

# Umsatzsteuer

Neues aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung

# 2

# 2020

**THEMA 1:**

Auslaufen der befristeten  
Umsatzsteuersatzsenkung

---

**THEMA 2:**

Umsatzsteuerliche  
Änderungen im E-Commerce

---

**THEMA 3:**

Umsatzsteuerliche  
Änderungen im Rahmen des  
Jahressteuergesetzes 2020



Liebe Leserin, lieber Leser,

das Jahr 2020 neigt sich dem Ende zu. Weiterhin sind die Auswirkungen des Coronavirus (SARS-CoV-2) und die damit verbundenen Maßnahmen deutlich zu spüren. Dies gilt auch für die Umsatzsteuer, denn zu Jahresbeginn wird der Zeitraum der Senkung der Umsatzsteuersätze auslaufen.

Das Jahr 2021 hält weitere Änderungen bereit. So steht nun (wohl) endgültig das Ende der Brexit-Übergangszeit an. Unabhängig von einem möglichen Freihandelsabkommen müssen Unternehmen sich mit den Folgen auseinandersetzen. Für Juli 2021 sieht der Gesetzgeber die weitere Umsetzung des EU-Mehrwertsteuer-Digitalpakets vor und führt insbesondere für den Bereich E-Commerce einschneidende umsatzsteuerliche Änderungen ein.

Wir wünschen Ihnen eine spannende Lektüre und stehen Ihnen für Fragen und zur Diskussion gern zur Verfügung.

Ein frohes Weihnachtsfest und einen guten Start in das neue Jahr 2021.

Ihr Dr. Claus Niemann & Ihr Pawel Suliga

## INHALT

### UMSATZSTEUER

3

Auslaufen der befristeten Umsatzsteuersatzsenkung – Konkrete Handlungsempfehlungen zur (Wieder-)Anhebung der Umsatzsteuersätze zum 01.01.2021	3
Die umsatzsteuerliche Organschaft in der Rechtsprechung	4
Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen	4
Umsatzsteuerliche Änderungen im E-Commerce	5
Status quo: Quick Fixes	6
Steuerbefreiung bei grenzüberschreitender Güterbeförderung	7
Bestimmung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft	8
Vorsteuerabzug bei der Einfuhrumsatzsteuer	9
Postalische Erreichbarkeit des Rechnungsausstellers sowie Identität von Rechnungsaussteller und Leistungserbringer	9
§ 2b Umsatzsteuergesetz: Stand der Dinge zum Ende des Jahres 2020	10
EuGH-Vorlage Steuerentstehung bei Ratenzahlungsgeschäften	11
Anwendbarkeit der sog. Ladenrechtsprechung des Bundesfinanzhofs bei sog. In-App-Käufen	11
Begriff der Betriebsstätte bzw. festen Niederlassung im Umsatzsteuerrecht	12
Zum Vorsteuerabzug berechtigender unmittelbarer Zusammenhang bei Verpflichtung zum Anbieten bezogener Produkte	13
Höhe bzw. Zeitpunkt der Umsatzsteuererminderung bei Beteiligung an Rabatt-Punkte-Systemen	14
Anspruch auf Vorsteuererstattung in einem anderen EU-Mitgliedstaat	14
Rückwirkung der Rechnungsberichtigung und Vorsteuerabzug ohne Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung	15
Zahlung einer Entschädigung im Fall der Nichteinhaltung der vertraglichen Mindestbindungsfrist durch die Kunden – Vodafone Portugal	16
Umsatzsteuerkorrektur bei teilweise erfolglosem Unternehmer	17
Verschaffung der Verfügungsmacht im Reihengeschäft mit verbrauchssteuerpflichtigen Waren – Herst s.r.o.	18
Konzerninterne Personalentsendung als wirtschaftliche Tätigkeit	19
Vorsteuerabzug einer Holding aus Konzeptionskosten einer Holdingstruktur bei angeblicher Dienstleistungskommission	20
Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung und Vorsteuerabzug bei Steuerbetrug	21
Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei einem in Abschnitten errichteten Gebäude	21
Bestimmung des Leistungsempfängers von Warenlieferungen im Rahmen des paneuropäischen Versands von Amazon	22
Umsatzsteuerliche Änderungen im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020	23
Definition der Werklieferung	28
Verwaltungsanweisung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen	29

# UMSATZSTEUER

## Auslaufen der befristeten Umsatzsteuersatzsenkung – Konkrete Handlungsempfehlungen zur (Wieder-)Anhebung der Umsatzsteuersätze zum 01.01.2021

Die Regierungskoalition hat im Rahmen ihres Konjunktur- und Krisenbewältigungspakets den Umsatzsteuersatz befristet auf den Zeitraum vom 01.07. bis 31.12.2020 von 19% auf 16% bzw. von 7% auf 5% abgesenkt. Diese Absenkung hat die meisten Unternehmer kalt erwischt. Einer möglichen Verlängerung wurde bisher eine Absage erteilt, sodass sich Unternehmer frühzeitig auf die Rückkehr zu den alten Steuersätzen zum Jahreswechsel vorbereiten sollten.

Diese Vorbereitungen betreffen zum einen die IT-Systeme, wie elektronische Kassen, Buchhaltungsprogramme oder die Software, die zur Rechnungsschreibung verwendet wird. Zum anderen sind Vorbereitungen im Hinblick auf die Anwendung des richtigen Steuersatzes und die möglichst effiziente Nutzung der niedrigeren Steuersätze zu treffen.

Für die Anwendung des Steuersatzes ist grundsätzlich die Ausführung der Leistung maßgebend. Auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung, Rechnungsstellung oder wann eine Zahlung vereinnahmt wird, kommt es nicht an. Das gilt auch für erhaltene Anzahlungen oder Vorauszahlungen und unabhängig davon, ob der Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (Ist-Besteuerung) oder nach vereinbarten Entgelten (Soll-Besteuerung) besteuert.

Insoweit sollten Unternehmer ihre offenen Aufträge daraufhin prüfen, welche Lieferungen oder Leistungen vor dem Jahreswechsel beendet werden.

In Ergänzung zum Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 30.06.2020 ist am 04.11.2020 ein weiteres Schreiben ergangen, das einige Klarstellungen und Vereinfachungsregelungen zur Abgrenzung der Steuersätze enthält.

Beispielsweise führt eine abgeschlossene Teilleistung zur endgültigen Entstehung der Umsatzsteuer. Eine solche liegt jedoch nur vor, wenn die Leistung wirtschaftlich sinnvoll abgrenzbar ist und über die Ausführung der Leistung als Teilleistung eine Vereinbarung vorliegt. Hier ist aufgrund der Erfahrungen der Vergangenheit Vorsicht geboten. Sofern Unternehmer Teilleistungen abrechnen, obwohl die Voraussetzungen gar nicht erfüllt sind, bleiben sie im schlimmsten Fall auf dem Differenzbetrag zwischen dem niedrigeren und dem höheren Steuersatz sitzen.

Vorsicht ist auch bei der Ausgabe von Gutscheinen geboten. Sofern im Jahr 2020 noch Ein-zweckgutscheine für den geminderten Steuersatz ausgegeben werden, ist darauf zu achten, dass sie nicht bereits für einen verbindlich bestellten Gegenstand ausgegeben wurden. In diesem Fall wird seitens der Finanzverwaltung angenommen, dass es sich lediglich um eine Anzahlung handelt. Somit würde bei Lieferung im Jahr 2021 Umsatzsteuer in Höhe des wieder erhöhten Steuersatzes anfallen.

Hinsichtlich wiederkehrender Lieferungen oder Leistungen sind die Dauerrechnungen anzupassen, sofern sie nicht temporär für die Umsatzsteuersatzsenkung korrigiert wurden oder die Formulierung „zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer“ verwendet wurde.

Wartungsverträge, die lediglich die jährliche Überprüfung einer Anlage zum Gegenstand haben, werden seitens der Finanzverwaltung nicht als Dauerleistungen eingeordnet.

Frühzeitige Vorbereitung auf die (Wieder-)Anhebung der Umsatzsteuersätze.

Betroffene Systeme identifizieren und Steuersätze richtig anwenden.

Offene Aufträge prüfen.

Ergänzendes Schreiben des BMF vom 04.11.2020.

Liegen abgrenzbare Teilleistungen vor?

Bei Gutscheinen für verbindlich bestellte Gegenstände handelt es sich um Anzahlungen.

Dauerrechnungen noch vor Jahresende prüfen.

Langfristige Wartungsverträge stellen nicht immer Dauerleistungen dar.

**Eingangsrechnungen auf zutreffenden Steuersatz prüfen.**

**Korrekturen noch vor Jahresende durchführen.**

**Ist der gesamte Organkreis als ein fiktiver Steuerpflichtiger zu sehen?**

**Ist eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit oder ein nicht wirtschaftlicher Bereich in den Organkreis einzubeziehen?**

**Bisher waren Aufsichtsratsmitglieder uneingeschränkt als umsatzsteuerliche Unternehmer anzusehen.**

Vielmehr ist auf das Datum der tatsächlichen Leistungsausführung abzustellen. Daher ist eine Überprüfung der Leistungsbestandteile unbedingt zu empfehlen.

Generell sollten Unternehmer zum Jahreswechsel auch gezielt ihre Eingangsrechnungen für bezogene Leistungen hinsichtlich der Anwendung des richtigen Steuersatzes prüfen, um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden.

Wer noch nicht mit den Vorbereitungen begonnen hat, sollte dies kurzfristig tun. Sofern dabei Sachverhalte auftauchen, die eine Korrektur erfordern, ist zu empfehlen, diese Korrektur noch vor Jahresende umzusetzen.

## **Die umsatzsteuerliche Organschaft in der Rechtsprechung**

Eine umsatzsteuerliche Organschaft ist aufgrund ihrer Folgen ein ständiger Risikofaktor für Unternehmen. Aktuell haben die deutschen Gerichte mehrere Fragen zu dieser Problematik an den Europäischen Gerichtshof (EuGH) gerichtet.

Zwei Senate des Bundesfinanzhofs (BFH) haben sich u. a. mit der Frage an den EuGH gewandt, wer im Falle einer Organschaft als Unternehmer zu bestimmen ist. Genauer ist zu klären, ob der gesamte Organkreis als fiktiver Steuerpflichtiger zu sehen oder – wie in der deutschen Praxis – das Unternehmen des Organträgers der Steuerpflichtige ist.

Sollte der EuGH die deutsche Handhabung verneinen, wären die bisherigen Veranlagungen auf Ebene der Organträger unzutreffend. Denn die Steuern müssten gegenüber der „Organschaft als Gruppe“ festgesetzt werden.

Gleichzeitig trägt der BFH eine weitere Problematik vor. Ist eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit oder ein nicht wirtschaftlicher Bereich in den Organkreis einzubeziehen?

Nach der Auffassung des vorliegenden Senats umfasst der Organkreis auch den nicht wirtschaftlichen Bereich. Es ist dabei fraglich, ob Leistungen einer Organgesellschaft aus dem nicht wirtschaftlichen Bereich des Organträgers den Tatbestand einer unentgeltlichen Wertabgabe erfüllen. Grundsätzlich hat der EuGH bereits entschieden, dass eine unentgeltliche Wertabgabe ausscheidet, wenn der Steuerpflichtige Lieferungen oder sonstige Leistungen für den nicht wirtschaftlichen Bereich bezogen hat. Eine Verwendung für nicht wirtschaftliche Zwecke sei nicht mit einer Verwendung für unternehmensfremde Zwecke gleichzusetzen. Sollte diese Rechtsprechung fortgeführt werden, sind solche „Innenumsätze“, die an nicht wirtschaftliche Bereiche des Organkreises getätigt werden, als nicht steuerbar zu behandeln.

Auswirkungen hat diese Frage insbesondere auf die Intercompany-Umsätze innerhalb des Organkreises juristischer Personen des öffentlichen Rechts, gemeinnütziger Einrichtungen und gemischter Holdings.

## **Aufsichts- und Verwaltungsratsvergütungen**

In der Vergangenheit wurden Aufsichtsratsmitglieder (bzw. Verwaltungsratsmitglieder) umsatzsteuerlich – analog zur ertragsteuerlichen Qualifikation – als selbstständige umsatzsteuerliche Unternehmer angesehen. Dies galt uneingeschränkt zumindest bis zum Sommer 2019.

Mit Datum vom 13.06.2019 urteilte der Europäische Gerichtshof (EuGH) im Zusammenhang mit einem Aufsichtsratsmitglied einer niederländischen Stiftung, dass eine unternehmerische Tätigkeit nicht gegeben sei, wenn eine Festvergütung vorliegt und somit kein wirtschaftliches Risiko gegeben ist. Aufgrund einer festen Vergütung ist lt. EuGH keine Einflussnahme auf Einnahmen/Ausgaben möglich. Konkrete Handlungsempfehlungen für Steuerpflichtige konnten jedoch nicht aus den Äußerungen des EuGH abgeleitet werden. Aufgrund der expliziten Regelungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) ging die herrschende Literatur in jedem Fall von Vertrauensschutz für den Steuerpflichtigen für die Vergangenheit aus.

Im November 2019 nahm auch der Bundesfinanzhof (BFH) von seiner ständigen Rechtsprechung unter Bezugnahme auf das oben genannte Urteil des EuGH Abstand und urteilte ebenfalls, dass ein Aufsichtsratsmitglied nicht als umsatzsteuerlicher Unternehmer anzusehen sei, wenn er kein wirtschaftliches Risiko trägt. Auch in dem entschiedenen BFH-Fall war eine Festvergütung an das Aufsichtsratsmitglied gezahlt worden. Zwar war im BFH-Fall eine AG (und keine Stiftung wie im EuGH-Fall) gegeben, dennoch sollten die Aussagen hinsichtlich der Festvergütung auch auf andere Organisationsformen anwendbar sein. Hinsichtlich nicht fixer Vergütungen äußerte sich der BFH allerdings nicht. Auch zu diesem Zeitpunkt sprach sich die herrschende Meinung unter Berufung auf die einschlägige Passage des UStAE für Vertrauensschutz aus.

Ebenfalls im November 2019 äußerte sich auch das Finanzgericht (FG) Niedersachsen zum Thema „Aufsichtsratsvergütung als Entgelt eines umsatzsteuerlichen Unternehmers“; das Urteil des FG nahm Bezug auf das eingangs genannte EuGH-Urteil. Auch im FG-Fall war eine überwiegend fixe Vergütung gegeben, die dazu führte, dass die Richter kein wirtschaftliches Risiko sahen. Variable Vergütungsanteile wurden in Form eines Sitzungsgeldes und der Erstattung von Reisekosten gezahlt, die jedoch nach Ansicht der Richter betragsmäßig nicht ins Gewicht fielen. Überdies hatte der Kläger aus Sicht der Richter keine Einflussmöglichkeit auf die Höhe dieser Vergütungskomponente. Im Ergebnis begründet somit nicht jede variable Vergütung eine umsatzsteuerrelevante Tätigkeit.

Der UStAE wurde bisher nicht angepasst. Somit besteht die bisherige Finanzverwaltungsauffassung fort. Nach herrschender Literaturmeinung sollte Vertrauensschutz hinsichtlich jeglicher Auslegung gegeben sein. Jedoch ist eine Prüfung sämtlicher Vergütungen von Aufsichts- oder Verwaltungsräten dringend zu empfehlen. Zumindest in den Fällen, in denen von der Verwaltungsauffassung abgewichen wird, ist ein Hinweis in das Freitextfeld der Umsatzsteuervoranmeldung aufzunehmen.

## Umsatzsteuerliche Änderungen im E-Commerce

Nachdem die erste Stufe des Mehrwertsteuer-Digitalpakets zum 01.01.2019 umgesetzt wurde, findet sich im Regierungsentwurf für das Jahressteuergesetz 2020 nunmehr die Umsetzung der zweiten Stufe. Die Änderungen sollen zum 01.07.2021 in Kraft treten. Insbesondere folgende Änderungen sind hervorzuheben:

### Gesetzliche Fiktion eines Reihengeschäfts

- Unternehmer, die die Lieferung eines Gegenstandes, dessen Beförderung oder Versendung im Gemeinschaftsgebiet beginnt und endet, oder die Fernverkäufe von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle (bspw. Online-Marktplatz) unterstützen, sollen so behandelt werden, als hätten sie selbst die Gegenstände erworben und geliefert (Fiktion eines Reihengeschäfts).

Urteil des EuGH aus Juni 2019 im Zusammenhang mit einer niederländischen Stiftung.

Urteil des BFH aus November 2019 im Zusammenhang mit einer deutschen Aktiengesellschaft.

Urteil des FG Niedersachsen aus November 2019 mit Hinweis auf variable Vergütungsanteile untergeordneter Art.

Überprüfung der bestehenden Vergütungen für Aufsichts- oder Verwaltungsräte.

Fortführung der Umsetzung des EU-Mehrwertsteuer-Digitalpakets.

Bei Lieferungen über Online-Marktplätze wird in bestimmten Fällen ein Reihengeschäft fingiert.

Die neue Lieferschwelle u. a. für innergemeinschaftliche Fernverkäufe beträgt 10.000 €.

Die Ausweitung des One-Stop-Shop-Verfahrens soll die Umsatzsteuer-compliance erleichtern.

Vermeidung der Registrierungs- und Deklarationspflichten durch EU-einheitliche Regelung.

Weiterhin erhöhter bürokratischer Aufwand und ungelöste Praxisprobleme.

Klare und eindeutige Kommunikation zwischen Beteiligten empfehlenswert.

Zuordnung der Warenbewegung richtet sich nach Transportveranlassung.

## Senkung und Vereinheitlichung der Lieferschwelle

- Für innergemeinschaftliche Fernverkäufe (d.h. Lieferung eines Gegenstandes an einen Nichtunternehmer, die Ware wird grenzüberschreitend innerhalb der EU transportiert und der Transport ist durch den Lieferanten veranlasst) wird eine EU-einheitliche Lieferschwelle von 10.000 € eingeführt.

## Vereinfachung der Besteuerungsverfahren

- Das im Jahr 2015 eingeführte Mini-One-Stop-Shop-Verfahren (MOSS) soll zum One-Stop-Shop (OSS) erweitert werden. So können bspw. Unternehmer aus einem Drittland alle sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer, die im Gemeinschaftsgebiet zu besteuern sind, im OSS melden. Innergemeinschaftliche Fernverkäufe können ebenfalls zukünftig im One-Stop-Shop-Verfahren gemeldet werden. Der Fernverkauf durch Drittlands- und EU-Unternehmer bei Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150€ kann im neuen Import-One-Stop-Shop (IOSS) gemeldet werden.

Die vorgesehenen Änderungen führen für alle Unternehmen, die im grenzüberschreitenden E-Commerce agieren, zu wesentlichen Änderungen und der Notwendigkeit, sich bis Mitte 2021 auf die Änderungen einzustellen.

## Status quo: Quick Fixes

Seit Beginn des Jahres 2020 gelten die durch die sog. Quick Fixes eingeführten Neuregelungen. Im Folgenden geben wir ein kurzes Update zum aktuellen Stand.

### Die neue Konsignationslagerregelung

Im Rahmen der Neuregelung Konsignationslager ist zu begrüßen, dass eine EU-einheitliche Regelung gefunden wurde, die in vielen Fällen zur Vermeidung von Registrierungs- und Deklarationspflichten führen kann.

Das Fehlen von Anwendungshinweisen zu einer Vielzahl von praktischen Fragestellungen im Umgang mit der Neuregelung führt jedoch dazu, dass Unternehmen weiterhin Registrierungs- und Complianceverpflichtungen im Ausland hinnehmen, um Rechtssicherheit zu gewährleisten. Problematisch ist bspw., dass bei Zerstörung, Verlust oder Diebstahl der Ware am Tag nach dessen Bekanntwerden die Regelung keine Anwendung mehr finden soll und ein innergemeinschaftliches Verbringen fingiert wird. Diesbezüglich ist eine Nichtbeanstandungsregel nötig, um eine aus diesen Fällen resultierende Registrierungspflicht zu vermeiden.

Darüber hinaus ist es weiterhin nicht möglich, die verpflichtenden Angaben in der Zusammenfassenden Meldung elektronisch mitzuteilen, sodass der gesonderte Vordruck beim Bundeszentralamt für Steuern verwendet werden muss (siehe auch Rundschreiben 1/2020).

Für die Praxis ist zu empfehlen, die Anwendungsfragen für Lagerbestände im Ausland sowie für Lagerbestände ausländischer Lieferanten im Inland zu prüfen. Eine klare und eindeutige Kommunikation zwischen Lieferer und Erwerber ist notwendig. Die Pflichten der einzelnen Parteien sollten entsprechend vertraglich fixiert werden.

### Zuordnung der warenbewegten Lieferung bei Reihengeschäften

Die Neuregelung zu Reihengeschäften klärt insbesondere die Frage nach der Zuordnung der Warenbewegung innerhalb eines Reihengeschäfts.

Die Regelung trägt durch die Unionseinheitlichkeit zur Vereinfachung und Verbesserung der Rechtssicherheit bei und stellt praxistaugliche und objektiv nachprüfbare Kriterien zur Beurteilung von Reihengeschäften zur Verfügung. Insbesondere für den Fall der Transportveranlassung durch einen „Zwischenhändler“ gelten nun eindeutige Regelungen.

Um umsatzsteuerliche Risiken zu vermeiden, gilt für Unternehmer weiterhin, dass Reihengeschäftskonstellationen vor dem Hintergrund der Neuregelung zu prüfen sind.

### Neue Anforderungen an innergemeinschaftliche Lieferungen

Neues gibt es im Bereich der innergemeinschaftlichen Lieferung. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 09.10.2020 zu bislang ungeklärten Zweifelsfragen Stellung genommen.

Für die „Verwendung“ der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) wurde bislang ein positives Tun des Lieferers vorausgesetzt. Künftig kann die USt-IdNr. auch ohne konkrete Abfrage beim Erwerber und damit auch rückwirkend verwendet werden, wenn

- der Erwerber seinen innergemeinschaftlichen Erwerb ordnungsgemäß erklärt,
- der Lieferer die Lieferung korrekt in der Zusammenfassenden Meldung angegeben hat und
- die Rechnung die in der Zusammenfassenden Meldung angegebene USt-IdNr. enthält.

Erforderlich ist allerdings weiterhin, dass die USt-IdNr. des Erwerbers im Zeitpunkt der Lieferung gültig ist. Eine Validitätsüberprüfung der USt-IdNr. ist demnach für den Lieferanten dringend zu empfehlen.

Darüber hinaus stellt das BMF klar, dass die Angaben in der Zusammenfassenden Meldung inhaltlich korrekt und fristgerecht erfolgen müssen. Soweit Korrekturen erforderlich sind, müssen diese innerhalb eines Monats nach dem Entdecken des Fehlers durch das Unternehmen korrigiert werden. Die Angabe in der Zusammenfassenden Meldung ist darüber hinaus auch zwingend für den richtigen Monat vorzunehmen. Die Nachmeldung in einem falschen Monat führt insoweit nicht zu einer Steuerbefreiung.

### Steuerbefreiung bei grenzüberschreitender Güterbeförderung

Die grenzüberschreitenden Beförderungen von Gegenständen, die Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr und andere sonstige Leistungen sind steuerbefreit, wenn sich die Leistungen

- unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder auf eingeführte Gegenstände beziehen, die im externen Versandverfahren in das Drittlandsgebiet befördert werden, oder
- auf Gegenstände der Einfuhr in das Gebiet eines EU-Mitgliedstaates beziehen und die Kosten für die Leistungen in der Bemessungsgrundlage für diese Einfuhr enthalten sind.

Bezüglich solcher Transporte hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) jedoch mit Urteil vom 29.06.2017 entschieden, dass die Steuerbefreiung für eine Dienstleistung, die die Beförderung von Gegenständen in einen Drittstaat umfasst, nicht zur Anwendung kommt,

Vereinfachung und Rechtssicherheit durch EU-einheitliche Regelung.

Aktuelles Schreiben des BMF.

Die USt-IdNr. des Erwerbers kann grundsätzlich auch rückwirkend verwendet werden.

Eine im Zeitpunkt der Lieferung gültige USt-IdNr. des Erwerbers ist jedoch weiterhin erforderlich.

Die Angaben in der Zusammenfassenden Meldung des Lieferers müssen ordnungsgemäß und im richtigen Monat gemeldet werden.

Transportleistungen im Zusammenhang mit Ein- und Ausfuhr waren bislang generell von der Umsatzsteuer befreit.

Eine Entscheidung des EuGH führt jetzt zu einer Änderung für Unterfrachtführer.

Nur die Leistung des direkt vom Versender oder Empfänger der beförderten Güter beauftragten Frachtführers ist von der Umsatzsteuer befreit.

Übergangsregelung bis Ende 2021.

BFH zur bewegten Lieferung bei Reihengeschäften.

„Beförderung/Versendung“ auch bei Ausfuhrfällen nur einer Lieferung zuzuordnen.

Getrennte Prüfung „Verschaffung Verfügungsmacht“ und „Beförderung/Versendung“ nebst zeitlicher Abfolge.

Maßgebend sind die Gesamtumstände des Einzelfalls, wie zivilrechtliche Eigentumsübertragung, unmittelbare Zugriffsmöglichkeit, mittelbarer Besitz, Abholung.

Übergang rechtliches Eigentum auf ersten Abnehmer aufgrund voll-

wenn die betreffenden Dienste nicht unmittelbar an den Versender oder den Empfänger dieser Gegenstände geleistet werden. Die Steuerbefreiung für Beförderungsleistungen im Rahmen der grenzüberschreitenden Güterbeförderung i.S.d. Umsatzsteuergesetzes (UStG) kann demnach nur gewährt werden, wenn der Frachtführer diese unmittelbar an den Absender oder den Empfänger der Gegenstände erbringt. Demzufolge sind die Leistungen von Transportunternehmen, die von dem eigentlich mit dem Transport beauftragten Unternehmen bspw. für den jeweils ausländischen Streckenanteil beauftragt werden (Unterfrachtführer), steuerpflichtig.

Aufgrund dieser Rechtsprechung hat die deutsche Finanzverwaltung ihren Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) mittlerweile angepasst und folgende Regelung getroffen:

„Die Steuerbefreiung kommt grundsätzlich nur für die Leistung des Hauptfrachtführers, nicht aber für die Leistungen der Unterfrachtführer in Betracht, da diese die Beförderungsleistungen nicht unmittelbar an den Versender oder den Empfänger der Gegenstände erbringen, sondern an den Hauptfrachtführer.“

Die neue Regelung ist auf alle offenen Fälle anzuwenden. Mittlerweile wird es jedoch nicht beanstandet, wenn für vor dem 01.01.2022 ausgeführte Umsätze die bisher geltende Rechtslage angewendet wird.

Insofern bleibt noch genug Zeit, bisherige Auftragsbeziehungen in der Beförderungsbranche zu überprüfen und ggf. anzupassen.

## Bestimmung der bewegten Lieferung im Reihengeschäft

Der Bundesfinanzhof (BFH) beschäftigte sich mit der Frage, welcher von drei Lieferungen mit vier Beteiligten die Versendung und folglich die steuerfreie Ausfuhrlieferung zuzuordnen ist.

Bei einem solchen Reihengeschäft ist die „Beförderung oder Versendung“ eines Gegenstandes immer nur einer Lieferung zuzuordnen. Dies gilt auch in Ausfuhrfällen.

Hierbei sind die Tatbestandsmerkmale „Verschaffung der Verfügungsmacht“ und „Beförderung bzw. Versendung in einen anderen Mitgliedstaat/Drittstaat“ getrennt voneinander zu prüfen. Zudem ist nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des BFH auf deren zeitliche Abfolge abzustellen.

Die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen, gilt als „Lieferung von Gegenständen“.

Eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung kann, muss aber hierfür nicht zwingend erforderlich sein, erforderlich ist aber, dass der Erwerber ermächtigt wird, „faktisch“ wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen. Eine unmittelbare Zugriffsmöglichkeit ist ebenfalls keine notwendige Voraussetzung. Vielmehr kann die Lieferung auch durch Einräumung des mittelbaren Besitzes bewirkt werden. Verfügungsmacht wird aber jedenfalls mit der Übergabe des Gegenstandes an den Erwerber verschafft, sodass – von Ausnahmefällen abgesehen – dem (ggf. Zweit-)Erwerber Verfügungsmacht verschafft wird, wenn er den Gegenstand abholt. Konkret wird die Verschaffung der Verfügungsmacht aber anhand der Gesamtumstände des Einzelfalls beurteilt.

Im zu entscheidenden Fall hatte der Ersterwerber (UK Ltd.) den Kaufpreis entgegen der Anzahlungsrechnungen vollständig an den ersten Unternehmer (DE U) gezahlt und war



somit rechtlicher Eigentümer geworden. Zudem hatte DE U durch die Lieferbedingungen „EXW“ seinen Teil des Liefervertrags erfüllt, sodass die Verfügungsmacht an UK Ltd. vor der Beförderung bzw. Versendung in Deutschland übergegangen ist.

Da die US Inc. als dritter Unternehmer in der Kette eine Spedition mit der Beförderung bzw. Versendung ins Drittland beauftragt hat und DE U erkennbar lediglich als Hilfsperson zur Erfüllung der zollrechtlichen Formalien in Erscheinung getreten ist (trotz Ausgangsvermerk mit DE U als Absender und Anmelder), ist die Verfügungsmacht mit der Aushändigung der Gegenstände an die Spedition auf die US Inc., mithin also in Deutschland übergegangen.

Nachdem der US Inc. die Verfügungsmacht in Deutschland verschafft wurde, hat diese die Gegenstände durch eine Spedition ins Drittland befördern bzw. versenden lassen. Folglich war der Lieferung der US Inc. die bewegte Lieferung und folglich die steuerfreie Ausfuhrlieferung zuzuordnen. Die vorangegangenen Lieferungen von DE U und UK Ltd. sind als ruhende Lieferungen in Deutschland umsatzsteuerbar und -pflichtig.

## Vorsteuerabzug bei der Einfuhrumsatzsteuer

Werden Gegenstände vom Drittlandsgebiet in das Inland eingeführt, unterliegen diese grundsätzlich der Einfuhrumsatzsteuer. Im Gegenzug kann die Einfuhrumsatzsteuer vom Unternehmer als Vorsteuer geltend gemacht werden.

Der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer steht nur dem Lieferer zu, der im Zeitpunkt der Überführung in die Überlassung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr die Verfügungsmacht über den Gegenstand besitzt.

Die Finanzverwaltung hat sich mit der Frage beschäftigt, ob für die Frage der Bestimmung des Zeitpunkts des Übergangs der Verfügungsmacht umsatzsteuerliche oder zivilrechtliche Kriterien maßgebend sind. Im Gegensatz zu den zivilrechtlichen Kriterien, die regelmäßig über die „Incoterms“ definiert werden, orientiert sich der Zeitpunkt des Übergangs der Verfügungsmacht in der Umsatzsteuer nach der sog. umsatzsteuerlichen Ortsbestimmung.

Die oberste Finanzbehörde (Bundesministerium der Finanzen) hat entschieden, dass weiterhin die umsatzsteuerliche Ortsbestimmung – wie die bestehende Verwaltungsauffassung bereits besagt – anzuwenden ist. Um die Unsicherheit zu beseitigen, wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) zur Klarstellung angepasst.

Hierbei sind die sog. Lieferklauseln „Incoterms“ nicht zu beachten. Auch ist nicht entscheidend, wer die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet und den Gegenstand über die Grenze liefert.

## Postalische Erreichbarkeit des Rechnungsausstellers sowie Identität von Rechnungsaussteller und Leistungserbringer

Mit Schreiben vom 13.07.2020 reagiert das Bundesministerium der Finanzen (BMF) auf zwei Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) aus 2018 und 2019 und ändert dementsprechend den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE).

Nach der Rechtsprechung des BFH ist zur Erfüllung der Rechnungsangabe „vollständige Anschrift“ jede Art von Anschrift ausreichend, sofern der leistende Unternehmer unter dieser Anschrift erreichbar ist. In 2018 hat der BFH diese Aussage dahin gehend präzisiert, dass

ständiger Kaufpreiszahlung und Lieferbedingungen „EXW“.

Zweiter Abnehmer erhielt Verfügungsmacht mit Übergabe an Spedition; erkennbare Einbeziehung des ersten Lieferers als Hilfsperson in die zollrechtliche Abwicklung hindert dies nicht.

Zweiter Abnehmer befördert/versendet die Gegenstände ins Drittland, sodass dessen Lieferung die Bewegung und somit die steuerfreie Ausfuhrlieferung zuzuordnen ist.

Einfuhrumsatzsteuer entsteht grundsätzlich beim Warenimport.

Verfügungsmacht ist entscheidend für Vorsteuerabzug.

Umsatzsteuerliche Kriterien sind für den Zeitpunkt des Übergangs der Verfügungsmacht maßgebend.

Die Lieferklauseln sind unbeachtlich.

Vollständige Anschrift: Erreichbarkeit des leistenden Unternehmers zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung.

**Identität von Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer wird vorausgesetzt.**

**Die Frist zur Umsetzung des § 2b UStG wird auf den 01.01.2023 verlängert.**

**§ 2b UStG kann dennoch ab 2021 angewendet werden.**

**Die gewonnene Zeit sollte für die Umstellung und Klärung von Fragen genutzt werden.**

**Die rechtliche Grundlage einer Tätigkeit ist für die Einordnung entscheidend.**

**Öffentlich-rechtliche Einrichtungen können stets im Wettbewerb stehen.**

**Im Ergebnis ist stets eine Einzelfallprüfung vorzunehmen.**

für die Beurteilung der Erreichbarkeit der Zeitpunkt der Rechnungsstellung maßgeblich ist. Die Feststellungslast der Erreichbarkeit trifft dabei den Vorsteuerabzug begehrenden Leistungsempfänger. Diese Grundsätze finden sich so nun auch im, durch das Schreiben geänderten, UStAE.

In 2019 entschied der BFH zudem, dass die Berechtigung zum Vorsteuerabzug die Identität von Rechnungsaussteller und leistendem Unternehmer voraussetzt, um so eine Verbindung zwischen einer bestimmten wirtschaftlichen Transaktion und dem Rechnungsaussteller herzustellen. Hierdurch soll die Finanzverwaltung in die Lage versetzt werden, die Entrichtung der geschuldeten Steuer und das Bestehen des Vorsteuerabzugsrechts zu kontrollieren. Auch dieser Grundsatz wurde durch das Schreiben in den UStAE aufgenommen.

## **§ 2b Umsatzsteuergesetz: Stand der Dinge zum Ende des Jahres 2020**

Mit dem § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG) wurde die umsatzsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand grundlegend neu geregelt. Anwendung findet die Neuregelung bereits für Umsätze, die seit dem 01.01.2017 ausgeführt wurden. Jedoch gab es für juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) die Option, noch bis zum 01.01.2021 die alte Regelung anzuwenden. Somit wurde die Neuregelung bisher nur in Ausnahmefällen angewendet.

Im Zuge des Corona-Steuerhilfegesetzes (COVStHG) vom 19.06.2020 wurde die Frist zur verpflichtenden Anwendung des § 2b UStG auf den 01.01.2023 verlängert. Dies gilt für alle jPöR, die bereits im Jahr 2016 die Verlängerungsoption in Anspruch genommen haben. Ein erneuter Antrag für eine erneute Verlängerung ist nicht erforderlich. Sofern Unternehmer die Regelanwendung des § 2b UStG ab dem 01.01.2021 wünschen, ist der ursprüngliche Antrag auf Verlängerung zu widerrufen.

Diese Verlängerung räumt den jPöR und auch der Finanzverwaltung zusätzliche Zeit ein, sich rechtlich, organisatorisch und technisch auf die Umstellung vorzubereiten und offene Rechtsfragen zu klären. In verschiedenen Schreiben hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) bereits zu einzelnen Fallfragen Stellung genommen, u.a. zur Behandlung von Konzessionsabgaben als mögliche steuerfreie Grundstücksüberlassung.

Zudem hat die Finanzverwaltung erneut ausdrücklich festgestellt, dass bei Tätigkeiten aufgrund eines privatrechtlichen Vertrags eine wirtschaftliche Tätigkeit anzunehmen und entsprechend umsatzsteuerbar ist. Öffentlich-rechtliche Rahmenbedingungen sind dabei nicht entscheidend, die Einordnung der Tätigkeit erfolgt durch die vertragliche Umsetzung.

Weiterhin wird hervorgehoben, dass eine jPöR grundsätzlich auch dann im Wettbewerb mit Privaten steht, wenn eine Leistung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht wird. Der Wettbewerb begründet die Steuerbarkeit. Deshalb ist eine Wettbewerbsprüfung bei jeder Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage vorzunehmen.

Damit betont die Finanzverwaltung erneut, dass im Ergebnis jede einzelne Tätigkeit einer jPöR zu prüfen ist. Pauschal kann eine Steuerbarkeit nicht ausgeschlossen werden.

## **EuGH-Vorlage Steuerentstehung bei Ratenzahlungsgeschäften**

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Beschluss vom 07.05.2020 dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) erneut Fragen hinsichtlich der Steuerentstehung bei Ratenzahlungsgeschäften zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Im Streitfall erbrachte die Klägerin Umsätze unter Anwendung der Soll-Versteuerung – und zwar durch eine Vermittlungsdienstleistung im Rahmen eines Grundstückskaufs. Nach der geschlossenen Honorarvereinbarung sollte das als Gegenleistung vereinbarte Honorar in fünf Jahresraten gezahlt werden. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Klägerin aufgrund der bereits im Streitjahr erbrachten Vermittlungsleistung das gesamte Vermittlungshonorar zu versteuern habe und versagte ihr die Versteuerung entsprechend der Vereinbarung der Jahresraten.

Nach der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) gelten Dienstleistungen, die Anlass zu aufeinanderfolgenden Abrechnungen oder Zahlungen geben, als jeweils mit Ablauf des Zeitraums bewirkt, auf den sich diese Abrechnungen oder Zahlungen beziehen. Demgegenüber kennt das deutsche Umsatzsteuergesetz (UStG) keine entsprechende Regelung, sodass lt. BFH von einer Steuerentstehung bereits mit der Leistungserbringung im Streitjahr auszugehen ist.

Der BFH fragt nun, ob bereits die Vereinbarung einer Ratenzahlung ausreicht, um einen Anlass zu aufeinanderfolgenden Abrechnungen und Zahlungen und damit eine ratenweise Entstehung der Umsatzsteuer anzunehmen. Der BFH bezweifelt das und geht vielmehr davon aus, dass der europäische Gesetzgeber den Fall der Ratenzahlung bei Dienstleistungen nicht bedacht hat, diese Fallgestaltung aber bei Kenntnis des Anwendungsbereichs der Richtlinienregelung ausgenommen hätte.

Da dem BFH die Folgen seiner Auffassung bewusst sind, legt er dem EuGH zudem die Frage vor, ob man bei Richtigkeit seiner Auffassung von einer Nichtbezahlung der noch nicht fälligen Raten im Jahr der Dienstleistungserbringung ausgehen könne, was nach deutschem Recht die Bemessungsgrundlage zunächst mindern würde, und ob man dann bei Zahlung die Minderung wieder rückgängig machen könne. Hierdurch könnte man lt. BFH eine womöglich sehr belastende Steuervorfinanzierung für den leistenden Unternehmer vermeiden.

### **Praxishinweis:**

Da die Frage nach der Steuerentstehung bei hinausgeschobener Fälligkeit der Gegenleistung von enormer praktischer Bedeutung ist und sich der Vorlagebeschluss auch auf andere Fälle, bei denen aufeinanderfolgende Zahlungen vereinbart wurden, übertragen lässt, empfiehlt es sich, in vergleichbaren Fällen proaktiv und vor Fakturierung und Zahlungseingang auf die Finanzämter zuzugehen, um den eigenen Mitwirkungspflichten zu genügen und Rechtssicherheit zu erlangen. Gegen bereits ergangene Umsatzsteuerfestsetzungen empfiehlt es sich, Rechtsmittel einzulegen und einen Antrag auf Aussetzung des Verfahrens zu stellen.

## **Anwendbarkeit der sog. Ladenrechtsprechung des Bundesfinanzhofs bei sog. In-App-Käufen**

Die „Ladenrechtsprechung“ des Bundesfinanzhofs (BFH), wonach derjenige, der im eigenen Laden Ware verkauft, umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich als Eigenhändler und nicht als Vermittler anzusehen ist, greift auch bei Leistungserbringungen über das Internet, so das Finanzgericht (FG) Hamburg mit Urteil vom 25.02.2020.

Finanzamt verwehrt ratenweise Versteuerung von Dienstleistungsentgelten.

Anlass zu aufeinanderfolgenden Abrechnungen oder Zahlungen.

BFH sieht Versehen des europäischen Gesetzgebers ...

... und Lösung über die Bestimmung der Bemessungsgrundlage.

Neue Fälle klären, laufende Verfahren offen halten.

„Ladenrechtsprechung“ des BFH, wonach derjenige, der im Laden Ware verkauft, umsatzsteuerlich als Eigenhändler und nicht als Vermittler anzusehen ist, gilt auch für das Internet.

Dienstleistungskommission.

Außenverhältnis ist maßgeblich.

Gesetzliche Regelung seit dem 01.01.2015: widerlegbare Vermutung der umsatzsteuerlichen Dienstleistungskommission bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen.

Betriebsstätte bzw. feste Niederlassung ist ein Kriterium der umsatzsteuerlichen Leistungsortbestimmung.

Zeitliche und sachliche Beschränkungen der Verfügungsgewalt stehen der Annahme einer festen Niederlassung nicht entgegen.

Rechte und Befugnisse des Auftragnehmers können eine feste Niederlassung begründen.

Im vorliegenden Fall waren „In-App-Käufe“ Gegenstand des Verfahrens. Das sind Umsätze, bei denen der Endkunde digitale Güter oder Dienstleistungen während der Nutzung einer App erwirbt. Der Unternehmer, der die Apps entwickelt und vermarktet hat, nutzte für den Vertrieb dieser Apps einen App-Store.

Macht der Betreiber einer Internetseite, hier des App-Stores, nicht hinreichend nach außen deutlich, dass er im fremdem Namen handelt, ist er kein Vermittler, sondern der umsatzsteuerliche Leistungserbringer gegenüber dem Endkunden. Der Hersteller erbringt dann wiederum umsatzsteuerlich eine Leistung an den Betreiber der Internetseite. Hierbei handelt es sich um eine sog. Dienstleistungskommission.

Maßgeblich ist das Außenverhältnis, also das Auftreten eines Ladeninhabers oder Betreibers einer Internetseite dem Kunden gegenüber. Nur wenn dieser dem Kunden in eindeutiger Weise vor oder bei dem Geschäftsabschluss zu erkennen gibt, dass er für einen anderen, also in fremdem Namen und für fremde Rechnung tätig wird, kann eine Vermittlereigenschaft umsatzsteuerrechtlich anerkannt werden.

Im Streitfall ging es um die Besteuerungszeiträume 2012 bis 2014. Seit dem 01.01.2015 gilt die widerlegbare Vermutung, dass ein Unternehmer, der ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal wie einen App-Store betreibt, grundsätzlich als im eigenen Namen und für fremde Rechnung handelnd gilt, wenn er in die Erbringung einer Dienstleistung eingeschaltet wird, die hierüber erbracht wird. Danach erfolgt zwangsläufig die Anwendung der sog. Dienstleistungskommission – zumindest aus umsatzsteuerlicher Sicht. Zivilrechtlich bleibt es bei der Leistungsbeziehung zwischen dem Hersteller und dem Kunden, während der Betreiber der Plattform eine Dienstleistung an den Hersteller erbringt.

Allerdings hat das FG Hamburg seine Entscheidung nicht mit der aktuellen gesetzlichen Regelung begründet.

Es bleibt abzuwarten, ob der BFH im Revisionsverfahren seiner Rechtsprechung treu bleiben und auf die aktuelle Regelung zur Dienstleistungskommission eingehen wird.

## **Begriff der Betriebsstätte bzw. festen Niederlassung im Umsatzsteuerrecht**

Die Bestimmung des umsatzsteuerlichen Leistungsorts im Rahmen von grenzüberschreitenden Dienstleistungen an nicht unternehmerisch tätige Leistungsempfänger hängt u. a. von der Frage ab, ob die Dienstleistung von einer Betriebsstätte bzw. festen Niederlassung des leistenden Unternehmers erbracht wird.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte am 29.04.2020 hierzu entschieden, dass die Begriffe „Betriebsstätte“ bzw. „feste Niederlassung“ entsprechend der Grundsätze des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) im Umsatzsteuerrecht weit auszulegen sind. Die Annahme einer Betriebsstätte bzw. einer festen Niederlassung kann nicht daran scheitern, dass die Verfügungsgewalt über Sach- und Personalmittel von vornherein auf die zeitliche und sachliche Nutzung der zur Erfüllung eines vertraglich vereinbarten Leistungsaustauschs notwendigen Elemente beschränkt ist.

Im zugrunde liegenden Fall wurden einem Auftragnehmer im Rahmen eines zeitlich auf drei Jahre begrenzten internationalen Beratungsvertrags von einem Dritten auf Geheiß eines nicht unternehmerisch tätigen Auftraggebers weitreichende Rechte eingeräumt. So hatte der Auftragnehmer umfassenden Zugriff auf die ihm von dritter Seite zur Verfügung gestellten

Räume, Einflussmöglichkeiten auf Beschaffungsentscheidungen im Hinblick auf Personal und Sachmittel sowie Weisungsbefugnisse gegenüber dem Personal.

Der für die Erbringung der betreffenden Dienstleistung erforderliche Bestand an Personal- und Sachmitteln wies in den Augen des BFH einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur auf, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der vom Auftragnehmer geschuldeten Dienstleistung ermöglichte, sodass umsatzsteuerlich von einer festen Niederlassung auszugehen war.

## Zum Vorsteuerabzug berechtigender unmittelbarer Zusammenhang bei Verpflichtung zum Anbieten bezogener Produkte

Der Bundesfinanzhof (BFH) beschäftigte sich mit der Frage, ob ein Anspruch auf Vorsteuerabzug besteht, wenn Zahlungen im Rahmen eines Verkaufsförderprogramms geleistet werden.

Im vorliegenden Fall leistete eine Einkaufsgenossenschaft im Rahmen eines Förderprogramms Zahlungen an ihre Mitglieder zur Schaffung neuer Verkaufsflächen. Die gezielte Förderung beschränkte sich auf Verkaufsflächen, die der Steigerung des Umsatzes von Waren dienten, die wiederum von der Einkaufsgenossenschaft bezogen wurden.

Die Genossenschaft behandelte die Zahlungen als Entgelt für steuerpflichtige Leistungen. Das Finanzamt hingegen sah darin einen nicht steuerbaren Zuschuss und ließ die Vorsteuern nicht zum Abzug zu.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte vor dem Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg Erfolg. Der BFH urteilte nun, dass das FG zu Recht entschieden hat, dass die Einkaufsgenossenschaft einen Anspruch auf Vorsteuerabzug aus der Rechnung ihrer Mitglieder hat.

Zwischen der Leistung (Bereitstellung der Verkaufsflächen) und der hierfür geleisteten Gegenleistung (Zahlung) liegt ein unmittelbarer Zusammenhang vor. Dies hat die Auslegung der Vereinbarungen zwischen der Genossenschaft und ihren Mitgliedern durch das FG ergeben. Die Genossenschaft verfolgt mit der Vergabe der Fördergelder ein eigenes wirtschaftliches Interesse, weil die Mitglieder auf den neu errichteten Verkaufsflächen Waren verkaufen müssen, an deren Einkauf die Einkaufsgenossenschaft entweder als Großhändlerin oder als Zentralreguliererin wirtschaftlich beteiligt ist.

Für einen Leistungsaustausch spricht auch, dass sich die Höhe des Zuschusses nach der Größe der zusätzlich geschaffenen Fläche richtet, anhand derer die Genossenschaft Rückschlüsse auf eine zu erwartende Umsatzsteigerung ziehen kann. Dass die Einkaufsgenossenschaft nicht unmittelbar beim Verkauf von einer Umsatzsteigerung profitiert, sondern mittelbar über eine Umsatzsteigerung bei den Einkäufen und bei den Provisionen, steht der Annahme eines Leistungsaustauschs nicht entgegen.

Insbesondere spricht auch nichts für die Annahme eines nicht steuerbaren Zuschusses. Ein nicht steuerbarer Zuschuss hätte lediglich bei einer allgemeinen Förderung der Tätigkeit des Zahlungsempfängers aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder gemeinpolitischen Gründen durch Zahlungen aus öffentlichen Kassen vorliegen können.

Eignung der Rechte und Befugnisse zur autonomen Erbringung der geschuldeten Dienstleistung ist entscheidend.

BFH zum Vorsteuerabzug bei Verkaufsförderprogrammen.

Zahlungen zur Schaffung neuer Verkaufsflächen Dritter zur eigenen Umsatzsteigerung.

Vorsteuerabzug fraglich.

FG Baden-Württemberg bestätigt den Anspruch auf Vorsteuerabzug.

Aufgrund von Vereinbarungen unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung.

Verfolgung des eigenen wirtschaftlichen Interesses.

Leistungsaustausch hinreichend begründet.

Nicht steuerbarer Zuschuss nicht einschlägig.

Rabattpunkte werden umsatzabhängig gesammelt und gegen Waren oder Dienstleistungen bei teilnehmenden Unternehmen eingetauscht.

Es handelt sich nicht um unbeachtlichen Werbeaufwand.

Die Entgeltminderung tritt weder bereits durch die Gewährung noch durch das Clearing der Punkte ein.

Die Änderung der Bemessungsgrundlage tritt im Zeitpunkt der Einlösung der Rabatt-Punkte durch den Kunden ein.

Es liegt grundsätzlich kein tauschähnlicher Umsatz durch Kundendatengewinnung vor.

Ein Antrag auf Vorsteuererstattung kann nicht wegen fehlender mehrwertsteuerlicher Registrierung versagt werden.

## Höhe bzw. Zeitpunkt der Umsatzsteuerminderung bei Beteiligung an Rabatt-Punkte-Systemen

Bei Warenlieferungen im Einzelhandel und Dienstleistungen werden den Kundenkonten im Rahmen von Rabatt-Punkte-Systemen – abhängig von der Umsatzhöhe – Punkte gutgeschrieben. Diese kann der Kunde entweder spenden, verfallen lassen oder gegen Sach- oder Dienstleistungen bei dem gutschreibenden oder einem anderen am gleichen System teilnehmenden Unternehmen einlösen. Die Abrechnung zwischen dem Systemanbieter und dem Rabatt gewährenden Unternehmen erfolgt durch monatliches „Punkte-Clearing“ und wird anhand der Differenz der ausgegebenen und der durch Kunden eingelösten Punkte ermittelt.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte darüber zu entscheiden, ob und wann durch dieses von dritter Seite angebotene Rabattierungssystem eine Entgeltminderung bei dem den Rabatt gewährenden Unternehmer eintritt.

Die im Finanzgerichtsverfahren durch die Finanzverwaltung vertretene Auffassung, es handele sich um umsatzsteuerrechtlich unbeachtlichen Werbeaufwand, wurde verworfen.

Bezüglich des Zeitpunkts der Entgeltminderung hat sich der BFH weder der Klägeransicht, dass diese Minderung mit Ausgabe der Rabattpunkte eintritt, noch der Ansicht des Finanzgerichts angeschlossen. Letzteres war davon ausgegangen, dass eine Minderung des Entgelts durch das Punkte-Clearing eintritt.

Nach Ansicht des BFH sei es zwar zutreffend, dass der Wertabfluss bei dem Rabatt gewährenden Unternehmen bereits im Zeitpunkt des Clearings eintritt. Allerdings erfährt der Kunde erst im Zeitpunkt der Einlösung der Punkte, also erst bei dem „zweiten Umsatz“, einen Wertzufluss. Für die Verwirklichung der Entgeltminderung ist demnach erst dieser Wertzufluss beim Kunden relevant, weil sich erst in diesem Moment der Aufwand des Leistungsempfängers vermindert. Das vorherige Punkte-Clearing stellt lediglich eine Auslagerung des entgeltmindernden Entgeltbestandteils auf den Systemanbieter dar – ohne Einfluss auf die Bemessungsgrundlage.

Ob die Möglichkeit einer Barauszahlung besteht, ist insoweit irrelevant. Soweit nicht gesondert vertraglich vereinbart, ist die Gewinnung von Kundendaten nicht als Gegenleistung für die Rabatt-Punkte-Gewährung und damit auch nicht als tauschähnlicher Umsatz zu sehen.

Unternehmer, die an einem Rabatt-Punkte-System teilnehmen, müssen das Auseinanderfallen des Wertabflusses durch das Punkte-Clearing und der ggf. wesentlich späteren Verminderung der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage bei größeren Umsätzen in ihrer Liquiditätsplanung beachten. Die Verträge mit den Kunden im Einzelhandel sollten so ausgestaltet sein, dass die Kundendatengewinnung nicht als Gegenleistung zu verstehen ist.

## Anspruch auf Vorsteuererstattung in einem anderen EU-Mitgliedstaat

Der Vorsteuererstattungsanspruch eines Unternehmers in einem EU-Mitgliedstaat, in dem dieser nicht ansässig ist, kann nicht allein dadurch versagt werden, dass er im Mitgliedstaat der Erstattung zu Mehrwertsteuerzwecken registriert ist oder sein müsste. Dies hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) in seinem Urteil vom 11.06.2020 klargestellt.

Der Fall betraf einen in Belgien ansässigen Unternehmer, der einen Antrag auf Vorsteuer vergütung in Rumänien gestellt hatte. Die rumänische Finanzbehörde verweigerte den Vorsteuerabzug mit der Begründung, der Unternehmer habe eine Registrierungspflicht in Rumänien und sei daher nicht zur Vorsteuererstattung berechtigt.

Nach Auffassung der belgischen Finanzbehörde bestand die Registrierungspflicht, da der Unternehmer Waren aus anderen EU-Mitgliedstaaten nach Rumänien verbracht hatte, um damit Dienstleistungen zu erbringen. Somit müsse der belgische Unternehmer aufgrund eines innergemeinschaftlichen Verbringens nach Rumänien dort die Erwerbsbesteuerung vornehmen.

Unabhängig davon, ob tatsächlich eine Registrierungspflicht vorlag oder nicht, stellt der EuGH klar, dass ein Anspruch auf Vorsteuervergütung bestand. Das Kriterium der mehrwertsteuerlichen Registrierung sei lediglich ein Kontrollzwecken dienendes Formerfordernis, das nicht das Recht auf Mehrwertsteuerabzug infrage stellen dürfe, sofern die materiellen Voraussetzungen für die Entstehung dieses Rechts erfüllt seien.

## **Rückwirkung der Rechnungsberichtigung und Vorsteuerabzug ohne Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung**

Die Finanzverwaltung gewährt dem Steuerpflichtigen den Vorsteuerabzug grundsätzlich nur, wenn dieser eine ordnungsgemäße Rechnung des leistenden Unternehmers besitzt. Allerdings hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) in den vergangenen Jahren verschiedene Urteile gefällt, nach denen das Recht auf Vorsteuerabzug nicht allein deshalb verweigert werden darf, weil die Rechnung, die der Steuerpflichtige besitzt, nicht alle formellen Voraussetzungen erfüllt. Darüber hinaus soll der Steuerpflichtige das Recht zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung haben, sodass das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die berichtigte Rechnung für das Jahr ausgeübt werden kann, in dem diese Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung die Vorgaben des EuGH umgesetzt. Dem schließt sich die Finanzverwaltung jetzt mit einem Schreiben an.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) betont, dass das Recht auf Vorsteuerabzug im Regelfall durch eine ordnungsgemäße Rechnung nachzuweisen ist.

Unerlässlich ist in jedem Fall, dass der Steuerpflichtige über ein Abrechnungspapier mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer verfügt. Ein Vorsteuerabzug gänzlich ohne Rechnung ist also ausgeschlossen. Verfügt die Finanzverwaltung in einem solchen Fall allerdings über sämtliche Angaben, um die materiellen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs zu überprüfen, kann dies bereits ausreichen, sodass eine Rechnungskorrektur nicht erforderlich ist. Die Finanzverwaltung muss die Voraussetzungen leicht und zweifelsfrei nachprüfen können und ist nicht verpflichtet, fehlende Informationen von Amts wegen zu ermitteln. Da Zweifel und Unklarheiten zulasten des Steuerpflichtigen gehen, sollte diese Gestaltung nicht zur Regel werden, sondern allenfalls als Ultima Ratio im Falle der Verteidigung genutzt werden.

Zuvor sollte der Steuerpflichtige die Möglichkeit zur Rechnungsberichtigung nutzen. Eine Rechnung ist berichtigungsfähig, wenn sie Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Rechnungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält. Hierfür reicht es aus, dass die Rechnung diesbezüglich Angaben enthält und diese nicht so unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen.

Die Rechnungsberichtigung, die bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) erfolgen kann, erfordert eine spezifische und eindeutige Bezugnahme auf die ursprüngliche Rechnung. Sie kann auch dadurch erfolgen, dass der Rechnungsaussteller die ursprüngliche Rechnung storniert und eine Neuausstellung der Rechnung vornimmt.

**Registrierungspflicht ist lediglich ein Kontrollinstrument, das nicht das Recht auf Mehrwertsteuererstattung infrage stellen darf.**

**Finanzverwaltung akzeptiert Rechtsprechung zum erleichterten Vorsteuerabzug und zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung.**

**Objektiver Nachweis materieller Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug: keine Rechnungsberichtigung erforderlich.**

**Aber: Abrechnungspapier mit offenem Umsatzsteuerausweis unverzichtbar.**

**Berichtigungsfähigkeit setzt Mindestangaben voraus.**

**Berichtigung auch durch Storno und Neuausstellung.**

Rückwirkung, soweit die ursprüngliche Rechnung den Steuerbetrag offen ausweist.

Sonderfall: Umkehr der Steuerschuldnerschaft.

Falsche Beurteilung von Schadenersatz führt zu unberechtigtem Steuerausweis oder zu niedrig abgeführter Steuer.

Vertraglich verpflichtete Zahlungen bei Kündigung innerhalb der Mindestlaufzeit.

Zahlung der Entschädigung ist steuerbares Entgelt.

Wird eine ordnungsgemäße Rechnungsberichtigung vorgenommen, ist das Recht auf Vorsteuerabzug grundsätzlich für den Besteuerungszeitpunkt auszuüben, in dem die Leistung bezogen wurde und eine Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer vorlag. Weist die ursprüngliche Rechnung hingegen keine oder eine zu niedrige Umsatzsteuer aus (z.B. wenn fälschlicherweise eine Geschäftsveräußerung im Ganzen angenommen oder eine Steuerbefreiung angewendet wurde), kann der Vorsteuerabzug insoweit erst ab dem Zeitpunkt geltend gemacht werden, ab dem dem Leistungsempfänger eine korrigierte Rechnung vorliegt. Sind aber die Parteien fälschlicherweise von einer Umkehr der Steuerschuldnerschaft ausgegangen und haben auf der ursprünglichen Rechnung zwar keine Umsatzsteuer ausgewiesen, aber einen entsprechenden Hinweis aufgenommen, ist nach erfolgter Rechnungs-korrektur ein rückwirkender Vorsteuerabzug zu gewähren. Die Rechnungsberichtigung nach § 14c Umsatzsteuergesetz (UStG) wirkt in keinem Fall zurück.

Im Ergebnis bleibt die Rechnung essenzielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Die Rechtsprechung hat dem ausufernden Formalismus der Finanzverwaltung nunmehr aber einen Riegel vorgeschoben. Diese Ansage der Richter aus Luxemburg und München scheint angekommen zu sein und findet nun hoffentlich die notwendige Berücksichtigung in der Verwaltungspraxis.

### **Zahlung einer Entschädigung im Fall der Nichteinhaltung der vertraglichen Mindestbindungsfrist durch die Kunden – Vodafone Portugal**

Entschädigungen oder Schadenersatzleistungen stellen grundsätzlich kein Entgelt dar, wenn die Zahlung nicht für eine Lieferung oder sonstige Leistung an den Zahlenden erfolgt, sondern weil der Zahlende nach Gesetz oder Vertrag für einen Schaden und seine Folgen einzustehen hat. In der Praxis ist die Abgrenzung zwischen echtem (nicht umsatzsteuerbarem) Schadenersatz und unechtem (als Entgelt einzustufendem) Schadenersatz oftmals schwierig. Eine falsche Einordnung kann auf der Seite des Leistenden entweder einen unberechtigten Steuerausweis oder aber eine zu niedrig abgeführte Steuer zur Folge haben.

In dem kürzlich ergangenen Urteil vom 11.06.2020 hat sich der Europäische Gerichtshof (EuGH) mit der Frage beschäftigt, wann eine „Entschädigungszahlung“ aus umsatzsteuerlicher Sicht als Leistungsentgelt anzusehen ist. In dem zugrunde liegenden Fall hatte die portugiesische Vodafone-Sparte mit ihren Kunden Verträge über die Erbringung von Dienstleistungen der elektronischen Kommunikation, Festnetztelefonie und drahtloser Internetzugänge geschlossen. Die Verträge sahen besondere Klauseln vor, wonach Mindestlaufzeiten im Gegenzug für vorteilhafte Konditionen (insb. niedrigere Preise) vereinbart wurden. Die Mindestlaufzeiten waren je nach Vertragstyp unterschiedlich ausgestaltet. Wurde ein Vertrag durch den Kunden (aus von diesem zu vertretenden Gründen) beendet, so hatte dieser vertragsgemäß zusätzliche Zahlungen an Vodafone zu leisten.

Der Auffassung, dass die entsprechenden Entschädigungszahlungen der Kunden nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, erteilt der EuGH übereinstimmend mit früheren ähnlichen Entscheidungen eine Absage. Nach Auffassung des EuGH haben sich die Kunden verpflichtet, im Falle der Kündigung die zusätzlichen Beträge zu zahlen. Diese dienten dazu, die mit der Erbringung der Dienstleistungen der Vodafone verbundenen Kosten auszugleichen und seien damit Preisbestandteil. Des Weiteren hätten diese Zahlungen einen ähnlichen Zweck wie die vertraglich vereinbarten Monatsraten. Faktisch handele es sich um eine vertraglich vorgesehene Mindestvergütung für die erbrachte Leistung. Unerheblich sei dabei, dass diese sog. Abstandszahlungen nicht ausreichen, die gleichen Einnahmen wie ohne vorzeitige Kündigung zu erzielen. Der EuGH begründet seine Auffassung damit, dass die



Gegenleistung weder unentgeltlich noch vom Zufall abhängig schwer zu quantifizieren oder ungewiss gewesen sei.

Mit dem Urteil bestätigt der EuGH seine Auffassung und stellt klar, dass ein Leistungsentgelt auch dann vorliegen kann, wenn der vom Leistungsempfänger bei einer Kündigung zu zahlende Betrag geringer ist als der bei Vertragserfüllung geschuldete Betrag. Für die Praxis bedeutet dies, dass im Falle von vergleichbaren vertraglichen Gestaltungen, bei denen vereinbarte zusätzliche Zahlungen als nicht umsatzsteuerbar behandelt wurden, Handlungsbedarf besteht. Betreffende Verträge sind insbesondere bei Telekommunikationsleistungen, Pay-TV-Verträgen und im Bereich der Fitnessstudios anzutreffen. Die Problematik besteht letztlich darin, dass betroffene Unternehmen den Letztverbrauchern die anfallende Umsatzsteuer nicht nachbelasten können, da dies gegen das Zivilrecht verstoßen würde. In Einzelfällen kann es auch erforderlich sein, bisher als Vertragsstrafe – und somit als nicht steuerbar behandelte Beträge anderer Art – eingestufte Beträge einer neuen Bewertung zu unterziehen.

## Umsatzsteuerkorrektur bei teilweise erfolglosem Unternehmer

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) in einem Vorabentscheidungsersuchen die Frage vorgelegt, ob die Regelungen des deutschen Steuerrechts in Bezug auf die Korrektur von Vorsteuerabzügen gegen die europäischen Richtlinien zur Harmonisierung der Umsatzsteuer verstoßen.

Hierbei ging es darum, ob eine Vorsteuerkorrektur bei einem teilweise erfolglosen Unternehmer infrage kommt, wenn die Erfolglosigkeit, wider der ursprünglichen Absicht, aufgrund von Umständen eintritt, die unabhängig vom Willen des Unternehmers realisiert werden. In dem zu entscheidenden Fall konnte die umsatzsteuerfreie Nutzung fortgeführt werden, während die umsatzsteuerpflichtige Nutzung entgegen der ursprünglichen Absicht vollständig entfallen war.

Der EuGH stimmt dem BFH darin zu, dass ein Unternehmer, der keine Absicht mehr verfolgt, einen Unternehmensgegenstand zu verwenden, dem Unternehmer gleichzustellen ist, der einen Gegenstand in der Absicht, ihn zu steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen zu verwenden, für einen bestimmten Zeitraum nicht verwendet. Der Vorsteuerabzug kann damit nicht von den Ergebnissen der ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen abhängig gemacht werden.

Dem EuGH zufolge macht es ebenfalls keinen Unterschied, ob entgegen der ursprünglichen Verwendungsabsicht später eine ausschließlich umsatzsteuerfreie Tätigkeit ausgeführt wird oder bei einer angedachten gemischten Nutzung (Verwendung für umsatzsteuerpflichtige und umsatzsteuerfreie Umsätze) die umsatzsteuerpflichtige Tätigkeit entfällt.

Damit verstößt die Vorsteuerberichtigung nach deutschem Recht nicht dem Ziel der Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts. Der, ohne den Willen des Steuerpflichtigen, eintretende teilweise Entfall der Nutzung eines Unternehmensgegenstandes führt zu einer Änderung der Verhältnisse und ggf. einer Umsatzsteuerkorrektur.

### Fazit

Bei gemischt genutzten Unternehmensgegenständen müssen sich Unternehmer im Vorhinein Gedanken machen, ob der wirtschaftliche Erfolg der umsatzsteuerpflichtigen Tätigkeit ggf. unabhängig vom Willen des Unternehmers wegfallen kann und der Gegenstand damit ausschließlich für umsatzsteuerfreie Zwecke verwendet wird. Diese Folge tritt un-

Fraglich ist die Konformität der Vorsteuerberichtigung nach deutschem Umsatzsteuerrecht.

Fraglich ist, ob das teilweise Entfallen der wirtschaftlichen Betätigung zu einer Vorsteuerberichtigung führt.

Der Vorsteuerabzug erfolgt unabhängig vom Erfolg der angedachten wirtschaftlichen Tätigkeit.

Die Nutzungsänderung eines Gegenstandes steht dem teilweisen Entfallen einer Nutzung gleich und macht ggf. eine Vorsteuerkorrektur nötig.

Es kann sinnvoll sein, bei teilweisem Misserfolg die verwendeten Gegenstände der tatsächlichen Nutzung anzupassen, um einer

Vorsteuerkorrektur zu entgehen.

**EuGH zur Verschaffung der Verfügungsmacht im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs.**

**Inneregemeinschaftlicher Erwerb, soweit Verfügungsmacht übergeht, Nachweis Beförderung/Versendung in anderen Mitgliedstaat und physisches Verlassen im Abgangsmitgliedstaat.**

**Verfügungsmacht fraglich bei Gegenständen im Verfahren der Steueraussetzung.**

**Verfügungsmacht anzunehmen, soweit „faktisch“ wie ein Eigentümer über Gegenstand verfügt werden kann.**

**Entscheidungen, die sich auf die rechtliche Situation des Gegenstandes auswirken, etwa den Gegenstand zu verkaufen.**

**Vorliegend anzunehmen, da Kraftstoffe während Beförderung weiterverkauft werden.**

**Beförderung (bewegte Lieferung) jeweils nur einer Lieferung in der Kette zuzuordnen.**

**„Zeitpunkt“ der Verschaffung Verfügungsmacht wichtig, um bei**

abhängig davon ein, ob die umsatzsteuerfreie die steuerpflichtige Tätigkeit tatsächlich ersetzt oder letztere ersatzlos entfällt. In einem solchen Fall kann es sinnvoll sein, den entsprechenden Gegenstand nicht mehr zu verwenden und ggf. zu veräußern, um anschließend einen der steuerfreien Nutzung angepassten Gegenstand zu verwenden oder zu erwerben.

## **Verschaffung der Verfügungsmacht im Reihengeschäft mit verbrauchssteuerpflichtigen Waren – *Herst s.r.o.***

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) beschäftigte sich mit der Frage, ob ein Steuerpflichtiger die Befähigung, wie ein Eigentümer über verbrauchssteuerpflichtige Gegenstände (Kraftstoffe), die sich im Verfahren der Steueraussetzung befinden, zu verfügen, erlangt hat, sofern er die Möglichkeit hat, Entscheidungen zu treffen, die sich auf die rechtliche Situation der Gegenstände auswirken, etwa die Entscheidung, die Gegenstände zu verkaufen.

Der innergemeinschaftliche Erwerb eines Gegenstandes i. S. v. Art. 20 MwStSystRL (Mehrwertsteuersystemrichtlinie) erfolgt dann, wenn (1) das Recht, wie ein Eigentümer zu verfügen, auf den Erwerber übergegangen ist, (2) der Lieferer nachweist, dass dieser Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versendet oder befördert worden ist, und (3) der Gegenstand infolge dieser Versendung oder Beförderung den Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung physisch verlassen hat.

Fraglich war insbesondere die erste Voraussetzung, nämlich ob die Befähigung, wie ein Eigentümer zu verfügen, auf einen Steuerpflichtigen übergegangen ist, wenn dieser, ohne Eigentümer zu sein, verbrauchssteuerpflichtige Gegenstände im Verfahren der Steueraussetzung in der Absicht von einem Mitgliedstaat in einen zweiten befördert, diese Gegenstände zu erwerben, sobald die im zweiten Mitgliedstaat in den freien Verkehr überführt worden sind.

Die Befähigung, wie ein Eigentümer zu verfügen, ist nicht auf Eigentumsübertragungen durch die jeweils anwendbaren nationalen Rechte beschränkt, sondern umfasst jede Übertragung von Gegenständen, die den Erwerber ermächtigt, faktisch wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen. Zudem wird weder verlangt, dass der Erwerber physisch über den Gegenstand verfügt, noch dass der Gegenstand physisch zu ihm befördert und/oder von ihm empfangen wird.

Die Beförderung von Kraftstoffen durch den Erwerber allein ist demnach nicht ausschlaggebend, sofern nicht weitere Umstände hinzutreten, durch die zum Zeitpunkt der Beförderung die Befähigung, wie ein Eigentümer zu verfügen, übertragen wird. Diese Befähigung ist aber anzunehmen, wenn der Erwerber Entscheidungen treffen kann, die sich auf die rechtliche Situation des betreffenden Gegenstandes auswirken, etwa die Entscheidung, den Gegenstand zu verkaufen.

Dies ist vorliegend der Fall, da die Kraftstoffe vor als auch während der Beförderung von verschiedenen wie Eigentümer handelnden Wirtschaftsteilnehmern gekauft und dann weiterverkauft werden.

Zudem weist der EuGH darauf hin, dass bei Umsätzen, die eine Kette mehrerer aufeinanderfolgender Lieferungen bilden, jeweils nur einer Lieferung die von der Umsatzsteuer befreite innergemeinschaftliche Beförderung zuzuordnen und deren Zuordnung unter umfassender Würdigung aller besonderen Umstände des Einzelfalls vorzunehmen ist.

Zudem ist zu bestimmen, zu welchem Zeitpunkt die Befähigung, wie ein Eigentümer über Gegenstände zu verfügen, übergegangen ist. Anhand dieses „zeitlichen Kriteriums“ ist zu

bestimmen, ob die Befähigung, wie ein Eigentümer über einen Gegenstand zu verfügen, vor dessen Beförderung erfolgte. Dies wiederum ist wichtig zur Bestimmung der innergemeinschaftlichen Beförderung (bewegten Lieferung).

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Merkmale obliegt es nunmehr dem tschechischen Gericht, die innergemeinschaftliche Beförderung und somit den innergemeinschaftlichen Erwerb zuzuordnen.

## **Konzerninterne Personalentsendung als wirtschaftliche Tätigkeit**

Eine Dienstleistung unterliegt der Umsatzsteuer nur dann, wenn der Leistende eine Gegenleistung (Entgelt) erhält. Mit diesem Grundsatz befasste sich der Europäische Gerichtshof (EuGH) in der Rechtssache C-94/19, San Domenico Vetraria.

Die italienische Finanzverwaltung vertrat nach einer Spezialregelung des italienischen Rechts die Auffassung, dass kein entgeltlicher Leistungsaustausch vorliegt, wenn die Personalentsendung nur gegen Erstattung der entsprechenden Kosten erfolgt.

Mit Urteil vom 11.03.2020 hat der EuGH seine frühere Rechtsprechung bestätigt und die entsprechenden Voraussetzungen für einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch erneut aufgezählt.

Eine Dienstleistung ist dann steuerbar, wenn

- zwischen den Parteien ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden,
- die vom Leistenden empfangene Vergütung den tatsächlichen Gegenwert für die erbrachte Leistung bildet (dabei ist die Höhe der Gegenleistung unerheblich; diese kann höher, gleich hoch oder geringer als die Kosten sein) und
- zwischen der Leistung und der Gegenleistung (Vergütung) ein wechselseitiger Zusammenhang vorliegt. Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung und der Gegenleistung besteht, wenn sich die zwei Leistungen gegenseitig bedingen.

Dieses Urteil bestätigt einerseits die deutsche Finanzverwaltungspraxis. Andererseits zeigt es auch die Risiken, die sich innerhalb eines Konzerns oder einer Unternehmensgruppe ergeben können, wenn entsprechende Vertragsstrukturen nicht existieren. Dabei ist die Unterscheidung zwischen dem Gesellschafterbeitrag und dem Leistungsaustausch zu berücksichtigen.

Lieferungen in der Kette (Reihengeschäft) die Beförderung (bewegte Lieferung) zuzuordnen.

Eine Dienstleistung unterliegt der Umsatzsteuer nur dann, wenn der Leistende eine Gegenleistung (Entgelt) erhält.

Höhe der Gegenleistung unerheblich.

Zusammenhang zwischen der Leistung und der Gegenleistung besteht, wenn sich die zwei Leistungen gegenseitig bedingen.

Keine Änderung der deutschen Praxis.

## Vorsteuerabzug einer Holding aus Konzeptionskosten einer Holdingstruktur bei angeblicher Dienstleistungskommission

Holdinggesellschaft grundsätzlich kein Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuergesetzes (UStG).

Vorsteuerabzugsberechtigung nur durch Eingriff in die Verwaltung.

Keine Dienstleistungskommission mit Tochtergesellschaften bei anteiliger Zuordnung einer nicht teilbaren Gesamtleistung.

Erbringung von Dienstleistungen ist zu regeln und zu dokumentieren.

Eine Holdinggesellschaft, deren einziger Zweck das Halten und Verwalten von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, führt grundsätzlich keine unternehmerische Tätigkeit aus. Wenn sie jedoch unmittelbar oder mittelbar in die Geschicke der Gesellschaft eingreift, eröffnet dies den Vorsteuerabzug für ihre Eingangsleistungen. In den meisten Fällen handelt es sich hier um administrative, buchhalterische oder (IT-)technische Leistungen an Tochtergesellschaften. Nach dem vorliegenden Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) wird weder auf die Qualität noch auf den zeitlichen Aspekt der Leistungserbringung in Bezug auf die wirtschaftliche Tätigkeit i. S. d. Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) abgestellt.

Im Gegenteil hat der BFH in diesem Urteil unstrittig entschieden, dass auch ein Bezug von Leistungen der Holding vor Gründung der Tochtergesellschaften der Annahme einer unternehmerischen Tätigkeit nicht entgegensteht; es ist allein darauf abzustellen, dass von vornherein die Absicht bestand, umsatzsteuerbare Umsätze zu erzielen.

Des Weiteren hat sich der BFH im selbigen Urteil mit der Frage beschäftigt, ob die Holdinggesellschaft aufgrund des Bezugs von Leistungen als zivilrechtlicher Vertragspartner im Rahmen einer Dienstleistungskommission tätig geworden ist. Eine Dienstleistungskommission liegt vor, wenn ein Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet wird und er im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung handelt. Im Streitfall hat die Klägerin verschiedenartige Beratungsleistungen in Anspruch genommen und diese ohne Gewinnaufschlag an ihre Tochtergesellschaften weiterbelastet. Dem BFH zufolge lag hier keine Dienstleistungskommission vor, da es sich bei den an die Holdinggesellschaft erbrachten Leistungen um ein Gesamtpaket handelte, das dem Engagement der Gruppe als auch der Umsetzung der Einzelprojekte bei den Tochtergesellschaften diente.

Letztlich führte die Rechtssache jedoch zur Zurückweisung an das Finanzgericht (FG), da im Streitfall keine schriftlichen Verträge über die Erbringung von Leistungen zwischen der Holdinggesellschaft und ihren Tochtergesellschaften bestanden. Eine klare Abgrenzung, ob die bezogenen Leistungen den Tochtergesellschaften aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Beziehung oder aufgrund eines separaten Leistungsaustauschs zur Verfügung gestellt wurden, ist erforderlich. Im zweiten Rechtszug wird das FG die genauen Bedingungen der Leistungsbeziehungen eruiieren müssen.

Zur Begründung der Unternehmereigenschaft einer Holdinggesellschaft müssen ihre steuerbaren Ausgangsleistungen an ihre Tochtergesellschaften grundsätzlich keine besondere „Eingriffsqualität“ aufweisen. Des Weiteren ist es ausreichend, wenn solche Leistungen in Zukunft beabsichtigt sind. Die Entscheidung des BFH verringert damit die Anforderungen der unternehmerischen Tätigkeit gegenüber Unternehmensbeteiligungen i. S. d. Umsatzsteuerrechts. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass das BFH-Urteil derzeit noch nicht durch das Bundesministerium der Finanzen (BMF) im Bundessteuerblatt II veröffentlicht wurde. Demzufolge ist das Urteil durch die Finanzämter nicht über den Einzelfall hinaus anzuwenden. Es bleibt daher für die Gestaltungspraxis abzuwarten, wie die Finanzverwaltung sich zu der Thematik positioniert.

## Steuerfreiheit einer innergemeinschaftlichen Lieferung und Vorsteuerabzug bei Steuerbetrug

Erfolgt zeitnah zur ersten innergemeinschaftlichen Lieferung und darauffolgend in regelmäßigen Abständen während einer laufenden Lieferbeziehung keine Abfrage der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) des Empfängers, kann dies eine Sorgfaltspflichtverletzung darstellen, die den sog. Vertrauensschutz ausschließt. Hierzu nimmt der Bundesfinanzhof (BFH) in seiner Entscheidung vom 11.03.2020 Stellung.

Im vorliegenden Fall hatte der liefernde Unternehmer die USt-IdNr. seines luxemburgischen Kunden bei Anbahnung der Lieferbeziehung beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) abgefragt. Kurz danach wurde diese gelöscht. Die folgenden Lieferungen bestätigte der Kunde dennoch mit seiner luxemburgischen USt-IdNr. Tatsächlich wurde die Ware jedoch an einen Abnehmer im Inland geliefert.

Mangels Warenbewegung in das Gemeinschaftsgebiet waren die Lieferungen nicht steuerfrei. Der liefernde Unternehmer genießt auch keinen Vertrauensschutz, selbst wenn, wie vorliegend, das Finanzamt Kenntnis von der Löschung der USt-IdNr. erlangt hatte, dies dem liefernden Unternehmer allerdings erst sechs Monate später mitteilte. Denn nach Auffassung des BFH unterliegt es der gebotenen Sorgfaltspflicht des liefernden Unternehmers, die USt-IdNr. zeitnah und eigenständig vor der ersten Lieferung und erneut wenige Wochen später auf ihre Gültigkeit hin zu prüfen und die dafür eingerichteten Abfragemöglichkeiten wahrzunehmen.

Bitte beachten Sie, dass seit dem 01.01.2020 entsprechend der unionsrechtlichen Vorgabe eine zum Zeitpunkt der Lieferung gültige USt-IdNr. des Abnehmers eine Voraussetzung für das Vorliegen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung ist. Der Erwerber muss im Zeitpunkt der Lieferung eine ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr. besitzen und diese auch gegenüber dem liefernden Unternehmer verwenden.

Zur Sicherung der Steuerbefreiung sollte eine regelmäßige Abfrage der USt-IdNr. sowie die Dokumentation der Verwendung durch den Empfänger erfolgen.

In derselben Entscheidung hat der BFH auch aufgeführt, unter welchen Bedingungen der Vorsteuerabzug bei einem Betrug ausgeschlossen ist. Denn nach der Missbrauchs-Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) ist der Vorsteuerabzug zu versagen, wenn der Steuerpflichtige selbst eine Steuerhinterziehung begeht, aber auch wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass er an einer Steuerhinterziehung teilnimmt.

Die Feststellungslast für das Vorliegen dieser Voraussetzungen liegt jedoch beim Finanzamt. Hierzu genügt es nicht, dass das Finanzamt nur verdächtige Abläufe feststellt, vielmehr muss das Finanzamt nachweisen, dass ein Steuerbetrug vorliegt. Ohne einen tatsächlich nachgewiesenen Steuerbetrug greift auch der Vorwurf des Wissens oder des Hätte-wissen-Müssens nicht, und der Vorsteuerabzug wird nicht versagt.

## Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei einem in Abschnitten errichteten Gebäude

Zu klären war vor dem Bundesfinanzhof (BFH) am 29.04.2020 die Frage, ob bei einem Gebäude, das in mehreren Abschnitten errichtet wird, als Berichtigungsobjekt nur das gesamte Gebäude oder der jeweils fertiggestellte Bauabschnitt in Betracht kommt.

Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen ist es eine Sorgfaltspflicht des liefernden Unternehmers, vor der ersten und darauffolgend in regelmäßigen Abständen die USt-IdNr. des Empfängers zu prüfen.

Vertrauensschutz ist auch nicht gegeben, wenn das Finanzamt Kenntnis von einer gelöschten USt-IdNr. hatte und dies nicht mitteilte.

Seit dem 01.01.2020 ist eine gültige USt-IdNr. Voraussetzung für die Steuerbefreiung.

Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei Steuerbetrug.

Finanzamt muss den Steuerbetrug nachweisen.

Bei Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Nutzungsverhältnisse ist eine mögliche Vorsteuerberichtigung zu prüfen.

Bei prozentual und betragsmäßig geringfügigen Änderungen kann die Berichtigung aufgrund einer Bagatellgrenze unterbleiben.

Bezugsgröße für die Prüfung der Bagatellgrenze kann lediglich der bereits in Verwendung genommene Bauabschnitt sein.

Amazon bei FBA und PAN-EU nicht Leistungsempfänger.

Inneregemeinschaftliches Verbringen und Inlandslieferung.

Waren nicht an Amazon verkauft.

Hintergrund des Verfahrens war eine Änderung der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Nutzungsverhältnisse. Ändern sich die maßgebenden Nutzungsverhältnisse bei Immobilien innerhalb von zehn Jahren, so ist grundsätzlich eine Korrektur der vormalig in Abzug gebrachten Vorsteuerbeträge vorzunehmen.

Fraglich war in diesem Zusammenhang die Berechnung der Parameter zur möglichen Anwendung einer Bagatellgrenze. Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs trotz Nutzungsänderung unterbleibt, wenn sich die maßgebenden Verhältnisse um weniger als zehn Prozentpunkte geändert haben und der jährlich zu berichtigende Vorsteuerbetrag 1.000 € nicht übersteigt.

Bei einem in Abschnitten errichteten Gebäude stellte sich die Frage, welche Bemessungsgrundlage bei der 10%-Grenze zu betrachten ist. Gesetzlich normierte Voraussetzung und gleichzeitig Beginn des Berichtigungszeitraums ist der Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des betroffenen Wirtschaftsguts. Bei in Abschnitten errichteten Gebäuden kann daher lediglich der Teil Berichtigungsobjekt sein, der entsprechend dem Baufortschritt in Verwendung genommen worden ist. Insofern ist die Bezugsgröße für die Prüfung der Bagatellgrenze kleiner und demnach schneller überschritten. Im Ergebnis führt dies zu einer breiteren Anwendung der Berichtigungspflicht.

## **Bestimmung des Leistungsempfängers von Warenlieferungen im Rahmen des paneuropäischen Versands von Amazon**

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Beschluss vom 29.04.2020 bestätigt, dass der Leistungsempfänger einer Warenlieferung, die ein Händler über die Internetseite der Amazon Services Europe S.a.r.l. (Amazon) veranlasst hat und die im Rahmen des Modells „Verkauf durch Händler, Versand durch Amazon“ (auch „Fulfillment by Amazon“, „FBA“ oder „Pan-europäischer Versand durch Amazon“ genannt) erfolgt, stets der Endkunde ist, dem die Verfügungsmacht am Gegenstand der Lieferung verschafft wird.

Dem Beschluss lag der Fall zugrunde, dass eine niederländische B.V. ihre Produkte auf Grundlage des mit Amazon geschlossenen „Amazon Services Europe Business Solutions“-Vertrags über Amazon u. a. auch an deutsche Kunde vertrieben hat. Wurde die Option „Verkauf durch B.V., Versand durch Amazon“ gewählt, sandte die B.V. die Waren zunächst an deutsche Logistikzentren von Amazon, in denen die Waren dann eingelagert und zum Verkauf bereitgestellt wurden. Bestellung, Warenversand wie auch der Einzug des Kaufpreises erfolgten über Amazon.

Die B.V. erklärte nun, steuerfreie inneregemeinschaftliche Lieferungen an Amazon erbracht zu haben. Das für sie zuständige Finanzamt ging hingegen davon aus, dass die B.V. durch die Einlagerung der Waren in Logistikzentren zunächst ein inneregemeinschaftliches Verbringen verwirklicht und schließlich eine inländische Lieferung an den Endkunden erbracht habe, und unterwarf die Lieferung an die Endkunden daher der deutschen Umsatzsteuer.

Die hiergegen gerichtete Klage der B.V. vor dem Finanzgericht (FG) blieb erfolglos. Die B.V., die auf der Internetseite und in den Rechnungen eindeutig als Verkäuferin ausgewiesen wurde, habe die Waren nicht an Amazon, sondern an die Endkunden verkauft. Amazon sei keine Partei der allein zwischen der B.V. und den Endkunden geschlossenen Kaufverträge, sondern trete lediglich als Fulfillment-Dienstleister auf, der von der B.V. bevollmächtigt wurde, Kaufverträge mit den Endkunden mit Wirkung für die B.V. abzuschließen, und den Versand und das Inkasso im Auftrag für die B.V. durchführt. Die Tatsache, dass die B.V. durch die Einlagerung der Ware in die Logistikzentren keinen Ein-

fluss mehr auf die Ware habe, ändere daran nichts. Folglich verwirkliche die B.V. zunächst ein innergemeinschaftliches Verbringen und anschließend eine Warenlieferung an die deutschen Endkunden als Leistungsempfänger.

Die gegen die Nichtzulassung zur Revision gerichtete Beschwerde der B.V. lehnte der Bundesfinanzhof (BFH) mit dem vorliegenden Beschluss ab und verwies vollständig auf die Argumentation des FG.

## Umsatzsteuerliche Änderungen im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020

Neben der Umsetzung des sog. Mehrwertsteuer-Digitalpakets plant der Gesetzgeber im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020), das Umsatzsteuergesetz (UStG) an vielen weiteren Stellen zu ändern, um Rechtsprechungen des Bundesfinanzhofs (BFH) und des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) sowie zwingendes EU-Recht umzusetzen. Im Einzelnen enthält der Regierungsentwurf zum JStG 2020 die folgenden Gesetzesänderungen:

### 1. Ausweitung von Steuerbefreiungen

Die Steuerbefreiungen werden durch das JStG 2020 ergänzt und angepasst. Die Neuregelungen treten dabei grundsätzlich **zum 01.01.2021** in Kraft.

Durch die neuen Steuerbefreiungsnormen in **§ 4 Nr. 7 S. 1 Buchst. e) und f) UStG-E** wird die bereits bestehende Steuerbefreiung für Lieferungen und Dienstleistungen an NATO-Truppen um die Steuerbefreiung zugunsten der Streitkräfte von EU-Mitgliedstaaten erweitert. Zum einen werden Umsätze an Streitkräfte eines anderen EU-Mitgliedstaates im Inland befreit. Zum anderen werden Umsätze an Streitkräfte eines anderen Mitgliedstaates, die nicht in ihrem Heimatstaat stationiert sind, befreit. Voraussetzung für beide Steuerbefreiungen ist, dass die Streitkräfte im Rahmen der Gemeinsamen Sicherheits- und Verteidigungspolitik tätig sind. Diese Regelung soll anders als andere Änderungen und Ergänzungen des JStG 2020 erst **am 01.07.2022** in Kraft treten.

Die Steuerbefreiungen im Bereich des Gesundheitswesens werden um einen neuen **§ 4 Nr. 14 Buchst. f) UStG-E** ergänzt. Nunmehr sollen auch die mit der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens eng verbundenen Leistungen, die nicht bereits Heilbehandlungen sind, von der Umsatzsteuer befreit sein. Dazu gehören bspw. Leistungen, die die Durchführung des ärztlichen Notdienstes sicherstellen, sowie Sanitätsdienstleistungen bei Großveranstaltungen und Leistungen im Bereich des Rettungsdienstes.

Zu **§ 4 Nr. 16 UStG** wird klargestellt, dass auch Leistungen von der Umsatzsteuer befreit sein können, die keine Pflege- oder Betreuungsdienstleistungen an hilfsbedürftige Personen darstellen, aber eng mit solchen Leistungen verbunden sind. Dadurch sollen beispielweise Einrichtungen, die lediglich Pflegeberatung oder die Erstellung von Gutachten zur Feststellung der Pflegebedürftigkeit anbieten, begünstigt werden.

Zudem werden nunmehr auch private Pflegeversicherungen als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannt, wenn sie eine sozialgesetzliche Vereinbarung abgeschlossen haben. Da in der Pflegeversicherung der Grundsatz gilt, dass das Leistungsangebot der durch die privaten Krankenversicherungsunternehmen durchgeführten privaten Pflege-Pflichtversicherung nach Art und Umfang mit den Leistungen der gesetzlichen Pflegekassen gleichwertig sein muss, ist die private Pflege-Pflichtversicherung aufgrund der sozialgesetzlichen Verpflichtung zur Pflegeberatung insoweit in gleicher Weise tätig wie die gesetzlichen Pflegekassen.

JStG 2020 soll Rechtsprechung von BFH und EuGH sowie zwingendes Unionsrecht im Bereich des Umsatzsteuerrechts umsetzen.

Steuerbefreiung ab **01.07.2022** für Umsätze an Streitkräfte anderer EU-Mitgliedstaaten.

Steuerbefreiungen im Bereich Gesundheitswesens.

Steuerbefreiungen im Pflege- und Betreuungsbereich.

Anerkennung des sozialen Charakters von privaten Pflegeversicherungen, die im Rahmen der gesetzlich verpflichtenden Pflegeberatung tätig sind.

## Neuberechnung der „Sozialgrenze“.

## Steuerbefreiung von Beherbergungsleistungen an Studierende und Schüler.

## Steuerbefreiung von Betreuungsleistungen eines Verfahrensbeistands für Kinder.

## Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens bei TK-Leistungen zur Vermeidung eines USt-Betrugsmodells zum 01.01.2021.

Außerdem wird die bisher europarechtswidrige Berechnung der „Sozialgrenze“ beseitigt und dem Verhalten der Finanzverwaltung, die trotz BFH-Urteil weiterhin auf die bestehende gesetzliche Regelung abstellt, ein Riegel vorgeschoben werden. Die Regelung bildet einen Auffangtatbestand für die Steuerbefreiung im sozialen/pflegerischen Bereich, durch die auch solche Einrichtungen begünstigt werden, deren Betreuungs- und Pflegekosten im vorangegangenen Kalenderjahr in mindestens 25 % der Fälle zu mehr als 50 % von einem Sozialträger übernommen werden. Bereits 2013 hatte der BFH festgestellt, dass die Anerkennung des sozialen Charakters nicht allein daran scheitern darf, dass bei der Prüfung dieser „Sozialgrenze“ ausschließlich auf die Verhältnisse des vorangegangenen Kalenderjahres abgestellt wird. Um diese Rechtsprechung umzusetzen, wird der Satzteil „im vorangegangenen Kalenderjahr“ gestrichen.

Durch die Einfügung der Worte „und Beherbergungsleistungen“ in **§ 4 Nr. 23 Buchst. c) UStG** soll dem Umstand Rechnung getragen werden, dass bestimmten Beherbergungsleistungen gegenüber Studierenden und Schülern an Hochschulen und bestimmten anderen Schulen eine bedeutende Rolle zukommt, um unter den bestmöglichen Bedingungen die Betreuungs-, Erziehungs- und Bildungsleistungen in Anspruch nehmen zu können. Durch die Steuerbefreiung soll gewährleistet werden, dass den Studierenden und Schülern der Zugang zu diesen unerlässlichen Leistungen nicht durch höhere Kosten versperrt wird.

Durch die Neuregelung in **§ 4 Nr. 25 S. 3 Buchst. d) UStG-E** soll ein Urteil des BFH aus 2019 umgesetzt werden, wonach an der Tätigkeit eines Verfahrensbeistands in Kindschaftsachen aufgrund der besonderen Schutzbedürftigkeit von Kindern ein besonderes Gemeinwohlinteresse besteht. Die Steuerbefreiung erfasst daher künftig die Betreuungsleistungen von Einrichtungen, die nach § 158 FamFG als Verfahrensbeistand für Kinder bestellt worden sind.

## 2. Einführung eines Reverse-Charge-Verfahrens für Telekommunikationsdienstleistungen

Im Rahmen des JStG 2020 möchte der Gesetzgeber die Regelung des § 13b UStG **zum 01.01.2021** um Telekommunikationsleistungen (TK-Leistungen) ergänzen, um so eine Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (sog. Reverse-Charge-Verfahren) zu begründen und Umsatzsteuerausfälle durch ein seiner Ansicht nach im Bereich des Handels mit Voice-over-IP (VoIP) vermehrt auftretendes Betrugsmodell zu vermeiden.

Im Rahmen dieses Betrugsmodells wird i. d. R. von sich im Ausland befindlichen Hintermännern eine deutsche Mantelfirma erworben, die TK-Leistungen erwirbt und diese ins Dritt- oder EU-Ausland weiterverkauft, sodass die Leistungen in Deutschland nicht steuerbar sind. Die TK-Leistungen werden dabei von einem sog. „Missing Trader“ erworben, der die anfallende Umsatzsteuer der Mantelfirma zwar in Rechnung stellt, diese jedoch nicht an das Finanzamt abführt. Durch den dann von der Mantelfirma vorgenommenen Vorsteuerabzug komme es im Zusammenspiel mit dem Missing Trader so zu den besagten Umsatzsteuerausfällen. Durch die Einführung des Reverse-Charge-Verfahrens für TK-Leistungen glaubt der Gesetzgeber, die Steuerausfälle vermeiden zu können.

### WICHTIG:

Zwar ist der Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf sog. Wiederverkäufer (= Unternehmer, deren Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb der Leistungen in deren Erbringung besteht und deren eigener Verbrauch dieser Leistungen von untergeordneter Bedeutung ist) begrenzt, doch beschränkt sich die Neuregelung nicht auf den identifizierten Betrugsbereich VoIP, sondern erfasst grundsätzlich alle TK-Leistungen, deren Zusammensetzungen mannigfaltig und komplex sein können.



### 3. Einführung eines dezentralen Besteuerungsverfahrens für Bund und Länder

Durch die Einfügung von § 18 Abs. 4f UStG-E **soll zum 01.01.2021** eine dezentrale Besteuerung der Gebietskörperschaften Bund und Länder gesetzlich verankert werden.

Hintergrund der geplanten Gesetzesänderung ist, dass bisher auch für sämtliche juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) die allgemeinen Regelungen des Besteuerungsverfahrens Anwendung finden. Gem. § 2 Abs. 3 UStG a. F. hatten die jPöR die gesamten Umsätze ihrer Betriebe gewerblicher Art als Unternehmensträger in einer Umsatzsteuererklärung abzugeben. Um die Gebietskörperschaften Bund und Länder zu entlasten, für die aufgrund der Vielzahl ihrer Behörden und der zahlreichen untergeordneten Organisationseinheiten (OE) schwer zu überschauen ist, inwieweit diese jeweils einer unternehmerischen Tätigkeit nachgehen, wurde vonseiten der Finanzverwaltung ohne gesetzliche Grundlage eine dezentrale Besteuerung vorgenommen, wodurch auch die einzelnen OE als Steuerpflichtige angesehen werden und eigenständig ihre Umsätze erklären konnten. Diese Praxis widersprach jedoch zum einen der gefestigten Rechtsprechung des EuGH, dass haushaltsgebundenen Einrichtungen die Selbstständigkeit fehlt und nur die jPöR als Unternehmer angesehen werden kann. Zum anderen steht die Anwendung des zwischenzeitlich eingefügten § 2b UStG, der die Unternehmenseigenschaft der jPöR vom KStG und dem Vorliegen eines Betriebs gewerblicher Art entkoppelte, dieser Besteuerungspraxis entgegen.

Da eine auch von den Gebietskörperschaften Bund und Länder wieder vorzunehmende Deklaration sämtlicher ihnen zuzurechnender steuerbarer Umsätze in einer einzigen Umsatzsteuervoranmeldung bzw. -jahreserklärung von diesen kaum zu bewältigen ist, soll die dezentrale Besteuerung nun Einzug in das UStG erhalten.

Gem. dieser neuen Regelung obliegen den OE von Bund und Ländern für die Umsatzbesteuerung alle steuerlichen Rechte und Pflichten, soweit sie durch ihr Handeln eine Erklärungspflicht begründen, sodass die OE für ihren Bereich selbst die Umsatzsteuererklärungen abzugeben haben. Sie treten zudem in einigen steuerlichen Verfahren an die Stelle der Körperschaft. Sie können außerdem jeweils für ihren Geschäftsbereich weitere untergeordnete OE mit Wirkung für die Zukunft bilden, die dann die steuerlichen Rechte und Pflichten wahrnehmen. Der Begriff OE umfasst dabei lt. Gesetzesbegründung bspw. die Behörden von Bund und Ländern sowie Bundes- und Landesbeauftragte, die mit eigener Selbstständigkeit ausgestattet sind (z.B. Bundesbeauftragter für Datenschutz und die Informationsfreiheit). Es bleibt jedoch dabei, dass die jPöR umsatzsteuerrechtlich weiterhin als einheitliches Unternehmen anzusehen ist, sodass die in einzelnen Regelungen des UStG enthaltenen Betragsgrenzen nur einmal geltend gemacht werden können. Zur Vereinfachung sollen die verschiedenen Betragsgrenzen für die jeweilige OE gem. der Neuregelung jedoch stets als überschritten gelten.

Die Regelung ist erstmals auf die Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nicht der Optionserklärung unterliegen. Es besteht jedoch die Möglichkeit für Bund und Länder, auf die Anwendung mit Wirkung für die Zukunft einheitlich für alle OE zu verzichten.

#### Praxishinweis:

Ein funktionierendes Tax Compliance Management System ist im Hinblick auf die Erweiterung des Verantwortungsbereichs der zuständigen Personen in den einzelnen OE (insb. hinsichtlich möglicher Steuerstraftaten und Ordnungswidrigkeiten) spätestens mit Ablauf des Optionszeitraums für Bund und Länder unerlässlich.

### 4. Einführung einer Regelung hinsichtlich grenzüberschreitender Preisnachlässe in der Leistungskette

Um eine Gesetzeslücke bei nachträglichen grenzüberschreitenden Preisnachlässen in der Leistungskette zu schließen, soll im Rahmen des JStG 2020 auch der § 17 Abs. 1 UStG

Dezentrales Besteuerungsverfahren für Bund und Länder **zum 01.01.2021**.

Dezentrale Besteuerung bei Bund und Ländern bisherige Praxis der Finanzverwaltung.

Lässt sich aufgrund von § 2b UStG und EuGH-Rechtsprechung nicht mehr rechtfertigen.

Gem. der Neuregelung obliegen den OE von Bund und Ländern für die Umsatzbesteuerung alle steuerlichen Rechte und Pflichten. Diese haben fortan für ihren Bereich selbst Umsatzsteuererklärungen abzugeben.

Im UStG enthaltene Betragsgrenzen gelten für die jeweilige OE stets als überschritten.

Ergänzung des § 17 UStG ab Inkrafttreten des JStG 2020

zur Schließung einer Gesetzeslücke.

Bei grenzüberschreitender Rabattgewährung an nicht unmittelbar nachfolgende Abnehmer in der Leistungskette sind zwei Fälle zu unterscheiden.

Keine Minderung der Vorsteuer bei Rabattgewährung an nicht unmittelbar nachfolgende inländische Abnehmer, wenn die Leistung des Rabattgebers in Deutschland nicht steuerpflichtig ist.

Minderung der Umsatzsteuer bei Rabattgewährung an nicht unmittelbar nachfolgende ausländische Abnehmer gesetzlich möglich.

UStAE sieht ergänzende Einschränkung vor.

Bislang können sich Unternehmer auf Gesetz berufen und Umsatzsteuer mindern.

Einführung des § 17 Abs. 1 S. 6 UStG zur Schließung dieser Gesetzeslücke und Wahrung der Neutralität der Umsatzsteuer.

ergänzt werden. Diese Neureglung soll bereits **mit Inkrafttreten des JStG 2020** gelten, also ab dem Tag der Verkündung.

Grundsätzlich gilt es bei Preisnachlässen, die ein Unternehmer einem nicht unmittelbar nachfolgenden Abnehmer und zudem über die Grenze gewährt werden, zwischen zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden:

- Der erste ausländische Unternehmer der Lieferkette erbringt eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an einen im Inland ansässigen Unternehmer und gewährt dem letzten, nicht unmittelbar nachfolgenden inländischen Unternehmer in der Lieferkette einen Preisnachlass.
- Der erste inländische Unternehmer erbringt eine steuerpflichtige Inlandslieferung an den unmittelbar nachfolgenden inländischen Abnehmer. Dieser erbringt sodann eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an einen ausländischen Abnehmer. Diesem ausländischen Abnehmer wird dann ein Preisnachlass vom ersten inländischen Unternehmer gewährt.

Im ersten Fall hatte der BFH bereits 2014 entschieden, dass der Vorsteuerabzug beim letzten inländischen und durch den Preisnachlass begünstigten Unternehmer nicht zu korrigieren ist.

Voraussetzung für die Vorsteuerberichtigung ist, dass sich aufgrund des Preisnachlasses die Bemessungsgrundlage für einen im Inland steuerpflichtigen Umsatz der an der Leistungskette beteiligten Unternehmer geändert hat. Im ersten Fall erbringt der Rabattgeber jedoch eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung, sodass keine Minderung der Bemessungsgrundlage beim liefernden Rabattgeber vorliegt. Ebenso wenig hat sich die Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb seines unmittelbar nachfolgenden Abnehmers geändert. Folglich ist der Vorsteuerabzug bei dem durch den Preisnachlass begünstigten Unternehmer in diesem Fall nicht zu mindern.

Im zweiten Fall ist der inländische Rabattgeber nach der bisherigen gesetzlichen Bestimmung zur Berichtigung der Umsatzsteuer berechtigt, da der Wortlaut lediglich verlangt, dass der Umsatz des Rabattgebers in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig ist. Diese Voraussetzung liegt durch die steuerpflichtige Inlandslieferung an den nicht begünstigten inländischen Abnehmer vor. Von der Finanzverwaltung wurde hingegen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) die ergänzende Einschränkung aufgenommen, dass inländische Rabattgeber zur Minderung ihrer Umsatzsteuer nur dann berechtigt seien, wenn die jeweilige Leistung in der Leistungskette an den Rabattempfänger in Deutschland steuerpflichtig sei. Im vorliegenden Fall würde diese Einschränkung dazu führen, dass der inländische Rabattgeber nicht berechtigt wäre, seine Umsatzsteuer zu mindern, da es sich um einen ausländischen Rabattempfänger handelt und die Leistung an ihn eine in Deutschland steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung darstellt. Ohne dass diese Einschränkung Niederschlag im Gesetz finden würde, könnte die Finanzverwaltung eine Minderung der Umsatzsteuer jedoch nicht versagen.

Durch die Neureglung soll diese Gesetzeslücke nun geschlossen werden. Eine Minderung der Bemessungsgrundlage soll dann bei Preisnachlässen in einer Leistungskette an einen nicht unmittelbar nachfolgenden Abnehmer nur vorliegen, wenn der Leistungsbezug dieses Abnehmers im Rahmen der Leistungskette in Deutschland steuerpflichtig ist. Hierdurch soll lt. Gesetzesbegründung die Neutralität der Umsatzsteuer gewahrt werden, da eine Minderung der Umsatzsteuer beim Rabattgeber in den beschriebenen Fällen zu einem Vorsteuerüberhang führen würde, weil der nicht begünstigte letzte inländische Abnehmer den Vorsteuerabzug auf Grundlage des vollen entrichteten Entgelts geltend macht.

### Praxishinweis:

Bei der Gewährung von Preisnachlässen und Preiserstattungen an nicht unmittelbare Abnehmer in einer Leistungskette ist für Unternehmen zukünftig Vorsicht geboten. Rabatt gewährende Unternehmen müssen ab Inkrafttreten des JStG 2020 prüfen, welche Fallkonstellationen vorliegen und ob sie ihre Umsatzsteuer noch mindern können. Sollte die Leistung an den begünstigten Abnehmer in Deutschland nicht der Umsatzsteuer unterliegen, ist eine Minderung der Umsatzsteuer fortan nicht mehr möglich.

## 5. Ausweitung des besonderen Besteuerungsverfahrens auf die Erbringung von allen sonstigen Leistungen

Im Rahmen des JStG 2020 soll wohl **frühestens zum 01.07.2021** auch das 2015 eingeführte besondere Besteuerungsverfahren des Mini-One-Stop-Shops (MOSS) durch den One-Stop-Shop (OSS) ersetzt und somit auf die Erbringung aller sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer ausgeweitet werden.

Das bisherige Besteuerungsverfahren des MOSS ermöglicht es einem Steuerpflichtigen, im EU-Ausland geschuldete Umsatzsteuerbeträge zentral in einem Mitgliedstaat zu melden und zu entrichten und auf die jeweilige Registrierung in anderen Mitgliedstaaten zu verzichten. EU-Unternehmer haben so die Möglichkeit, ihren Meldepflichten für andere Mitgliedstaaten im eigenen Ansässigkeitsstaat nachzukommen. Drittlandsunternehmer können sich grundsätzlich einen Mitgliedstaat aussuchen, um sämtliche Umsätze in der EU zentral zu melden. Die Teilnahme an diesem Besteuerungsverfahren ist freiwillig, war bisher jedoch auf Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehleistungen und sonstige auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen (elektronische Dienstleistungen) an Nichtunternehmer beschränkt.

Um MOSS durch OSS zu ersetzen und das Verfahren auf die Erbringung von allen sonstigen Leistungen auszuweiten, sollen die §§ 18i und 18j UStG-E eingefügt werden. Dadurch können Drittlandsunternehmer künftig alle sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer, die im Gemeinschaftsgebiet zu besteuern sind, zentral im OSS melden. EU-Unternehmern wird es künftig ebenfalls möglich sein, alle sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer, die in einem anderen Mitgliedstaat zu besteuern sind, in ihrem Ansässigkeitsstaat zu melden. Zudem werden sich die Meldemodalitäten geringfügig ändern. So sollen die Frist für die Abgabe der Umsatzsteuererklärungen im OSS sowie die Fälligkeit der Umsatzsteuer im Vergleich zu MOSS um zehn Tage verlängert werden (quartalsweise Meldung bis zum Ende des dem Quartal folgenden Monats). Ferner wird es Unternehmern zukünftig gestattet sein, vorangegangene Umsatzsteuererklärungen in einer späteren Erklärung zu berichtigen und nicht die bereits eingereichte Erklärung.

Eine Teilnahme an OSS ist nur einheitlich für alle Mitgliedstaaten der EU möglich. Sobald ein Unternehmer in mehr als einem Mitgliedstaat registriert ist, kann er OSS nicht mehr nutzen.

## 6. Einführung eines besonderen Verfahrens für die Einfuhr von Sendungen bis zu 150 €

**Zum 01.07.2021** soll eine 2018 erfolgte Ergänzung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) umgesetzt und ein besonderes Verfahren zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer (EUST) auf Sendungen mit einem Höchstwert von 150 € eingeführt werden.

Hintergrund dieser Neuregelung ist die durch das JStG 2020 ebenfalls vorgesehene Aufhebung der Befreiung für Einfuhren mit einem Wert bis 22 € von der EUST **zum 01.07.2021**. Durch diese Streichung sollen missbrauchsbedingte Steuerausfälle und Wettbewerbsnachteile für EU-Händler beseitigt werden. Dadurch fällt künftig bei jeder Einfuhr EUST an und zur Erhebung ist für jede Sendung eine Einfuhrabfertigung erforderlich.

Das MOSS wird **zum 01.07.2021** zu OSS und somit auf die Erbringung aller sonstigen Leistungen ausgeweitet.

MOSS ermöglicht es Unternehmern, die Umsatzsteuer für elektronische Dienstleistungen an Nichtunternehmer in mehreren EU-Mitgliedstaaten zentral zu melden und zu entrichten.

Durch die Einführung von OSS wird das besondere Besteuerungsverfahren auf die Erbringung aller sonstigen Leistungen ausgeweitet.

Meldungsmodalitäten ändern sich ebenfalls geringfügig.

Teilnahme nur einheitlich möglich.

Einführung eines besonderen Einfuhrsystems für Sendungen bis 150 € **zum 01.07.2021**.

Steuerbefreiung für Einfuhren mit einem Wert bis 22 € entfällt **zum 01.07.2021**, um Steuerausfälle und Wettbewerbsnachteile für EU-Händler zu vermeiden.

Neues Steuererhebungssystem soll Verwaltungsaufwand für Zollbehörden reduzieren.

Dienstleister sollen Einfuhr übernehmen können.

Der anmeldende Dienstleister haftet für die auf den Sendungen lastende EUSt und muss diese vom Empfänger einfordern und an die Zollbehörden zahlen.

Den Dienstleister treffen hierzu umfassende Aufzeichnungs- und Meldepflichten.

Für eine Werklieferung muss ein fremder Gegenstand be- oder verarbeitet werden.

Aufgrund nicht eindeutig formulierter Verwaltungsanweisungen kam es in der Praxis häufig zu Abgrenzungsproblemen.

Um dem durch den Wegfall der Befreiung erhöhten Verwaltungsaufwand für die Zollbehörden zu begegnen, wird ein besonderes Steuererhebungssystem für die Einfuhr von Gegenständen mit einem Wert von bis zu 150 €, die direkt an einen Erwerber in der EU versandt werden, eingeführt. Bisher werden Sendungen, für die Zoll oder EUSt entsteht, zum für den Wohnort des Empfängers zuständigen Zollamt gesendet, wo dieser die Sendung gegen Entrichtung der Einfuhrabgaben zum zollrechtlich freien Verkehr anmelden kann.

Durch die Neureglung sollen künftig auch die Personen, die für den Sendungsempfänger die Sendung beim Verbringen in das Zollgebiet den Zollbehörden stellen (i. d. R. Post- und Paketdienstleister), auf Antrag die Waren im Namen und für Rechnung der Empfänger zum freien Verkehr anmelden können. Voraussetzung hierfür ist neben dem Antrag, dass das besondere Besteuerungsverfahren des Import-One-Stop-Shops (Einführung ebenfalls durch das JStG 2020) nicht genutzt wird, die Gegenstände in Deutschland eingeführt werden und die Beförderung oder Versendung auch in Deutschland endet.

Die fällig werdende EUSt würde sodann zunächst auf ein Aufschubkonto des Dienstleisters angeschrieben werden. Sofern der Dienstleister einen AEOC-Status besitzt oder die Voraussetzungen für eine Reduzierung der Gesamtsicherheit erfüllt sind, wäre eine Sicherheitsleistung für den aufgeschobenen Betrag nicht erforderlich. Bei Auslieferung müsste der Dienstleister dann die EUSt vom Empfänger einfordern und bis zum 16. Tag des auf den Monat der Einfuhr folgenden Monats an die Zollbehörden zahlen. Ein Vorsteuerabzugsrecht hinsichtlich der auf seinen Namen aufgeschobenen EUSt bestünde für den Dienstleister nicht, da er zu keinem Zeitpunkt die Verfügungsmacht über den eingeführten Gegenstand hat.

Bei Sendungen, die der Dienstleister zugestellt hat, ohne die EUSt vom Empfänger zu erheben, oder Sendungen, die abhandengekommen sind, würde der Dienstleister für die auf den Sendungen lastende EUSt haften.

Bei Sendungen, die nicht zugestellt werden könnten und wiederausgeführt, unter zollamtlicher Überwachung zerstört oder anderweitig verwertet würden und bei denen ausgeschlossen wäre, dass die Waren in den Wirtschaftskreislauf eingehen, würde die EUSt hingegen als nicht entstanden gelten und aus dem Aufschubkonto wieder ausgebucht werden.

Zur Umsetzung dieser Regelungen treffen den Dienstleister umfassende Aufzeichnungs- und Meldepflichten. So hat er jeweils bis zum zehnten Tag des Folgemonats der zuständigen Zollbehörde alle eingeführten Sendungen zu melden.

Ob diese Regelung in der Praxis von Bedeutung sein wird, bleibt aufgrund des Haftungsrisikos und des erheblichen Mehraufwands für die gestellenden Dienstleister abzuwarten.

## Definition der Werklieferung

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) liegt eine Werklieferung vor, wenn der Leistende für das Werk einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet und dafür selbst beschaffte Stoffe verwendet.

Obwohl der Gesetzgeber die Rechtsprechung seinerzeit veröffentlicht und damit auf die Allgemeingültigkeit abgezielt hatte, waren die Verwaltungsanweisungen nicht so eindeutig formuliert. In der Praxis kam es somit häufig zu Unsicherheiten bei der Abgrenzung.

Auswirkungen hat diese Klarstellung insbesondere für Leistungen von ausländischen Unternehmern:

- Handelt es sich um eine Werklieferung, gilt regelmäßig das Reverse-Charge-Verfahren. Eine umsatzsteuerliche Registrierung des leistenden Unternehmers muss in diesem Fall nicht erfolgen.
- Liegt hingegen eine unbewegte Montagelieferung vor, sieht das deutsche Umsatzsteuerrecht den Übergang der Steuerschuldnerschaft nicht vor. Der leistende Unternehmer muss sich in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren und Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis stellen.

Am 01.10.2020 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) die Begriffsdefinition in den Verwaltungsanweisungen präzisiert, sodass ab dem 01.01.2021 genauer geprüft werden muss, ob tatsächlich eine Werklieferung vorliegt.

## Verwaltungsanweisung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat seine lang erwartete Verwaltungsanweisung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der seit dem 01.01.2019 gesetzlich geltenden Regelungen von Gutscheinen veröffentlicht.

Neben der allgemeinen Abgrenzung von Gutscheinen i. S. d. Umsatzsteuergesetzes (UStG) sowie der Unterscheidung zwischen Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen, spricht der Unterscheidung zwischen der Besteuerung zum Zeitpunkt der Ausgabe und der Besteuerung erst bei tatsächlicher Lieferung bzw. Ausführung der sonstigen Leistung, hat das BMF auch zu weiteren praxisrelevanten Aspekten Stellung bezogen.

So enthält die Verwaltungsanweisung konkrete Ausführungen zur Bestimmung des Leistungsortes, der Bemessungsgrundlage sowie der Nichteinlösung von Gutscheinen und verdeutlicht dies anhand zahlreicher Beispiele.

Ergänzend zum Gesetzeswortlaut sieht das BMF zudem eine eindeutige Kennzeichnung über das Vorliegen eines Einzweck- bzw. Mehrzweckgutscheins vor. Eine solche Kennzeichnung kann für Mehrzweckgutscheine unter dem Gesichtspunkt der späteren Besteuerung von Vorteil sein.

Hinsichtlich der Anwendung der Verwaltungsanweisung wurde im Schreiben vom 02.11.2020 eine Übergangsfrist bis zum 02.02.2021 beschlossen. Eine abweichende Behandlung von Gutscheinen, die vor diesem Datum ausgestellt wurden bzw. werden, wird nicht beanstandet.

Während für Werklieferungen das Reverse-Charge-Verfahren gilt, ...

... ist bei Montagelieferungen der leistende Unternehmer Steuerschuldner.

Die neuen Verwaltungsanweisungen sind ab dem 01.01.2021 anzuwenden.

Umsatzsteuerlich sind Einzweck- und Mehrzweckgutscheine zu unterscheiden.

Das BMF sieht eine Kennzeichnung von Gutscheinen vor.

Eine Übergangsfrist bis zum 02.02.2021 wurde beschlossen.

## IMPRESSUM

**Herausgeber:**

Dr. Klein, Dr. Mönstermann + Partner mbB  
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater | Rechtsanwälte  
Möserstraße 8  
49074 Osnabrück

**Anschriftenänderung bei Empfängern dieser Information bitte an:**

marketing@kmp-gruppe.de

## KONTAKT & ANFRAGEN



Wirtschaftsprüfer | Steuerberater |  
Rechtsanwälte

**Osnabrück:**

Möserstraße 8  
49074 Osnabrück  
Telefon: +49 541/3 31 51-0  
Telefax: +49 541/3 31 51-40  
E-Mail: osnabrueck@kmp-gruppe.de

**Georgsmarienhütte:**

Schauenroth 11  
49124 Georgsmarienhütte  
Telefon: +49 5401/86 11-0  
Telefax: +49 5401/86 11-99  
E-Mail: gmhuette@kmp-gruppe.de

**Berlin:**

Im Kranzler Eck  
Kurfürstendamm 22  
10719 Berlin  
Telefon: +49 30/32 77 77-0  
Telefax: +49 30/32 77 77-22  
E-Mail: berlin@kmp-gruppe.de

[www.kmp-gruppe.de](http://www.kmp-gruppe.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: 26.11.2020

HLB Klein Mönstermann is an independent member of HLB, the global audit, tax and advisory network.