v. 20.07.2012 – V B 82/11, BStBl. II 2012, 809
    - *„Es ist ernstlich zweifelhaft, ob der Vorsteuerabzug aus einer zunächst fehlerhaften Rechnung auch dann versagt werden kann, wenn diese Rechnung später berichtigt wird, sofern das zunächst erteilte Dokument die Mindestanforderungen an eine Rechnung erfüllt und daher Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält.“*

Aktuelle Rechtsprechung des BFH

- BFH zu Rückwirkung der Rechnungsberichtigung
  - BFH, Anhängiges Verfahren – XI R 27/12, Rechtsfrage:
    - *„Ist der Vorsteuerabzug im Fall einer Rechnungsberichtigung (lediglich formale Ergänzung) rückwirkend auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungserteilung zu gewähren?“*

Aktuelle Rechtsprechung des BFH

- Rechnungsangaben bei innergemeinschaftlichen Lieferungen
  - BFH, Urt. v. 14.11.2012 – XI R 8/11 (NV)
    - Der Unternehmer kann die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung grundsätzlich nur in Anspruch nehmen, wenn er die nach § 6a Abs. 3 UStG i. V. m. §§ 17a ff. UStDV bestehenden Nachweispflichten erfüllt. Fehlt Hinweis auf die Steuerfreiheit der Lieferung, ist Belegnachweis unvollständig.

Aktuelle Rechtsprechung des BFH

- Rechnungsangaben bei innergemeinschaftlichen Lieferungen
  - Kommt der Unternehmer diesen Nachweispflichten nicht oder nur unvollständig nach, erweisen sich die Nachweisangaben bei einer Überprüfung als unzutreffend oder bestehen zumindest berechtigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, ist von der Steuerpflicht der Lieferung auszugehen.
  - Trotz derartiger Mängel ist die Lieferung aber steuerfrei, wenn objektiv zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind. Ist Letzteres nicht der Fall, kann die Lieferung nur ausnahmsweise aus Vertrauensschutzgründen gemäß § 6a Abs. 4 UStG frei gestellt werden.

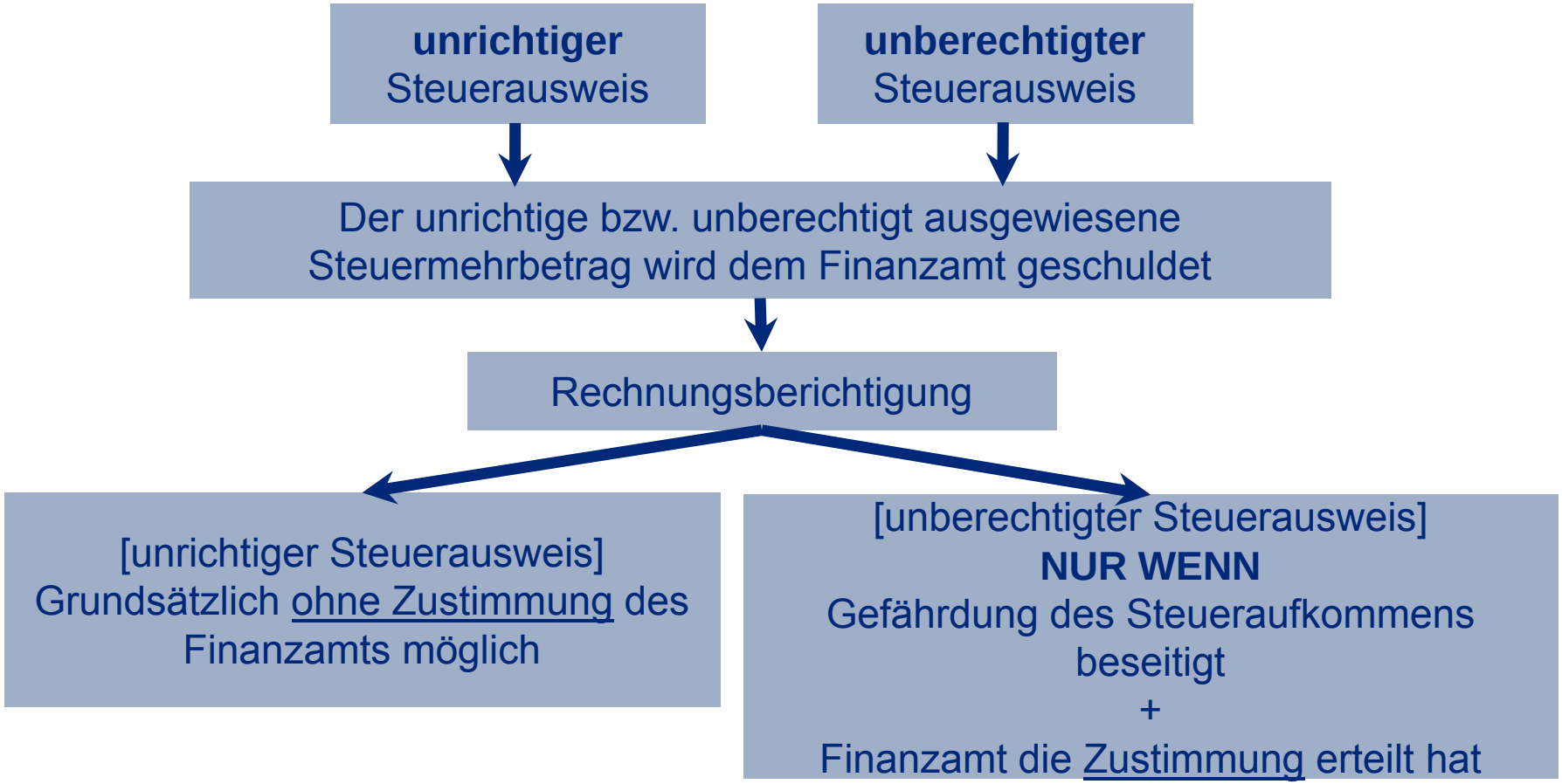
Umsatzsteuerliche Änderungen durch das AmtshilfeRLUmsG

Rechnungsangabe „Gutschrift“

- Nach § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 10 UStG hat der Leistungsempfänger bzw. der von ihm beauftragte Dritte eine Gutschrift nach § 14 Abs. 2 S. 2 UStG mit der Angabe „Gutschrift“ zu versehen.
- Die Regelung setzt Art. 226 Nr. 10a MwStSystRL ins deutsche Recht um.
- Für kaufmännische Gutschriften ist andere Bezeichnung zu wählen
  - Rechnungskorrektur
  - Zahlungsaufforderung
  - Belastungsanzeige
  - Credit Note

AGENDA

1. Einführung
2. Leistungsaustausch
3. Leistung ohne Entgelt
4. Einfuhr
5. Innergemeinschaftlicher Erwerb
6. Rechnungen
7. **Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis**
8. Vorsteuerabzug
9. Compliance


unrichtiger Steuerausweis
unberechtigter Steuerausweis
Der unrichtige bzw. unberechtigt ausgewiesene Steuermehrbetrag wird dem Finanzamt geschuldet
Rechnungsberichtigung
[unrichtiger Steuerausweis] Grundsätzlich ohne Zustimmung des Finanzamts möglich
[unberechtigter Steuerausweis] **NUR WENN** Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt + Finanzamt die Zustimmung erteilt hat

Unrichtiger Steuerausweis (§ 14c Abs. 1 UStG)

- FALL 1: Falsch errechnete Steuer
- FALL 2: Steuerausweis über steuerfreie Leistung
- FALL 3: Steuerausweis über nicht steuerbare Leistungen

Rechnungsberichtigung bei unrichtigem Steuerausweis:

- **Wer berichtigt?**
  - Berichtigung nur durch den ursprünglichen Aussteller selbst
  - Besonderheiten im Gutschriftverfahren
- **Wie?**
  - Dokument muss um die fehlenden oder unzutreffenden Angaben ergänzt oder berichtigt werden
  - „spezifisch und eindeutig“ auf die (ursprüngliche) Rechnung Bezug nehmen (Nennung ursprünglicher Rechnungsnummer)

KPK115

KPK115 Zuvor: Bezug zu nehmen

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Rechnungsberichtigung bei unrichtigem Steuerausweis:

- **Wirkung?**
  - Zeitpunkt Umsatzsteuerminderung: Im VAZ der Berichtigung
  - Zeitpunkt Vorsteuerabzug: Vorliegen berichtigte Rechnung

Unberechtigter Steuerausweis:

- FALL 1: Falscher Leistungsempfänger
- FALL 2: Falscher Leistungsgegenstand
- FALL 3: Nichtausführung der berechneten Leistung

Rechnungsberichtigung bei unberechtigtem Steuerausweis:

Rechnungsberichtigung möglich, soweit Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist

- Kein Vorsteuerabzug bei Empfänger der Rechnung
- Geltend gemachte Vorsteuer wurde an Finanzbehörde zurückgezahlt
- Schriftlicher Antrag zur Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrages
- Zustimmung der Finanzbehörde

Rechnungsberichtigung bei unberechtigtem Steuerausweis:

Folge:

- Berichtigung für den Besteuerungszeitraum, in dem die Gefährdung beseitigt worden ist
- Vorsteuerabzug wurde nicht vorgenommen

  ➡ Berichtigung für den Zeitraum, in dem die USt entstanden ist

AGENDA

1. Einführung
2. Leistungsaustausch
3. Leistung ohne Entgelt
4. Einfuhr
5. Innergemeinschaftlicher Erwerb
6. Rechnungen
7. Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis
8. **Vorsteuerabzug**
9. Compliance

Grundsatz:

- Die gesetzlich geschuldete Steuer ist für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmen für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehbar.

Allgemeine Voraussetzungen (§ 15 UStG):

- Ausführung einer Lieferung oder sonstigen Leistung
- durch einen Unternehmer
- keine Beschränkung / kein Ausschluss des Vorsteuerabzugs
- Besitz einer ordnungsgemäß übermittelten Rechnung

Weitere Voraussetzungen:

- die Rechnungsangaben müssen vollständig und richtig sein

Folge:

- Leistungsempfänger muss die in der Rechnung enthaltenen Angaben auf Vollständigkeit und Richtigkeit prüfen (Verhältnismäßigkeit!), jedoch nicht
  - Richtigkeit der Steuernummer oder Ust-ID-Nr.
  - Richtigkeit der Rechnungsnummer
- Ungenauigkeiten (z. B. Schreibfehler) führen nicht zur Versagung des Vorsteuerabzugs

Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs

- Zeitpunkt, in dem
  - ➡ die Leistung ausgeführt oder (bei Anzahlung vor Leistungsausführung) die Anzahlung geleistet worden ist
  - ➡ eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis beim Leistungsempfänger vorliegt, die alle Angaben nach §§ 14, 14a UStG enthält (EuGH, Urt. v. 29.04.2004 – C-152/02 *Terra Baubedarf*)
- Abzug bei Rechnungsberichtigung
  - ➡ erst zu dem Zeitpunkt, in dem der Rechnungsaussteller die Rechnung berichtigt und die berichtigten Angaben übermittelt hat

Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs bei Holdinggesellschaften

- Unternehmereigenschaft (§ 15 Abs. 1 S. 1 UStG)
- Empfang einer steuerbaren und steuerpflichtigen Eingangsleistung und Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung
  (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 und 2 UStG)

  oder

- Vorliegen einer ordnungsgemäßen Anzahlungsrechnung und Zahlung auf die Anzahlungsrechnung
  (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 3 UStG)
- Kein Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 2 oder § 15 Abs. 4 UStG

Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs bei Holdinggesellschaften

Unternehmereigenschaft der Holdinggesellschaft

KPK118

- Der Erwerb, das Halten und der Verkauf von Beteiligungen an Gesellschaften sind an sich keine unternehmerischen Tätigkeiten (vgl. nur EuGH, Urt. v. 29.04.2004 – C-77/01 – *EDM*).
- Diese Vorgänge beinhalten nicht die Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen, da das einzige Entgelt dieser Vorgänge in einem Gewinn beim Verkauf liegt.
- Der Gewinnanteil ist kein steuerbares Entgelt, weil er keine Gegenleistung für einen Umsatz oder eine unternehmerische Tätigkeit ist, sondern allein auf der Stellung als Anteilseigner beruht (vgl. EuGH, Urt. v. 22.06.1993 – C-333/91 – *Sofitam*).

Folie 310

KPK118 Folie 402 gelöscht, war doppelt

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Unternehmereigenschaft der Holdinggesellschaft

- Der Erwerb, das Halten oder der Verkauf von Beteiligungen sind in folgenden drei Fällen eine unternehmerische Tätigkeit (vgl. EuGH, Urt. v. 29.10.2009 – C-29/08 – *AB SKF*):
  - Der Anteilseigner hält die Beteiligungen im Rahmen eines gewerblichen Wertpapierhandels.
  - Der Erwerb, das Halten oder der Verkauf der Beteiligungen stellen eine unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung einer steuerbaren Tätigkeit dar.
  - Die Beteiligungen werden zum Zweck des Eingreifens in die Verwaltung der Gesellschaft gehalten, z. B. durch entgeltliche administrative, buchhalterische oder kaufmännische Dienstleistungen.

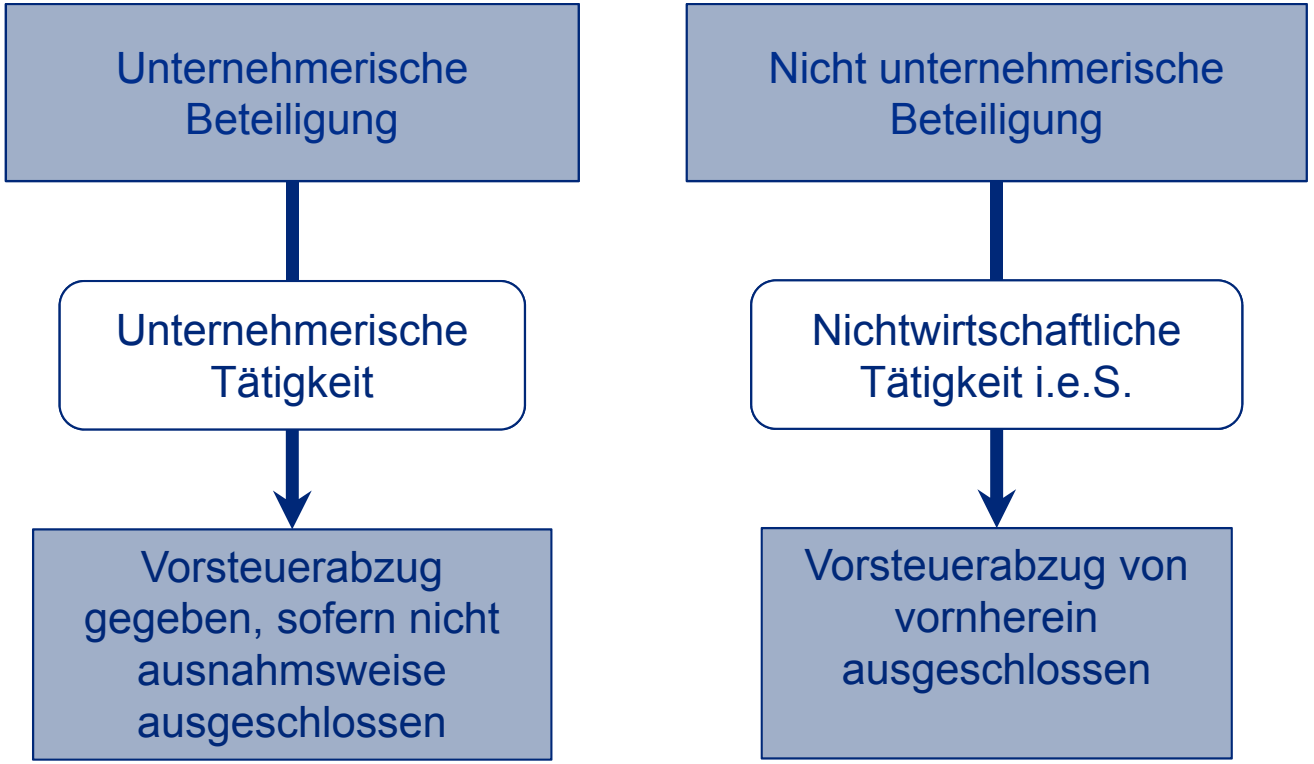
Unternehmereigenschaft der Holdinggesellschaft

- Entgeltliche Dienstleistungen - Was ist erforderlich?
  - Ausreichend ist Gestellung von qualifiziertem Personal für Geschäftsführung (vgl. EuGH, Urt. v. 27.09.2001 – C-16/00 – *Cibo Participations*).
  - Darlehensgewährung ist ausreichend, sofern sie nicht lediglich gelegentlich, sondern im Rahmen eines Unternehmensziels oder zu einem geschäftlichen Zweck erfolgt (vgl. EuGH, Urt. v. 29.04. 2004 – C-77/01 – *EDM*). Im Einzelnen unklar.
  - Ausreichend für die Begründung der Unternehmereigenschaft ist ein Innenumsatz, der wegen Organschaft nicht steuerbar ist.

Unternehmereigenschaft der Holdinggesellschaft

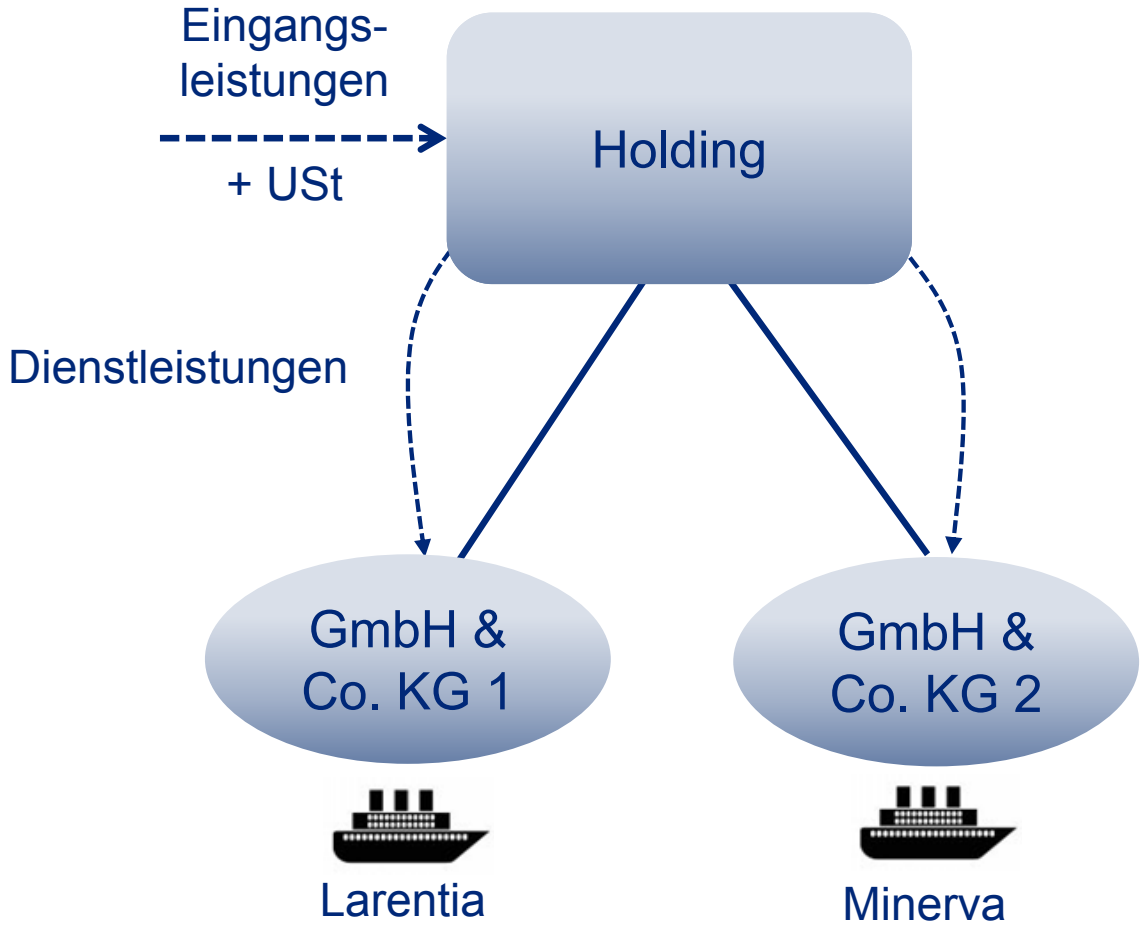
- Je nachdem, ob eine Beteiligung unternehmerisch oder nicht unternehmerisch ist, gehört sie zur unternehmerischen oder zur nicht unternehmerischen Sphäre (sog. Sphärentheorie, vgl. BFH, Urt. v. 20.12.1984 – V R 25/76).
- Soweit die Beteiligung unternehmerisch ist, ist der Vorsteuerabzug grundsätzlich gegeben, sofern er nicht ausnahmsweise ausgeschlossen ist (z.B. § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG).
- Soweit die Beteiligung nicht unternehmerisch ist (d.h. nicht wirtschaftlich im engeren Sinne), besteht von vornherein kein Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Beteiligung (vgl. EuGH, Urt. v. 13.03.2008 – C-437/08 – *Securenta*; auch allgemein EuGH, Urt. v. 22.12.2008 – C-515/07 – *VNLTO*).

Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs bei Holdinggesellschaften



Vorlagebeschlüsse des BFH v. 11.12.2013 – Az. XI R 17/11 und XI R 38/12 (Az. EuGH – C-108/14 – *Larentia + Minerva* und C-109/14 – *Marenave Schiffahrt)*

Vorlagebeschlüsse des BFH v. 11.12.2013 – Az. XI R 17/11 und XI R 38/12 (Az. EuGH – C-108/14 – *Larentia* + *Minerva* und C-109/14 – *Marenave Schiffahrt)*



Vorlagebeschlüsse des BFH v. 11.12.2013 – Az. XI R 17/11 und XI R 38/12 (Az. EuGH – C-108/14 – *Larentia + Minerva* und C-109/14 – *Marenave Schiffahrt)*

Beschlüsse des BFH:

- Trotz späterer Erbringung von Leistungen an alle Tochtergesellschaften hat die Holdinggesellschaft einen nichtunternehmerischen Bereich (entgegen EuGH, Urt. v. 27.09.2001 – C-16/00 – *Cibo Participations*)
- Eingangsleistungen stehen auch mit dem nichtunternehmerischem Erwerb und dem Halten von Beteiligungen in Zusammenhang
- Konsequenz: Aufteilung der Vorsteuerbeträge nötig
- BFH fragt EuGH nach anwendbarem Aufteilungsmaßstab

Vorlagebeschlüsse des BFH v. 11.12.2013 – Az. XI R 17/11 und XI R 38/12 (Az. EuGH – C-108/14 – *Larentia + Minerva* und C-109/14 – *Marenave Schiffahrt)*

Denkbare Aufteilungsschlüssel:

- Aufteilung nach dem Verhältnis der Investitionen für die Erbringung der Dienstleistungen zu Investitionen für den Erwerb (sog. **Investitionsschlüssel**)
- Aufteilung nach dem Verhältnis der Umsätze aus der Erbringung der Dienstleistungen zu den Erlösen aus der Beteiligung (sog. **Umsatzschlüssel**),
- Aufteilung anhand von betriebswirtschaftlichen Größen (sog. **betriebswirtschaft-licher Schlüssel**, z. B. nach der Zahl der mit der Beteiligung befassten Personen oder nach Einzelkosten).
- Welcher Aufteilungsschlüssel am günstigsten ist, hängt vom Einzelfall ab.

Vorlagebeschlüsse des BFH v. 11.12.2013 – Az. XI R 17/11 und XI R 38/12 (Az. EuGH – C-108/14 – *Larentia* + *Minerva* und C-109/14 – *Marenave Schiffahrt)*

Konsequenzen:

- Bis zur Entscheidung des EuGH besteht Unsicherheit, streitige Verfahren ruhen
- Sofern der EuGH ebenso davon ausgeht, dass Führungsholdings einen nicht-unternehmerischen Bereich haben, muss eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge erfolgen; ggf. wird der EuGH Bestimmung des Aufteilungsmaßstabs den Mitglied-staaten überlassen
- Erbringung von Dienstleistungen an alle Tochtergesellschaften reicht für Sicherung des Vorsteuerabzugs nicht mehr aus / Handlungsmöglichkeiten hängen von Ausgang der beiden Verfahren ab

Vorsteuerabzug bei Anteilsveräußerungen

- Ist der Verkauf einer Beteiligung steuerbar?
- Ist die Beteiligungsveräußerung eine Geschäftsveräußerung im Ganzen?
- Ist die Beteiligungsveräußerung steuerfrei?
- Ist ein Vorsteuerabzug bei steuerfreien Anteilsveräußerungen möglich?

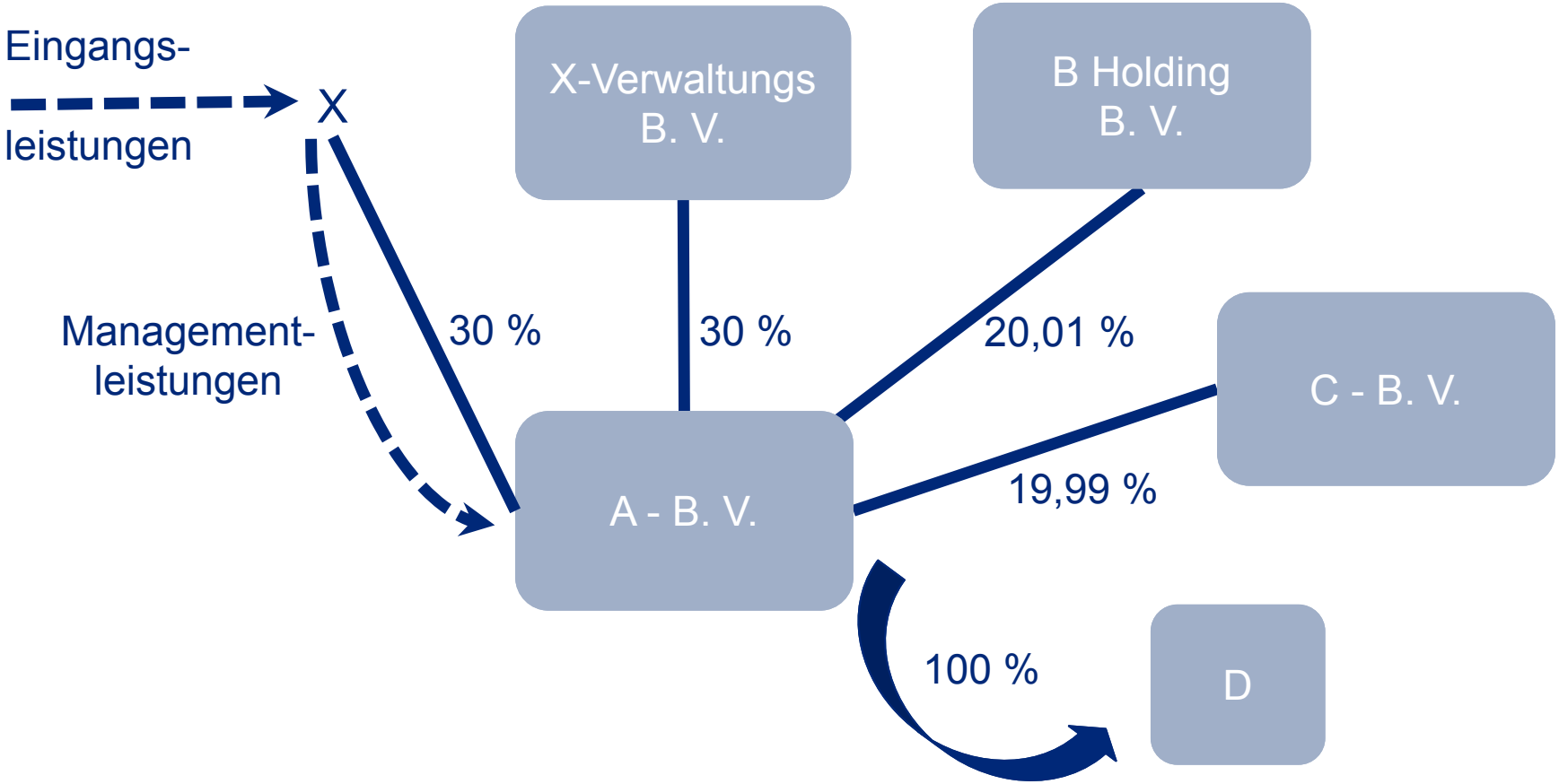
Vorsteuerabzug bei Anteilsveräußerungen

- Der Verkauf einer nicht unternehmerischen Beteiligung ist keine unternehmerische Tätigkeit und damit nicht steuerbar (vgl. EuGH, Urt. v. 20.06.1996 – C-155/94 – *Wellcome Trust*).
- Der Verkauf einer unternehmerischen Beteiligung ist steuerbar. Ebenso wie beim Erwerb einer unternehmerischen Beteiligung ist auch der Verkauf grundsätzlich eine steuerbare Tätigkeit (vgl. EuGH, Urt. v. 29.10.2009 – C-29/08 – *AB SKF*).
- Der Verkauf der unternehmerischen Beteiligung gehört als letzter Akt noch zur unternehmerischen Tätigkeit (vgl. EuGH, Urt. v. 22.02.2001 – C-408/98 – *Abbey National*).

Anteilsveräußerung als Geschäftsveräußerung im Ganzen

- Eine nicht steuerbare Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens (Art. 19 MwStSystRL) ist dann gegeben, wenn 100% der Anteile einer Gesellschaft veräußert werden (EuGH, Urt. v. 29.10. 2009 – C-29/08 – *AB SKF*).
- Entscheidend ist Übertragung des (Teil-) Unternehmens des Anteilseigners, das in der Beteiligung besteht, an die Dienstleistungen erbracht werden. Nicht entscheidend ist Unternehmen der übertragenen Gesellschaft, da insoweit keine Änderung eintritt.
- Vorsteuerabzug bei Geschäftsveräußerung im Ganzen richtet sich nach Gesamttätigkeit, da kein unmittelbarer Zusammenhang mit bestimmten Ausgangsumsätzen.

EuGH, Urt. v. 30.05.2013 – C-651/11



EuGH, Urt. v. 30.05.2013 – C-651/11

Sachverhalt

- Ende des Jahres 1996 verkauften alle Anteilseigner ihre Anteile an D.
- X machte die im Zusammenhang mit der Veräußerung der von ihm gehaltenen 30% angefallenen Vorsteuerbeträge aus Eingangsleistungen von verschiedenen Beratern geltend.
- Das niederländische Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug, das niederländische Finanzgericht gewährte den Vorsteuerabzug.
- Der Hoge Raad setzte das Verfahren bis zum Urteil des EuGH i. S. SKF aus, anschließend legte er KPK123rfahren dem EuGH vor.

KPK123 Zuvor: er

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

EuGH, Urt. v. 30.05.2013 – C-651/11

Vorlagefragen des Hoge Raad in dem Verfahren:

- Kann die Übertragung von 30% der Anteile an einer Gesellschaft – an die der Veräußerer der Anteile steuerpflichtige Dienstleistungen erbringt – mit der Übertragung eines Teilvermögens i.S.v. Art. 19 MwStSystRL gleichgestellt werden?
- Falls die erste Frage verneint wird: Ist eine Übertragung eines Teilvermögens deshalb gegeben, weil auch alle anderen Anteilseigner ihre Anteile auf den einen Erwerber übertragen?
- Falls auch die zweite Frage verneint wird: Ist die Übertragung der Anteile deshalb eine Übertragung eines Teilvermögens, weil sie im Zusammenhang mit einer Managementtätigkeit erfolgt?

Entscheidung:

- Die Übertragung von 30% der Anteile an einer Gesellschaft – an die der Veräußerer der Anteile steuerpflichtige Dienstleistungen erbringt – ist keine Übertragung eines Gesamtvermögens oder Teilvermögens i.S.v. Art. 19 MwStSystRL.
- Dies gilt unabhängig davon, ob die anderen Anteilseigner die übrigen Anteile an dieser Gesellschaft praktisch gleichzeitig an dieselbe Person übertragen oder diese Übertragung in engem Zusammenhang mit den für diese Gesellschaft ausgeübten Managementtätigkeiten steht.

AGENDA

1. Einführung
2. Leistungsaustausch
3. Leistung ohne Entgelt
4. Einfuhr
5. Innergemeinschaftlicher Erwerb
6. Rechnungen
7. Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis
8. Vorsteuerabzug
9. **Compliance**

Umsatzsteuervoranmeldungen:

- monatlich (neue Unternehmer, Steuerzahllast über EUR 7.500)
- Kalendervierteljährlich
- jährlich (Steuerzahllast nicht mehr als EUR 1.000)
- Abgabezeitpunkt
  - ➡ 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums
  - ➡ Dauerfristverlängerung
  - ➡ Verspätungszuschläge (§ 152 AO): 10% der Steuer, max. EUR 25.000

Umsatzsteuervoranmeldungen:

- Zahlungszeitpunkt
  - ➡ 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums
  - ➡ Dauerfristverlängerung
  - ➡ Schonfrist 3 Tage (§ 240 Abs. 3 AO)
  - ➡ Säumniszuschlag (1 % pro Monat)

Unterschiede Jahreserklärung / Voranmeldung:

- Detailliertere Angaben in Jahreserklärung
- Unterschrift erforderlich
- Keine elektronische Übermittlung
- Abgabearten
  - Voranmeldungen: elektronisch
  - Jahreserklärung: elektronisch ab UStJE 2011

Zusammenfassende Meldungen:

- bis 31.12.2009: nur innergemeinschaftliche Lieferungen (Ausgang)
- dient Abgleich der Mitgliedstaaten untereinander
- online
- ab 01.01.2010: Zusammenfassende Meldungen verpflichtend auch, wenn
  - ➡ Steuerpflichtige
  - ➡ sonstige Leistungen i. S. v. § 3a Abs. 2 UStG
  - ➡ Empfänger in anderen Mitgliedstaaten ansässig und
  - ➡ Steuerschuldnerschaft des Empfängers

Zusammenfassende Meldungen:

- Abgabe der ZM für **innergemeinschaftliche Warenlieferungen** und Dreiecksgeschäfte bis zum **25. Tag nach Ablauf jedes Kalendermonats**
- Abgabe der ZM für **Leistungen i. S. v. § 3a Abs. 2 UStG**, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer schuldet, bis zum **25. Tag nach Ablauf jedes Kalendervierteljahres**
- Aufnahme der grenzüberschreitenden Leistungen in der ZM für den letzten Monat des Kalendervierteljahres, wenn der Unternehmer bereits monatliche ZMs für innergemeinschaftliche Warenlieferungen abgibt
- Dauerfristverlängerungen können für die Abgabe der ZM ab 01.07.2010 nicht mehr in Anspruch genommen werden

Intrastat

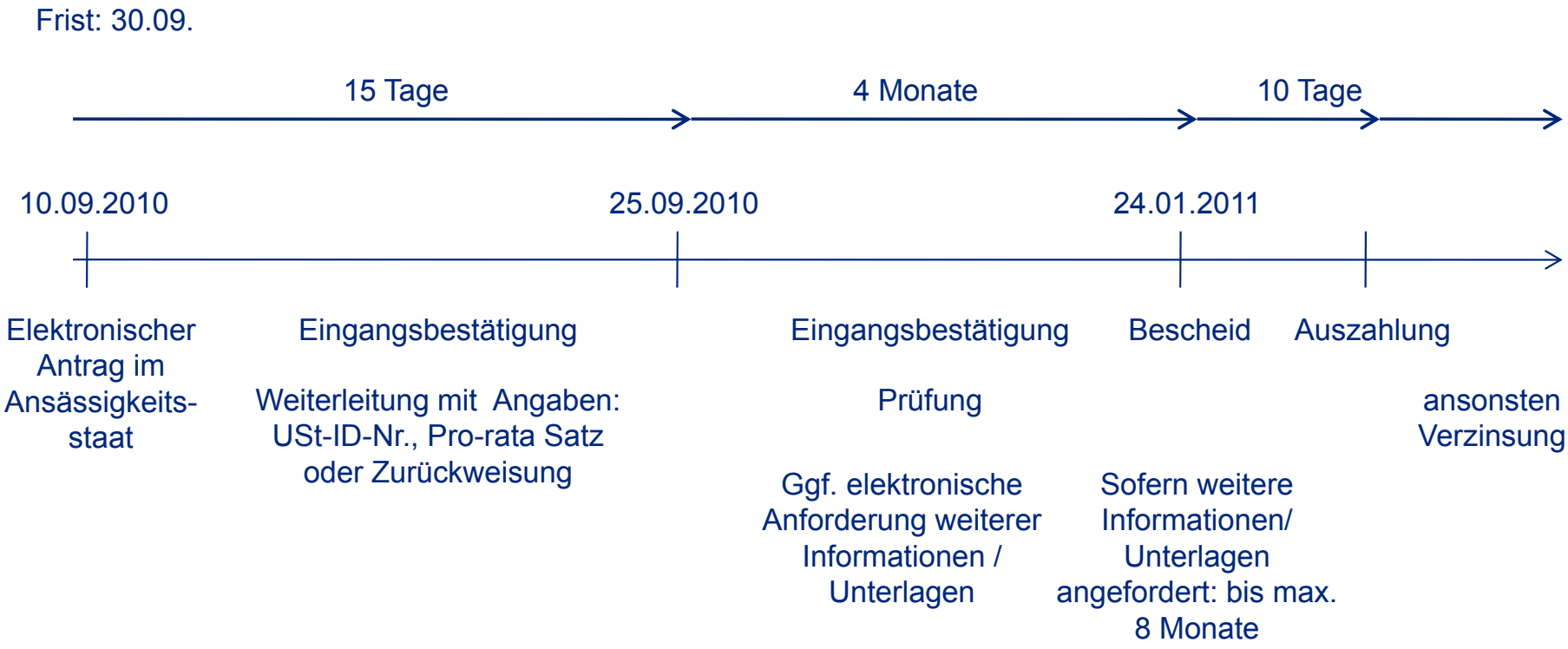
- Warenverkehr innerhalb der EU
- Abgabe bis zum 10. Werktag des Folgemonats
- Schwellenwert EUR 500.000,00 je Eingangsseite und Ausgangsseite
- Seit 01.08.2013 elektronisch (via IDEV)
- Gewicht, Zolltarifposition, Geschäftsart
- zuständig: Statistisches Bundesamt
- Sinn & Zweck: Warenstatistik
- häufig aber auch Abgleich zwischen innergemeinschaftlichen Lieferungen, ZM und Intrastat

Vorsteuervergütungsverfahren:

- deutsche Vorsteuerbeträge eines im Ausland ansässigen Unternehmers, der in Deutschland nicht umsatzsteuerlich registriert ist (und auch nicht registrierungspflichtig ist – kein Wahlrecht)
- zuständige Behörde: Bundeszentralamt für Steuern
- Vergütungszeitraum:

  Zeitraum von mindestens drei Monaten bis zu höchstens einem Kalenderjahr
- Ausschlussfrist:
  - ➡ 30. Juni des Folgejahres für im Drittland ansässige Unternehmen
  - ➡ 30. September des Folgejahres für in der EU ansässige Unternehmen

Verfahrensablauf
Vorsteuervergütungsverfahren für in der EU ansässige Unternehmer



AGENDA

A. Umsatzsteuer

B. Verbrauchsteuern

Belastungswirkung von Verbrauchsteuern:

- Verbrauchsteuern belasten die Einkommens- und Vermögensverwendung. Die Belastung wird dadurch erreicht, dass der Erwerb von Gütern und Dienstleistungen, die der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen, besteuert wird KPK124 tsächlich ein privater Verbrauch stattfindet, ist irrelevant.
- Verbrauchsteuern knüpfen typischerweise an Akte des Rechtsverkehrs an (z.B. Lieferungen bei der Umsatzsteuer).
- Die Umsatzsteuer wird typischerweise als allgemeine Verbrauchsteuer verstanden. Daneben existieren verschiedene besondere Verbrauchsteuern (u.a. Tabaksteuer, Energiesteuer, Stromsteuer, Kaffeesteuer, Schaumweinsteuer, Alkopopsteuer).

KPK124 Zuvor: werden

Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015

Zwecke von Verbrauchsteuern:

- Insbesondere Lenkungszwecke (z.B. Spielkartensteuer, Tabaksteuer und Alkopopsteuer) und reine Finanzierungszwecke (z.B. Schaumweinsteuer zur Finanzierung des Ersten Weltkriegs)
- Vielfach sind Luxusgüter Gegenstand von Verbrauchsteuern (vgl. auch Ausschluss des ermäßigten Steuersatzes für bestimmte Lebensmittel, z.B. Hummer)

Überblick über die verschiedenen Verbrauchsteuern:

- Harmonisierte Verbrauchsteuern:
  - Energiesteuer, Stromsteuer
  - Tabaksteuer, Branntweinsteuer, Schaumweinsteuer, Biersteuer
- Nicht harmonisierte Verbrauchsteuern:
  - Kaffeesteuer, Alkopopsteuer
  - Kernbrennstoffsteuer
- Örtliche Verbrauch- und Aufwandsteuern
  - z.B. lokale Getränkesteuer und lokale Bettensteuer (str.)

Belastungswirkung von Verbrauchsteuern:

- Verbrauchsteuern sind als indirekte Steuern darauf angelegt, vom Schuldner auf den Verbraucher abgewälzt zu werden. Dies erfolgt i.d.R. durch Überwälzung der Steuer als Kostenbestandteil des Preises, den der Verbraucher zu zahlen hat.
- Damit der Hersteller von verbrauchsteuerpflichtigen Gegenständen nicht mit der Verbrauchsteuer belastet wird, besteht das Verfahren der Steueraussetzung.

Steuergegenstand:

- Tabakwaren (§ 1 TabStG)
- Bier (§ 1 BierStG)
- Schaumwein (§1 SchaumwZwStG)
- Alkopops (§1 AlkopopStG)
- Energieerzeugnisse (§ 1 EnergieStG)
- Kaffee und kaffeehaltige Waren (§1 KaffeeStG)
- Strom (§ 1 StromStG)

Steueraussetzung:

- Durch die Steueraussetzung wird verhindert, dass die Steuer bereits während der Herstellung, Verarbeitung, Lagerung und Beförderung entsteht und dadurch der Hersteller mit der Steuer belastet wird, bevor er sie auf den Verbraucher überwälzen kann.
- Gegenstück ist der steuerrechtlich freie Verkehr. Mit Überführung der Gegenstände entsteht die Verbrauchsteuer.
- Fälle der Steueraussetzung:
  - Steueraussetzung im Steuerlager
  - Steueraussetzung bei der Beförderung

Steuerentstehung bei Waren im Verfahren der Steueraussetzung:

- Die Steuer entsteht durch die Überführung der verbrauchsteuerpflichtigen Gegenstände in den steuerrechtlich freien Verkehr
  - durch Entnahme aus dem Steuerlager (z.B. § 15 TabakStG, § 14 BierStG) (bei der Stromsteuer durch Entnahme des Stroms aus dem Versorgungsnetz, § 5 StromStG)
  - durch Verbrauch im Steuerlager
- Keine Steuerentstehung bei Zerstörung der verbrauchsteuerpflichtigen Ware, z.B. im Steuerlager

Steuerschuldner bei Steueraussetzung:

- Steuerschuldner ist regelmäßig der Inhaber des Steuerlagers. Dieser schuldet mit Entnahme der Steuer aus dem Steuerlager die Steuer (z.B. § 11 Abs. 4 KaffeeStG, § 14 Abs. 4 BierStG, § 15 Abs. 4 TabakStG).
- Daneben sind beispielsweise bei einer unrechtmäßigen Entnahme aus dem Steuerlager der Dieb sowie dessen Mittäter und Gehilfen Steuerschuldner.
- Sofern die verbrauchsteuerpflichtige Ware außerhalb eines Steuerlagers und damit ohne Erlaubnis hergestellt wird (z.B. Schwarzbrennen von Alkohol), ist Steuerschuldner der Hersteller sowie jede an der Herstellung beteiligte Person (in Gesamtschuld).

Gleiss Lutz

VIELEN DANK
FÜR IHRE AUFMERKSAMKEIT

KPK119

Gleiss Lutz

Berlin
Friedrichstraße 71
10117 Berlin
Deutschland
T +49 30 800979-0
F +49 30 800979-979

Frankfurt
Taunusanlage 11
60329 Frankfurt am Main
Deutschland
T +49 69 95514-0
F +49 69 95514-198

München
Karl-Scharnagl-Ring 6
80539 München
Deutschland
T +49 89 21667-0
F +49 89 21667-111

Brüssel
Rue de Loxum 25
1000 Brüssel
Belgien
T +32 2 551-1020
F +32 2 551-1039

Düsseldorf
Dreischeibenhaus 1
40211 Düsseldorf
Deutschland
T +49 211 54061-0
F +49 211 54061-111

Hamburg
Hohe Bleichen 19
20354 Hamburg
Deutschland
T +49 40 460017-0
F +49 40 460017-28

Stuttgart
Lautenschlagerstraße 21
70173 Stuttgart
Deutschland
T +49 711 8997-0
F +49 711 855096

www.gleisslutz.com

Gleiss Lutz Hootz Hirsch PartmbB Rechtsanwälte, Steuerberater (Sitz Stuttgart, AG Stuttgart PR 136)

Folie 346

KPK119 Schlussfolie ersetzt, auf alter standen noch Standorte Prag, Warschau, Budapest - in neuer ppt-Vorlage nicht mehr enthalten
Kepper, Philipp Karl; 08.01.2015