



Umsatzsteuer

Newsletter zur Umsatzsteuer und anderen Verkehrsteuern

/ E-Commerce – Umsetzung der Neuregelung ab 2021 fraglich

/ Zum Zeitpunkt der Besteuerung bei ratenweiser Vergütung

/ Quick Fixes 2020 – Explanatory Notes der EU-Kommission



Liebe Leserin, lieber Leser,

das deutsche Sprichwort "Pünktlichkeit ist eine Zier, doch weiter kommt man ohne ihr!" – mag dem einen oder anderen zurzeit mit Blick auf die sich abzeichnenden terminlichen Verschiebungen bei den weiteren Schritten hin zu einem endgültigen, missbrauchsrobusteren Mehrwertsteuersystem in der EU in den Sinn kommen... allerdings wohl eher als Frage, denn als Feststellung.

Die Frage erscheint gerechtfertigt, wenn Corona-bedingt den eigentlich für Anfang nächsten Jahres beschlossenen EU-weiten Änderungen der Umsatzbesteuerung im E-Commerce jedenfalls schon sechs Monate Aufschub gewährt werden und darüber hinaus mehrere Jahre betragende Verzögerungen offen von der niederländischen Finanzverwaltung an die dortige Legislative signalisiert werden. Insofern darf mit Spannung beobachtet, bis wann der grundsätzlich bis Ende 2027 angesetzte Prozess am Ende tatsächlich abgeschlossen werden kann. Dass dies noch in der gerade begonnenen Dekade gelingt, würde mit einer mehrjährigen Verschiebung bei E-Commerce ein ganzes Stück unwahrscheinlicher.

Vor diesem Hintergrund, dem sich im Leitartikel ausführlich gewidmet wird, wünsche ich viel Spaß bei der Lektüre dieses Newsletters und stehe für Fragen gern zur Verfügung.

Dr. Mario Wagner

Steuerberater · Partner

mario.wagner@schomerus.de

Tel. 040 / 37601-2414

Inhalt

- 3 /** E-Commerce – Umsetzung der Neuregelung ab 2021 fraglich
- 4 /** Änderungen bei der Kleinunternehmerregelung – derzeit und künftig
- 5 /** Handlungsbedarf für Unternehmen mit Geschäftsbeziehungen zu niederländischen Einzelunternehmen
- 5 /** (Fehlende) Unternehmereigenschaft bei Aufsichtsratsmitgliedern
- 6 /** Quick Fix „Konsignationslager-Regelung“ – Verwaltungsseitige Unzulänglichkeiten münden in Mehrarbeit für die Praxis
- 7 /** Vorsteuerabzug bei Anteilsveräußerung
- 8 /** Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung
- 9 /** Umsatzsteuerpflicht von Subventionen
- 9 /** Zum Zeitpunkt der Besteuerung bei ratenweiser Vergütung
- 10 /** Quick Fixes 2020 – Explanatory Notes der EU-Kommission

E-Commerce – Umsetzung der Neuregelung ab 2021 fraglich

Die Neuregelung der Besteuerung des grenzüberschreitenden E-Commerce ab 2021 nach dem sog. „Digitalpaket II“ der EU-Kommission vom 5.12.2017 nimmt im Kanon der Maßnahmen der geplanten großen Umsatzreform eine zentrale Rolle ein. Aufgrund technischer Unzulänglichkeiten droht diesem nächsten wesentlichen Reformschritt im Zuge des Übergangs zur endgültigen Besteuerung im Bestimmungsland eine signifikante zeitliche Verschiebung.

Das Onlinebusiness hat sich mit den Neuerungen der letzten Jahre arrangiert. Die 2019 eingeführten Elemente des sog. „Digitalpakets I“ (z.B. Besteuerung elektronisch erbrachter B2C-Dienstleistungen beim Empfänger oder Einführung einer EU-weiten € 10.000-Geringfügigkeitsschwelle) wurden von der unternehmerischen Praxis gut auf- und angenommen. Zuletzt galt es zum 1.1.2020 die „Quick Fixes“ im innergemeinschaftlichen Warenverkehr und damit auch z.T. verschärfende Neuregelungen im Kernbereichen des E-Commerce (innergemeinschaftliche Lieferung / Verbringung) „compliant“ umzusetzen.

Die Umsetzung der Neuregelungen bedeutete (zwangsweise) auch, sich mit den verbundenen prozessualen Veränderungen erfolgreich auseinanderzusetzen. Dies gilt vor allem für die optionsweise Nutzung des sog. „One-Stop-Shop“ (OSS), also Erklärungen und Zahlungen von Umsatzsteuern, die aufgrund des Bestimmungslandprinzips im anderen EU-Staaten ausgelöst werden, beim deutschen Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) adressieren zu können. Ohne die Schaffung dieser EU-weiten einheitlich möglichen Erleichterung, sich der ansonsten ergebenden Registrier- und Deklarationspflichten im Ausland zu entledigen, wäre jedwede Reformüberlegungen schon aufgrund der Befolgungskosten für die Unternehmen zum Scheitern verurteilt.

Die nächsten Schritte der großen Umsatzsteuerreform in der EU sind ab 1.1.2021 geplant und betreffen vor allem den

B2C-Versandhandel. Die derzeitige Versandhandelsregel soll durch die Regelung des sog. „innergemeinschaftlichen Fernverkaufs von Gegenständen“ ersetzt werden. Das bedeutet, dass Onlinehändler durch Warenlieferungen an Endverbraucher in anderen EU-Staaten im jeweiligen EU-Staat (=Bestimmungsland) steuerpflichtige Umsätze tätigen, ihr Handelsvolumen nicht EU-weit insgesamt unter € 10.000 p.a. bleibt (vgl. im Einzelnen (Umsatzsteuer-Newsletter 3/2019, S. 3: <https://www.schomerus.de/wp-content/uploads/2019/10/Newsletter-Umsatzsteuer-3-19.pdf>). Das OSS-Verfahren ist hierbei wiederum für einen praktikablen Umgang mit den sich mitunter vervielfachenden Registrierungs- und Deklarationspflichten im EU-Ausland angedacht.

Neben der nationalgesetzlichen Umsetzung des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs müssen die EU-Staaten daher den erheblichen Ausbau ihrer finanzbehördlichen IT-Infrastruktur für das steigende OSS-Volumen bis Ende 2020 erledigen. Dies scheint sich zum „Flaschenhals“ zu entwickeln. Denn das niederländische Finanzministerium hat in einem Schreiben vom 27.2.2020 an die Legislative vorgetragen, dass es wegen Personalfuktuation sowie komplexer und veralteter IT-Struktur mit dem Umsetzungsdatum 1.1.2021 vor Problemen stehe. Zurzeit werde daher geprüft, wie und wann welche Maßnahmen noch umgesetzt werden könne. Noch sei ungewiss, welche Alternativen in Abstimmung mit der EU-Kommission möglich und praktikabel seien. Die Folgeinformation zum Sachstand solle noch vor dem Sommer 2020 erfolgen.

Vor diesen Hintergrund, wegen des Umstands, dass die deutsche Finanzverwaltung dem Vernehmen nach vor ähnlichen Problemen steht (die Corona-bedingt sicher nicht kleiner geworden sind) sowie der Erkenntnis aus der Vergangenheit, dass die von den Finanzbehörden der EU-Staaten verwendeten IT-System ohnehin noch Inkongruenzen aufweisen, erscheint eine pünktliche Umsetzung zum 1.1.2021 fraglich. Angeblich sei eine Verschiebung um mindestens drei Jahre auf den 1.1.2024 im Gespräch.

AUSBLICK

Zeitliche Verschiebungen sind bei EU-forcierten Gesetzesänderungen nichts Neues oder Ungewöhnliches. Ein Beispiel hierfür sind die ein Jahr später als geplant eingeführten „Quick Fixes“. Doch schon diese (leichte) Verzögerung bedeutet, dass sich die weiteren Reformschritte länger in die Zukunft ziehen. Sollten die sich die vorgenannten IT-bedingten Verzögerungen tatsächlich bewahrheiten, hätte dies eine weitere Verschiebung für den Versandhandel von drei oder gar mehr Jahren zur Folge. Des Weiteren wäre wohl mit dem Abschluss der daran

anknüpfenden Maßnahmen, die beispielsweise auf die enormen praktischen Umsatzsteuerprobleme beim B2B-Handel bzw. innerhalb der gängigen Fulfillment-Strukturen gerichtet sind, schwerlich noch in der laufenden Dekade zu rechnen sein. Mit Spannung bleibt also abzuwarten und zu beobachten, wie die weiteren Verlautbarungen der EU-Finanzbehörden bis zum Sommer sowie danach aussehen und welcher angepasste Reform-Fahrplan dabei am Ende herauskommt.

ZULETZT

In der Verlautbarung vom 8.5.2020 hat die EU-Kommission vorgeschlagen, die Umsetzung des Digitalpakets II vom 1.1.2021 um sechs Monate auf den 1.7.2021 zu verschieben (siehe: https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/taxation-commission-proposes-postponement-taxation-rules-due-coronavirus-crisis_en). Als Grund für diesen Vorschlag wird angegeben, so den Mitgliedstaaten und Unternehmen wegen der derzeitigen Corona-bedingten Krisensituation mehr Zeit geben zu wollen, sich auf die neuen Mehrwertsteuerregeln für den E-Commerce einzustellen. Ob es tatsächlich eine Verschiebung von drei Jahren geben wird, ist weiterhin offen: Bedeutet dieser Schritt, dass die EU-Kommission auch weiteren zeitlichen Verschiebungen bis hin zu drei Jahren offen gegenübersteht? Oder ist zu folgern, dass die EU-Kommission genau dies ablehnt, hätte sie ansonsten doch gleich statt der nun auf dem Tisch liegenden sechsmonatigen Verschiebung eine längere vorschlagen können? In der unternehmerischen Praxis kann man jedenfalls daran gehen, Projektpläne zeitlich neu zu ordnen. Unbefriedigend ist, dass man nicht weiß, ob dies nicht (mindestens) noch einmal erforderlich wird. Es bleibt (leider) spannend...

Änderungen bei der Kleinunternehmerregelung – derzeit und künftig

Ende 2019 wurde durch das sog. Dritte Bürokratieentlastungsgesetz der Rahmen der sog. Kleinunternehmerregelung weiter gesteckt; für 2025 deuten sich fundamentale Änderungen an.

Die Kleinunternehmerregelung gem. § 19 UStG ist eine Vereinfachungsvorschrift. Sie führt dazu, dass sich gewisse Unternehmer nicht in vollem Umfang sämtlichen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes zu unterwerfen haben. Die Anwendung dieser Regelung hängt insbesondere von der Höhe der Umsätze des vorangegangenen und des laufenden Kalenderjahres ab und ist Steuerinländern vorbehalten.

Die konkrete Neuerung des Dritten Bürokratieentlastungsgesetzes bezieht sich auf die Umsätze des vorangegangenen Kalenderjahres. Unterschreitet ein Unternehmen die bestimmte Umsatzgröße im vorangegangenen Kalenderjahr, wird es nicht zur Umsatzsteuer herangezogen.

Die Umsatzgröße des vorangegangenen Kalenderjahres wurde von 17.500 € um 4.500 € auf nunmehr 22.000 € angehoben. Die Umsatzgrenze des laufenden Kalenderjahres von 50.000 € wurde nicht heraufgesetzt. Die genannte Neuerung gilt seit dem 1. Januar 2020.

Auf europäischer Ebene deuten sich weitere Neuigkeiten für Kleinunternehmer an: Mit Datum vom 18. Februar 2020 hat der Rat der EU Vereinfachungen beschlossen, nach denen die Kleinunternehmerregelung künftig auch für ausländische Unternehmer anzuwenden sein soll. Diese Neuerung soll ab dem 1. Januar 2025 gelten.

FAZIT

Mit der Änderung zum 1.1.2020 wurde – zumindest für eine Umsatzgrenze – die längst fällige Erhöhung vorgenommen. Die Änderung zum 1.1.2025 nimmt eine seit langer Zeit angezeigt Veränderung infolge der zunehmend grenzüberschreitenden Aktivitäten in Angriff. Gut so.

Handlungsbedarf für Unternehmen mit Geschäftsbeziehungen zu niederländischen Einzelunternehmern

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hatte schon im Schreiben vom 22.11.2019 darüber informiert, dass die zuständigen Behörden in den Niederlanden an niederländische Einzelunternehmer neue USt-IdNr. erteilt haben. Diese neuen USt-IdNr. sind verpflichtend seit dem 01.01.2020 für innergemeinschaftliche Umsätze zu verwenden. Die bisherigen USt-IdNr. haben ihre Gültigkeit verloren.

Von dieser Änderung sind „nur“ niederländische Einzelunternehmer (Eenmanszaak) betroffen. Insbesondere USt-IdNr. von Kapitalgesellschaften (z. B. der niederländischen B.V.) sind nicht betroffen.

Soweit noch nicht geschehen, sollten Unternehmen dringend die neuen USt-IdNr. betroffener niederländischer Kunden erfragen und verwenden. Des Weiteren sollten, sofern möglich, Meldungen von innergemeinschaftlichen Leistungen mit /an niederländische Einzelunternehmen nach dem 31.12.2019 korrigiert werden.

HINWEIS

Sofern im Zeitpunkt innergemeinschaftlicher Lieferungen seit dem 1.1.2020 keine gültige USt-IdNr. Ihres Kunden vorlag, sind diese Lieferungen grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig zu behandeln. Insbesondere die Korrekturen der innergemeinschaftlichen Lieferungen sollte dafür maximal transparent gegenüber den Finanzbehörden vorgenommen werden.

(Fehlende) Unternehmer-eigenschaft bei Aufsichtsratsmitgliedern

Bislang galten Aufsichtsräte umsatzsteuerlich grundsätzlich als selbständige Unternehmer. Der Bundesfinanzhof hat diese Sichtweise zumindest für Aufsichtsräte mit Festvergütungen aufgegeben.

Der Bundesfinanzhof (BFH) knüpft in seiner Entscheidung (V R 23/19) an ein Urteil des EUGH vom 13. Juni 2019 an. Gegenstand des EuGH-Urteils ist das niederländische Stiftungsrecht, wonach das Aufsichtsratsmitglied individuell keine Verantwortung aus den Handlungen trägt und nicht für Schäden haftet. Ist in solchen Fällen nur eine Festvergütung vereinbart, liegt kein wirtschaftliches Risiko vor, sodass das typische Merkmal unternehmerischer Tätigkeit fehlt.

Zur Frage der Verantwortlichkeit und Haftung nach deutschen Aktienrecht äußert sich der BFH nicht. Der BFH hat auch ausdrücklich offen gelassen, ob für den Fall der variablen Vergütung an der Unternehmereigenschaft festzuhalten ist.

FOLGEN FÜR DIE PRAXIS

Für die Praxis könnten unter Berufung auf diese Rechtsprechung alle offenen Steuerfestsetzungen berichtigt werden. Die Finanzverwaltung hat sich bislang nicht zur Anwendung der Rechtsprechung geäußert. Vermutlich wird so lange eine Beibehaltung der bisherigen Vorgehensweise aus Vertrauensschutzgründen nicht beanstandet werden. Im Falle von nicht oder nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen kann aber eine Korrektur auch für die Vergangenheit durchaus attraktiv sein. Eine Haftung nach § 14c UstG kann aus dem Ausweis von Umsatzsteuer in einer Abrechnung in Form einer Gutschrift seitens des Unternehmens gegenüber dem Aufsichtsrat lt. Ansicht des BFH jedenfalls nicht abgeleitet werden, da die Gutschrift dann nicht einer Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gleichsteht, wenn sie gegenüber einem Nichtunternehmer erfolgt.

Quick Fix „Konsignationslager-Regelung“ – Verwaltungsseitige Unzulänglichkeiten münden in Mehrarbeit für die Praxis

Die EU-weite Vereinheitlichung der Vereinfachung für Konsignationslager seit dem 1.1.2020 bedeutet endlich grundsätzlich klare Verhältnisse für diesen bis dato nationalrechtlich unterschiedlich behandelten Bereich. Diese begrüßenswerte Entwicklung hat jedoch einen bitteren Beigeschmack erhalten, seitdem infolge einer Verlautbarung des Bundesfinanzministeriums Ende Januar die Neuregelung zumindest übergangsweise über die eigentlichen Anforderungen der gesetzlichen Neuregelung hinaus mit zusätzlichen Pflichten für die betriebliche Praxis verbunden sind.

Im heutigen Wirtschaftsleben erfolgt die Lagerkostentoptimierung abnehmerseitig nicht selten durch „Just-in-time“-Lieferungen. Um möglichen Konventionstrafen vorzubeugen, richten Zulieferer daher ortsnah bei den Abnehmern Pufferbestände in sog. Konsignationslagern (Konsi-Läger) ein. Betroffenen Zulieferern aus anderen EU-Staaten war und ist daran gelegen, die Bestückung dieser Konsi-Läger und damit die grenzüberschreitenden Lieferungen an im Vorfeld feststehende Abnehmer umsatzsteuerlich so einfach wie möglich zu administrieren. Das Angebot einer erleichterten Handhabe (= unmittelbar innergemeinschaftliche Lieferung an den Abnehmer statt zunächst innergemeinschaftliches Verbringen, gefolgt von einer Anschlusslieferung im Staat des Konsi-Lagers) war nationalrechtlich zerfasert. Dem wurde mit der Neuregelung ein Ende gesetzt.

Die Anwendung der neuen Konsi-Lager-Regelung, in Deutschland in § 6b UStG umgesetzt, ist allerdings an eine Vielzahl von Voraussetzungen gebunden. Zu diesen Voraussetzungen zählt

die vollständige und zeitgerechte Meldung des grenzüberschreitenden Gelangens der Waren im Zuge der Lagerbestückung in der Zusammenfassenden Meldung (ZM). Der Zulieferer (=Konsi-Lager-Betreiber) ist demnach verpflichtet, eine Lagerbestückung bis zum 25. Tag des Folgemonats zum Meldezeitraum in der ZM zu melden, in der die vom Abnehmer ihm gegenüber verwendete Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) enthalten ist. Entsprechendes gilt für die USt-IdNr. des Ersatzabnehmers bei einem ggf. im Rahmen des Zulässigen vorgenommenen Erwerberwechsel (§ 6b Abs. 1 Nr. 4 iVm. § 18a Abs. 1, Abs. 6 Nr. 3 und Abs. 7 Nr. 2a UStG).

Verlangt die Anwendung der Neuregelung damit zwingend die entsprechende flankierende Meldung über die ZM, sollte dies systemisch idealerweise im gewohnten betrieblichen Prozess abbildbar sein. Diese gemeinsame, einheitliche ZM scheidet allerdings zurzeit und bis auf Weiteres daran, dass lt. des o.g. BMF-Schreibens „aus organisatorischen Gründen“ die Angaben im Zusammenhang mit der Konsi-Lager-Regelung nicht im bestehenden Verfahren vorgenommen werden können. Betroffene Zulieferer sind daher gezwungen, die Angaben zur Konsi-Lager-Regelung in einem gesonderten Verfahren zu melden, also ggf. neben einer ZM mit den übrigen innergemeinschaftlichen B2B-Transaktionen (Dienstleistungen, Dreiecksgeschäften oder (normalen) Lieferungen außerhalb eines Konsi-Lagers). Dem Vernehmen nach ist die Durchführung dieses gesonderten Verfahrens bis mindestens Oktober 2020 erforderlich.

Für das besondere Meldeverfahren im Zusammenhang mit der Konsi-Lager-Regelung ist der seitens der Finanzverwaltung bereitgestellte Vordruck zu nutzen (Bereitstellung über: www.formulare-bfinv.de). Der Vordruck kann entweder online ausgefüllt und übermittelt oder offline ausgefüllt und an das Bundeszentralamt für Steuern versendet werden (Adresse: konsignationslager@bzst.de-mail.de). Im Gegenzug erhält das meldende Unternehmen eine Eingangsbestätigung entweder direkt am Bildschirm (bei Übermittlung) oder ins eigene E-Mail-Postfach (bei Versand).

FAZIT UND AUSBLICK

Unterm Strich bedeutet das gesonderte Meldeverfahren letztlich, dass aus den Unzulänglichkeiten der Finanzverwaltung Mehrbelastungen für die betriebliche Praxis resultieren. Man „will“ verwaltungsseitig (und muss auch vor dem Hintergrund der EU-weit einheitlichen Einführung der Quick Fixes), „kann“ aber nicht, was durch Extrapflichten der betroffenen Unternehmen kompensiert wird. Dies ist leider kein Einzelfall, wie die sich andeutende signifikante zeitliche Verschiebung

bei der Reform der E-Commerce-Umsatzbesteuerung zeigt (siehe den Beitrag in diesem Newsletter auf Seite 3). Solcherlei erscheint verwunderlich, waren doch auch die Vertreter der Finanzverwaltungen in die (langjährigen) Verhandlungen der Reformüberlegungen involviert. Dass dabei die erforderlichen, ggf. erst zu schaffenden organisatorischen oder technischen Anforderungen anscheinend nicht ausreichend im Blick waren, ist nicht nachvollziehbar, erschiene fahrlässig. Für die Praxis verbleibt die Herausforderung, mit diesem reformgetriebenen „Rein in die Kartoffeln“ und dem inhaltlichen und / oder zeitlich begrenzten „Raus aus den Kartoffeln“ bei der Anpassung der umsatzsteuerlichen Compliance-Prozesse umzugehen.

Vorsteuerabzug bei Anteilsveräußerung

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hatte über die Frage zu entscheiden (EuGH, vom 08.11.2018 – Rs. C-502/17 "C&D Foods"), ob einer Holdinggesellschaft das Recht auf Vorsteuerabzug für Ausgaben zusteht, die in Zusammenhang mit einer beabsichtigten Veräußerung von Anteilen an einer Einzelgesellschaft getätigt wurden. Darüber hinaus wurde die Frage gestellt, ob der Verkauf der Anteile überhaupt eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt.

Vorliegend hielt eine dänische Gesellschaft 100 % der Anteile an einer Holding, die wiederum 100 % der Anteile an einer Einzelgesellschaft hielt. Gegenüber der Einzelgesellschaft hatte das Unternehmen steuerpflichtige Verwaltungs- und IT-Dienstleistungen erbracht. Für die Vorbereitung der Veräußerung der Anteile an der Einzelgesellschaft wurde eine Beratungsgesellschaft beauftragt. Der Vorsteuerabzug aus diesen Beratungsleistungen wurde ihr verwehrt.

Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug ist zunächst, dass der Verkauf von Anteilen einer wirtschaftlichen Tätigkeit zuzuordnen ist.

Der EUGH führte aus, dass der bloße Erwerb und das Halten einer Beteiligung nach ständiger Rechtsprechung keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn der Erwerb bzw. das Halten von Gesellschaftsanteilen zum Zwecke des unmittelbaren oder mittelbaren Eingreifens in die Verwaltung der Beteiligungsgesellschaft erfolgt.

Zur wirtschaftlichen Tätigkeit gehören neben den Vorbereitungshandlungen für die Aufnahme eben dieser Tätigkeit auch die Handlungen zur deren Beendigung. Demnach stellt die Veräußerung der Anteile an einer Einzelgesellschaft, an die zuvor eine umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit im Form von Verwaltungstätigkeiten erbracht wurde, eine wirtschaftliche Tätigkeit dar.

Der Vorsteuerabzug ist jedoch ausgeschlossen für (Beratungs-) Dienstleistungen, die einen direkten oder unmittelbaren Zusammenhang zu einem steuerfreien Ausgangsumsatz aufweisen, bspw. zu einem steuerfreien Verkauf von Gesellschaftsanteilen. Dies gilt selbst dann, wenn der Anteilsverkauf nicht zustande kommt. Demnach wurde der Vorsteuerabzug im zugrundeliegenden Fall zu Recht verwehrt.

Nur für den Fall, dass kein direkter oder unmittelbarer Zusammenhang zu einem steuerfreien Ausgangsumsatz festgestellt werden kann, ist der Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen zu prüfen.

TIPP

Das Interessante der Entscheidung liegt im letztgenannten Punkt. Gelingt der Nachweis, dass die Anteilsveräußerung nicht (bloß) der Verwertung, sondern einer übergeordneten steuerpflichtigen (!) strategischen Konzentration dient, ist ein Vorsteuerabzug aus Beratungskosten möglich (vgl. EuGH v. 29.10.2009, C-29/08 "SKF"). Eine genaue Prüfung im Einzelfall kann sich also immer auch lohnen.

Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung

Die formelle Anforderung eines identifizierbaren Abnehmers kann allein nicht ausschlaggebend für eine Versagung der Steuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung sein, sofern die objektiven Voraussetzungen der Steuerbefreiung erfüllt sind.

In dem vom Europäischen Gerichtshof (EuGH) zu entscheidenden Fall über ein polnisches Vorabentscheidungsersuchen (EuGH v. 17.10.2019, Rs. C-653/18 „Unitel Sp.zo.o.“) ging es um die Frage, welche Anforderungen an die Steuerbefreiung für die Ausfuhr zu stellen sind. Zudem ging es um die Frage, ob der Umstand, dass ein möglicher Betrug in einem Drittland begangen wird, Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug im Mitgliedstaat der Ausfuhrlieferung hat.

Ein polnisches Unternehmen hat Mobiltelefone in die Ukraine verkauft. Bei einer späteren Prüfung durch die polnischen Finanzbehörde stellte diese fest, dass die Lieferungen zwar außerhalb der EU ausgeführt worden sind, allerdings stimmen die Empfänger nicht mit den in den Rechnungen genannten Abnehmern überein. Vielmehr soll es sich wohl um sog. „Strohfirmen“ handeln, die die tatsächlichen Abnehmer verschleiern sollen.

Der EuGH hat seine bisherige Rechtsprechung dahingehend bestätigt, dass die Steuerbefreiung für die Ausfuhrlieferung anwendbar ist, wenn die objektiven Voraussetzungen erfüllt sind. Dies umfasst die Lieferung von Gegenständen, was unionsrechtlich die Übertragung der Befähigung ist, wie ein Eigentümer über diesen Gegenstand zu verfügen. Des Weiteren hat der Lieferant nachzuweisen, dass der Gegenstand an einen Ort außerhalb der Union versandt oder befördert worden ist und er hierdurch das Hoheitsgebiet der Union auch tatsächlich physisch verlassen hat.

Neu ist allerdings, dass die Tatsache, dass ein Empfänger der Gegenstände, der nicht mit dem auf der Rechnung genannten Unternehmer übereinstimmt und auch nicht identifiziert werden kann, grundsätzlich nicht ausschließt, dass die vorgenannten objektiven Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung erfüllt sind. Eine Einordnung als Ausfuhrlieferung kann danach nicht davon abhängig gemacht werden, dass der Empfänger identifiziert wird.

Allerdings relativiert der EuGH seine Entscheidung insoweit, dass er seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach es zwei Fälle gibt, in denen die Nichteinhaltung von formellen Anforderungen den Verlust der Steuerbefreiung nach sich ziehen kann.

Zum einen umfasst dies den Fall, wenn durch die Nichteinhaltung einer formellen Voraussetzung der Nachweis verhindert wird, dass die objektiven Voraussetzungen erfüllt sind.

Zum anderen kann eine Versagung der Steuerbefreiung erfolgen, wenn der Steuerpflichtige (Lieferer) vorsätzlich oder fahrlässig an einer das Funktionieren des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gefährdenden Steuerhinterziehung beteiligt war. Das heißt, wenn er gewusst hat oder hätte wissen müssen, dass der von ihm bewirkte Umsatz mit einer Steuerhinterziehung verknüpft war und er nicht alle ihm zur Verfügung stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um dies zu verhindern. Auch wenn der EuGH hier konkret das gemeinsame Mehrwertsteuersystem nennt, bedeutet dies nicht, dass betrügerische Handlungen, die in einem Drittstaat ausgeführt wurden, ausschließen, dass es sich nicht um einen Betrug zum Nachteil des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems handelt. Diese Feststellung obliegt im vorliegenden Fall dem nationalen Gericht.

Hervorzuheben ist noch die Antwort des EuGH auf die Vorlagefrage hinsichtlich des Vorsteuerabzugs. Bei einer Ablehnung der Steuerbefreiung für die Ausfuhrlieferung aus vorgenannten Gründen, ist der Umsatz im Inland nicht steuerbar. Dies hat zur Folge, dass der Vorsteuerabzug des Steuerpflichtigen (Lieferers) aus den Bezug der Gegenstände nicht möglich ist.

FAZIT

Konsequent und grundsätzlich begrüßenswert bringt der EuGH mit diesem Urteil zum Ausdruck, dass die Missbrauchsbekämpfung im Ausfuhrfall gleichermaßen sanktioniert wird.

Umsatzsteuerpflicht von Subventionen

Der Europäische Gerichtshof hat entschieden, unter welchen Voraussetzungen Subventionen von dritter Seite die Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Leistungen erhöhen.

Die Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) beruht auf einer Anfrage des Bundesfinanzhofs (BFH) der zwei Verfahren zugrunde liegen (EuGH vom 9.10.2019, C-573/18 u. C-574/18). In beiden hat jeweils ein Großhändler als „Erzeugerorganisation“ einen Betriebsfonds betrieben. Diese Fonds sind rechtsfähig. Sie werden jeweils zur Hälfte aus Beiträgen der angeschlossenen Erzeuger (Mitglieder) und aus finanziellen Beihilfen der Europäischen Union finanziert. Zweck dieser Fonds war es, Investitionen in den Einzelbetrieben der Mitglieder zu finanzieren. Hierfür wurden Verträge zwischen den Großhändlern und den Erzeugern über den Erwerb und die Nutzung von Investitionsgütern geschlossen. Die Großhändler erwarben die Investitionsgüter und stellten dem jeweiligen Erzeuger bei Weiterlieferung nur einen Teil der Anschaffungskosten zzgl. Umsatzsteuer in Rechnung. Die restlichen Kosten wurden durch den Betriebsfonds getragen. Im Gegenzug verpflichteten sich die Erzeuger für eine gewisse Zeit ihre Erzeugnisse an den Großhändler zu liefern und auf ihre Erzeugnisse einen Finanzbeitrag in den Betriebsfonds zu leisten.

Strittig war, ob die Beträge, die die Großhändler als Subvention aus dem Betriebsfonds erhalten haben, Entgelt für die Lieferung der Investitionsgüter an die Mitglieder sind. Die Bemessungsgrundlage für Leistungen ist die Gegenleistung, die der Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem Dritten erhält. Das umfasst auch Subventionen, sofern sie unmittelbar mit dem Preis des Umsatzes zusammenhängen.

Vorliegend bejaht dies der EuGH. Er setzt für die Einbeziehung in die Bemessungsgrundlage voraus, dass die Subvention von einem Dritten gerade für eine bestimmte Leistung gezahlt wird, im Ergebnis die Subvention dem Abnehmer des Gegenstands zugutekommt und die von der Subvention verkörperte Gegenleistung bestimmbar ist. Da hier der Betriebsfonds rechtsfähig ist, handelt es sich um Subventionen von einem Dritten.

Die Zahlungen aus diesem wurden an die Großhändler für die Lieferung von Investitionsgütern geleistet. Sie kamen durch die Preisgestaltung den betroffenen Erzeugern zu Gute, da der von den Großhändlern verlangte Preis um genau den Betrag, der aus den Betriebsfonds stammt, vermindert wurde. Somit besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Lieferung und der Gegenleistung.

HINWEIS

Anhand der Kriterien des EuGH ist eine Abgrenzung zwischen steuerbaren Entgeltbestandteilen und nicht steuerbaren Zuschüssen möglich. Hier ist Vorsicht geboten. Zuschüsse, die auf Grundlage eines gegenseitigen Vertrages gewährt werden, sind grundsätzlich ein Indiz für einen unmittelbaren Zusammenhang. Der deutsche Gesetzgeber hatte bereits zum 01.01.2019 den Wortlaut des § 10 UStG an die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) angepasst, so dass nun auch ausdrücklich unmittelbar mit dem Preis der Umsätze zusammenhängende Subventionen die Bemessungsgrundlage beeinflussen können.

Zum Zeitpunkt der Besteuerung bei ratenweiser Vergütung

Der BFH hatte über die Frage zu entscheiden, ob sich Unternehmer bei ratenweise vergüteten Vermittlungsleistungen auf die unmittelbare Anwendung einer Vorschrift der Mehrwertsteuersystemrichtlinie berufen können, wonach die Entgelte als Teilleistungen erst mit der Vereinnahmung der einzelnen Rate zu versteuern sind. Dies hat der BFH bejaht (BFH vom 26.06.2019, V R 8/19).

Der Unternehmer war als Spielervermittler im bezahlten Fußball tätig und versteuerte seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten. Im Rahmen seiner Tätigkeit erhielt er bei der erfolgreichen Vermittlung von

Profifußballern Provisionszahlungen von den aufnehmenden Fußballvereinen. Die Provisionszahlungen wurden verteilt auf die mehrjährige Laufzeit der für die Spieler vermittelten Arbeitsverträge. Für jede Spielzeit war ein "festes Honorar" zu zwei Terminen zu zahlen.

Die erbrachten Vermittlungsleistungen wurden durch das Finanzamt bereits im Jahr der Vertragsvermittlung vollständig der Umsatzsteuer unterworfen, auch wenn dafür erhaltene Entgeltbestandteile erst in den Folgejahren fällig waren und gezahlt wurden.

Strittig war vorliegend die Frage, ob es sich bei ratenweise vergüteten Vermittlungsleistungen um Teilleistungen im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie handelt, die jeweils mit Ablauf des Zeitraums als bewirkt gelten, auf den sich diese Abrechnungen oder Zahlungen beziehen.

Der BFH bejaht dies unter Verweis auf den EuGH und hält es für die Annahme von Teilleistungen ausreichend, dass Dienstleistungen zu aufeinander folgenden Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben. Eine zeitraumbezogene Leistungshandlung – wie bei einer Nutzungsüberlassung – ist nicht erforderlich. Es genügt vielmehr, dass die Vermittlungsleistung nach der Dauerhaftigkeit des vermittelten Erfolges, also über den Zeitraum des vermittelten Arbeitsvertrages, vergütet wird.

HINWEIS

Mit dem Urteil setzt der BFH seine (Liquiditäts-schonende) Rechtsprechung (siehe auch BFH v. 24.10.2013, V R 31/12) fort. Gut so!

Quick Fixes 2020 – Explanatory Notes der EU-Kommission

Im Dezember 2019 hat die europäische Kommission mit sog. Explanatory Notes Erläuterungen veröffentlicht, um die Gesetzesänderungen zum 01.01.2020, die die Konsignationslagerregelung (siehe Beitrag S. 6 in diesem Newsletter), Reihengeschäfte und die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen

betreffen, verständlicher zu machen und eine Orientierungshilfe für die praktische Anwendung zu geben.

Seit Ende März ist auf den Internetseiten der EU auch eine deutsche Fassung abrufbar, in der auf 92 Seiten die Änderungen erläutert und auch Zweifelsfragen erörtert werden.

Beispielsweise wird für Reihengeschäfte klargestellt, dass ein Unternehmer auch einen anderen Unternehmer in der Lieferkette mit dem Transport der Ware beauftragen kann und trotzdem die für die Steuerfreiheit entscheidende bewegte Lieferung ausführt. Für die Frage, wem die bewegte Lieferung zuzuordnen ist, sollte der „mittlere Unternehmer“ die Ware befördern oder versenden, wird dann entscheidend sein, wer bei einem grenzüberschreitenden Transport der Ware, die Gefahr des zufälligen Untergangs trägt.

In die Erläuterungen der Kommission wurden auch einige beschlossene Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses aufgenommen. Auch wenn die Erläuterungen nicht rechtsverbindlich sind, ist diesen in der Praxis eine nicht unerhebliche Bedeutung beizumessen. Dies gilt insoweit, als sie sich auf die Leitlinien des Mehrwertsteuerausschusses beziehen, da sich der Mehrwertsteuerausschuss aus Vertretern der EU-Kommission und der Mitgliedsstaaten zusammensetzt.

Das betrifft insbesondere Punkte, die vom Mehrwertsteuerausschuss einstimmig beschlossen worden sind, wie beispielsweise dass die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für innergemeinschaftlichen Lieferung nicht erfüllt sind, wenn der Erwerber gegenüber dem liefernden Unternehmer nicht seine von einem anderen Mitgliedstaat ausgestellte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer angibt.

Ebenfalls einstimmig beschlossen wurde, dass die neue Vereinfachungsregel für Konsignationslager nicht angewendet werden kann, wenn der Lieferer im Lagerland ansässig ist.

PRAXISNUTZEN

Auch wenn nur BMF-Schreiben die deutsche Finanzverwaltung binden, sind die Erläuterungen sicherlich eine Orientierungshilfe für die praktische Anwendung. Die Kommission selbst weist darauf hin, dass die Erläuterungen fortlaufend überarbeitet werden und nicht als fertiges Produkt anzusehen sind. Die weiteren Entwicklungen bleiben mithin abzuwarten. Selbstverständlich stehen wir Ihnen bei Fragen zur praktischen Umsetzung der Quick Fixes gerne zur Seite.

Kontakt & Anfragen

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

Tel. Sekretariat: 040 / 37 601 24 14

SCHOMERUS

Schomerus & Partner mbB

Steuerberater · Rechtsanwälte · Wirtschaftsprüfer

Deichstraße 1 · 20459 Hamburg

www.schomerus.de



WE ARE AN INDEPENDENT MEMBER OF
THE GLOBAL AUDIT, TAX AND ADVISORY NETWORK

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: 27.5.2020