

2 / 2018

Umsatzsteuer

Newsletter zur Umsatzsteuer und anderen Verkehrsteuern

/ Haftung des Onlineplattformbetreibers

/ Briefkastenadresse bzw. Domiziladresse auf Rechnungen

/ Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft für
Beteiligungserwerb bei steuerpflichtig erbrachten
Vermietungsleistungen an Tochtergesellschaften



Liebe Leserin, lieber Leser,

wir dürfen Ihnen unser neues Newsletter-Format präsentieren, das wir (neben Blog-Beiträgen) künftig verwenden werden. Durch die neue Optik sollten einzelne Beiträge übersichtlicher auffindbar sein.

In den letzten Monaten hat nicht nur der Gesetzgeber seine Lethargie beendet. Folglich enthält unsere umsatzsteuerliche Information Themen und Hinweise, die gesetzgeberisch umgesetzt worden sind (z.B. Haftung von Onlineplattformbetreibern), die aus der Feder der Finanzverwaltung stammen (z.B. Abschaffung des „Pommes“-Erlasses) und aus der aktuellen Rechtsprechung der Finanzgerichte hervorgehen (z.B. zu innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften).

Viel Vergnügen bei der Lektüre! Sprechen Sie mich bitte gern bei Fragen an.

Abschließend wünsche ich Ihnen eine besinnliche Weihnachtszeit und einen guten Start ins neue Jahr!

Dr. Mario Wagner
Steuerberater · Partner

Inhalt

- 3 /** Haftung des Onlineplattformbetreibers
- 4 /** Verwendung von UStIdNr. im innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft und Berichtigung einer Zusammenfassenden Meldung
- 5 /** Mehrwertsteuermaßnahmenpaket beschlossen
- 5 /** Briefkastenadresse bzw. Domiziladresse auf Rechnungen
- 6 /** Bundesfinanzministerium schafft Pommes-Erlass ab
- 7 /** Umsetzung der „Gutschein-Richtlinie“
- 8 /** Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft für Beteiligungserwerb bei steuerpflichtig erbrachten Vermietungsleistungen an Tochtergesellschaften
- 8 /** Kein Vorsteuerabzug für betrieblichen Luxusportwagen
- 9 /** Umsatzsteuer für Anzahlungen im Zusammenhang mit Bauleistungen: Wann geht die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger über?
- 10 /** Leistungszeitpunkt einer Rechnung kann sich aus Ausstellungsdatum ergeben
- 11 /** Gebrauchtwagenhändler umsatzsteuerliche Kleinunternehmer?

Haftung des Onlineplattformbetreibers

Gesetz zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs beim Handel mit Waren im Internet

Aufgrund der hohen Steuerausfälle beim Handel mit Waren im Internet (insbesondere im B2C Bereich) wurde bereits 2017 von der EU-Kommission eine Reform des E-Commerce zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung über Online-Marktplätze beschlossen. Die Einführung soll schrittweise EU-weit bis zum 2021 erfolgen.

In Deutschland werden die Steuerausfälle aus den Online-Verkäufen im dreistelligen Millionenbereich geschätzt. Sie werden insbesondere dadurch verursacht, dass die in Drittstaaten ansässige Unternehmen in Deutschland nicht umsatzsteuerlich registriert sind und oft für Umsätze, die in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig sind (Ort der Leistung in Deutschland) keine Umsatzsteuer abführen. Daher greift die Bundesregierung mit dem „Gesetz zur Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs beim Handel mit Waren im Internet...“ auf nationaler Ebene dem EU-weiten Vorhaben vor. Das Gesetz soll voraussichtlich im Dezember endgültig verkündet werden. Die neue Regelung soll bundesweit ab Januar 2019 gelten und umfasst die folgenden Kernelemente:

- Alle Betreiber elektronischer Marktplätze sollen dazu verpflichtet werden, bestimmte Daten von Verkäufern zu erfassen und auf Aufforderung an das zuständige Finanzamt zu übermitteln. Zu diesen Daten zählen u.a. Name, vollständige Anschrift, Steuernummer, Versand- und Lieferadresse, Zeitpunkt und Höhe des Umsatzes (bei Privatverkäufen: Geburtsdatum).
- Die Betreiber sollen für nicht entrichtete Steuern aus im Inland beginnenden oder endenden Lieferungen haften, die über den eigenen elektronischen Marktplatz rechtlich begründet wurden. Hiervon können sie sich befreien, wenn sie gewisse Aufzeichnungspflichten erfüllen oder steuerunehrliche Händler von ihrem Marktplatz ausschließen.

Als Positivnachweis der ordnungsgemäßen steuerlichen Registrierung eines Händlers in Deutschland gilt künftig die sog. „Erfassungsbescheinigung“, die das zuständige Finanzamt auf Antrag des Onlinehändlers (!) ausstellt. Beantragen Onlinehändler aus Staaten, die nicht der EU oder dem EWR angehören, die Bescheinigung, ist der Antrag zwingend mit der Benennung eines Empfangsbevollmächtigten in Deutschland zu verbinden. Vorgeesehen ist, dass das Bundeszentralamt für Steuern dem Betreiber eines elektronischen Marktplatzes im Wege einer elektronischen Abfrage Auskunft über die dort gespeicherte Bescheinigung erteilt. Bis zur Einführung dieses Abfrageverfahrens wird die Bescheinigung jedoch übergangsweise dem Onlinehändler vom zuständigen Finanzamt in Papierform erteilt.

Das Gesetz ist eine deutliche Kampfansage der Bundesregierung an die Unregelmäßigkeiten im Onlinehandel. Der Ansatz geht wegen des Einbezugs von reinen Inlandslieferungen sogar über das Ziel der EU-weit geplanten Maßnahmen hinaus (Überschießende Regulierung?).

HINWEIS

Für Onlinehändler mit Absatzmarkt in Deutschland ist jedenfalls klar, dass sie nach Verkündung des Gesetzes die Erfassungsbescheinigung beantragen und nach Erteilung den Marktplatzbetreibern proaktiv vorlegen sollten. Ansonsten droht ihnen über die Mitteilung an den Marktplatzbetreiber ein Ausschluss vom Handel.

Verwendung von UStIdNr. im innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft und Berichtigung einer Zusammenfassenden Meldung

Dem Urteil des Europäischen Gerichtshof (EuGH) vom 19.04.2018 lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der in Deutschland registrierte Unternehmer führte als mittlerer Unternehmer innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte (Deutschland, Österreich, Tschechische Republik) unter seiner österreichischen UStIdNr. aus. Die von ihm in Österreich zunächst abgegebene Zusammenfassende Meldung enthielt keinen Hinweis auf das Vorliegen innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte. Diese Zusammenfassenden Meldungen korrigierte der Steuerpflichtige später entsprechend.

Nach Ansicht des österreichischen Gerichts liege kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft und damit keine Verschiebung der Steuerpflicht für den innergemeinschaftlichen Erwerb auf den letzten Abnehmer vor, wenn der mittlere Unternehmer im Abgangsstaat (Deutschland) steuerlich registriert ist, auch wenn er für die Lieferung die UStIdNr. eines anderen Mitgliedstaates (Österreich) verwendet.

Dieser engen Auslegung widerspricht der Europäische Gerichtshof im Hinblick auf Sinn und Zweck der entsprechenden Regelung. Bei einem Steuerpflichtigen mit UStIdNr. aus verschiedenen Mitgliedstaaten ist allein auf die für die Umsätze tatsächlich verwendete UStIdNr. abzustellen, so dass im Urteilsfall ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vorliege.

Auch die ursprünglich abgegebenen fehlerhaften Zusammenfassenden Meldungen bzw. die verspätete Abgabe der ordnungsgemäßen Zusammenfassenden Meldungen führen nach Ansicht des Europäischen Gerichtshofs nicht zur Versagung der Steuerfreiheit, da es sich insoweit lediglich um eine formelle und nicht materielle Voraussetzung der maßgebenden Befreiungsvorschrift handelt.

Damit ist den Mitgliedstaaten die Versagung der Steuerbefreiung allein aufgrund der fehlerhaften bzw. verspätet abgegebenen Zusammenfassenden Meldung untersagt, es sei denn, es handelt sich um einen Fall der Steuerhinterziehung oder es wird der sichere Nachweis des Vorliegens der materiellen Voraussetzungen verhindert. Die Abgabe einer fehlerhaften bzw. verspäteten Zusammenfassenden Meldung kann jedoch mit der Auferlegung sonstiger Pflichten (z. B. Geldbußen) sanktioniert werden.

AUSBLICK

Das Urteil des Gerichts dürfte künftig anders ausfallen, wenn ab 2020 im Rahmen der sog. "Quick Fixes" (s.u.) die Zusammenfassende Meldung tatbestandliches Merkmal für die Steuerfreiheit wird.

Mehrwertsteuermaßnahmenpaket beschlossen

Am 2. Oktober 2018 wurden vom Rat der Europäischen Union für Wirtschaft und Finanzen (ECOFIN) zahlreiche Maßnahmen beschlossen, die zu einer „Verbesserung“ des derzeitigen Mehrwertsteuersystems beitragen sollen. Die beschlossenen Maßnahmen sollen Problembe- reiche des geltenden Rechts bis zur Einführung eines endgültigen Mehrwertsteuersystems schnellstmöglich beseitigen.

Nachfolgend finden Sie die aus unserer Sicht wichtigsten Maßnahmen, welche vom ECOFIN beschlossen wurden:

Quick-Fixes zum 01. Januar 2020

Bis zur Einführung des geplanten endgültigen Mehrwertsteuersystems sollen neue EU-einheitliche Regelungen für Konsignationslager, Reihengeschäfte eingeführt werden.

Ferner sollen die USt-IdNr. und die Zusammenfassende Meldung zu materiellen Voraussetzungen für die Steuerfreiheit in-nergemeinschaftlicher Lieferungen werden.

Anfang 2018 war u. a. noch geplant den sog. zertifizierten Steuerpflichtigen einzuführen – von seiner Einführung wurde jedoch Abstand genommen. Sämtliche Neuregelungen sollen zum 01.01.2020 in Kraft treten.

Generelles Reverse-Charge-Verfahren

Jährlich erleiden einzelne EU-Staaten beträchtliche finanzielle Schäden aufgrund von Mehrwertsteuerbetrugsmaßnahmen. In Folge dessen wurde überdies vom ECOFIN beschlossen, den am stärksten betroffenen Mitgliedstaaten das Recht einzuräumen, vorübergehend die generelle Anwendung des sog. Reverse-Charge-Verfahrens (= Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger) einzuführen. Es ist beabsichtigt diese Maßnahme bis zum 30.06.2022 zu befristen.

Briefkasten- bzw. Domizil- adresse auf Rechnungen

Das Thema Briefkastenadresse auf Rechnungen ist nicht neu. Den letztenendlichen Durchbruch brachte die EuGH-Entscheidung v. 15.11.2017.

Die o.g. Entscheidung beschäftigte sich konkret mit der Frage in wie weit das Rechnungsmerkmal „vollständige Anschrift“ auch eine wirtschaftliche Tätigkeit unter der entsprechenden Anschrift des leistenden Unternehmers notwendig mache?

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) lehnte das Erfordernis der wirtschaftlichen Tätigkeit unter Hinweis auf den Wortlaut der MwStSystRL dahingehend ab, dass der Begriff „Anschrift“ weit zu fassen sei und Deutschland mit § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG keine strengeren Anforderungen als die MwStSystRL stellen dürfe. Es genüge vielmehr jede Art von Anschrift (und damit auch eine Briefkastenanschrift), sofern der Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar sei. Im Übrigen stelle eine Domizilanschrift darüber hinaus kein alleiniges Indiz für die Annahme einer Umsatzsteuerhinterziehung dar; eine „derartige“ Anschrift somit nicht automatisch zur Bösgläubigkeit und damit zu weiteren Überprüfungspflichten seitens des Leistungsempfängers führen müsse.

Bundesfinanzministerium schafft Pommes-Erlass ab

Das Bundesfinanzministerium streicht mit Schreiben vom 23.04.2018 den sog. Pommes-Erlass. Als Grund nennt das Bundesfinanzministerium die Vermeidung des Risikos von Steuerausfällen. Die Änderung ist auf alle offenen Fälle anwendbar. Den deutschen Abnehmern räumt das Bundesfinanzministerium für den Vorsteuerabzug eine Übergangsfrist bis 31.12.2018 ein.

Beliefert ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Lieferant Unternehmer in Deutschland, liegt grundsätzlich eine innergemeinschaftliche Lieferung vor. Ein innergemeinschaftliches Verbringen und eine anschließende Inlandslieferung sind grundsätzlich zumindest dann ausgeschlossen, wenn für den Lieferanten zum Zeitpunkt der Versendung im Ausland feststeht, wer der Abnehmer ist.

Die Finanzverwaltung ließ in der Vergangenheit jedoch eine solche Behandlung der Umsätze aus Vereinfachungsgründen unter bestimmten Voraussetzungen zu. Den Namen „Pommes-Erlass“ erhielt die Regelung aufgrund des erläuternden Beispiels im UStAE, in dem ein niederländischer Lieferant deutsche Abnehmer mit Pommes belieferte.

Danach konnte der Lieferant seine Lieferungen gegenüber deutschen Kunden bisher mit deutscher Umsatzsteuer abrechnen. Die Vereinfachung ist vor allem bei kleineren Kunden hilfreich, die keine Erfahrungen mit dem Warenbezug aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet haben. Außerdem können die Lieferanten in gewissem Umfang die Herkunft der gelieferten Gegenstände verschleiern, da auf der Rechnung lediglich die deutsche USt-IdNr. des Lieferanten und nicht die des tatsächlichen Abgangslandes genannt werden muss.

Das Bundesfinanzministerium streicht den Pommes-Erlass ersatzlos aus dem UStAE. Steht der Abnehmer der Lieferung bereits zum Zeitpunkt der Versendung fest, ist die Lieferung stets als innergemeinschaftliche Lieferung zu behandeln. Dies gilt grundsätzlich für alle noch offenen Fälle. Allerdings gewährt das Bundesfinanzministerium für den Vorsteuerabzug deutscher Abneh-

mer eine Übergangsfrist bis 31.12.2018. Bis zu diesem Zeitpunkt beanstandet es die deutsche Finanzverwaltung nicht, wenn die Abnehmer aus Rechnungen auf Grundlage des bisherigen Pommes-Erlasses Vorsteuern geltend machen.

Das Bundesfinanzministerium entzieht mit der Streichung des Pommes-Erlasses der vereinfachten Abrechnung grundsätzlich mit sofortiger Wirkung die Rechtsgrundlage (auch für in der Vergangenheit liegende, noch offene Umsätze!).

HINWEIS

Betroffene Unternehmen müssen schnellstmöglich Fälle des Pommes-Erlasses identifizieren und ihre Abrechnungspraxis ändern. Für die Abnehmer dürfte dies in vielen Fällen kaum zu bewerkstelligen sein. Schließlich sind sie in der Vergangenheit von ihrem Lieferanten bewusst im Unklaren darüber gelassen worden, ob ein Fall des Pommes-Erlasses vorliegt. Im Zweifel sollten Unternehmer ihre im Ausland ansässigen Lieferanten kontaktieren, um zu klären, ob die Rechnungen des Lieferanten unter den Pommes-Erlass fallen. Denn spätestens mit Ablauf der Übergangsfrist liegt das Risiko ganz überwiegend nicht beim ausländischen Lieferanten, sondern beim deutschen Abnehmer. Dieses Risiko besteht dann insbesondere darin, dass die an den Lieferanten gezahlte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abgezogen werden darf.

Umsetzung der „Gutschein-Richtlinie“

Die Gutschein-Richtlinie (RL EU 2016/1065) soll im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2018 in nationales Recht umgesetzt werden. Die wesentlichen Regelungen zum Gutschein werden sich in § 3 Absatz 13 bis 15 des Umsatzsteuergesetzes befinden. Durch die neuen Vorschriften wird die umsatzsteuerliche Behandlung von sog. Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen EU-einheitlich geregelt. Die neuen Regelungen sollen auf Gutscheine Anwendung finden, die nach dem 31. Dezember 2018 ausgestellt werden.

Zukünftig wird die Begrifflichkeit des „Gutscheins“ gesetzlich definiert: Als Gutscheine im umsatzsteuerlichem Sinn wird ein Instrument angesehen,

1. bei dem die Verpflichtung besteht, es als (teilweise) Gegenleistung für eine Leistung anzunehmen und
2. bei dem der Leistungsgegenstand oder die Identität des leistenden Unternehmens entweder auf dem Instrument selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen, einschließlich der Nutzungsbedingungen, angegeben sind.

Nicht zu den Gutscheinen gehören sog. Preisnachlass- und Erstattungsgutscheine. Damit fallen Gutscheine oder Coupons, die zu Rabatten oder Vergütungsansprüchen berechtigen, nicht unter die neuen Regelungen.

Der umsatzsteuerliche Gutschein wird durch den Gesetzgeber in Einzel- und Mehrzweckgutscheine unterteilt. Für beide Kategorien gelten jeweils unterschiedliche Rechtsfolgen:

Als Einzweckgutscheine gelten Gutscheine, bei dem der Liefer- bzw. der Leistungsort und die geschuldete Umsatzsteuer für die im Gutschein verkörperte Leistung zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins bereits feststehen. Damit umfasst der Einzweckgutschein vor allem bereits konkretisierte Leistungen. Ein mögliches Beispiel ist die Ausgabe eines Gutscheins einer Autowaschstraße, der zu einer viermaligen Autowäsche berechtigt.

Für Einzweckgutscheine gilt die umsatzsteuerliche Fiktion, dass bereits die Übertragung des Gutscheins als Ausführung der im Gutschein verkörperten Leistung gilt. Umsatzsteuerliche Konsequenzen sind daher bereits bei Abgabe des Gutscheins zu ziehen. Wird der Einzweckgutschein nicht durch den eigentlichen Leistenden, sondern durch einen Dritten an den Kunden übertragen, ist wie folgt zu unterscheiden:

- Tritt der Dritte im eigenen Namen auf, kommt es zu einer Leistungskette. Durch die Übertragung des Gutscheins auf den Kunden erbringt der Dritte die im Gutschein verkörperte Leistung.
- Tritt der Dritte dagegen unter fremden Namen als Vermittler auf, schuldet nicht der Vermittler, sondern derjenige, in dessen Namen der Gutschein verkauft worden ist, die Umsatzsteuer für die im Gutschein verkörperte Leistung.

Als Mehrzweckgutscheine gelten alle Gutscheine, die nicht die Voraussetzungen für Einzweckgutscheine erfüllen.

Die Ausgabe eines Mehrzweckgutscheins, unterliegt – anders als bei dem Einzweckgutschein – noch nicht der Umsatzsteuer. Zu umsatzsteuerlichen Konsequenzen kommt es erst bei Ausführung der im Gutschein verkörperten Leistung. Hierunter dürften vor allen Wertschecks fallen, bei denen die Art der Leistung oder der Leistungsort noch nicht vorgegeben ist.

HINWEIS

Im Ergebnis ist gesetzliche Klarstellung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen zu begrüßen. Betroffene Unternehmen sollten prüfen, ob die derzeitige Behandlung von Gutscheinen mit den zukünftigen Regelungen übereinstimmt. In der Praxis kann es zu Überraschungen kommen. Ob das Bundesfinanzministerium im angekündigten Erläuterungsschreiben eine Übergangsfrist zulassen wird, ist daher fraglich. Hier verschafft das in Aussicht gestellte Verwaltungsschreiben hoffentlich Abhilfe. Bis dahin erscheint es in Grenzfällen empfehlenswert, auf Einzweckgutscheine zu verzichten.

Vorsteuerabzug einer Holdinggesellschaft für Beteiligungserwerb bei steuerpflichtig erbrachten Vermietungsleistungen an Tochtergesellschaften¹

Eine Holding, deren Zweck sich auf das Halten und Verwalten gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen beschränkt und die keine Leistungen gegen Entgelt erbringt (sog. Finanzholding), ist nicht Unternehmer im Sinne des § 2 UStG. Demgegenüber ist eine Holding, die im Sinne einer einheitlichen Leitung aktiv in das laufende Tagesgeschäft ihrer Tochtergesellschaften eingreift (sog. Führungs- oder Funktionsholding), unternehmerisch tätig.

Wird eine Holding nur gegenüber einigen Tochtergesellschaften geschäftsleitend tätig, während sie Beteiligungen an anderen Tochtergesellschaften lediglich hält und verwaltet (sog. gemischte Holding), hat sie sowohl einen unternehmerischen als auch einen nichtunternehmerischen Bereich.

Vorsteuern, die im Zusammenhang mit den im unternehmerischen Bereich gehaltenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen anfallen, sind unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG abziehbar. Hält der Unternehmer (z. B. eine gemischte Holding) daneben auch gesellschaftsrechtliche Beteiligungen im nichtunternehmerischen Bereich, sind Eingangsleistungen, die sowohl für den unternehmerischen Bereich als auch für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen werden (z. B. allgemeine Verwaltungskosten der Holding, allgemeine Beratungskosten, Steuerberatungskosten usw.) für Zwecke des Vorsteuerabzugs aufzuteilen.

Eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S. einer Führungs- bzw. Funktionsholding ist u.a. gegeben beim Erbringen von administrativen,

buchführerischen, finanziellen, kaufmännischen, der Informatik zuzuordnenden und technischen Dienstleistungen der Holdinggesellschaft für ihre Tochtergesellschaften (nicht abschließende Aufzählung).

Die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) ist dahin auszulegen, dass eine steuerpflichtige, nachhaltige gegen Entgelt erbrachte Vermietung durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaft einen „Eingriff in die Verwaltung“ der Tochtergesellschaft darstellt, der als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen ist, so dass ein Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen im Rahmen eines Beteiligungserwerbs gegeben ist.

Ausnahmefall missbräuchliche Praxis: Nach ständiger Rechtsprechung kann das Recht auf Vorsteuerabzug versagt werden, wenn aufgrund der objektiven Sachlage feststeht, dass es in betrügerischer Weise oder missbräuchlich geltend gemacht wird.

Ein Recht auf Vorsteuerabzug aus Leistungen im Zusammenhang mit dem Einwerben von Kapital zur Anschaffung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung besteht für den Unternehmer (insbesondere für eine Holding) jedoch **nicht**, soweit das eingeworbene Kapital in keinem Verhältnis zu der im unternehmerischen Bereich gehaltenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligung steht, oder wenn die Umsätze, die dieses Recht begründen sollen, eine missbräuchliche Praxis darstellen.

Kein Vorsteuerabzug für betrieblichen Luxusportwagen

Im konkreten Sachverhalt erwarb ein Gebäudereinigungsunternehmen einen Lamborghini Aventador LP 700-4 zum Preis von EUR 250.819,99 und überließ ihn – zur Kundenakquise im Bereich der Sportwagenbranche – seinem Geschäftsführer.

Gem. dem Urteil vom FG Hamburg² ist der Vorsteuerabzug regelmäßig zu versagen, wenn ein Luxusportwagen angeschafft wird, der nahezu ausschließlich vom Geschäftsführer genutzt und ein besonderes,

¹ EuGH-Urteil vom 05.07.2018, DStR 2018, 1713

² FG Hamburg v. 12.4.18 (2 V 10/18)

ausnahmsweise anzuerkennendes betriebliches Interesse nicht dargelegt wird. Der vorbezeichnete Fall war Streitgegenstand einer Umsatzsteueronderprüfung. Ein weitaus größerer Teil von ähnlich gelagerten Fallgestaltungen dürfte sich i.R. von Betriebsausgabenabzugsverbots gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 7 EStG ergeben. Nach h.M. besteht ein Gleichauf zwischen der umsatzsteuerlichen und der einkommensteuerlichen Würdigung. Daraus folgt eine Analogie hinsichtlich der unternehmerisch veranlassten Aufwendungen – der Einordnung „dem Grund nach“.

Anberaumtes Ziel der Neufassung der Norm des § 4 Abs. 5 EStG in 1953 (§ 4 Abs. 4 EStG a.F.) war die Bekämpfung „offensichtliche[r] Auswüchse bei der Betriebsausgabengestaltung“.

Die Frage der Unangemessenheit des Aufwands kann nicht durch das Gesetz beantwortet werden und unterliegt grds. auch keiner Angemessenheitskontrolle. Die Rechtsprechung hat jedoch Beurteilungskriterien entwickelt, wonach insbesondere unter Berücksichtigung von Gewinn und Umsatz darauf abzustellen ist, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer den Aufwand angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten ebenfalls auf sich genommen hätte.

Diesem Beurteilungsmaßstab schloss sich das FG Hamburg an und nannte im vorliegenden Fall neben der Größe des Unter-

nehmens, der Höhe des längerfristigen Umsatzes und Gewinns, vornehmlich die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg. Speziell für letzteres Kriterium konnte der Beklagte im Urteilsfall nicht glaubhaft machen, dass die Nutzung des Luxusfahrzeugs durch den Geschäftsführer zur Kundenakquise erforderlich war. Zudem stünden die Anschaffungskosten in Relation zum Betriebsergebnis (2016: EUR 86.420,04; 2017: EUR 108.394,89) in einem deutlichen Missverständnis.

Daher erwies sich gem. FG Hamburg der streitige Aufwand nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als unangemessen.

FAZIT

Das Urteil des FG Hamburg überrascht weder in der Sache, noch bzgl. der Argumentation. Vielmehr verweist es auf die seit Jahren herrschende Auffassung des BFH. Praktische Bedeutung hat das Abzugsverbot insbesondere bei hochpreisigen Wirtschaftsgütern. Neben der teilweisen Versagung des Vorsteuerabzugs können auch die für den ertragsteuerlichen Bereich relevanten Anschaffungskosten bzw. der Werteverzehr in Form der AfA – nach Wortlaut des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 7 EStG („soweit“) nur in Höhe der angemessenen Aufwendungen – steuermindernd berücksichtigt werden.

Umsatzsteuer für Anzahlungen im Zusammenhang mit Bauleistungen: Wann geht die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger über?

Führt ein Unternehmer Bauleistungen an einen anderen Unternehmer aus und erbringt der andere Unternehmer selbst nachhaltig Bauleistungen, schuldet der andere Unternehmer als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer. Die Rechnung ist ohne Umsatzsteuerausweis auszustellen und mit einem Hinweis auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger zu versehen.

Das Bundesfinanzministerium hat für diese Fälle mit Schreiben vom 18.05.2018 die Regelungen zur Umsatzsteuer auf Anzahlungen geändert. Falls die Voraussetzungen für den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Vereinnahmung der Anzahlung noch nicht vorliegen, schuldet der

leistende Unternehmer die Umsatzsteuer. Wenn der Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Leistungserbringung die Voraussetzungen für den Übergang der Steuerschuldnerschaft dagegen mittlerweile erfüllt, bleibt die bisherige Besteuerung der Anzahlungen beim leistenden Unternehmer weiterhin bestehen. Der Leistungsempfänger kann einen ggf. bereits geltend gemachten

Vorsteuerabzug auf Grund der Anzahlung unverändert bestehen lassen.

Die Änderung tritt mit sofortiger Wirkung für alle offenen Sachverhalte in Kraft. Es wird aber nicht beanstandet, die bisherige Fassung für bis zum 31.12.2018 geleistete Anzahlungen anzuwenden.

HINWEIS

Das Bundesfinanzministerium-Schreiben hat zur Folge, dass jeweils gesondert für die Anzahlungen und die Schlussrechnung zu prüfen ist, wer Steuerschuldner ist. Eine einheitliche Behandlung ist nicht vorgesehen, so dass Anzahlungsrechnungen nicht nachträglich an die Besteuerung in der Schlussrechnung anzupassen sind.

Leistungszeitpunkt einer Rechnung kann sich aus Ausstellungsdatum ergeben

Der Bundesfinanzhof hat sich im Urteil vom 1. März 2018 mit der Frage beschäftigt, ob ein Vorsteuerabzug möglich ist, wenn eine Rechnung nicht alle erforderlichen gesetzlichen Pflichtangaben enthält. Fraglich waren insbesondere der anzugebende Leistungszeitpunkt sowie die Leistungsbezeichnung.

Im zu Grunde liegenden Urteilsfall hatte das zuständige Finanzamt den Vorsteuerabzug aus einer Vielzahl von Rechnungen, bei denen es unter anderem um den Erwerb von PKW ging, verwehrt. Die Rechnungen enthielten keine Angaben zur Steuernummer des leistenden Unternehmens sowie zum Teil nur unzureichende Leistungsbeschreibungen wie „Werbungskosten (lt. Absprache)“, „Akquisitionsaufwand“ oder „Überführungs- und Reinigungskosten“. Auch das jeweilige Leistungsdatum ging aus den Rechnungen nicht hervor.

Die Angabe der Steuernummern wurden nachträglich nachgeholt. Das Finanzamt ging jedoch davon aus, dass der Vorsteuerabzug dann erst für das Jahr der Berichtigung zustünde.

Der Bundesfinanzhof dagegen stellt in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs klar, dass eine rückwirkende Rechnungsberichtigung immer dann möglich ist, wenn die ursprüngliche Rechnung mindestens Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zum Entgelt und zur gesondert auszuweisenden Umsatzsteuer sowie eine Leistungsbeschreibung enthält. Die fehlenden Steuernummern konnten also nachträglich mit Rückwirkung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung berichtigt werden. Eine solche Berichtigung kann bis zum Ende der letzten mündlichen Verhandlung im finanzgerichtlichen Verfahren erfolgen.

Die Rechnungen mit unzureichenden Leistungsbeschreibungen dagegen wurden nicht berichtigt und berechtigten damit auch nicht nachträglich zum Vorsteuerabzug.

Hinsichtlich des nicht angegebenen Leistungszeitpunkts dagegen erkannte das Gericht überhaupt keinen Mangel: Gemäß Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung kann als Zeitpunkt auch der Kalendermonat angegeben werden, in dem die Leistung erbracht worden ist. Dieser kann sich aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben, wenn nach den Verhältnissen des Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung im gleichen Monat ausgeführt worden ist. Dieses sei insbesondere bei einmaligen Liefervorgängen über PKW branchenüblich. Bei einer Überprüfung des Vorsteuerabzugs seien die erforderlichen Rechnungsangaben entsprechend auszulegen.

HINWEIS

Da die Versagung des Vorsteuerabzugs aus formalen Gründen bei Betriebsprüfungen zu den häufigsten Feststellungen gehört kann die Kenntnis dieses Urteils im Einzelfall hilfreich sein.

Gebrauchtwagenhändler umsatzsteuerliche Kleinunternehmer?

Konkret ist die Frage anhängig, wie sich der Gesamtumsatz bei der Kleinunternehmerregelung im Fall einer Differenzbesteuerung nach § 25a UStG ermittelt. Fraglich ist, ob die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) dahingehend auszulegen ist, dass in diesem Fall nur auf die Differenzumsätze (Handelsspanne) und nicht auf die Gesamteinnahmen abzustellen ist.³

Die Problematik dieser Fragestellung entsteht durch das „Aufeinanderlegen“ der Norm der Differenzbesteuerung (Art. 315 MwStSystRL; national: § 25a UStG) sowie der durch den europäischen Gesetzgeber als "Kann"-Vorschrift ausformulierten Regelung hinsichtlich des Kleinunternehmers findet (Art. 288 MwStSystRL national: § 19 UStG)

Während bei letzterer Regelung insbesondere der ökonomische Gedanke im Vordergrund steht – es handelt sich um eine Vereinfachungsregelung dergestalt, dass Unternehmer unter einer bestimmten Umsatzgrenze zur Nichterhebung optieren können – besteht bei Vorliegen der entsprechenden Voraussetzungen eine Pflicht zur Anwendung der Differenzbesteuerung.

Zunächst ist festzuhalten, dass die Differenzbesteuerung die Anwendung der Kleinunternehmerregel nicht ausschließt. Insoweit findet die Vereinfachungsregelung dem Grunde nach Anwendung. Streitig ist lediglich, was die Bemessungsgrundlage des Umsatzes darstellt. Gemäß Auffassung der Finanzverwaltung bestimmt sich der Gesamtumsatz nach dem vereinnahmten Entgelt und nicht nach dem Differenzbetrag. Das FG Köln (9 K 667/14) ist in erster Instanz jedoch zu einem anderen Ergebnis gekommen. Nach Auslegung der Richter sei für die Ermittlung des Gesamtumsatzes nach § 19 UStG lediglich die Handelsspanne/Marge heranzuziehen. Zu diesem Ergebnis neigt auch der BFH, wenngleich er es wegen Zweifel an der zutreffen-

den Auslegung Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie für erforderlich hält, den EuGH um eine Vorabentscheidung zu ersuchen.

Gem. Art. 288 Nr. 1 MwStSystRL ist die Bemessungsgrundlage des Umsatzes der Betrag der Lieferungen soweit diese besteuert werden, demgemäß nicht steuerfrei. Beschränkt wird der Umfang der Besteuerung durch die klare Definition des Art. 315 MwStSystRL, wonach die Differenz (Handelsspanne) des steuerpflichtigen Wiederverkäufers der Unterschied zwischen dem Verkaufspreis und dem Einkaufspreis des Gegenstands ist.

Im deutschen Umsatzsteuergesetz wurde die Formulierung aus der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie nicht übernommen. Der in § 19 Abs. 1 S. 1 UStG normierte, für die Umsatzgrenze maßgebliche Umsatz, ist der nach vereinnahmten Entgelten bemessene Gesamtumsatz. Der nationale Gesetzgeber unterscheidet folglich nicht zwischen einer bereits erfolgten „Vor“-Belastung mit Umsatzsteuer.

Analysiert man die in nationalen Recht durch den europäischen Gesetzgeber umgesetzte Intention in den Fällen, in denen die Differenzbesteuerung **keine** Anwendung findet wird deutlich, dass dies für Fälle gilt, in denen der Liefergegenstand durch die Steuerbefreiung auf der Vorstufe in vollem Umfang von der Umsatzsteuer entlastet wurde. Folglich sind jene Veräußerungsvorgänge der Regelbesteuerung zu unterwerfen, um eine vollständige Belastung herzustellen. Wurde der Umsatz jedoch bereits über die Wertschöpfungskette hinweg mit Umsatzsteuer „vor“belastet – was ganz offensichtlich beim Erwerb des PKWs durch einen Nichtunternehmer geschehen ist – kann zur Wahrung des Neutralitätsgedankens beim Weiterverkauf des Fahrzeugs durch den Gebrauchtwagenhändler die Besteuerung lediglich für den Mehrwert erfolgen, folglich für die Handelsspanne.

HINWEIS

Es bleibt abzuwarten, wie sich der EuGH zu dieser Vorlagefrage äußern wird. U.E. kann es unter Berücksichtigung des Unionsrechts keine Abweichung zur Auffassung des FG Köln bzw. des BFH geben. Folglich hätte der deutsche Gesetzgeber die nationale Norm des § 19 UStG anzupassen, streng genommen Art. 288 Nr. 1 MwStSystRL im Wortlaut zu übernehmen. Entgegen der Verwaltungsansicht kann die vereinfachende Kleinunternehmerregelung von einem größeren Kreis umsatzsteuerlicher Unternehmer genutzt werden.

³ BFH Vorlagebeschluss v. 07.02.2018 (XI R 7/16)

Kontakt & Anfragen

Sekretariat: Telefon: (040) 37601-2405. Sprechen Sie uns bei Fragen oder weiterem Beratungsbedarf gern an – wir freuen uns über Ihre Nachricht.



Dr. Mario Wagner

Steuerberater, Partner

mario.wagner@schomerus.de

Schomerus ist Mitglied von HLB Deutschland mit 22 selbstständigen und unabhängigen Mitgliedsfirmen mit insgesamt über 37 Büros quer durch Deutschland. 235 Partner und 1.872 Berufsträger und Mitarbeiter kümmern sich um die Belange der meist mittelständischen Mandanten.

„Global Care“ gewährleisten wir durch unsere Mitgliedschaft bei HLBI, dem internationalen Netzwerk unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften mit 500 Büros in mehr als 130 Ländern und damit Präsenz in allen bedeutenden Wirtschaftszentren rund um den Globus.

Schomerus & Partner ist Mitglied von HLB International. Ein weltweites Netzwerk unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften. Schomerus ist Gründungsmitglied von HLB Deutschland.

1924 gegründet, hat Schomerus schon früh die Verbindung mit anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gesucht und die gemeinsame Kraft genutzt, um zu wachsen und sich zu einem der führenden Anbieter von Prüfungs-, Rechtsberatungs- und Steuerberatungsdienstleistungen im norddeutschen Raum zu entwickeln.

Heute umfasst Schomerus fünf Gesellschaften, die bundesweit auf den Feldern Steuerberatung, Rechtsberatung, Wirtschaftsprüfung und Strategieberatung tätig sind.



Schomerus & Partner mbB

Steuerberater · Rechtsanwälte · Wirtschaftsprüfer
Deichstraße 1 · 20459 Hamburg

www.schomerus.de

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis. Redaktionsschluss: 10. 12. 2018