

Umsatzsteuer-News

Aktuelles rund um das Umsatzsteuerrecht

Ausgabe 11, November 2021

Inhalt

Vom Europäischen Gerichtshof	2
Kein Vorsteuerabzug ohne Rechnung	
Die in frühere Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) gesetzte Hoffnung, dass der Vorsteuerabzug auch ohne Rechnung möglich sein könnte, hat sich wohl zerschlagen – außerdem stützt der EuGH dem Grunde nach die Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH), dass eine Rechnung nur dann vorliegt, wenn sie bestimmte inhaltliche Anforderungen erfüllt, konkretisiert diese allerdings nicht.....	2
Von unzutreffenden Antragssummen und dem Grundsatz der guten Verwaltung	
Die Finanzbehörde kann gehalten sein, bei offensichtlich zu niedrig beantragter Vorsteuer dem Steuerpflichtigen eine Korrektur seines Vorsteuer-Vergütungsantrags anzuraten.....	4
Zur Frist der Zuordnung zum Unternehmen	
Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat nichts dagegen einzuwenden, dass sich die Frist für die Erklärung der Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen nach der gesetzlichen Frist für die Abgabe von Steuererklärungen bemessen soll.....	5
Zur Besteuerung von Ratenzahlungen	
Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) soll eine längerfristige Nichtzahlung durch den Abnehmer wegen (auch zum Teil) späterer Fälligkeit der Gegenleistung dazu führen können, dass auch die Steuer erst bei Fälligkeit zu entrichten ist. Wie sich jetzt herausstellte, teilt der Europäische Gerichtshof (EuGH) diese Auffassung nicht.....	6
Aus der Rechtsprechung	7
Drittwirkung der Steuerfestsetzung bei Organschaft	
Einem durch Festsetzungsverjährung ermöglichten Doppelabzug von Vorsteuern durch Organgesellschaften und den Organträger hat der Bundesfinanzhof (BFH) eine etwas weniger bekannte Vorschrift der Abgabenordnung (AO) entgegengesetzt – dennoch konnte sich der Fiskus im konkreten Fall keineswegs auf ganzer Linie durchsetzen.....	7
Zum Widerruf der Option zur Steuerpflicht bei der Lieferung von Grundstücken	
De facto sollte bislang nach Auffassung der Verwaltung ein Verzicht auf die Steuerbefreiung einer Grundstückslieferung nicht widerrufbar sein – dem setzt der Bundesfinanzhof (BFH) nun ein Ende.....	9
Aus der Finanzverwaltung	10
Steuerbefreiung der grenzüberschreitenden Beförderungsleistung für Unterfrachtführer	
Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) verfügte im Nachgang zu einem EuGH-Urteil aus dem Jahr 2017 für Unterfrachtführer, dass sie mit ihren grenzüberschreitenden Beförderungen von Gegenständen, die im Zusammenhang mit einer Ausfuhr, einer Durchfuhr oder einer Einfuhr stehen, nicht steuerbefreit seien. Nun hat das BMF diese Einschränkung anscheinend teilweise zurückgenommen.....	10

Vorsteuerabzug im Fall einer nicht unternehmerisch tätigen Bruchteilsgemeinschaft Soweit Bruchteilsgemeinschaften nicht unternehmerisch tätig sind, wird nach dem Willen des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) in Hinblick auf Eingangsleistungen durch sie „hindurchgesehen“ – die einzelnen Gemeinschaftler sind als Leistungsempfänger anzusehen. Das Schreiben enthält unter anderem aber auch eine Regelung zur Option bei Vermietungsumsätzen an mehrere Personen.	11
Flutkatastrophe vom Juli 2021: Verlängerung einiger Billigkeitsmaßnahmen Die Anwendung des BMF-Schreibens vom 23. Juli 2021, in dem das Bundesministerium der Finanzen (BMF) Billigkeitsmaßnahmen in Zusammenhang mit der Flutkatastrophe vom Juli 2021 zuließ, wird in Teilen auf den 31. Dezember 2021 verlängert.	12
Aus dem Ausland	12
Australien: Gesetzentwurf zu Erklärungspflichten elektronischer Schnittstellen Dem australischen Parlament liegt der Entwurf eines Gesetzes vor, mit dem die Betreiber elektronischer Schnittstellen zu Erklärungen über die Identität der Verkäufer und die Zahlungen verpflichtet werden sollen.	12
Russland: umgesetzte und geplante Umsatzsteueränderungen Zum 1. Oktober 2021 wurde der Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft des Abnehmers für Leistungen ausländischer Unternehmer in Russland ausgedehnt. Offenbar ist weiterhin eine tiefgreifende Änderung der Grundsätze der Besteuerung von Dienstleistungen, die von Ausländern erbracht werden, in Planung.	12
Service	14
Ihre Ansprechpartner	14

Vom Europäischen Gerichtshof

Kein Vorsteuerabzug ohne Rechnung

Die in frühere Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) gesetzte Hoffnung, dass der Vorsteuerabzug auch ohne Rechnung möglich sein könnte, hat sich wohl zerschlagen – außerdem stützt der EuGH dem Grunde nach die Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH), dass eine Rechnung nur dann vorliegt, wenn sie bestimmte inhaltliche Anforderungen erfüllt, konkretisiert diese allerdings nicht.

Die französische Klägerin (bzw. eine Rechtsvorgängerin) kaufte im Jahr 2012 bei Z in Rumänien Produktionsgeräte, die sie Z dort anschließend zur Herstellung von Gegenständen überließ. Die damit hergestellten Gegenstände sollte Z sodann an die Klägerin liefern. Z stellte im selben Jahr über die Lieferung dieser Produktionsgeräte Rechnungen mit Mehrwertsteuer aus. Die Klägerin reichte in Rumänien für das Jahr 2012 einen Vorsteuer-Vergütungsantrag (im Unionsrecht „Erstattungsantrag“) ein, um sich die Vorsteuer aus diesen Rechnungen erstatten zu lassen. Der Antrag wurde im Jahr 2014 abgelehnt, weil die Rechnungen nicht den gesetzlichen Vorgaben entsprächen. Daraufhin stornierte Z (im Jahr 2014 oder 2015) die Rechnungen und stellte neue Rechnungen aus, die (offenbar) den Vorgaben genügten und die die Klägerin für das Jahr 2015 in einem weiteren Antrag einreichte. Die rumänischen Behörden lehnten auch diesen Antrag ab, weil die Klägerin die Erstattung der in diesen Rechnungen ausgewiesenen Mehrwertsteuer bereits verlangt habe und die Rechnungen das Jahr 2012, nicht das Jahr 2015 betrafen.

Der EuGH ging zunächst der Frage nach, ob ein im EU-Ausland ansässiger Steuerpflichtiger den Anspruch auf Erstattung der Vorsteuer geltend machen kann, wenn er keine Rechnung im Sinne der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) über den Erwerb der betreffenden Gegenstände besitzt. Diese Frage verneinte er: Zwar entstehe das Recht auf Vorsteuerabzug gleichzeitig mit dem Anspruch auf die Ausgangsteuer. Es könne aber erst dann ausgeübt werden, sobald der Steuerpflichtige im Besitz einer Rechnung sei. Das zeige sich auch daran, dass im Vorsteuer-Vergütungsantrag für jede Rechnung oder jedes Einfuhrdokument Datum und Nummer anzugeben seien und dass der Antrag nur dann als vorgelegt gelte, wenn alle nach der Richtlinie 2008/9/EG erforderlichen Angaben gemacht worden seien. Außerdem könne der Mitgliedsstaat der Erstattung unter bestimmten weiteren Voraussetzungen verlangen, dass auf elektronischem Wege eine Kopie der Rechnung oder des Einfuhrdokuments eingereicht werde.

Fundstellen:
EuGH C-80/20 „Wilo Salmson“, Urteil vom 21. Oktober 2021, Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 22. April 2021;
C-664/16 „Vădan“, Urteil vom 21. November 2018;
C-8/17 „Biosafe ./. Flexipiso“, Urteil vom 12. April 2018;
C-533/16 „Volkswagen“, Urteil vom 21. März 2018;
BFH V R 26/15, Urteil vom 20. Oktober 2016;
BMF-Schreiben vom 18. September 2020

Nur dann, wenn ein Dokument so fehlerhaft sei, dass der nationalen Steuerverwaltung die zur Begründung eines Vergütungsantrags erforderlichen Angaben fehlen, könne davon ausgegangen werden, dass ein solches Dokument keine „Rechnung“ im Sinne der MwStSystRL sei, sodass der Vergütungsanspruch nicht zu dem Zeitpunkt geltend gemacht werden könne, zu dem der Steuerpflichtige in den Besitz dieses Dokuments gelangt sei.

Zur Frage, ob ein Vergütungsantrag aus dem Grund abgelehnt werden darf, dass der Vorsteueranspruch in einem früheren Zeitraum entstanden ist, aber erst zu einem späteren Zeitpunkt in Rechnung gestellt wurde, teilte der EuGH mit: Der Vergütungsantrag habe sich grundsätzlich auf den Erwerb von Leistungen zu beziehen, die innerhalb des Vergütungszeitraums in Rechnung gestellt worden seien. Ein Vergütungsantrag, in dem die betreffende Vorsteuer für den Vergütungszeitraum der Rechnungstellung geltend gemacht werde, könne nicht mit der Begründung zurückgewiesen werden, dass der betreffende Vorsteueranspruch in einem früheren Zeitraum entstanden sei.

Zuletzt ging der EuGH (insbesondere unter der Annahme, dass es sich bei den im zweiten Antrag eingereichten Belegen tatsächlich im Sinne der Richtlinie um Rechnungen gehandelt hatte und dass der auf den ersten Antrag ergangene ablehnende Bescheid inzwischen bestandskräftig war) auf die Frage ein, ob die Stornierung der Rechnungen mit Ausstellung neuer Rechnungen einen Einfluss auf den Vergütungsanspruch und auf den Vergütungszeitraum hatte, für den dieser Anspruch geltend zu machen war. Auch diese Frage verneinte er – andernfalls könnten sowohl die Ausschlussfrist für den Vergütungsantrag als auch die vom Erstattungsstaat vorgesehene Rechtsbehelfsfrist für die Anfechtung einer den Antrag ablehnenden Entscheidung umgangen werden.

Hinweis

Das Urteil des EuGH „Vădan“ hatte die mögliche Interpretation zugelassen, dass der Vorsteuerabzug auch ohne Rechnung möglich sei – das hätte dazu führen können, dass der Rechnung für den Vorsteuerabzug (nur) dieselbe Bedeutung zugekommen wäre wie zum Beispiel dem vorgeschriebenen Belegnachweis für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung: Dann hätte auch die Rechnung für den Vorsteuerabzug im Prinzip durch einen sogenannten Irgendwie-Nachweis ersetzt werden können. Trotz mehrfacher Zurückweisung dieser Auffassung durch den BFH und das Bundesministerium der Finanzen (BMF) war die Hoffnung bislang nicht ganz erloschen, dass der EuGH diese Interpretation seines Urteils noch bestätigen könnte. Nach dem Urteil „Wilo Salmson“ muss man diese Hoffnung wohl fahren lassen. Die Aussagen des EuGH zum Stellenwert der Rechnung dürften – obgleich das Gericht insofern seine Begründung nicht zuletzt auf die Anforderungen an einen Vorsteuer-Vergütungsantrag stützt – auch auf den Vorsteuerabzug im Veranlagungsverfahren übertragbar sein.

Der EuGH stützt im Übrigen die Auffassung des BFH, dass eine Rechnung nur dann überhaupt als Rechnung anzusehen sei, wenn sie bestimmte Mindestanforderungen erfüllt (in der Diktion des EuGH „die zur Begründung eines Erstattungsantrags erforderlichen Angaben“ aufweist) – auch wenn der EuGH sich nicht konkret dazu einlässt, welche Mindestanforderungen das sein könnten. Die Generalanwältin hatte in Rz. 93 ihrer Schlussanträge zwar die bereits vom BFH etwa in seinem Urteil V R 26/15 angeführten Mindestanforderungen vorgeschlagen, allerdings griff der EuGH diese Anregung nicht auf. Indessen dürfte jedenfalls der gesonderte Steuerausweis als notwendige Anforderung an den Vorsteuerabzug bereits aus früherer Rechtsprechung des EuGH (in den Urteilen „Volkswagen“ und „Biosafe“) folgen.

Unter der Voraussetzung, dass der Antragstellerin bei ihrem ersten Antrag überhaupt eine – wenngleich vielleicht korrekturbedürftige – Rechnung im Sinne der Richtlinie vorlag, ließ sich der (vermutlich) schon bestandskräftige ablehnende Bescheid nicht einfach durch die Stornierung und Neuausstellung der Rechnung umgehen. Das folgt aber eigentlich bereits aus dem Umstand, dass die Korrektur einer Rechnung auf den Zeitraum zurückwirkt, in dem die Rechnung erstmals ausgestellt wurde: Denn dann kann sich auch der Zeitraum nicht ändern, für den die Vorsteuer geltend zu machen ist. Nach Auffassung des BMF in seinem Schreiben vom 18. September 2020 ist bei rückwirkender Berichtigung das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich für den Besteuerungszeitraum auszuüben, in dem die Leistung bezogen wurde und die ursprüngliche Rechnung vorlag. Die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung beim Vorsteuerabzug gilt, wie das BMF im selben Schreiben vermerkt, unabhängig davon, ob die Berichtigung zum Vorteil oder zum Nachteil des Leistungsempfängers wirkt.

Von unzutreffenden Antragssummen und dem Grundsatz der guten Verwaltung

Fundstellen:

EuGH C-396/20 „CHEP Equipment Pooling“ (II), Urteil vom 21. Oktober 2021

Die Finanzbehörde kann gehalten sein, bei offensichtlich zu niedrig beantragter Vorsteuer dem Steuerpflichtigen eine Korrektur seines Vorsteuer-Vergütungsantrags anzuraten.

Die belgische Klägerin kaufte in Ungarn Paletten, die sie anschließend an ihre Tochtergesellschaften in verschiedenen EU-Mitgliedsstaaten vermietete. Zur Erstattung der für die Palettenkäufe in Rechnung gestellten Steuer reichte sie einen Antrag auf Vorsteuervergütung (im Unionsrecht „Erstattung der Vorsteuer“) ein. Wie sich zeigte, enthielt die dem Antrag beigefügte Aufstellung unter anderem zu niedrige Antragsbeträge. Die ungarische Finanzbehörde forderte zusätzliche Informationen zum Sachverhalt an; danach vergütete sie die Vorsteuer in Hinblick auf die im Antrag zu niedrig beantragte Vorsteuer nur in der beantragten Höhe. Die Klägerin ging gegen die Vergütung der antragsgemäß (zu niedrig) erstatteten Vorsteuer vor. Nach Meinung der Rechtsbehelfsstelle konnte die Klägerin Fehler im ursprünglichen Antrag nicht berichtigen, ohne dass diese Berichtigung einen neuen Antrag darstelle. Mit einem solchen Antrag sei sie aber ausgeschlossen, da die Klägerin den Antrag zwei Tage vor dem Ende der Ausschlussfrist eingereicht hatte, die längst abgelaufen war.

Wie der Europäische Gerichtshof (EuGH) ausführte, müsse der Steuerpflichtige zwar zumindest in gewissem Umfang die Konsequenzen seines eigenen Verhaltens gegenüber der Verwaltung tragen. Aus dem Recht auf eine gute Verwaltung, das einen allgemeinen Grundsatz des Unionsrechts widerspiegeln, folge jedoch insbesondere das Recht jeder Person, dass ihre Angelegenheiten unparteiisch und innerhalb einer angemessenen Frist behandelt werden. Dieser Grundsatz verlange von einer Verwaltungsbehörde im Rahmen der ihr obliegenden Kontrollpflichten eine sorgfältige und unvoreingenommene Prüfung aller relevanten Gesichtspunkte, um sicherzustellen, dass ihrer Entscheidung möglichst vollständige und verlässliche Informationen zugrunde liegen. Wenn nun dem Steuerpflichtigen in seinem Erstattungsantrag ein oder mehrere Fehler unterlaufen und weder er noch die betreffende Steuerverwaltung diese aufklären, könne der Steuerpflichtige zwar grundsätzlich die Verantwortung hierfür nicht auf die Steuerverwaltung abwälzen. Das gelte aber dann nicht, wenn diese Fehler leicht erkennbar seien, so dass die Steuerverwaltung in der Lage sein müsse, sie im Rahmen der ihr nach dem Grundsatz der guten Verwaltung obliegenden Kontrollpflichten festzustellen. Konnte die Steuerverwaltung in diesen Fällen den erstattungsfähigen Mehrwertsteuerbetrag mit Gewissheit feststellen, gebiete der Grundsatz der guten Verwaltung, den Steuerpflichtigen mit den ihr am besten geeignet erscheinenden Mitteln zügig davon in Kenntnis zu setzen, um ihn aufzufordern, seinen Erstattungsantrag zu berichtigen, damit sie diesen positiv bescheiden könne.

Zur Begründung einer möglichen Hinweispflicht der Steuerverwaltung zog der EuGH zudem den Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer heran. Das Recht auf Erstattung der Vorsteuer sei ein grundlegendes Prinzip des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems. Daher verlange der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer, dass der Abzug oder die Vergütung der Vorsteuer gewährt werden, wenn die materiellen Anforderungen erfüllt sind, selbst wenn bestimmte formale Anforderungen von den Steuerpflichtigen nicht erfüllt wurden. Ohne Aufforderung durch die Finanzverwaltung, den Antrag zu korrigieren, werde der Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer unverhältnismäßig beeinträchtigt. Denn dann werde der Steuerpflichtige mit Mehrwertsteuer belastet, auf deren Erstattung er einen Anspruch habe. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem bezwecke aber, Unternehmer vollständig von der Mehrwertsteuer zu entlasten, die im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten angefallen oder entrichtet worden ist.

Auf die bereits abgelaufene Ausschlussfrist für den Vergütungsantrag sollte es nach Meinung des EuGH insofern nicht ankommen, weil die Richtlinie 2008/9/EG dem Erstattungsstaat vier Monate Zeit zur Entscheidung des Antrags einräumt. Werde im Lichte dieser Grundsätze der Steuerpflichtige aufgefordert, seinen Antrag zu berichtigen, nachdem die Steuerverwaltung einen Fehler darin entdeckt hat, gelte ein Berichtigungsantrag, der an den ursprünglichen Antrag anknüpft, als zum Zeitpunkt der Einreichung des ursprünglichen Antrags eingereicht – unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens also vor Ablauf der Ausschlussfrist. Es sei Aufgabe der Mitgliedsstaaten, die Modalitäten einer solchen Berichtigung im Einklang mit den genannten Grundsätzen festzulegen.

Hinweis

Dass die Finanzbehörde (unter anderem) die Berichtigung von Erklärungen oder Anträgen anregen kann, wenn diese offensichtlich nur versehentlich oder aus Unkenntnis unrichtig abgegeben oder gestellt worden sind, ergibt sich im deutschen Recht zwar bereits aus § 89 Abs. 1 Satz 1 AO. Eine unionsrechtliche Untermauerung mit dem (vom EuGH im Steuerrecht soweit ersichtlich bislang nur selten in einem steuerrechtlichen Fall zur Sprache gebrachten) Grundsatz der guten Verwaltung ist aber insofern interessant, als dar-

aus folgt, dass bei zu restriktiver Auffassung der deutschen Finanzverwaltung zum Umfang der aus dieser Vorschrift folgenden Verpflichtungen im Einzelfall eine Überprüfung nicht nur durch nationale Gerichte, sondern auch durch den EuGH möglich und geboten sein kann.

Der vom EuGH hier ins Spiel gebrachte allgemeine Grundsatz des Unionsrechts scheint (auf Ebene der Mitgliedsstaaten, die das Unionsrecht anwenden) nach seinem Wortlaut auf den in Teilen ähnlich formulierten, gleichfalls mit „Recht auf eine gute Verwaltung“ betitelten Art. 41 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union Bezug zu nehmen. Vielleicht weil sich dieses Grundrecht nach seinem Wortlaut nur gegen Stellen der EU richtet, stellt der EuGH selbst diesen Zusammenhang in seinem Urteil aber nicht ausdrücklich her. Daher muss die Frage, wie weit der unionsrechtliche Grundsatz der guten Verwaltung inhaltliche Überschneidungen mit dem besagten Grundrecht aufweist, einstweilen offenbleiben.

Bei aller Verantwortung, die der Steuerpflichtige für seine eigenen Angelegenheiten selbst trägt, ist es zudem eine interessante Information, dass nach Auffassung des EuGH der Grundsatz der Neutralität es der Finanzbehörde gebieten kann, proaktiv auf einen höheren Vorsteuerabzug hinzuwirken.



Zur Frist der Zuordnung zum Unternehmen

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat nichts dagegen einzuwenden, dass sich die Frist für die Erklärung der Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen nach der gesetzlichen Frist für die Abgabe von Steuererklärungen bemessen soll.

Fundstellen:

EuGH C-45/20, C-46/20 „E und Z“ (am EuGH geführt unter „Finanzamt N“ bzw. „Finanzamt G“), Urteil vom 14. Oktober 2021; Landesamt für Steuern und Finanzen Sachsen, Kurzinformation aus dem Bereich Umsatzsteuer Nr. 40/2021 vom 4. August 2021, Az. 213-S 7300/45/2-2021/43540, UR 2021, S. 803

Der EuGH wurde in derselben Frage zweimal vom Bundesfinanzhof (BFH) angerufen. Im ersten Sachverhalt hatte ein Unternehmer (Kläger) ein Architekturbüro mit der Erstellung von Bauplänen für ein Einfamilienhaus beauftragt. Der Bau sollte ein Zimmer umfassen, das in den Plänen mit „Arbeiten“ bezeichnet worden war. Die Rechnungen wurden in den Jahren 2014 und 2015 erstellt. Der Kläger machte in seiner Ende September 2016 eingereichten Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2015 erstmals ein Recht auf Vorsteuerabzug für die Errichtung dieses Arbeitszimmers geltend. Das wurde unter Hinweis darauf abgelehnt, dass die Zuordnung des betreffenden Gegenstands zum Unternehmensvermögen nach dem 31. Mai 2016 erfolgt sei, dem Tag, an dem gemäß § 149 Abs. 2 AO die Frist für die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung für das Jahr 2015 abgelaufen sei. Der andere Sachverhalt sah – mit Bezug auf eine teilweise unternehmerisch genutzte Photovoltaikanlage – in gleicher Weise eine nach Auffassung der deutschen Behörden und Gerichte verspätete Zuordnungsentscheidung vor.

In seinem für beide Verfahren ergangenen Urteil trifft der EuGH eine Unterscheidung zwischen der Zuordnungsentscheidung als solcher, die (hier) eine materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug sei, und ihrer Mitteilung an die Steuerverwaltung, die eine formelle Voraussetzung sei.

Was die Zuordnungsentscheidung als solche anging, teilte der EuGH mit: Die Frage, ob der Steuerpflichtige im Lieferzeitpunkt in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger gehandelt habe, sei eine Frage des Sachverhalts. Dieser sei auf der Grundlage objektiver Gesichtspunkte unter Prüfung der Gesamtumstände des Rechtsstreits festzustellen. Hierzu nimmt der EuGH ausführlich Stellung, zum Beispiel dahin gehend, dass das Fehlen einer ausdrücklichen Erklärung eine implizite Erklärung nicht ausschließe. Es sei für sich genommen auch ohne Bedeutung, wenn der betreffende Gegenstand nicht unmittelbar für besteuerte Umsätze verwendet worden sei, da die Verwendung des Gegenstands nur den Umfang des Vorsteuerabzugs oder der etwaigen späteren Berichtigung bestimme, jedoch nicht die Entstehung des Abzugsanspruchs berühre.

Im nächsten Schritt behandelte der EuGH die Mitteilung der Entscheidung und in diesem Zusammenhang die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen die zuständige nationale Behörde den Vorsteuerabzug verweigern könne, wenn ihr die Entscheidung nicht bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist für die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung mitgeteilt worden sei. Die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL)

stehe einer Verpflichtung nicht entgegen, wonach Steuerpflichtige ihre Zuordnungsentscheidung der Steuerverwaltung mitteilen müssen, indem sie die entsprechenden Abzüge in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen und in ihrer Umsatzsteuerjahreserklärung vornehmen. Die Möglichkeit einer Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts ohne jede zeitliche Beschränkung laufe dem Grundsatz der Rechtssicherheit zuwider: Die steuerliche Lage des Steuerpflichtigen könne gegenüber der Steuerverwaltung nicht unbegrenzt lange offenbleiben. Demnach sei eine Ausschlussfrist, deren Ablauf infolge mangelnder Sorgfalt säumige Steuerpflichtige mit dem Verlust des Abzugsrechts bestraft, unter anderem aber dann nicht mit der MwStSystRL unvereinbar, wenn diese Frist die Ausübung des Abzugsrechts praktisch unmöglich mache oder übermäßig erschwere. Ob jedoch eine Ausschlussfrist von fünf Monaten in diesem Sinne verhältnismäßig sei, sollte das Vorlagegericht (hier der deutsche BFH) entscheiden.

Hinweis

Im Urteil wird klar, dass die (zunächst etwas apodiktisch anmutende) Formulierung, wonach „Steuerpflichtige ihre Zuordnungsentscheidung der Steuerverwaltung mitteilen müssen, indem sie die entsprechenden Abzüge in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen und in ihrer Umsatzsteuer-Jahreserklärung vornehmen“, vom EuGH selbst nicht so verstanden wird, dass die Zuordnungsentscheidung anders nicht vorgenommen werden dürfe: Schon im folgenden Absatz spricht das Gericht den Umstand an, dass „der Steuerpflichtige die Steuerverwaltung ausdrücklich oder stillschweigend, aber eindeutig, von dieser Entscheidung in Kenntnis zu setzen“ habe - was nicht beides Bezug auf den Vorsteuerabzug in der Voranmeldung oder Jahreserklärung nehmen kann. Aus dem Leitsatz schließlich ergibt sich die Anforderung, dass die Finanzverwaltung spätestens bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung in die Lage versetzt werden müsse, aufgrund einer ausdrücklichen Entscheidung oder hinreichender Anhaltspunkte eine solche Zuordnung des Gegenstands festzustellen. Ebenfalls aus dem Leitsatz ergibt sich, dass die Finanzverwaltung bei nicht rechtzeitiger Abgabe der Zuordnungserklärung eine Zuordnung zum Privatvermögen annehmen darf.

Mit dem Urteil hat der EuGH die BFH-Rechtsprechung bestätigt, wonach die Frist für die Mitteilung der Zuordnungsentscheidung mit der allgemeinen gesetzlichen (nicht verlängerten) Frist für die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung übereinstimmt. Allerdings erweckt das Urteil den Eindruck, als ob der EuGH die von der Rechtsprechung entwickelte Frist für die Zuordnungsentscheidung für eine gesetzliche Frist hält (im Leitsatz spricht er insofern von der gerichtlichen Auslegung einer nationalen Bestimmung). So kommt es wohl auch zur eigenartigen Konsequenz, dass der BFH nun über die Verhältnismäßigkeit der von ihm selbst hervorgebrachten Grundsätze zu befinden haben soll – auch wenn der EuGH dem Vorlagegericht einige Kriterien an die Hand gibt, die dieses bei der Prüfung der Verhältnismäßigkeit berücksichtigen soll, wie etwa die mögliche Verhängung weniger einschneidender Sanktionen als des Verlusts des Vorsteuerabzugs.

Die vom EuGH erörterte Frist vom 31. Mai des Folgejahres für die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung (ohne Verlängerung für sogenannte Beratererklärungen) gibt einen früheren Rechtsstand wieder. Seit dem Besteuerungszeitraum 2018 gilt als Regelabgabefrist der 31. Juli des Folgejahres (vergleiche Art. 97 § 10a Abs. 4 Satz 1 EGAO). Was den Besteuerungszeitraum 2020 angeht, für den die Umsatzsteuerjahreserklärung als Regelabgabefrist spätestens zehn Monate nach Ablauf des Kalenderjahres (2020) abzugeben war (Art. 97 § 36 Abs. 3 Nr. 3 EGAO), ist zumindest das Landesamt für Steuern und Finanzen Sachsen der Auffassung, dass die Zuordnung für Leistungsbezüge im Besteuerungszeitraum 2020 bis zu diesem Datum als zeitnah dokumentiert gilt.

Zur Besteuerung von Ratenzahlungen

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) soll eine längerfristige Nichtzahlung durch den Abnehmer wegen (auch zum Teil) späterer Fälligkeit der Gegenleistung dazu führen können, dass auch die Steuer erst bei Fälligkeit zu entrichten ist. Wie sich jetzt herausstellte, teilt der Europäische Gerichtshof (EuGH) diese Auffassung nicht.

Die Klägerin des Ausgangsverfahrens erbrachte im Jahr 2012 eine Vermittlungsleistung an die T-GmbH, die ihr Grundstück an Dritte verkaufen wollte. Damit hatte die Klägerin ihre vertraglichen Verpflichtungen bereits erfüllt. Die T-GmbH hatte als Provision eine Million Euro zu zahlen, was – beginnend mit dem auf die Vermittlung folgenden Jahr – in fünf jährlichen Raten zu je 200.000 Euro erfolgen sollte. Zu jedem Fälligkeitszeitpunkt erstellte die Klägerin eine Rechnung über die jeweilige Rate und führte die Steuer auf diese Rate an das Finanzamt ab. Das Finanzamt stellte sich später auf den Standpunkt, dass die Klägerin bereits im Jahr 2012 die Steuer auf das gesamte Honorar hätte entrichten müssen.

Fundstelle:

EuGH C-324/20 „X-Beteiligungsgesellschaft“, Urteil vom 28. Oktober 2021; C-548/17 „baumgarten sports & more“, Urteil vom 29. November 2018; BFH V R 31/12, Urteil vom 24. Oktober 2013

Der EuGH widmete sich in seinem Urteil zwei unterschiedlichen Fragen. Zum einen war fraglich, ob es sich um eine Leistung im Sinne des Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL handelte. Auf den hier relevanten Inhalt verkürzt ergibt sich aus dieser Vorschrift: Geben Dienstleistungen zu aufeinanderfolgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass, gelten sie jeweils als mit Ablauf des Zeitraums bewirkt, auf den sich diese Abrechnungen oder Zahlungen beziehen (was für den Zeitpunkt der Steuerentstehung von Bedeutung ist). Zum anderen wollte der BFH als Vorlagegericht wissen, ob der Umstand, dass Ratenzahlung vereinbart war, eine vorübergehende Uneinbringlichkeit der jeweils noch nicht fälligen Raten mit sich bringt, was gegebenenfalls zu einer (vorübergehenden) Minderung der Bemessungsgrundlage geführt hätte.

Was die erste Frage anging, stellte sich der EuGH auf folgenden Standpunkt: Mit den „Leistungen, die zu aufeinanderfolgenden Zahlungen Anlass geben“, werde nur auf Leistungen Bezug genommen, die gerade ihrer Art nach eine Ratenzahlung rechtfertigen – die also nicht einmalig, sondern wiederholt oder kontinuierlich während eines bestimmten Zeitraums erbracht werden. Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL könne eine einmalige Leistung auch dann nicht betreffen, wenn diese in Raten vergütet werden soll. Daran könne auch der Umstand nichts ändern, dass die Steuerpflichtigen bei Ratenvereinbarungen die zu entrichtende Mehrwertsteuer möglicherweise vorfinanzieren müssen. Zwar sei der Unternehmer in seiner Eigenschaft als Steuereinnahmer für Rechnung des Staates vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer zu entlasten. Dennoch sei seine Pflicht zur Entrichtung der Steuer bei Leistungserbringung grundsätzlich nicht vom vorherigen Erhalt der Gegenleistung oder zumindest der Steuer abhängig.

In Hinblick auf die Frage, ob die Vereinbarung einer Ratenzahlung eine Uneinbringlichkeit in Hinblick auf noch nicht fällige Raten und entsprechend eine Minderung der Bemessungsgrundlage mit sich bringen kann, war der EuGH der Auffassung: Der betreffende Art. 90 Abs. 1 MwStSystRL betreffe nur die Fälle, in denen der Leistungsempfänger die gegen ihn gerichtete Forderung nicht oder nur teilweise erfüllt. Eine vertraglich vereinbarte ratenweise Zahlung falle nicht hierunter: Diese Zahlungsmodalität ändere nicht die Höhe der Vergütung, die der Steuerpflichtige erhalten solle oder tatsächlich einfordern könne. Die Besteuerungsgrundlage bleibe in diesem Fall unverändert, die Steuerbehörde erhebe keinen höheren Steuerbetrag als den, der der Vergütung des Steuerpflichtigen entspreche.

Hinweis

Der EuGH hat damit die sogenannte Soll-Besteuerung und damit den Status quo bestätigt – sieht man davon ab, dass die Rechtsprechung des BFH zur Uneinbringlichkeit bei längerem Zahlungsaufschub jetzt wohl nicht mehr aufrechterhalten werden kann. In einem Urteil aus dem Jahr 2013 hatte der BFH einem Unternehmer, der seinen Entgeltanspruch aufgrund eines vertraglichen Einbehalts zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen für zwei bzw. fünf Jahre nicht durchsetzen konnte, das Recht zur Berichtigung der Bemessungsgrundlage bereits bei Leistungserbringung zugestanden. Diese Auffassung dürfte sich vor allem mit dem zweiten Teil des EuGH-Urteils nicht vereinbaren lassen.

Die Abgrenzung zu Zahlungen auf fortwährende Leistungen kann diffizil sein, wie sich gerade anhand des EuGH-Urteils „baumgarten sports & more“ zeigen lässt: Hier vermittelte ein Spielervermittler Spieler an Vereine. Kam es zum Vertragsschluss, wurde seine Provision (laut BFH über die dreijährige Laufzeit des Arbeitsvertrags) halbjährlich ausbezahlt, solange der Spieler bei dem betreffenden Verein unter Vertrag stand. Auch hier stand die Vermittlungsleistung am Anfang, und sie war mit dem Arbeitsvertrag des Vermittlers im Grunde bereits erbracht. Dennoch hatte der EuGH nichts gegen die Anwendung des Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL einzuwenden, denn offenbar genügte ihm die zusätzlich vereinbarte Bedingung des fortbestehenden Spielervertrags, womit er wohl eine Art Dauerleistung annahm.

Aus der Rechtsprechung

Drittwirkung der Steuerfestsetzung bei Organschaft

Einem durch Festsetzungsverjährung ermöglichten Doppelabzug von Vorsteuern durch Organgesellschaften und den Organträger hat der Bundesfinanzhof (BFH) eine etwas weniger bekannte Vorschrift der Abgabenordnung (AO) entgegenge-

setzt – dennoch konnte sich der Fiskus im konkreten Fall keineswegs auf ganzer Linie durchsetzen.

Fundstelle:

BFH V R 13/20, Urteil vom
26. August 2021

Der Kläger, ein Einzelunternehmer, war Organträger zweier GmbHs (PL-GmbH und PR-GmbH), die steuerbare Leistungen an drei Kommanditgesellschaften erbrachten, die vom Kläger als jeweils einzigem Kommanditisten und Geschäftsführer der Komplementär-GmbHs (C-GmbH und F-GmbH) kontrolliert wurden. Diese Kommanditgesellschaften machten für die Streitjahre 2008 und 2009 teils hohe Vorsteuerbeträge geltend. Der Kläger hingegen meldete für diese Jahre hohe Umsatzsteuer-Zahllasten. Im Jahr 2013 stellte er sich auf den Standpunkt, dass er auch Organträger der drei Kommanditgesellschaften gewesen sei. Wie er (später) angab, hätten die Organgesellschaften für die von der PL-GmbH und PR-GmbH an sie erbrachten Umsätze keinen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen (was impliziert, dass die von den Kommanditgesellschaften geltend gemachte Vorsteuer ihnen von dritter Seite in Rechnung gestellt worden war, so dass diese Vorsteuer nicht von den drei Kommanditgesellschaften, sondern von ihm selbst hätte abgezogen werden müssen). Er legte gegen seine eigenen Umsatzsteuerbescheide der Streitjahre Einspruch ein. Die Bescheide gegen die Kommanditgesellschaften wurden dagegen nicht angefochten.

Nun verging die Zeit – spätestens mit Ablauf des Jahres 2016 war für alle Kommanditgesellschaften Festsetzungsverjährung eingetreten, eine Hinzuziehung dieser Gesellschaften zum Verfahren in der Sache des Klägers war unterblieben. Erst im Jahr 2017 wurden die Einsprüche des Klägers zurückgewiesen. Der Kläger blieb aber bei seinem Begehren, dass er Organträger der Kommanditgesellschaften war. Das Finanzgericht gab seiner Klage statt. Im Ergebnis kam damit die von dritter Seite berechnete Vorsteuer zweimal (nämlich sowohl bei ihm als Organträger als auch aufgrund der nicht mehr änderbaren Bescheide bei den Kommanditgesellschaften) zum Abzug.

Der BFH stimmte dem erstinstanzlichen Finanzgericht nicht zu, sondern brachte eine Anwendung der Vorschrift des § 166 AO ins Spiel. Diese Vorschrift sieht (soweit hier relevant) vor: Ist die Steuer dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgesetzt, so hat dies auch gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter anzufechten. Diese Drittwirkung betreffe zwar insbesondere Haftungsbescheide nach § 191 AO, sei aber nicht auf diese beschränkt. Im Streitfall hätten die für die Kommanditgesellschaften unanfechtbar ergangenen Steuerfestsetzungen eine Drittwirkung im Sinne des § 166 AO bei der Besteuerung des Klägers begründet – mit der Folge, dass er diese Drittwirkung gegen sich gelten lassen müsse, da er vertretungsberechtigter Geschäftsführer der beiden Komplementär-GmbHs war.

Die Drittwirkung setze unter anderem aber voraus, dass der Kläger in der Lage gewesen wäre, die gegen die Kommanditgesellschaften erlassenen Bescheide als Vertreter anzufechten – was der BFH bejahte. Soweit die gegen die Kommanditgesellschaften ergangenen Bescheide mit einem Vorbehalt der Nachprüfung versehen waren, hatte der Kläger weder ausdrücklich noch konkludent einen Änderungsantrag gestellt. Gegen das Erfordernis, Änderungsanträge zu stellen, habe auch nicht der Umstand gesprochen, dass die Kommanditgesellschaften dann den Vertrauensschutz nach § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO verloren hätten: Denn bei einer Rechtsprechungsänderung (wie das hier in Zusammenhang mit der Eingliederung von Personengesellschaften in das Unternehmen eines Organträgers der Fall war) könnten Organträger und Organgesellschaften nicht beanspruchen, im selben Besteuerungszeitraum für den einen Unternehmensteil (hier: Organgesellschaft) auf der Grundlage der bisherigen Rechtsprechung und für den anderen Unternehmensteil (hier: Organträger) nach der geänderten Rechtsprechung besteuert zu werden. Die Anwendung dieser Vertrauensschutzvorschrift dürfe nicht zu einem Verstoß gegen Treu und Glauben führen. Daher könne ein Steuerpflichtiger nicht beanspruchen, auf der Grundlage einer geänderten Rechtsprechung eine Erweiterung seiner bisherigen Rechtsstellung zu erreichen, ohne zugleich die sich aus der neuen Rechtsprechung ergebenden negativen Folgen hinzunehmen.

Allerdings betrafen diese Ausführungen nur den Umstand, dass der Kläger nicht den von den drei Kommanditgesellschaften schon vorgenommenen Vorsteuerabzug selbst geltend machen konnte. Die Wirkungen der umsatzsteuerlichen Organschaft erschöpften sich (hier) nicht im Vorsteuerabzug. Die Drittwirkung bezog sich nicht auf die eigenen Angelegenheiten des Klägers, der im Rahmen der Organschaft tatsächlich nichtsteuerbare Innenleistungen an die Kommanditgesellschaften ausgeführt hatte, für die er keine Steuer schuldete. Vielmehr war er als Organträger nicht daran gehindert, in Hinblick auf seine eigene Steuerfestsetzung (die die Umsätze der PL- und die PR-GmbH einschloss) die Rückzahlung dieser Steuer geltend zu machen: Auf die steuerrechtliche Behandlung dieser Umsätze in den Steuerbescheiden gegen die Kommanditgesellschaften und insbesondere auf die Frage, ob die Kommanditgesellschaften (entgegen den Angaben des Klägers) aus diesen Leistungen einen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hatten, komme es im Übrigen nicht an; ein „Korrespondenzprinzip“, aus dem sich ergebe, dass der Organträger Leistungen im Innenverhältnis nicht als nichtsteuerbar behandeln kann, wenn ein von den Organgesellschaften rechtswidrig in Anspruch genommener Vorsteuerabzug verfahrensrechtlich nicht mehr korrigierbar ist, gebe

es nicht. Zur Ausgangssteuer hatte das erstinstanzliche Finanzgericht in einem weiteren Rechtszug aber noch Feststellungen zu treffen.

Hinweis

Die genannte Vorschrift dürfte in zahlreichen Organschaftsfällen (und möglicherweise auch in anderen Sachverhalten, in denen letztlich dieselbe Person auf beiden Seiten steht) einer systemwidrigen Steuerfestsetzung aufgrund von Festsetzungsverjährung bei den Organgesellschaften entgegenstehen: Der Organträger wird es infolge seiner Befugnisse, die die organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft begründeten, unter den weiteren Voraussetzungen des § 166 AO häufig in der Hand gehabt haben, gegen die Festsetzung der Steuer bei der Organgesellschaft vorzugehen. Eine andere Frage ist dann aber, wie weit die Drittwirkung nach § 166 AO reicht – ihre Wirkung ist nicht absolut und umfasst nicht jedwede Folgerung aus der tatsächlichen Rechtslage.

Zum Widerruf der Option zur Steuerpflicht bei der Lieferung von Grundstücken

Fundstelle:
BFH XI R 22/19, Beschluss
vom 2. Juli 2021

De facto sollte bislang nach Auffassung der Verwaltung ein Verzicht auf die Steuerbefreiung einer Grundstückslieferung nicht widerrufbar sein – dem setzt der Bundesfinanzhof (BFH) nun ein Ende.

Die Klägerin erwarb von der A – die im notariell beurkundeten Grundstückskaufvertrag auf die Steuerbefreiung für Grundstückslieferungen verzichtete – ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude. Die Klägerin wollte das Gebäude zunächst sanieren und steuerpflichtig weiterverkaufen. Eine Sanierung erfolgte aber nicht, die Klägerin veräußerte stattdessen die Teilfläche mit dem Gebäude steuerfrei weiter. Danach vereinbarte sie mit der A, den seinerzeitigen Verzicht auf die Steuerbefreiung rückgängig zu machen, was im Rahmen einer notariellen „Änderung des Grundstückskaufvertrags“ erfolgte. Das Finanzamt war der Auffassung, dass der Widerruf nicht formwirksam war: Der Verzicht auf die Umsatzsteuerbefreiung der Lieferung eines Grundstücks könne nur in dem dieser Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariellen Vertrag erklärt werden, Gleiches gelte für die Rückgängigmachung des Verzichts.

Nach Meinung des BFH hatte A wirksam den Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG widerrufen. Zwar könne bei Umsätzen, die (wie insbesondere Grundstückslieferungen) nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerbefreit sind, unter den weiteren Voraussetzungen der Verzicht auf die Steuerbefreiung nur in dem gemäß § 311b Abs. 1 BGB notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden. Damit sei jedoch nur der Vertrag gemeint, durch den sich der eine Teil verpflichtet, das Eigentum an einem Grundstück zu übertragen oder zu erwerben, d. h. der Vertrag, welcher der Auflassung und der Eintragung in das Grundbuch vorhergeht. Wegen des Wortlauts der Vorschrift des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG sei eine Option zur Steuerpflicht in einer nachfolgenden Neufassung dieses Vertrags selbst dann ausgeschlossen, wenn diese gleichfalls notariell beurkundet werde.

Dagegen könne der Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung außerhalb dieser notariellen Urkunde erfolgen. Er sei möglich, solange die Steuerfestsetzung für das Jahr der Leistungserbringung noch anfechtbar oder noch wegen eines Vorbehalts der Nachprüfung (§ 164 AO) änderbar sei. Denn würde das Recht zum Widerruf des Verzichts auf die Steuerbefreiung gleichzeitig mit dem Verzicht der Steuerbefreiung ausgeübt werden müssen, wäre der Widerruf des Verzichts faktisch ausgeschlossen. Dem stehe der Zweck der Vorschrift des § 9 Abs. 3 Satz 2 UStG nicht entgegen: Die Regelung solle den Leistungsempfänger vor einem nachträglichen Verzicht des leistenden Unternehmers schützen, um eine nachträgliche Steuerschuld des Leistungsempfängers zu verhindern. Dagegen führe der Widerruf der Option zu einer Steuerbefreiung und somit nicht zu einer Belastung des Leistungsempfängers. Darüber hinaus drohten insoweit auch keine Steuerausfälle, da nicht nur die Steuerlast beim Empfänger entfalle, sondern gegebenenfalls gleichzeitig auch sein Recht zum entsprechenden Vorsteuerabzug.

Hinweis

Bislang ergibt sich (auch) aus Abschnitt 9.2 Abs. 9 Satz 3 UStAE, dass die Rücknahme des Verzichts auf die Umsatzsteuerbefreiung der Lieferung eines Grundstücks außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens nur in dem dieser Grundstückslieferung zugrunde liegenden notariell zu beurkundenden Vertrag erklärt werden kann – demselben Vertrag also, in dem auch der Verzicht selbst zu erklären ist. Mit einer Änderung dieser Regelung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) dürfte (hoffentlich) bald zu rechnen sein.

Aus der Finanzverwaltung

Steuerbefreiung der grenzüberschreitenden Beförderungsleistung für Unterfrachtführer

Fundstellen:

BMF-Schreiben vom 27. September 2021, vom 6. Februar 2020 und vom 14. Oktober 2020; EuGH C-288/16 „L. Č.“, Urteil vom 29. Juni 2017

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) verfügte im Nachgang zu einem EuGH-Urteil aus dem Jahr 2017 für Unterfrachtführer, dass sie mit ihren grenzüberschreitenden Beförderungen von Gegenständen, die im Zusammenhang mit einer Ausfuhr, einer Durchfuhr oder einer Einfuhr stehen, nicht steuerbefreit seien. Nun hat das BMF diese Einschränkung anscheinend teilweise zurückgenommen.

Mit Schreiben vom 6. Februar 2020 hatte das BMF verfügt, dass die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Buchst. a UStG grundsätzlich nur für die Leistung des Hauptfrachtführers, nicht aber für die Leistungen der Unterfrachtführer in Betracht komme, da diese die Beförderungsleistungen nicht unmittelbar an den Versender oder den Empfänger der Gegenstände erbrächten, sondern an den Hauptfrachtführer. Damals differenzierte es nicht nach Fällen der Ausfuhr und Durchfuhr (§ 4 Nr. 3 Buchst. a DBuchst. aa UStG) und Einfuhrfällen (§ 4 Nr. 3 Buchst. a DBuchst. bb UStG). Die damit verbundene Übergangsfrist wurde mehrfach verlängert, zuletzt mit Schreiben vom 14. Oktober 2020 bis zum 31. Dezember 2021.

Nun hat das BMF den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) neu gefasst. Die Rede ist an der bisherigen Stelle nur noch von der Steuerbefreiung bei grenzüberschreitenden Beförderungen und anderen Leistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder Durchfuhr beziehen (§ 4 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a DBuchst. aa UStG). Die Regelung selbst, wonach die betreffende Steuerbefreiung grundsätzlich nicht für die Leistungen der Unterfrachtführer in Betracht komme, findet sich entsprechend nur noch im Abschnitt des UStAE, der die Ausfuhr- und Durchfuhrfälle behandelt.

Im selben Schreiben macht das BMF Ausführungen zu sogenannten gemischten Sendungen, in denen der Unterfrachtführer zwar im Auftrag des Hauptfrachtführers handelt, aber neben Beförderungen im Unterauftrag auch Gegenstände befördert, für die der Hauptfrachtführer selbst Versender (liefernder Unternehmer) ist. Soweit es die grenzüberschreitende Beförderung der Gegenstände des Hauptfrachtführers betreffe, könne der Unterfrachtführer steuerbefreit sein, entsprechend sei die Leistung in einen steuerfreien und steuerpflichtigen Teil aufzuteilen. Es werde jedoch nicht beanstandet, wenn diese Leistung, auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs, insgesamt als steuerpflichtig behandelt werde.

Der Unternehmer müsse für die Anwendung der Steuerbefreiung durch Belege nachweisen, dass er im Sinne von § 4 Nr. 3 Buchst. a DBuchst. aa UStG begünstigte Leistungen unmittelbar an den Versender oder den Empfänger erbringe. Hinzu kommen einige Anwendungsregelungen, zum Beispiel in Hinblick auf einen Vertrauensschutz.

Die Grundsätze dieses Schreibens sind für Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 ausgeführt werden.

Hinweis

Die angesprochene Pflicht zum Nachweis unmittelbarer Leistungserbringung an Versender oder Empfänger ist so zu verstehen, dass sie zum Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach der genannten Vorschrift hinzutritt. Eine besondere Form verlangt das BMF hierzu nicht, die angesprochene beleghafte Erklärung über eine Versandereigenschaft wird nur beispielhaft angegeben.

Offenbar möchte das BMF nur den vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) entschiedenen konkreten Einzelfall abbilden und sich eng an den Leitsatz des betreffenden Urteils anschließen, in dem von einer „Dienstleistung [...] betreffend einen Umsatz in Form der Beförderung von Gegenständen in einen Drittstaat“ die Rede ist – auch wenn das EuGH-Urteil selbst durchaus den Schluss zuließe, dass die in ihm formulierten Grundsätze auch auf die sonstigen Leistungen in Zusammenhang mit Einfuhren (§ 4 Nr. 3 Buchst. a DBuchst. bb UStG) Anwendung finden könnten.

Vorsteuerabzug im Fall einer nicht unternehmerisch tätigen Bruchteilsgemeinschaft

Soweit Bruchteilsgemeinschaften nicht unternehmerisch tätig sind, wird nach dem Willen des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) in Hinblick auf Eingangsleistungen durch sie „hindurchgesehen“ – die einzelnen Gemeinschaftler sind als Leistungsempfänger anzusehen. Das Schreiben enthält unter anderem aber auch eine Regelung zur Option bei Vermietungsumsätzen an mehrere Personen.

Fundstellen:

BMF-Schreiben vom [27. Oktober 2021](#); BFH [V R 49/13](#), Urteil vom 28. August 2014; [XI R 40/14](#), Urteil vom 31. Mai 2017; [V R 65/17](#), Urteil vom 22. November 2018

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte im Jahr 2014 entschieden, dass die unentgeltliche Überlassung eines in Bruchteilsgemeinschaft (§§ 741 ff. BGB) erworbenen Gegenstands an einen der Gemeinschaftler weder eine eigene Rechtspersönlichkeit noch eine wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinschaft begründet. Denn dabei handele es sich um ein originäres Nutzungsrecht, dem Gemeinschaftler wird also nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs ein Nutzungsrecht von der Gemeinschaft überlassen. Wie der BFH einige Jahre später klarstellte, war der Fall einer Lotsenbrüderschaft damit nicht vergleichbar – auch nach anteiliger Umlage der bezogenen Eingangsleistungen auf die Seelotsen konnte die Vorsteuer nicht durch die einzelnen Seelotsen abgezogen werden, unter anderem waren die Aufträge für die fraglichen Eingangsleistungen schon nicht gemeinschaftlich erteilt worden.

Das BMF teilt zunächst mit, dass bei gemeinsamem Erwerb durch mehrere Personen in Form einer nicht selbst unternehmerisch tätigen Bruchteilsgemeinschaft die einzelnen Gemeinschaftler als Leistungsempfänger anzusehen seien (also nicht mehr „nur“ wie bisher für den Zweck des Vorsteuerabzugs als Leistungsempfänger gelten sollen). Das bedeutet: In solchen Fällen wird nach dem Willen des BMF durch die Gemeinschaft „hindurchgesehen“. Das gilt ausdrücklich auch für den Bezug sonstiger Leistungen. Die Gemeinschaftler einer nicht selbst unternehmerisch tätigen Bruchteilsgemeinschaft könnten über ihren Anteil an dem Gegenstand ohne Zwischenerwerb durch die Gemeinschaft verfügen und ihn veräußern.

Die bislang im UStAE vermerkte Auffassung, dass die Gemeinschaft durch die unentgeltliche Überlassung eines Gegenstands oder eines Teils davon an den Gemeinschaftler Leistungen erbringe und damit (als solche) als wirtschaftlich und umsatzsteuerrechtlich relevantes Gebilde auftrete, wird aufgegeben. Dem Lotsenurteil versucht das BMF wie folgt gerecht zu werden: Die Umlage der Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger auf ein unternehmerisch tätiges Mitglied führe allein nicht dazu, dass das Mitglied zum Leistungsempfänger wird. Es sollte beachtet werden, dass das BMF unter anderem die Regelung in Abschnitt 15.2b Abs. 1 Satz 4 und 5 (jetzt Satz 5 und 6) UStAE nicht abändert, wonach unter bestimmten weiteren Voraussetzungen anstelle der Ehegattengemeinschaft auch einer der Ehegatten allein Leistungsempfänger sein kann, wenn auf einem von einem Ehegatten in Miteigentum gehaltenen Grundstück ein Bauwerk errichtet wird.

Wie bisher genügt für den Vorsteuerabzug der Gemeinschaftler eine Rechnung, die den vollständigen Namen und die vollständige Adresse der Gemeinschaft aufweist. In diesem Fall müssen sich aus den Aufzeichnungen der Gemeinschaftler dann deren Namen und Anschriften sowie die auf sie entfallenden Anteile am Gemeinschaftsvermögen ergeben. Einer der Gemeinschaftler hat das Rechnungsooriginal, jeder andere unternehmerisch tätige Gemeinschaftler zumindest eine Ablichtung der Rechnung aufzubewahren.

Was den Verzicht eines Vermieters auf die Steuerbefreiung angeht, ist es möglich, dass nur eine Teilloption infrage kommt: Sind nämlich bei der Vermietung an mehrere Personen die einzelnen Gemeinschaftler als Leistungsempfänger anzusehen, kann der Vermieter nur insoweit zur Steuerpflicht optieren, als der Vermietungsumsatz an einen unternehmerisch tätigen Gemeinschaftler ausgeführt wird.

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden, bestimmte entgegenstehende BMF-Schreiben werden aufgehoben. Es wird laut BMF jedoch nicht beanstandet, wenn sich alle Gemeinschaftler einer Bruchteilsgemeinschaft einheitlich für bis zum 31. Dezember 2021 verwirklichte Sachverhalte auf die Regelungen dieser (nunmehr aufgehobenen) BMF-Schreiben berufen.

Hinweis

Bruchteilsgemeinschaften sind eine alltägliche Erscheinung – sie kommen grundsätzlich dann in Betracht, wenn ein Recht (zum Beispiel Miteigentum) mehreren gemeinschaftlich zusteht. Ein anschauliches Beispiel ist ein Mähdrescher, der von mehreren Personen gemeinschaftlich erworben wird (vergleiche das vom BMF in Bezug genommene BFH-Urteil [V R 49/13](#)). Die Abgrenzung zur Gesellschaft bürgerlichen Rechts kann diffizil sein.

Abgesehen von der Regelung zur Veräußerung des Anteils an dem Gegenstand durch Gemeinschaftler trifft das BMF weitgehend nur Regelungen in Hinblick auf Eingangsleistungen, zu Ausgangsleistungen äußert

es sich kaum. Es äußert sich in diesem Schreiben auch nicht ausdrücklich zu möglichen selbst unternehmerisch tätigen Bruchteilsgemeinschaften.

Offenbar möchte das BMF - zumindest derzeit - nicht die Grundsätze des Urteils des BFH in der Rechtsache V R 65/17 übernehmen, wohl weil sie auf eine Umwälzung der Rolle von Gemeinschaften im Umsatzsteuerrecht hinauslaufen könnten. Der BFH hatte dort ausgeführt, dass eine Bruchteilsgemeinschaft kein Unternehmer sein könne und dass die Gemeinschaftler anteilig Leistungen erbrächten.

Flutkatastrophe vom Juli 2021: Verlängerung einiger Billigkeitsmaßnahmen

Die Anwendung des BMF-Schreibens vom 23. Juli 2021, in dem das Bundesministerium der Finanzen (BMF) Billigkeitsmaßnahmen in Zusammenhang mit der Flutkatastrophe vom Juli 2021 zuließ, wird in Teilen auf den 31. Dezember 2021 verlängert.

Fundstellen:

BMF-Schreiben vom [23. Juli 2021](#) und vom [28. Oktober 2021](#) (teilweise Verlängerung)

Über die Billigkeitsmaßnahmen in Zusammenhang mit der Flutkatastrophe haben wir Sie in [Ausgabe 8](#) der Umsatzsteuer-News vom August 2021 informiert. Es sollte beachtet werden, dass nur die Regelungen unter Ziffer II., III. und V. des BMF-Schreibens verlängert werden. Nicht erfasst sind also die Regelungen im BMF-Schreiben vom 23. Juli 2021 zur Überlassung von Wohnraum und zur Herabsetzung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung 2021. Bitte beachten Sie, dass das Schreiben nur die im BMF-Schreiben vorgesehenen Maßnahmen erfasst und Maßnahmen der Bundesländer in deren Verantwortung liegen. Soweit sich auch die Bundesländer zu Billigkeitsmaßnahmen veranlasst gesehen haben, ist es möglich, dass sie auch andere oder (zeitlich oder sachlich) weiter gehende Billigkeitsmaßnahmen vorsehen.

Aus dem Ausland

Australien: Gesetzentwurf zu Erklärungspflichten elektronischer Schnittstellen

Dem australischen Parlament liegt der Entwurf eines Gesetzes vor, mit dem die Betreiber elektronischer Schnittstellen zu Erklärungen über die Identität der Verkäufer und die Zahlungen verpflichtet werden sollen.

Die Ergänzung der bestehenden Vorschriften zum Taxable Payments Reporting System (TPRS) soll die Betreiber elektronischer Schnittstellen mit australischen Kunden zu Aufzeichnungen über die Verkäufer und die erhaltenen Zahlungen verpflichten, um einen Abgleich der Daten zu ermöglichen – besonders, um Akteuren auf die Spur zu kommen, die ihren steuerlichen Verpflichtungen nicht nachkommen.

Hierbei ist eine stufenweise Einführung vorgesehen: Beförderungen mit Taxis und kurzzeitige Beherbergungen sollen ab 1. Juli 2022 betroffen sein, zahlreiche weitere Leistungen (wie etwa die gemeinschaftliche Nutzung von Gegenständen, zum Beispiel Carsharing, oder Lebensmittellieferungen) sollen zum 1. Juli 2023 folgen. Bestimmte Transaktionen wie etwa Finanzdienstleistungen sowie zahlreiche Lieferungen von Gegenständen sollen nicht erfasst sein. Die Aufzeichnungspflicht soll sich sowohl auf in Australien ansässige als auch auf ausländische leistende Unternehmer richten, eine Bagatellschwelle ist nicht vorgesehen.

Russland: umgesetzte und geplante Umsatzsteueränderungen

Zum 1. Oktober 2021 wurde der Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft des Abnehmers für Leistungen ausländischer Unternehmer in Russland ausge-

dehnt. Offenbar ist weiterhin eine tiefgreifende Änderung der Grundsätze der Besteuerung von Dienstleistungen, die von Ausländern erbracht werden, in Planung.

Seit dem 1. Oktober 2021 haben russische Abnehmer, die Gegenstände, Arbeiten und Dienstleistungen von ausländischen Unternehmern beziehen, die über bestimmte vereinfachte Registrierungen in Russland verfügen, als Steuervertreter die Umsatzsteuer auf diese Leistungen zu entrichten. Das galt bisher nur für nicht in Russland als Steuerpflichtige registrierte ausländische Unternehmer. Es ist unklar, ob sich das auch auf elektronisch erbrachte Leistungen bezieht.

Weiteren Plänen zufolge soll Russland künftig als Leistungsort aller Dienstleistungen gelten, die von russischen Kunden bezogen werden. Damit unterfallen sie der Besteuerung in Russland, wobei die Steuer vom russischen Abnehmer zu entrichten ist. Ausländische leistende Unternehmer werden nicht zur Registrierung in Russland verpflichtet, können sich aber freiwillig registrieren lassen. In der Gegenrichtung sollen die Dienstleistungen nicht der russischen Steuer unterliegen. Auch insofern ist unklar, ob sich dies auch auf elektronisch erbrachte Dienstleistungen beziehen soll. Sollten diese Pläne umgesetzt werden, würde sich die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen tiefgreifend ändern. Bislang ist nicht bekannt, wann diese Regelungen in Kraft treten könnten. Daher sollten Unternehmer, die Dienstleistungen an russische Abnehmer erbringen, die weitere Entwicklung sorgfältig verfolgen.

Service

Ihre Ansprechpartner

Berlin

Götz Neuhahn
Tel.: +49 30 2636-5445
goetz.neuhahn@pwc.com

Nicole Stumm
Tel.: +49 30 2636-3733
nicole.stumm@pwc.com

Frankfurt am Main / Mannheim

Frank Gehring
Tel.: +49 69 9585-2771
frank.gehring@pwc.com

Gerald Hammerschmidt
Tel.: +49 69 9585-5290
gerald.hammerschmidt@pwc.com

Robert Clemens Prätzler
Tel.: +49 69 9585-6712
robert.clemens.pratzler@pwc.com

Hamburg / Hannover

Markus Hüllmann
Tel.: +49 40 6378-8858
markus.huellmann@pwc.com

München / Stuttgart / Nürnberg

Jens Müller-Lee
Tel.: +49 711 25034-1101
jens.mueller-lee@pwc.com

Sandra Zölch
Tel.: +49 89 5790-6840
sandra.zoelch@pwc.com

Düsseldorf / Köln / Essen

Alexandra Hartenfels
Tel.: +49 211 981-2598
alexandra.hartenfels@pwc.com

Sounia Kombert
Tel.: +49 221 2084-384
sounia.kombert@pwc.com

David Kosiak
Tel.: +49 221 2084-270
david.kosiak@pwc.com

Franz Kirch
Tel.: +49 201 438-1120
franz.kirch@pwc.com

ITX ERP and Data Analytics

Roberta Grottini
Tel.: +49 30 2636-5399
roberta.grottini@pwc.com

ITX Financial Services

Imke Murchner
Tel.: +49 89 5790-6779
imke.murchner@pwc.com

ITX Deals

Christian Schubert
Tel.: +49 89 5790-6726
christian.schubert@pwc.com

ITX Business Recovery Services

Maria Milanovic
Tel.: +49 89 5790-5979
maria.milanovic@pwc.com

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© November 2021 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

www.pwc.de