

### Inhaltsübersicht

### Seite

- |  |   |
|--|---|
| 1. Grenzüberschreitende Lieferungen in ein inländisches Konsignationslager / BMF-Schreiben und Vorschlag der EU-Kommission | 2 |
| 2. Vorsteuerabzug auch bei Briefkastenadresse auf der Rechnung   | 2 |
| 3. Aktueller Stand der Reihengeschäfte nach den EuGH-Urteilen „Toridas“ (C-386/16) und „Kreuzmayr“ (C-628/16)              | 3 |
| 4. Vorstufenumsätze für die Seeschifffahrt und Luftfahrt   | 4 |
| 5. Der neue Status des „zertifizierten Steuerpflichtigen“ und dessen künftige Rolle  | 4 |
| 6. Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin und anderen sog. virtuellen Währungen  | 5 |
| 7. Kurz notiert... Neue Steuererklärungsfristen  | 6 |



*Liebe Leserin,  
Lieber Leser,*

wir freuen uns, Ihnen in diesem Jahr die erste Ausgabe unseres Newsletters *Umsatzsteuer* zu übersenden.

Der Newsletter informiert Sie regelmäßig über neue Entwicklungen und praktisch bedeutsame Entscheidungen auf dem Gebiet des Umsatzsteuerrechts und anderen Verkehrsteuern.

Eine interessante Lektüre wünscht Ihnen

**Dr. Mario Wagner**  
Steuerberater  
Partner

[mario.wagner@schomerus.de](mailto:mario.wagner@schomerus.de)



Schomerus & Partner mbB  
Steuerberater · Rechtsanwälte  
Wirtschaftsprüfer

Deichstraße 1 · 20459 Hamburg  
Tel. 040 / 37601 - 00 · Fax -199



## 1. Grenzüberschreitende Lieferungen in ein inländisches Konsignationslager / BMF-Schreiben und Vorschlag der EU-Kommission

Mit Datum vom 10.10.2017 hat das BMF erläuternde Verwaltungsanweisungen zu grenzüberschreitenden Lieferungen in inländische Konsignationslager veröffentlicht; 6 Tage zuvor war dieses Thema bereits einer von vier Bausteinen der sog. Quick-Fixes der EU-Kommission zur schrittweisen Einführung eines finalen MwSt-Systems.

Nachdem bisher aus Sicht der Verwaltung bei Lieferungen aus dem europäischen Ausland in deutsche Läger in einem ersten Schritt ein Verbringen bei gleichzeitiger Registrierung des Lieferers in Deutschland von Nöten war, schließt sich die Finanzverwaltung nunmehr in bestimmten Fällen der Meinung des BFH an und passt demgemäß auch den Anwendungserlass zur Umsatzsteuer (UStAE) in den entsprechenden Passagen an. Fortan sollen Lieferungen aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in ein inländisches Konsignationslager auch dann als steuerfreie Versandungslieferung – ohne Registrierung in Deutschland – zu beurteilen sein, wenn der Liefergegenstand nach Beginn der Versendung im Ausland für kurze Zeit in einem inländischen Lager zwischengelagert wird.

Nichtsdestotrotz liegt nur dann eine innergemeinschaftliche steuerfreie Lieferung – ohne Registrierung des Lieferers für Zwecke der Umsatzsteuer in Deutschland – bei Beginn der Versendung an den Abnehmer vor, wenn und soweit der Abnehmer bereits bei Beginn der Beförderung oder Versendung nach Deutschland verbindlich bestellt oder die Ware bereits bezahlt hat. Ist letztgenannte Voraussetzung nicht erfüllt, bleibt es weiterhin bei einem Verbringenstatbestand mit der entsprechenden Registrierung in Deutschland. Aufgrund der Tatsache, dass ein „klassischer“ Konsignationslagervertrag gerade nicht von verbindlichen Bestellungen und somit dem Übergang der Verfügungsmacht bei Bestückung des Lagers durch den Lieferanten ausgehen wird, sollten die Anwendungsfälle des Erlassschreibens wohl eher die Ausnahme als die Regel darstellen.

Darüber hinaus brachte auch die EU-Kommission mit ihren bereits am 4.10.2017 veröffentlichten sog. Quick-Fixes „frischen Wind“ in das Thema der grenzüberschreitenden Lieferungen in Konsignationslager. Unter der Voraussetzung, dass sowohl der ausländische Lieferer, als auch der inländische Abnehmer zertifizierte Steuerpflichtiger sind, entfällt eine künftige Registrierung aufgrund des Verbringens für den ausländischen Lieferanten in Deutschland mit der Folge, dass er eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Ausland zu deklarieren hat. Der deutsche Abnehmer versteuert so bei Entnahme des Liefergegenstandes den innergemeinschaftlichen Erwerb. Noch handelt es sich um einen Vorschlag der EU-Kommission, der bereits zum 1.01.2019 in Kraft treten soll. Ein deutscher Gesetzentwurf liegt bislang noch nicht vor.

## 2. Vorsteuerabzug auch bei Briefkastenadresse auf der Rechnung

Der EuGH hatte aufgrund von Vorabentscheidungsersuchen der beiden Umsatzsteuerse-nate des BFH (V R 25/15 und XI R 20/14) über die folgende Auslegungsfrage zu entscheiden: Verlangt das Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“, dass es sich dabei um die Anschrift handelt, unter der der Rechnungsaussteller seine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt? Briefkastenadressen wären insoweit nicht ausreichen.

In den zugrunde liegenden Rechtsstreitigkeiten hatten sich die Finanzämter geweigert, den Vorsteuerabzug aus Rechnungen zu gewähren, in denen die Anschrift angegeben ist, unter der der Rechnungsaussteller zwar postalisch zu erreichen ist, aber keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt.

Der EuGH lehnte das Erfordernis der wirtschaftlichen Tätigkeit unter Hinweis auf den Wortlaut der MwStSystRL ab. Danach ist der Begriff „Anschrift“ weit zu fassen und umfasst jede Art von Anschrift, einschließlich einer Briefkastenanschrift, soweit die Person unter dieser Anschrift erreichbar ist. Deutschland darf nach nationalen Regeln keine strengeren Anforderungen als die MwStSystRL stellen.

**BMF-Schreibens 2017 & „Quick-Fix“.**

**Finanzverwaltung passt Sicht-hinweis an Rechtsprechung an.**

**Überschaubare Reichweite der UStAE-Anpassung.**

**Konsignationslager als „Quick-Fix“ Bestandteil der Reform-überlegungen**

**EuGH-Entscheidung v. 15.11.2017 (C-374/16 und C-375/16)**

**Finanzverwaltung: Briefkasten-anschrift nicht ausreichend**

**EuGH: Briefkastenanschrift aus-reichend!**

Weiterhin führte der EuGH aus, dass die Rechnungsangaben lediglich eine Identifizierung des Rechnungsausstellers und damit eine Prüfung ermöglichen sollen, ob der Mehrwertsteuerbetrag, der für einen Steuerabzug in Betracht kommt, Gegenstand einer Steuererklärung war und entrichtet wurde. Darüber hinaus wurde festgehalten, dass die Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer die wesentliche Informationsquelle ist und den Rechnungsangaben daneben nur untergeordnete Bedeutung zukommt.

Unter Verweis auf das Urteil Senatex (C-518/14) stellte der EuGH zudem erneut klar, dass es sich bei der Rechnung lediglich um eine formelle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug handelt. Sind formelle Voraussetzungen nicht erfüllt, ist der Vorsteuerabzug bei Vorliegen der materiellen Voraussetzungen dennoch zu gewähren.

Der BFH hat sich inzwischen der EuGH-Rechtssprechung ausgeschlossen (VR 25/15 und VR 28/18 v. 21.6.2018).

### **3. Aktueller Stand der Reihengeschäfte nach den EuGH-Urteilen „Toridas“ (C-386/16) und „Kreuzmayr“ (C-628/16) - aktueller Stand**

Im Mittelpunkt von grenzüberschreitenden Reihengeschäften - also Kettenlieferungen von mindestens Beteiligten, wobei der Liefergegenstand unmittelbar vom Ersten zum Letzten gelangt - steht bekanntlich die Zuordnung der Warenbewegung. Obgleich dem Reihengeschäft in der Praxis eine enorme Bedeutung zukommt, findet sich auf Unionsebene keine spezifische Regelung. Zwar entwickelte der deutsche Gesetzgeber in § 3 Abs. 6 S. 5 UStG nationale Vorgaben. Dennoch führen die fehlenden unionsrechtlichen Regelungen neben einer mangelnden Harmonisierung zu enormen Unsicherheiten bei grenzüberschreitenden Warenbewegungen. Als Folge dessen hat der EuGH bereits in fünf Fällen (EMAG Handel Eder OHG, Euro Tyre Holding, VSTR, Toridas, Kreuzmayr) Feststellungen hinsichtlich der Zuordnung der bewegten Lieferung getroffen.

Zunächst bestätigt der EuGH in seinem Urteil „Toridas“ die zuvor aufgestellten Grundsätze, wonach die innergemeinschaftliche Beförderung bei einem Reihengeschäft nur einer der Lieferungen (= bewegte Lieferung) zuzuordnen ist. Zur Klärung der Frage, welche der beiden Lieferungen als innergemeinschaftliche Beförderung anzusehen ist, hat eine umfassende Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls zu erfolgen. Sodann ist zu prüfen, ob der erste Abnehmer dem letzten Abnehmer die Verfügungsmacht vor der innergemeinschaftlichen Lieferung – folglich bereits im Abgangsland – verschafft hat. Zudem stellt der EuGH auf die sog. Absichtsbekundung beim Zwischenerwerb ab, wonach der erste Abnehmer den ersten Lieferer darüber zu informieren hat, wenn die Waren an einen Kunden in einem anderen EU-Mitgliedstaat weiterverkauft werden. Nur wenn beide Voraussetzungen erfüllt sind, handelt es sich bei der ersten Lieferung um die bewegte, steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Vice versa ist die zweite Lieferung als bewegte, steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung zu qualifizieren, wenn es an der Absichtsbekundung fehlt. Bei grammatischer Auslegung der Judikatur liegt die Vermutung nahe, dass diese als Gestaltungselement genutzt werden kann.

Im EuGH-Urteil „Kreuzmayr“ konnte der erste Lieferer mangels besserer Kenntnis nicht von einem Reihengeschäft ausgehen und behandelte den Umsatz an den ersten Abnehmer i.R. einer innergemeinschaftlichen Lieferung steuerfrei. In diesem Zusammenhang verneint der EuGH den Vertrauensschutz für den Fall, dass der Enderwerber (2. Abnehmer) aufgrund falscher Zuordnung durch den Zwischenhändler (1. Abnehmer) vom Vorsteuerabzug im Zuge der Anschlusslieferung Gebrauch machte. Das Recht auf Vorsteuerabzug bestünde nur für gesetzlich geschuldete, nicht für zu Unrecht ausgewiesene Steuer.

**Rechnungszweck: Identifizierung**

**Rechnung ist bloße formelle Voraussetzung**

**BFH schließt sich an**

**Fehlende Regelung für Reihengeschäfte im Unionsrecht.**

**EuGH-Urteil „Toridas“ v. 26.7.2017**

**Voraussetzung: Übergang der Verfügungsmacht UND**

**Absichtsbekundung**

**Absichtsbekundung als Gestaltungselement?!**

**EuGH-Urteil „Kreuzmayr“ v. 21.02.18**

**Kein Vertrauensschutz bei VoSt-Abzug.**

#### **Praxis-Tipp**

In Sachen Praktikabilität haben die beiden jüngeren Entscheidung des EuGH keinen Fortschritt gebracht. Es bleibt im Grunde bei der Empfehlung, den UStAE zu folgen, wenn man Divergenzen mit der Finanzverwaltung vermeiden will. Allerdings scheint der Unionsgesetzgeber die Dringlichkeit und Misslichkeit erkannt zu haben.

So findet sich im Rahmen des Mehrwertsteueraktionsplans in neuer Art. 138a MwSt-Syst-RL-E eine einheitliche Regelung mit abgrenzbaren Kriterien. „Quick-Fix“ neuen meiner gemeinschaftlichen Reihengeschäfte ist zum 1.1.19 geplant. Ein deutscher Gesetzesentwurf liegt derzeit noch nicht vor.

## 4. Vorstufenumsätze für die Seeschifffahrt und Luftfahrt

Vorstufenumsätze für die Luft- und Seeschifffahrt sind als umsatzsteuerfrei zu behandeln. Hierbei handelt es sich um Umsätze, die auf Umsatzstufen getätigt werden, die der eigentlichen Luft- oder Seeschifffahrt vorausgehen und für den Betrieb des Unternehmens oder nicht steuerbare oder steuerfreie Umsätze verwendet werden.

Beispiel: Ein Unternehmen verkauft Ventile an ein Unternehmen, das Reparaturen und Instandhaltungen an Schiffen vornimmt. Die Artikel sind zur Ausrüstung eines bestehenden Seeschiffes bestimmt. Das belieferte Unternehmen führt die Dienstleistungen (Einbau und andere Maßnahmen) für einen Betreiber eines Seeschiffes durch.

Bislang wurde diese Befreiung vom EuGH und der deutschen Finanzverwaltung sehr eng ausgelegt. Mit Entscheidung des EuGH vom 4.5.2017 (Rs. C-33/16(A)) und BMF-Schreiben vom 6.10.2017 und vom 5.9.2018(III C 3 – S 7155/16/10002) wurde die Gewährung der Steuerbefreiung nunmehr weiter gefasst und im Umsatzsteueranwendungserlass dokumentiert.

Nach der Neufassung erstreckt sich die Steuerbefreiung auch auf alle Lieferungen und sonstigen Leistungen auf den vorhergehenden Stufen (Vorstufenumsätze), wenn im Zeitpunkt der Leistungserbringung deren endgültige Verwendung für den Bedarf eines Seeschiffes feststeht und deren Verwendung nicht erst durch besondere Kontroll- und Überwachungsmaßnahmen festgestellt werden kann. Entsprechend dürften dann auch Lieferungen von Gegenständen zur Ausrüstung und Versorgung von Seeschiffen im Reihengeschäft, an deren Ende ein Betreiber eines Seeschiffes steht, von der Befreiung erfasst sein. Ebenso wird die Befreiung für Schiffsmakler und Agenten nicht mehr ausgeschlossen. Dadurch können auch Dienstleistungen im Bereich des Be- und Entladens eines Schiffs steuerfrei sein, auch wenn sie nicht unmittelbar an den Betreiber eines Schiffs, sondern auf einer vorhergehenden Stufe erbracht werden.

Als Nachweis sind analog die üblichen Buch- und Belegpflichten einer Ausfuhrlieferung zu erfüllen. Darüber hinaus ist aufzuzeichnen, für welchen Zweck der Gegenstand der Lieferung bestimmt ist. Soll der Zweck bei einem Dritten verwirklicht werden, müssen auch der Name und die Anschrift dieses Dritten aufgezeichnet sein. Bei Lieferung in das Lager des Auftragnehmers ist auch eine Bestätigung erforderlich, die dokumentiert, dass die Ware an den Betreiber des benannten Seeschiffes gelangt ist.

**Hinweis:** Die Steuerbefreiung ist keine Optionsmöglichkeit. Dies ist insbesondere im Hinblick auf die Haftung in Fällen des unberechtigten Steuerausweises zu beachten.

Der EuGH und das BMF haben die Steuerbefreiung für Luft- und Seeschifffahrt auf weitere (Vorstufen-) Umsätze ausgeweitet. Das hat zur Folge, dass künftig mehr Unternehmen mit dieser Befreiungsvorschrift in der Praxis zu tun haben.

## 5. Der neue Status des „zertifizierten Steuerpflichtigen“ und dessen künftige Rolle

Nach den Vorschlägen der EU-Kommission soll bis 2027 der Übergang zur einheitlichen Umsatzbesteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip und damit zu einem betrugssicheren, EU-weit einheitlichen Mehrwertsteuerraum gelingen. Auf dem Weg dorthin sind Provisorien für drängende Problemsachverhalte ab 2019 und eine Übergangsphase ab 2022 vorgesehen. Bei beidem soll dem neuen Status des „zertifizierten Steuerpflichtigen“, neu-deutsch: „Certified Taxable Person“ (kurz: CTP) eine bedeutende Rolle zukommen.

Der Zweck des neuen Status besteht darin zu bestimmen, wann künftig vorgesehene Vereinfachungsregeln angewendet werden dürfen. Dies betrifft u.a. die Einführung einer ein

**Quick-Fix zum innergemeinschaftliches Reihengeschäft?!**

**Vorstufenumsätze gehen den Umsätzen an die Luft- und Seeschifffahrt voran.**

**Befreiungsvorschrift wird künftig weiter ausgelegt**

**Verwendung muss im Zeitpunkt der Lieferung feststehen und leicht nachprüfbar sein**

**Buch- und Belegnachweis**

**Kein Wahlrecht**

**Zertifizierter Steuerpflichtiger („Certified Taxable Person“ –CTP)**

**COM(2017) 569 final: (u.a.) Art. 13a (neu) der MwStSystRL.**

heitlichen Regelung zu innergemeinschaftlichen Reihengeschäften (s.o. 3.a.E.) oder aber die Nutzung des Reverse Charge-Verfahrens bei innergemeinschaftlichen Lieferungen.

Der Status des CTP soll seitens der lokalen Steuerbehörden auf Antrag gewährt werden, wenn verschiedene Anforderungen erfüllt sind. Der EU-ansässige Antragsteller darf demnach keine schwerwiegenden oder wiederholten Verstöße gegen steuer- oder zollrechtliche Vorschriften sowie keine schweren Straftaten im Rahmen seiner Wirtschaftstätigkeit begangen haben. Zudem muss er ein hohes Maß an Kontrolle seiner Tätigkeiten und der Warenbewegungen sowie seine Zahlungsfähigkeit nachweisen können.

Die vorgenannten Anforderungen gelten als erfüllt, wenn dem Antragsteller bereits der zollrechtliche Status des „zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten“ gewährt worden ist. Hingegen kommen z.B. pauschalversteuernde Landwirte, Kleinunternehmer oder Unternehmer, die wegen steuerfreier Umsätze keinen Vorsteuerabzug haben, für den CTP-Status nicht in Betracht.

Die Kritik an der Einführung des CTP-Status' besteht vor allem darin, dass der erforderliche hohe Umstellungsaufwand kleinere und mittlere Unternehmen ausschließe. Diese Unternehmen seien regelmäßig nicht in der Lage, die benötigten personellen und materiellen Ressourcen zum Nachweis ihrer Redlichkeit bereitzustellen. Sie könnten daher in Verdacht geraten, weniger zuverlässige Geschäftspartner zu sein. Dies stelle eine Benachteiligung im grenzüberschreitenden Warenverkehr dar, was schließlich zu einer Wettbewerbsverzerrung führe.

Schlussendlich ist in der Einführung des Status' des CTP ein weiteres (diesmal EU-rechtliches) Mosaiksteinchen im Kontext einer allgemeinen Tendenz zu sehen: Tendenziell wird dem Steuerpflichtigen mehr und mehr Gelegenheit gegeben (oder: er damit zwangsbe-glückt), strukturiert Maßnahmen zu ergreifen und zu dokumentieren, um ein besseres Standing bei der finanzbehördlichen Risikoeinstufung zu erlangen. Einerseits ist dem zuzugeben, dass man wohl wegen der die Unternehmen und die Finanzämter zunehmend durchdringenden Digitalisierung faktisch nicht umhinkommt. Andererseits bleibt zu hoffen, dass seitens der Finanzbehörden bei der Anerkennung solcher Maßnahmen des Steuerpflichtigen (z.B. durch ein VAT Compliance Management System) nicht überdreht, sondern mit Augenmaß agiert wird.

## 6. Umsatzsteuerliche Behandlung von Bitcoin und anderen sog. virtuellen Währungen

Die Bezahlung von Leistungen erfolgt in der Praxis vermehrt durch sog. Bitcoin und andere virtuelle Währungen (z.B. Ethereum, Ripple), so dass sich der EuGH bereits im Urteil vom 22.10.2015 mit der Frage der umsatzsteuerlichen Behandlung des Umtausches dieser virtuellen Währungen zu befassen hatte. Das Thema wird vom BMF im Schreiben vom 27.02.2018 aufgegriffen.

Das BMF stellt klar, dass die virtuellen Währungen den konventionellen Währungen gleichzustellen sind, soweit diese als Zahlungsmittel vereinbart und auch ausschließlich als solche verwendet werden. Ausgenommen hiervon werden ausdrücklich Spiel- und Ingame-Währungen.

Hinsichtlich des Umtausches konventioneller Währung in Bitcoins und umgekehrt hat sich das BMF der EuGH-Rechtsprechung angeschlossen, wonach der Umtausch eine steuerbare, aber nach § 4 Nr. 8 Buchst. b UStG steuerfreie sonstige Leistung darstellt.

Darüber hinaus hat das BMF zur Verwendung der virtuellen Währungen Stellung genommen. Soweit nach dem Vorgenannten eine Gleichstellung erfolgt, stellt die Verwendung der Bitcoin zur bloßen Entgeltentrichtung keine steuerbare Leistung dar. Die Bemessung des entsprechenden Entgelts soll nach dem letzten veröffentlichten Verkaufskurs erfolgen, der vom Leistenden entsprechend zu dokumentieren ist.

Darüber hinaus nimmt das BMF noch zu bestimmten Folgefragen Stellung. Danach sollen die Tätigkeiten der sog. Miner, insbesondere die Zurverfügungstellung der entsprechen-

### Zweck des neuen Status' CTP

### Anforderung an den CTP

### Per se-Gewährung des CTP-Status' und Ausschlüsse

### Kritik an der Einführung des CTP-Status'

### VAT-/TCMS-Relevanz

### Bitcoin & Co.

### Gleichstellung virtueller Währungen

### Umtausch virtueller Währungen

### Verwendung virtueller Währungen

### Sonstige Leistung im Zusammenhang mit virtuellen Währungen

den Rechnerleistungen, nicht steuerbar sein. Demgegenüber sollen die Anbieter sog. Wallets (digitaler Geldbörsen) bei einer entsprechenden Entgeltvereinbarung eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung erbringen. Des Weiteren können nach Ansicht des BMF Handelsplattformen unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 Buchst. b UStG in Anspruch nehmen.

## 7. Kurz notiert... Neue Steuererklärungsfristen

Steuerpflichtige...	Abgabe der Steuererklärungen für Veranlagungszeiträume...	
	...bis 2017 (in 2018)	... ab 2018 (in 2019)
...OHNE Steuerberater	31.05. des Folgejahres	31.07. des Folgejahres
...MIT Steuerberater	31.12. des Folgejahres	28./29.02. des Folgejahres

## Kontakt & Anfragen

**Dr. Mario Wagner**  
Steuerberater · Partner  
mario.wagner@schomerus.de

Tel. Sekretariat:  
040 / 37 601 - 2387 (Frau Dietmann)  
040 / 37 601 - 2405 (Frau Küster)

Schomerus & Partner mbB  
Steuerberater · Rechtsanwälte  
Wirtschaftsprüfer

Deichstraße 1  
20459 Hamburg

Telefon 040/3 76 01-00  
Telefax 040/3 76 01-199

info@schomerus.de  
www.schomerus.de

Partnerschaft mbB  
Amtsgericht Hamburg PR 361

### Haftungsausschluss

Dieses Rundschreiben ersetzt keine rechtliche Beratung im Einzelfall. Wir übernehmen mit der Herausgabe und Übersendung dieses Rundschreibens keine Haftung.

Verantwortlich für den Inhalt: Dr. Mario Wagner

Stand: 06.09.2018