

3 / 2020

Umsatzsteuer

Newsletter zur Umsatzsteuer und anderen Verkehrssteuern

/ Umsatzsteuerliche und einfuhrumsatzsteuerliche
Änderungen ab 1.7.2020

/ Umsatzsteuerliche Organschaft – Deutsche Ausle-
gung auf dem Prüfstand

/ Besteuerung der öffentlichen Hand – ein Update



Liebe Leserin, lieber Leser,

wieder einmal gilt: „Es gibt nichts, was es nicht gibt!“. Wohl die wenigsten der Umsatzsteuerexperten – einschließlich meiner Person – hätten wohl bis Anfang Juni auch nur einen Euro darauf verwettet, dass es irgendwann einmal zu einer Steuersatzsenkung kommen würde. Nun ist sie da, Corona-bedingt, buchstäblich über Nacht, beschert durch das so genannte Konjunkturpaket.

Die umsatzsteuerliche Praxis sieht sich enormen Herausforderungen gegenübergestellt, die mit der Absenkung verbundenen Anpassungen, insbesondere IT-technischer Art, in weniger als vier Wochen umsetzen und nach sechs Monaten das Ganze wieder zurückdrehen zu müssen.

Wenngleich Gemunkel über das Ausbleiben eines belebenden Effekts sowie Getuschel über eine etwaige Verlängerung infolge eines ausbleibenden Effekts nicht gerade motivierend sind, muss sich der Herausforderung gestellt werden. Ich hoffe, mit dem Leitartikel dieses Newsletters einen Beitrag hierzu leisten zu können.

In diesem Sinn wünsche ich Ihnen (dennoch) viel Spaß bei der Lektüre und stehe gern für Fragen zur Verfügung.

Dr. Mario Wagner
Steuerberater · Partner

mario.wagner@schomerus.de
Tel. 040 / 37601-2414

Inhalt

- 3 /** Umsatzsteuerliche und einfuhrumsatzsteuerliche Änderungen ab 1.7.2020
- 5 /** Umsatzsteuerliche Organschaft – Deutsche Auslegung auf dem Prüfstand
- 6 /** Personengesellschaft als Organgesellschaft auch bei Beteiligung nicht finanziell in den Organträger eingliederter Beteiligter?
- 7 /** Umsatzsteuerliche Organschaft: Keine wirtschaftliche Eingliederung per Darlehensgewährung
- 7 /** Besteuerung der öffentlichen Hand – ein Update
- 8 /** Entgelterhöhung beim Verfall von Prämienpunkten
- 9 /** Umsatzsteuerfreie Leistungen eines Dirigenten
- 9 /** Umsatzsteuerliche Behandlung der Abfindungszahlung an Mieter
- 10 /** Dokumentation der Zuordnungsentscheidung von Eingangsumsätzen
- 10 /** Zinserlass bei gemeinsamer irriger Nichtanwendung des Reverse-Charge
- 11 /** Erweiterung der Margenbesteuerung von B2B-Reiseleistungen
- 12 /** EU-Kommission: Mitteilung zu den umsatzsteuerlichen Auswirkungen des BREXIT

Umsatzsteuerliche und einfuhrumsatzsteuerliche Änderungen ab 1.7.2020

Am 3.6.2020 hat sich die große Koalition auf ein Konjunkturpaket infolge der Corona-Pandemie geeinigt, das insgesamt Maßnahmen in Höhe von € 130 Mrd. vorsieht. Die Maßnahmen betreffen unter anderem die Umsatzsteuer.

Konkret sollen ab 1.7.2020 die Umsatzsteuersätze für die Dauer von sechs Monaten herabgesetzt sowie die Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer verlängert werden.

- **Betroffener Zeitraum: 1.7.2020 bis 31.12.2020** (zeitl. Begrenzung bei EUST: derzeit offen)
- **Stand der Gesetzgebung:** Zweites Corona-Steuerhilfegesetz im Entwurf (Stand:12.6.2020); BMF-Schreiben (Entwurf vom 12.6.2020)
- **Herabsetzung der Umsatzsteuersätze (auch Einfuhrumsatzsteuer):**
 - **Regelsteuersatz:** 16 % (statt 19 %)
 - **Ermäßigter Steuersatz:** 5 % (statt 7 %)
 - Gilt nicht für land- und forstwirtschaftliche Durchschnittsätze und Versicherungssteuer
- **Verlängerung der Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer bis zum 26. Tag des Folgemonats** (statt bis zum 16. Tag des Folgemonats)
- **Herausforderung:** Sicherstellung des **korrekten ein- und ausgangsseitigen, insb. systemseitigen Umgangs** (ERP-Software/Compliance-Prozesse: Steuerkennzeichen etc.) mit der neuen Lage **ab dem 1.7.2020**

Erforderliche Anpassungen in der betrieblichen Praxis (Überblick)

Ausgangsseitig zu erbringende Leistungen

- Die Anwendung der herabgesetzten Umsatzsteuersätze ist auf den genannten Zeitraum begrenzt. D.h., eine Anwendung erfolgt nur auf die Umsätze, die in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführt werden (Leistungszeitpunkt). Dies gilt unabhängig vom Vertragsschluss, von der Rechnungsstellung, von der Entgeltvereinnahmung oder von der Zahlung.

BEISPIEL 1:

Erbringung einer Leistung zum Regelsatz am 26.6.2020 (22.12.2020)/Rechnungsstellung am 3.7.2020 (7.1.2021) = 19 % (16 %).

BEISPIEL 2:

Erbringung von Teilleistungen eines Gesamtauftrags oder im Rahmen einer Dauerleistung (z.B. Vermietung einschl. Nebenleistungen, Wartung oder Überwachung) zum Regelsatz vor dem 1.7.2020 und nach dem 31.12.2020 = 19 %; nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 = 16 %.

Steht bei Rechnungserteilung vor dem 1.7.2020 (1.1.2021) fest, dass die Leistung nach dem 30.6.2020 (31.12.2020) erbracht wird, kann die Rechnung unter Ausweis des abgesenkten Steuersatzes (des wieder erhöhten Steuersatzes) ausgestellt werden.

- Der Bestimmung des Leistungszeitpunkts kommt maßgebende Bedeutung zu; Beispiele:
 - Lieferung = Zeitpunkt des Beginns der Warenbewegung
 - Dienstleistung = Zeitpunkt der Vollendung
 - Werklieferung = Zeitpunkt der Abnahme
- Vorgenanntes gilt auch für die (eine Leistung ersetzenden) Einweggutscheine, die im Zeitpunkt ihrer Herausgabe der Besteuerung unterliegen und die nicht sowohl innerhalb als auch außerhalb des Herabsetzungszeitraums eingelöst werden können; Mehrweggutscheine unterliegen dagegen im Zeitpunkt ihrer Einlösung dem zu diesem Zeitpunkt geltenden Umsatzsteuersatz.

Besonderheiten ergeben sich bei der Erstattung von Gutscheinen (ebenso bei Erstattungen von Pfandbeträgen).

- Vorabvereinbarung (z.B. Anzahlungen oder Abschlagszahlungen) von Entgelten für (Teil-)Leistungen (punktuelle Übergang zur IST-Besteuerung): Liegen Vereinnahmungszeitpunkt und Leistungszeitpunkt nicht beide innerhalb oder außerhalb des Absenkungszeitraums, ist eine Anpassung im Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung vorzunehmen.

BEISPIEL:

Die der am 26.6.2020 entgegengenommenen Anzahlung zu Grunde liegende Leistung wird am 3.7.2020 ausgeführt. Die im Juni zum Regelsatz von 19 % vorangemeldeten Umsatzsteuer, muss im Juli auf den abgesenkten Regelsatz korrigiert werden. (z.B. durch Absetzung des 19-prozentigen Umsatzbetrags aus dem Juni in der Schlussrechnung oder Restrechnung).

Entgegen dieser „Anrechnung“ bei der Rechnungsstellung erfolgt die Erklärung als negative Bemessungsgrundlage (quasi: Storno und Neueinbuchung) in den Formularen.

- Werden Leistungen auf Kalenderjabrbasis erbracht (z.B. Lizenzen oder Mitgliedsbeiträge), gilt der jeweilige herabgesetzte Umsatzsteuersatz für das gesamte Entgelt, da diese Leistungen mit Ablauf des Leistungszeitraums als erbracht gelten, vorstehend zu Vorabvereinbarungen Genanntes gilt entsprechend. Bereits erteilte Rechnung sind ggf. anzupassen.
- Für Änderungen der Bemessungsgrundlage ist entscheidend, welchem Steuersatz die zu Grunde liegenden Leistungen im Zeitpunkt der Leistungserbringung unterlegen haben; dieser Steuersatz ist auch für die Änderung der Bemessungsgrundlage im Voranmeldungszeitraum des Eintritts der Änderung maßgebend. Jahresboni sind ggf. aufzuteilen (inkl. belegmäßigem Nachweis der Aufteilung für Leistungsempfänger).

BEISPIEL:

*Leistungserbringung zum Regelsteuersatz am 26.6.2020 = 19 %;
Rabattgewährung auf die erbrachte Leistung am 3.7.2020 = ebenfalls 19 % (nicht: 16 %).*

- Dienen Verträge über Dauerleistungen als Rechnungen (z.B. bei steuerpflichtig gestellter Vermietung) und nennen daher den Steuersatz und Steuerbetrag, sind diese Verträge für die Zeit der Steuersatzsenkungen zu ändern. Die Änderung ist in Form einer einfachen Rechnungsergänzung, die eindeutig auf die zu Grunde liegende Rechnung/Vertrag referenziert, möglich. Entsprechendes gilt für Dauerrechnungen.
- Bei etwaigen Auswirkungen der Steuersatzsenkungen auf die Preisgestaltung (Prüfung im Einzelfall auf der Basis der zu Grunde liegenden vertraglichen Vereinbarungen) ist bei der Umstellung langfristiger Verträge (Abschluss vor dem 1.3.2020) zu beachten, dass gegebenenfalls ein zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch entstehen kann. Nach dem Gesetz kann dies nur Verträge betreffen, die mindestens 4 Monate vor der Steuersatzsenkung verbindlich geschlossen worden sind.
- Werden die Anpassungen der Steuersatzsenkungen nicht umgesetzt, also weiter Rechnungen mit einem zu hohen Umsatzsteuerausweis ausgestellt, entsteht in Höhe der Differenz zwischen dem zutreffenden (niedrigen) Umsatzsteuerbetrag und dem angegebenen (höheren) Umsatzsteuerausweis eine Haftung des Rechnungsausstellers (sog. § 14c UStG-Rechnungssteuer). Wenngleich dieser Haftung regelmäßig durch Abführung der Differenz an das Finanzamt nachgekommen würde, ist hiermit ein größerer administrativer Aufwand verbunden, wenn – von der Rechnungsempfängerseite getriebene – Korrekturen im Nachhinein angestoßen werden (s.u.).
- Das im Entwurf vorliegende BMF-Schreiben enthält des Weiteren Erläuterungen zu Telekommunikationsleistungen, zu Strom-, Gas- und Wärmelieferungen, zu Personenbeförderungen, zu Handelsvertretern und -maklern, zu Gastgewerbeumsätzen in der Nacht zum 1.7.2020 und zum Umtausch von Gegenständen. Ferner geht es auf die – im Prinzip spiegelbildlichen – Verhältnisse bei der (Wieder-)Anhebung der Umsatzsteuersätze zum 1.1.2021 ein.

Eingangsseitig zu empfangende Leistungen

- Die vorgenannten Grundsätze zu den ausgangsseitig zu erbringenden Leistungen sind auf die empfangenen Leistungen bzw. die hierfür entgegengenommenen Rechnungen zu spiegeln und im Rahmen der Eingangsrechnungsprüfung nachzuhalten.

- Werden in den entgegengenommenen Rechnungen die genannten Grundsätze nicht befolgt, hat gegebenenfalls ein Hinweis an den Rechnungsaussteller auf entsprechende Korrektur zu erfolgen.
- Denn zu beachten ist, dass ein Vorsteuerabzug nur in der Höhe der gesetzlich geschuldeten Steuer besteht. Ein zu hoher Umsatzsteuerausweis bzw. Vorsteuerabzug einer sog. „§ 14c UStG- Rechnungssteuer“ (s.o.) ist unzulässig und wäre daher in einem regelmäßig aufwändigen, zwischen Rechnungssteller und Rechnungsempfänger sowie den beteiligten Finanzämtern zu koordinierenden Verfahren zu korrigieren.
- Des Weiteren sind die herabgesetzten Umsatzsteuersätze bei empfangenen Reverse Charge-Umsätzen sowie bei innergemeinschaftlichen Erwerben zu berücksichtigen und systemisch einzupflegen.

Dem Vernehen nach soll noch im Juni 2020 die finale Fassung des BMF-Schreibens veröffentlicht werden. Vorstehendes werden wir, sobald verfügbar, um weitere Informationen ergänzen.

Umsatzsteuerliche Organschaft – Deutsche Auslegung auf dem Prüfstand

Möglicher nächster fiskaler Geldsegen, ggf. mit Wermutstropfen für Gemeinnützigkeitssektor.

Die Fragen um die umsatzsteuerliche Organschaft sind ein „Dauerbrenner“ in der Fachwelt. Für betroffene Unternehmen ist mit deren höchststrichlichen Klärung regelmäßig die Anpassung der bisher gelebten betrieblichen Handhabe verbunden, um weiter „compliant“ zu sein. Nicht selten sind die Rechtsprechungsfolgen sogar weitreichender: Generell kann ein dadurch entstehender Korrekturbedarf mit signifikanten finanziellen Auswirkungen verbunden sein, mitunter zugunsten der Steuerpflichtigen. Zudem müssen manchmal bewährte Standardgestaltungen rechtsprechungsbedingt überdacht oder gar verworfen werden. Mit seiner Vorlage beim Europäischen Gerichtshof (EuGH) hat der XI. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) nun die Basis für eine Entscheidung ge-

legt, die geeignet ist, für den nächsten großen Paukenschlag zu sorgen. Es geht im Grunde um keine geringere Frage als jene, ob die bisherige deutsche Auslegung des Instituts der umsatzsteuerlichen Organschaft zutreffend war und ist.

Dem Vorlagebeschluss des BFH liegt ein Sachverhalt zugrunde, in dem eine GmbH (=Klägerin und Organgesellschaft) mit dem Finanzamt darüber streitet, dass die Organschaftsvoraussetzungen in Bezug zur A, einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, vorlagen, die zwar 51 % der Anteile an der Klägerin hielt, jedoch aufgrund besonderer gesellschaftsrechtlicher Regelungen nicht die Stimmrechtsmehrheit innehatte. Die verbleibenden 49 % hielt der C e.V. Es bestand Personenidentität bezüglich der Geschäftsführungsorgane: Die natürliche Person E war sowohl Geschäftsführer der A sowie der Klägerin als auch geschäftsführender Vorstand des Vereins. Gegen die zugunsten der Klägerin ausgefallene Entscheidung der Vorinstanz beantragte das Finanzamt die Revision beim BFH.

Das Revisionsverfahren nutzte der BFH, um dem EuGH insgesamt vier Fragen (nachfolgend sinngemäß auf die deutschen Verhältnisse bezogen) vorzulegen: 1. Darf Deutschland (nur) den Organträger als Steuerpflichtigen und -schuldner bestimmen anstelle des Organkreises insgesamt, also Organträger und -gesellschaft? 2. [Falls 1. zu verneinen ist:] Kann sich ggf. auf die Gesamtschuldnerschaft nach der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie berufen werden? 3. Ist bei der Überprüfung der finanziellen Eingliederung ein eher strenger oder eher großzügiger Maßstab anzulegen? 4. Inwieweit muss es dem Organträger möglich sein, seinen Willen durchzusetzen und dadurch eine abweichende Willensbildung zu verhindern?

Eine besondere Brisanz ist mit den beiden ersten Vorlagefragen verbunden: Die Beantwortung der ersten Vorlagefrage bedeutet nicht weniger als die Entscheidung über Sein oder Nichtsein der derzeitigen deutschen umsatzsteuerlichen Organschaft. Denn im Falle einer Verneinung wäre die deutsche Regelung EU-rechtswidrig. Würde in der Folge auch die zweite Frage verneint, bedeutete dies einen hohen finanziellen Schaden für den deutschen Fiskus. Denn dann würden einerseits Erstattungen an Organträger fällig, die soweit zu Unrecht die Umsatzsteuer für den gesamten Organkreis gezahlt hätten. Andererseits stünden dem keine Nachzahlungen der Organgesellschaften gegenüber, da eine Berufung auf Gesamtschuldnerschaft mangels Rechtsfähigkeit des Organkreises ggf. nicht möglich wäre (siehe die ablehnende EuGH-Rechtsprechung zu nichtrechtsfähigen Bruchteilsgemeinschaften). Zudem dürften Änderungen wohl auch verfahrensrechtlich schwerlich möglich werden. Im Übrigen ist es wahrscheinlich, dass mögliche fiskal-motivierte Versuche, das drohende Loch im deutschen Haushalt durch „Rettungs-“Gesetz-

gebung für die Vergangenheit zu vermeiden, wie zuletzt in den sog. „Bauträger“-Fällen letztendlich leerlaufen. Unterm Strich verblieben somit bei den bisherigen Organträgern erhebliche (!) steuersystembedingte Mehreinnahmen (sog. „Windfall Profits“).

Neben dieser äußerst positiven Auswirkung ergäbe sich jedoch möglicherweise auch eine ungünstige Auswirkung. Betroffen wären Steuerpflichtigen in Bereichen ohne oder nur mit begrenztem Vorsteuerabzugsrecht, z.B. auch und insbesondere der Gemeinnützigkeitssektor. Gestalterisch wird hier oft dem Umstand, dass Umsatzsteuer auf Eingangsleistungen von verbundenen, meist ausgegliederten Unternehmen bei nicht / nicht voll vorsteuerabzugsberechtigten gemeinnützigen Einheiten zu Definitivkosten werden, durch Organschaftsbildung entgegengewirkt. Diesen mehr oder weniger standardisierten Gestaltungen wären infolge der vorgenannt unterstellten EU-Rechtswidrigkeit von heute auf morgen der Boden entzogen. Dies würde jedenfalls bis zur Einführung eines EU-rechtskonformen Rechtsinstitut gelten. Die finanziellen Auswirkungen wären brachial; das Gemeinnützigkeitswesen würde leiden, punktuell ggf. überstrapaziert.

Wie eine EU-rechtskonforme Reform des deutschen umsatzsteuerlichen Organschaftsrechts aussehen kann, zeigen die Überlegungen des Bundesfinanzministeriums (sog. „Eckpunktepapier zur Reform der umsatzsteuerlichen Organschaft“). Die darin vorgesehene antragsweise zu gewährende Gruppenbesteuerung mit gesamtschuldnerischer Haftung stellt eine gangbare, in der Praxis gleichsam handhabbare wie wegen der deutlich geringeren Auslegungsbedürftigkeit der Voraussetzungen rechtssichere Möglichkeit dar (vgl. im Einzelnen, z.B. für Schomerus: „Umsatzsteuer-Newsletter 1/2020, S. 3: <https://www.schomerus.de/newsletter/umsatzsteuer-1-20/>). Der derzeit im Zusammenhang mit dem Eckpunktepapier genannte zeitliche Planungshorizont von zwei bis drei Jahren ist vor dem Hintergrund der nun adressierten Vorlagefragen problematisch. Insbesondere mit Blick auf den Gemeinnützigkeitsbereich erscheint es vielmehr angezeigt, die Bemühungen der Organschaftsreform in Deutschland zu forcieren und deutlich schneller umzusetzen.

FAZIT

Für die umsatzsteuerliche Praxis bleibt es in jedem Fall spannend, wie die Entscheidung des EuGH ausfallen wird. Zum Einen könnten „Windfall Profits“ z.B. Corona-bedingte Performancedefizite ausgleichen helfen. Zum Anderen ist es wichtig, rechtzeitig zu analysieren, inwieweit der mögliche zeitweilige Wegfall der Gestaltungsmöglichkeit „Organschaft“ bisherigen Organkreisen (ggf. existenzbedrohend) zusetzt.

TOPAKTUELL: Siehe auch den Vorlagebeschluss des BFH v. 7.5.2020 - V R 40/19 (veröffentlicht am 18.6.2020), Az. EuGH: -to come-

Personengesellschaft als Organgesellschaft auch bei Beteiligung nicht finanziell in den Organträger eingliederter Beteiligter?

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg äußert Zweifel daran, dass die Beschränkung der Qualifikation als „Organgesellschaft“ bei Personengesellschaften nur solchen vorbehalten ist, bei denen Gesellschafter neben dem Organträger nur Personen sind, die in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind.

In dem beim Finanzgericht Berlin-Brandenburg vorliegenden Sachverhalt (v. 21.11.2019 - 5 K 5044/19) waren an der Klägerin, einer GmbH & Co. KG (Organgesellschaft), eine Komplementär-GmbH sowie als Kommanditisten eine GbR, zwei natürliche Personen und eine weitere GmbH (Organträgerin) beteiligt. Letztere besaß gemäß Gesellschaftsvertrag sechs Stimmen, während die weiteren Gesellschafter über jeweils eine Stimme verfügten, sodass die GmbH sämtliche Beschlüsse mit einfacher Mehrheit fassen konnte.

Die Finanzverwaltung verneinte jedoch das Organschaftsverhältnis, da gemäß Abschnitt 2.8 Abs. 5a S. 1 UStAE Personengesellschaften nur dann finanziell eingegliedert sein können, wenn deren Gesellschafter neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind. Somit dürften keine natürliche Personen an der Organgesellschaft beteiligt sein.

Begründet wird dies damit, dass bei Personengesellschaften kein Formzwang in Bezug auf das Stimmrecht bestehe, weshalb das grundsätzlich geltende Einstimmigkeitsprinzip auch durch mündliche Vereinbarungen durch ein Mehrheitsprinzip ersetzt werden kann und somit zu Nachweisschwierigkeiten kommen kann.

Dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) wird deshalb zur Vorabentscheidung die Frage vorgelegt, ob diese Regelung Art. 11 Abs. 1 MwStSystRL, wonach eine Gruppe von finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eng miteinander verbundenen

Personen die Möglichkeit hat, eine Mehrwertsteuergruppe zu bilden, entgegensteht.

Sollte die vorgelegte Frage bejaht werden, hat der EuGH weiterhin zu klären, ob Artikel 11 Abs. 2 MwStSystRL – unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeits- und Neutralitätsgrundsatzes – den Ausschluss von Personengesellschaften (mit natürlichen Personen als Gesellschafter) von einer umsatzsteuerrechtlichen Organgesellschaft wegen des fehlenden Formzangs rechtfertigen kann.

Schließlich sei zu klären, ob es einer Anwendung des Artikel 11 Abs. 2 MwStSystRL entgegenstehe, wenn der nationale Gesetzgeber die Absicht zur Vorbeugung von Steuerhinterziehungen oder –umgehungen nicht bereits bei Erlass der Maßnahme gefasst hat.

AUSBLICK

Die Gestaltungspraxis dürfte das Verfahren beim EuGH (Az. C-868/19) gespannt verfolgen, wäre ihr doch ein relativ einfach zu bedienender "On-off-Button" bei der umsatzsteuerlichen Organschaft ggf. künftig genommen.

Umsatzsteuerliche Organschaft: Keine wirtschaftliche Eingliederung per Darlehensgewährung

In Fortsetzung einer fast zur Tradition gewordenen Reihe hat der Bundesfinanzhof zuletzt wiederum zu den Eingliederungsvoraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft entschieden (BFH v. 13.11.2019, V R 30/18) – dieses Mal zur wirtschaftlichen Eingliederung durch Darlehensgewährung infolge der erstinstanzlichen Entscheidung des Finanzgerichts München.

Eine umsatzsteuerliche Organschaft ist gegeben, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse sowohl finanziell, wirtschaftlich als auch organisatorisch in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert ist. Die wirtschaftliche Eingliederung

verlangt, dass eine enge wirtschaftliche Verbundenheit zwischen der Organgesellschaft und dem Organträger vorliegt.

Fraglich war im zu entscheidenden Fall, ob auch die Gewährung von Darlehen eine wirtschaftliche Eingliederung begründen könnte. Dabei kann die wirtschaftliche Eingliederung grundsätzlich auf entgeltlichen Leistungen des Organträgers ggü. seiner Tochtergesellschaft (Organgesellschaft) beruhen, wenn diesen für das Unternehmen der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche Bedeutung zukommt. Die Leistungen müssen jedoch im Rahmen einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und damit nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen erbracht werden.

Diese Voraussetzungen wurden im vorliegenden Fall seitens des BFHs verneint, da die ausschließliche Vergabe von Darlehen an eine Tochtergesellschaft dem nicht unternehmerischen Bereich eines Anteilseigners zuzuordnen ist; dies gelte insbesondere dann, wenn man sich mit der Darlehensvergabe nicht auch wie ein Kreditinstitut an den Markt wende.

FAZIT

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass nicht jede wirtschaftliche Tätigkeit des Organträgers ausreichend ist, um die wirtschaftliche Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger zu begründen. Es bleibt daher weiterhin eine Einzelfall bezogene Betrachtung, was die Handhabung der umsatzsteuerlichen Organschaft in der Praxis nicht grundlegend erleichtern wird.

Besteuerung der öffentlichen Hand – ein Update

Mit dem § 2b UStG wurden Kommunen, Landkreise, Kirchen und andere juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) vor die Herausforderung gestellt, bis zum 31.12.2020 die betroffenen Sachverhalte aufzuarbeiten, zu beurteilen sowie die damit zusammenhängenden rechtlichen und organisatorischen Maßnahmen umzusetzen.

Obwohl sich die meisten jPöR bereits in der Schlussphase dieser Aufgabe befinden, bestehen weiterhin doch viele Anwendungsprobleme in der Praxis. Dem versuchen das Bundesministerium der Finanzen

(BMF) wie auch die Landesfinanzverwaltungen im Rahmen ihrer Zuständigkeiten entgegenzuwirken. Erst kürzlich haben sich sowohl das Finanzministerium Schleswig-Holstein (Kurzinformativ vom 26.02.2020 – VI 3510) als auch das Landesamt für Steuern Niedersachsen (Verfügung vom 20.12.2019 – S 7170) zu Einzelfragen geäußert.

Neben dem altbekannten BMF-Schreiben vom 16.12.2016, in dem grundsätzliche Fragen geklärt werden sollten, veröffentlichte das BMF am 14.11.2019 ein weiteres Schreiben zu der in § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG normierten Regelvermutung bei Kooperationen zwischen jPöR. Aufgrund eines drohenden Vertragsverletzungsverfahrens der EU-Kommission, sah das BMF sich offenbar gezwungen, den bisher angenommenen Anwendungsbereich des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG faktisch zu eliminieren. Bei der Regelung zu Kooperationen handelt es sich demnach nur um eine bloße Vermutung, sodass bei der Erfüllung aller Voraussetzungen dennoch zusätzlich ein schädlicher Wettbewerb zu prüfen ist.

Dies gebietet in der Praxis absolute Vorsicht. Der Wettbewerbsbegriff ist zu unbestimmt, um umsatzsteuerliche Risiken in Kauf zu nehmen. Deshalb sollte in Zweifelsfällen bzgl. § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG eine verbindliche Auskunft eingeholt werden. Besteht jedoch aufgrund gesetzlicher Bestimmungen ein Anschluss- und Benutzungszwang, sind Wettbewerbsverzerrungen ausgeschlossen.

Der Vorschlag einer zeitlich beschränkten Anrufungsauskunft für jPöR zu Abgrenzungsfragen wurde vom BMF mit Schreiben vom 03.04.2020 ebenfalls verworfen.

AUSBLICK

Allerdings sieht es aktuell danach aus, als würde den jPöR eine „Gnadenfrist“ über den 1.1.2021 hinaus eingeräumt werden. Nachdem sich im letzten Jahr v.a. die Länder Hessen und Nordrhein-Westfalen für eine Verlängerung der Übergangsfrist eingesetzt haben, wird dies aktuell diskutiert. Die Bundesregierung hält eine Verlängerung unionsrechtlich für möglich und beabsichtigt daher dem Gesetzgeber den Vorschlag zu unterbreiten, die Frist bis zum 31.12.2022 zu verlängern. Die aktuellen Umstände aufgrund der Corona-Lage könnten hierbei eine „Gnadenfrist“ für die jPöR womöglich begünstigen.

Entgelterhöhung beim Verfall von Prämienpunkten

Der Bundesfinanzhof hatte über die Frage zu entscheiden, ob der vergütungslose Verfall von Prämienpunkten im Rahmen eines Kundenbindungsprogramms mit drei Beteiligten zur Erhöhung des Entgelts beim Programmmanager des Kundenbindungsprogramms kommt.

Der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH vom 26.6.2019, V R 64/17) zugrunde lag ein Urteil des Finanzgerichtes Münster. Die Klägerin betrieb ein Kundenbindungssystem. Sie schloss dabei Vereinbarungen mit Partnerunternehmen ab, die ihren Kunden dann Prämienpunkte der Klägerin gewähren konnten. Die Kunden konnten diese Prämienpunkte dann innerhalb eines gewissen Zeitraums bis zum Verfall bei der Klägerin in Sach- und Dienstleistungsprämien einlösen. Für die Vereinbarung mussten die Partnerunternehmen eine Vergütung bestehend aus einem Festbetrag für die Prämienpunkte und einer Servicefee für das Betreiben des Kundenbindungssystems an die Klägerin bezahlen.

Die Klägerin führte Umsatzsteuer nur auf die eingelösten Prämienpunkte ab, nicht aber auf die durch Zeitablauf verfallenen Prämienpunkte. Dies ist aber nach Sicht des BFH nicht korrekt. Grundsätzlich ist der Verkauf der Prämienpunkte noch kein steuerbarer Leistungsaustausch, weshalb die Klägerin richtigerweise in diesem Zeitpunkt keine Umsatzsteuer abgeführt hat. Erst mit Prämienvergabe kommt es zu einem steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungsaustausch durch die GmbH an die Kunden, die durch die Zahlungen der Partnerunternehmen beim Erwerb der Prämienpunkte als Entgelt von dritter Seite vergütet wurden.

Verfallen die Prämienpunkte, fehlt es zunächst an dem oben genannten Leistungsaustausch mit Entgelt von dritter Seite. Allerdings wird durch den Verfall der Prämienpunkte das Entgelt für die Serviceleistung der Klägerin gegenüber den Partnerunternehmen erhöht. Umsatzsteuerliches Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger für die erhaltene Leistung dem Unternehmer gewährte. Im vorliegenden Fall hat das Partnerunternehmen der Klägerin ein Entgelt gezahlt. Das Entgelt wurde im Ergebnis aber nur für die erbrachten Serviceleistungen gezahlt. Im Vergleich zur ursprünglichen Vereinbarung hat sich deshalb das ursprünglich vereinbarte Entgelt für die Serviceleistungen um den Betrag für die Prämienpunkte erhöht.

Zwischen der Klägerin und dem Partnerunternehmen besteht nach Ansicht des BFH dahingehend Einigkeit, dass die Prämienpunkte nicht in vollem Umfang eingelöst werden, eine Erstattung für die Prämienpunkte aber dennoch nicht möglich sein soll. Die Parteien seien sich darüber hinaus einig gewesen, dass der Preisanteil für die Prämienpunkte dann zusätzliches Entgelt für die Verwaltungsleistung darstellen soll.

Erst im Zeitpunkt des Verfalls der Prämienpunkte – wenn als die tatsächliche Einlösequote feststeht – wird deshalb nach Ansicht der Finanzgerichte die Höhe des Entgelts für die erbrachte Serviceleistung bestimmbar.

Eine Orientierung an der Rechtsprechung zu ungewissen Siegpriämien bei Pferderennen oder Pokerturnieren kommt vorliegend nicht in Betracht nach Ansicht des BFH.

PRAXISFOLGEN

Im Ergebnis wird klargestellt, dass es sich bei Kundenbindungsprogrammen um eine Leistungskette handelt. Daneben wird die vorliegende Entscheidung auch bei anderen Bonuspunkteprogrammen (wie z.B. payback) zu beachten sein.

Umsatzsteuerfreie Leistungen eines Dirigenten

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die Leistungen eines Dirigenten umsatzsteuerfrei sind, dem die zuständige Landesbehörde die Erfüllung der gleichen kulturellen Aufgaben, wie z.B. ein Orchester oder Kammermusikensemble, bescheinigt.

Der Dirigent kann die Vorsteuerbeträge auf im Inland erbrachte Vermittlungsleistungen ausländischer Konzertagenturen auch dann nicht im Rahmen der Reverse-Charge abziehen, wenn er diese für Leistungen bezieht, die er im Ausland erbringt und die dort steuerbar und steuerpflichtig sind.

Die zuständige Landesbehörde hatte durch Bescheid für das Streitjahr bescheinigt, dass der Kläger die gleichen kulturellen Aufgaben wie die in § 4 Nr. 20 Buchst. a Satz 1 UStG genannten kulturellen Einrichtungen als Dirigent erfüllt. An diese Bescheinigung sind die Finanzbehörden nach § 182 Abs. 1 Satz 1 AO ge-

bunden. Mithin war der Kläger mit seinen Dirigentenleistungen eine gleichartige Einrichtung, dessen Umsätze wie die eines Orchesters steuerfrei sind. Das entspricht im Ergebnis der bisherigen Rechtsprechung des erkennenden Senats. Allerdings hatte der BFH das nicht aus der deutschen Befreiungsvorschrift hergeleitet, sondern direkt aus der EU-Richtlinie abgeleitet. Der BFH hält also im Ergebnis, nicht aber in der Begründung an der Steuerbefreiung fest. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH v. 22.8.2019, V R 14/17) zur Umsatzsteuerfreiheit des Dirigenten unter den genannten Bedingungen hat Konsequenzen für den Vorsteuerabzug.

Dies hatte im Streitfall die Folge, dass der Kläger die Vorsteuer aus Agenturvermittlungsleistungen nicht abziehen konnte. Die Agenturen hatten als im Ausland ansässige Unternehmer Vermittlungsleistungen an den Kläger erbracht, die nach der Grundregel für grenzüberschreitend erbrachte B2B-Dienstleistungen im Inland steuerbar waren. Die entsprechenden Umsatzsteuerbeträge schuldete der Kläger als Leistungsempfänger (Reverse-Charge). Die Beträge konnten aber nicht als Vorsteuer abgezogen werden, weil die Eingangsleistungen zur Verwendung für Leistungen im Ausland bezogen worden seien, die im Inland steuerfrei wären.

FAZIT

Wo Licht ist, ist auch Schatten!

Umsatzsteuerliche Behandlung der Abfindungszahlung an Mieter

Der BFH hat in seinem Urteil vom 22.05.2019 (XI R 20/17) entschieden, dass es sich bei der Abfindungszahlung, die der Vermieter bei vorzeitiger Auflösung eines langfristigen Mietvertrags im Interesse des Mieters erhält, um umsatzsteuerbares Entgelt handelt.

Abzugrenzen ist dies vom nichtsteuerbaren (echten) Schadenersatz wie es bei einer Entschädigung wegen vorzeitiger Kündigung der Fall wäre.

Entscheidendes Kriterium ist dabei die Frage der Zustimmung des Vermieters zur vorzeitigen Beendigung des Mietvertrags. Sofern der Vermieter der vorzeitigen Beendigung des Mietvertrags zustimmt, liegt nach Auffassung des BFH eine umsatzsteuerbare Verzichtleistung des Vermieters vor.

Unabhängig von der Frage der Steuerbarkeit ist jedoch zu beurteilen, ob es sich auch um eine umsatzsteuerpflichtige Leistung handelt, oder ob die Leistung von der Umsatzsteuer befreit ist. Bezieht sich der Verzicht auf eine steuerfreie Vermietung, ist die sonstige (Verzichts-) Leistung ebenfalls von der Umsatzsteuer befreit. Andersherum handelt es sich um eine steuerpflichtige sonstige Leistung, wenn für die Vermietung eine wirksame Option zur Umsatzsteuerpflicht vorliegt.

FAZIT

Ein "Tun, Dulden oder Unterlassen" ist und bleibt umsatzsteuer-relevant.

Dokumentation der Zuordnungsentscheidung von Eingangsumsätzen

Die Fristgebundenheit der Entscheidung einer Eingangsleistung zum umsatzsteuerlichen Unternehmen ist ein seitens der Finanzverwaltung gesetztes zeitliches Ausschlusskriterium für den Vorsteuerabzug. Unklar ist die Berechtigung der Finanzverwaltung zur Vorgabe dieses rechtlichen Rahmens. Klarheit soll eine Vorlage der Frage beim Europäischen Gerichtshof bringen.

Der Vorsteuerabzug ist bei einem Leistungsempfänger nur möglich, wenn die Leistung u.a. für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt wurde. Insbesondere bei solchen Leistungen, die vom Leistungsempfänger sowohl betrieblich als auch privat genutzt werden, kann dessen Zuordnungsentscheidung zum unternehmerischen oder nicht-unternehmerischen Bereich erforderlich sein. Wird die Entscheidung nicht (rechtzeitig) dokumentiert, ist der Vorsteuerabzug nicht zulässig.

Mit Beschluss vom 18.9.2019 (XI R 7/19) bittet der Bundesfinanzhof den Europäischen Gerichtshof um Klärung, inwieweit ein Mitgliedstaat eine Ausschlussfrist für die Zuordnung zum Unternehmensbereich vorsehen darf und welche Rechtsfolgen eine nicht (rechtzeitig) getroffene Zuordnungsentscheidung hat. Gemäß derzeitiger Verwaltungsauffassung muss die Zuordnungsentscheidung zeitnah, spätestens aber bis zum 31. Juli des Folgejahres getroffen werden.

Sollte der Europäische Gerichtshof zu der Entscheidung gelangen, dass diese (nationale) Ausschlussfrist und die damit verbundenen Rechtsfolgen nicht mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie vereinbar sind, würde das die Möglichkeit eines Vorsteuerabzuges bei einer gemischten Leistung deutlich erleichtern.

TIPP

Insbesondere gemeinnützige Organisationen, Einzelunternehmer und Unternehmer der öffentlichen Hand sollten die Entwicklung aufmerksam verfolgen, um sich ggf. bietendes Vorsteuervolumen zu heben. Mit Blick auf eine entsprechende Entscheidung aus 2018 (EuGH v. 25.07.2018, C-140/17 "Gmina Ryjewo") besteht jedenfalls Hoffnung.

Zinserlass bei gemeinsamer irriger Nichtanwendung des Reverse-Charge

Der BFH hat mit Urteil vom 26.09.2019 (V R 13/18) entschieden, dass die beim Leistungsempfänger entstehenden Zinsen aus der Versagung des Vorsteuerabzugs bei einem gemeinsamen Irrtum von Leistenden und Leistungsempfänger über die Anwendbarkeit des § 13b UStG aus sachlichen Billigkeitsgründen zu erlassen sind.

Im zu entscheidenden Fall bezog der zum Vorsteuerabzug berechtigte Kläger Bauleistungen. Der leistende Unternehmer erteilte Rechnungen mit gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer, worauf der Kläger den Vorsteuerabzug geltend machte. Die Beteiligten übersahen, dass für die Leistungen die

Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger übergang (§ 13b UStG). Das Finanzamt vereinnahmte die für die Leistung geschuldete Steuer somit vom vermeintlichen statt vom tatsächlichen Steuerschuldner. Der leistende Unternehmer berichtigte nach Bekanntwerden des Irrtums seine Rechnungen mit Steuer ausweis und trat den sich hieraus ergebenden Vergütungsanspruch gegenüber dem Finanzamt an den Leistungsempfänger ab.

Grundsätzlich gilt, dass die Festsetzung von Zinsen rechtmäßig und nicht zu erlassen ist, wenn der Schuldner der Steuernachforderung einen Liquiditätsvorteil erlangt hat. Maßgeblich ist dabei eine nur auf den Schuldner bezogene Liquiditätsbetrachtung. Auch eine sog. "Null-Situation", bei der keine Umsatzbesteuerung beim Leistenden eintritt und der Leistungsempfänger keine Vorsteuer abziehen kann, rechtfertigt grundsätzlich keinen Erlass zugunsten des Unternehmers, der seine Umsätze zu Unrecht nicht versteuert hat.

Allerdings sind atypischen Ausnahmefällen Maßnahmen im Wege der Billigkeit ("Gerechtigkeit im Einzelfall") vorbehalten.

In der vorliegenden Konstellation handelte es sich nach Auffassung des BFH um solch einen gesetzlich nicht bedachten Ausnahmefall, bei dem der klagende Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug aus einer in Rechnungen ausgewiesenen, aber gesetzlich nicht geschuldeten Steuer geltend machte, von der feststand, dass der Rechnungsaussteller sie ordnungsgemäß abgeführt hatte.

Aufgrund der Besonderheit des gemeinsamen Irrtums von Leistenden und Leistungsempfänger hinsichtlich der (Nicht-)Anwendbarkeit von § 13b UStG und der auf dieser Grundlage fehlerhaften, aber folgerichtigen Versteuerung durch beide Beteiligte kommt es nicht in Betracht, für die Liquiditätsbeurteilung ausschließlich auf das Schuldverhältnis zwischen Leistungsempfänger und Finanzamt abzustellen.

Dass den Rechnungsberichtigungen des Leistenden keine Rückwirkung zukommt, ist nach BFH-Ansicht bei einer liquiditätsmäßigen Betrachtung für Zwecke des Billigkeitserlasses unerheblich.

FAZIT

In gleichgelagerten Fällen empfiehlt sich ein konzentriertes Vorgehen von Leistendem und Leistungsempfänger bezüglich der betroffenen Finanzämter.

Erweiterung der Margenbesteuerung von B2B-Reiseleistungen

Die bisherige nationale Regelung des § 25 UStG war nicht mit dem Unionsrecht vereinbar, deshalb musste die Regelung aufgrund des EuGH-Urteils vom 8. Februar 2018 ausgeweitet werden. Die Änderungen sowie die Neufassung des Gesetzes wurden am 18. Dezember 2019 durch Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft gesetzt.

Durch die Neufassung ist die Margenbesteuerung nun nicht nur für B2C – Leistungen (Business-to-Consumer), sondern auch für B2B – Leistungen (Business-to-Business) anzuwenden. Somit muss künftig bei jedem Unternehmen mit entsprechenden Reiseleistungen geprüft werden, ob die Voraussetzungen der Margenbesteuerung vorliegen.

Eine Reiseleistung liegt vor, wenn ein Unternehmen für die erbrachte Leistung im eigenen Namen auftritt und zuvor Reisevorleistungen Dritter in Anspruch genommen hat. Die Vermittlung einer Reiseleistung ist von dieser Regelung ausgenommen.

Die Einbeziehung von Reiseleistungen an Unternehmen führt dazu, dass der Ort der Leistung sich dort befindet, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Reiseleistungen an Unternehmen im Gemeinschaftsgebiet unterliegen somit in Deutschland der Besteuerung. Des Weiteren wird für Reiseleistungen und Reisevorleistungen der Vorsteuerabzug kategorisch ausgeschlossen. Bei der Rechnungsstellung sind – abweichend von der Norm – bei der Berechnung sowie beim Ausweis der Umsatzsteuer besondere Regelungen zu beachten.

In der weiteren Folge wurde die Gesamtmargenbildung abgeschafft, zukünftig muss zwingend für Reisen die Bemessungsgrundlage einzeln ermittelt werden. Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer resultiert aus der Differenz zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger aufwendet und dem Einkaufswert der Reisevorleistung.

AUSBLICK

Die Änderung der Einzelmargenbesteuerung ist erstmals auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 bewirkt werden. Der Gesetzgeber möchte dem Steuerpflichtigen so die Möglichkeit geben, sich auf die Änderungen im betrieblichen Ablauf vorzubereiten und die Gesetzesänderungen buchhalterisch umzusetzen.

EU-Kommission: Mitteilung zu den umsatzsteuerlichen Auswirkungen des BREXIT

Die EU-Kommission hat am 16.04.2020 eine aktualisierte Bekanntmachung zu den umsatzsteuerlichen Auswirkungen des Brexit herausgegeben.

Ab dem 01.01.2021 ist danach das Vereinigte Königreich aus der Perspektive der Mehrwertsteuersystemrichtlinie als Drittland zu behandeln, so dass folgende Grundsätze gelten:

- Waren, die aus dem Vereinigten Königreich in die EU gelangen, sind dem Einfuhrverfahren zu unterwerfen;
- Waren, die aus der EU in das Vereinigte Königreich versandt werden, sind dem Ausfuhrverfahren zu unterwerfen;
- für Einfuhren im Versandhandel aus dem Vereinigten Königreich in die EU besteht bei Waren bis zu einem Sachwert von 150 EUR die Möglichkeit zur Teilnahme am sog. Import-One-Stop-Shop (IOSS);
- Vorsteuervergütungsanträge richten sich nach den Grundsätzen für Anträge an Staaten außerhalb der EU (Drittstaaten).

Warenlieferungen, die vor dem Ende der Übergangszeit begonnen wurden, aber danach enden, sind noch als innergemeinschaftliche Umsätze zu behandeln. Vorsteuervergütungsanträge, die bis zum 31. März 2021 eingereicht werden, richten sich noch nach Regelungen für Vergütungsverfahren innerhalb der EU. In Bezug auf Nordirland gelten die nachfolgenden Grundsätze bis zum 31.12.2024 weiter:

- Warenlieferungen zwischen Nordirland und den EU-Mitgliedsstaaten werden als innergemeinschaftliche Umsätze betrachtet;
- Warenlieferungen zwischen Nordirland und anderen Teilen des Vereinigten Königreichs werden als Import und/oder Export betrachtet;
- Dienstleistungen zwischen Nordirland und den EU-Mitgliedsstaaten werden hingegen als Transaktionen mit dem Drittland betrachtet

HINWEIS

Die weitere konkrete Ausgestaltung bleibt abzuwarten.

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: 17. 6. 2020