

## Informationen zur Umsatzsteuer

### Das Wichtigste in Kürze

Liebe Leserin, lieber Leser,

hiermit stellen wir Ihnen die neueste Ausgabe der USt Info zur Verfügung. Kurz, prägnant und praxisorientiert wollen wir Sie wieder über aktuelle Entwicklungen im Umsatzsteuerrecht informieren.

Neues aus dem Bereich Gesetzgebung ist gegenwärtig nicht zu verzeichnen.

Im Praxisteil möchten wir auf die Frage der „Verwendung“ einer USt-IdNr. hinweisen. Ein nun beim EuGH anhängiges Verfahren wird mit Spannung zu verfolgen sein.

Einen breiten Raum nimmt die Vorstellung zahlreicher Urteile zum Umsatzsteuerrecht ein. Formerfordernisse und Nachweispflichten insbesondere im Bereich der innergemeinschaftlichen Lieferungen und Ausfuhrlieferungen stellen sich dabei erneut als Dauerbrenner heraus. Besondere Beachtung verdient auch ein Urteil zum Vorsteuerabzug bei der Beendigung einer Organschaft. Dies gilt ebenso für die strittige Frage des korrekten Aufteilungsmaßstabs von Vorsteuern bei gemischt genutzten Immobilien - Stichwort: Umsatzschlüssel.

Das BMF-Schreiben zum Ort der sonstigen Leistung ist in seiner endgültigen Form am 04.09.2009 verabschiedet worden. Wir stellen Ihnen die Änderungen im Vergleich zum Entwurf vor. Weitere interessante BMF-Schreiben zu diversen Themen runden diesen Teil ab.

Mit einem Blick über die Grenze schließen wird die aktuelle USt Info ab.

Für Rückfragen steht Ihnen das WTS Umsatzsteuer-Team gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

WTS Aktiengesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

Joachim Strehle  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

ppa. Andreas Masuch  
Steuerberater



## Informationen zur Umsatzsteuer

### Inhalt

<b>A. GESETZGEBUNG – PLANUNG, RECHT, UMSETZUNG.....</b>	<b>4</b>
<b>B. AUS DER PRAXIS .....</b>	<b>4</b>
<b>B.1. Ortsverlagerung bei der Verwendung der USt-IdNr. des Leistungsempfängers, BFH 01.04.2009.....</b>	<b>4</b>
<b>C. RECHTSPRECHUNG UND IHRE FOLGEN.....</b>	<b>4</b>
<b>C.1. Zu Unrecht ausgewiesene Steuer wird dem Staat geschuldet, dessen Steuer ausgewiesen ist, EuGH 18.06.2009 .....</b>	<b>4</b>
<b>C.2. Ausfuhrnachweisführung .....</b>	<b>6</b>
<i>C.2.1. Anforderungen an den Belegnachweis bei Ausfuhrlieferungen, BFH 23.04.2009 .....</i>	<i>6</i>
<i>C.2.2. Anforderungen an den Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BFH 12.05.2009 .....</i>	<i>7</i>
<i>C.2.3. Zeitpunkt der Führung des Buchnachweis bei Ausfuhrlieferungen, BFH 28.05.2009 .....</i>	<i>9</i>
<b>C.3. Vorsteuerabzugsberechtigung bei Beendigung der Organschaft, BFH 13.05.2009.....</b>	<b>10</b>
<b>C.4. Guter Glaube an die Erfüllung der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs wird bei der Festsetzung nicht geschützt, BFH 30.04.2009.....</b>	<b>11</b>
<b>C.5. Vorsteueraufteilung nach Umsätzen zulässig, FG Niedersachsen 23.04.2009 .....</b>	<b>12</b>
<b>C.6. Personalberatung, Leistungsort, FG Düsseldorf 10.10.2008.....</b>	<b>13</b>
<b>C.7. Vorsteuerabzug bei fehlendem Hinweis auf Entgeltsminderung, FG Münster 13.01.2009 .....</b>	<b>14</b>
<b>C.8. Reverse-Charge-Verfahren für einen im Ausland ansässigen Leistungsempfänger und Vorsteuerabzug, FG Hamburg 04.12.2008 .....</b>	<b>15</b>

## Informationen zur Umsatzsteuer

<b>C.9. Vorsteuerabzug</b> .....	<b>16</b>
C.9.1. <i>Angabe Adresse des Leistenden in der Rechnung, FG Köln 22.10.2008</i> .....	16
C.9.2. <i>Rechnungen ohne technisch korrekte Steuernummer, FG Niedersachsen 20.02.2009</i> .....	17
<b>D. FINANZVERWALTUNG</b> .....	<b>18</b>
D.1. <b>Ort der sonstigen Leistung, BMF 04.09.2009</b> .....	<b>18</b>
D.2. <b>Ausfuhrnachweise bei Teilnahme am ATLAS-Ausfuhr- Verfahren, BMF 17.07.2009</b> .....	<b>19</b>
D.3. <b>Umsatzsteuerliche Behandlung von sog. Lease-in/Lease-out-Transaktionen und des sog. Sale-and-Lease-back Verfahrens, OFD Hannover 17.02.2009</b> .....	<b>21</b>
D.4. <b>Umsatzsteuerliche Beurteilung der Umsätze für die Seeschifffahrt, BMF 14.07.2009</b> .....	<b>22</b>
D.5. <b>Unternehmereigenschaft bei der Übernahme höchstpersönlicher Ämter, BMF 28.07.2009</b> .....	<b>22</b>
<b>E. BLICK INS AUSLAND</b> .....	<b>23</b>
E.1. <b>Ungarn: Vorsteuerabzugsverbot für subventionierte Ausgaben gemeinschaftsrechtswidrig</b> .....	<b>23</b>
E.2. <b>Estland und Kroatien: Steuersatzerhöhung</b> .....	<b>24</b>
E.3. <b>Litauen: Steuersatzerhöhung</b> .....	<b>24</b>
E.4. <b>Frankreich: Wegfall Strafen</b> .....	<b>24</b>
E.5. <b>Italien: Steuererklärungsfristen und Vorsteuerabzug bei Reverse-Charge-Umsätzen</b> .....	<b>25</b>

## Informationen zur Umsatzsteuer

### A. GESETZGEBUNG – PLANUNG, RECHT, UMSETZUNG

In dieser Ausgabe kein Beitrag.

### B. AUS DER PRAXIS

#### B.1. Ortsverlagerung bei der Verwendung der USt-IdNr. des Leistungsempfängers, BFH 01.04.2009

Streitgegenstand des Verfahrens ist, ob die Leistung der Klägerin im Bereich der Gewebeszüchtung für Ärzte und Kliniken in anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union in Deutschland der Umsatzsteuer unterliegen. Die Klägerin vertritt die Auffassung, dass ihre Leistungen in Deutschland als Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen nicht steuerbar seien. Der BFH legte dem EuGH mit Beschluss vom 01.04.2009 (Az. XI R 52/07) folgende Fragen zur Vorabentscheidung vor:

- Ist das einem Menschen entnommene Knorpelmaterial ("Biopsat"), welches dem Unternehmer zum Zwecke der Zellvermehrung und anschließenden Rückgabe als Implantat für den betroffenen Patienten überlassen wird, ein „beweglicher körperlicher Gegenstand“?
- Sind das Herauslösen der Gelenkknorpelzellen aus dem Knorpelmaterial und die anschließende Zellvermehrung „Arbeiten“ an beweglichen körperlichen Gegenständen?
- Ist die Dienstleistung dem Empfänger bereits dann „unter seiner USt-IDNr. erbracht“ worden, wenn diese in der Rechnung des Erbringers der Dienstleistung aufgeführt ist, ohne dass eine ausdrückliche schriftliche Vereinbarung über ihre Verwendung getroffen wurde?

#### **Praxishinweis:**

Insbesondere die Antwort des EuGH auf die dritte Frage dürfte mit Spannung erwartet werden, da sie nicht nur für Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen, sondern auch für innergemeinschaftliche Güterbeförderungen und Vermittlungsleistungen von Bedeutung ist. Denn die Finanzverwaltung vertritt bisher die Auffassung, dass der Leistungsempfänger die USt-IDNr. aktiv verwenden muss. Die formularmäßige Verwendung der USt-IDNr. auf dem Briefbogen ist nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht ausreichend! Bis zur Entscheidung des EuGH sollten Sie von Ihrem Auftraggeber ein Schriftstück verlangen, in der er die Leistung unter seiner USt-IDNr. bestellt. Alternativ können Sie die USt-IDNr. telefonisch abfragen und über das Telefonat eine Telefonnotiz anfertigen.

*Verfasser: Stephan Raab, Frankfurt am Main*

### C. RECHTSPRECHUNG UND IHRE FOLGEN

#### C.1. Zu Unrecht ausgewiesene Steuer wird dem Staat geschuldet, dessen Steuer ausgewiesen ist, EuGH 18.06.2009

In seinem Urteil vom 18.06.2009 (Stadeco - Rs. C-566/07) entschied der EuGH, dass Art. 21 Abs. 1 Buchst. c 6. EG-RL derart auszulegen ist, dass die in einer Rechnung zu Unrecht ausgewiesene Mehrwertsteuer in dem Mitgliedstaat geschuldet wird, dessen Mehrwertsteuer

## Informationen zur Umsatzsteuer

ausgewiesen ist. Es besteht jedoch die Möglichkeit für den Leistenden, die Rechnung entsprechend zu berichtigen und die Mehrwertsteuer zurückzufordern.

Die Stadeco BV erbrachte für das niederländische Wirtschaftsinformationsamt Messedienstleistungen. Das Wirtschaftsinformationsamt nutzte die Leistungen ausschließlich für den nicht steuerbaren Hoheitsbetrieb und war somit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Fälschlicherweise stellte die Stadeco BV für die im Ausland erbrachten Messedienstleistungen Rechnungen mit niederländischer Mehrwertsteuer aus, die sie auch zuerst an das niederländische Finanzamt abführte. Als die Finanzbehörden den Fehler bemerkten, wiesen sie die Stadeco BV darauf hin, dass die Leistungen in den Niederlanden nicht steuerbar sind. Nachdem die Stadeco BV den Finanzbehörden eine Kopie einer Gutschrift an das Wirtschaftsinformationsamt vorlegte, wurde die Mehrwertsteuer wieder erstattet. Bei einer späteren Kontrolle stellten die Finanzbehörden jedoch fest, dass die Stadeco BV die Rechnungen tatsächlich niemals berichtigt hatte. Zudem wurde dem Wirtschaftsinformationsamt die Steuer nicht erstattet. Daraufhin forderten die Finanzbehörden die Mehrwertsteuer wieder zurück.

Das niederländische Gericht, das die Frage dem EuGH vorlegte, äußerte Bedenken, ob eine Steuerschuld in den Niederlanden entstehen kann, wenn die Mehrwertsteuer irrtümlich ausgewiesen wurde und der Ort der in der Rechnung gestellten Dienstleistung in einem anderen Mitgliedstaat liege.

Der EuGH schloss sich diesen Bedenken jedoch nicht an. Nach Auffassung des EuGH wird die Steuer nach Art. 21 Abs. 1 Buchstabe c 6. EG-RL nicht aufgrund eines mehrwertsteuerpflichtigen Umsatzes geschuldet, sondern ausschließlich weil sie in der Rechnung ausgewiesen ist. Auf den Ort der in Rechnung gestellten Dienstleistung kommt es folglich nicht an. Ferner wird die Mehrwertsteuer immer in dem Mitgliedstaat geschuldet, dessen Steuer in der Rechnung ausgewiesen wird. Das nationale Gericht hat unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu prüfen, welchem Mitgliedstaat die ausgewiesene Mehrwertsteuer geschuldet wird. Dabei können u. a. der ausgewiesene Mehrwertsteuersatz, die Währung, der Kontext, die Orte der Niederlassungen, sowie das Verhalten von Aussteller und Empfänger maßgeblich sein.

Das im Ausgangsverfahren vorliegende Erfordernis, die Rechnung durch Ausstellen einer neuen Rechnung oder einer Gutschrift zu berichtigen dient dem EUGH zufolge dem Ausschluss der Gefährdung des Steueraufkommens und geht nicht über das zur Erreichung des Ziels Erforderliche hinaus.

Die niederländischen Finanzbehörden machen die Berichtigung der Mehrwertsteuer auch davon abhängig, dass der Aussteller der Rechnung dem Leistungsempfänger die zu Unrecht gezahlte Steuer erstattet. Lt. Auffassung des EuGH hat das vorlegende Gericht insoweit jedoch zu prüfen, ob eine nicht vorgenommene Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung des Anspruchsberechtigten führen würde. Diese Frage hängt insbesondere von den vertraglichen Vereinbarungen hinsichtlich der Vergütung ab. Bei Vereinbarung von Grundbeträgen, welche um eine ggf. anfallende Steuer zu erhöhen sind, liegt eine solche ungerechtfertigte Bereicherung vor.

Der EuGH weist ausdrücklich darauf hin, dass der Steuerpflichtige die irrtümlich in Rechnung gestellte Mehrwertsteuer allein aufgrund des Ausweises der Steuer in der Rechnung schul-

## Informationen zur Umsatzsteuer

det; dies gilt aufgrund der möglichen Komplexität von Rechtsbeziehungen auch dann, wenn der Rechnungsempfänger wie im Urteilsfall offensichtlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Aus dem gleichen Grund entfällt das Erfordernis, den irrtümlichen Mehrwertsteuer ausweis zu berichtigen, auch dann nicht, wenn eine Gefährdung des Steueraufkommens deswegen nicht gegeben zu sein scheint.

### **Praxishinweis:**

Aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung erfolgt die Berichtigung der zu hoch ausgewiesenen Steuer im Sinne des § 14c Abs. 1 UStG durch Berichtigungserklärung gegenüber dem Leistungsempfänger. Dem Leistungsempfänger muss eine hinreichend bestimmte, schriftliche Berichtigung tatsächlich zugehen.

Zu beachten ist, dass an die Berichtigung der zu Unrecht ausgewiesenen Steuer im Sinne des § 14c Abs. 2 UStG deutlich strengere Anforderungen gestellt werden.

*Verfasser: Marianne Graf, Rebecca Schottner, München*

## **C.2. Ausfuhrnachweisführung**

### C.2.1. Anforderungen an den Belegnachweis bei Ausfuhrlieferungen, BFH 23.04.2009

Lieferungen in ein Drittland können als Ausfuhrlieferungen umsatzsteuerfrei sein. Die Steuerfreiheit setzt u.a. voraus, dass der Lieferer durch Belege nachweist, dass der Liefergegenstand in das Drittlandsgebiet gelangt ist. Die Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (UStDV) enthält nähere Regelungen, welche Belege der Unternehmer als Ausfuhrnachweise vorhalten muss.

In dem Urteilsfall (AZ: V R 84/07) veräußerte die Klägerin Uhren an einen in Afrika ansässigen Abnehmer, zu dem die Klägerin jedoch keinen unmittelbaren Kontakt hatte. Stattdessen trat eine in Deutschland ansässige Person als „Stellvertreter“ für den Abnehmer auf. Nach der nachgewiesenen Ausfuhr der Uhren, wurden diese wieder in die EU eingeführt und durch den "Stellvertreter", jetzt handelnd im eigenen Namen, veräußert. Wie auch in dem BMF-Schreiben vom 06.01.2009 gefordert (vgl. USt Info 01/2009) hat das Finanzamt in dem Streitfall jedoch weitere, über die in der UStDV angegebenen Nachweise hinausgehende Dokumente angefordert. Da diese nicht vorlagen, behandelte das Finanzamt die Lieferungen als steuerpflichtig, obwohl sogar von den Zollbehörden mit Dienststempelabdruck versehene, auf den Abnehmer ausgestellte Ausfuhrnachweise vorlagen. Explizit forderte das Finanzamt zusätzlich eine Vollmacht an, dass die handelnde Person als Stellvertreter für den Erwerber tätig sein dürfe.

Der BFH stellte jedoch klar, dass die Anforderungen an den beizubringenden Belegnachweis nicht durch die Finanzverwaltung um weitere Voraussetzungen, wie z.B. das Erfordernis, die Bevollmächtigung eines für den Abnehmer handelnden Beauftragten belegmäßig nachzuweisen, verschärft werden können. Da der Lieferer somit einen ordnungsgemäßen Beleg- (und auch Buch-) nachweis geführt hatte, gewährte der BFH zunächst die Steuerfreiheit.

Allerdings hat der BFH dem Buch- und Belegnachweis nur vorläufigem Beweischarakter eingeräumt. Der BFH hat weiter ausgeführt, dass der vom Unternehmer beigebrachte Belegnachweis der Nachprüfung durch die Finanzverwaltung unterliegt. Im Rahmen dieser Prü-

## Informationen zur Umsatzsteuer

fung ist nach den allgemeinen Beweisregeln und -grundsätzen zu entscheiden, ob eine vom Vertreter des Abnehmers behauptete Bevollmächtigung tatsächlich besteht. Würde in dem zugrunde liegenden Fall demnach das Rechtsverhältnis tatsächlich zwischen dem Lieferer und dem „Stellvertreter“ bestehen, während der Abnehmer nur als Gehilfe des „Stellvertreters“ anzusehen ist, liegen die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht vor. Die Steuerfreiheit könnte dann nur im Billigkeitsverfahren aus Vertrauensschutzgründen gewährt werden.

### **Praxishinweis:**

Während die erste Aussage des BFH, dass die Finanzverwaltung über die in der UStDV normierten Voraussetzungen keine weiteren Anforderungen an den Nachweis der Steuerfreiheit stellen darf, zunächst für Erleichterung sorgt, kann aufgrund der zweiten Aussage keine Entwarnung gegeben werden. Sollte sich nämlich herausstellen, dass die handelnde Person keine Vollmacht hatte und tatsächlich im eigenen Namen tätig wurde, wird die Finanzverwaltung den Vertrauensschutz im Billigkeitsverfahren nach unserer Einschätzung nur dann gewähren, wenn der Lieferer sich eine Vollmacht hat aushändigen lassen. Somit sind weitere Rechtsstreitigkeiten vorprogrammiert.

*Verfasser: Andreas Masuch, Düsseldorf*

### C.2.2. Anforderungen an den Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen, BFH 12.05.2009

Mit BMF-Schreiben vom 06.01.2009 (vgl. USt Info 01/2009) hatte die Finanzverwaltung erstmalig umfassend zu den aus Ihrer Sicht erforderlichen Nachweisen für die Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen Stellung genommen. Mit Urteil vom 12.05.2009 (AZ: V R 65/06) hatte der BFH sehr zeitnah zur Herausgabe des BMF-Schreibens die Möglichkeit einzelne Voraussetzungen auf deren Zulässigkeit hin zu überprüfen und hat dies zum Anlass genommen, einige bereits in der Literatur scharf kritisierte Anforderungen abzulehnen.

Wieder einmal ging es um den Verkauf von PKWs an Abnehmer in anderen Mitgliedstaaten. Der KFZ-Händler hatte unterschiedliche Belege als Nachweis für die Beförderung bzw. Versendung in den anderen EU-Staat vorgelegt, die der BFH einzeln auf deren Aussage- und Beweiskraft hin überprüfte. Dabei führte der BFH zunächst aus, dass der Steuerpflichtige nach der Rechtsprechung des EuGH nicht verpflichtet ist, einen „schlüssigen“ oder überzeugenden Nachweis der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu erbringen. Der Steuerpflichtige hat zwar dem Grunde nach nachzuweisen, „dass der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat versandt oder befördert worden ist und aufgrund dieses Versands oder dieser Beförderung den Liefermitgliedstaat physisch verlassen hat“. Hierbei handelt es sich aber entgegen der Auffassung des Finanzamts weder um einen objektiven noch um einen „schlüssigen“ Nachweis des Grenzübertritts selbst. Im einzelnen waren folgende Belegnachweise zu prüfen:

- Über eine Versendungslieferung an einen spanischen Unternehmer lag dem Kläger ein CMR-Frachtbrief vor, der jedoch nicht die von der Finanzverwaltung geforderte Empfangsbestätigung in Feld 24 enthielt. Die Angaben hinsichtlich Empfänger und Bestimmungsort wichen von dem Namen und der Adresse des spanischen Kunden ab.

## Informationen zur Umsatzsteuer

Der BFH erkennt diesen CMR-Frachtbrief auch ohne Unterzeichnung des Empfängers als ausreichenden Belegnachweis in Fällen der Versendung durch einen selbständigen Beauftragten an. Dabei beschäftigt sich der BFH mit einer Vielzahl von Argumenten, die gegen diese Entscheidung sprechen könnten. Vielmehr sieht der BFH jedoch den CMR-Frachtbrief auch als Frachtbrief im Sinne von § 10 Abs. 1 Nr. 1 UStG an und erkennt keinen entscheidenden Unterschied zum Eisenbahn- oder Luftfrachtbrief. Eine Unterzeichnung des Empfängers ist entbehrlich, da diese nicht zu den konstitutiven Frachtbriefangaben gehört und auch im Gesetz nicht ausdrücklich gefordert wird. Der BFH beruft sich dabei u.a. auf den EuGH, der die Aussage der Generalanwältin, dass ein CMR-Frachtbrief mit Empfangsbestätigung regelmäßig als Belegnachweis anzuerkennen sei, offensichtlich bewusst nicht in einem Urteil aufgenommen hat. Der BFH widerspricht damit ausdrücklich der Auffassung der Finanzverwaltung in dem o.g. BMF-Schreiben. Die Klage wurde jedoch an das FG zurück verwiesen, da noch geklärt werden muss, ob die von den Daten des Käufers abweichenden Angaben in dem CMR-Frachtbrief unrichtig sind.

- Über eine weitere Lieferung an einen anderen spanischen Abnehmer lag dem KFZ-Händler eine Kopie des Personalausweises des deutschen Abholers sowie eine Versicherung, den PKW nach Spanien zu überführen, vor. Die Anschrift des Abholers ergab sich aus weiteren Unterlagen.

Auch diese Dokumente erfüllen lt. BFH grundsätzlich die Mindestanforderungen an einen Belegnachweis in Beförderungsfällen. **Insoweit das Finanzamt sowohl in dem Urteilsfall als auch in dem o.g. BMF-Schreiben zusätzlich eine Abholvollmacht fordert, schließt sich der BFH diesem Erfordernis nicht an, da es über die in der UStDV geforderten Nachweise hinausgeht und somit keine gesetzliche Grundlage für die Anforderung weiterer Dokumente besteht.** Für das Nachweiserfordernis einer Abholberechtigung kommt es lt. BFH auch nicht darauf an, ob ein Beförderungs- oder ein Versendungsfall vorliegt: Lt. UStDV ist die vom Spediteur selbst erstellte Spediteurbescheinigung auch ohne separate Vollmacht ausreichend, während ein Arbeitnehmer aufgrund seiner Unternehmenszugehörigkeit als zur Abholung berechtigt gilt. Da dennoch für die Art des Belegnachweises zwischen Versendungs- und Beförderungslieferung zu unterscheiden ist, wurde das Verfahren auch insoweit an das FG zurück verwiesen, da dieses nun zu klären hat, ob der Abholer Arbeitnehmer oder ein selbständiger Beauftragter ist. Nur wenn ein Beförderungsfall gegeben ist, dürften die o.g. Nachweise ausreichen.

- Über diverse weitere Lieferungen lag dem Kläger zwar auch jeweils eine Kopie des Reisepasses der ausländischen Abholer vor, diese enthielten aber keine Anschrift. Die Abholer versicherten auch jeweils, das Fahrzeug in das übrige Gemeinschaftsgebiet zu überführen.

Unabhängig von der Differenzierung zwischen Beförderung und Versendung hat der Beleg im Hinblick auf die ihm nach § 17a UStDV zugewiesene Nachweisfunktion stets bestimmten Mindestanforderungen zu entsprechen. So kommt einem Beleg, der weder selbst noch durch Verbindung mit anderen Unterlagen den Namen und die Anschrift des Ausstellers erkennen lässt und der darüber hinaus keinen Zusammenhang zu der Lieferung, auf die er sich beziehen soll, aufweist, kein Beweiswert zu, zumal die Belegangaben dann nicht eindeutig und leicht nachprüfbar sind. Mangels ordnungsgemäßen Belegnachweises sind diese Lieferungen nicht steuerfrei.

## Informationen zur Umsatzsteuer

### **Praxishinweis:**

Ohne Zweifel ist dies ein von den Unternehmern in Deutschland lang ersehntes Urteil, das die als übertrieben angesehenen und in der Praxis kaum umsetzbaren Anforderungen der Finanzverwaltung an einen Belegnachweis in ihre Schranken verweist. Eine Reaktion der Finanzverwaltung steht allerdings noch aus; auch ist das Urteil nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Es bleibt daher abzuwarten, ob die Finanzverwaltung das Urteil mit einem Nichtanwendungserlass belegt.

Ferner ist auf die weiteren Ausführungen des BFH hinzuweisen: Ergibt sich jedoch bei einer Überprüfung der Nachweisangaben deren Unrichtigkeit oder bestehen zumindest begründete Zweifel, kommt es darauf an, dass der Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung tatsächlich nachweist oder zumindest die Voraussetzungen der Vertrauensschutzregelung nach § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG vorliegen. Erweisen sich dabei die Nachweisangaben als unzutreffend oder bestehen zumindest berechnete Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht nach allgemeinen Beweisregeln und -grundsätzen ausräumt, ist die Lieferung steuerpflichtig. Der Unternehmer trägt dabei das Risiko einer nicht geglückten Aufklärung einer als zweifelhaft erscheinenden Beförderung zum Bestimmungsort oder einer zweifelhaften Bevollmächtigung eines Abnahmebeauftragten.

*Verfasser: Andreas Masuch, Düsseldorf*

### C.2.3. Zeitpunkt der Führung des Buchnachweis bei Ausfuhrlieferungen, BFH 28.05.2009

Lieferungen in ein Drittland können als Ausfuhrlieferungen umsatzsteuerfrei sein, sofern das tatsächliche Gelangen in das Drittland nachgewiesen wird. Die Steuerfreiheit setzt daher neben dem o.g. Belegnachweis jedoch auch voraus, dass der Lieferer einen sog. Buchnachweis führt. In dem Urteilsfall (AZ: V R 23/08) hatte das Finanzamt die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferung mit der Begründung versagt, dass der Unternehmer keinen Buchnachweis geführt habe. Die erforderlichen Aufzeichnungen sowie Belegnachweise wurden bis zum Zeitpunkt der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht nachgereicht.

Unter Berufung auf die EuGH-Rechtsprechung zu den Nachweisanforderungen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen gibt der BFH seine bisherige Rechtsprechung, wonach dem Buch- und Belegnachweis materiell-rechtlicher Charakter zukommt, nunmehr auch für Ausfuhrlieferungen auf. Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen sind lt. BFH insoweit gleich zu behandeln. Lt. BFH folgt hieraus jedoch nicht, dass nicht nur - wie bereits bisher - der Belegnachweis, sondern auch der Buchnachweis bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht geführt werden kann. Der Buchnachweis muss vielmehr grundsätzlich bis zu dem Zeitpunkt vorliegen, zu dem der Unternehmer die Voranmeldung abzugeben hat. Denn der Unternehmer muss sich durch seine buchmäßigen Aufzeichnungen zumindest dem Grunde nach vergewissern, ob er die Voraussetzungen der Steuerfreiheit als gegeben ansehen kann. Nach dem Abgabezeitpunkt für die Umsatzsteuer-Voranmeldung kann der Unternehmer die buchmäßigen Aufzeichnungen nicht mehr erstmals führen, sondern nur noch berichtigen oder ergänzen. Derartige Korrekturen können dann jedoch bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht erfolgen.

Aufgrund des fehlenden materiell-rechtlichen Charakters der Nachweispflichten sind Ausfuhrlieferungen im Übrigen trotz Nichterfüllung der Nachweispflichten steuerfrei, wenn „aufgrund der objektiven Beweislage feststeht“, dass die Voraussetzungen der Ausfuhrlieferung

## Informationen zur Umsatzsteuer

vorliegen. Lagen also bis zur Abgabe der jeweiligen Voranmeldungen (überhaupt) keine buchmäßigen Aufzeichnungen vor, ist der Unternehmer aufgrund eines erstmals nachträglich geführten Buchnachweises grundsätzlich nicht berechtigt, die Lieferung als steuerfrei zu behandeln. Jedoch ist schließlich entscheidend, ob trotz der Nichterfüllung der Nachweispflichten aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen der steuerfreien Ausfuhrlieferung vorliegen. Ist dies der Fall, ist die Ausfuhrlieferung trotz nicht rechtzeitig erbrachtem Buchnachweis umsatzsteuerfrei.

### **Praxishinweis:**

Demgegenüber kann der Unternehmer den Belegnachweis auch weiterhin entsprechend der bisherigen Rechtsprechung bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht erbringen. Die Differenzierung zwischen Buch- und Belegnachweis rechtfertigt sich daraus, dass dem Unternehmer die Ausfuhrbelege u.U. erst nach dem Abgabezeitpunkt für die Voranmeldung vorliegen und sich aus einer erst nachträglichen Beibringung des Belegnachweises, anders als bei einem vollständigen Fehlen buchmäßiger Aufzeichnungen, keine Gefährdung des Steueraufkommens ergibt.

*Verfasser: Andreas Masuch, Düsseldorf*

### **C.3. Vorsteuerabzugsberechtigung bei Beendigung der Organschaft, BFH 13.05.2009**

Unternehmer ist gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Diese Tätigkeit wird hingegen gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist (Organschaft).

Die umsatzsteuerliche Organschaft ist ein in der Praxis sehr häufig vorkommendes Vehikel bei Konzernen. Die allgemeinen Voraussetzungen ergeben sich aus dem Gesetz und sind durch die Finanzverwaltung in den Umsatzsteuer-Richtlinien (Abschn. 21 und Abschn. 21a UStR) konkretisiert.

In einer dynamischen Wirtschaft sind Reorganisationen, mitunter der Erwerb und der Verkauf von Beteiligungen an der Tagesordnung. Da eine stichtagsgenaue Abwicklung praktisch nicht möglich ist, stellt sich die Frage des Vorsteuerabzugs bei einer Leistung, die von der Tochtergesellschaft vor der Anteilsübertragung bezogen wurde, die korrespondierende Rechnung jedoch erst nach der Anteilsübertragung eingeht. Im Hinblick auf den Zeitpunkt besteht Rechtsklarheit: Erst in dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Rechnung zugegangen ist, kann der Vorsteuerabzug begehrt werden. Diese Vorgehensweise ist durch die Rechtsprechung des EuGH (Terra Baubedarf, Rs. C-152/02 vom 29.04.2004) bestätigt. Rechtsunsicherheit bestand jedoch darüber, ob (noch) die bisherige Muttergesellschaft (bisheriger Organträger) oder (bereits) die neue Gesellschafterin (neuer Organträger) den Vorgang umsatzsteuerlich zu berücksichtigen hat. Letztlich ist die Sache beim Bundesfinanzhof gelandet. Das Gericht hat mit seinem Urteil vom 13.05.2009 (AZ: XI R 84/07) für Recht gesprochen:

Die Berechtigung des Organträgers zum Vorsteuerabzug aus einer Eingangsleistung der Organgesellschaft richtet sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt des Leistungsbezugs, und nicht der Rechnungserteilung. Wechselt der Organträger infolge einer Veräußerung der Anteile an der Organgesellschaft zeitlich nach dem Bezug einer Leistung durch die Organ-

## Informationen zur Umsatzsteuer

gesellschaft, aber noch vor Erhalt der Rechnung, steht das Recht zum Vorsteuerabzug aus diesem Leistungsbezug nicht dem neuem Organträger zu.

### **Praxishinweis:**

Für die Praxis bedeutet das Urteil, dass im Hinblick auf den Vorsteuerabzug eine verfahrensrechtliche und zahlungstechnische Abwicklung zwischen den Vertragsparteien vereinbart werden sollte. Auf jeden Fall hat der neue Organträger sicherzustellen, dass der Vorsteuerbetrag aus seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung ausscheidet.

*Verfasser: Joachim Strehle, München*

### **C.4. Guter Glaube an die Erfüllung der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs wird bei der Festsetzung nicht geschützt, BFH 30.04.2009**

Zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gehört eine ordnungsgemäße Rechnung, die auch die zutreffende Anschrift des leistenden Unternehmers enthalten muss. Der gute Glaube an die Erfüllung der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs wird im Rahmen der Steuerfestsetzung nicht geschützt.

In dem zugrunde liegenden Sachverhalt betrieb der Kläger im Streitjahr 1998 als Einzelunternehmer einen Gebrauchtwagenhandel. Er erwarb vom Automobilhändler H mehrere hochwertige Fahrzeuge. Dieser rechnete die Lieferungen unter einer Geschäftsadresse ab, die im Streitjahr nicht mehr bestand. Der Umsatzsteuer-Sonderprüfer des Finanzamts traf H weder unter dessen Adresse an, noch konnte er den Autohändler telefonisch erreichen. Am Gebäude war zu diesem Zeitpunkt nur noch ein Schild mit dem Hinweis auf ihn angebracht.

Der Kläger hatte sich vor der Aufnahme des Geschäftskontakts mit H einen Nachweis der Eintragung als Unternehmer des Finanzamts aus dem Jahr 1997 zusenden lassen. In seiner Umsatzsteuererklärung für 1998 zog er die in den Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer aus den Lieferungen von H ab. Das beklagte Finanzamt gewährte den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Fahrzeuge allerdings nicht. Es war der Ansicht, § 15 UStG 1993 sehe keinen Vertrauensschutz vor. Dieser ergebe sich auch nicht aus der Rechtsprechung des EuGH. Das FG gab der hiergegen gerichteten Klage statt und gewährte den Vorsteuerabzug. Auf die Revision des Finanzamts hob der BFH die Entscheidung auf.

Nach Auffassung des BFH steht dem Kläger der Vorsteuerabzug aus den streitigen Rechnungen des H mangels zutreffender Rechnungsanschrift nicht zu. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG 1993 kann der Unternehmer die in Rechnungen i.S. des § 14 UStG 1993 gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Gemeinschaftsrechtliche Grundlage dieser Vorschriften sind Art. 17, 18 und 22 der Richtlinie 77/388/EWG.

Allerdings gehört eine ordnungsgemäße Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis zu den materiell-rechtlichen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug. Dabei müssen die Angaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung des leistenden Unternehmers ermöglichen. Hierfür ist die Angabe der zutreffenden Anschrift in der Rechnung erforderlich. Denn diese ermöglicht der Finanzverwaltung zu überprüfen, ob tatsächlich der abrechnende Unternehmer den in der Rechnung ausgewiesenen Umsatz ausgeführt hat. Die Auffassung

## Informationen zur Umsatzsteuer

des Klägers, es genüge eine Adresse, die es ermögliche, durch weitere Ermittlungen die zutreffende Anschrift des Unternehmers schließlich festzustellen, lässt sich weder mit dem Gemeinschaftsrecht noch mit dem Prinzip des Sofortabzugs der Vorsteuer vereinbaren. Auch die Berücksichtigung des Vertrauensschutzes aufgrund besonderer Verhältnisse des Einzelfalles - wenn etwa der Unternehmer die Unrichtigkeit der Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht hätte erkennen können - ist im Rahmen der Steuerfestsetzung nicht möglich. Hierfür kommt lediglich eine Billigkeitsmaßnahme gemäß § 163, § 227 AO in Betracht.

Ob der Kläger die Unrichtigkeit der Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht hätte erkennen können und ihm deshalb der Vorsteueranspruch im Billigkeitsverfahren zu gewähren wäre, konnte im vorliegenden Verfahren, das allein die Rechtmäßigkeit des Steuerbescheides betraf, nicht entschieden werden, wurde jedoch vom BFH angezweifelt.

### **Praxishinweis:**

Das Urteil des BFH zeigt wieder einmal, welche Anforderungen an den Unternehmer im Hinblick auf die Rechnungsprüfung und damit einhergehend dem Vorsteuerabzugsrecht gestellt werden. Ein Gutglaubensschutz ist jedenfalls im Rahmen der Steuerfestsetzung nicht möglich. Der BFH deutet jedoch an, dass wenn bei der Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes die Unrichtigkeit der Angaben nicht hätte erkannt werden können, ein Vorsteueranspruch im Billigkeitsverfahren möglich wäre. Dies hatte der BFH jedoch vorliegend nicht zu entscheiden.

*Verfasser: André Thomaßen, Erlangen*

### **C.5. Vorsteueraufteilung nach Umsätzen zulässig, FG Niedersachsen 23.04.2009**

Das FG Niedersachsen hat mit Urteil vom 23.04.2009 (AZ: 16 K 271/06) entschieden, dass § 15 Abs. 4 S. 3 UStG, der eine Vorsteueraufteilung nach einem Umsatzschlüssel faktisch ausschließt, nicht mit Art. 17 Abs. 5 Unterabsatz 1 und 2 6. EG-RL vereinbar und daher gemeinschaftsrechtswidrig sei. Der Umsatzschlüssel ist für den Steuerpflichtigen regelmäßig vorteilhaft, da bei gewerblicher, steuerpflichtiger Vermietung normalerweise eine höhere Quadratmetermiete erzielt werden kann als bei steuerfreier (Wohnungs-)Vermietung.

In dem dem Urteil zu Grunde liegenden Sachverhalt hatte eine Immobilienbesitzerin die Vorsteuerbeträge, welche auf ein teilweise steuerfrei und teilweise steuerpflichtig vermietetes Gebäude entfielen, in 2004 nach dem sog. Umsatzschlüssel, d.h. nach dem Verhältnis der Ausgangsumsätze, aufgeteilt. Dieser Auffassung trat das Finanzamt unter Hinweis auf die ab dem 01.01.2004 geltende Regelung des § 15 Abs. 4 S. 3 UStG entgegen. Gemäß § 15 Abs. 4 S. 3 UStG ist eine Aufteilung von Vorsteuerbeträgen nach dem Umsatzschlüssel nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. Da bei vermieteten Immobilien eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der vermieteten Flächen aber regelmäßig einen sachgerechten Aufteilungsmaßstab darstellt, wird die Anwendung des sog. Umsatzschlüssels durch § 15 Abs. 4 S. 3 UStG praktisch ausgeschlossen. Dementsprechend nahm das Finanzamt eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge zum Nachteil der Klägerin nach dem sog. Flächenschlüssel vor, wogegen diese sich mit der Klage gewandt hat.

Der erkennende Senat hat die Klage für begründet gehalten und festgestellt, dass § 15 Abs. 4 S. 3 UStG gemeinschaftsrechtswidrig sei, da dieser mit Art. 17 Abs. 5 Unterabsatz 1

## Informationen zur Umsatzsteuer

und 2 6. EG-RL unvereinbar sei. Demnach ist bei Gegenständen und Dienstleistungen von einem Steuerpflichtigen, die sowohl für Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, der Vorsteuerabzug nur für den Teil der Mehrwertsteuer zulässig, der auf den Betrag der erstgenannten Umsätze entfällt. Nach Auffassung des erkennenden Senats werde der sog. Umsatzschlüssel in der EG-Richtlinie als Regelaufteilungsmaßstab festgelegt, womit § 15 Abs. 4 S. 3 UStG, der die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel nur subsidiär, also nachrangig, zulässt, gerade nicht in Einklang stehe.

Außerdem stellte der erkennende Senat fest, dass die Festlegung eines anderen Aufteilungsmaßstabs als des Umsatzschlüssels auch nicht durch Art. 17 Abs. 5 Unterabsatz 3 c) 6. EG-RL gerechtfertigt sei. Diese Regelung bestimme lediglich die vorrangige Direktzuordnung der Eingangsleistungen zu steuerpflichtigen oder steuerfreien Ausgangsleistungen. Die insgesamt angefallenen Vorsteuern seien nach dieser Richtlinienbestimmung zunächst danach aufzuteilen, ob sie gegenständlich unmittelbar einem Gebäudeteil zuzuordnen sind, mit dem steuerpflichtige oder steuerfreie Umsätze erzielt werden. Für den verbleibenden Rest, der einer direkten Zuordnung nicht zugänglich ist, bleibe es hingegen bei der Aufteilung anhand des Umsatzschlüssels.

Letztlich könne sich die Klägerin bei der Aufteilung der Vorsteuern nach dem Umsatzschlüssel direkt auf die 6. EG-RL stützen, da hierin eine günstigere Regelung als im nationalen Umsatzsteuergesetz liege, die inhaltlich als unbedingt und hinreichend genau erscheine.

### **Praxishinweis:**

Gegen das Urteil wurde Revision beim BFH eingelegt (AZ: V R 19/09). Es bleibt abzuwarten, ob der BFH die Entscheidung des FG Niedersachsen bestätigt oder ob er die Frage dem EuGH zur Vorabentscheidung vorlegt. Falls der BFH die Regelung des § 15 Abs. 4 S. 3 UStG für europarechtskonform halten sollte, bliebe es dabei, dass die Aufteilung von Vorsteuern bei teilweise steuerfrei und teilweise steuerpflichtig vermieteten Immobilien de facto nach dem im Regelfall für den Steuerpflichtigen ungünstigeren Flächenschlüssel vorzunehmen wäre.

Nach der Rechtsprechung bleibt ein einmal gewählter Aufteilungsmaßstab auch für die Zukunft verbindlich. Es ist daher fraglich, ob sich ein Steuerpflichtiger bei einem positiven Ausgang des BFH-Verfahrens auch auf diese Rechtsprechung berufen und sodann zum Umsatzsteuerschlüssel als Aufteilungsmaßstab wechseln kann. Zumindest bei neu errichteten oder angeschafften Gebäuden sollte der günstigste Aufteilungsmaßstab angewendet und abweichende Steuerbescheide unter Hinweis auf das anhängige Verfahren offen gehalten werden.

*Verfasser: Carsten Imhoff, Hamburg*

### **C.6. Personalberatung, Leistungsort, FG Düsseldorf 10.10.2008**

Das FG Düsseldorf hatte in seinem Urteil vom 10.10.2008 (Az. 1 K 1779/06) darüber zu entscheiden, ob die Leistung der Klägerin an ein in Großbritannien ansässiges Unternehmen auf dem Gebiet der Personalberatung in Deutschland der Umsatzsteuer zu unterwerfen war. Hierfür war entscheidend, ob der Schwerpunkt der Leistung in der Beratung bestand - dann liegt der Leistungsort nicht im Inland. Dies wurde durch das FG Düsseldorf bejaht. Der Begriff der Beratung umfasse die Zurverfügungstellung von Informationen sowie die Formulie-

## Informationen zur Umsatzsteuer

rung konkreter Handlungsempfehlungen mit dem Ziel, den Auftraggeber bei der Lösung bestimmter Probleme zu unterstützen und ihm bei der Entscheidung zu helfen. Vorliegend seien die Leistungen der Klägerin darauf gerichtet, ihre Auftraggeber bei der Lösung personalwirtschaftlicher Probleme - nämlich der bestmöglichen Besetzung offener Führungspositionen zu unterstützen. Durch die Zurverfügungstellung vorab recherchierter Informationen über den bisherigen beruflichen Werdegang und die fachlichen und persönlichen Qualifikationen der ausgewählten Kandidaten sowie durch die von der Klägerin moderierte persönliche Vorstellung dieser Bewerber unterbreitete die Klägerin ihrem Auftraggeber Empfehlungen und Vorschläge zur Stellenbesetzung und gewährt ihm so eine qualifizierte Entscheidungshilfe. Das FG folgte nicht der Auffassung des Finanzamts, die Leistungen seien keine Beratung, weil das eigentliche Ziel die Besetzung der Stellen sei. Dieses Ziel schließe eine Beratungsleistung nicht aus. Die Klägerin schulde nicht die Besetzung der Stellen, sondern nur eine Beratungsleistung, denn sie erhalte ein anteiliges Honorar auch dann, wenn es nicht zur Stellenbesetzung komme.

### **Praxishinweis:**

Das FG Düsseldorf hat die Revision gegen das Urteil wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, da der BFH bislang über die Einordnung von Personalberatungsleistungen als Beratungsleistungen noch nicht entschieden hat. Umsatzsteuerbescheide sollten daher offen gehalten, entsprechende Eingangsrechnungen angefochten werden.

*Verfasser: Stephan Raab, Frankfurt am Main*

### **C.7. Vorsteuerabzug bei fehlendem Hinweis auf Entgeltsminderung, FG Münster 13.01.2009**

Mit seinem Urteil vom 13.01.2009 (Az. 5 K 5721/04 U) lehnt das FG Münster den Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger ab, weil die Rechnung keinen Hinweis auf die zwischen den Parteien geschlossene Bonusvereinbarung enthielt.

Nach § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 7 UStG ist u.a. jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, soweit sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist, anzugeben. Das FG Münster folgt der Auffassung des BMF, dass in den Fällen, in denen bei Ausstellung der Rechnung die Höhe der Entgeltsminderung noch nicht feststeht, ein Hinweis auf die entsprechende Vereinbarung erforderlich ist.

Nach Auffassung des FG ist diese Regelung auch mit dem Gemeinschaftsrecht vereinbar. Denn Art. 22 Abs. 3 Buchst. b 6. EG-RL (jetzt Art. 226 Nr. 8 MwStSystRL) verlange, dass in der Rechnung jede Preisminderung oder Rückerstattung enthalten sein müsse, sofern sie nicht im Preis ausgewiesen sei. Der gemeinschaftsrechtliche Text enthalte eine ausreichende Grundlage dafür, dass die den Steuerbetrag verändernden Umstände in der Rechnung auszuweisen seien. Es solle ohne jede Einschränkung aus der Rechnung die geschuldete Umsatzsteuer erkennbar sein. Hierzu gehöre auch, dass zur Zeit der Ausstellung der Rechnung gesetzte Ursachen, die die Entgeltshöhe beeinflussen (wie z.B. Bonusvereinbarungen), aus der Rechnung ersichtlich sein müssen.

## Informationen zur Umsatzsteuer

### **Praxishinweis:**

Das FG Münster hat die Revision zum BFH wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Unabhängig vom Ausgang des Revisionsverfahrens sollten Sie als Leistungsempfänger für den Vorsteuerabzug immer prüfen, ob die Rechnung alle geforderten Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG enthält. Zu diesen Angaben gehört auch die Bonusvereinbarung, falls Sie mit Ihrem Lieferanten eine solche geschlossen haben. Enthält die Rechnung keinen entsprechenden Hinweis, haben Sie nach Auffassung der Finanzverwaltung und des FG Münster keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug und sollten den Aussteller um Korrektur bitten und die Zahlung des ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrags ablehnen. Für die Fälle, in denen eine Korrektur der Rechnung nicht möglich ist, sollten Sie im Hinblick auf das genannte Revisionsverfahren betroffene Veranlagungszeiträume offenhalten, wenn das Finanzamt den Vorsteuerabzug versagt hat.

*Verfasser: Stephan Raab, Frankfurt am Main*

### **C.8. Reverse-Charge-Verfahren für einen im Ausland ansässigen Leistungsempfänger und Vorsteuerabzug, FG Hamburg 04.12.2008**

Der vom FG Hamburg o. g. entschiedene Fall bezog sich auf ein Reiseunternehmen mit Sitz in Schweden, das als Reiseveranstalterin Reisen in europäische Länder organisierte. U.a. führte das Reiseunternehmen Fahrten mit Omnibussen nach Deutschland durch, wobei es sich für die Durchführung dieser Reisen der Leistungen von in Skandinavien ansässigen Busunternehmen bediente. Das für das Reiseunternehmen zuständige Finanzamt in Deutschland wandte bei der Besteuerung hinsichtlich der von den Busunternehmen bezogenen Leistungen gem. § 13b Abs. 2 UStG das Reverse-Charge-Verfahren an und setzte Umsatzsteuer fest. Der korrespondierende Vorsteuerabzug wurde jedoch zunächst nicht zugelassen.

#### ***Reverse-Charge-Verfahren bei zwei nicht im Inland ansässigen Unternehmen***

Grundsätzlich seien die Personenbeförderungsleistungen der Busunternehmen nach Auffassung des FG Hamburg mit dem inländischen Streckenanteil in Deutschland gem. § 3b Abs. 1 UStG steuerpflichtig. Ferner stellte das FG fest, dass jedoch das Reiseunternehmen als Leistungsempfänger der von SK in Deutschland erbrachten Beförderungsleistungen die Umsatzsteuer gem. § 13b Abs. 2 UStG schulden würde, da die Personenbeförderungsleistungen von im Ausland ansässigen Unternehmen (= in Skandinavien ansässige Busunternehmer) erbracht wurden. Somit wären die Voraussetzungen für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens erfüllt. Dieser Behandlung stehe nach Ansicht des FG Hamburg auch nicht entgegen, dass das Reiseunternehmen selbst ein im Ausland ansässiges Unternehmen ist. Stützend auf die Gesetzesbegründung, die so ausgelegt wurde, dass ein Übergang der Steuerschuld nur dann gegeben sei, wenn der Leistungsempfänger bereits für umsatzsteuerliche Zwecke in Deutschland registriert sei, sah das Reiseunternehmen jedoch keinen Fall des Reverse-Charge-Verfahrens. Dem folgte das FG jedoch erwartungsgemäß nicht und folgte damit der Ansicht der Finanzverwaltung, vgl. hierzu A 182a Abs. 1 S. 2 UStR, sowie der herrschenden Literaturmeinung.

#### ***Vorsteuerabzug aus dem Reverse-Charge unterliegenden Leistungen***

Grundsätzlich war das Reiseunternehmen zum Vorsteuerabzug der von ihr aufgrund des Reverse-Charge-Verfahrens geschuldeten Umsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG berechtigt. Das FG bestätigte erneut, dass dies auch dann gelte, wenn die formellen Rechnungsanforderungen nicht erfüllt seien. Allerdings gelte dies nach Ansicht des FG Hamburg

## Informationen zur Umsatzsteuer

nicht für die Umsatzsteuer, die auf Beförderungsleistungen entfällt, die an privat reisende Leistungsempfänger erbracht wurden. Denn diese Beförderungsleistungen stellen für das Reiseunternehmen eine sog. Reisevorleistung nach § 25 Abs. 1 UStG dar, bei der der Vorsteuerabzug aufgrund der Margenbesteuerung ausgeschlossen ist (vgl. hierzu A 275 Abs. 1 S. 1 UStR). Dies gelte ebenso für die im Rahmen des Reverse-Charge-Verfahrens selbst abzuführende Umsatzsteuer – auch diese könne nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

*Verfasser: Melanie Katzbach; Düsseldorf*

### **C.9. Vorsteuerabzug**

#### **C.9.1. Angabe Adresse des Leistenden in der Rechnung, FG Köln 22.10.2008**

Ein Unternehmer kann die in Rechnungen im Sinne des § 14 UStG gesondert ausgewiesene Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, gem. § 15 UStG als Vorsteuerbeträge abziehen. Eine Rechnung muss aber zwingend die in § 14 UStG genannten Mindestangaben enthalten, so u.a. auch die vollständige und zutreffende Anschrift des leistenden Unternehmers.

Dem Kläger, einem Bauunternehmer, wurde der Vorsteuerabzug versagt, da das Finanzamt der Auffassung war, dass der in den Rechnungen angegebene Sitz des Leistenden bei Ausführung der Leistungen und bei Rechnungsstellung nicht bestanden habe und bezog sich hierbei auf eine beim Leistenden durchgeführte Umsatzsteuer-Sonderprüfung und diverse Nachschauen. Der Kläger sei daher seiner Pflicht, sich über die Richtigkeit der Geschäftsdaten – insbesondere des Firmensitzes des leistenden Unternehmers – zu vergewissern, nicht hinreichend nachgekommen; die Einholung von Handelsregisterauszügen und Auskünften bei der Handwerkskammer seien hierzu nicht ausreichend gewesen.

Bei dem Leistenden handelte es sich um eine GmbH, die im Handelsregister mit einem von der in den Rechnungen angegebenen Adresse abweichenden Firmensitz eingetragen war und für den Kläger im Rahmen eines Bauvorhabens tätig wurde. Während der bei ihr durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung und -Nachschauen wurde jedoch die Feststellung getroffen, dass sich der Firmensitz nachweislich nicht an den im Handelsregister angegebenen Adressen befände, da sich dort lediglich ein umzäunter Schrottplatz mit einer verfallenen Holzbaracke befand, deren Eingang offenbar schon längere Zeit nicht benutzt worden war.

Das FG Köln hat in seiner Entscheidung die Ansicht des Finanzamtes bestätigt, dass es die Pflicht des Leistungsempfängers sei, sich über die Richtigkeit der Geschäftsdaten (Anschrift, Firma, Rechtsform u. ä.) zu vergewissern. Es hat aber auch darauf hingewiesen, dass die BFH-Rechtsprechung einen Briefkastensitz mit postalischer Erreichbarkeit der Gesellschaft möglicherweise für ausreichend halte, wobei die Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen wären. Im vorliegenden Fall kam das FG daher zu dem Ergebnis, dass an der in der Rechnung angegebenen Adresse zum Zeitpunkt der Ausführung der Leistung und der Rechnungsstellung ein umsatzsteuerlicher Sitz der GmbH tatsächlich bestanden habe, da die Erreichbarkeit und Überprüfbarkeit der für die GmbH Verantwortlichen unter dieser Anschrift jederzeit möglich war. Ferner sei es nicht schädlich, wenn kein Geschäftslokal oder Büro bei der als Sitz angegebenen Adresse vorhanden wäre, da es auf die Art des Unternehmens ankomme, ob ein eingerichteter und ausgeübter kaufmännischer Geschäftsbetrieb erforderlich sei. Gerade im Baugewerbe sei es jedoch bei kleineren Baubetrieben üblich, dass Kontakte Großteils von den einzelnen Baustellen per Handy gepflegt werden, ohne über einen

## Informationen zur Umsatzsteuer

vollständig ausgestatteten Bürobetrieb zu verfügen. Im vorliegenden Fall spräche zudem die Tatsache, dass ein Steuerbüro mit der Führung/Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen und der Erstellung der Steuererklärungen beauftragt wurde sowie die Nutzung von Baucontainern auf den jeweiligen Baustellen dafür, dass die GmbH die darüber hinausgehende Unternehmertätigkeit an der als Sitz angegebenen Adresse in einem als Schlafgelegenheit eingerichteten, zur Nutzung überlassenen Raum durchgeführt wurde. Die angegebene Adresse stelle aus Sicht des FG Köln eine hinreichende Möglichkeit dar, dort eine schriftliche Kontaktaufnahme sicherzustellen. Zumindest könne nicht von einem Schein-Sitz oder einer reinen Briefkastenfirma ausgegangen werden. Insoweit sei die Adresse des Leistenden als für den Zeitpunkt der Leistungsausführung und Rechnungsstellung gültig anzuerkennen und dem Kläger der Vorsteuerabzug aus den beanstandeten Rechnungen zu gewähren.

### **Praxishinweis:**

Verglichen mit dem in der USt Info 03/2009 besprochenen Urteil, in dem der Vorsteuerabzug aus Baurechnungen versagt wurde, da die Existenz des Sitzes des Leistenden nicht zweifelsfrei festgestellt werden konnte, wird deutlich, dass es auf den Einzelfall ankommt, ob die Rechnungsangaben (hier die Adresse des Leistenden) ausreichend sind. Die obigen Ausführungen, dass die postalische Erreichbarkeit genüge, sind daher einzelfallbezogen und folglich mit Vorsicht zu genießen. Der den Vorsteuerabzug begehrende Unternehmer muss sich nach der ständigen Rechtsprechung also vergewissern, dass der in der Rechnung angegebene Sitz tatsächlich existiert und Beweisvorsorge treffen; das gilt auch bei weit entfernten Adressen.

*Verfasser: Melanie Katzbach, Düsseldorf*

### C.9.2. Rechnungen ohne technisch korrekte Steuernummer, FG Niedersachsen 20.02.2009

Für den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung, die zwingend die in § 14 UStG genannten Mindestangaben, zu der auch die Steuernummer oder USt-IdNr. des Leistenden zählt, enthält, unentbehrlich. In dem Urteil des FG Niedersachsen (AZ: 16 K 311/08) ging es um die Frage, ob eine in Rechnungen ausgewiesene, ungültige Steuernummer des Leistenden zur Versagung des Vorsteuerabzuges beim Leistungsempfänger führt.

Dem Rechnungsaussteller/Leistenden wurde von seinem zuständigen Finanzamt eine Kennnummer mitgeteilt, die mit „Steuernummer/Aktenzeichen: 75/180 Wv“ angegeben wurde und die der Leistende in sämtlicher Korrespondenz mit dem Finanzamt anzugeben hatte. Da er über keine andere Steuernummer verfügte, wies er diese Nummer in seinen Rechnungen aus. Dem Rechnungs-/Leistungsempfänger wurde jedoch von dem für ihn zuständigen Finanzamt der Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen verwehrt, mit der Begründung, dass die Rechnungen keine Steuernummer gem. § 14 Abs. 4 Nr. 2 UStG enthielte, da die ausgewiesene Kennnummer nur ein vorläufiges Aktenzeichen, aber keine Steuernummer darstelle.

Das Niedersächsische FG hat nun jedoch entschieden, dass der Vorsteuerabzug sehr wohl zuzulassen sei, da die Unrichtigkeit der technisch nicht korrekten Steuernummer für die Klägerin nicht erkennbar gewesen sei. Zwar hat der Leistungsempfänger die Rechnungsangaben auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen, gleichwohl sei hierbei aber der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu wahren. Die Prüfung, ob eine gültige Steuernummer ausgewiesen wurde, sei regelmäßig nicht durch den Rechnungsempfänger möglich, weswegen das FG die als Steuernummer ausgewiesene Kennnummer als ausreichende Angabe in

## Informationen zur Umsatzsteuer

der Rechnung nach § 14 Abs. 4 Nr. 2 UStG anerkannt hat. Da diese Kennnummer vielmehr auch wie eine Steuernummer durch das Finanzamt des Leistenden selbst verwandt wurde, könne die Klägerin darauf vertrauen, dass diese Angabe als Steuernummer in der Rechnung anzusehen sei. Der Leistungsempfänger sei ferner nicht verpflichtet, Auskünfte bzgl. der Zusammensetzung der Steuernummer bei den jeweiligen Finanzämtern einzuholen. Vielmehr sei über die Kennnummer auch eine eindeutige steuerliche Identifizierung des Rechnungsausstellers möglich. Mit der Sichtung der Gewerbeanmeldung hätte die Klägerin das ihr zumutbare getan, um sich zu vergewissern, dass das Unternehmen des Leistenden tatsächlich bestand, insbesondere, da aufgrund der Gewerbeanmeldung das Finanzamt über das Bestehen des Unternehmens informiert werde und auch ansonsten keine Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten bestünden.

### **Praxishinweis:**

Auch dieser Fall zeigt erneut, wie genau die Finanzämter auf die Einhaltung der Rechnungsangaben gemäß § 14 Abs. 4 UStG achten und wie schnell der Vorsteuerabzug versagt wird, wenn es an einem Rechnungsbestandteil mangelt bzw. nicht korrekte Angaben ausgewiesen sind. Um Diskussionen und langwierige Rechtsstreitigkeiten zu vermeiden, sollten die Rechnungsangaben insbesondere bei Eingangsrechnungen (zur Sicherstellung des vollen Vorsteuerabzuges), aber auch bei Ausgangsrechnungen (um Ihren Kunden keine Probleme hinsichtlich des Vorsteuerabzuges zu bereiten) möglichst genau geprüft werden.

*Verfasser: Melanie Katzbach, Düsseldorf*

## **D. FINANZVERWALTUNG**

### **D.1. Ort der sonstigen Leistung, BMF 04.09.2009**

In der USt Info 04/2009 hatten wir über den Entwurf eines BMF-Schreibens zu den Änderungen bei der Ortsbestimmung von Dienstleistungen berichtet. Die Verbände hatten die Gelegenheit zur Stellungnahme genutzt und insbesondere die erweiterten Nachweis- und Meldepflichten (z.B. Kontrolle, ob dem Leistungsempfänger tatsächlich keine USt-IdNr. erteilt wurde, qualifizierte Prüfung der USt-IdNr., ausdrückliche Verwendung der USt-IdNr. für Umsatzsteuer-Zwecke durch den Leistungsempfänger, Erfassung von Dienstleistungen in der zusammenfassenden Meldung (ZM) und monatliche Abgabe der ZM ohne Dauerfristverlängerung) bemängelt und auch klarere Abgrenzungskriterien der Betriebsstättenvorbehalte (Dienstleistungen durch eine bzw. an eine Betriebsstätte) gefordert. Nun liegt das endgültige, 52 Seiten dicke BMF-Schreiben vor. Leider wurden die praxisgerechten Anregungen und geforderten Klarstellungen der Verbände weitestgehend nicht berücksichtigt. Die Kernaussagen hatten wir bereits in der o.g. USt Info zusammengefasst. Daher stellen wir im Folgenden nur noch die Änderungen bzw. Klarstellungen gegenüber dem Entwurf dar.

- Stellt sich nachträglich heraus, dass der Leistungsempfänger die Dienstleistung nicht für unternehmerische Zwecke verwendet hat, genießt der Leistende nur dann Vertrauensschutz, wenn er sich die USt-IdNr. des Leistungsempfängers vom BZSt vor Ausführung der Leistung hat qualifiziert bestätigen lassen.
- Die in dem Entwurf des BMF-Schreibens noch enthaltene generelle Verpflichtung der Prüfung der USt-IdNr. des Leistungsempfängers wurde durch eine Umformulierung nach unserem Verständnis herausgenommen.

## Informationen zur Umsatzsteuer

- Eine Prüfung der Unternehmereigenschaft entfällt auch bei Vermittlungsleistungen gegenüber einem im Drittlandsgebiet ansässigen Auftraggeber, wenn der Ort der vermittelten Leistung im Drittlandsgebiet liegt, da der Ort der Vermittlungsleistung - unabhängig vom Status des Leistungsempfängers - in solchen Fällen immer im Drittlandsgebiet liegt (§ 3a Abs. 2 UStG , § 3a Abs. 3 Nr. 1 oder 4 UStG).
- Bei Leistungsbezügen juristischer Personen, die sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch tätig sind, kommt es für die Frage der Ortsbestimmung darauf an, ob die Leistung für das Unternehmen ausgeführt worden ist.
- Zur praxisgerechteren Abwicklung von Rahmenverträgen mit Transportdienstleistern und Fällen der Frachtnachnahme ist aus Vereinfachungsgründen bei steuerpflichtigen Güterbeförderungen, selbständigen Nebenleistungen hierzu und deren Vermittlung an Unternehmer der Rechnungsempfänger auch dann als Leistungsempfänger anzusehen, wenn er nicht den Auftrag erteilt hat.
- Wird eine Güterbeförderungsleistung tatsächlich ausschließlich im Drittlandsgebiet erbracht und ist der Leistungsort für diese Leistung unter Anwendung von § 3a Abs. 2 UStG im Inland (da der unternehmerische Leistungsempfänger im Inland ansässig ist), wird es nicht beanstandet, wenn der Leistungsempfänger den Umsatz nicht der Umsatzbesteuerung in Deutschland unterwirft. Eine Doppelversteuerung mit der Mehrwertsteuer des Drittlandes, in dem die Beförderung tatsächlich ausgeführt wird, wird somit vermieden.
- Wird ein Gegenstand im Zusammenhang mit einer Ausfuhr oder einer Einfuhr grenzüberschreitend befördert und ist der Leistungsort für diese Leistung unter Anwendung von § 3a Abs. 2 UStG im Inland (da der unternehmerische Leistungsempfänger im Inland ansässig ist), ist dieser Umsatz unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 3 UStG steuerfrei (§ 4 Nr. 3 Satz 1 Buchst. a UStG), auch wenn bei dieser Beförderung das Inland nicht berührt wird.
- Für die kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln gelten sowohl im B2B als auch im B2C Bereich besondere Bestimmungen. Dabei richtet sich die Dauer der Vermietung nicht nach der vertraglichen Vereinbarung, sondern nach der tatsächlichen Dauer der Nutzungsüberlassung. Wird ein Fahrzeug mehrfach unmittelbar hintereinander für einen Zeitraum vermietet, liegt eine kurzfristige Vermietung nur dann vor, wenn der ununterbrochene Vermietungszeitraum von nicht mehr als 90 Tagen bzw. 30 Tagen insgesamt nicht überschritten wird.
- Das BMF stellt klar, dass § 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 UStG nur für Leistungen (auf dem Gebiet der Telekommunikation sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen) an Nichtunternehmer gilt.
- Steuerpflichtige sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG, für die der in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Leistungsempfänger die Steuer dort schuldet, hat der leistende Unternehmer in der Umsatzsteuer-Voranmeldung, der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr und in der Zusammenfassenden Meldung anzugeben. In der Umsatzsteuer-Voranmeldung wird hierfür eine separate Zeile 41 neu eingefügt.

*Verfasser: Andreas Masuch, Düsseldorf*

### **D.2. Ausfuhrnachweise bei Teilnahme am ATLAS-Ausfuhr- Verfahren, BMF 17.07.2009**

Seit dem 01.07.2009 besteht EU-einheitlich die Pflicht zur Teilnahme am elektronischen Ausfuhrverfahren (in Deutschland: „ATLAS-Ausfuhr“). Das BMF-Schreiben erläutert noch einmal

## Informationen zur Umsatzsteuer

das Verfahren und stellt die Auswirkungen auf den Ausfuhrnachweis für Umsatzsteuerzwecke dar. Nur bei Vorliegen eines ordnungsgemäßen Ausfuhrnachweises ist die Lieferung in das Drittland als Ausfuhrlieferung umsatzsteuerfrei.

Die bisherige schriftliche Ausfuhranmeldung wird durch eine elektronische Ausfuhranmeldung ersetzt - unabhängig vom Beförderungsweg (Straßen-, Luft-, See-, Post- und Bahnverkehr). Anhand der Registriernummer der Ausfuhranmeldung (MRN - Movement Reference Number) kann die Ausgangszollstelle den körperlichen Ausgang der Waren überwachen und zeigt diesen der Ausfuhrzollstelle mit der Nachricht „Ausgangsbestätigung/Kontrollergebnis“ an. Die Ausfuhrzollstelle übermittelt dem Anmelder/Ausführer anschließend den „Ausgangsvermerk“ elektronisch als EDIFACT-Nachricht. Dieser „Ausgangsvermerk“ dient sowohl in Beförderungs- als auch in Versandungsfällen als Ausfuhrnachweis für Umsatzsteuerzwecke.

Geht die Nachricht „Ausgangsbestätigung/Kontrollergebnis“ - aus welchen Gründen auch immer - nicht bei der Ausfuhrzollstelle ein, ist eine Überprüfung des Ausfuhrvorgangs vorgesehen. Hierbei ist es möglich, dass der Anmelder/Ausführer einen sog. Alternativnachweis vorlegen muss, um den Ausgang der Ware aus dem Gemeinschaftsgebiet zu belegen. Als solcher Alternativnachweis kommen u.a. Einfuhrverzollungsbelege, beglaubigte Dokumente von Zollbehörden, Spediteurbescheinigungen und andere Versandungsbelege (nicht jedoch Zahlungsnachweise oder Rechnungen) in Betracht. Wird die Ausfuhr auf diese Weise nachgewiesen, erstellt die Ausfuhrzollstelle einen „Alternativ-Ausgangsvermerk“, der ebenfalls elektronisch als EDIFACT-Nachricht übermittelt wird. Dieser „Alternativ-Ausgangsvermerk“ dient zwar auch als Ausfuhrnachweis für Umsatzsteuerzwecke, jedoch nur, wenn zusätzlich die Alternativnachweise vorgelegt werden können.

Die Unternehmen haben die mit der Zollverwaltung ausgetauschten EDIFACT-Nachrichten und das Logbuch als Ausfuhrnachweise zu archivieren.

Da es von dem elektronischen ATLAS-Verfahren nur wenige Ausnahmen gibt, kommt daher auch nur in diesen Fällen ein anderer Beleg als der „Ausgangsvermerk“ in Betracht. Der Unternehmer kann unbeschadet dessen den Ausfuhrnachweis in Versandungsfällen weiterhin mittels einer Spediteurbescheinigung führen. Bei Ausfall der IT-Systeme z.B. wird - wie bisher - das Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers oder ein Handels- bzw. Verwaltungsdokument verwendet. Neben dem Dienststempelabdruck der Grenzzollstelle mit Datum als Ausfuhrbestätigung muss jedoch auch der Stempelabdruck „ECS/AES Notfallverfahren“ angebracht werden, damit dieses Dokument als Ausfuhrnachweis akzeptiert wird. Zu beachten ist, dass ein Ausfuhrbegleitdokument (ABD) nicht abgestempelt wird und somit nicht als Ausfuhrnachweis dienen kann.

Hinzuweisen ist noch auf die Möglichkeit, im Rahmen einer sog. einzigen Bewilligung die Zollabwicklung zentral in dem Mitgliedstaat durchzuführen, in dem sich die Hauptbuchhaltung befindet. Demnach ist es nicht mehr erforderlich, die Ausfuhr in dem Mitgliedstaat anzumelden, in dem sich die Waren befinden. Über die Eingabe des Ausfuhr-/Versendungslands wird erkennbar, dass sich die Waren im Anmeldezeitpunkt in einem anderen Mitgliedstaat befinden. Diese sog. einzige Bewilligung ist insbesondere für Unternehmen mit Betriebsstätten in verschiedenen Mitgliedstaaten von Interesse. Da die technischen Voraussetzungen für einen elektronischen Datenaustausch zwischen den jeweils beteiligten Mitgliedstaaten jedoch nicht gegeben sind, werden diese sog. einzigen Bewilligungen nur eingeschränkt erteilt.

*Verfasser: Andreas Masuch, Düsseldorf*

## Informationen zur Umsatzsteuer

### D.3. Umsatzsteuerliche Behandlung von sog. Lease-in/Lease-out-Transaktionen und des sog. Sale-and-Lease-back Verfahrens, OFD Hannover 17.02.2009

Die OFD Hannover hat ihre frühere Verfügung zu Lease-in/Lease-out Transaktionen sowie zu Sale-and-Lease-back Geschäften (OFD Hannover vom 19.09.2006) neu überarbeitet. Anlass für die Überarbeitung gab das am 04.12.2008 veröffentlichte BMF-Schreiben zum Thema „Umsatzsteuerliche Behandlung von Sale-and-Lease-back Geschäften“. Dieses BMF-Schreiben beschäftigt sich mit der Frage, ob im Rahmen von Sale-and-Buy-back und Sale-and-Lease-back Geschäften umsatzsteuerlich Lieferungen und (Rück-) Lieferungen bzw. Lieferungen und Rückvermietungen stattfinden oder nicht. Über das BMF-Schreiben berichteten wir bereits ausführlich in unserer Ausgabe USt Info 06/2008.

#### **Sale-and-Lease-Back**

Die nun neu veröffentlichte Verfügung vom 17.02.2009 enthält konkrete Ergänzungen zu dem o.g. BMF-Schreiben vom 04.12.2008. Als Basis dieser Ergänzungen dient der im BMF-Schreiben enthaltene Verweis auf Abschn. 25 Abs. 4 S. 2 UStR, welcher zum Inhalt hat, dass bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung der Überlassung von Leasinggegenständen i.d.R. auf die ertragsteuerliche Zurechnung abgestellt werden kann. Demnach geht die OFD Hannover davon aus, dass eine Lieferung und anschließende Rückvermietung umsatzsteuerlich dann anzuerkennen ist, wenn der Leasinggegenstand ertragsteuerlich dem Leasinggeber zuzurechnen ist. Sofern allerdings eine ertragsteuerliche Zurechnung beim Leasingnehmer bzw. vormaligen Eigentümer stattfindet, handele es sich umsatzsteuerlich lediglich um eine Kreditgewährung durch den Leasinggeber an den Leasingnehmer.

Weiterhin heißt es wörtlich in der Verfügung: „In den Lösungen der Abwandlungen 1 und 2 des BMF-Schreibens (sog. Dreiecksverhältnisse mit nachträglichem Bestelleintritt) wird in beiden Fällen eine direkte Lieferung durch den Lieferanten (H) an den Leasingnehmer (V) angenommen, während der Leasinggeber (L) jeweils nur eine Kreditgewährung erbringt. Diese Lösungen gehen (gedanklich) davon aus, dass das wirtschaftliche Eigentum an den Gegenständen ertragsteuerlich dem Leasingnehmer zuzurechnen ist.“

#### **Anmerkung**

Die OFD-Verfügung ist leider unsauber formuliert und damit irreführend, da das BMF-Schreiben nicht von einem Bestelleintritt (Eintritt in einen Vertrag mit allen Rechten und Pflichten) sondern von einem Bestellbeitritt spricht (die Leasinggesellschaft (L) wird neben dem Leasingnehmer (V) Vertragspartner des Lieferanten (H)).

Die umsatzsteuerliche Behandlung von nachträglichen Bestelleintritten ist weiterhin unklar und bedarf noch einer abschließenden Klärung seitens der Finanzverwaltung. Die Veröffentlichung eines entsprechenden BMF-Schreibens zu diesem Thema ist wohl noch für dieses Jahr geplant. Unstreitig dürfte u.E. sein, dass bei einem wirksamen Bestelleintritt des Leasinggebers (L) vor Ausführung der Lieferung keine Direktlieferung mehr durch den Lieferanten (H) an den Leasingnehmer (V) angenommen werden kann; vielmehr ist dann der Leasinggeber (L) als Leistungsempfänger der Lieferung des Lieferanten (H) anzusehen.

Verfasser: Kristina Jahnke, München

## Informationen zur Umsatzsteuer

### D.4. Umsatzsteuerliche Beurteilung der Umsätze für die Seeschifffahrt, BMF 14.07.2009

Zum 01.01.2008 wurden die UStR dahingehend geändert, dass die Umsätze für die Seeschifffahrt (§ 8 Abs. 1 UStG) nur dann steuerbefreit sein können, wenn sie unmittelbar an den Betreiber des Seeschiffs oder an die Gesellschaft zur Rettung Schiffbrüchiger erbracht werden (Wegfall der sog. „Vorstufenbefreiung“).

Das BMF hat nun in seinem Schreiben vom 14.07.2009 den Begriff des Betreibers konkretisiert. Betreiber in diesem Sinne kann demnach sowohl der Reeder als auch der Bereederer sein. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kommt es auf die Eigentumsverhältnisse nicht an. Ferner sei eine Zwischenlagerung von Lieferungsgegenständen im Sinne des § 8 Abs. 1 UStG ebenfalls unschädlich. Chartervergütungen, die von Linienreedereien geleistet werden, die wiederum Bereederungsverträge mit Reedereien abschließen, seien als Gegenleistung für steuerbefreite Umsätze für die Seeschifffahrt anzusehen.

Umsätze, die an von Reedern oder Bereedern beauftragte Agenten bzw. Schiffsmakler ausgeführt werden, fallen laut BMF dagegen als Umsätze auf einer vorausgehenden Handelsstufe nicht unter die Steuerbefreiung.

#### **Übergangsregelung:**

Für vor dem 01.08.2009 ausgeführte Umsätze wird es nicht beanstandet, wenn in Rechnungen Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wurde, weil der Begriff „Betreiber eines Seeschiffes“ anders ausgelegt worden ist.

#### **Praxishinweis:**

Der Bereederer ist ein Reeder, der als Dienstleister den Betrieb eines Schiffes für Dritte besorgt, dieser wird auch als Vertragsreeder (engl. Shipmanager) bezeichnet. Der Bereederer ist als Schiffsmanger vor allem für den technischen Zustand des Schiffes, der Besatzung, der Ausrüstung, der Versicherung und der Einhaltung aller relevanten Vorschriften verantwortlich.

Leider enthält das BMF-Schreiben keine Aussagen, wie der Nachweis darüber zu führen ist, dass der Abnehmer tatsächlich Betreiber des Seeschiffs ist. Insofern kann nur spekuliert werden, welche Dokumente beschafft werden müssen, um letztendlich Steuerfreiheit zu genießen. Es ist daher auch weiterhin zu empfehlen, vorrangig auf die Steuerbefreiungen für Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen zurückzugreifen, sofern dies möglich ist.

*Verfasser: Marianne Graf, München*

### D.5. Unternehmereigenschaft bei der Übernahme höchstpersönlicher Ämter, BMF 28.07.2009

Mit Schreiben vom 28.07.2009 hat das BMF zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen Stellung genommen, die von angestellten Rechtsanwälten in ihrer Eigenschaft als Insolvenzverwalter erbracht werden.

Bereits im Februar 2008 hatte sich die OFD Karlsruhe mit einer Verfügung zu diesem Thema geäußert. Hierin wurde die Ansicht vertreten, dass ein angestellter Anwalt in seiner Eigen-

## Informationen zur Umsatzsteuer

schaft als Insolvenzverwalter selbstständig tätig werde, da er allein unter der Aufsicht des Insolvenzgerichts stehe und in der Eigenschaft als Insolvenzverwalter keine Abhängigkeit von seinem Arbeitgeber bestünde. Da allein der Insolvenzverwalter aufgrund der Übernahme dieses höchstpersönlichen Amtes zur Leistung verpflichtet sei, seien auch ihm die Umsätze aus dieser Tätigkeit zuzurechnen. Daher müsse der als Insolvenzverwalter tätige angestellte Anwalt auch eine Rechnung in eigenem Namen erteilen, die den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entspricht. Eine umsatzsteuerliche Registrierung des als Insolvenzverwalters tätigen angestellten Rechtsanwalts wurde also erforderlich.

Ende des Jahres 2008 folgten vom FM Brandenburg und der LFD Thüringen im Ergebnis gleichlautende Erlasse, die jedoch durch Erlasse jeweils vom 17.04.2009 wieder aufgehoben worden sind.

Wie eingangs angeführt hat nun auch das BMF mit Schreiben vom 28.07.2009 zu diesem Thema Stellung genommen. Danach sind die von einem angestellten Rechtsanwalt als Insolvenzverwalter ausgeführten Umsätze der Kanzlei zuzurechnen, bei der dieser beschäftigt ist. Die Abrechnung über diese Umsätze hat im Namen der Kanzlei zu erfolgen. Die für den Vorsteuerabzug nach § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Angaben, wie unter anderem die Steuernummer, haben sich also nicht mehr auf den als Insolvenzverwalter tätigen angestellten Rechtsanwalt, sondern auf die ihn beschäftigende Kanzlei zu beziehen. Angestellte Rechtsanwälte müssen sich also für ihre Tätigkeit als Insolvenzverwalter nicht mehr umsatzsteuerlich registrieren lassen. Gleiches gilt für Rechtsanwälte, die nicht angestellt, sondern an einer Kanzlei beteiligt sind.

### **Übergangsregelung:**

Für die Abrechnung der von einem angestellten oder an einer Kanzlei beteiligten Rechtsanwalt in seiner Eigenschaft als Insolvenzverwalter ausgeführten Leistungen, die dieser bis zum 01.01.2010 erbracht hat bzw. erbringen wird, wird es nicht beanstandet, wenn die Abrechnung in seinem Namen erfolgt. Insoweit wird dem Leistungsempfänger auch der Vorsteuerabzug gewährt.

*Verfasser: Carsten Imhoff, Hamburg*

## **E. BLICK INS AUSLAND**

### **E.1. Ungarn: Vorsteuerabzugsverbot für subventionierte Ausgaben gemeinschaftsrechtswidrig**

Bis 2005 galt in Ungarn ein Vorsteuerabzugsverbot in Zusammenhang mit dem Erwerb staatlich subventionierter Gegenstände. Haben Unternehmen in Ungarn somit staatliche Subventionen für Investitionen erhalten, wurde der Vorsteuerabzug in dem Verhältnis der Subventionen zur Gesamtinvestition versagt. Für die Zeit nach dem EU-Beitritt Ungarns zum 01.05.2004 hatte sich Ungarn auf die sog. Stand-Still-Klausel gem. Art. 17 Abs. 6 6. EG-RL (jetzt Art. 176 MwStSystRL) berufen, die den Mitgliedstaaten die Gültigkeit der bis zum Zeitpunkt des EU-Beitritts geltenden nationalen Vorsteuerabzugsverbote auch weiterhin einräumt.

Der EuGH sieht hierin jedoch eine Unvereinbarkeit mit dem EU-Recht und erklärt in seinem Urteil vom 23.04.2009 (PARAT Automotive - Rs. C-74/08), dass nur die in den Richtlinien ausdrücklich vorgesehenen Fälle vom Vorsteuerabzug ausgenommen sind. Der Wortlaut der

## Informationen zur Umsatzsteuer

Entscheidung des EuGH knüpft unmittelbar an den Gesetzestext an und schränkt die Stand-Still-Klausel dahingehend ein, als dass diese Vorsteuerabzugsbeschränkung lediglich für Ausgaben, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben, wie Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen gilt. Eine allgemeine Beschränkung des Vorsteuerabzugs vor dem Hintergrund, dass diese jede staatlich subventionierte Investition betrifft, widerspricht dem Gedanken der Neutralität der Mehrwertsteuer und ist daher gemeinschaftsrechtswidrig.

*Verfasser: Nives Garasevic, Düsseldorf*

### E.2. Estland und Kroatien: Steuersatzerhöhung

Mit Wirkung zum 01.07.2009 ist in Estland der Regelsteuersatz von bislang 18 % auf 20 % angehoben worden.

Ebenfalls erhöht wurde der Umsatzsteuersatz in Kroatien. Dieser beträgt mit Wirkung ab dem 01.08.2009 23 % statt bisher 22 %.

*Verfasser: Carsten Imhoff, Hamburg*

### E.3. Litauen: Steuersatzerhöhung

In Litauen wurde der Regelsteuersatz mit Wirkung zum 01.09.2009 von 19 % auf 21 % angehoben. Der ermäßigte Satz von 5 % bleibt unverändert.

In Litauen sind Umsätze spätestens im darauffolgenden Monat zu versteuern. Daher ist der bisherige Steuersatz von 19 % in der Regel letztmals für im August 2009 ausgeführte Lieferungen und Dienstleistungen anzuwenden, die im September 2009 abgerechnet werden. Sollte ausnahmsweise eine spätere Berechnung erfolgen ist der bisherige Regelsteuersatz aber auch maßgebend sofern die Leistung bis zum 31.08.2009 ausgeführt wurde.

*Verfasser: Andreas Masuch, Düsseldorf*

### E.4. Frankreich: Wegfall Strafen

Frankreich hatte im Vergleich zu anderen Mitgliedstaaten verhältnismäßig strenge Regelungen zur Festsetzung von Strafen auch bei nicht erklärten Eingangsleistungen, die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, sowie bei nicht deklarierten innergemeinschaftlichen Erwerben. Hier wurden 5% des Mehrwertsteuerbetrags als Strafe festgesetzt, auch wenn der Leistungsempfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt war und daher im Saldo aus der Eingangsleistung keine französische Mehrwertsteuer-Zahllast resultierte. Aufgrund einer Verfügung der französischen Finanzverwaltung kann der Unternehmer nunmehr durch richtige Steuererklärungen die Festsetzung von Strafen verhindern.

*Verfasser: Andreas Masuch, Düsseldorf*

## Informationen zur Umsatzsteuer

### E.5. Italien: Steuererklärungsfristen und Vorsteuerabzug bei Reverse-Charge-Umsätzen

Auch Italien hat im Vergleich zu anderen Mitgliedstaaten verhältnismäßig strenge Regelungen bei nicht erklärten Eingangsleistungen, die dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen, sowie bei nicht deklarierten innergemeinschaftlichen Erwerben. Der italienische Fiskus hat in diesen Fällen stets den Vorsteuerabzug versagt und zusätzlich hohe Strafen festgesetzt. Aufgrund der neueren EuGH-Rechtsprechung erkennt die italienische Finanzverwaltung nun zwar den Vorsteuerabzug an, die Festsetzung von Strafen bleibt aber weiterhin vorbehalten.

Darüber hinaus sind Mehrwertsteuer-Jahreserklärungen zukünftig bis zum 30.09. des Folgejahres (bisher 31.07.) einzureichen. Diese Gesetzesänderung gilt für Jahreserklärungen für die Jahre ab 2008.

*Verfasser: Andreas Masuch, Düsseldorf*

## Informationen zur Umsatzsteuer

**Ansprechpartner:** Marianne Graf, München  
Gabriele Heemann, Hamburg  
Michael Hink, Düsseldorf  
Kristina Jahnke, München  
Melanie Katzbach, Düsseldorf  
Herbert Kühle, Frankfurt a.M.  
Andreas Masuch, Düsseldorf  
Dr. Karen Möhlenkamp, Düsseldorf  
Alex Neumann, Erlangen  
Peter Pickelmann, Erlangen  
Stephan Raab, Frankfurt a.M.  
Uwe Reimer, Frankfurt a.M.  
Rebecca Schottner, München  
Joachim Strehle, München  
Hubertus Telmes, Erlangen  
André Thomaßen, Erlangen

**Herausgeber:**  
WTS Aktiengesellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
www.wts.de - info@wts.de

**Redaktion:**  
Joachim Strehle, Andreas Masuch

**Versand:**  
Kerstin Hermle, Tel. +49 (211) 200 50-613, kerstin.hermle@wts.de

**Geschäftssitz München**  
Thomas-Wimmer-Ring 1 - 3  
80539 München  
Tel.: +49-89 28646-0  
Fax: +49-89 28646-111

**Niederlassung Düsseldorf**  
Peter-Müller-Str. 18  
40468 Düsseldorf  
Tel.: +49-211-2 00 50-5  
Fax: +49-211-2 00 50-950

**Niederlassung Frankfurt**  
Junghofstr. 26  
60311 Frankfurt/Main  
Tel.: +49-69-13 38-456 0  
Fax: +49-69-13 38-456 99

**Niederlassung Erlangen**  
Mozartstraße 26  
91052 Erlangen  
Tel.: +49-9131-97002-11  
Fax: +49-9131-97002-12

**Niederlassung Raubling**  
Rosenheimer Straße 33  
83064 Raubling  
Tel.: +49-8035-9680  
Fax: +49-8035-968150

**Niederlassung Hamburg**  
Neuer Wall 30  
20354 Hamburg  
Tel.: +49-40-320 86 66-0  
Fax: +49-40-320 86 66-29

Dieser von der WTS Aktiengesellschaft Steuerberatungsgesellschaft herausgegebene Infoletter kann nicht die Beratung im Einzelfall ersetzen. Für die Richtigkeit wird eine Haftung nicht übernommen. Für weitere Informationen wenden Sie sich bitte an die WTS Aktiengesellschaft Steuerberatungsgesellschaft.