



**Akademie für Steuer- und
Wirtschaftsrecht**

des Steuerberater-Verbandes Köln GmbH

PRAKTIKER-SEMINARE

09 | 21 – 06 | 22

Aktuelles Umsatzsteuerrecht - Handlungsempfehlungen im Zusammenhang mit der Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021

Dozent

Dipl.-Fw. Stefan Göttker

September 2021

Aachen - Bonn - Düren - Heinsberg - Köln I - Köln II - Köln III - Köln IV
Rhein-Berg - Rhein-Erft - Rhein-Sieg

Stand

September 2021

Inhaltlich verantwortlich ist der benannte Dozent.
Nachdruck - auch auszugsweise - nicht gestattet



Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht
Von-der-Wettern-Straße 17 | 51149 Köln
Telefon: 02203 993216 | Telefax: 02203 993222
www.akademie-stuw.de | info@akademie-stuw.de



Registrier-Nr. 483326



SEMINAR- UND VERANSTALTUNGSÜBERSICHT 10 | 21 – 12 | 21

GANZTAGSSEMINARE

jeweils von 09.30 Uhr bis 16.45 Uhr im Schulungszentrum der Akademie in Köln Porz-Gremberghoven

Datum	Thema	Dozent/en
19.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Grundkurs (Teil 1)	BiBu Franke
25.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Aufbaukurs (Teil 1)	BiBu Franke
26.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Aufbaukurs (Teil 2)	BiBu Franke
25.11.2021	HYBRID: Beratungsakzente 2021 / 2022	Prof. Dr. Gerd Brüggemann StB Dipl.-Fw. Dickmann
07.12.2021	HYBRID: Ein- und Austritt eines Gesellschafters einer Personengesellschaft in der Gestaltungsberatung*	RA FASr Dr. Stenert

HALBTAGSSEMINARE

jeweils von 15.30 Uhr bis 19.00 Uhr im Schulungszentrum der Akademie in Köln Porz-Gremberghoven

Datum	Thema	Dozent/en
05.10.2021	HYBRID: Aktuelles zur Grunderwerbsteuer	StB RA FASr Dipl.-Fw. Schley
20.10.2021	HYBRID: Lohn- und Gehaltsabrechnung - Grundkurs (Teil 2) / 09.30 - 13.30 Uhr	BiBu Franke
28.10.2021	HYBRID: Verfahrensrecht: Dein Freund und Helfer	RA FASr StB Dr. Wollweber
15.11.2021	HYBRID: Sozialversicherung 2022	KK-Bw. Bernd Dondrup
18.11.2021	HYBRID: Lohnsteuer 2022	StB Dipl.-Fwin Küch
22.11.2021	HYBRID: Aktuelle Fragen zur Besteuerung der Land- und Forstwirte	RA Hartmann, GF HLBS
23.11.2021	HYBRID: Was man zur digitalen Prüfung durch die Finanzverwaltung wissen muss	Dipl.-Fw. Kampschulte

* Das Seminar ist zum Nachweis der Pflichtfortbildung für Fachberater Unternehmensnachfolge (DStV e.V.) geeignet.



Praktiker-Seminare 2021/2022

**Aktuelles Umsatzsteuerrecht
– Handlungsempfehlungen im Zusammen-
hang mit der Umsetzung des Umsatzsteuer-
Digitalpakets zum 01.07.2021 –**

September 2021
(Stand August 2021)

Diplom-Finanzwirt

Stefan Götter

Regierungsrat, Hochschule für Finanzen NRW in Nordkirchen

Inhalt

Gesetzliche Neuerungen	7
1.1 Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021	7
1.1.1 Fernverkaufsregelungen nach § 3c UStG	7
1.1.2 Fiktion eines Reihengeschäftes (§ 3 Abs. 3a UStG)	15
1.1.3 Elektronisch erbrachte Dienstleistungen (§ 3a Abs. 5 UStG)	20
1.1.4 „Mini-One-Stop-Shop“ wird ausgeweitet und zu „One-Stop-Shop“ (§§ 18i, 18j, 18k UStG)	22
1.1.5 Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Fulfillment-Strukturen....	34
1.1.6 Besteuerungsverfahren für Einfuhren von Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € (§ 21a UStG)	36
1.1.7 Abschließende Beispiele	39
1.2 Entwurf für ein Viertes Bürokratieentlastungsgesetz zur Stärkung der Wirtschaft	47
 2 Wesentliche Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass	 52
2.1 Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern (BMF-Schreiben v. 08.07.2021 - III C 2 - S 7104/19/10001 :003)	52
2.2 Abgrenzung des Museumsbegriffs in § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG von dem in § 4 Nr. 20 Buchstabe a UStG (BMF-Schreiben v. 28.06.2021 - III C 2 - S 7238/19/10002 :001; BStBl I 2021, S. 868)	54
2.3 Umsatzsteuerliche Behandlung von Reiseleistungen (§ 25 UStG) (BMF- Schreiben v. 24.06.2021 - III C 2 - S 7419/19/10001 :006; BStBl I 2021, S. 857)	56
2.4 Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von steuerbefreiten Dienstleistungskommissionen im Zusammenhang mit Eintrittskarten zu kulturellen Veranstaltungen (BMF-Schreiben v. 09.06.2021 - III C 2 - S 7110/19/10001 :002; BStBl I 2021, S. 780)	57
2.5 Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung nach § 3a (3) Nr. 5 UStG (BMF-Schreiben v. 09.06.2021 und 19.08.2021 - III C 3 - S 7117-b/20/10002 :002; BStBl I 2021, S. 778)	58
2.6 Ermäßigter USt-Satz für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen; Verlängerung des zeitlichen Anwendungsbereichs des BMF-Schreibens v. 02.07.2020 (BMF-Schreiben v. 03.06.2021 - III C 2 - S 7030/20/10006 :006; BStBl I 2021, S. 777)	61

2.7	Garantiezusage eines Kfz-Händlers als Versicherungsleistung (BMF-Schreiben v. 11.05.2021 - III C 3 - S 7163/19/10001 :001; BStBl I 2021, S. 781).....	64
3	Sonstige Brennpunkte bei der Umsatzbesteuerung - Verwaltungsanweisungen, EuGH-, BFH- und FG-Urteile.....	67
3.1	Bemessungsgrundlage.....	67
3.1.1	Entgelt bei einer "0 %-Finanzierung" (BFH, Urteil v. 24.02.2021 - XI R 15/19; veröffentlicht am 08.07.2021; DB 2021, S. 6).....	67
3.2	Corona.....	69
3.2.1	Umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen im Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie; Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG (BMF-Schreiben v. 15.06.2021 - III C 3 - S 7130/20/10005 :015; BStBl I 2021, S. 855)	69
3.2.2	Umsatzsteuerbefreiung der Abnahme von Corona-Schnelltests (FAQ „Corona“ (Steuern) – Punkt: X.20.)	70
3.3	Feste Niederlassung	71
3.3.1	Vermietung einer Immobilie ohne eigenes Personal begründet keine feste Niederlassung (EuGH, Urteil v. 03.06.2021 – C-931/19 „Titanium“)	71
3.4	Geschäftsveräußerung im Ganzen	74
3.4.1	Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Erwerb eines vermieteten Grundstücks (BFH, Urteil v. 24.02.2021 – XI R 8/19; veröffentlicht am 22.07.2021; DStR 2021, S. 1695)	74
3.5	Lieferung	76
3.5.1	Keine Lieferung von in einem BHKW erzeugtem und selbst (dezentral) verbrauchtem Strom (FG Köln, Urteil v. 16.06.2021 - 9 K 2943/16)...	76
3.5.2	Keine Lieferung von in einer KWK-Anlage erzeugtem und selbst (dezentral) verbrauchtem Strom (FG Köln, Urteil v. 16.06.2021 - 9 K 1260/19)	78
3.6	Nebenleistung	80
3.6.1	Energielieferungen sind keine Nebenleistungen zur steuerfreien Wohnungsvermietung (FG Münster, Gerichtsbescheid v. 06.04.2021 - 5 K 3866/18 U)	80

3.6.2	Stromlieferung als selbständige Hauptleistung neben steuerfreier Vermietung (FG Niedersachsen, Urteil v. 25.02.2021 - 11 K 201/19; EFG 2021, S. 883).....	81
3.6.3	Vermietung von PKW-Stellplätzen an Wohnungsmieter als Nebenleistung steuerfrei (BFH, Urteil v. 10.12.2020 - V R 41/19; veröffentlicht am 10.06.2021)	83
3.6.4	EuGH-Vorlage zu Betriebsvorrichtungen (BFH, Beschluss v. 26.05.2021 - V R 22/20; veröffentlicht am 19.08.2021)	85
3.7	Rechnung	87
3.7.1	Abrechnung über nicht ausgeführte sonstige Leistung mittels Gutschrift (BMF-Schreiben v. 19.08.2021 - III C 2 - S 7283/19/10001 :002)	87
3.8	Steuersatz	89
3.8.1	Umsätze eines Fotostudios unterliegen dem Regelsteuersatz (FG Münster, Urteil v. 25.02.2021 - 5 K 268/20 U, AO; EFG 2021, 888) ..	89
3.8.2	Kein ermäßigter Steuersatz für Online-Klavierkurse (FG Münster, Urteil v. 17.06.2021 - 5 K 3185/19 U)	91
3.9	Steuerschuldner	92
3.9.1	Steuerschuld des Leistungsempfängers bei mehreren Leistungsempfängern (BFH, Urteil v. 10.12.2020 - V R 7/20; veröffentlicht am 20.05.2021; DStR 2021, S. 1229)	92
3.10	Unternehmer	94
3.10.1	Hundezüchter können Unternehmer sein (FG Münster, Urteil v. 25.03.2021 - 5 K 3037/19 U)	94
3.11	Unwetter	96
3.11.1	Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Flutkatastrophe vom Juli 2021 (BMF-Schreiben v. 23.07.2021 - III C 2 - S 7030/21/10008 :001 und Finanzministerium NRW Erlass v. 23.07.2021 - S 1915 - 6/48 - V A 3)	96
3.12	Vorsteuer	99
3.12.1	Vorsteuerabzug und unentgeltliche Zuwendung (Änderung der Rechtsprechung: BFH, Urteil v. 16.12.2020 - XI R 26/20 (XI R 28/17); veröffentlicht am 14.05.2021)	99
3.12.2	Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden (BFH, Urteil v. 11.11.2020 - XI R 7/20; veröffentlicht am 18.02.2021; DStR 2021, S. 417)	102
3.12.3	Vorsteuerberichtigung bei Erfolglosigkeit (BFH, Urteil v. 27.10.2020 - V R 20/20 (V R 61/17); veröffentlicht am 25.02.2021; DStR 2021, S. 478)	104

4	Folien der Vortragspräsentation	106
----------	--	------------

Gesetzliche Neuerungen

1.1 Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021

1.1.1 Fernverkaufsregelungen nach § 3c UStG

Allgemeines

Die bisherige Versandhandelsregelung wurde zum 30.06.2021 durch die Neufassung von § 3c UStG aufgehoben und seit dem 01.07.2021 durch die neue sog. Fernverkaufsregelungen (= Ort der Lieferung beim Fernverkauf) bei Lieferungen an Nichtunternehmer (B2C-Commerce) ersetzt. Bisher galten Lieferungen an diese Abnehmer als „Versandhandelslieferungen“ über die Altfassung des § 3c UStG im Bestimmungsland als ausgeführt, wenn der liefernde Unternehmer entweder die dort geltende Lieferschwelle überschreitet oder auf die Anwendung dieser Sonderregelung verzichtete. Seit dem 01.07.2021 gibt es keine Lieferschwellen in der bisher bekannten Höhe mehr. Es kommt lediglich eine für alle Mitgliedstaaten einheitliche Umsatzschwelle i.H.v. 10.000 € zur Anwendung, die zusammen mit Leistungen an Nichtunternehmer i.S.d. § 3a Abs. 5 UStG für Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (sog. TRFE-Leistungen) gilt.

Die Neufassung des § 3c UStG steht im Zusammenhang mit der Ausdehnung des sog. Mini-One-Stop-Shop (MOSS-Verfahren) in den neuen §§ 18i, 18j und 18k UStG auf einen sog. One-Stop-Shop (OSS-Verfahren; hierdurch kann grds. die unmittelbare Registrierung und Besteuerung in dem Bestimmungsland vermieden werden) sowie der Steuerbefreiung von Einfuhren von Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € (§ 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG) bzw., wenn die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nicht greift, mit der Sonderregelung für solche Einfuhren (§ 21a UStG).

Definition „Fernverkauf“

Ein Fernverkauf liegt vor, wenn

- **ein Gegenstand an einen Nichtunternehmer geliefert wird,**

Empfänger der Lieferungen können nur Nichtunternehmer oder die sog. Schwellenerwerber (im Fall der Beendigung der Beförderung oder Versendung im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ist die von diesem Mitgliedstaat festgesetzte Erwerbsschwelle maßgebend) sein.

Hinweis:

Lieferungen an Unternehmer (B2B-Commerce) fallen - mit Ausnahme an die sog. Schwellenerwerber (Unternehmer i.S.d. §1a Abs. 3 Nr. 1 UStG:

- Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigen, die den Vorsteuerabzug ausschließen,
- Kleinunternehmer (nach den Vorschriften ihres Sitzstaates),
- pauschalierende Land- und Forstwirte (nach den Vorschriften ihres Sitzstaates),
- juristische Person, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt) -

nicht unter diesen Fernverkauf. Hier bleibt es bei der Behandlung als innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 6a UStG.

- **Grenzüberschreitende Warenbewegung**

- die Ware entweder grenzüberschreitend innerhalb der EU (**innergemeinschaftlicher - i.g. - Fernverkauf**)

Aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates (oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in §1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete)

- aus dem Drittland in einen Mitgliedstaat transportiert wird (**Fernverkauf** aus dem Drittland).

- **der Transport durch den Lieferanten veranlasst wird.**

Dabei wird lediglich auf den Warentransport abgestellt. Die Ansässigkeit der Parteien spielt keine Rolle.

Transportveranlassung

Voraussetzung für die Anwendung der Fernverkaufsregelung ist weiterhin, dass der Fernverkäufer den Transport veranlasst. Neu ist die Klarstellung im Gesetz, dass eine indirekte Beteiligung des Fernverkäufers am Warentransport ausreicht. Die Transportveranlassung ist daher sehr weit auszulegen. In den Anwendungsbereich fallen laut Gesetzesbegründung nicht nur die Fälle, in denen der Fernverkäufer den Transport beauftragt, sondern auch diejenigen, bei denen der Fernverkäufer

- die gesamte oder teilweise Verantwortung für den Transport übernimmt,
- die Transportkosten vom Kunden einzieht und sie an den Spediteur weiterleitet oder
- die Zustelldienste eines Spediteurs bewirbt oder diesem die benötigten Informationen übermittelt.

Ortsbestimmungen

Die Regelungen des § 3c Abs. 1 bis 3 UStG bestimmen den Ort der Lieferung eines Fernverkaufs.

Ort des i. g. Fernverkaufs

§ 3c Abs. 1 S. 1 UStG verlagert den Ort der Lieferung eines **i.g. Fernverkaufs** gem. dem Bestimmungslandprinzips an den **Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet**, sofern nicht der **Ausschlusstatbestand des § 3c Abs. 4 S. 1 UStG** greift.

Danach gelten i.g. Fernverkäufe dort als erbracht, wo sich der Gegenstand bei Beendigung des Transports befindet, sofern der Lieferer die Schwelle von 10.000 € pro Jahr überschritten hat oder wenn er auf deren Anwendung verzichtet. Die bisherigen länderspezifischen Lieferschwellen werden gestrichen und durch eine EU-einheitliche Geringfügigkeitsschwelle ersetzt. Der neue Schwellenwert gilt dabei für alle Lieferungen in andere Mitgliedstaaten und ist nicht beschränkt auf Lieferungen in einen bestimmten Mitgliedstaat.

Hinweis:

Wird die EU-weite Umsatzschwelle von 10.000 € nicht überschritten und hat der Unternehmer auch keine Verzichtserklärung abgegeben, gelten die allgemeinen Ortsregelungen nach § 3 Abs. 6 und 7 UStG).

Beispiel 1:

Der in Belgien ansässige Unternehmer P betreibt einen Handel mit Pralinen. Ab 2022 liefert P aus seinem Lager in Brügge Pralinen an die Privatperson K in Köln. In 2021 hatte P „nur“ ein Geschäft in Brügge und belieferte noch keine ausländischen Kunden. Die Entgelte der Lieferungen von P an private Kunden in anderen EU-Staaten betragen in 2022 insgesamt 25.000 €.

Lösung:

Der Ort der Lieferung von P an K liegt nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG in Deutschland, weil die Umsatzschwelle von 10.000 € in 2022 überschritten wird.

Hinweis:

Die Neuregelung wird das Leben der in der EU ansässigen Fernverkäufer erleichtern. Es müssen nicht mehr ständig die Meldeschwellen im Ausland verfolgt werden und die Meldepflichten können wegen des OSS-Verfahrens in anderen Ländern entfallen. Allerdings werden nur Unternehmer, die Fernverkäufe aus Lagerstätten im eigenen Ansässigkeitsstaat erbringen, vollumfänglich vom OSS-Verfahren profitieren.

Möchte man eine Fulfillment-Service-Struktur eines Online-Marktplatzes nutzen, bei welcher Waren innerhalb der EU umgelagert werden, kann die Registrierung in den Ländern mit Warenlager aufgrund der i.g. Verbringungen und ggf. anschließenden lokalen Lieferungen auch weiterhin nicht vermieden werden (siehe unten).

Ort des Fernverkaufs von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen (Transportende nicht im Einfuhrmitgliedstaat)

§ 3c Abs. 2 S. 1 UStG verlagert den Ort der Lieferung eines **Fernverkaufs** eines Gegenstands, der **aus dem Drittlandsgebiet in einen anderen EU-Mitgliedstaat als den, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands an den Erwerber endet, eingeführt** wird, an den **Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet**.

Da nach § 3c Abs. 2 S. 2 UStG die Vorschrift des § 3 Abs. 3a S. 4 und 5 UStG entsprechend gilt, ist der Abnehmerkreis bei einem Fernverkauf der gleiche wie bei einem i.g. Fernverkauf.

Eine Umsatzschwelle wie bei i.g. Fernverkäufen kommt hier nicht zur Anwendung.

Beispiel 2:

Der in Südkorea ansässige Unternehmer S betreibt ein Handelsunternehmen mit elektronischen Zubehörteilen, mit dem er auch Privatkunden in der EU beliefert. Ab 2022 liefert er von seinem Zentrallager in Seoul aus an Privatkunden in Deutschland (ohne Nutzung einer Internet-Handelsplattform). Die Einfuhren lässt S ausschließlich im Hafen Rotterdam (Niederlande) anmelden.

Lösung:

Der Ort der Lieferungen an die deutschen Privatkunden liegt nach § 3c Abs. 2 UStG jeweils in Deutschland. Dies gilt grundsätzlich, unabhängig davon, ob die Umsatzschwelle von 10.000 € überschritten ist, oder in welchem anderen Mitgliedstaat (außer Deutschland) die aus dem Drittland stammenden Gegenstände eingeführt werden.

Abwandlung:

Bestellt eine deutsche Privatperson P die Ware von S, lässt diese aber nach Belgien liefern (z. B. weil P dort eine Person beschenken will), liegt der Lieferort in Belgien.

**Ort des Fernverkaufs von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen
(Transportende im Einfuhrmitgliedstaat)**

§ 3c Abs. 3 S. 1 UStG verlagert den Ort der Lieferung eines **Fernverkaufs** eines Gegenstands, der **aus dem Drittlandsgebiet in den EU-Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands an den Erwerber endet, eingeführt**, sofern die Steuer auf diesen Gegenstand gem. dem **OSS-Verfahren nach §18k UStG** (siehe unten) zu erklären ist.

Hinweis:

Wird der OSS nach § 18k UStG nicht in Anspruch genommen, gelten die allgemeinen Ortsbestimmungen nach § 3 Abs. 6, 7 und 8 UStG.

Weil nach § 3c Abs. 3 S. 2 UStG die Vorschrift des § 3 Abs. 3a S. 4 und 5 UStG entsprechend gilt, ist der Abnehmerkreis bei diesem Fernverkauf der gleiche wie bei i.g. Fernverkäufen.

Eine Umsatzschwelle wie bei i.g. Fernverkäufen kommt hier nicht zur Anwendung.

Beispiel 3:

Der in der Schweiz ansässige Unternehmer Z verkauft Schokolade an europäische Privatkunden. Ab 2022 liefert er von seinem Zentrallager in Zürich aus an Privatkunden in Deutschland (ohne Nutzung einer Internet-Handelsplattform) jeweils in Sachwerten bis 150 €. Die Einfuhren meldet Z in Deutschland an. Z nimmt in Deutschland an dem OSS-Verfahren nach § 18k UStG teil.

Lösung:

Der Ort der Lieferungen an die deutschen Privatkunden liegt nach § 3c Abs. 3 S. 1 UStG jeweils in Deutschland.

Dies gilt grundsätzlich, unabhängig davon, ob die Umsatzschwelle von 10.000 € überschritten ist. Die Einfuhr der Ware ist steuerfrei nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG (siehe unten).

Abwandlung:

Würde Z Ware im Wert von 200 € an einen deutschen Privatkunden verkaufen, könnte er die Lieferung nicht im OSS-Verfahren nach § 18k UStG anmelden, weil die Nutzung des OSS-Verfahrens auf Sendungen im Sachwert bis 150 € beschränkt ist. Die Einfuhr der Ware wäre nicht steuerfrei nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG, sondern steuerpflichtig. Die Sonderregelung nach § 21a UStG (siehe unten) für die Einfuhr käme ebenfalls nicht zur Anwendung, weil diese Sonderregelung auch auf Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € aus dem Drittlandsgebiet beschränkt ist. Für die Lieferung der Schokolade kämen die allgemeinen Ortsregelungen nach § 3 Abs. 6, 7 und 8 UStG zur Anwendung.

Ort des Fernverkaufs bei Verkäufen mit Unterstützung einer elektronischen Schnittstelle

§ 3c Abs. 3 S. 3 UStG regelt ergänzend, dass bei einem Fernverkauf nach § 3 Abs. 3a S. 2 UStG (Fälle, in denen ein anderer Unternehmer mittels seiner elektronischen Schnittstelle den Fernverkauf von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € unterstützt - siehe unten) der Einfuhrmitgliedstaat auch dann als Lieferort hinsichtlich der Lieferung gilt, der die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes gem. § 3 Abs. 6b UStG (siehe unten) zugeschrieben wird, auch wenn die Steuer auf diesen Gegenstand nicht nach dem OSS-Verfahren nach § 18k UStG zu erklären ist und ein Unternehmer oder dessen Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer für die Einfuhr des Gegenstands ist. D.h. die warenbewegte Lieferung des Marktplatzbetreibers bei Lieferungen von Einfuhrwaren im Sachwert bis 150 € wird fiktiv im Einfuhrmitgliedstaat ausgeführt, wenn

ein Unternehmer oder dessen Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer für die Einfuhr des Gegenstands ist.

Beispiel 4:

Der in der Schweiz ansässige Unternehmer Z verkauft Schokolade an Privatkunden in der EU über einen Online-Marktplatz des Betreibers A.

Ab 2022 liefert Z von seinem Zentrallager Zürich aus an Privatkunden in Deutschland jeweils in Sachwerten bis 150 €. A nimmt am OSS-Verfahren nach § 18k UStG nicht teil. Die Einfuhren werden vom Z beim Zoll in Deutschland angemeldet.

Lösung:

Die warenbewegte Lieferung wird nach § 3 Abs. 3a S. 2 UStG i.V.m. § 3 Abs. 6b UStG (wird ein Unternehmer gem. § 3 Abs. 3a UStG behandelt, als ob er einen Gegenstand erhalten und geliefert hätte, wird die Beförderung oder Versendung des Gegenstands der Lieferung durch diesen Unternehmer zugeschrieben) dem A zugerechnet (Fiktion eines Reihengeschäfts).

Demzufolge erbringt Z seine Lieferung an A als ruhende Lieferung, die nach § 3 Abs. 7 S. 1 Nr. 1 UStG am Ort des Beginns des Warentransports ausgeführt wird. Da der Warentransport in Zürich beginnt, ist diese Lieferung des Z in Deutschland nicht steuerbar. Z schuldet die Einfuhrumsatzsteuer, die er im Vorsteuer-Vergütungsverfahren beim BZSt geltend machen kann.

Der Ort der warenbewegten Lieferungen von A an die deutschen Privatkunden liegt nach § 3c Abs. 3 S. 3 UStG jeweils in Deutschland, auch wenn das OSS-Verfahren nach § 18k UStG von A nicht genutzt wird; deshalb auch keine Steuerfreiheit der Einfuhr nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG. Eine Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 8 UStG ist nicht möglich, da A nicht die Einfuhrumsatzsteuer schuldet. A muss die USt auf die Lieferungen in Deutschland im allgemeinen Besteuerungsverfahren erklären.

Keine Ortsverlagerung

Nach **§ 3c Abs. 5 UStG** kommt es zu **keiner Verlagerung des Orts der Lieferung an den Bestimmungsort**, wenn

- ein **neues Fahrzeug** geliefert wird,
- ein Gegenstand, der mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert wird (**sog. Montage-lieferung**),
- auf die Lieferung eines Gegenstands die **Differenzbesteuerung** nach § 25a Abs. 1 oder 2 UStG angewendet wird oder
- **verbrauchsteuerpflichtige Waren** an eine in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannte Person geliefert werden.

1.1.2 Fiktion eines Reihengeschäftes (§ 3 Abs. 3a UStG)

Allgemeines

Unternehmer, die Lieferungen von Gegenständen durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle unterstützen, werden gem. **§ 3 Abs. 3a UStG** so behandelt, als hätten sie selbst die Gegenstände erworben und geliefert. Es wird also ein Reihengeschäft fingiert.

Anwendungsbereich

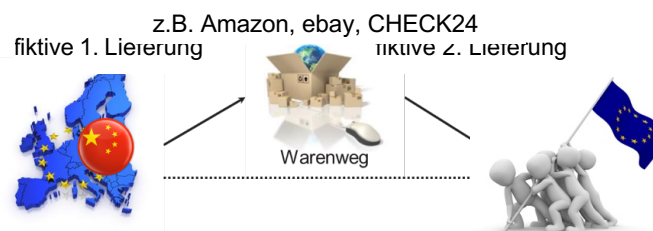
Die Vorschrift des **§ 3 Abs. 3a S. 1 UStG** regelt den Ort von Lieferungen, bei denen ein Unternehmer mittels seiner elektronischen Schnittstelle die Lieferung eines Gegenstands, dessen **Beförderung oder Versendung im Gemeinschaftsgebiet beginnt und endet**, durch einen nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer an einen in § 3a Abs. 5 S. 1 UStG bezeichneten Empfänger unterstützt.

Der Anwendungsbereich betrifft insoweit aber nur Lieferungen, die im Gemeinschaftsgebiet beginnen und enden, also sowohl rein innerstaatliche (z.B. inländische) als auch grenzüberschreitende Lieferungen innerhalb der EU. Außerdem sind nur Lieferungen

betroffen, die von Drittlandsunternehmern (Unternehmer ohne Ansässigkeit, d.h. insbesondere auch ohne feste Niederlassung oder Betriebsstätte in der EU) getätigt werden.

Beispiel 1:

Versendung von Gegenständen eines chinesischen Unternehmers aus einem Lager in der EU an eine Privatperson in Deutschland.



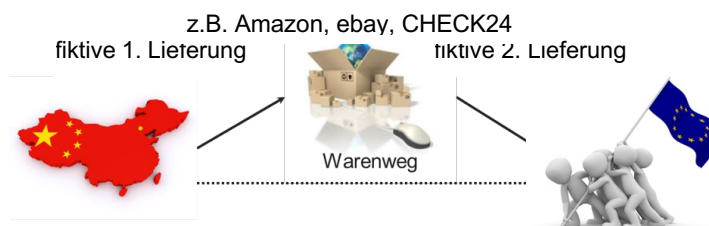
Hinweis:

Wird eine entsprechende Lieferung durch einen in der EU ansässigen Unternehmer erbracht, greift die Reihengeschäftsfiktion insoweit nicht.

Die Vorschrift des **§ 3 Abs. 3a S. 2 UStG** sieht eine entsprechende Regelung für Waren mit Herkunft aus dem Drittlandsgebiet in den Fällen vor, in denen der Betreiber der elektronischen Schnittstelle den Fernverkauf von **aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 €** unterstützt. **Insoweit kommt es auf die Ansässigkeit des liefernden Unternehmers nicht an.**

Beispiel 2:

Versendung von Gegenständen mit einem Wert von 100 € von einem Unternehmer aus China an eine Privatperson in Deutschland.



Hinweis:

Sachwert i.S.d. § 3 Abs. 3a S. 2 UStG ist der Preis der Waren selbst beim Verkauf zur Ausfuhr in das Zollgebiet der Union ohne Transport- und Versicherungskosten, sofern sie nicht im Preis enthalten und nicht gesondert auf der Rechnung ausgewiesen sind, sowie alle anderen Steuern und Abgaben, die von den Zollbehörden anhand der einschlägigen Dokumente ermittelt werden können, Abschn. 3.18 Abs. 7 UStAE.

Zuordnung der Warenbewegung

Nach **§ 3 Abs. 6b UStG** wird die Warenbewegung (die Beförderung oder Versendung) im Falle der Lieferung eines Gegenstands über eine elektronische Schnittstelle mit der Fiktion eines Reihengeschäfts nach § 3 Abs. 3a UStG immer der Lieferung der elektronischen Schnittstelle z. B. eines Plattformbetreibers (an den Endkunden) zugeordnet. Dementsprechend hat der eigentliche Versandhändler in diesen Fällen immer nur eine ruhende Lieferung (§ 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG => Ort und Zeit bei Beginn der Warenbewegung) an den Plattformbetreiber.

Steuerbefreiung für die ruhende Lieferung

Die Lieferung von Gegenständen an die elektronische Schnittstelle, die diese nach § 3 Abs. 3a S. 1 im Gemeinschaftsgebiet weiterliefert sind gem. **§ 4 Nr. 4c UStG** steuerfrei.

Entstehung der Steuer

Die Steuer entsteht nach **§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. i UStG** zu dem Zeitpunkt, zu dem die Zahlung angenommen wurde.

Nach Art. 41a MwStSystRL-DVO ist dies der Zeitpunkt, zu dem die Zahlung bestätigt wurde oder eine Zahlungszusage des Erwerbers beim Lieferer, der die Gegenstände über eine elektronische Schnittstelle verkauft, oder für dessen Rechnung eingeht, und zwar unabhängig davon, wann die tatsächliche Zahlung erfolgt, je nachdem, welcher Zeitpunkt der frühere ist.

Elektronische Schnittstelle

Der Begriff einer elektronischen Schnittstelle i.S.d. § 3 Abs. 3a S. 1 und 2 UStG ist sehr weites zu verstehen, so dass in den Anwendungsbereich der Vorschriften nicht nur elektronische Marktplätze, Plattformen oder Portale fallen, sondern auch alle anderen vergleichbaren elektronischen Mittel, § 3 Abs. 3a S. 3 UStG.

Eingeschränkt wird der Anwendungsbereich der Vorschrift durch die Definition des Unterstützens, die in Art. 5b MwStDVO enthalten ist (siehe insoweit auch § 25e Abs. 6 UStG).

Hinweis:

In allen Fällen einer Lieferung über eine elektronische Schnittstelle, die nicht unter die Regelung des § 3 Abs. 3a UStG fallen, ist eine möglich Haftung des Plattformbetreibers nach § 25e UStG zu prüfen.

Beispiel 1 - Transportbeginn in der EU

Der in Seoul (Südkorea) ansässige Internet-Händler S verkauft Waren über einen Online-Marktplatz des Betreibers A (Deutschland). Ab 2022 liefert S, jeweils in Sachwerten bis 150 €, an Privatkunden P in Deutschland von einem Lager in Deutschland.

Lösung:

Reihengeschäft S => A => P, § 3 Abs. 3a S. 1 UStG.

Warenbewegte Lieferung A => P, § 3 Abs. 6b UStG. Ort gem. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG in Deutschland (= Lager).

Ruhende Lieferung S => A, Ort gem. § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG in Deutschland (= P); steuerbar und steuerfrei nach § 4 Nr. 4c UStG.

Abwandlung:

Die Lieferung geht von einem Lager in Belgien aus zu P. Die jährlichen Lieferungen an Privatkunden innerhalb der EU belaufen sich auf über 10.000 €.

Lösung:

Reihengeschäft S => A => P, § 3 Abs. 3a S. 1 UStG.

Warenbewegte Lieferung A => P, § 3 Abs. 6b UStG. Ort gem. § 3c Abs. 1 S. 1 UStG in Deutschland; OSS-Verfahren gem. § 18j UStG möglich, da i.g. Fernverkauf, § 3c Abs. 1 S. 2 UStG.

Ruhende Lieferung S => A. Ort gem. § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG in Belgien (= Lager); in Deutschland nicht steuerbar.

Hinweis:

Die Einfuhr der Waren durch S in Deutschland/Belgien ist steuerpflichtig in Deutschland/Belgien, kein Import-One-Stop-Shop-Verfahren nach § 18k UStG (siehe unten) möglich; deshalb auch keine Steuerfreiheit der Einfuhr nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG bzw. Art. 143a MwStSystRL.

Beispiel 2 - Transportbeginn im Drittland

Der in den USA ansässige Internet-Händler I verkauft Waren über einen Online-Marktplatz des Betreibers A (Deutschland). Ab 2022 liefert I, jeweils in Sachwerten bis 150 €, an Privatkunden P in Deutschland von einem Lager in Indianapolis aus. A meldet die Waren in Deutschland zur Einfuhr an und nutzt das Import-One-Stop-Shop-Verfahren nach § 18k UStG.

Lösung:

Reihengeschäft I => A => P, § 3 Abs. 3a S. 1, 2 UStG; Drittland-Fernverkauf: § 3 Abs. 3a S. 4 UStG.

Warenbewegte Lieferung A => P, § 3 Abs. 6b UStG. Ort gem. § 3c Abs. 3 S. 1 UStG Deutschland = steuerbar und steuerpflichtig.

Ruhende Lieferung I => A. Ort gem. § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG USA (= Lager); in Deutschland nicht steuerbar.

Hinweis:

Für die Einfuhr durch A in Deutschland ist das Import-One-Stop-Shop-Verfahren nach § 18k UStG anwendbar; in der Folge ist die Einfuhr nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG steuerfrei.

Beispiel 3 - Lieferungen mit einem Sachwert über 150 €

Der in den USA ansässige Internet-Händler I verkauft Waren über einen Online-Marktplatz des Betreibers A (Deutschland). Ab 2022 liefert I, jeweils in Sachwerten über 150 €, an Privatkunden P in Deutschland von einem Lager in Indianapolis aus. A meldet die Waren in den Niederlanden zur Einfuhr an.

Lösung:

Kein Reihengeschäft I => A => P, da Warenwert über 150 € (§ 3 Abs. 3a S. 2 UStG)

Lieferung I => P = Drittlands-Fernverkauf, § 3c Abs. 2 S. 2, § 3 Abs. 3a S. 4 UStG.

Ort gem. § 3c Abs. 2 S. 1 UStG Deutschland = steuerbar und steuerpflichtig.

Hinweis:

Einfuhr durch I in NL = steuerpflichtig, kein Import-One-Stop-Shop-Verfahren, weil Sachwert über 150 €, deswegen kein Art. 143a MwStSystRL.

Mögliche Haftung durch A für USt-Schuld des I gem. §25e UStG.

1.1.3 Elektronisch erbrachte Dienstleistungen (§ 3a Abs. 5 UStG)

Nach § 3a Abs. 5 UStG in der seit dem 01.01.2019 geltenden Fassung befindet sich der Leistungsort bei Telekommunikationsdienstleistungen, bei Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen, die an Nichtunternehmer erbracht werden, grundsätzlich an dem Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort oder seinen Sitz hat. Seit 01.01.2019 sieht § 3a Abs. 5 S. 3 UStG einen Schwellenwert in Höhe von 10.000 € vor, bis zu dem diese Dienstleistungen weiterhin der Mehrwertsteuer im Mitgliedstaat der Ansässigkeit des leistenden Unternehmers unterliegen.

Ab 01.07.2021 wird die Regelung auf i.g. Fernverkäufe (vgl. Änderungen zum § 3c UStG) erweitert. I.g. Fernverkäufe werden neben den Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (sog. TRFE-Leistungen), die an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Nichtunternehmer erbracht werden, in die Berechnung des Schwellenwerts in Höhe von 10.000 € einbezogen.

Für die Beurteilung des Leistungsorts im Besteuerungszeitraum 2021 sind auch die vorgenannten sonstigen Leistungen und i.g. Fernverkäufe einzubeziehen, die im Kalenderjahr 2020 und im ersten Halbjahr 2021 ausgeführt wurden.

Beispiel:

Der im Inland ansässige Unternehmer U erbringt in den Jahren 2020 und 2021 in § 3a Abs. 5 S. 2 UStG bezeichnete sonstige Leistungen an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Nichtunternehmer im folgenden Wert:

im Kalenderjahr 2020:	3.000 €
im ersten Halbjahr 2021:	5.000 €
im zweiten Halbjahr 2021:	2.000 €

Außerdem versendet U in den Jahren 2020 und 2021 Waren im folgenden Wert an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Nichtunternehmer:

im Kalenderjahr 2020:	6.000 €
im ersten Halbjahr 2021:	20.000 €
im zweiten Halbjahr 2021:	5.000 €

Lösung:

Im vorangegangenen Kalenderjahr 2020 wurde die ab dem 01.07.2021 maßgebliche Umsatzschwelle von 10.000 € nicht überschritten. Da die ab dem 01.07.2021 auch für i.g. Fernverkäufe maßgebliche Umsatzschwelle von 10.000 € für das Kalenderjahr 2021 jedoch bereits im ersten Halbjahr überschritten wurde, kommt es ab dem 01.07.2021 ab dem ersten Umsatz zur Ortsverlagerung in den Mitgliedstaat, in dem der Empfänger ansässig ist. Die i.g. Fernverkäufe vor dem 01.07.2021 sind zu berücksichtigen, unabhängig davon, ob die Ortsbestimmung nach § 3c UStG in der bis zum 30.06.2021 geltenden Fassung aufgrund des Überschreitens der Lieferschwelle zur Anwendung kam. U hat demnach alle in § 3a Abs. 5 S. 2 UStG bezeichneten sonstigen Leistungen an in anderen Mitgliedstaaten ansässige Nichtunternehmer sowie i.g. Fernverkäufe ab dem 01.07.2021 in den Mitgliedstaaten zu versteuern, in denen die Empfänger ansässig sind, und kann dafür das besondere Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG (siehe unten) in Anspruch nehmen.

1.1.4 „Mini-One-Stop-Shop“ wird ausgeweitet und zu „One-Stop-Shop“ (§§ 18i, 18j, 18k UStG)

Das 2015 eingeführte **Mini-One-Stop-Shop-Verfahren** (kurz „**MOSS**“) wird ersetzt durch das **One-Stop-Shop-Verfahren** (kurz „**OSS**“), in dem mehr Umsatzarten als bisher gemeldet werden können.

Im Rahmen des **OSS-Verfahrens** gibt es eine „**Nicht-EU-Regelung**“, eine „**EU-Regelung**“ und eine „**Einfuhrregelung**“. Dabei ist zu beachten, dass die freiwillige Teilnahme am **OSS-Verfahren nur möglich ist, wenn das OSS-Verfahren einheitlich für die gesamte EU genutzt wird** (§ 18i Abs. 1 S. 4 UStG, § 18k Abs. 1 S. 5 UStG); dies gilt im Rahmen der „EU-Regelung“ hinsichtlich sonstiger Leistungen an Empfänger nach § 3a Abs. 5 S. 1 nur für die Mitgliedstaaten der EU, in denen der Unternehmer weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte hat (§ 18j Abs. 1 S. 4 UStG).

Wie bisher ist die **Teilnahme an dem Verfahren freiwillig** (es besteht ein Wahlrecht). Die Teilnahme am OSS-Verfahren versetzt den betroffenen Unternehmer in die Lage, in einem Mitgliedstaat der EU (oder ggf. in mehreren Mitgliedstaaten) geschuldete Umsatzsteuer zentral (in nur einem Mitgliedstaat) anzumelden und zu entrichten. Dadurch kann der betroffene Unternehmer eine Registrierung zu Umsatzsteuerzwecken in mehreren Mitgliedstaaten vermeiden. Alternativ kann sich ein Unternehmer auch in allen betroffenen Mitgliedstaat steuerlich registrieren und dort jeweils am allgemeinen Besteuerungsverfahren teilnehmen.

In der **EU ansässige Unternehmer** haben die Möglichkeit, ihre Melde- und Zahlungspflichten für andere Mitgliedstaaten im **Mitgliedstaat ihrer Ansässigkeit** zu erfüllen. **Drittlands-Unternehmer** können sich einen **Mitgliedstaat grundsätzlich frei auswählen**.

In **Deutschland** ist die Anlaufstelle für das OSS-Verfahren das **BZSt**.

Hinweis:

Vorsteuerbeträge können im OSS-Verfahren nicht geltend gemacht werden. Dies ist nur im Vergütungsverfahren oder ggf. im regulären Besteuerungsverfahren des anderen EU-Mitgliedstaates möglich (Art. 369j MwStSystRL, § 16 Abs. 1d S. 4 UStG).

Hinweis:

Macht ein Unternehmer von §§ 18i, 18j oder 18k UStG Gebrauch, hat er zur Berechnung der Steuer **Werte in fremder Währung** nach den Kursen **umzurechnen**, die für den letzten Tag des Besteuerungszeitraums von der Europäischen Zentralbank festgestellt worden sind. Sind für die entsprechenden Tage keine Umrechnungskurse festgestellt worden, hat der Unternehmer die Steuer nach den für den nächsten Tag nach Ablauf des Besteuerungszeitraums von der Europäischen Zentralbank festgestellten Umrechnungskursen umzurechnen.

„Nicht-EU-Regelung“ (§ 18i UStG):

Drittlands-Unternehmer können **sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer (B2C), die im Gemeinschaftsgebiet zu besteuern sind**, im OSS-Verfahren melden, und nicht mehr wie bisher nur elektronische Dienstleistungen.

Ist der Unternehmer aus anderen Gründen in der EU registriert, z. B. Verkauf von Waren, hindert das die Nutzung des OSS-Verfahrens nicht. Lediglich die Ansässigkeit in einem EU-Mitgliedstaat ist für die Nutzbarkeit des OSS-Verfahrens schädlich. In diesem Fall sind die Dienstleistungen in dem Mitgliedstaat der Ansässigkeit im allgemeinen Besteuerungsverfahren zu erklären.

Über den OSS-Verfahren können u. a. folgende Dienstleistungen angemeldet werden:

- Beförderungsleistungen, Ort nach § 3b UStG
- Grundstücksbezogene Leistungen, z. B. Vermietung, Ort nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG
- Veranstaltungsleistungen, Ort nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG
- Vermietung von Beförderungsmitteln, Ort nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG
- Bearbeitung beweglicher körperlicher Gegenstände (Reparatur), Ort nach § 3a Abs. 3 Buchst. c UStG
- Elektronische Dienstleistungen, Ort nach § 3a Abs. 5 UStG

Beispiel:

Ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer Z erbringt nach dem 01.07.2021 Reparaturleistungen an antiken Bauernmöbeln für Privatkunden in Deutschland, Österreich und Frankreich. Z ist wegen B2B-Lieferungen zur Umsatzsteuer beim Finanzamt Konstanz registriert. Er wählt die Registrierung zum OSS-Verfahren in Österreich.

Lösung

Die Dienstleistungen des Z sind in Deutschland, Österreich und Frankreich jeweils steuerbar (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG) und steuerpflichtig. Z muss seine Dienstleistungen, die er in den jeweiligen EU-Staaten erbringt, sämtlich über das OSS-Verfahren in Österreich deklarieren und dort die MwSt entrichten (die MwSt wird dann in die einzelnen Mitgliedstaaten des Verbrauchs weitergeleitet). Über seine B2B-Lieferungen gibt Z weiterhin Deklarationen beim Finanzamt Konstanz ab.

Deutsche USt für Eingangsleistungen kann Z als Vorsteuer in Deutschland im Rahmen des Besteuerungsverfahrens beim Finanzamt Konstanz in Abzug bringen. Ausländische Vorsteuern können nur im Wege der jeweiligen Vorsteuervergütungsverfahren geltend gemacht werden.

Die Steuer entsteht gem. **§ 13 Abs. 1 Nr. 1 f) UStG** in den Fällen des § 18i UStG mit Ablauf des Besteuerungszeitraums nach § 16 Abs. 1c S. 1 UStG (= **Kalendervierteljahr**), in dem die Leistungen ausgeführt worden sind.

Hinweis:

Die **Anzeige zur Teilnahme** am besonderen Besteuerungsverfahren muss **vor Beginn des Besteuerungszeitraums** i.S.d. § 16 Abs. 1c S. 1 UStG erfolgen.

Erbringt der Unternehmer **erstmalig Leistungen i.S.d. § 18i UStG**, gilt das besondere Besteuerungsverfahren ab dem Tag der ersten Leistungserbringung, wenn die Anzeige gegenüber der zuständigen Finanzbehörde eines EU-Mitgliedstaates **bis zum 10. Tag des auf die erste Leistungserbringung folgenden Monats** erfolgt.

Die Abgabe der Steuererklärung muss innerhalb eines Monats nach Ablauf jedes Besteuerungszeitraums erfolgen und zwar

- für jeden Mitgliedstaat des Verbrauchs, in dem MwSt geschuldet wird, in €,
 - Gesamtbetrag ohne MwSt,
 - Steuerbetrag, aufgegliedert nach Steuersätzen,
 - Gesamtsteuerschuld, aufgegliedert nach Steuersätzen,
- Zahlung der MwSt bis zum letzten Tag des auf den Besteuerungszeitraum folgenden Monats.

Hinweis:

Weitere Informationen zum One-Stop-Shop-Verfahren (**Nicht EU-Regelung**) finden sie beim BZSt unter:

https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Umsatzsteuer/One-Stop-Shop_NichtEU/one_stop_shop_nichteu_node.html

„EU-Regelung“ (§ 18j UStG):

- **EU-Unternehmer** können **sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer, die in einem anderen Mitgliedstaat zu besteuern sind**, in ihrem Ansässigkeitsstaat melden.

Beispiel:

Ein in Belgien ansässiger Unternehmer B erbringt nach dem 01.07.2021 Reparaturleistungen an antiken Bauernmöbeln an Privatkunden in Deutschland, Österreich und Frankreich. B ist in Belgien zum OSS-Verfahren registriert.

Lösung:

Die Dienstleistungen des B sind in Deutschland, Österreich und Frankreich jeweils steuerbar (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG) und steuerpflichtig. B muss seine Dienstleistungen, die er in den jeweiligen EU-Staaten erbringt, sämtlich über das OSS-Verfahren in Belgien deklarieren und dort die MwSt entrichten (die MwSt wird dann in die einzelnen Mitgliedstaaten des Verbrauchs weitergeleitet).

Ausländische Vorsteuern können nur im Wege der jeweiligen Vorsteuervergütungsverfahren geltend gemacht werden.

- **Sowohl Drittlands-Unternehmer als auch EU-Unternehmer** können ihre i.g. **Fernverkäufe (§ 3c Abs. 1 UStG)** über OSS melden.

Beispiel ohne Unterstützung einer elektronischen Schnittstelle:

Ein in Belgien ansässiger Unternehmer B und ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer Z verkaufen nach dem 01.07.2021 Waren (direkt, ohne Unterstützung einer elektronischen Schnittstelle) an Privatkunden in Frankreich; die Waren befinden sich zu Beginn des Transports jeweils in einem Zentralauslieferungslager in Köln (Deutschland).

Lösung:

In diesen Fällen erbringen B und Z i.g. Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG. Als Ort der Lieferung eines i.g. Fernverkaufs gilt danach der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet. Die Warenlieferungen von Z und B sind demnach in Frankreich steuerbar und steuerpflichtig. Z und B können die Warenlieferungen über das OSS-Verfahren nach § 18j UStG erklären und in diesem Verfahren ist auch die USt zu entrichten. Z kann den Mitgliedstaat der Identifizierung frei wählen (z.B. Deutschland). B kann die Anzeige zur Teilnahme an dem OSS-Verfahren nur in seinem Ansässigkeitsstaat (Belgien) abgeben.

Beispiel mit Unterstützung einer elektronischen Schnittstelle:

Ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer Z verkauft nach dem 01.07.2021 unter Unterstützung einer Online-Plattform A Waren, die sich in seinem Auslieferungslager in München befinden, an in Frankreich ansässige Privatkunden.

Lösung

In diesen Fällen wird die Online-Plattform (= elektronische Schnittstelle) bzw. dessen Betreiber (A) nach den Bestimmungen des § 3 Abs. 3a UStG behandelt. Danach wird ein Unternehmer, der mittels seiner elektronischen Schnittstelle die Lieferung eines Gegenstands, dessen Beförderung oder Versendung im Gemeinschaftsgebiet beginnt und endet, durch einen nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer an einen B2C-Empfänger unterstützt, behandelt, als ob er diesen Gegenstand für sein Unternehmen selbst erhalten und geliefert hätte.

A führt somit eine warenbewegte Lieferung (i.g. Fernverkauf) aus, die nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG in Frankreich steuerbar und steuerpflichtig ist. Z erbringt an A eine ruhende Lieferung, deren Ort sich nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG in Deutschland befindet, und die steuerbar aber nach § 4 Nr. 4c UStG steuerfrei ist.

A kann die Warenverkäufe des Z an die französischen Kunden, die ihm als eigene Warenverkäufe (fiktiv) zugerechnet werden, über das OSS-Verfahren nach § 18j UStG anmelden.

Ist A im Drittlandsgebiet (z. B. in den USA) ansässig, kann er einen EU-Mitgliedstaat als MS der Identifizierung wählen. Als in der EU ansässiger Unternehmer kann A sich nur in seinem Ansässigkeitsstaat zur Teilnahme an dem OSS entscheiden.

Hinweis:

Führt der Unternehmer eine Lieferung i.S.d. § 3c Abs. 1 UStG im Inland aus, ist er zur **Ausstellung einer Rechnung** verpflichtet. Dies gilt jedoch nicht, wenn der Unternehmer an dem besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG teilnimmt (§ 14a Abs. 2 UStG).

- Umsätze, die der neu eingeführten **Reihengeschäftsfiktion** des **§ 3 Abs. 3a S. 1 UStG** (innerhalb eines Mitgliedstaates und der liefernde Unternehmer (Versandhändler) ist im Drittlandsgebiet ansässig) unterliegen.

Dies gilt auch für **Kleinunternehmer** i.S.d. § 19 UStG. Im Fall einer umsatzsteuerlichen **Organschaft** kann nur der Organträger über die Teilnahme an dem besonderen Besteuerungsverfahren entscheiden.

Beispiel:

Ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer Z verkauft nach dem 01.07.2021 unter Unterstützung einer Online-Plattform A Waren, die sich in seinem Auslieferungslager in München befinden, an in Deutschland ansässige Privatkunden.

Lösung

In diesen Fällen wird die Online-Plattform (= elektronische Schnittstelle) bzw. dessen Betreiber (A) nach den Bestimmungen des § 3 Abs. 3a UStG behandelt.

A führt somit eine warenbewegte Lieferung (inländische Lieferung) aus, die nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig ist.

Z erbringt an A eine ruhende Lieferung, deren Ort sich nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG in Deutschland befindet, und die steuerbar aber nach § 4 Nr. 4c UStG steuerfrei ist.

A kann die Warenverkäufe des Z an die deutschen Kunden, die ihm als eigene Warenverkäufe (fiktiv) zugerechnet werden, über das OSS-Verfahren nach § 18j UStG anmelden.

Die Steuer entsteht gem. **§ 13 Abs. 1 Nr. 1 g) UStG** in den Fällen des § 18j UStG vorbehaltlich des Buchst. i) mit Ablauf des Besteuerungszeitraums nach § 16 Abs. 1d S. 1 UStG (= **Kalendervierteljahr**), in dem die Leistungen ausgeführt worden sind.

Hinweis:

Die **Anzeige zur Teilnahme** am besonderen Besteuerungsverfahren muss **vor Beginn des Besteuerungszeitraum** i.S.d. § 16 Abs. 1d S. 1 UStG erfolgen.

Erbringt der Unternehmer **erstmalig Leistungen i.S.d. § 18j UStG** oder **überschreitet** er **erstmalig die Umsatzgrenze von 10.000 €** und hat zuvor keinen Verzicht erklärt, gilt das besondere Besteuerungsverfahren ab dem Tag der ersten Leistungserbringung, wenn die Anzeige gegenüber der zuständigen Finanzbehörde eines EU-Mitgliedstaates **bis zum 10. Tag des auf die erste Leistungserbringung folgenden Monats** erfolgt.

Die Abgabe der Steuererklärung muss innerhalb eines Monats nach Ablauf jedes Besteuerungszeitraums erfolgen und zwar

- für jeden Mitgliedstaat des Verbrauchs, in dem MwSt geschuldet wird, in €,
 - Gesamtbetrag ohne MwSt,
 - Steuerbetrag, aufgegliedert nach Steuersätzen,
 - Gesamtsteuerschuld, aufgegliedert nach Steuersätzen,
- Zahlung der MwSt bis zum letzten Tag des auf den Besteuerungszeitraum folgenden Monats.

Hinweis:

Weitere Informationen zum One-Stop-Shop-Verfahren (**EU-Regelung**) finden sie beim BZSt unter:

https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Umsatzsteuer/One-Stop-Shop/EU/one_stop_shop_eu_node.html

Hinweis:

Die DATEV hat mit Schreiben vom 02.08.2021 ihre Kunden über die Vorgaben des BZSt zu Korrekturen hinsichtlich Lieferungen und sonstigen Leistungen in Bezug auf den OSS informiert.¹ Wie es in dem Schreiben heißt, dürfen die **Korrekturen gemäß BZSt nicht über das OSS-Verfahren deklariert werden, wenn**

- **die Umsätze schon vor der Registrierung zum OSS-Verfahren erbracht wurden und**
- **nach der Registrierung ohne umsatzsteuerliche Rückwirkung im Rahmen des laufenden Besteuerungsverfahrens korrigiert werden müssen.**

Durch Korrekturen aus Gutschriften, Rücksendungen sowie weiteren Sachverhalten, die sich vor dem 30.06.2021 ergeben haben, können Berichtigungssachverhalte auch noch zu späteren Zeitpunkten entstehen.

Wenn die Umsätze vor der Registrierung zum OSS-Verfahren in einem anderen Land gemeldet wurden, müssten diese auf dem gleichen Weg korrigiert werden. Dabei sollen die jeweiligen nationalen umsatzsteuerlichen Vorschriften gelten.

Änderungen der Bemessungsgrundlage (§ 17 UStG, Art. 90 MwStSystRL) stellen einen eigenen Besteuerungstatbestand dar. So sind solche Berichtigungen in Deutschland in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem sie eingetreten sind (§ 17 Abs. 1 S. 8 UStG). Die Korrektur der Steuerschuld muss also im aktuellen Meldezeitraum erfolgen. Dabei spielt es zum einen keine Rolle, ob die ursprüngliche Steuerfestsetzung unanfechtbar oder gar verjährt ist. Zum anderen ist es ebenfalls irrelevant, in welchem Besteuerungsverfahren die ursprünglich geschuldete Mehrwertsteuer gemeldet wurde. Unternehmer müssen nun prüfen, wie die restlichen 26 Mitgliedstaaten Art. 90 MwStSystRL umgesetzt haben.

Im Ergebnis müssten die Unternehmer also weiterhin in den betroffenen Ländern umsatzsteuerlich registriert bleiben, wenn Leistungen unter den oben beschriebenen Voraussetzungen zu korrigieren sind.

¹ <https://apps.datev.de/help-center/documents/1021199>

„Einfuhrregelung“ (§ 18k UStG):

Sowohl **Drittlands-Unternehmer** als auch **EU-Unternehmer** können künftig den **Fernverkauf von Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 €** im OSS-Verfahren melden (sog. „Import-One-Stop-Shop“, kurz „IOSS“).

Hinweis:

Einführen mit einem Wert bis 22 € sind **bislang von der Einfuhrumsatzsteuer befreit** (§ 1a EUStBV). Der Missbrauch dieser Regelung verursachte zunehmende Steuerausfälle und Wettbewerbsnachteile für EU-ansässige Händler. Die **Steuerbefreiung** trat daher **mit der Einführung der neuen Fernverkaufsregeln außer Kraft**.

Durch den Wegfall der 22-Euro-Grenze fällt dann **Einfuhrumsatzsteuer bei jeder Einfuhr** an. Die **Zollbefreiung für Sendungen mit einem Wert bis zu 150 €** gem. Art. 23 Abs. 1 ZollbefrVO **bleibt** dagegen **bestehen**.

Dies gilt auch für **Kleinunternehmer** i.S.d. § 19 UStG. Im Fall einer umsatzsteuerlichen **Organschaft** kann nur der Organträger über die Teilnahme an dem besonderen Besteuerungsverfahren entscheiden.

Voraussetzungen zur Teilnahme am IOSS-Verfahren

- Lieferung an Privatkunden, Sendungen im Sachwert von bis zu 150 €.
- Der Ort der Lieferung liegt nach § 3c Abs. 2 UStG (**Fernverkauf von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen mit Ende des Transports in einem anderen Mitgliedstaat als dem Einfuhrmitgliedstaat**) an dem Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet, **oder**
gilt nach § 3c Abs. 3 UStG (**Fernverkauf von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen mit Ende des Transports im Mitgliedstaat der Einfuhr**) als im Einfuhrmitgliedstaat belegen.

Eine Teilnahme an dem besonderen Besteuerungsverfahren ist für **nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer** nur zulässig, wenn das Drittland, in dem sie ansässig sind, in der Durchführungsverordnung entsprechend Art. 369m Abs. 3 der Richtlinie 2006/112/EG aufgeführt ist, oder wenn sie einen im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Vertreter vertraglich bestellt und dies der Finanzbehörde angezeigt haben.

Eine weitere Voraussetzung für die steuerfreie Einfuhr ist, dass bei der Zollanmeldung die Gültigkeit der individuellen **Identifikationsnummer** des Unternehmers oder dessen Vertreters von der Zollstelle geprüft wird. Diese zusätzliche Identifikationsnummer wird von der zuständigen Zollstelle erteilt.

Einfuhrumsatzsteuer

In den Fällen des § 18k UStG ist die **Einfuhr der Waren gem. § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG steuerfrei**.

Wird das IOSS-Verfahren nicht in Anspruch genommen, kann die Einfuhrbesteuerung nach dem besonderen Verfahren gem. § 21a UStG erfolgen (siehe unten).

Beispiel zum Fernverkauf an Privatkunden im Mitgliedstaat der Einfuhr:

Ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer Z verkauft aus der Schweiz heraus nach dem 01.07.2021 Schokolade mit Warensendungen im Sachwert bis 150 € (unmittelbar, ohne Unterstützung einer elektronischen Schnittstelle) an deutsche Privatkunden. Z meldet sich in Deutschland zum IOSS-Verfahren an. Er hat eine spezielle MwSt-Identifikationsnummer erhalten. Die Ware wird von Z in Deutschland zur Einfuhr angemeldet.

Lösung:

Z muss seine spezielle MwSt-Identifikationsnummer in der Zollanmeldung angeben. Die Einfuhr ist in Deutschland steuerbar aber nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG umsatzsteuerfrei. Die Lieferung des Z ist als Fernverkauf in Deutschland steuerbar (§ 3c Abs. 3 S. 1 UStG). Z hat monatlich Steuererklärungen im IOSS-Verfahren abzugeben und die entsprechende MwSt in Deutschland zu entrichten.

Beispiel - Fernverkauf an Privatkunden in einem anderen Mitgliedstaat als dem Mitgliedstaat der Einfuhr:

Ein in der Schweiz ansässiger Unternehmer Z verkauft aus der Schweiz heraus nach dem 01.07.2021 Schokolade mit Warensendungen im Sachwert bis 150 € (unmittelbar, ohne Unterstützung einer elektronischen Schnittstelle) an französische Privatkunden. Z meldet sich in Deutschland zum IOSS-Verfahren an. Er hat eine spezielle MwSt-Identifikationsnummer erhalten. Die Ware wird in Deutschland zur Einfuhr angemeldet.

Lösung:

Z muss seine spezielle MwSt-Identifikationsnummer in der Zollanmeldung angeben. Die Einfuhr ist in Deutschland steuerbar aber umsatzsteuerfrei nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG. Die Lieferung des Z ist als Fernverkauf in Frankreich steuerbar (§ 3c Abs. 2 S. 1 UStG). Z hat monatlich Steuererklärungen im IOSS-Verfahren abzugeben und entsprechende MwSt in Deutschland zu entrichten, die nach Frankreich weitergeleitet wird.

Entstehung der Steuer

Die Steuer entsteht gem. **§ 13 Abs. 1 Nr. 1 h) UStG** in den Fällen des § 18k UStG mit Ablauf des Besteuerungszeitraums nach § 16 Abs. 1e S. 1 UStG (= **Kalendermonat**), in dem die Lieferungen ausgeführt worden sind; die Gegenstände gelten als zu dem Zeitpunkt geliefert, zu dem die Zahlung angenommen wurde.

Hinweis:

Die **Anzeige zur Teilnahme** am besonderen Besteuerungsverfahren muss **vor Beginn des Besteuerungszeitraum** i.S.d. § 16 Abs. 1e S. 1 UStG erfolgen. Die Teilnahme gilt ab dem Tag, an dem dem Unternehmer oder dem im Auftrag handelnden Vertreter die erteilte individuelle Identifikationsnummer des Unternehmers bekannt gegeben wurde.

Abgabe der Steuererklärung und weitere Verpflichtungen

Die Nutzung des IOSS-Verfahrens setzt Folgendes voraus bzw. führt zu folgenden Verpflichtungen:

- Mehrwertsteuererklärung (monatliche IOSS Meldung):
 - mit Mehrwertsteuer-Identifikationsnummer
 - als elektronische Meldung
 - für jeden Mitgliedstaat des Verbrauchs, in dem MwSt geschuldet wird, in EUR:
 - Gesamtbetrag ohne MwSt
 - Steuerbetrag, aufgegliedert nach Steuersätzen
 - Gesamtsteuerschuld, aufgegliedert nach Steuersätzen
- Entrichtung der Steuer im Mitgliedstaat der der Identifizierung (Weiterleitung an alle Mitgliedstaaten des Verbrauchs)
- Vorsteuerabzug nur im Wege der Vorsteuervergütung
- Verpflichtung zur Führung von Aufzeichnungen elektronisch Zurverfügungstellung gegenüber dem Mitgliedstaat des Verbrauchs und der Identifizierung

Hinweis:

Weitere Informationen zum Import-One-Stop-Shop-Verfahren (**IOSS**) finden sie beim BZSt unter:

https://www.bzst.de/DE/Unternehmen/Umsatzsteuer/ImportOneStopShop/importone-stopshop_node.html

1.1.5 Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Fulfillment-Strukturen

Grenzüberschreitende Fulfillment-Strukturen kommen dem Bedürfnis nach, dem Kunden rasche Lieferzeiten und dem Online-Händler günstige Lagerkosten bieten zu können. Die Ware wird bei Bestellungseingang nicht aus Deutschland heraus versendet, sondern lagert bereits im Bestimmungsland, in dem der Kunde ansässig ist. Die Ware

wird dann vom lokalen Lager aus an den Kunden versandt, welches zuvor regelmäßig aus Deutschland heraus mit Ware bestückt wird.

Daneben kommt es je nach Nachfrage-Spitzen dazu, dass Waren durch den Dienstleister selbständig von einem Fulfillment-Lager in ein anderes Fulfillment-Lager eines weiteren EU-Mitgliedsstaates verlagert werden (sog. „Umlagerung“).

Auswirkungen auf das One-Stop-Shop-Verfahren

Bei Nutzung grenzüberschreitender Fulfillment-Strukturen können betroffene Unternehmer sowohl das One-Stop-Shop-Verfahren nutzen, müssen jedoch gleichzeitig umsatzsteuerlichen Registrierungen im Zielstaat der Ein- bzw. Umlagerung vornehmen bzw. beibehalten.

Die oben beschriebene Umlagerung von Ware zwischen mehreren EU-Staaten geschieht nämlich nicht bereits im Verhältnis zum privaten Endkunden. Folge davon ist, dass z. B. die **Ein- bzw. Umlagerung von Ware von Deutschland aus in ein Zentrallager in einem anderen EU-Mitgliedstaat umsatzsteuerlich ein i.g. Verbringen darstellt und korrespondierend im Bestimmungsland einen i.g. Erwerb.**

Auch für die anschließenden **lokalen Lieferungen an Endkunden innerhalb des Zielstaates kann das OSS-Verfahren nicht genutzt werden.** Diese Lieferungen sind im Verfahren des jeweiligen Staates der Besteuerung zu unterwerfen. Im **Rahmen dieser Besteuerung können allerdings auch lokale Vorsteuerbeträge geltend gemacht werden;** es Vergütungsverfahrens bedarf ist insoweit nicht.

Beispiel:

Der Onlinehändler O mit Sitz in Deutschland möchte private Endkunden sowohl in Belgien als auch in den Niederlanden mit seinen Waren beliefern und nimmt am Fulfillment-Programm von des Plattform-Betreibers A teil. Seine Waren werden dabei je nach Nachfragespitzen von A selbständig zwischen den Lagern in Belgien und in den Niederlanden umgelagert, bevor die Ware zum privaten Endkunden in Belgien oder in den Niederlanden gelangt.

Lösung:

Durch die Ein- und Umlagerungen kommt es jeweils zu i.g. Verbringungen bzw. i.g. Erwerben, welche auch weiterhin in den einzelnen Ländern über eine lokale Registrierung gemeldet werden müssen.

Auch die anschließenden Lieferungen an Endkunden innerhalb von Belgien oder den Niederlanden sind außerhalb des OSS-Verfahrens in dem jeweiligen Staat der Besteuerung zu unterwerfen.

Im Rahmen des jeweiligen Besteuerungsverfahrens in Belgien oder in den Niederlanden können allerdings auch lokale Vorsteuerbeträge geltend gemacht werden.

Hinweis:

Trotz der notwendig bleibenden lokalen Registrierungen für Zwecke der Deklaration von i.g. Verbringen, i.g. Erwerb und lokalen Anschlusslieferungen an Endkunden sollten die i.g. Fernverkäufe selbst über das One-Stop-Shop-Verfahren gemeldet werden, da der Beitritt zum OSS-Verfahren nur einheitlich erklärt werden kann; anderenfalls ist die Anwendung des OSS-Verfahrens für Fernverkäufe in sämtlichen anderen EU-Staaten.

Bei der freiwilligen Teilnahme am One-Stop-Shop-Verfahren kann es dazu kommen, dass Online-Händler mit Sitz in Deutschland, welche Fulfillment-Center im EU-Ausland (z. B. in Polen) nutzen, in Deutschland umsatzsteuerpflichtige B2C-Lieferungen an Verbraucher in Deutschland über das One-Stop-Shop-Verfahren an das BZSt melden müssen - anstatt wie bisher an das deutsche Finanzamt.

1.1.6 Besteuerungsverfahren für Einfuhren von Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € (§ 21a UStG)

Durch den Wegfall der 22-Euro-Grenze fällt **Einfuhrumsatzsteuer bei jeder Einfuhr** an. Die **Zollbefreiung für Sendungen mit einem Wert bis zu 150 €** gem. Art. 23 Abs. 1 ZollbfrVO **bleibt** dagegen **bestehen**. Zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer ist allerdings künftig für jede Sendung eine Einfuhrabfertigung erforderlich. Um diesem

erhöhten Verwaltungsaufwand zu begegnen, sieht der **§ 21a UStG** ein **besonderes System zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer auf Sendungen mit einem Höchstwert von 150 €** vor. Es handelt sich dabei um eine Sonderregelung für Fernverkäufe von aus Drittländern eingeführten Gegenständen, die direkt an einen Erwerber im Zollgebiet der Union versandt werden. Sie ist anwendbar, wenn der Lieferant der Ware nicht das Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG nutzt oder die Sendung nicht im Normalverfahren eingeführt wird.

Einfuhrvorgang

Einfuhrsendungen sind beim Verbringen in das Zollgebiet den Zollbehörden zu stellen (Art. 139 Abs. 1 UZK). In der Regel stellen Post- und Paketdienstleister Sendungen, die im Fernverkauf aus einem Drittland an Empfänger in Deutschland versendet werden. Sendungen, für die Zoll oder Einfuhrumsatzsteuer entsteht, und für die daher eine Zollanmeldung erforderlich ist, werden bislang zum für den Wohnort des Empfängers zuständigen Zollamt gesendet. Dieser kann die Sendung gegen Entrichtung der Einfuhrabgaben abholen. Nach § 21a UStG sollen künftig die Dienstleister die Waren im Namen und für Rechnung der Empfänger zum freien Verkehr anmelden können.

Hinweis:

§ 21a UStG verpflichtet den stellenden Dienstleister dazu, Einfuhrumsatzsteuer von Verbraucher einzutreiben. Der Verwaltungsaufwand für die Zollbehörden dürfte sich reduzieren, die Empfänger sparen sich den Weg zum Zollamt. Die stellenden Dienstleister müssten jedoch einen erheblichen Mehraufwand und ein zusätzliches Risiko (Haftung!) auf sich nehmen. Unklar ist, wer die damit verbundenen Mehrkosten tragen soll. Vor diesem Hintergrund erscheint es mehr als fraglich, ob diese Regelung in der Praxis von Bedeutung sein wird.

Beispiel:

Der in der Schweiz ansässige Unternehmer Z verkauft am 01.11.2021 über seinen Onlinehandel (ohne Unterstützung einer elektronischen Schnittstelle) eine Uhr im Sachwert von 150 € an einen deutschen Privatkunden D, die am 12.11.2021 in Deutschland eingeführt wird. Nach den Vertragsbestimmungen zwischen Z und D soll D für die Bezahlung der Einfuhrumsatzsteuer in Deutschland aufkommen. Die Uhr wird von der Schweiz nach Deutschland versandt. Z beauftragt mit dem Transport einen Paketdienstleister P; Z nimmt an dem Import-One-Stop-Shop-Verfahren nach § 18k UStG nicht teil. P hat sich bereit erklärt, die Sendung in Deutschland im Namen von D zur Einfuhr anzumelden.

Lösung

Es handelt sich nicht um einen Fernverkauf nach § 3c Abs. 3 S. 1 UStG, da Z das OSS-Verfahren nach § 18k UStG nicht nutzt. Der Ort der Lieferung der Uhr an den Privatkunden D liegt nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG in der Schweiz (Ort des Beginns der Versendung; § 3 Abs. 8 UStG mit der fiktiven Verlagerung des Lieferorts in das Inland ist nicht einschlägig, weil Z bzw. sein Beauftragter nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist). Die Einfuhr ist steuerpflichtig (§ 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG greift nicht).

P kann als gestellende Person die Sonderregelung nach § 21a UStG in Anspruch nehmen. In diesem Fall wird die auf die Einfuhr der Uhr entstandene Einfuhrumsatzsteuer dem Aufschubkonto von P belastet. Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist D. D muss bei Auslieferung der Uhr durch P die Einfuhrumsatzsteuer an P entrichten (§ 21a Abs. 4 S. 1 UStG). P muss bis zum 10.12.2021 der Zollverwaltung u.a. mitteilen, dass er im November die Uhr an D ausgeliefert hat und den Betrag der von D vereinnahmten Einfuhrumsatzsteuer (§ 21a Abs. 5 UStG). Des Weiteren muss P die von D vereinnahmte Einfuhrumsatzsteuer an die Zollverwaltung entrichten.

Hinweis:

Weitere Informationen finden sie beim Zoll unter:

https://www.zoll.de/SharedDocs/Fachmeldungen/Aktuelle-Einzelmeldungen/2021/azr_privatpersonen_ecommerce.html

1.1.7 Abschließende Beispiele

I. Gegenüberstellung alte und neue Rechtslage

Computerhändler K aus Köln ist im Endkundengeschäft (B2C) tätig. In 2020 bzw. 2022 tätig er über seinen Onlinehandel die folgenden Umsätze:

1. Software (Downloads) nach Frankreich (insgesamt 11.000 €).
2. Mobile Datenspeicher von Deutschland nach Belgien (insgesamt 34.000 €).
3. Laptops aus einem Lager in Polen nach Dänemark (insgesamt 290.000 DKK)
4. Speicherchips aus einem Lager in der Schweiz nach Tschechien eingeführt (Wert je Sendung unter 150 €).

Lösungen:

Rechtslage bis zum 30.06.2021 (= 2020)

1. Ort § 3a Abs. 5 UStG in Frankreich, da über 10.000 €; französische USt; MOSS-Verfahren beim BZSt möglich (ansonsten Registrierung in Frankreich); keine Registrierung in Frankreich erforderlich.
2. Ort § 3 Abs. 6 S. 1 UStG in Deutschland; kein § 3c UStG da unter Lieferschwelle = 35.000 € in Belgien; deutsche USt; „normales“ Besteuerungsverfahren in Deutschland.
3. Ort § 3c UStG in Dänemark, da Lieferschwelle in Dänemark 280.000 DKK überschritten; dänische USt; Registrierung in Dänemark erforderlich; „normales“ Besteuerungsverfahren in Dänemark.
4. Ort § 3 Abs. 8 UStG in Tschechien; Tschechische E-USt; Registrierung in Tschechien erforderlich.

Rechtslage seit dem 01.07.2021 (= 2022)

1. Ort § 3a Abs. 5 UStG in Frankreich, da über 10.000 €; französische USt; OSS-Verfahren beim BZSt möglich; keine Registrierung in Frankreich erforderlich (ansonsten Registrierung in Frankreich).

2. Ort § 3c Abs. 1 UStG in Belgien da über 10.000 € (§ 3c Abs. 4 UStG); belgische USt; OSS-Verfahren beim BZSt möglich; keine Registrierung in Belgien erforderlich (ansonsten Registrierung in Belgien).
3. Ort § 3c Abs. 1 UStG in Dänemark, da über 10.000 € (§ 3c Abs. 4 UStG); dänische USt; OSS-Verfahren beim BZSt möglich Dänemark keine Registrierung in Dänemark erforderlich (ansonsten Registrierung in Frankreich).
4. Ort § 3c Abs. 3 UStG in Tschechien, keine tschechische E-USt; IOSS-Verfahren beim BZSt möglich; keine Registrierung in Tschechien erforderlich (ansonsten tschechische E-USt und Registrierung in Tschechien).

II. Versandhändler ohne Unterstützung einer elektronischen Schnittstelle

Unternehmer K betreibt in Köln einen Fachhandel für Computerzubehör. Darüber hinaus bietet er auf seiner eigenen Internetseite auch den Versand von Computer und Zubehör an. Neben Kunden in Deutschland hat er auch Kunden in den Niederlanden und in Belgien. In 2020 hat er an Privatkunden in den Niederlanden für 7.000 € und in Belgien für 5.000 € geliefert; Privatkunden aus anderen Mitgliedstaaten hat K nur sehr selten. Wegen der Corona-Pandemie verspürt er bei seinen Kunden auch im Online-Handel eine deutliche Kaufzurückhaltung, sodass er in der ersten Hälfte 2021 an Privatkunden in den Niederlanden und in Belgien nur Waren von insgesamt 4.000 € liefern konnte. K hat sich für das One-Stop-Shop-Verfahren nach §18j UStG beim BZSt angemeldet.

Anfang Juli 2021 liegen bei K die nachfolgenden Bestellungen von Kunden vor. Bisher hatte K seine Umsätze immer in Deutschland besteuert.

1. Ein Kunde aus Belgien hat einen Laptop bestellt, den K zu seinem Kunden direkt nach Belgien senden möchte. K geht von einem Nettokaufpreis von 2.000 € aus.
2. Ein Kunde aus den Niederlanden hat einen mobilen Datenspeicher bestellt. Der Kunde möchte den Datenspeicher nach telefonischer Vereinbarung bei K in Köln abholen. K geht von einem Nettokaufpreis von 200 € aus.
3. Ein Kunde aus Frankreich, der 2019 bei ihm im Ladengeschäft einen Computer gekauft hatte, hat ein Ersatzteil für diesen Computer für (netto) 500 € bestellt. Da

der Kunde aufgrund der Corona-Pandemie nicht so bald nach Deutschland kommt, hat er U gebeten, ihm dieses Ersatzteil nach Frankreich zu senden.

Lösungen:

1. Lieferung an den Kunden aus Belgien

Für die Lieferung an Kunden aus Belgien ist ab Juli 2021 der neu gefasste § 3c UStG zu den i.g. Fernverkäufen zu prüfen. K versendet die Ware aus Deutschland in einen anderen Mitgliedstaat. Der Käufer ist ein Abnehmer, für den die Regelungen der i.g. Fernverkäufe anzuwenden sind (= Nichtunternehmer).

Hinweis:

In der Praxis wird sich die Anwendung des § 3c Abs. 1 UStG anhand der Verwendung einer gültigen USt-IdNr. entscheiden. Tritt der Käufer mit einer gültigen USt-IdNr. aus einem anderen Mitgliedstaat auf, hat dieser einen i.g. Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat zu besteuern. In diesem Fall kommt es nicht zur Verlagerung des Orts der Lieferung in den Bestimmungsmitgliedstaat für den liefernden Unternehmer. Tritt der Leistungsempfänger mit einer gültigen USt-IdNr. aus einem anderen Mitgliedstaat auf, kommt es unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 Buchst. b und § 6a UStG für den liefernden Unternehmer zu einem im Ursprungsmitgliedstaat steuerbaren aber als i.g. Lieferung steuerfreien Umsatz.

Nur wenn der Leistungsempfänger ohne eine gültige USt-IdNr. aus einem anderen Mitgliedstaat auftritt, kann sich der Ort der Lieferung unter den weiteren Voraussetzungen in den anderen Mitgliedstaat verlagern.

K hat auch die für diese Lieferungen ab dem 01.07.2021 geltende unionseinheitliche summarische Umsatzschwelle von 10.000 € überschritten, da K im Vorjahr (2020) für insgesamt 12.000 € an die in § 3c Abs. 1 S. 3 UStG genannten Leistungsempfänger geliefert hatte. Die Ausnahme von der Rechtsfolge des § 3c Abs. 1 UStG kann damit nicht angewendet werden.

Hinweis:

Die Umsatzschwelle ist immer anhand der Umsätze des Vorjahrs und des laufenden Kalenderjahrs zu prüfen; dies gilt auch schon für die ab dem 01.07.2021 ausgeführten Umsätze. Da K in 2020 schon für mehr als 10.000 € an die in § 3c Abs. 1 S. 3 UStG aufgeführten Abnehmer geliefert hatte, kommt es auf die Umsätze des ersten Halbjahrs 2021 nicht mehr an. Nur wenn in 2020 nicht für mehr als 10.000 € an diese Abnehmer in anderen Mitgliedstaaten geliefert hätte, wäre zu prüfen, ob er bisher in 2021 diese Schwelle überschritten hat. Da K nach dem Sachverhalt in 2021 bisher nur für 4.000 € solche Warenlieferungen ausgeführt hat, hätte er die Umsatzschwelle nicht überschritten, sodass es dann zur Anwendung der Bagatellregelung des § 3c Abs. 4 UStG gekommen wäre. K müsste dann laufend überprüfen, ob er in 2021 diese Schwelle überschreitet. Die Lieferung, mit der er die Schwelle von 10.000 € überschreiten würde (in diese Berechnung sind auch die Umsätze des ersten Halbjahrs 2021 mit einzubeziehen), wäre dann die erste Lieferung, deren Ort sich nach § 3c Abs. 1 UStG im Bestimmungsmitgliedstaat bestimmen würde.

In die Umsatzschwelle sind aber nie die Umsätze einzubeziehen, die an Unternehmer mit gültiger USt-IdNr. ausgeführt werden.

Der Ort der Lieferung ist nach § 3c Abs. 1 UStG in Belgien, die Lieferung führt in Deutschland zu keinem steuerbaren Umsatz.

Der Umsatz ist aber in Belgien für K steuerbar und unterliegt dort auch keiner Steuerbefreiung. Da K mit einem Nettoverkaufspreis von 2.000 € kalkuliert, ist dies die Bemessungsgrundlage auf die belgische Umsatzsteuer (21 %) zu berechnen ist. K muss damit - um zu seinem gewünschten Nettoerlös zu kommen - dem Kunden 420 € Umsatzsteuer berechnen.

Hinweis:

Die Umsatzsteuersätze der EU-Mitgliedstaaten finden Sie auf der [Internetseite der Europäischen Kommission](https://ec.europa.eu/taxation_customs/economic-analysis-taxation/taxes-europe-database-tedb_de)²

² https://ec.europa.eu/taxation_customs/economic-analysis-taxation/taxes-europe-database-tedb_de

Die Lieferung führt damit zu einer Besteuerungsverpflichtung für K in Belgien. K kann diese Verpflichtung entweder dadurch erfüllen, dass er sich individuell in Belgien bei dem dort für ihn zuständigen Finanzamt erfassen lässt und dort seinen Besteuerungspflichten nachkommt. Alternativ kann sich K aber auch für die Anwendung des One-Stop-Shop-Verfahrens nach § 18j UStG entscheiden. In diesem Fall meldet er alle Umsätze eines Quartals bis Ende des auf das jeweilige Quartal folgenden Monats elektronisch an das BZSt und leistet innerhalb dieser Frist auch die Steuerzahlung an das BZSt.

2. Lieferung an den Kunden aus den Niederlanden

Bei der Lieferung des Datenspeichers an den Kunden aus den Niederlanden kann die Sonderregelung für die Bestimmung des Orts der Lieferung nach § 3c Abs. 1 UStG nicht zur Anwendung kommen, da der Gegenstand direkt von dem Kunden in Deutschland abgeholt wird.

Der Ort der Lieferung bestimmt sich nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG und ist dort, wo der Gegenstand der Lieferung dem beauftragten Dritten übergeben wird. Da dies in Köln geschieht, ist die Lieferung in Deutschland nach steuerbar. In Ermangelung einer Steuerbefreiung ist der Umsatz auch steuerpflichtig. Wenn K von einem Nettoerlös von 200 € ausgeht, stellt dies die Bemessungsgrundlage dar, die deutsche Umsatzsteuer beträgt 19 % (= 38 €), die K bei seinem Finanzamt im Regelverfahren (in der laufenden USt-VA) anmelden muss.

3. Lieferung an den Kunden aus Frankreich

Bei der Lieferung an den Kunden in Frankreich liegt eine Lieferung an einen Nichtunternehmer vor, die - soweit die Voraussetzungen des § 3c Abs. 1 UStG erfüllt sind - zu einem Umsatz im Bestimmungsland (Frankreich) führt. Da K mit seinen Lieferungen an Nichtunternehmer in andere Mitgliedstaaten in 2020 schon die Umsatzschwelle des § 3c Abs. 4 UStG überschritten hat, kann es nicht zur Anwendung der Bagatellregelung kommen. Der Ort der Lieferung ist dann entsprechend dem ersten Sachverhalt dort, wo die Ware am Ende der Versendung sich befindet, hier Frankreich. Die Lieferung ist

für K in Deutschland nicht steuerbar, führt aber in Frankreich zu einem steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz. U schuldet ausgehend von dem geplanten Nettoerlös von 500 € eine französische Umsatzsteuer (20 %) von 100 €. Diese Umsatzsteuer muss K für Frankreich anmelden und abführen. Sollte K nicht am One-Stop-Shop-Verfahren teilnehmen, müsste er sich für diesen Umsatz in Frankreich umsatzsteuerrechtlich anmelden.

III. Versandhändler mit Unterstützung einer elektronischen Schnittstelle

Unternehmer A aus Aachen betreibt seit Jahren neben einem Elektro-Einzelhandelsgeschäft auch einen eigenen Online-Shop. Um die Lieferung an Privatpersonen in anderen Mitgliedstaaten problemlos abwickeln zu können - er überschreitet mit seinen Lieferungen die Umsatzschwelle von 10.000 € nach § 3c Abs. 4 UStG - hat sich A rechtzeitig im Juni 2021 für das One-Stop-Shop-Verfahren nach § 18j UStG beim BZSt angemeldet.

Um neue Kundschaft zu erschließen, hat A zum 01.07.2021 mit dem europaweit tätigen Online-Marktplatz „Click“ einen Vertrag abgeschlossen, nach dem die Waren des A über den Online-Marktplatz vertrieben werden. Um eine zeitnahe Auslieferung zu ermöglichen, ist vereinbart worden, dass A dem Click Waren im Wert (Anschaffungskosten) von 50.000 € überlässt. Click nimmt die Gegenstände Anfang Juli in sein Zentrallager in Köln auf. A erfährt kurze Zeit später, dass Click zur besseren Versorgung in den Benelux-Ländern die Hälfte der Waren in ein Lager in Rotterdam (Niederlande) umgelagert hat. Ende Juli 2021 wird von dem Warenbestand aus dem Lager in Rotterdam ein Fernseher an einen Privatkunden in Amsterdam (Niederlande) und ein Fernseher an einen Privatkunden in Münster (Deutschland) für jeweils 1.000 € (brutto) ausgeliefert.

Lösung:

1. Einlagerung in das Zentrallager Köln

Die Überlassung der Elektroartikel an Click in das Zentrallager in Köln führt zu keinem umsatzsteuerrelevanten Vorgang, da keine Verfügungsmacht an den Gegenständen verschafft wird.

2. Umlagerung in das Lager in Rotterdam

Mit der Umlagerung der immer noch dem A zuzurechnenden Gegenstände aus dem Lager in Köln in das Lager in Rotterdam kommt es zu einem i.g. Verbringen der Ware. In Deutschland führt dies für A zu einer (fiktiven) Lieferung gegen Entgelt, die am Beginn der Warenbewegung als ausgeführt gilt. Das in Deutschland steuerbare Verbringen ist aber unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a Abs. 1 und Abs. 2 UStG als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei.

Hinweis:

Seit dem 01.01.2020 ist auch bei einem i.g. Verbringen eine USt-IdNr. und die zutreffende Meldung in der Zusammenfassenden Meldung Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Damit muss sich A vorher in den Niederlanden registrieren lassen und eine USt-IdNr. in den Niederlanden beantragen. Ohne diese Voraussetzung wäre das Verbringen in Deutschland steuerpflichtig.

Die Bemessungsgrundlage für das i.g. Verbringen bestimmt sich anhand der Wiederbeschaffungskosten, hier 25.000 €. Dieser Umsatz ist in der Zusammenfassenden Meldung anzugeben.

In den Niederlanden muss A einen i.g. Erwerb besteuern, dessen Ort nach § 3d S. 1 UStG dort ist, wo die Ware sich am Ende des Transports befindet (= Niederlande). Der Erwerb ist damit in den Niederlanden steuerbar und steuerpflichtig. Die Bemessungsgrundlage beträgt 25.000 €, so dass sich eine Umsatzsteuer von $(25.000 \text{ €} \times 21 \% =) 5.250 \text{ €}$ ergibt. Diese Erwerbsteuer muss B in den Niederlanden im normalen

Veranlagungsverfahren anmelden. Unter den weiteren nationalen Voraussetzungen ist B aber in den Niederlanden zum Vorsteuerabzug berechtigt.

3. Lieferungen an den Kunden aus Amsterdam

Die Lieferung des Fernsehers aus dem Lager in Rotterdam an den Privatkunden in Amsterdam ist ein rein inländischer Vorgang in den Niederlanden. Der Umsatz ist in Deutschland nicht steuerbar, die Lieferung ist nach niederländischen Recht in den Niederlanden steuerbar und steuerpflichtig. A muss aus dem Kauferlös die niederländische Umsatzsteuer (21 %) herausrechnen und beim niederländischen Finanzamt im Regelverfahren anmelden.

Hinweis:

Bei der Lieferung aus dem Lager in den Niederlanden an den niederländischen Kunden kann es nicht zur Anwendung der Regelungen über den i.g. Fernverkauf kommen, da die Gegenstände nicht in einen anderen Mitgliedstaat gelangen. Deshalb kann auch keine Besteuerung über das One-Stop-Shop-Verfahren nach §18j UStG erfolgen.

4. Lieferungen an den Kunden aus Münster

Die Lieferung des Fernsehers aus dem Lager in Rotterdam zu dem Privatkunden in Münster (Deutschland) ist ein i.g. Fernverkauf nach § 3c Abs. 1 UStG; die Umsatzschwelle nach § 3c Abs. 4 UStG ist nach den Sachverhaltsangaben überschritten. Damit verlagert sich der Ort der Lieferung dorthin, wo der Gegenstand sich am Ende der Beförderung oder Versendung befindet - hier in Deutschland. Die Lieferung ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig. Die Bemessungsgrundlage beträgt damit (1.000 € ./. 159,66 € USt (19 %) =) 840,34 €. Die Umsatzsteuer ist von A allerdings nicht im Veranlagungsverfahren (monatliche USt-VA) zu erklären. Da A an dem besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG (OSS-Verfahren) teilnimmt, sind alle i.g. Fernverkäufe in diesem Verfahren zu erklären. A hat daher diesen Umsatz in der elektronischen Steuererklärung für das dritte Quartal 2021 gegenüber dem BZSt

anzugeben und den Betrag bis zum Ablauf des folgenden Monats (Ende Oktober 2021) an das BZSt zu zahlen.

Hinweis:

Nimmt ein Unternehmer an dem One-Stop-Shop-Verfahren nach § 18j UStG teil, muss er dies für alle Mitgliedstaaten und für alle im Rahmen dieser Sonderregelung meldefähigen Umsätze einheitlich tun.

1.2 Entwurf für ein Viertes Bürokratieentlastungsgesetz zur Stärkung der Wirtschaft

Aufbauend auf der Arbeit der Koalitionsarbeitsgruppe „Bürokratieabbau“ hat die Bundesregierung ein viertes Paket für Bürokratieerleichterungen auf den Weg gebracht, um Wirtschaft, Unternehmen, staatliche Stellen und Bürgerinnen und Bürger noch weiter von Bürokratie zu entlasten. Am 13.04.2021 hat das Bundeskabinett das umfangreiche 22-Punkte-Paket für Bürokratieerleichterungen beschlossen.³ Für die Umsatzsteuer ist - neben der Prüfung einer erleichterten Abfrage inländischer USt-IdNrn. mit qualifizierter Bestätigung durch das BZSt - insbesondere folgender Punkt von Bedeutung:

Feststellung einer umsatzsteuerlichen Organschaft gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nur auf Antrag des Unternehmens

Die Regelung zur umsatzsteuerlichen Organschaft ist immer wieder Gegenstand höchstrichterlicher Rechtsprechung. Daher soll nach Abschluss der Vorarbeiten einer Bund-Länder-Arbeitsgruppe auf deren Grundlage ein Antragsverfahren eingeführt werden, wonach eine umsatzsteuerliche Organschaft nur auf Antrag und durch eine

³ <https://www.bundesregierung.de/breg-de/aktuelles/bundeskabinett-beschliesst-22-punkte-paket-fuer-buerokratieerleichterungen-1889056>; <https://www.bundesregierung.de/re-source/blob/974430/1888768/a9aa82fe9b3e742772f3bb122afbbcae/2021-04-13-massnahmenpaket-buerokratieabbau-data.pdf?download=1>

entsprechende Bestätigung der Finanzverwaltung über das Vorliegen der rechtlichen Kriterien entstehen kann.

Hinweis:

Die Bundessteuerberaterkammer unterstützt in ihrer Stellungnahme v. 10.11.2020 die Einführung eines Feststellungsverfahrens.⁴ Die Feststellung einer tatsächlich bestehenden, aber nicht gelebten Organschaft bzw. einer zu Unrecht gelebten Organschaft bei einer Betriebsprüfung hat weitreichende Folgen, wie z. B. die nachträgliche Festsetzung von Steuern und Zinsen sowie den im Zusammenhang mit einer rückwirkenden Korrektur verbundenen administrativen Aufwand.

Hinweis:

I. Anhängige EuGH-Vorlagen

Es gibt derzeit noch 2 anhängige EuGH-Vorlagen zur Organschaft:

1. BFH, Beschl. des XI. Senats vom 11.12.2019, Az.: XI R 16/18

Der XI. Senat stellt dem EuGH die Frage, ob sich das bisherige deutsche Verständnis mit dem Unionsrecht vereinbaren lässt:

Vorlagefrage 1:

Sind Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 i.V.m. Art. 21 Abs. 1 Buchst. a und Abs. 3 der Richtlinie 77/388/EWG dahingehend auszulegen, dass sie es einem Mitgliedstaat gestatten, anstelle der Mehrwertsteuergruppe (des Organkreises) ein Mitglied der Mehrwertsteuergruppe (den Organträger) zum Steuerpflichtigen zu bestimmen?

⁴ https://www.bstbk.de/downloads/bstbk/presse-und-kommunikation/stellungnahmen/BStBK_2020-035_2020-11-10_Eingabe_Buerokratieentlastung-IV.pdf

Vorlagefrage 2:

Soweit die deutsche Vorgehensweise nicht unionsrechtskonform ist, soll der EuGH klären, ob sich ein Einzelner hierauf berufen kann.

Ferner gibt es noch eine 3. und 4. Vorlagefrage, die sich allerdings mit Details der Rechtsprechung des BFH zur Organschaft befassen.

2. BFH, Beschl. des V. Senats vom 07.05.20, Az.: V R 40/19

Vorlagefrage 1:

Inhaltsgleich mit der vorgenannten ersten Vorlagefrage des XI. Senats.

Vorlagefrage 2:

Diese befasst sich mit der Thematik, ob die umsatzsteuerliche Organschaft auch den nichtwirtschaftlichen Bereich umfasse.

Diese Annahme hält der V. Senat anscheinend für abwegig, wie sich aus Frage 1. Buchst. a, insbesondere aber aus der Begründung des Vorlagebeschlusses ergibt. Die Frage beinhaltet nicht nur rechtlich interessante Aspekte, sie hat auch fiskalisch enorme Bedeutung, denn von dem Steueraufkommen aus der Umsatzsteuer in Höhe von ca. 235 Milliarden € entfallen 10 % auf die Gesamtheit der Organträger.

Wenn aber - wie der XI. Senat - vermutet, der Organträger nicht Steuerpflichtiger ist, das Organ aufgrund der Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers aber auch nicht, dann fehlt es in diesen Gestaltungen an einem Steuerpflichtigen. Denn eine Mehrwertsteuergruppe, selbst wenn man sie als erstrebenswert erachten sollte, gibt es im deutschen Recht zurzeit nun einmal nicht.

Mit dem Vorlagebeschluss v. 07.05.2020 unternimmt der V. Senat den Versuch, Argumente für seine Auffassung, dass es den Mitgliedstaaten freisteht, ein Mitglied der Mehrwertsteuergruppe (nämlich den Organträger) zum Steuerpflichtigen zu bestimmen, zu liefern. Auf die Entscheidung des EuGH darf man gespannt sein.

II. Konsequenzen für die Praxis

Grundsätzlich wird aufgrund der beiden anhängigen EuGH-Vorlagen nicht von der bisherigen Verwaltungsauffassung abgewichen; diese gilt insoweit weiterhin.

Steuerpflichtigen ist unverändert zu raten, sämtliche Umsatzsteuerbescheide von Organträgern offen zu halten. Insoweit sollte ggf. vor Ablauf der Festsetzungsfrist bzw. der Aufhebung oder dem Wegfall des Vorbehalts der Nachprüfung die Aufhebung der bisherigen Umsatzsteuerfestsetzung gegenüber dem Organträger beantragt werden. Im Rahmen von Einspruchsverfahren - ggf. gegen die Ablehnung der Aufhebung der Steuerfestsetzung - kann unter Berufung auf die v. g. EuGH-Vorlagen das Ruhen der Verfahren nach § 363 AO beantragt werden; ein Ruhen des Verfahrens kommt nach § 363 Abs. 2 S. 2 AO in Betracht.

Die Finanzämter sind angewiesen die Organgesellschaften nach § 174 Abs. 4 i. V. m. Abs. 5 AO zum Verfahren hinzuzuziehen. Erst dann soll das Verfahren ruhend verfügt werden.

III. Erledigtes EuGH-Verfahren

FG Berlin-Brandenburg 5. Senat vom 21.11.2019, Az.: 5 K 5044/19

Die Vorlage des FG beschäftigte sich vor allem mit der Frage, unter welchen Voraussetzungen Personengesellschaften als Organgesellschaften betrachtet werden können.

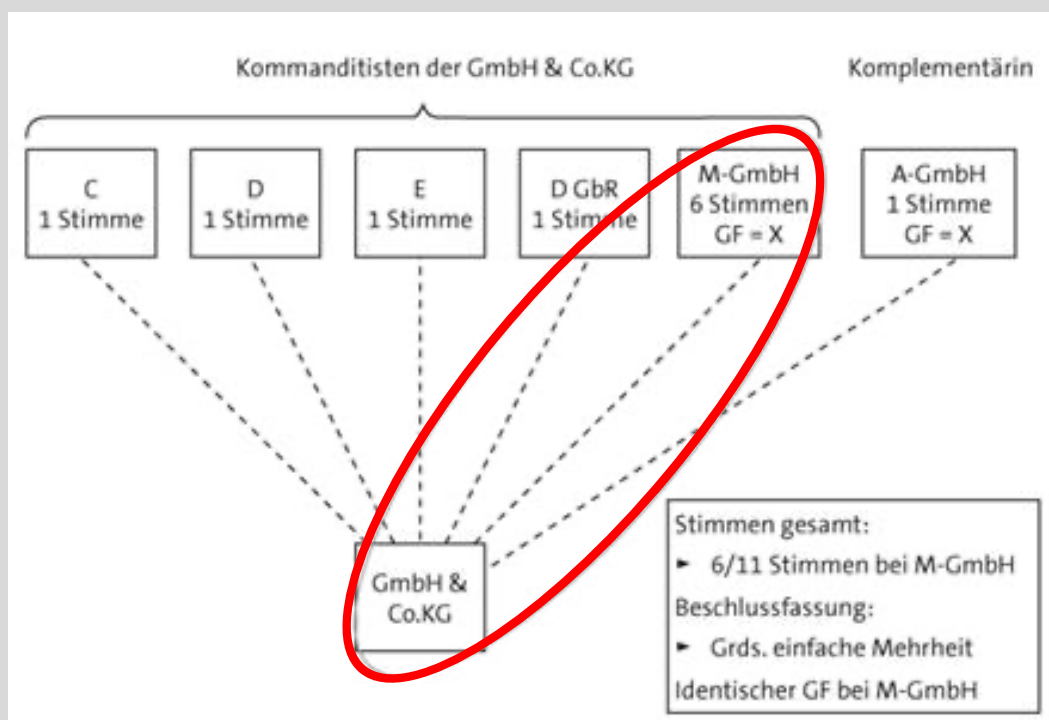
Mit Urteil vom 15.04.2021 (C-868/19) hat der EuGH entschieden, dass die Möglichkeit für eine Personengesellschaft, zusammen mit dem Unternehmen des Organträgers eine als eine Mehrwertsteuerpflichtiger zu behandelnde Personengruppe zu bilden, nicht davon abhängig gemacht werden kann, dass Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die in dieses Unternehmen finanziell eingegliedert sind.

Der Abstimmungsprozess auf Bund-Länder-Ebene hierzu bleibt abzuwarten. Solange gelten für die Verwaltung weiterhin die Anweisungen im UStAE.

Sachverhalt:

Klägerin war die Gesamtrechtsnachfolgerin einer GmbH & Co. KG als Streitige Organgesellschaft. Komplementärin der GmbH & Co. KG war die A-GmbH. Kommanditisten waren die D-GbR, drei natürlichen Personen (C, D und E) sowie die M-GmbH. Jeder Gesellschafter besaß jeweils eine Stimme. Davon abweichend hielt die M-GmbH mit sechs Stimmen die Mehrheit der Stimmrechte in der Gesellschafterversammlung. Grundsätzlich wurden sämtliche Beschlüsse mit einfacher Mehrheit gefasst. Unstreitig war die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung zwischen der GmbH & Co. KG und der M-GmbH. Die Klägerin war der Ansicht, auch die finanzielle Eingliederung sei gegeben und es läge daher eine umsatzsteuerliche Organschaft vor.

Das Finanzamt vertrat hingegen die Auffassung, im vorliegenden Fall sei das Kriterium der finanziellen Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers i. S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht erfüllt. Es liege keine Organschaft vor, weil Gesellschafter der betreffenden Personengesellschaft neben dem Organträger nicht nur Personen seien, die finanziell in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips nicht gewährleistet sei (vgl. Abschnitt 2.8 Abs. 5a Satz 1 UStAE).



2 Wesentliche Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass

2.1 Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern (BMF-Schreiben v. 08.07.2021 - III C 2 - S 7104/19/10001 :003; BStBI I 2021, S. 919)

I. Hintergrund

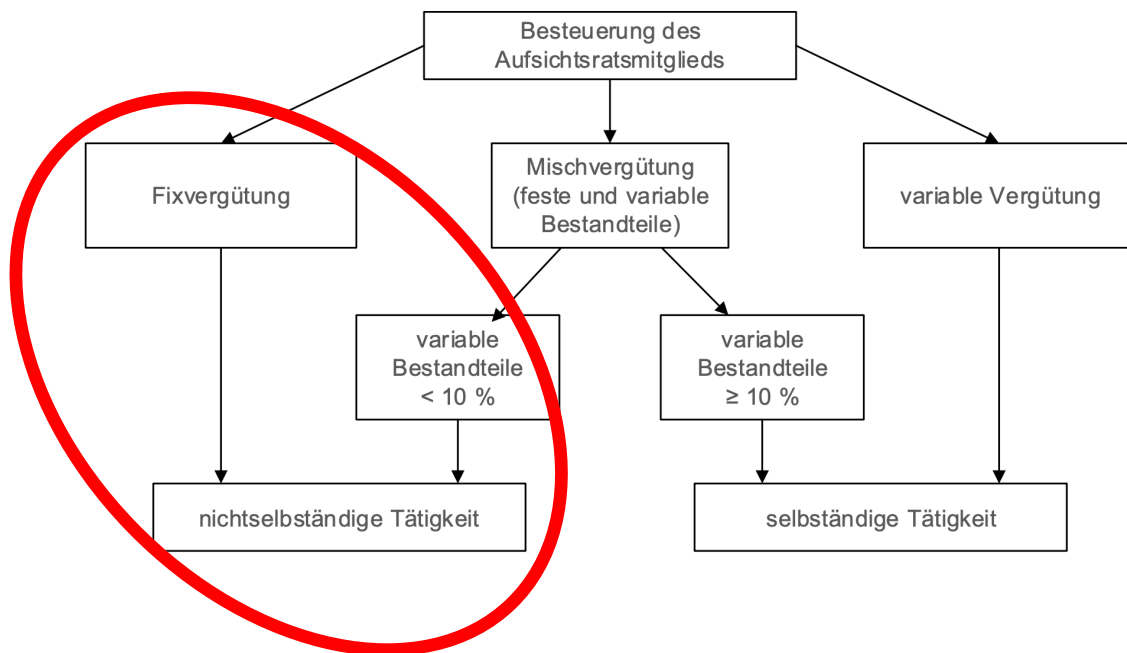
Das BMF ging in Abschn. 2.2 Abs. 2 S. 7 UStAE bislang davon aus, dass ein Mitglied eines Aufsichtsrats seine Tätigkeit selbständig ausübt. EuGH v. 13.06.2019 (C-420/18 – IO) und BFH v. 27.09.2019 (V R 23/19) hatten demgegenüber entschieden, dass ein Aufsichtsratsmitglied nicht selbständig handelt, wenn es für seine Tätigkeit eine Festvergütung erhält und damit kein Vergütungsrisiko trägt.

II. Änderung des UStAE

Mit seinem Schreiben v. 08.07.2021 passt das BMF den UStAE an die v.g. Rechtsprechung an.

Das BMF stellt zunächst klar, dass ein Aufsichtsratsmitglied nicht selbständig tätig ist, wenn es aufgrund einer Festvergütung kein Vergütungsrisiko trägt. Eine Festvergütung liegt insbesondere dann vor, wenn das Aufsichtsratsmitglied eine pauschale Aufwandsentschädigung für die Dauer seiner Mitgliedschaft im Aufsichtsrat erhält. Sitzungsgelder, die nur für die tatsächliche Teilnahme an Sitzungen gezahlt werden, sind keine Festvergütungen. Dasselbe gilt für Aufwandsentschädigungen, die sich nach dem tatsächlichen Aufwand bemessen.

Besteht die Vergütung sowohl aus festen als auch aus variablen Bestandteilen (sog. Mischvergütung), ist der prozentuale Anteil der variablen Vergütung entscheidend. Betragen die variablen Bestandteile im Kalenderjahr mindestens 10% der gesamten Vergütung (einschließlich Aufwandsentschädigungen), ist das Aufsichtsratsmitglied grundsätzlich selbständig tätig. Davon können aber in begründeten Fällen Ausnahmen gemacht werden. Wann ein solcher begründeter Fall vorliegt, erläutert das BMF nicht. Reisekosten bleiben bei der Berechnung der 10%-Grenze außer Betracht. All diese Kriterien sind für jedes Mandat eines Aufsichtsrats separat zu prüfen.



Auch die Haftung für pflichtwidriges Verhalten (§ 116 AktG) alleine führt nicht dazu, dass das Aufsichtsratsmitglied selbständig tätig ist. Dies alles gilt auch für Mitglieder von Ausschüssen, die der Aufsichtsrat nach § 107 Abs. 3 AktG bestellt. Ebenso für Mitglieder anderer Gremien, die der Kontrolle der Geschäftsführung dienen. Für Mitglieder von Geschäftsführungsgremien hingegen gelten diese Maßstäbe nicht.

Eine Sonderregelung sieht das BMF-Schreiben für Beamte, andere Bedienstete einer Gebietskörperschaft und Mitglieder der Bundes- oder einer Landesregierung vor, wenn sie verpflichtet sind, einen Teil der erhaltenen Vergütung abzuführen. Warum dies für andere Aufsichtsratsmitglieder, bei denen ebenfalls eine Abführungsverpflichtung besteht, nicht gilt, führt das BMF nicht aus.

III. Anwendung

Die Regelungen dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird es - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs - nicht beanstandet, wenn die bisher geltenden Regelungen in Abschn. 2.2. Abs. 2 S. 7 und Abs. 3 S. 1 UStAE auf Leistungen angewendet werden, die bis einschließlich 31.12.2021 ausgeführt worden sind.

Es wird ebenfalls nicht beanstandet, wenn ein Beamter oder ein politischer Mandats-träger, der eine Tätigkeit als Mitglied eines Aufsichts- oder Verwaltungsrats nicht lediglich aufgrund seiner gesellschaftlichen oder politischen Stellung, sondern aufgrund unmittelbarer Verknüpfung mit seinem Amt ausübt, trotz eines vorliegenden Vergütungsrisikos insoweit für bis 31.12.2021 ausgeführte Umsätze als nicht selbstständig i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG tätig beurteilt wird.

Hinweis:

Das BMF-Schreiben bleibt hinter Rechtsprechung zurück, die diese Maßstäbe auch auf Mitglieder von Leitungsgremien anwendet: FG Niedersachsen v. 19.11.2019 (5 K 282/18) – Verwaltungsrats bei einem berufsständischen Versorgungswerk; FG Köln v. 26.11.2020 (8 K 2333/18) - Aufsichtsratsmitglied eines Sportvereins

2.2 Abgrenzung des Museumsbegriffs in § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG von dem in § 4 Nr. 20 Buchstabe a UStG (BMF-Schreiben v. 28.06.2021 - III C 2 - S 7238/19/10002 :001; BStBl I 2021, S. 868)

I. Grundsätze des BFH-Urteils vom 22.11.2018 – V R 29/17

Mit Urteil vom 22.11.2018, V R 29/17 (BStBl II 2021, S. 495), hat der BFH entschieden, dass die steuerbegünstigte Eintrittsberechtigung für Museen auch Kunstsammlungen erfasst, die eigens für die Ausstellung und damit nur vorübergehend zusammengestellt wurden. In seiner Entscheidung weist der BFH darauf hin, dass es für die Steuersatzermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG nicht darauf ankomme, ob Sonderausstellungen komplett aus den Sammlungsbeständen anderer Einrichtungen oder privater Leihgeber zusammengestellt seien oder aber nur zu einem geringen Anteil aus der eigenen Sammlung bestückt würden. Bei der Bestimmung des Museumsbegriffs in § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG sei die grundlegende Begriffsdefinition des § 4 Nr. 20 Buchst. a S. 4 UStG zu beachten. Bezüglich des Umfangs der Begünstigungen sei der Museumsbegriff in § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG jedoch nicht mit dem in § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG identisch. Die Steuersatzermäßigung erfasse nur die Eintrittsberechtigung für die in § 4 Nr. 20 Buchst. a S. 4 UStG genannten Museen.

Erfüllten Museen darüber hinaus die weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 20 Buchst. a S. 1 und 2 UStG, sei die Steuerbefreiung auf alle Umsätze mit Kulturbezug eines Museums und damit auch auf die Eintrittsberechtigung anzuwenden.

II. Änderung des UStAE

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder werden insbesondere die folgenden Änderungen im UStAE vorgenommen:

Kunstsammlung - Abschnitt 4.20.3 Abs. 2 UStAE wird wie folgt geändert:

Begriff Nach S. 2 werden folgende S. 3 bis 7 eingefügt:

„³Es kann sich dabei auch um die Kunstsammlung einer anderen Person handeln. ⁴Die Sammlungen können auch eigens für die Ausstellung zusammengestellt sein. ⁵Es kommt nicht darauf an, ob Sonderausstellungen entweder komplett aus den Sammlungsbeständen anderer Einrichtungen oder privater Leihgeber zusammengestellt sind oder aber nur zu einem geringen Anteil aus der eigenen Sammlung bestückt werden. ⁶Aus dem Begriff der Sammlung folgt ferner kein Erfordernis der Dauerhaftigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.2018, V R 29/17, BStBl 2021 II S. 495). ⁷Daher können auch Ausstellungen, welche nur für eine begrenzte Zeit besichtigt werden können (sog. Wanderausstellungen), sowie Sammlungen vergänglicher Gegenstände (wie beispielsweise Eis- oder Sandskulpturen) grundsätzlich hierunter fallen, sofern es sich bei den ausgestellten Objekten um Kunstwerke handelt.“

Die bisherigen S. 3 und 4 werden die neuen S. 8 und 9.

Museum - Nach Abschnitt 12.5 Abs. 5 UStAE wird folgender Abs. 6 angefügt:

„(6) ¹Bei der Bestimmung des Museumsbegriffs in § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG ist die grundlegende Begriffsdefinition in § 4 Nr. 20 Buchstabe a Satz 4 UStG zu beachten (vgl. Abschnitt 4.20.3 Abs. 1 und 2). ²Die Steuersatzermäßigung in § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG erfasst nur die Eintrittsberechtigung für die in § 4 Nr. 20 Buchstabe a Satz 4 UStG genannten wissenschaftlichen Sammlungen und Kunstsammlungen, sofern das Museum die Voraussetzungen des § 4 Nr. 20 Buchstabe a Sätze 1 und 2 UStG nicht erfüllt (vgl. BFH-Urteil vom 22. 11. 2018, V R 29/17, BStBl 2021 II S. 495).“

III. Anwendung

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

2.3 Umsatzsteuerliche Behandlung von Reiseleistungen (§ 25 UStG) (BMF-Schreiben v. 24.06.2021 - III C 2 - S 7419/19/10001 :006; BStBl I 2021, S. 857)

I. Hintergrund

Mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 17.12.2019 (BGBl I 2019, 2451) wurde § 25 UStG wie folgt geändert:

- Anwendung der Sonderregelung auch für den B2B-Bereich (mit Wirkung ab dem 18.12.2019),
- Aufhebung der Gesamtmargenbildung (mit Wirkung ab dem 01.01.2022).

II. Änderung des UStAE

Die Finanzverwaltung hat die gesetzlichen Änderungen zum Anlass genommen, den UStAE zu § 25 UStG umfänglich zu überarbeiten.

III. Anwendung

Die Regelungen dieses Schreibens sind mit Ausnahme der Regelungen zur Einzelmargenbildung (Abschn. 25.3 UStAE) in allen offenen Fällen anzuwenden. Die Regelungen des Abschnitts 25.3 UStAE sind für Umsätze nach dem 31.12.2021 anzuwenden.

Die Nichtbeanstandungsregelung für Reiseleistungen von Unternehmen mit Sitz im Drittland (BMF-Schreiben vom 29.01.2021 - III C 2 - S 7419/19/10002 :004, BStBl I 2021, S. 250) besteht fort.

Aus Gründen des Vertrauensschutzes wird es nicht beanstandet, wenn Unternehmer auf bis zum 31.12.2021 ausgeführte Umsätze Abschn. 25 UStAE in der am 01.06.2021 geltenden Fassung anwenden.

2.4 Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von steuerbefreiten Dienstleistungskommissionen im Zusammenhang mit Eintrittskarten zu kulturellen Veranstaltungen (BMF-Schreiben v. 09.06.2021 - III C 2 - S 7110/19/10001 :002; BStBl I 2021, S. 780)

I. Grundsätze des BFH-Urteils vom 25.04.2018 – XI R 16/16

Der BFH hat in dem Urteil entschieden, dass im Rahmen einer Dienstleistungskommission die Fiktionswirkung des § 3 Abs. 11 UStG auch für die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG gilt. Folglich ist nicht nur die vom Kommissionär besorgte Leistung, sondern ebenso die von ihm fiktiv erbrachte Besorgungsleistung umsatzsteuerfrei.

II. Änderung des UStAE

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird im UStAE in Abschn. 3.15 der Abs. 3 wie folgt gefasst:

(3) ¹Personenbezogene Merkmale der an der Leistungskette Beteiligten sind weiterhin für jede Leistung innerhalb einer Dienstleistungskommission gesondert in die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einzubeziehen. ²Dies kann z.B. für die Anwendung von Steuerbefreiungsvorschriften von Bedeutung sein (vgl. z.B. § 4 Nr. 19 Buchst. a UStG – Umsätze der Blinden) oder für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung, wenn er davon abhängig ist, ob die Leistung an einen Unternehmer oder einen Nichtunternehmer erbracht wird.

³Besorgt ein Unternehmer für Dritte Leistungen, für die die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG – kulturelle Einrichtungen – zur Anwendung kommt, ist auch die Besorgungsleistungen an die Abnehmer nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerbefreit, vgl. BFH-Urteil vom 25.04.2018, XI R 16/16, BStBl 2021 II S. 457. ⁴Die Steuer kann nach § 13 UStG für die jeweilige Leistung zu unterschiedlichen Zeitpunkten entstehen; z.B. wenn der Auftraggeber der Leistung die Steuer nach vereinbarten und der Auftragnehmer die Steuer nach vereinnahmten Entgelten berechnet. ⁵Außerdem ist z.B. zu

berücksichtigen, ob die an der Leistungskette Beteiligten Nichtunternehmer, Kleinunternehmer (§ 19 UStG), Land- und Forstwirte, die für ihren Betrieb die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anwenden, sind.

Beispiel:

¹Der Bauunternehmer G besorgt für den Bauherrn B die sonstige Leistung des Handwerkers C, für dessen Umsätze die USt nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird.

Lösung:

²Das personenbezogene Merkmal – Kleinunternehmer – des C ist nicht auf den Bauunternehmer G übertragbar. ³Die Leistung des G unterliegt dem allgemeinen Steuersatz.

III. Anwendung

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

2.5 Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung nach § 3a (3) Nr. 5 UStG (BMF-Schreiben v. 09.06.2021 und 19.08.2021⁵ - III C 3 - S 7117-b/20/10002 :002; BStBI I 2021, S 778)

I. Urteils des EuGH in der Rechtssache C-647/17 (Srf konsulterna)

Der EuGH hat mit Urteil vom 13.03.2019 in der Rechtssache C-647/17 (Srf konsulterna) zur Auslegung der Bestimmung des Ortes von Veranstaltungen nach Art. 53 MwStSystRL Stellung genommen. Nach dieser Vorschrift gilt als Ort einer Dienstleistung an einen Steuerpflichtigen betreffend die Eintrittsberechtigung sowie die damit zusammenhängenden Dienstleistungen für Veranstaltungen auf dem Gebiet der Kultur, der Künste, des Sports, der Wissenschaft, des Unterrichts, der Unterhaltung oder

⁵ https://bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2021-08-19-bestimmung-des-ortes-der-sonstigen-leistung-EuGH-in-der-rechtssache-C-647-17.pdf?__blob=publicationFile&v=2

für ähnliche Veranstaltungen wie Messen und Ausstellungen der Ort, an dem diese Veranstaltungen tatsächlich stattfinden.

Die Ortsregelung des Art. 53 MwStSystRL wurde in § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG umgesetzt. Nach Abschn. 3a.6 Abs. 13 S. 3 Nr. 3 UStAE setzt die Anwendung der Ortsregelung bei Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts und der Wissenschaft voraus, dass die Veranstaltung für die Öffentlichkeit allgemein zugänglich ist.

Dieses Erfordernis ist nach dem Urteil des EuGH keine Voraussetzung für die Anwendung der Ortsregelung. Zwar hat der EuGH in seinem Urteil nicht explizit zu diesem Merkmal Stellung genommen. Der EuGH hat jedoch die Anwendung des Art. 53 MwStSystRL bei Veranstaltungen bejaht, die nicht der Allgemeinheit, sondern nur den Mitgliedern einer bestimmten Berufsgruppe zugänglich sind. Zur Begründung führt er aus, dass die Vorschrift des Art. 53 MwStSystRL keine eng auszulegende Ausnahmegvorschrift darstelle. Die Vorschrift könne nicht durch Tatbestandsmerkmale eingeschränkt werden, die keinen Anhaltspunkt in der Richtlinie selbst finden (siehe Urteil, Randziffern 22 und 35). Hierzu hatte auch die Generalanwältin in ihren Schlussanträgen ausgeführt, dass sie in Art. 53 MwStSystRL keine Anhaltspunkte dafür sehe, dass die Veranstaltungen zumindest teilweise der Allgemeinheit oder einer Gruppe unbekannter, anonymen Kunden zugänglich sein müssten (siehe Schlussanträge der Generalanwältin Eleanor Sharpston vom 10.01.2019, Rechtssache C-647/17, Randziffer 64).

II. Änderungen des UStAE

Daher wurden aus Klarstellungsgründen die betreffenden Vorschriften des UStAE neu gegliedert und entsprechende Anpassungen vorgenommen.

Außerdem wurde das Merkmal der Erforderlichkeit der physischen Anwesenheit des Leistungsempfängers bei der Veranstaltung eingefügt. Die Online-Teilnahme wird daher von dem Anwendungsbereich des § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG ausgenommen. Dies entspricht der Auffassung der Generalanwältin in ihren Schlussanträgen (siehe Schlussanträge, Randziffer 40).

Nach Abschn. 3a.7 wird folgender Abschnitt 3a.7a in den UStAE eingefügt:

„3a.7a. Ort der Veranstaltung

(1) ¹§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG gilt nur für Leistungen an einen **Leistungsempfänger im Sinne des § 3a Abs. 2 UStG** (siehe Abschn. 3a.2 Abs. 1). ²Die Regelung ist auch anzuwenden, wenn ein anderer Unternehmer als der Veranstalter auf eigene oder auf Rechnung des Veranstalters Eintrittsberechtigungen an einen Unternehmer für dessen unternehmerischen Bereich oder an eine einem Unternehmer gleichgestellte juristische Person einräumt. ³Werden die in der Vorschrift genannten sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer (siehe Abschn. 3a.1 Abs. 1) erbracht, richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG (siehe Abschn. 3a.6 Abs. 2 Satz 2). ⁴Eine **Veranstaltung im Sinne des § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG erfordert die physische Anwesenheit des Leistungsempfängers bei dieser; die Vorschrift gilt daher nicht in Fällen der Online-Teilnahme** des Leistungsempfängers.

(2) ¹Zu den Eintrittsberechtigungen gehören insbesondere (vgl. Art. 32 Abs. 1 und 2 der MwStVO)

1. das Recht auf Zugang zu Darbietungen, Theateraufführungen, Zirkusvorstellungen, Freizeitparks, Konzerten, Ausstellungen sowie zu anderen ähnlichen kulturellen Veranstaltungen, auch wenn das Entgelt in Form eines Abonnements oder eines Jahresbeitrags entrichtet wird;
2. das Recht auf Zugang zu Sportveranstaltungen, wie Spiele und Wettkämpfe gegen Entgelt, auch wenn das Entgelt in Form einer Zahlung für einen bestimmten Zeitraum oder eine festgelegte Anzahl von Veranstaltungen in einem Betrag erfolgt;
3. ¹das Recht auf Zugang zu Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts und der Wissenschaft, wie beispielsweise Konferenzen und Seminare. ²Dies gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer selbst oder ein Arbeitnehmer an der Veranstaltung teilnimmt und das Entgelt vom Unternehmer (Arbeitgeber) entrichtet wird.

²Zu den Eintrittsberechtigungen für Messen, Ausstellungen und Kongresse gehören insbesondere Leistungen, für die der Leistungsempfänger Kongress-, Teilnehmer oder Seminar-entgelte entrichtet, sowie damit im Zusammenhang stehende Nebenleistungen, wie z.B. Beförderungsleistungen, Vermietung von Fahrzeugen oder Unterbringung, wenn diese Leistungen vom Veranstalter der Messe, der Ausstellung oder des Kongresses zusammen mit der Einräumung der Eintrittsberechtigung als einheitliche Leistung (vgl. Abschn. 3.10) angeboten werden. ³Zu den mit den in § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG genannten Veranstaltungen zusammenhängenden sonstigen Leistungen gehören auch die Nutzung von Garderoben und von sanitären Einrichtungen gegen gesondertes Entgelt (vgl. Art. 33 der MwStVO).

(3) ¹Nicht unter § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG fällt die Berechtigung zur Nutzung von Räumlichkeiten, wie beispielsweise Turnhallen oder anderen Räumen, gegen Entgelt (vgl. Art. 32 Abs. 3 der MwStVO). ²Auch die Vermittlung von Eintrittsberechtigungen fällt nicht unter § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG; der Leistungsort dieser Umsätze richtet sich bei Leistungen an einen Leistungsempfänger im Sinne des § 3a Abs. 2 UStG (siehe Abschnitt 3a.2 Abs. 1) nach § 3a Abs. 2 UStG, bei Leistungen an einen Nichtunternehmer (siehe Abschnitt 3a.1 Abs. 1) nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG.“

III. Anwendung

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

Mit Schreiben v. 19.08.2021 wurde eine Nichtbeanstandungsregelung ergänzt: Hinsichtlich der Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG wird es für vor dem 01.01.2022 ausgeführte Leistungen, die nicht für die Öffentlichkeit allgemein zugänglich sind, nicht beanstandet, wenn die Beteiligten übereinstimmend zur Leistungsortbestimmung Abschn. 3a.6 Abs. 13 S. 3 Nr. 3 und Beispiel 2 UStAE in der bis zum 08.06.2021 geltenden Fassung anwenden.

2.6 Ermäßigter USt-Satz für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen; Verlängerung des zeitlichen Anwendungsbereichs des BMF-Schreibens v. 02.07.2020 (BMF-Schreiben v. 03.06.2021 - III C 2 - S 7030/20/10006 :006; BStBl I 2021, S. 777)

Dritte Corona-Steuerhilfegesetz

Durch das Dritte Corona-Steuerhilfegesetz v. 10.03.2021 (BGBl I 2021, S. 330) hat der Gesetzgeber die Gewährung des ermäßigten USt-Satzes i. H. v. 7 % für erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken über den 30.06.2021 hinaus befristet bis zum 31.12.2022 verlängert. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben daher beschlossen, die in dem BMF-Schreiben vom 02.07.2020 (BStBl I 2020, S. 610) enthaltenen Verwaltungsregelungen zu verlängern.

Hinweis:

Durch die befristete Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf Speisen kann sich der umsatzsteuerliche Charakter eines Gutscheins ändern. Insbesondere für Gastronomen kann dies zum Problem werden.

Soweit **Gutscheine** für **Restaurationsleistungen vor dem 01.07.2020 ausgegeben** wurden, bleibt es bei der Versteuerung als **Einzweck-Gutschein** mit 19 %, auch wenn die Einlösung im Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2022 erfolgt. Denn für die Behandlung als Einzweck-Gutschein ist ausschließlich auf die Gesetzeslage im Zeitpunkt der Ausgabe abzustellen.

Durch das Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.06.2020 (BGBl I 2020, S. 1385) wurde § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG neu angefügt. Dieser beinhaltet die befristete Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen vom **01.07.2020 bis 30.06.2021 – verlängert bis zum 31.12.2022**, mit Ausnahme von Getränken.

Da in diesem Zeitraum der anzuwendende Steuersatz wegen der unterschiedlichen Besteuerung von Speisen und Getränken nicht eindeutig bestimmbar ist, handelt es sich bei in diesem Zeitraum ausgegebenen Gutscheinen für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen **grundsätzlich** um **Mehrzweck-Gutscheine** mit der Folge, dass die Versteuerung im Zeitpunkt der tatsächlichen Leistungserbringung zum dann gültigen Steuersatz erfolgt. In der Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2022 ausgegebene Gutscheine für Restaurationsleistungen können **nur dann** als **Einzweck-Gutscheine** behandelt werden, wenn die Gutscheine auf den Bezug von Speisen oder den Bezug von Getränken explizit beschränkt werden.

Gutscheine für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen einschließlich Getränke gelten erst wieder als Einzweck-Gutscheine, wenn sie für den Zeitraum **ab dem 01.01.2023** ausgestellt werden (BMF-Schreiben v. 04.11.2020, Rz. 6).

Beispiel 1:

Gastwirt G hat im Juni 2020, d. h. vor dem 01.07.2020, einen Gutschein an K zum Preis von 100 € verkauft. Der Gutschein ist für Essen und Getränke gültig.

Lösung:

Es handelt sich um einen Einzweckgutschein i. S. d. § 3 Abs. 14 UStG, so dass der Steuersatz im Zeitpunkt des Verkaufs gilt (19 %), selbst wenn der Gutschein nach dem 30.06.2020 eingelöst wird. Es entsteht im Juni 2020 Umsatzsteuer i. H. von 15,97 €.

Beispiel 2:

Gastwirt G verkauft im Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2022 einen Gutschein im Wert von 100 € für sein Restaurant an K. Der Gutschein ist für Essen und Getränke gültig.

Lösung:

Es handelt sich nach dem BMF um einen Mehrzweckgutschein i. S. d. § 3 Abs. 14 UStG, da der Gutschein für zwei Leistungen eingelöst werden kann, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, nämlich dem Steuersatz von 5 % (bis 31.12.2020) bzw. 7 % (ab 1.1.2021 bis 31.12.2022) für Speisen" und dem Steuersatz von 16 % (bis 31.12.2020) bzw. 19 % (ab 01.01.2021) für Getränke und - ab 01.01.2023 - auch Speisen. Damit kommt es auf den jeweils gültigen Steuersatz für Speisen und Getränke im Zeitpunkt des Restaurantbesuchs an. Erst bei Einlösung des Gutscheins entsteht die Umsatzsteuer mit den gültigen Steuersätzen.

Beispiel 3:

Gastwirt G verkauft im Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2022 zwei Gutscheine für sein Restaurant an K: Gutschein 1 im Wert von 100 € gilt nur für Speisen. Gutschein 2 im Wert von 50 € gilt nur für Getränke.

Lösung:

Anders als im Beispiel 2 handelt es sich nach dem BMF nunmehr um Einzweckgutscheine, weil der anzuwendende Steuersatz nun eindeutig bestimmbar ist. Maßgeblich ist damit der Zeitpunkt des Verkaufs des Gutscheins:

Für Gutschein 1 gilt der ermäßigte Steuersatz (auch wenn dieser sich ab dem 01.01.2021 von 5 % auf 7% erhöht und ab dem 01.01.2023 wegfällt), so dass bei einem Verkauf des Gutscheins 1 im zweiten Halbjahr 2020 eine Umsatzsteuer von 4,76 € (5 % aus 100 €) und bei einem Verkauf in 2021 oder 2022 eine Umsatzsteuer von 6,54 € (7% aus 100 €) entsteht.

Für Gutschein 2 gilt der reguläre Steuersatz, so dass bei einem Verkauf des Gutscheins 2 im zweiten Halbjahr 2020 eine Umsatzsteuer von 13,79 € (16 % aus 100 €) und bei einem Verkauf im Jahr 2021 oder 2022 eine Umsatzsteuer von 15,97€ (19% aus 100 €) entsteht.

Hinweis:

Die Pauschbeträge für Sachentnahmen (Eigenverbrauch) 2021 wurden unter Berücksichtigung der befristeten verlängerten Anwendung des ermäßigten Steuersatzes der USt für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Schreiben v. 15.06.2021 (IV A 8 - S 1547/19/10001 :002; BStBl I 2021, S. 811) bekannt gegeben.

2.7 Garantiezusage eines Kfz-Händlers als Versicherungsleistung (BMF-Schreiben v. 11.05.2021 - III C 3 - S 7163/19/10001 :001; BStBl I 2021, S. 781)

I. BFH-Urteil vom 14.11.2018 – XI R 16/17

Der BFH hat in seinem Urteil vom 14.11.2018 (Az.: XI R 16/17) entschieden, dass die entgeltliche Garantiezusage eines Kfz-Händlers keine unselbständige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung, sondern eine eigenständige Leistung ist. Mit einer Garantiezusage, durch die der Kfz-Verkäufer als Garantiegeber im Garantiefall eine Geldleistung verspricht, liegt eine Leistung aufgrund eines Versicherungsverhältnisses i. S. d. VersStG vor, die nach § 4 Nr. 10 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei ist. Unter Verweis auf die Rechtsprechung des EuGH wurde zudem festgestellt, dass die Leistung, zu deren Erbringung der Versicherer im Versicherungsfall verpflichtet ist, nicht zwingend in der Zahlung eines Geldbetrags bestehen muss, sondern auch in Beistandsleistungen, entweder durch Geldzahlung oder Sachleistungen, bestehen kann.

II. Umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen

Unter Bezugnahme auf die Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt hierzu Folgendes:

1. Anspruch des Käufers/Garantienehmers auf Reparatur oder Reparaturkostenersatz gegen den Verkäufer/Garantiegeber

Die Leistungen aus entgeltlichen Garantiezusagen des Verkäufers (Versicherers) sind umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 10 Buchst. a UStG). Diese Leistungen umfassen die Gewährung des Versicherungsschutzes wie auch die Leistung des Verkäufers (Versicherers) an den Käufer im Schadensfall. Dies gilt sowohl für eine Geldzahlung als auch für eine Sachleistung im Schadensfall.

Der Vorsteuerabzug des Verkäufers (Versicherers) aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit diesen steuerfreien Umsätzen (z. B. für den Abschluss der Garantie oder im Schadensfall für den Einkauf von Material für die Reparatur) ist ausgeschlossen (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG), wenn nicht im Einzelfall die Voraussetzungen für eine Rückausnahme nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b oder Nr. 2 Buchst. b UStG vorliegen (siehe hierzu Abschnitt 15.13 und 15.14 UStAE).

2. Wahlrecht des Käufers/Garantienehmers zwischen Reparaturanspruch gegen den Verkäufer/Garantiegeber und Reparaturkostenersatzanspruch gegen einen anderen Versicherer

Die Leistungen aus Garantiezusagen des Verkäufers sind umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 10 Buchst. a bzw. § 4 Nr. 10 Buchst. b UStG).

Die Entscheidung des BFH vom 10.02.2010 (Az.: XI R 49/07 - BStBl II 2010, S. 1109), wonach die Garantiezusage eines Autoverkäufers, die dem Garantienehmer im Garantiefall ein Wahlrecht zwischen einer Sachleistung/Reparatur durch den Händler oder einer Geldleistung eines Versicherungsunternehmens (Reparaturkostenersatz) einräumt, als ein durch die Einstandspflicht des Verkäufers geprägtes eigenständiges Leistungsbündel anzusehen ist und der Umsatzsteuer unterliegt, ist überholt.

Hinsichtlich des Vorsteuerabzuges gelten die o. g. Ausführungen entsprechend.

Das BMF-Schreiben vom 15.12.2010 (IV D 3 - S 7160-g/10/10001 - BStBl I 2010, S. 1502) wurde aufgehoben und der UStAE wurde entsprechend angepasst.

III. Anwendung

Die Anwendungsregelung im BMF-Schreiben v. 11.05.2021 wurde mit BMF-Schreiben v. 18.06.2021 (III C 3 - S 7163/19/10001 :001; BStBl I 2021, S. 871) wie folgt geändert:

Die Grundsätze dieses Schreibens sind anzuwenden auf Garantiezusagen, die nach dem 31.12.2021 (*ursprünglich nach dem 30.06.2021*) abgegeben wurden. Für vor dem 01.01.2022 abgegebene Garantiezusagen wird es nicht beanstandet, wenn die Grundsätze dieses Schreibens bereits angewendet werden.

Zur Klarstellung wird darauf hingewiesen, dass die steuerlichen Grundsätze zu Garantiezusagen branchenunabhängig Geltung beanspruchen und daher über die Anwendung im Kfz- Bereich und für Kfz-Händler hinausgehen.

3 Sonstige Brennpunkte bei der Umsatzbesteuerung - Verwaltungsanweisungen, EuGH-, BFH- und FG-Urteile

3.1 Bemessungsgrundlage

3.1.1 Entgelt bei einer "0 %-Finanzierung" (BFH, Urteil v. 24.02.2021 - XI R 15/19; veröffentlicht am 08.07.2021; DB 2021, S. 6)

Trägt im Rahmen einer Warenlieferung mit "0 %-Finanzierung" der liefernde Unternehmer die Kosten der Finanzierung des Kaufpreises durch einen Dritten (Kreditinstitut) in der Weise, dass das Kreditinstitut im Rahmen der Auszahlung an den Unternehmer vom Darlehensbetrag die Zinsen einbehält und der Kunde in Raten den Kaufpreis an das Kreditinstitut zahlt, mindern die einbehaltenen Zinsen das Entgelt der Warenlieferung des Unternehmers an den Kunden auch dann nicht, wenn der Unternehmer in der Rechnung gegenüber dem Kunden angibt, er gewähre ihm einen Nachlass in Höhe der Zinsen.

Sachverhalt:

Die Klägerin betreibt einen Einzelhandel. Sie bietet im Rahmen von Warenverkäufen eine sog. 0 %-Finanzierung an, bei der die Kunden trotz Ratenzahlung insgesamt nur den Kaufpreis der Waren, den sie auch bei einer sofortigen Barzahlung entrichtet hätten, zahlen. Mit der finanzierenden Bank bestand ein Vertrag, wonach die Klägerin bei dem Kundenzins von 0,0 %, bei dem der Basiszinssatz effektiv 3,50 % p.a. beträgt, zur Zahlung einer "Subvention" an die Bank verpflichtet war.

Die Kaufverträge der Klägerin mit ihren Kunden wurden zum Barzahlungsbetrag (Kaufpreis) abgeschlossen. Über diesen Betrag erteilte die Klägerin eine Rechnung, in der jeweils der Nettobetrag und die darauf entfallende Umsatzsteuer ausgewiesen war. Zusätzlich enthielt die Rechnung den Hinweis auf die Zahlungsart "Finanzkauf - 0 %", wobei der Finanzierungsbetrag dem Gesamtbetrag entsprach, sowie folgenden Passus: "Als Nachlass gewähren wir die seitens der finanzierenden Bank erhobenen Zinsen. Diese belaufen sich auf einen Betrag von ... EUR. Vereinbarungsgemäß zahlen wir den als Nachlass gewährten Betrag direkt an die finanzierende Bank. Ein Anspruch auf Barauszahlung des Nachlasses besteht nicht."

In ihrer Umsatzsteuererklärung für das Streitjahr 2015 kürzte die Klägerin ihre steuerpflichtigen Umsätze um den Betrag der an die Bank geleisteten Finanzierungsentgelte. Dem folgte das zuständige Finanzamt nicht. Die hiergegen gerichtete Klage hatte in der ersten Instanz keinen Erfolg (Hessischen FG, Urteil v. 12.02.2019 - 1 K 384/17).

Entscheidung:

Im Streitfall handelt es sich bei dem vom Kunden geschuldeten Kaufpreis um die Gegenleistung für die Lieferung der Klägerin an den Kunden. Der Kaufpreis bzw. die (ungekürzte) Darlehensvaluta bildet die umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der jeweiligen Lieferung. Der Kaufvertrag über die Lieferung der Waren wurde zum Barzahlungsbetrag abgeschlossen. Über diese Summe vereinbarte der Kunde mit der Bank das von der Klägerin vermittelte Sonderzinsdarlehen mit einer Auszahlung an die Klägerin zur Tilgung der Kaufpreisschuld unter Einbehalt der vereinbarten "Subvention".

Zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der Lieferung ist es unerheblich, dass der jeweilige Kunde den vereinbarten Kaufpreis nicht unmittelbar an die Klägerin, sondern unter Einschaltung der Bank zahlte. Denn Art. 73 MwStSystRL verlangt nicht, dass die Gegenleistung für die Lieferung unmittelbar vom Empfänger der Lieferung erbracht wird. Die Entrichtung der Gegenleistung kann auch - wie im Streitfall - durch eine Bank erfolgen (u.a. EuGH, Urteil v. 25.05.1993 - C-18/92 "Bally", Rz 16 f.).

Das Entgelt als Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der Lieferung an den Kunden, das im Streitfall der Darlehensvaluta entspricht, ist nicht um die von der Bank einbehaltene "Subvention" zu kürzen. Denn der Einbehalt hat seinen Rechtsgrund nicht im für die Besteuerung allein maßgeblichen Rechtsverhältnis zwischen der Klägerin und dem Kunden, sondern im Rechtsverhältnis zwischen der Klägerin und der Bank. Jenes gesondert zu betrachtende Leistungsverhältnis kann die Bemessungsgrundlage für die Lieferung der Klägerin an den Kunden nicht berühren.

Hinweis:

Der EuGH hat in der Rechtssache Primback (Urteil v. 15.05.2001 - C-34/99) bereits vor ca. 20 Jahren einen vergleichbaren Fall entschieden. Auch dort ging es um einen Kauf mit Null-Prozent-Finanzierung. In dem Urteil Primback führte der EuGH aus, dass die den Kunden angebotene Möglichkeit, auf Kredit zu kaufen, nicht nur den Absatz von Primback erhöhte, sondern es ihr auch ersparte, Ratenzahlungen akzeptieren zu müssen. In dieser Entscheidung qualifizierte der EuGH die Darlehensleistung der Bank gegenüber dem Kunden als Teil eines anderen unabhängigen Geschäftsvorgangs, der von der Mehrwertsteuer befreit sei und der die Besteuerungsgrundlage des Kaufvertrags zwischen Primback und dem Kunden nicht berühren könne.

Im Besprechungsfall ist die gleiche Ausgangslage anzunehmen. Daran ändert auch nichts der in den Rechnungen enthaltene Hinweis, dass die von der finanzierenden Bank erhobenen Zinsen als Nachlass gewährt werde. An den Leistungsbeziehungen konnte sich daher nach Ansicht des BFH nichts ändern.

3.2 Corona

3.2.1 Umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen im Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie; Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG (BMF-Schreiben v. 15.06.2021 - III C 3 - S 7130/20/10005 :015; BStBI I 2021, S. 855)

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder können aus Billigkeitsgründen Leistungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie **von** Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, erbracht werden, als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen angesehen und nach § 4 Nr. 18 UStG als umsatzsteuerfrei behandelt werden.

Als Leistungen im Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie gelten auch die entgeltliche Gestellung von Personal, Räumlichkeiten, Sachmitteln oder die Erbringung von anderen Leistungen **an** Körperschaften privaten

oder öffentlichen Rechts, soweit die empfangende Körperschaft selbst Leistungen im Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie erbringt. Für die aus Billigkeitsgründen mögliche Steuerbefreiung der an diese Körperschaften erbrachten Leistungen ist es unbeachtlich, ob die Leistungen der Körperschaften zur Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie steuerbar oder - z. B. mangels Entgeltlichkeit oder in Folge der Erfüllung eigener hoheitlicher Aufgaben - nicht steuerbar sind.

Hinweis:

Die vorstehende **Billigkeitsregelung** ist für die **Veranlagungszeiträume 2020 und 2021** anzuwenden.

Beruft sich der leistende Unternehmer auf die im Billigkeitsweg zu gewährende Steuerbefreiung, ist für damit im Zusammenhang stehende Eingangsleistungen der **Vorsteuerabzug** nach § 15 UStG **ausgeschlossen**.

3.2.2 Umsatzsteuerbefreiung der Abnahme von Corona-Schnelltests (FAQ „Corona“ (Steuern) – Punkt: X.20.)⁶

Corona-Schnelltests (sogenannte Point-of-Care (PoC)-Antigen-Schnelltests), die von Ärzten oder Angehörigen ähnlicher Heilberufe durchgeführt werden, sind unabhängig von der persönlichen Veranlassung der getesteten Person nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei.

Darüber hinaus ist die Erbringung der Corona-Schnelltests aus Billigkeitsgründen ebenfalls nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei, wenn diese von nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 der Coronavirus-Testverordnung beauftragten Leistungserbringern, wie zum Beispiel Apotheken, durchgeführt werden, soweit die Leistungserbringer an der in § 12 Abs. 4 der Coronavirus-Testverordnung genannten Schulung teilgenommen haben. Dies schließt auch Corona-Schnelltests in privat betriebenen Testzentren mit ein,

⁶ https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2020-04-01-FAQ_Corona_Steuern_Anlage.pdf?__blob=publicationFile&v=45

soweit die Durchführung der in dem Testzentrum durchgeführten Schnelltests durch eigenes bzw. angestelltes medizinisches Fachpersonal bzw. geschulte Mitarbeiter erfolgt.

Hinweis:

Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist dabei **nur einheitlich für alle vom Unternehmer durchgeführten Corona-Schnelltests** möglich.

Sofern ein Unternehmer sich auf die Umsatzsteuerbefreiung beruft, ist für damit im Zusammenhang stehende Eingangsleistungen der **Vorsteuerabzug ausgeschlossen**.

3.3 Feste Niederlassung

3.3.1 Vermietung einer Immobilie ohne eigenes Personal begründet keine feste Niederlassung (EuGH, Urteil v. 03.06.2021 – C-931/19 „Titanium“)⁷

Die Voraussetzungen für die Begründung einer festen Niederlassung stehen regelmäßig auf dem Prüfstand, sowohl national als auch international.

Hintergrund:

Nach der gesetzlichen Definition setzt eine feste Niederlassung eine beständige Struktur voraus. Das heißt, eine feste Niederlassung muss von ihrer personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung von Leistungen oder den Empfang von Leistungen erlauben (vgl. Art. 11 MwStVO). Nach dem Wortlaut der Norm müssen für die Begründung einer festen Niederlassung demnach sowohl personelle als auch technische Mittel vorhanden sein.

In der Vergangenheit hatten einige deutsche Finanzgerichte entschieden, dass auch Windkraftanlagen, bei denen kein eigenes Personal des Betreibers vor Ort bei den Windrädern tätig wird, als feste Niederlassungen angesehen werden können (vgl. insbes. FG Münster, Urt. v. 05.09.2013 – 5 K 1768/10 U). Die Gerichte begründeten ihre

⁷ <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=242032&pageIndex=0&doclang=DE&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=3915554>

Entscheidung damit, dass die fehlende personelle Ausstattung durch eine überdurchschnittlich stark ausgeprägte technische Ausstattung kompensiert werde. In einem ähnlich gelagerten Fall der Vermietung einer Immobilie hatte nun das österreichische Bundesfinanzgericht den EuGH um Vorabentscheidung gebeten.

Sachverhalt:

Die Titanium Limited („Titanium“) mit Sitz in Jersey vermietete eine in Österreich belegene Immobilie umsatzsteuerpflichtig an zwei österreichische Unternehmer. Mit der Verwaltung der Immobilie beauftragte Titanium ein österreichisches Hausverwaltungsunternehmen. Dieses übernahm im Wesentlichen Aufgaben wie die Vermittlung von Dienstleistern und Lieferanten, Abrechnung der Mieten und Betriebskosten, Dokumentation der Geschäftsaufzeichnungen, Vorbereitung der Umsatzsteuererklärungen und Ähnliches. Die Hausverwaltung nutzte für diese Tätigkeiten ihre eigenen Räumlichkeiten und ihr eigenes Personal. Bei Titanium verblieb die Entscheidungsgewalt über die Begründung und Auflösung von Mietverhältnissen und deren wirtschaftliche und rechtliche Konditionen, Durchführung von Investitionen und Reparaturen, Auswahl der Dienstleister und Beauftragung der Hausverwaltung.

Titanium wies in den Rechnungen an die Mieter keine österreichische Mehrwertsteuer aus. Aufgrund ihrer mangelnden personellen Ausstattung ging Titanium davon aus, dass sie keine feste Niederlassung in Österreich unterhalte und die Steuerschuld aus den Leistungen demnach auf die österreichischen Leistungsempfänger übergehe (vgl. Art. 196 MwStSystRL). Das Finanzamt dagegen vertrat die Auffassung, dass die vermietete Immobilie sehr wohl eine feste Niederlassung begründe, und setzte gegen Titanium österreichische Mehrwertsteuer fest. Titanium klagte gegen die Steuerfestsetzung. Das Bundesfinanzgericht in Österreich legte dem EuGH die Frage vor, ob für die Begründung einer festen Niederlassung stets eine personelle wie technische Ausstattung gegeben sein muss oder ob die steuerpflichtige Vermietung im vorliegenden Fall auch ohne personelle Ausstattung als feste Niederlassung betrachtet werden kann.

Entscheidung:

Der EuGH verneint die vorgelegte Frage des österreichischen Bundesfinanzgerichts. Eine vermietete Immobilie, bei der kein eigenes Personal für die Vermietungsleistung vorhanden sei, begründe keine feste Niederlassung. Dies folge aus dem Wortlaut des Art. 11 MwStVO und der dazu ergangenen Rechtsprechung, wonach eine feste Niederlassung stets sowohl personelle als auch technische Ausstattung voraussetzt. Sofern es, wie im zugrunde liegenden Fall, an eigenem Personal fehle, sei eine Subsumption unter den Begriff „feste Niederlassung“ nicht möglich. Dies gelte gleichermaßen sowohl für aktive feste Niederlassungen (Leistungserbringung durch die feste Niederlassung) als auch passive feste Niederlassungen (Leistungsempfang durch die feste Niederlassung). Nach Auffassung des EuGH erfordert eine feste Niederlassung also sowohl eigene personelle als auch eigene technische Ausstattung. Beide Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Sofern es an einem Element fehlt, scheidet die Annahme einer festen Niederlassung aus.

Hinweis:

Die Beauftragung eines externen Dienstleisters kann also nach Auffassung des EuGH nicht den Mangel eigenen Personals kompensieren und eine feste Niederlassung begründen. Das Urteil des EuGH fällt bemerkenswert klar aus. Auch inhaltlich ist die Entscheidung für Unternehmen durchaus erfreulich. Zumindest für den Fall, dass der Dienstleister keine Entscheidungsgewalt in Bezug auf die Rechtsbeziehung zum Leistungsempfänger hat, ersetzt das Engagement eines Dienstleisters nicht eigene personelle Ausstattung. Die früheren Entscheidungen der deutschen Finanzgerichte sind durch die neue EuGH-Rechtsprechung wohl überholt. Vor allem Betreiber von Windkraftanlagen, aber auch Unternehmer mit vergleichbaren Fallgestaltungen sollten das Urteil vor diesem Hintergrund im Auge behalten.

Schließlich wird auch die Finanzverwaltung prüfen, wie sie mit der Entscheidung des EuGH umgeht. Nach Abschn. 13b.11 Abs. 2 S. 2 UStAE gilt ein Unternehmer, der ein im Inland belegenes Grundstück besitzt und steuerpflichtig vermietet, ohne weitere Differenzierung als ansässig. Diese Aussage ist wohl in dieser Form nicht mehr haltbar.

3.4 Geschäftsveräußerung im Ganzen

3.4.1 Geschäftsveräußerung im Ganzen bei Erwerb eines vermieteten Grundstücks (BFH, Urteil v. 24.02.2021 – XI R 8/19; veröffentlicht am 22.07.2021; DStR 2021, S. 1695)

Eine (partielle) Geschäftsveräußerung i. S. des § 1 Abs. 1a UStG liegt vor, soweit der Erwerber das zunächst vom Veräußerer gepachtete - teilweise eigenbetrieblich genutzte und teilweise untervermietete - Grundstück nach dem Erwerb weiterhin teilweise vermietet.

Hintergrund:

Nach § 1 Abs. 1a S. 1 UStG unterliegen die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer. In diesem Fall tritt der erwerbende Unternehmer an die Stelle des Veräußerers (§ 1 Abs. 1a S. 3 UStG).

Sachverhalt:

Der Kläger betrieb in den Streitjahren 2010 bis 2013 eine Fahrzeugaufbereitung und erbrachte Haus- und Gartenserviceleistungen. Er erwarb ein Grundstück, welches mit drei Lagerhallen und einem sog. Sozialgebäude bebaut ist. Das Grundstück hatte der Kläger rund zweieinhalb Jahre zuvor bereits gepachtet. Hier befand sich u.a. auch sein Betriebssitz. Der Kläger hatte das gepachtete Grundstück, soweit keine Nutzung durch ihn selbst erfolgte, untervermietet. Im Kaufvertrag verzichtete der Verkäufer gem. § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG; es wurde festgehalten, dass der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schulde.

Im Rahmen einer Außenprüfung wurde festgestellt, dass der Kläger das zunächst gepachtete und untervermietete Grundstück im Zeitpunkt des Erwerbs zu 65,9 % für steuerpflichtige Umsätze und zu 34,1 % für den Vorsteuerabzug ausschließende steuerfreie Vermietungsumsätze verwendet hat. Die auf den Grundstückskaufpreis vom Kläger als Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 S. 1 HS. 1, § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG geschuldete Umsatzsteuer ist daher im Jahr 2010 nur anteilig als Vorsteuer abzuziehen.

Im Einspruchsverfahren machte der Kläger erstmals geltend, dass es sich bei dem Erwerb des Grundstücks um eine nicht umsatzsteuerbare Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG handelt. Das gesamte Grundstück ist vor dem Erwerb an ihn, den Kläger, vermietet bzw. verpachtet gewesen. Er hat die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit des Verkäufers nach dem Grundstückserwerb fortgeführt. Für den Grundstückserwerb wird weder Umsatzsteuer geschuldet noch kommt ein Vorsteuerabzug in Betracht; eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs in den Folgejahren entfällt.

Entscheidung:

Der BFH sah die Revision des Klägers als begründet an und wies zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück an das FG. Bei der steuerpflichtigen Lieferung des Grundstücks handelt es sich, soweit der Kläger die Vermietungstätigkeit des Verkäufers fortgeführt hat, um eine Geschäftsveräußerung i.S. des § 1 Abs. 1a UStG.

Übertragen werden muss ein Gesamt- oder "Teilvermögen". Bei Letzterem handelt es sich um einen autonomen unionsrechtlichen Begriff, der eine einheitliche Auslegung finden muss, um eine unterschiedliche Anwendung der Mehrwertsteuerregelung in den Mitgliedstaaten zu verhindern (vgl. EuGH, Urteil „Zita Modes“ EU:C:2003:644, Rz 32 und 34 f.; EuGH, Urteil „Schriever“ EU:C:2011:724, Rz 22, BFH Urteil v. 18.09.2019 - XI R 33/18, Rz 29). Der Teil des Grundstücks, das der Kläger bereits untervermietet hatte, bildet außerdem ein für die partielle Fortführung der Vermietungstätigkeit des Verkäufers ausreichendes Teilvermögen.

Der Senat weicht mit dieser Beurteilung nicht vom BFH, Urteil v. 03.07.2014 - V R 12/13 ab. Nach dieser Entscheidung ist eine Geschäftsveräußerung nicht gegeben, wenn ein vermietetes Grundstück verkauft wird, die Mietverhältnisse aber nicht übergehen, sondern der Veräußerer das Grundstück auch nach der Übertragung weiterhin - nunmehr als Zwischenmieter - vermietet. Die Vermietungstätigkeit hinsichtlich des vermieteten Grundstücks war in diesem Fall auch nach Veräußerung umsatzsteuerrechtlich weiterhin dem Veräußerer zuzurechnen, weil er seine Vermietungstätigkeit im Außenverhältnis gegenüber den Mietern auch nach dem Besitzübergang als Zwischenmieter fortgeführt hatte. Für die Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit im Verhältnis zu den Mietern war ohne Bedeutung, dass der Verkäufer nicht mehr als

Eigentümer, sondern als Zwischenmieter vermietet hatte. Somit hatte der Erwerber des Grundstücks nicht die Vermietungstätigkeit des Veräußerers fortgeführt, sondern ein eigenes Vermietungsunternehmen begründet, während daneben das Vermietungsunternehmen der übertragenden Person unverändert fortbestand. Die für die Annahme einer Geschäftsveräußerung erforderliche Unternehmensübertragung war danach nicht gegeben (vgl. BFH, Urteil v. 03.07.2014 - V R 12/13, Rz 15).

Soweit der Kläger, ein Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG, die Vermietungstätigkeit des Verkäufers nicht fortgeführt hat, sondern das Grundstück fortan eigenbetrieblich genutzt hat, ist für die Lieferung des Grundstücks im Jahr 2010 auf deren Steuerbefreiung i.S. des § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG gem. § 9 Abs. 1 i.V.m. Abs. 3 S. 2 UStG verzichtet wurde eine Steuer entstanden, die dieser als Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 S. 1 HS. 1, § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG schuldet. Insoweit steht dem Kläger - was das Jahr 2010 betrifft - gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 S. 1 UStG der Vorsteuerabzug zu, da die eigenbetriebliche Tätigkeit umsatzsteuerpflichtig ist.

3.5 Lieferung

3.5.1 Keine Lieferung von in einem BHKW erzeugtem und selbst (dezentral) verbrauchtem Strom (FG Köln, Urteil v. 16.06.2021 - 9 K 2943/16)⁸

Der von dem Betreiber eines Blockheizkraftwerks (BHKW) erzeugte und selbst (dezentral) verbrauchte Strom wird umsatzsteuerlich nicht an den Stromnetzbetreiber geliefert.

Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine Anstalt öffentlichen Rechts und hatte auf ihrem Gelände ein Blockheizkraftwerk (BHKW) zur Strom- und Wärmeerzeugung errichtet. Das BHKW war als sog. "Kundenanlage" an das eigene Stromnetz der Klägerin auf ihrem Gelände angeschlossen. Zudem war das Stromnetz der Klägerin mit dem allgemeinen Stromversorgungsnetz des Stromnetzbetreibers verbunden. Die Klägerin verbrauchte den im BHKW erzeugten Strom nahezu vollständig selbst (dezentral). Eine Einspeisung in das

⁸ https://www.fg-koeln.nrw.de/behoerde/presse/pressemitteilungen/archiv_2021/10_08_2021_blockheizkraftwerk/index.php

Netz des Stromnetzbetreibers erfolgte nicht. Auch bei geringster Grundlast war der Strombedarf der Klägerin fast doppelt so hoch wie die durch das BHKW erzeugte Strommenge. Für den dezentral verbrauchten Strom stellte die Klägerin dem Stromnetzbetreiber die im Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz (KWKG) vorgesehenen Zuschläge in Rechnung.

Das Finanzamt ging hinsichtlich des im BHKW erzeugten Stroms unter Anwendung der Grundsätze in Abschn. 2.5 UStAE von fiktiven Hin- und Rücklieferungen mit den sich daraus ergebenden umsatzsteuerlichen Konsequenzen aus. Er nahm an, dass der Strom zunächst fiktiv vom Betreiber des BHKW (Anlagenbetreiber) an den Stromnetzbetreiber geliefert werde. Bemessungsgrundlage dieser "Hinlieferung" sei der übliche Marktpreis zzgl. der im KWKG vorgesehenen Zuschläge und ggf. der sog. vermiedenen Netznutzungsentgelte. Anschließend werde der Strom vom Stromnetzbetreiber an den Anlagenbetreiber "zurückgeliefert". Bemessungsgrundlage für die "Rücklieferung" sei der übliche Strompreis ohne Berücksichtigung des durch den Netzbetreiber zu zahlenden KWK-Zuschlags. Vor diesem Hintergrund unterwarf der Beklagte die fiktiven "Hinlieferungen" der Umsatzsteuer und erließ gegenüber der Klägerin einen entsprechenden Steuerbescheid.

Entscheidung:

Die Klägerin hat hinsichtlich des von ihr erzeugten und dezentral verbrauchten Stroms keine umsatzsteuerlich relevanten Leistungen gegenüber dem Netzbetreiber erbracht. Die Lieferung von Strom an den Netzbetreiber scheitert an der hierfür erforderlichen Übertragung der Verfügungsmacht. Da der im BHKW erzeugte und dezentral verbrauchte Strom unstreitig nicht in das allgemeine Stromnetz des Netzbetreibers eingespeist wird, werden weder Substanz noch Wert oder Ertrag des selbsterzeugten Stroms an den Netzbetreiber übertragen.

Die bloße Möglichkeit zur Einspeisung des selbsterzeugten Stroms durch einen Anschluss des eigenen Stromnetzes an das Stromnetz eines Netzbetreibers oder die Verpflichtung des Netzbetreibers zur Zahlung des KWK-Zuschlags nach § 4 Abs. 3a KWKG 2009 führen ebenfalls nicht zu einer Übertragung von Substanz, Wert oder Ertrag des selbsterzeugten Stroms an den Netzbetreiber.

Durch den dezentralen Stromverbrauch erfüllt der Betreiber eines BHKW im Übrigen auch keinen anderen Leistungstatbestand des UStG oder der MwStSystRL.

Hinweis:

Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig. Das Revisionsverfahren ist beim BFH unter dem Az. V R 22/21 anhängig.

3.5.2 Keine Lieferung von in einer KWK-Anlage erzeugtem und selbst (dezentral) verbrauchtem Strom (FG Köln, Urteil v. 16.06.2021 - 9 K 1260/19)⁹

Der von dem Betreiber einer Kraft-Wärmekopplungsanlage (KWK-Anlage) erzeugte und selbst (dezentral) verbrauchte Strom wird umsatzsteuerlich nicht an den Stromnetzbetreiber geliefert. Daher sind auch die Voraussetzungen für eine Rücklieferung dieses Stroms durch den Netzbetreiber an den Anlagenbetreiber nicht gegeben.

Sachverhalt:

Die Klägerin ist u.a. als Betreiberin von öffentlichen Stromverteilernetzen tätig. An diese Stromnetze sind von unterschiedlichen Anlagenbetreibern betriebene KWK-Anlagen zur Stromerzeugung angeschlossen. Es handelt sich dabei auch um solche Anlagen, bei denen der Betreiber den erzeugten Strom (nahezu) ausschließlich selbst (dezentral) verbraucht. Die Klägerin zahlte den Anlagenbetreibern gemäß der im Streitjahr geltenden Vorschriften des Kraft-Wärme-Kopplungs-Gesetz (KWKG) einen Zuschlag für den Strom, der aufgrund des dezentralen Verbrauchs tatsächlich nicht in das Stromnetz für den allgemeinen Gebrauch eingespeist wurde. Die Klägerin erstellte hierüber keine gesonderten Abrechnungen und unterwarf den Vorgang auch nicht der Umsatzsteuer.

Das Finanzamt vertrat unter Hinweis auf Abschnitt 2.5 UStAE die Auffassung, dass der gesamte von den Betreibern der KWK-Anlagen erzeugte und selbst verbrauchte

⁹ https://www.fg-koeln.nrw.de/behoerde/presse/pressemitteilungen/archiv_2021/10_08_2021_kraft_waermekopplungsanlage/index.php

Strom zunächst in das öffentliche Stromnetz eingespeist und fiktiv an die Klägerin geliefert werde. In einem zweiten Schritt werde dieser Strom dann von der Klägerin als Netzbetreiberin wieder fiktiv an den Anlagenbetreiber zurück geliefert. Diese "Hin- und Rücklieferungen" seien umsatzsteuerlich zu erfassen. Daher setzte das Finanzamt hinsichtlich der "Rücklieferung" des dezentral verbrauchten Stroms Umsatzsteuer gegenüber der Klägerin fest.

Entscheidung:

Die Betreiber der KWK-Anlagen haben hinsichtlich des von ihnen erzeugten und dezentral verbrauchten Stroms keine umsatzsteuerlich relevanten Leistungen gegenüber der Klägerin erbracht.

Die Lieferung von Strom durch die Anlagenbetreiber an die Klägerin scheitert an der hierfür erforderlichen Übertragung der Verfügungsmacht: Da der in der KWK-Anlage erzeugte und dezentral verbrauchte Strom unstreitig nicht in das allgemeine Stromnetz der Klägerin eingespeist wird, werden weder Substanz noch Wert oder Ertrag des selbsterzeugten Stroms an die Klägerin übertragen.

Die bloße Möglichkeit zur Einspeisung des selbsterzeugten Stroms durch einen Anschluss der KWK-Anlage an das Stromnetz der Klägerin oder die Verpflichtung der Klägerin zur Zahlung des KWK-Zuschlags nach § 4 Abs. 3a KWKG 2009 führen ebenfalls nicht zu einer Übertragung von Substanz, Wert oder Ertrag des selbsterzeugten Stroms an den Netzbetreiber.

Durch den dezentralen Stromverbrauch erfüllt der Betreiber einer KWK-Anlage im Übrigen auch keinen anderen Leistungstatbestand des UStG oder der MwStSystRL. Fehlt es bereits an einer Lieferung von Strom an die Klägerin, kommt auch eine "Rücklieferung" dieses Stroms durch die Klägerin nicht in Betracht.

Hinweis:

Die Entscheidung ist noch nicht rechtskräftig. Das Revisionsverfahren ist beim BFH unter dem Az. XI R 18/21 anhängig.

3.6 Nebenleistung

3.6.1 Energielieferungen sind keine Nebenleistungen zur steuerfreien Wohnungsvermietung (FG Münster, Gerichtsbescheid v. 06.04.2021 - 5 K 3866/18 U)¹⁰

Durch den Vermieter an den Mieter erbrachte Energielieferungen sind nicht als Nebenleistungen zur steuerfreien Wohnungsvermietung, sondern als steuerpflichtige Hauptleistungen anzusehen.

Sachverhalt:

Die Klägerin vermietet ein Grundstück, auf dem sich u.a. ein Haupthaus mit zwei Wohnungen befindet. Die Mieter leisten monatliche Vorauszahlungen für Heizung und Warmwasser, die jährlich (zum Teil nach Verbrauch und zum Teil nach Wohnfläche) abgerechnet werden. Im Streitjahr 2016 installierte die Klägerin eine neue Heizungsanlage für die Wohnungen im Haupthaus. Die Mieter erhielten die Möglichkeit, die Heizungs- und Wassertemperaturen individuell zu regulieren und bei Beschwerden den Anlagenhersteller direkt zu kontaktieren. Für jeden Mieter wurden eigene Einzelzähler zur Erfassung der Wärmemengen installiert.

Die Klägerin gab ab Oktober 2016 Umsatzsteuervoranmeldungen ab, mit denen sie auf die Kleinunternehmerregelung verzichtete, steuerpflichtige Umsätze aus den Energielieferungen an die Mieter angab und die Vorsteuern aus der Rechnung über die Installation der Heizungsanlage sowie den Gaslieferungen geltend machte, was im Ergebnis zu Erstattungsbeträgen führte. Das Finanzamt setzte demgegenüber die Umsatzsteuervorauszahlungen für Oktober bis Dezember 2016 auf jeweils 0,- € fest, weil die Energielieferungen an die Mieter unselbstständige Nebenleistungen zu den steuerfreien Wohnungsvermietung darstellten. Während des Klageverfahrens erließ es einen Umsatzsteuerjahresbescheid für 2016 über ebenfalls 0,- €.

¹⁰ https://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/muenster/j2021/5_K_3866_18_U_Gerichtsbescheid_20210406.html

Entscheidung:

Klägerin erbringt im Hinblick auf die Energielieferungen keine steuerfreien Umsätze. Die Energielieferungen unterliegen keiner Umsatzsteuerbefreiung und sind im Streitfall von der steuerfreien Vermietungsleistung der Klägerin gem. § 4 Nr. 12a UStG zu trennen.

Nach den vom EuGH im Urteil v. 16.04.2015 (C-42/14 "Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie") aufgestellten Grundsätzen liegen getrennte Leistungen, nämlich einerseits steuerfreie Vermietungsleistungen und andererseits steuerpflichtige Energielieferungen der Klägerin vor.

Dies folgt daraus, dass die Energielieferungen gesondert abgerechnet werden und die Mieter den Verbrauch individuell regeln können. Dem steht nicht entgegen, dass regelmäßig der Vermieter den Energieversorger auswählt und der Mieter hierauf keinen Einfluss hat.

Auch der Umstand, dass die Nebenkosten teilweise nach Wohnfläche berechnet werden, führt nicht zur Annahme einer unserer ständigen Nebenleistung, da dies lediglich die Bemessung des Entgelts betrifft.

Aufgrund des Verzichts auf die Kleinunternehmerregelung hat der Senat jedoch auch die Energielieferungen für die Monate Januar bis September 2016 in die Bemessungsgrundlage einbezogen, was zu einer Minderung des Erstattungsbetrags geführt hat.

Hinweis:

Die Revision ist beim BFH unter dem Az. V R 15/21 anhängig.

Hinsichtlich der Verwaltungsauffassung siehe Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE.

3.6.2 Stromlieferung als selbständige Hauptleistung neben steuerfreier Vermietung (FG Niedersachsen, Urteil v. 25.02.2021 - 11 K 201/19; EFG 2021, S. 883)

Auch wenn Strom über eine Photovoltaikanlage vom Vermieter erzeugt und an die Mieter geliefert wird, handelt es sich dabei im Regelfall nicht um eine

unselbständige Nebenleistung der (steuerfreien) Vermietung. Entscheidend ist, dass der Mieter die Möglichkeit hat, den Stromanbieter frei zu wählen.

Sachverhalt:

Der Kläger vermietet mehrere Wohnungen umsatzsteuerfrei gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG und hatte im Streitjahr auf dem Dach der Häuser Photovoltaikanlagen installiert. Den erzeugten Strom speicherte er und lieferte ihn an die Mieter zu einem handelsüblichen Preis. Die jährliche Abrechnung erfolgte über einzelne Zähler mit einer individuellen Abrechnung für jeden Mieter.

Hierzu schloss der Kläger mit den Mietern eine Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag, in der u. a. geregelt war, dass der Stromlieferungsvertrag mit einer Frist von vier Wochen zum Monatsende gekündigt werden kann. Für einen anderweitigen Bezug des Stroms hatte der Mieter die dafür erforderlich werden Umbaukosten (ca. 500 €) zu tragen. Die Vorsteuer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) aus den Eingangsrechnungen des Installationsbetriebs machte der Kläger steuermindernd geltend.

Das beklagte Finanzamt versagte den Abzug mit der Begründung, dass die Stromlieferung eine unselbstständige Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Vermietung sei (Hinweis auf Abschn. 4.12.1 Abs. 5 Satz 3 UStAE).

Entscheidung:

Das FG Niedersachsen sah dies anders und gab der Klage statt. Bei der Stromlieferung handelt es sich um eine selbstständige Leistung neben der Vermietung. Maßgebend dafür ist, dass die Verbrauchsmenge individuell mit den Mietern abgerechnet wird und die Mieter die Möglichkeit haben, den Stromanbieter frei zu wählen. Dass die Mieter für den Fall der Kündigung des Stromlieferungsvertrags mit dem Kläger die Umbaukosten zu tragen haben, um dann den Strom von einem anderen Anbieter zu beziehen, erschwert den Wechsel zwar, macht ihn aber keinesfalls unmöglich.

Auch der EuGH hat in einem vergleichbaren Fall die Stromlieferung als von der Vermietung getrennt angesehen (EuGH, Urteil v. 16.4.2015 - C-42/14 "Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie", Rz. 39).

Hinweis:

Im Hinblick darauf, dass der BFH über diese Rechtsfrage noch nicht ausdrücklich entschieden hat und die Finanzverwaltung das EuGH-Urteil in der Rechtssache C-42/14 nicht anwendet, hat das Finanzgericht die Revision zugelassen. Revision eingelegt (Az. des BFH: XI R 8/21).

3.6.3 Vermietung von PKW-Stellplätzen an Wohnungsmieter als Nebenleistung steuerfrei (BFH, Urteil v. 10.12.2020 - V R 41/19; veröffentlicht am 10.06.2021)¹¹

Der 5. Senat des BFH führt seine Rechtsprechung fort: die Vermietung von PKW-Stellplätzen an Wohnungsmieter kann steuerfreie Nebenleistung sein. Zuvor hatte das FG Thüringen gegenteilig entschieden: Der fehlende räumliche und wirtschaftliche Zusammenhang stehe einer Nebenleistung entgegen. Der BFH dagegen fasst den Begriff der Nebenleistung weit und widerlegt die Argumente des vorausgegangenen Urteils kurz und knapp, aber mit aller Deutlichkeit.

Sachverhalt:

Der Kläger errichtete in den Jahren 2011 bis 2014 einen Gebäudekomplex, welchen er umsatzsteuerpflichtig vermieten wollte. Daher zog der Kläger in den Veranlagungszeiträumen 2012 und 2013 vollumfänglich die Vorsteuer aus der Errichtung des Gebäudes. Der Gebäudekomplex bestand aus einem Vorder- und einem Hinterhaus mit Vermietungseinheiten und einem Zwischenkomplex als Verbindungsteil, in welchem u. a. die streitgegenständlichen Tiefgaragen-Stellplätze errichtet wurden. Der Zugang zu diesem Zwischenkomplex mit den Stellplätzen war unmittelbar möglich, unabhängig vom Zugang zum Vorder- oder Hinterhaus. Die Stellplätze wurden sowohl an Mieter des Gebäudekomplexes als auch an Dritte vermietet.

Ab dem Jahr 2014 vermietete der Kläger die Einheiten teilweise zu dauerhaften Wohnzwecken und damit umsatzsteuerfrei. Dabei wurde ein Teil der Stellplätze der im Zwischenkomplex liegenden Tiefgarage an Wohnungsmieter vermietet. Der Kläger

¹¹ <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidungen/entscheidungen-online/>

behandelte diese Stellplatzvermietung als steuerpflichtige selbständige Leistung. Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung bewertete das Finanzamt die Stellplatzvermietung an Mieter, die zugleich Wohnungsmieter waren, als Nebenleistung zur steuerfreien Wohnraumvermietung und korrigierte die entsprechende Vorsteuer aus der Errichtung dieser Stellplätze nach § 15a UStG. Nach erfolglosem Einspruch gab das FG Thüringen der daraufhin eingereichten Klage statt. Das FG begründete sein Urteil damit, dass der erforderliche enge und räumliche Zusammenhang zwischen den fraglichen Leistungen im Streitfall nicht bestehe und deshalb keine einheitliche Leistung in Form von Haupt- und Nebenleistung vorliege. Die entsprechende Korrektur der Finanzverwaltung nach § 15a UStG sei daher rechtswidrig gewesen. Dem folgte der BFH nunmehr nicht und bestätigte damit seine bisherige Auffassung.

Entscheidung:

Der BFH hob das Urteil des FG Thüringen auf und wies die Klage vollumfänglich ab. Das FG Thüringen habe verkannt, dass der enge und räumliche Zusammenhang zwischen der Wohnraum- und der Stellplatzvermietung auch bei der Belegung der Tiefgaragen in einem Zwischenkomplex und damit außerhalb der Wohngebäude zu bejahen ist. Unbedeutend sei, dass die Stellplätze auch von externen Nichtwohnraummieter angemietet werden und diese die Stellplätze erreichen können, ohne zugleich die Wohngebäude im Vorder- bzw. Hinterhaus zu betreten. Zudem sei unschädlich, dass die Wohnraumvermietung auch ohne zeitgleiche Stellplatzvermietung erfolgen kann. Irrelevant sei zudem die konkrete Parkplatzsituation und dass die Stellplatz- und Wohnraumvermietung auf unterschiedlichen Märkten angeboten wird.

Hinweis:

Der BFH festigt mit dem Urteil seine bisherige Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Stellplatzvermietung bei zeitgleicher Wohnraumvermietung an denselben Mieter. Im Zuge dessen hat der BFH diverse Kriterien aufgestellt, die für die Annahme einer Nebenleistung zur steuerfreien Wohnraumleistung unschädlich sind.

Es bleibt abzuwarten, wie weit der BFH die Grenze des engen und räumlichen Zusammenhangs zwischen Wohnraum- und Stellplatzvermietung über den hier entschiedenen Einzelfall hinaus ziehen wird. Die im Urteil genannten Kriterien lassen auf eine weite Auslegung schließen. Damit müssen Vermieter je nach Einzelfall auch dann von einer einheitlichen steuerfreien Vermietungsleistung ausgehen, wenn der Stellplatz nicht in unmittelbarer Nähe zu den Wohngebäuden liegt, der Mieter aber nur einige Meter innerhalb einiger Minuten zu seinem Stellplatz überwinden muss.

Grundsatz: Vermietung von Stellplätzen ist eigenständige steuerpflichtige Leistung (§ 4 Nr. 12 S. 2 UStG)	
Ausnahme: Parkplatzüberlassung als Nebenleistung zur steuerfreien Grundstücksvermietung	
Voraussetzung	Beschreibung
Personenidentität der Vertragspartner bei Grundstücksvermietung und Stellplatzvermietung (Abschn. 4.12.2 Abs. 3 S. 6 UStAE)	Grundstücksvermietung und Stellplatzvermietung müssen durch Verträge zwischen denselben Vertragspartnern erfolgen
Enger und räumlicher Zusammenhang zwischen vermietetem Grundstück und vermietetem Stellplatz (Abschn. 4.12.2 Abs. 3 S. 7 UStAE)	Dieser Zusammenhang ist gegeben, wenn der Platz für das Abstellen des Fahrzeugs Teil eines einheitlichen Gebäudekomplexes ist oder sich in unmittelbarer Nähe des Grundstücks befindet
Unschädliche Kriterien / Negativabgrenzung des BFH: > Vereinbarung der Grundstücksvermietung und Stellplatzvermietung in zwei getrennten Verträgen > Stellplätze können auch von Nichtgrundstücksmietern angemietet werden > Grundstücksvermietung kann ohne zeitgleiche Stellplatzvermietung erfolgen > Konkrete Parkplatzsituation > Angebot von Grundstücks- und Stellplatzvermietung auf unterschiedlichen Märkten	

3.6.4 EuGH-Vorlage zu Betriebsvorrichtungen (BFH, Beschluss v. 26.05.2021 - V R 22/20; veröffentlicht am 19.08.2021)¹²

Der BFH hat dem EuGH zwei Fragen zur Steuerbefreiung aus der Vermietung von Gebäuden nebst Betriebsvorrichtungen vorgelegt.

Hintergrund:

Gem. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG ist die Verpachtung von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind, von der Steuerbefreiung

¹² <https://www.bundesfinanzhof.de/de/entscheidung/entscheidungen-online/detail/STRE202110154/>

ausgenommen. Art. 135 Abs. 2 MwStSystRL schließt Umsätze aus der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen aus und ermöglicht den Mitgliedstaaten, dass die Mitgliedstaaten weitere Ausnahmen von der Befreiung nach Absatz 1 Buchstabe I vorsehen können.

Sachverhalt:

Der Kläger erzielte in den Streitjahren 2010 bis 2015 Umsätze aus der Verpachtung von Stallgebäuden nebst Betriebsvorrichtungen zur Putenzucht. Bei den Betriebsvorrichtungen handelt es sich um speziell auf die Stallungsgebäude abgestimmte Vorrichtungen zur Fütterung der Puten inklusive Futtersilos, Heizungs- und Lüftungsanlagen sowie Ausleuchtungsanlagen. Dabei war die Ausleuchtung bei der Zucht von Puten vorgeschrieben bzw. die Beleuchtung musste so eingerichtet sein, dass sie gleichmäßig gewesen ist, da Puten Schattenplätze meiden.

Nach Feststellungen des FG entfielen bei den Herstellungskosten der insgesamt drei Putenzuchtanlagen jeweils 17,46 %, 16,68 % sowie 17,26 % von den Gesamtherstellungskosten der Putenzuchtanlage auf die Betriebsvorrichtungen. Das Finanzamt kam hier auf Werte zwischen 30 bis 35 %. Das Finanzamt ging demgegenüber nicht von den Herstellungskosten aus, sondern von einem Anteil von 20 % der Gesamtpacht in Anlehnung an vergleichbare Fälle, der auf die Verpachtung der Betriebsvorrichtungen entfiel. Der auf die Verpachtung der Betriebsvorrichtung solchermaßen entfallende Anteil der Pachtzinsen unterliege, so das beklagte Finanzamt, nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG der Umsatzsteuer ungeachtet dessen, ob es sich bei den Betriebsvorrichtungen um wesentliche Bestandteile des Grundstücks bzw. ob es sich um zwei selbständige Leistungen oder um Haupt- und Nebenleistung handele (Abschn. 3.10 Abs. 5 S. 2 und Abschn. 4.12.10 UStAE). Insoweit sei nur der Anteil des Pachtzinses nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG umsatzsteuerbefreit, der auf die bloße Überlassung des Grundstücks nebst Räumlichkeiten entfalle.

Demgegenüber vertrat der Kläger die Meinung, dass die Überlassung der Betriebsvorrichtungen als Nebenleistung zur Überlassung der Stallgebäude deren umsatzsteuerliches Schicksal teile, da die Betriebsvorrichtungen für die optimale Putenaufzucht

erforderlich seien, so dass der Pachtzins gänzlich gem. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG umsatzsteuerbefreit sei.

Vorlagefragen:

Erfasst die Steuerpflicht der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen gem. Art. 135 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL nur die isolierte (eigenständige) Vermietung derartiger Vorrichtungen und Maschinen oder auch die Vermietung (Verpachtung) derartiger Vorrichtungen und Maschinen, die aufgrund einer zwischen denselben Parteien erfolgenden Gebäudeverpachtung (und als Nebenleistung zu dieser) nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL steuerfrei ist?

3.7 Rechnung

3.7.1 Abrechnung über nicht ausgeführte sonstige Leistung mittels Gutschrift (BMF-Schreiben v. 19.08.2021 - III C 2 - S 7283/19/10001 :002)¹³

Ein Fotostudio kann den ermäßigten Umsatzsteuersatz für die Einräumung und Übertragung von Urheberrechten nicht in Anspruch nehmen.

Hintergrund:

Nach § 14 Abs. 2 S. 2 UStG kann eine Rechnung auch durch den Leistungsempfänger ausgestellt werden, sofern dies vorher vereinbart worden ist (Gutschrift).

Mit dem Urteil vom 27.11.2019, V R 23/19 (V R 62/17), BStBl II 2021, S. 542, hat der BFH u. a. entschieden, dass eine Gutschrift, die nicht über eine Leistung eines Unternehmers ausgestellt ist, einer Rechnung nicht gleichsteht und keine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG Begründen kann (zweiter Leitsatz).

¹³ https://bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2021-08-19-abrechnung-ueber-nicht-ausgefuehrte-sonstige-leistung-mittels-gutschrift.pdf?__blob=publicationFile&v=1

Verwaltungsanweisung:

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt nach dieser Entscheidung Folgendes:

1. Abrechnung an Nichtunternehmer

Nach der Entscheidung V R 23/19 (V R 62/17), Rn. 22 ff, steht ein als Gutschrift verwendetes Abrechnungsdokument an einen Nichtunternehmer einer Rechnung nicht gleich. Dieses Abrechnungsdokument begründet daher keine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG.

Ein Vorsteuerabzug aus diesem Abrechnungsdokument ist nicht möglich. Die Voraussetzungen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG liegen nicht vor, da die abgerechnete Leistung nicht von einem Unternehmer ausgeführt worden ist.

2. Abrechnung an Unternehmer über eine nicht erbrachte Leistung

Wird hingegen eine Gutschrift zwischen zwei Unternehmern über eine nicht erbrachte Leistung ausgestellt, steht dieses Abrechnungsdokument einer Rechnung gleich und kann eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG begründen. Die Entscheidung V R 23/19 (V R 62/17) ist auf diese Fälle nicht anwendbar, da es nicht an der vom BFH als ausschlaggebend angesehenen Unternehmerstellung des Gutschriftempfängers (Rn. 23) mangelt.

Ein Vorsteuerabzug aus einem solchen Abrechnungsdokument ist nicht möglich (Abschn. 15.2 Abs. 1 S. 2 UStAE).

3. Widerspruch gegen eine Gutschrift

Durch einen wirksamen Widerspruch des Gutschriftempfängers nach § 14 Abs. 2 S. 3 UStG gegen eine ihm erteilte Gutschrift liegt ab dem Besteuerungszeitraum des wirksamen Widerspruchs kein Rechnungsdokument mehr vor, siehe auch Abschn. 14.3 Abs. 4 UStAE. Dem Gutschriftaussteller liegt somit ab diesem Zeitpunkt keine

Rechnung i. S. v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG mehr vor, so dass kein Vorsteuerabzug mehr möglich ist.

Allerdings führt alleine ein wirksamer Widerspruch gegen eine Gutschrift aufgrund der unterschiedlichen Rechnungsbegriffe nach § 14 und § 14c UStG (vgl. BFH-Urteil vom 17.02.2011, V R 39/09, BStBl II 2011, S. 734) nicht zur Beseitigung der Steuergefährdung nach § 14c Abs. 2 UStG. **Auch in diesem Fall schuldet der Gutschriftempfänger die ausgewiesene Steuer weiterhin nach § 14c Abs. 2 UStG, bis die Steuergefährdung beseitigt worden ist.**

4. Sonstiges

Eine Billigkeitsmaßnahme aus persönlichen Billigkeitsgründen i. S. d. §§ 163 und 227 AO, die dazu führt, dass dem Gutschriftaussteller die als Vorsteuer abgezogene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG weiter verbleibt, führt nicht zu einer Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens gem. § 14c Abs. 2 S. 4 UStG.

3.8 Steuersatz

3.8.1 Umsätze eines Fotostudios unterliegen dem Regelsteuersatz (FG Münster, Urteil v. 25.02.2021 - 5 K 268/20 U, AO; EFG 2021, 888)

Ein Fotostudio kann den ermäßigten Umsatzsteuersatz für die Einräumung und Übertragung von Urheberrechten nicht in Anspruch nehmen.

Hintergrund:

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG unterliegt die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben, dem ermäßigten Steuersatz.

Sachverhalt:

Die Klägerin betreibt mehrere Fotostudios. Die von ihr erstellten Fotografien händigt sie ihren Kunden, zu denen sowohl Privatpersonen als auch Unternehmen gehören, im Regelfall in ausgedruckter Form aus. Nach den allgemeinen Geschäftsbedingungen der Klägerin gehen mit Bezahlung des Preises auch die Nutzungsrechte an den

überlassenen Fotos auf die Kunden über. Die Klägerin wandte auf die Umsätze aus Businessfotografien (z. B. für Firmenhomepages, Imagebroschüren oder Produktfotografien) sowie auf Bewerbungsfotos mit kommerzieller Verwendungsabsicht (z. B. für Onlinebewerbungen oder berufliche Netzwerke) den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % an. Hinsichtlich der Verwendungsabsicht hatte sie für den Streitzeitraum eine Kundenbefragung durchgeführt. Ihre übrigen Umsätze (z. B. Pass-, Baby-, Hochzeits- und Aktfotos) unterwarf sie dem Regelsteuersatz.

Das Finanzamt folgte dem nicht und wandte den Regelsteuersatz von 19 % für sämtliche Umsätze an. Die Klägerin ist dagegen der Meinung, dass sie gegenüber ihrem Kunden ein Leistungsbündel erbringe, das aus der Erstellung und Aushändigung der Fotografien sowie der Übertragung der Verwertungsrechte bestehe. Bei einer beabsichtigten kommerziellen Verwendung präge die Übertragung der urheberrechtlich geschützten Rechte die Gesamtleistung.

Entscheidung:

Mit ihrer Klage hatte die Klägerin keinen Erfolg. Die Klägerin hat keine nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG ermäßigt zu steuernden Umsätze erbracht. Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG setzt voraus, dass der Rechteinhaber dem Leistungsempfänger nach dem wirtschaftlichen Gehalt des Umsatzes das Recht zur Verwertung des Werks gemäß den Bestimmungen des UrhG (insbesondere durch Vervielfältigung und Verbreitung) einräumt und nicht nur die bestimmungsgemäße Benutzung gestattet.

Die Klägerin hat an ihre Kunden jeweils eine einheitliche Leistung erbracht, die die Verwendung der Einrichtungen des Fotostudios, den Einsatz der Fotografen, die Nutzung von Bildbearbeitungssoftware, den Ausdruck der Fotos und/oder die Überlassung entsprechender Bilddateien umfasst hat. Der Schwerpunkt dieser Leistungen liegt - unabhängig von einer privaten oder kommerziellen Verwendungsabsicht der Kunden - in der Erstellung der Fotografien. Der Übertragung der Nutzungsrechte kommt im Vergleich zur Erstellung und Aushändigung der Fotos nur eine untergeordnete Bedeutung zu.

Die Preise für die Kunden orientieren sich insbesondere an der Art des ausgewählten Fotoshootings und des damit verbundenen (zeitlichen) Aufwandes sowie an der Anzahl der dem Kunden ausgehändigten Fotos. Die Klägerin fordert für die Übertragung der Nutzungsrechte kein gesondertes Entgelt und vermindert das Entgelt auch nicht, wenn ein Kunde auf die Übertragung der Nutzungsrechte verzichten würde. Das von ihr angeführte Kundeninteresse lässt die Leistungserbringung durch die Klägerin selbst unberührt.

3.8.2 Kein ermäßigter Steuersatz für Online-Klavierkurse (FG Münster, Urteil v. 17.06.2021 - 5 K 3185/19 U)¹⁴

Online-Klavierkurse unterliegen dem Regelsteuersatz. Sie enthalten zwar darbietende Elemente, allerdings steht nicht die Unterhaltung eines Publikums, sondern der unterrichtende Charakter im Vordergrund.

Sachverhalt:

Der Kläger bietet Video-Klavierkurse zum Teil mit eigenen Kompositionen auf seiner Homepage an, mit denen seine Kunden das freie Klavierspiel erlernen und erweitern können. Darüber hinaus veranstaltet er Webinare für eine größere Teilnehmerzahl und Online-Tastentrainings in Form von Einzelunterricht. Die Umsätze aus diesen Tätigkeiten unterwarf das Finanzamt dem Regelsteuersatz von 19 %. Hiergegen wandte sich der Kläger mit seiner Klage und machte die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes geltend. Er verkaufe keine Massenware, sondern erbringe Online-Konzerte, da Hauptbestandteil seiner Videos die Wiedergabe von Eigenkompositionen sei. Zudem räume der Kläger seinen Kunden urheberrechtliche Nutzungsrechte an den Kompositionen ein.

Entscheidung:

Der Kläger hat keine Darbietungen i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG erbracht, die mit Theatervorführungen und Konzerten vergleichbar sind. Die Online-Kurse und Tastentrainings enthalten zwar darbietende Elemente wie Vorspiele selbst

¹⁴ https://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/muenster/j2021/5_K_3185_19_U_Urteil_20210617.html

komponierter Stücke. Allerdings steht nicht die Unterhaltung eines Publikums, sondern der unterrichtende Charakter im Vordergrund. Den Kunden des Klägers geht es weniger um kulturellen Konsum, sondern um ihren eigenen Unterrichtserfolg.

Die Umsätze des Klägers sind auch nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG begünstigt, da die Einräumung der urheberrechtlichen Nutzungs- bzw. Verwertungsrechte nicht Hauptbestandteil seiner Leistungen sind. Zwar hat der Kläger den Kunden nach seinen Allgemeinen Geschäftsbedingungen auch Rechte übertragen, die unter das Urheberrechtsgesetz fallen. Der Schwerpunkt der als einheitlich zu beurteilenden Leistungen liegt jedoch in der Gewährung der bestimmungsgemäßen Verwendung der Produkte zum Erlernen oder Verbessern des Klavierspiels. Eine Aufteilung dieses Gesamtpakets in verschiedene Elemente ist wirklichkeitsfremd.

3.9 Steuerschuldner

3.9.1 Steuerschuld des Leistungsempfängers bei mehreren Leistungsempfängern (BFH, Urteil v. 10.12.2020 - V R 7/20; veröffentlicht am 20.05.2021; DStR 2021, S. 1229)

Der Anwendung von § 13b Abs. 5 S. 1 UStG steht nicht entgegen, dass neben dem Unternehmer oder der juristischen Person eine weitere Person Empfänger der Leistung ist, wenn der Unternehmer (oder die ihm gleichgestellte juristische Person) Schuldner des vollen Entgeltbetrages ist und der weitere Leistungsempfänger nicht zum Kreis der in § 13b Abs. 5 S. 1 UStG genannten Steuerschuldner gehört.

Hintergrund:

Nach § 13b Abs. 5 S. 1 UStG ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner für die in § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG bezeichneten Umsätze, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist. § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG erfasst "steuerpflichtige Umsätze", wenn es sich bei diesen um Werklieferungen und nicht unter § 13b Abs. 1 UStG fallende sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers handelt.

Sachverhalt:

Streitig ist, ob der Umstand, dass sowohl der Kläger als Unternehmer als auch seine damalige Ehefrau als Nichtunternehmerin im gleichen Umfang Empfänger einer von einem in Österreich ansässigen Unternehmer erbrachten Werklieferung (hier: Errichtung eines Wohnhauses auf dem Grundstück des Klägers) gewesen sind, der alleinigen Inanspruchnahme des Klägers als Steuerschuldner gem. § 13b Abs. 5 S. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 1 UStG entgegen steht.

Entscheidung:

Der Kläger ist Steuerschuldner für die von dem ausländischen Unternehmen erbrachte Werklieferung. Die Werklieferung ist steuerpflichtig. Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG kommt nicht in Betracht, da das österreichische Unternehmen nicht Veräußerin des von ihr bebauten Grundstücks war. Auch liegen die Voraussetzungen für die Verlagerung der Steuerschuld nach § 13b Abs. 5 S. 1 UStG auf den Kläger vor. § 13b Abs. 5 S. 1 UStG ordnet eine Steuerschuldnerschaft des Empfängers der dort bezeichneten Leistungen an, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person ist.

Der Wortlaut der Vorschrift lässt es zu, die Regelung auch dann anzuwenden, wenn neben diesem Leistungsempfänger eine weitere Person Empfänger der Leistung ist. Dies gilt zumindest dann, wenn der in § 13b Abs. 5 S. 1 UStG bezeichnete Unternehmer (oder die ihm gleichgestellte juristische Person) zum einen Schuldner des vollen Entgeltbetrages ist und zum anderen der weitere Leistungsempfänger nicht zum Kreis der in § 13b Abs. 5 S. 1 UStG genannten Steuerschuldner gehört und daher weder Unternehmer noch juristische Person ist. Diese Auslegung vermeidet Unklarheiten bei der Gesetzesauslegung wie auch Umgehungsmöglichkeiten bei Mitberechtigung und Mitverpflichtung weiterer Personen.

Danach steht es im Streitfall der Anwendung von § 13b Abs. 5 S. 1 UStG zu Lasten des Klägers nicht entgegen, wenn neben dem Kläger auch seine Ehefrau, die nicht Unternehmerin war, Leistungsempfängerin gewesen sein sollte, ohne dass der erkennende Senat hierüber abschließend zu entscheiden hat.

Hinweis:

Die rechtliche Kernaussage und der entscheidende Punkt ist, dass der BFH eine etwaige Mitberechtigung der Ehefrau - ungeachtet des allein vom Kläger unterschriebenen Werkvertrages - offen lässt, weil der Kläger selbst im Falle der Mitberechtigung der Ehefrau Leistungsempfänger i.S.v. § 13b Abs. 5 UStG wäre, weil der Anwendung dieser Regelung nicht entgegensteht, wenn neben dem Leistungsempfänger eine weitere Person Empfänger der Leistung ist.

3.10 Unternehmer

3.10.1 Hundezüchter können Unternehmer sein (FG Münster, Urteil v. 25.03.2021 - 5 K 3037/19 U)¹⁵

Das FG Münster hat zu den Voraussetzungen Stellung genommen, unter denen eine Hundezüchterin zur umsatzsteuerpflichtigen Unternehmerin wird.

Sachverhalt:

Die Klägerin züchtet in ihrem Privathaus Hunde einer bestimmten Rasse, die sie unter anderem auf ihrer Homepage zum Verkauf anbietet. Sie ist Mitglied des Verbandes Deutscher Hundezüchter, der unter dem Deutschen Dachverband des Hundewesens organisiert ist. Hierdurch hat die Klägerin gewisse Regularien für die Zucht zu beachten, während nicht in diesem Verband organisierte Züchter deutlich weniger strengen Regeln unterworfen sind.

Da die Klägerin in den Streitjahren durch die Hundeverkäufe Erlöse oberhalb der Kleinunternehmergrenze erzielte, setzte das Finanzamt hierauf Umsatzsteuer fest. Hiergegen wandte die Klägerin ein, dass die Hundezucht ertragsteuerlich Liebhaberei darstelle. Aufgrund der strengen Regularien des Verbands entstünden derart hohe Kosten, dass eine wirtschaftliche Betätigung als Züchterin nicht möglich sei. Sie trete gerade nicht wie eine Händlerin auf, sondern gehe lediglich ihren persönlichen Neigungen nach. So lebten die Hunde nicht in einem Zwinger, sondern im Privathaushalt der Familie der Klägerin und sie verbringe die Nächte nach einem Wurf zusammen mit der

¹⁵ https://www.justiz.nrw.de/nrwe/fgs/muenster/j2021/5_K_3037_19_U_Urteil_20210325.html

Hündin, um das Überleben sämtlicher Welpen sicherzustellen. Sie suche auch jeden Käufer für etwaige Welpen nach ihrem persönlichen Eindruck aus und lege hierbei Wert auf dessen Qualifikation.

Entscheidung:

Die Klage hatte keinen Erfolg. Die Klägerin ist mit ihrer Hundezucht unternehmerisch tätig geworden.

Mit ihrer Hundezucht hat die Klägerin eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG ausgeübt. Sie hat sich am allgemeinen Markt beteiligt, indem sie die Hunde entgeltlich an Dritte verkauft hat. Diese Verkäufe sind nicht lediglich Ausfluss eines Hobbys der Klägerin gewesen. Sie haben die Grenze zur privaten Vermögensverwaltung überschritten.

Zur Vermarktung hat die Klägerin bei Händlern allgemein bewährte Vertriebsmaßnahmen - wie eine Internetpräsentation - ergriffen. Der hohe Qualitätsstandard, den sie an die Auswahl ihrer Zuchthunde und auch an die Auswahl der Käufer angelegt hat, hatte gleichzeitig einen werbenden Effekt. Da das Unterhalten eines Geschäftslokals für ein Auftreten wie ein Händler nicht erforderlich ist, steht der Umstand, dass die Hunde im Privathaushalt der Klägerin gelebt haben und sie die Nächte nach einem Wurf zusammen mit der Hündin verbracht hat, ihrer wirtschaftlichen Betätigung nicht entgegen. Die Klägerin ist auch über mehrere Jahre hinweg fortgesetzt und damit nachhaltig tätig geworden.

Schließlich ist es vor dem Hintergrund des im Mehrwertsteuersystem geltenden Neutralitätsprinzips als Ausprägung des Gebots der Wettbewerbsgleichheit systemgerecht, die Umsätze der Klägerin der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Es hat zumindest ein potentieller Wettbewerb mit anderen - auch nicht im Verband organisierten – Hundezüchtern bestanden.

Hinweis:

Die Nichtzulassungsbeschwerde gegen dieses Urteil ist beim BFH unter dem Aktenzeichen XI B 33/21 anhängig.

3.11 Unwetter

3.11.1 Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Flutkatastrophe vom Juli 2021 (BMF-Schreiben v. 23.07.2021 - III C 2 - S 7030/21/10008 :001¹⁶ und Finanzministerium NRW Erlass v. 23.07.2021 - S 1915 - 6/48 - V A 3¹⁷)

Die Unwetterereignisse im Juli 2021 in Bayern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Sachsen haben zu flächendeckenden Zerstörungen und zu einem Kollaps der Versorgung in den betroffenen Gebieten geführt.

Zur Unterstützung der Bewältigung des außergewöhnlichen und parallel zur Corona-Pandemie eingetretenen Unwetterereignisses gilt unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

I. Überlassung von Wohnraum

1. Für Nutzungsänderungen von Unternehmen der öffentlichen Hand im Zusammenhang mit der Bewältigung der Flutkatastrophe vom Juli 2021 wird gem. § 163 AO aus sachlichen Billigkeitsgründen **bis zum 31.12.2021** von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG und einer Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG abgesehen, wenn und soweit der Sachverhalt in einer Nutzung zur Bewältigung der Flutkatastrophe begründet ist.

Diese Billigkeitsregelung ist auch auf Vorsteuern aus laufenden Kosten anzuwenden.

Die Billigkeitsregelung ist auf in privater Rechtsform betriebene Unternehmen der öffentlichen Hand entsprechend anzuwenden, sofern die Nutzungsüberlassung unentgeltlich erfolgt.

2. Von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe und einer Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG wird im Billigkeitswege ebenfalls befristet **bis zum 31.12.2021** abgesehen, wenn private Unternehmen Unterkünfte, die für eine umsatzsteuerpflichtige Verwendung vorgesehen waren (Hotelzimmer,

¹⁶ https://bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/2021-07-23-USt-Flutkatastrophe-2021.pdf?__blob=publicationFile&v=5

¹⁷ https://www.finanzverwaltung.nrw.de/sites/default/files/asset/document/2021-07-23_katastrophenerlass.pdf

Ferienwohnungen o.ä.), unentgeltlich Personen zur Verfügung stellen, die infolge der Flutkatastrophe vom Juli 2021 obdachlos geworden sind oder als Helfer in den Krisengebieten tätig sind.

Beabsichtigen diese Unternehmer bereits bei Bezug von Nebenleistungen (Strom, Wasser o.ä.) eine unentgeltliche Beherbergung von Flutopfern oder Helfern, wird ausnahmsweise unter den oben genannten Bedingungen und den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG ebenfalls befristet **bis 31.12.2021** zusätzlich im Billigkeitswege ein entsprechender Vorsteuerabzug für Vorsteuern aus laufenden Kosten gewährt. Die folgende unentgeltliche Wertabgabe wird nach dem vorangegangenen Absatz im Billigkeitswege nicht besteuert.

II. Unentgeltliche Verwendung von dem Unternehmen zugeordneten Gegenständen (Investitionsgütern) zur Suche und Rettung von Flutopfern, Beseitigung der Flutschäden

Bei der unentgeltlichen Verwendung von dem Unternehmen zugeordneten Gegenständen (Investitionsgütern), die zuvor zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (z.B. die unentgeltliche Überlassung von Baufahrzeugen), zur Bewältigung der unwetterbedingten Schäden und Folgen der Flutkatastrophe vom Juli 2021, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf des durch die Unwetter betroffenen Personals, wird im Billigkeitswege befristet **bis zum 31.10.2021** auf die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe verzichtet.

III. Unentgeltliche Erbringung einer sonstigen Leistung (z.B. Personalgestellung)

Bei der unentgeltlichen Erbringung einer sonstigen Leistung durch den Unternehmer (z.B. Personalgestellung, Aufräumarbeiten mit eigenem Gerät und Personal) für Zwecke, die unmittelbar der Bewältigung der unwetterbedingten Schäden und Folgen der Flutkatastrophe vom Juli 2021 dienen, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf des durch die Unwetter betroffenen Personals, wird im Billigkeitswege befristet **bis zum 31.10.2021** auf die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe verzichtet.

IV. Herabsetzung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung 2021

Bei Unternehmen, die von der Flutkatastrophe betroffen sind, kann auf entsprechenden Antrag die Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung 2021 ggf. bis auf Null herabgesetzt werden, ohne dass die gewährte Dauerfristverlängerung durch die Erstattung bzw. Festsetzung auf Null berührt wird.

V. Sachspenden

Bei unentgeltlichen Zuwendungen aus einem Unternehmen nach § 3 Abs. 1b UStG, die im Zeitraum **vom 15.07.2021 bis 31.10.2021** erfolgen, wird aus Billigkeitsgründen auf eine Besteuerung verzichtet, wenn es sich bei den gespendeten Gegenständen um

- Lebensmittel, Tierfutter,
- für den täglichen Bedarf notwendige Güter (insbesondere Hygieneartikel, Reinigungsmittel, Kleidung, Geschirr oder medizinische Produkte) oder
- zur unmittelbaren Bewältigung des Unwetterereignisses sachdienliche Wirtschaftsgüter (z.B. Pumpen, Werkzeug, Maschinen) handelt

und die Gegenstände den unmittelbar von der Flutkatastrophe betroffenen Menschen zugutekommen.

Beabsichtigen Unternehmer bereits bei Bezug oder Herstellung der gespendeten Waren eine entsprechende unentgeltliche Weitergabe, wird unter den gleichen Bedingungen und den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG ein entsprechender Vorsteuerabzug im Billigkeitswege gewährt.

Hinweis:

Fristverlängerung für Umsatzsteuerjahreserklärungen und -voranmeldungen¹⁸

Einige Bundesländer gewähren eine Fristverlängerung für alle demnächst fälligen Jahressteuererklärungen bis zum 31.10.2021 bzw. bis zum 02.11.2021. Das gilt insbesondere für die **Umsatzsteuerjahreserklärung 2019**, deren Frist bereits durch die Sonderregelungen infolge der Corona-Pandemie bis zum 31.08.2021 verlängert wurde. Ebenso können Steueranmeldungen, die am 10.08.2021 sowie am 10.09.2021 fällig wären, bis zum 10.10.2021 abgegeben werden. Hierzu zählen die **Umsatzsteuervoranmeldungen für Juli und August 2021** sowie bei **Unternehmen mit Dauerfristverlängerung auch die Umsatzsteuervoranmeldung für Juni 2021 bzw. das zweite Quartal 2021**. Dies gilt auch für Steuerberater, die aufgrund des Unwetters Erklärungen ihrer Mandanten nicht rechtzeitig abgeben können. Je nach Bundesland ist ein Antrag erforderlich.¹⁹ Die Fristverlängerung gilt laut entsprechender Ländererlasse nach derzeitigem Stand in Bayern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Sachsen. Andere Bundesländer haben aber bereits verkündet, die Regelungen entsprechend anzuwenden. Betroffene Unternehmen sollten sich mit ihrem zuständigen Finanzamt in Verbindung setzen. Es ist zu erwarten, dass großzügige Fristverlängerungen gewährt werden.

3.12 Vorsteuer

3.12.1 Vorsteuerabzug und unentgeltliche Zuwendung (Änderung der Rechtsprechung: BFH, Urteil v. 16.12.2020 - XI R 26/20 (XI R 28/17); veröffentlicht am 14.05.2021)

Bezieht ein Unternehmer eine Leistung, um diese an einen Dritten unentgeltlich weiter zu liefern und zugleich die eigene unternehmerische Tätigkeit zu ermöglichen, steht ihm der Vorsteuerabzug zu, wenn die bezogene Eingangsleistung nicht über das hinausgeht, was erforderlich/unerlässlich war, um diesen Zweck

¹⁸ <https://www.finanzverwaltung.nrw.de/de/unwetter>

¹⁹ Antrag für NRW: https://www.finanzverwaltung.nrw.de/sites/default/files/asset/document/antrag_fristverlaengerung_unwetter.pdf

zu erfüllen, und die Kosten der Eingangsleistung (kalkulatorisch) im Preis der getätigten Ausgangsumsätze enthalten sind und der Vorteil des Dritten (hier: der Allgemeinheit) allenfalls nebensächlich ist. Insoweit reicht eine "mittelbare" Veranlassung für den Vorsteuerabzug aus.

Sachverhalt:

Dem klagenden Unternehmen, einer GmbH, war die Genehmigung zum Betrieb eines Steinbruchs unter der Auflage erteilt worden, eine für den Abtransport des gewonnenen Kalksandsteins zu nutzende öffentliche Gemeindestraße auszubauen. Die Stadt war Eigentümerin der Straße. Aus den für den Ausbau von anderen Unternehmen bezogenen Bauleistungen machte die GmbH den Vorsteuerabzug geltend.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Klägerin mit dem Ausbau der Straße eine umsatzsteuerpflichtige unentgeltliche Werklieferung (§ 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG) an die Stadt erbracht habe. Das Finanzgericht gab der dagegen erhobenen Klage teilweise statt. Es entschied, dass die Voraussetzungen für eine Besteuerung der Ausbaumaßnahme an der Gemeindestraße nicht vorlägen. Allerdings seien die Vorsteuerbeträge für die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Ausbaumaßnahme angefallenen Eingangsumsätze nicht zu berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang hat der BFH dem EuGH u.a. die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Steht unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens, in dem eine Steuerpflichtige im Auftrag einer Stadt Baumaßnahmen an einer Gemeindestraße vornimmt, dieser Steuerpflichtigen, die Leistungen zur Errichtung der auf die Gemeinde übertragenen Straße von anderen Steuerpflichtigen bezogen hat, hierfür gem. Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern der Vorsteuerabzug zu?

Im Anschluss an das EuGH-Urteil v. 16.09.2020 - C 528/19, "Mitteldeutsche Hartstein-Industrie" kam der BFH zu folgender Entscheidung:

Bezieht ein Unternehmer eine Leistung, um diese an einen Dritten unentgeltlich weiter zu liefern und zugleich die eigene unternehmerische Tätigkeit zu ermöglichen, steht ihm der Vorsteuerabzug zu, wenn die bezogene Eingangsleistung nicht über das hinausgeht, was erforderlich/unerlässlich war, um diesen Zweck zu erfüllen, und die Kosten der Eingangsleistung (kalkulatorisch) im Preis der getätigten Ausgangsumsätze enthalten sind und der Vorteil des Dritten (hier: der Allgemeinheit) allenfalls nebensächlich ist. Insoweit reicht eine "mittelbare" Veranlassung für den Vorsteuerabzug aus (Änderung der Rechtsprechung). § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG ist unionsrechtskonform dahingehend einschränkend auszulegen, dass eine Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nicht erfolgt, wenn kein unversteuerter Endverbrauch droht.

Hinweis:

Die neuere Rechtsprechung des EuGH in der Vorlageentscheidung, die der Entscheidung zugrunde lag, und auch der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Vos Aannemingen BVBA haben zur Prüfung neuer Umstände geführt. Danach ist insbesondere die Rechtsprechung des BFH obsolet, wonach mittelbare Zwecke, die mit den Eingangsumsätzen verfolgt werden, für den Vorsteuerabzug nachteilig sind.

Der EuGH hat in der Vorlageentscheidung klargestellt, dass auch mittelbare Zwecke, wenn die Eingangsumsätze für die wirtschaftliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen unerlässlich sind und als Kostenelemente der steuerpflichtigen Ausgangsumsätze anzusehen sind, verfolgt werden können, um den Vorsteuerabzug zu erlangen. Dies hatte der BFH bisher anders gesehen.

Ebenso kommt es in diesen Fällen nicht zu steuerbaren unentgeltlichen Zuwendungen, wenn diese "vor allem" dem Unternehmenszweck dienen bzw. als Zuwendung an Dritte nur nebensächlichen Charakter haben. Auch insoweit ist zu beachten, dass bisherige Rechtsprechung des BFH veraltet ist.

In der Praxis wird man zu prüfen haben - und die Prüfungspunkte hat der BFH zum Ende der Entscheidung benannt -, ob nicht Aufwendungen, die gleichzeitig auch unentgeltliche Zuwendungen an Dritte darstellen können, zum Vorsteuerabzug berechtigen und auf der Ausgangsseite keine Steuerpflicht hervorrufen. Zwar liegt es auf der Hand, dass nunmehr in vielen Fällen der Übernahme von Erschließungsmaßnahmen ein Vorsteuerabzug in Betracht kommen kann. Dies ist dann naheliegend, wenn die wirtschaftlichen Eigeninteressen die Interessen des Dritten, der ebenfalls einen Vorteil daraus u.U. zieht, bei weitem überlagern. Die Gefahr eines un versteuerten Endverbrauchs entfällt, wenn die Aufwendungen Kostenelemente der Ausgangsumsätze sind.

3.12.2 Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden (BFH, Urteil v. 11.11.2020 - XI R 7/20; veröffentlicht am 18.02.2021; DStR 2021, S. 417)

Bestehen bei gemischt genutzten Gebäuden erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume, sind Vorsteuerbeträge nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen (Bestätigung der Rechtsprechung; siehe BFH, Urteil v. 10.08.2016 - XI R 31/09; BFH, Beschluss v. 27.03.2019 - V R 43/17).

Sachverhalt:

Die Klägerin errichtete in den Streitjahren (2009 und 2010) einen gemischt genutzten Gebäudekomplex (Stadtteilzentrum mit Supermarkt etc. [umsatzsteuerpflichtig verpachtet] und Senioren-Wohnanlage [umsatzsteuerfrei vermietet]). Zur Vorsteueraufteilung wählte sie in ihren Umsatzsteuer-Jahreserklärungen den sog. Flächenschlüssel. Nach einer Außenprüfung reduzierte das FA den abziehbaren Anteil der Vorsteuer von 37,42 % auf 33,88 %.

Die Klägerin trug vor, es handele sich um zwei getrennte Gebäude, so dass im Ausgangspunkt die Herstellungskosten der Gebäude getrennt zu ermitteln seien. Nur der Restbetrag sei zu verteilen. Dabei sei wegen der stark unterschiedlichen Ausstattung der beiden Gebäude ein Umsatzschlüssel anzuwenden. Im Ergebnis seien 48,27 % der Vorsteuer abziehbar.

Mit ihrer Klage hatte die Klägerin in erster Instanz keinen Erfolg (FG Nürnberg, Urteil v. 30.07.2019 - 2 K 103/17): Zwar bestehe nach der Rechtsprechung des BFH eine Bindung an die Wahl eines fehlerhaften Aufteilungsmaßstabs nicht. Auch sei eine Vorsteueraufteilung nach dem Umsatzschlüssel vorzunehmen, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung bestehen würden. Im Streitfall seien aber die Eingangsbezüge im Wesentlichen gleichartig auf die Flächen zu verteilen; der Prozentsatz des Flächenschlüssels betrage 36,49 %.

Entscheidung:

Der BFH hob die Entscheidung auf und wies die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurück. Vorliegend ist das FG in rechtsfehlerhafter Weise von dem Rechtssatz abgewichen, dass Vorsteuerbeträge nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen sind, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen. Denn nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 10.08.2016 - XI R 31/09, Rz 46, 48 ff.; BFH, Beschluss v. 27.03.2019 - V R 43/17, Rz 9) sind Vorsteuerbeträge nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen. Die vom FG angestellte Vergleichsbetrachtung hat der BFH nicht angestellt und insoweit keinen Ausnahmefall vorgesehen. Im Übrigen bestätigt der BFH in seiner Entscheidung die „Eintopf“-Theorie; es bleibt bei einer Zweiteilung hinsichtlich der Eingangsleistungen bei Gebäuden. Während Eingangsleistungen für Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung grundsätzlich den verschiedenen Ausgangsleistungen unmittelbar und direkt zuzuordnen sind, werden die Eingangsleistungen bei Errichtung und Anschaffung in einem Topf gesammelt und nach § 15 Abs. 4 UStG prozentual aufgeteilt.

Hinweis:

In vielen Fällen werden in verschiedener Weise genutzte Räume unterschiedliche Ausstattungsmerkmale aufweisen – wie in der Höhe der Räume, der Dicke von Wänden und Decken oder hinsichtlich der Innenausstattung. Die Entscheidung eröffnet dem

Unternehmer daher ein faktisches Wahlrecht, wenn sich der Flächenschlüssel im Nachhinein als nicht sachgerecht erweist. Nicht der Unternehmer muss beweisen, dass im Einzelfall der Umsatzschlüssel präziser ist als der Flächenschlüssel. Vielmehr ist die Finanzverwaltung gehalten, den Flächenschlüssel nur anzuwenden, wenn dieser eine präzisere Aufteilung ermöglicht.

Soweit Anhaltspunkte für eine unterschiedliche Ausstattung bestehen, können Unternehmer nun prüfen, ob sich der Wechsel vom Flächenschlüssel zum Umsatzschlüssel lohnt. Ist noch keine materielle Bestandskraft eingetreten, lässt sich die ursprüngliche Wahl des Flächenschlüssels auch noch rückwirkend revidieren, wenn der ursprünglich gewählte Aufteilungsschlüssel nicht sachgerecht war. Unklar ist aber weiter, wann die Unterschiede in den Ausstattungsmerkmalen so erheblich sind, dass sie der Anwendung des Flächenschlüssels entgegenstehen.

3.12.3 Vorsteuerberichtigung bei Erfolglosigkeit (BFH, Urteil v. 27.10.2020 - V R 20/20 (V R 61/17); veröffentlicht am 25.02.2021; DStR 2021, S. 478)

Entfällt bei einem Gegenstand, den der Unternehmer zunächst gemischt für steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze genutzt hatte, die Verwendung für die steuerpflichtigen Umsätze, während der Unternehmer die Verwendung für die steuerfreien Umsätze fortsetzt, kann dies zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG führen. Demgegenüber bewirkt der bloße Leerstand ohne Verwendungsabsicht keine Änderung der Verhältnisse.

Sachverhalt:

Streitig ist, ob die Vorsteuer aus einer misslungenen Investition, mit der steuerpflichtige Umsätze erzielt wurden, nach § 15a UStG zu berichtigen ist, wenn bei ruhendem Betrieb neben dem Leerstand der Cafeteria eine geringfügige Nutzung stattfindet, die keine steuerpflichtigen Umsätze zum Ziel hat. Das ursprüngliche Verfahren V R 61/17 ruhte gem. BFH-Beschluss v. 27.03.2019 bis zur Entscheidung des EuGH. Nach dem Urteil des EuGH v. 09.07.2020 - C 374/19 "Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler") wurde das Verfahren wieder aufgenommen.

Entscheidung:

Entfällt bei einem Gegenstand, den der Unternehmer zunächst gemischt für steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze genutzt hatte, die Verwendung für die steuerpflichtigen Umsätze, während der Unternehmer die Verwendung für die steuerfreien Umsätze fortsetzt, kann dies zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG führen.

Demgegenüber bewirkt der bloße Leerstand ohne Verwendungsabsicht keine Änderung der Verhältnisse.

Zur Vorsteuerberichtigung hat der EuGH in seinem Urteil v. 09.07.2020 - C 374/19 „Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler“ entschieden, dass Art. 184, 185 und 187 MwSt-SystRL "einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, nach der ein Steuerpflichtiger, der das Recht erworben hat, die auf die Errichtung einer zur Nutzung sowohl für besteuerte als auch für steuerbefreite Umsätze bestimmten Cafeteria im Anbau eines von ihm umsatzsteuerfrei betriebenen Alten- und Pflegeheims entfallende Vorsteuer anteilig abzuziehen, zur Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs verpflichtet ist, wenn er jeglichen besteuerten Umsatz in den Räumlichkeiten dieser Cafeteria eingestellt hat, sofern er weiterhin steuerbefreite Umsätze in diesen Räumlichkeiten getätigt und diese somit nunmehr ausschließlich für diese Umsätze genutzt hat". Entscheidend ist hierfür, dass "die Räumlichkeiten der genannten Cafeteria (...) nicht leer stehen, sondern nunmehr ausschließlich im Rahmen steuerbefreiter Umsätze genutzt werden" (EuGH, Urteil v. 09.07.2020 - C 374/19 „Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler“, Rz 30). Auf dieser Grundlage kommt es darauf an, ob die Räumlichkeiten der Cafeteria nunmehr "ausschließlich für die Zwecke der steuerbefreiten Umsätze der Klägerin des Ausgangsverfahrens verwendet wurden, was jedoch vom vorlegenden Gericht zu überprüfen ist". Es "dienen die im früheren Stadium getätigten Umsätze [dann] (...) nicht mehr der Erbringung besteuerten Leistungen und unterliegen damit dem Mechanismus der Berichtigung der Abzüge" (EuGH, Urteil v. 9.7.2020 - C 374/19 „Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler“, Rz 32).

4 Folien der Vortragspräsentation

Praktiker-Seminare 2021/2022

Aktuelles Umsatzsteuerrecht

– Handlungsempfehlungen im Zusammenhang mit der Umsetzung des
Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 –

September 2021
(Stand: August 2021)

1

Inhaltsübersicht (Seiten 3 – 6)

1. Gesetzliche Neuerungen
2. Wesentliche Änderungen im Umsatzsteuer-
Anwendungserlass
3. Sonstige Brennpunkte bei der Umsatz-
besteuerung – Verwaltungsanweisungen,
EuGH-, BFH- und FG-Urteile



2

Gesetzliche Neuerungen (Seite 7)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

- **Umsatzsteuer-Digitalpaket**

- **B2C-Commerce:**

- **Umstellung: Bestimmungslandprinzip**

- Grundsätzlich direkte Besteuerung im Verbrauchsstaat (EU-Umsatzschwelle: 10.000 €)
 - Sicherung der Besteuerung beim Internethandel (fiktive Reihengeschäfte)
 - Neue Besteuerungsverfahren beim BZSt (OSS-Verfahren)

- **B2B-Commerce:**

- **Unverändert: Ursprungslandprinzip** (Umstellung zu einem späteren Zeitpunkt)

- Steuerfreie i.g. Lieferung i.S.d. § 4 Nr. 1b i.V.m. § 6a UStG prüfen
 - Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen beim BZSt

3

Gesetzliche Neuerungen (Seiten 7 – 9)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

- **Neuregelung Versandhandel / Fernverkäufe – § 3c UStG**

- **Fernverkauf (Definition):**

- **Lieferung eines Gegenstandes an einen Nichtunternehmer oder sog. Schwellenerwerber i.S.d. Empfängerstaates (B2C-Commerce)**

- **Grenzüberschreitende Warenbewegung**

- Innerhalb der EU (innergemeinschaftlicher - i.g. - Fernverkauf)
 - Aus einem Drittland in einen Mitgliedstaat der EU (Fernverkauf aus dem Drittland)

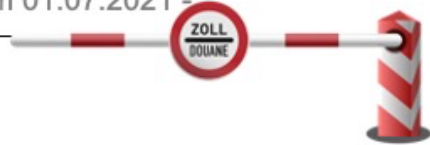
- **Ansässigkeit der Parteien spielt keine Rolle**

4

Gesetzliche Neuerungen (Seite 9)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

- **Transport durch den Lieferanten veranlasst**
 - Indirekte Beteiligung ausreichend
- **Transportveranlassung:**
 - Erteilung Transportauftrag
 - Übernahme Transportverantwortung (gesamt oder teilweise)
 - Transportkosten einziehen (Kunden) und weiterleiten (Spediteur)
 - Bewerbung Zustelldienst oder Übermittlung benötigter Informationen



5

Gesetzliche Neuerungen (Seiten 9 – 11)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

- **Ort des i.g. Fernverkaufs, § 3c (1) S. 1 UStG**
 - **Lieferer überschreitet die Schwelle von 10.000 € im laufenden Kalenderjahr oder Vorjahr (§ 3c (4) UStG = einheitlicher EU-weiter Schwellenwert) oder verzichtet auf deren Anwendung (Bindung für 2 Kalenderjahre)**
 - Wegfall der länderspezifischen Lieferschwellen
 - Schwellenwert umfasst sämtliche i.g. Fernverkäufe und die sog. TRFE-Leistungen (§ 3a (5) UStG) in der EU
 - **Endpunkt der Beförderung / Versendung**
 - **Anderenfalls** bestimmt sich der Ort nach § 3 (6) oder (7) UStG

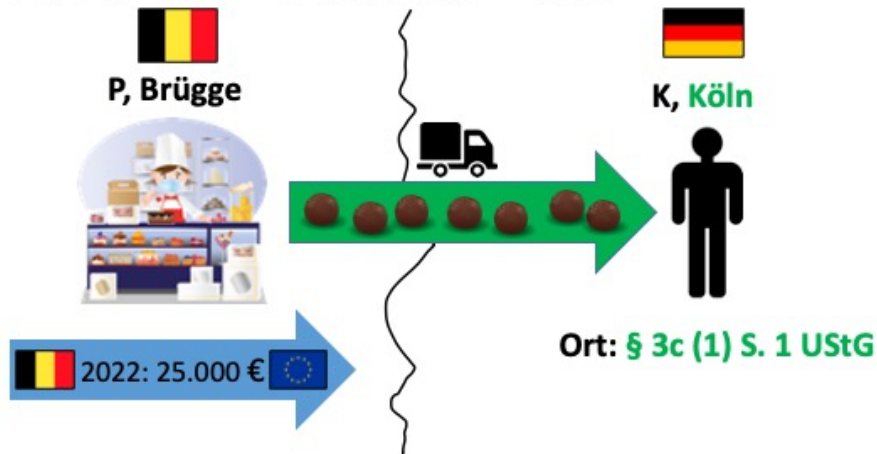


6

Gesetzliche Neuerungen (Seite 10)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

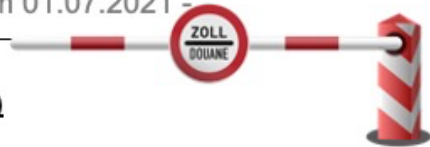
Ort des i.g. Fernverkaufs, § 3c (1) S. 1 UStG



Gesetzliche Neuerungen (Seiten 11 – 12)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

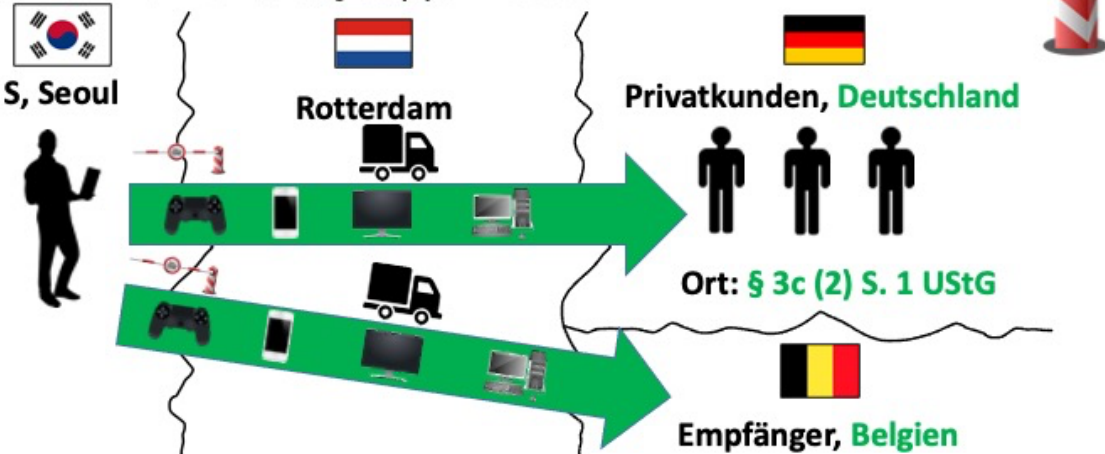
- Ort des Fernverkaufs, § 3c (2) UStG
(Transportende nicht im Einfuhrmitgliedstaat)
 - Keine Umsatzschwelle
 - Endpunkt der Beförderung / Versendung



Gesetzliche Neuerungen (Seiten 11 – 12)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

Ort des Fernverkaufs, § 3c (2) S. 1 UStG



Gesetzliche Neuerungen (Seiten 12 – 13)

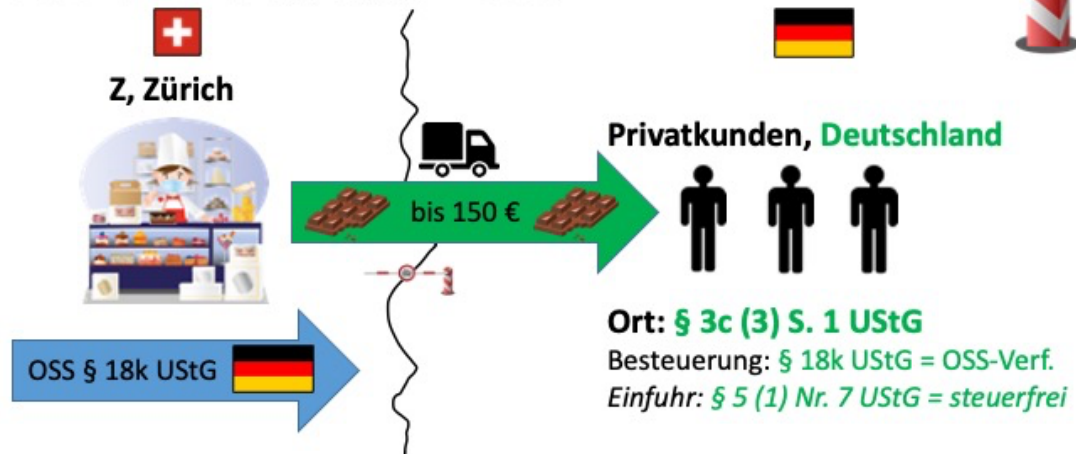
- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

- **Ort des Fernverkaufs, § 3c (3) S. 1 UStG (Transportende im Einfuhrmitgliedstaat)**
 - Teilnahme am OSS-Verfahren nach § 18k UStG (= Sendungen im Sachwert bis 150 €) erforderlich
 - Keine Umsatzschwelle
 - **Endpunkt der Beförderung / Versendung**
 - Anderenfalls bestimmt sich der Ort nach § 3 (6), (7) oder (8) UStG

Gesetzliche Neuerungen (Seiten 12 – 13)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

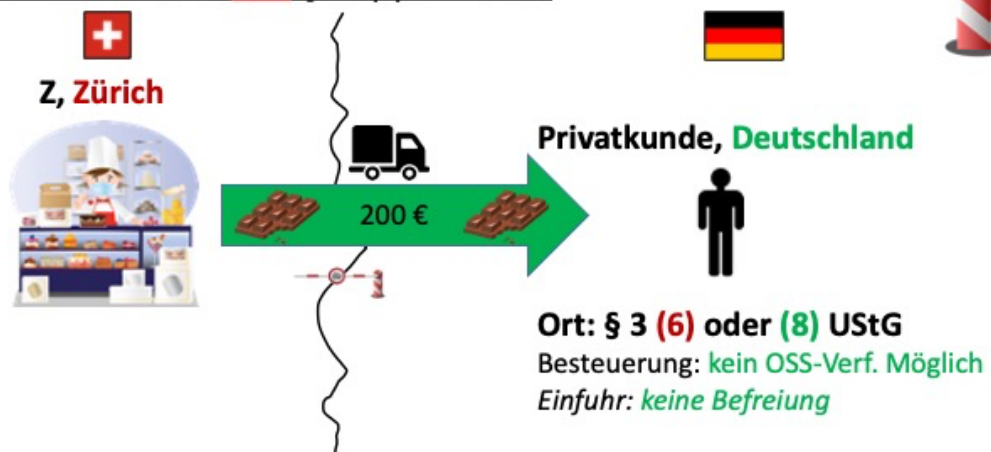
Ort des Fernverkaufs. § 3c (3) S. 1 UStG



Gesetzliche Neuerungen (Seite 13)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

Ort des Fernverkaufs. **kein** § 3c (3) S. 1 UStG



Gesetzliche Neuerungen (Seiten 13 – 14)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

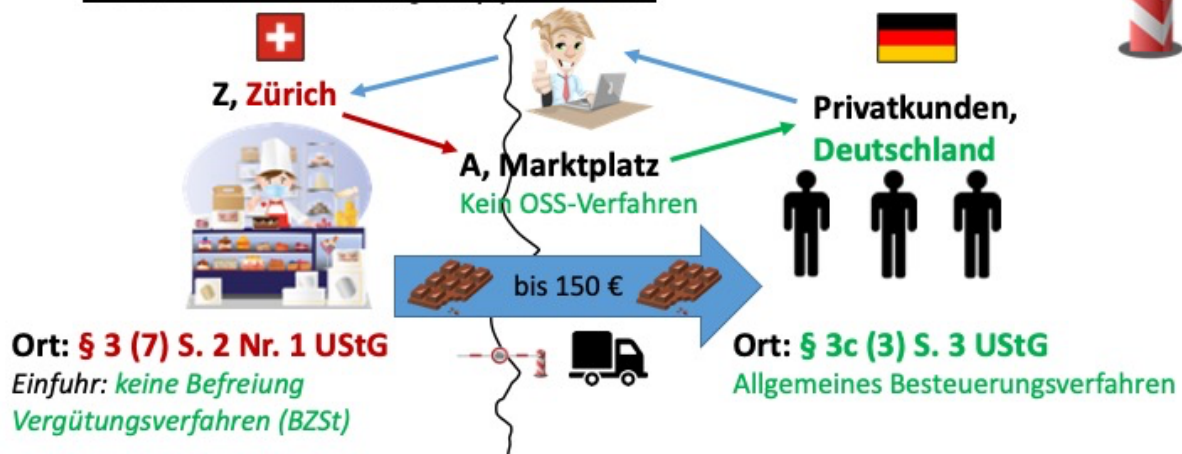
- **Ort des Fernverkaufs, § 3c (3) S. 3 UStG**
(Unterstützung einer elektronischen Schnittstelle)
 - Fernverkauf mit Unterstützung einer elektronischen Schnittstelle nach § 3 (3a) S. 2 UStG (= Einfuhr aus einem Drittland im Sachwert bis 150 €)
 - Fiktives Reihengeschäft
 - Bewegte Lieferung nach § 3 (6b) UStG der elektronischen Schnittstelle
 - OSS-Verfahren nach § 18k UStG findet keine Anwendung
 - Unternehmer / dessen Beauftragter ist Schuldner der EUSt
 - Keine Umsatzschwelle
 - Endpunkt der Beförderung / Versendung
 - Anderenfalls bestimmt sich der Ort nach § 3 (6), (7) oder (8) UStG

13

Gesetzliche Neuerungen (Seite 14)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

Ort des Fernverkaufs, § 3c (3) S. 3 UStG

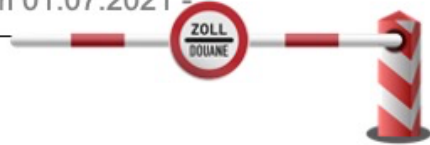


Gesetzliche Neuerungen (Seite 15)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

- **Keine Ortsverlagerung, § 3c (5) UStG**

- Neue Fahrzeuge
- Gegenstände einer sog. Montagelieferung
- Gegenstände, die der Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) unterliegen
- Verbrauchsteuerpflichtige Waren



15

Gesetzliche Neuerungen (Seiten 15 – 17)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

- **Fiktion eines Reihengeschäfts – § 3 (3a) UStG**

- Vermeidung von Steuerausfällen beim Internethandel
 - Besteuerung der elektronischen Schnittstelle

- **Anwendungsfälle:**

- **Lieferungen eines Gegenstands, dessen Beförderung oder Versendung in der EU beginnt und endet, durch einen nicht in der EU ansässigen Unternehmer an einen Nichtunternehmer (S. 1)**



- **Fernverkauf von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € (S. 2)**



16

Gesetzliche Neuerungen (Seite 17)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

- **Zuordnung der Warenbewegung, § 3 (6b) UStG**
 - Immer der 2. fiktiven Lieferung der elektronischen Schnittstelle an den Endkunden
 - Ortsbestimmung beim Fernverkauf durch die elektronische Schnittstelle grds. nach § 3c UStG
- **Steuerbefreiung für die ruhende Lieferung, § 4 Nr. 4c UStG**
 - Ort der unbewegten Lieferung des Versandhändlers (= fiktive 1. Lieferung) immer nach § 3 (7) S. 2 Nr. 1 UStG => Ort und Zeit bei Beginn der Warenbewegung
 - Ist die Lieferung steuerbar (Ort im Inland) => Steuerbefreiung § 4 Nr. 4c UStG
- **Entstehung der Steuer, § 13 (1) Nr. 1i UStG**
 - Zeitpunkt, zu dem die Zahlung angenommen wurde
 - Bestimmung gem. Art. 41a MwStSystRL-DVO

17

Gesetzliche Neuerungen (Seite 18)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

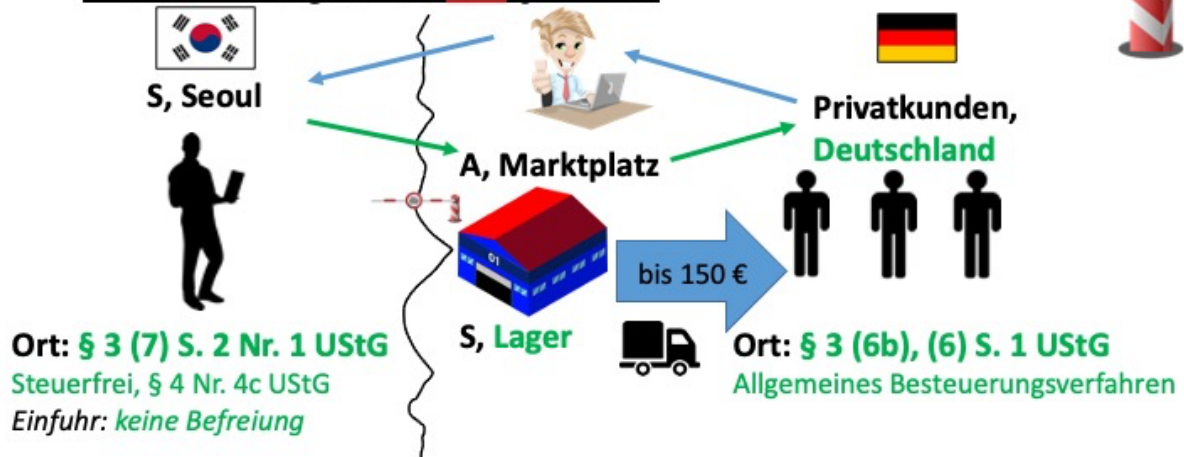
- **Elektronische Schnittstelle, § 3 (3a) S. 3 UStG**
 - Elektronischer Marktplatz
 - Elektronische Plattform
 - Elektronisches Portal
 - Ähnliches
- **Unterstützen**
 - Bestimmung gem. Art. 5b MwStSystRL-DVO
 - Siehe auch § 25e (6) UStG
- **Haftung, § 25e UStG**
 - Keine Haftung in den Fällen des § 3 (3a) UStG

18

Gesetzliche Neuerungen (Seite 18)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

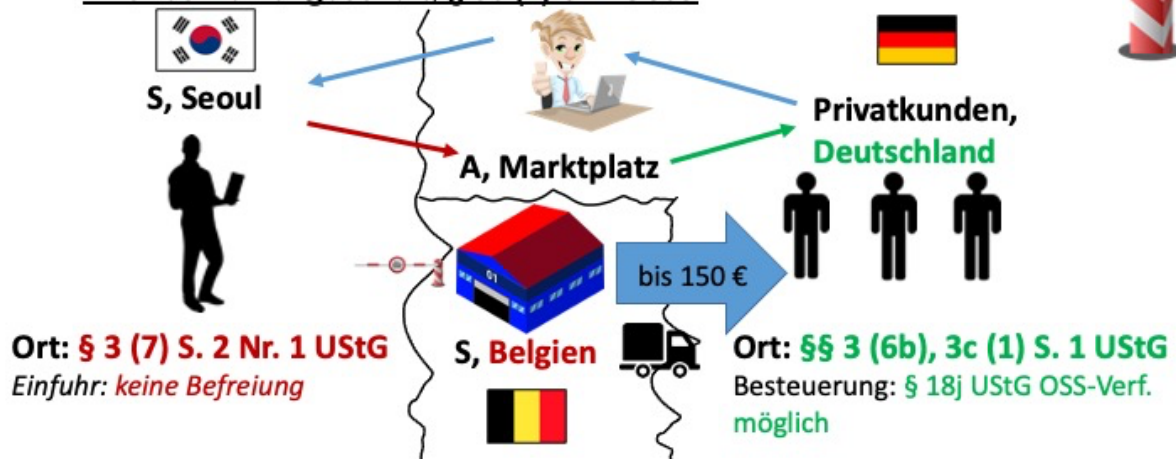
Fiktives Reihengeschäft. **kein § 3c UStG**



Gesetzliche Neuerungen (Seiten 18 – 19)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

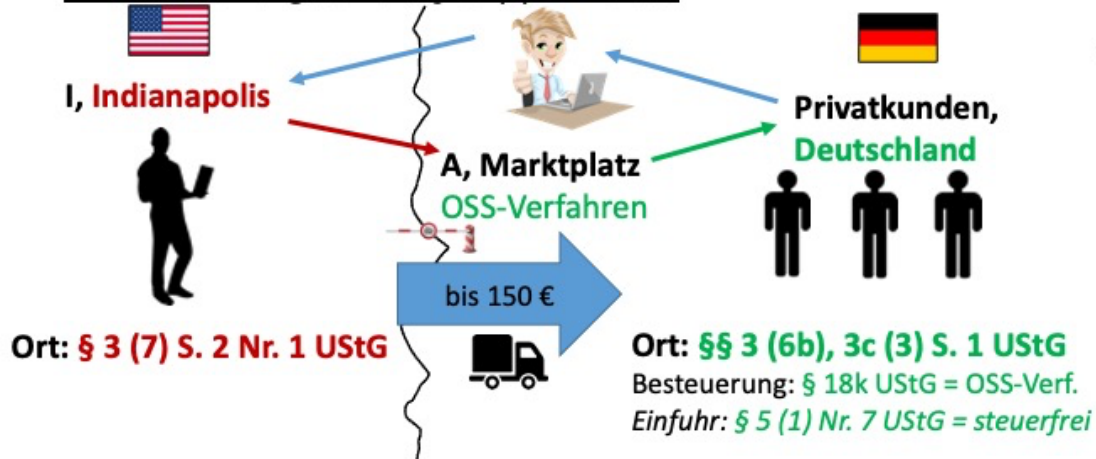
Fiktives Reihengeschäft. **§ 3c (1) S. 1 UStG**



Gesetzliche Neuerungen (Seite 19)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

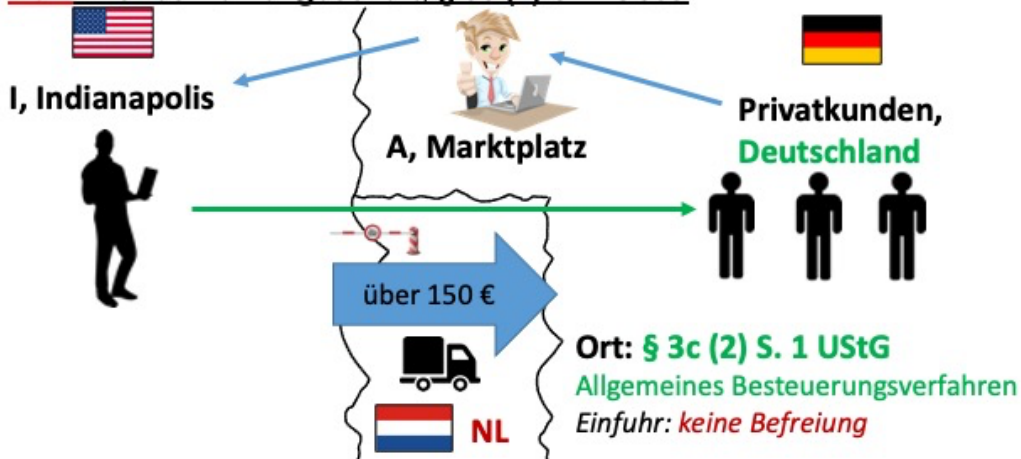
Fiktives Reihengeschäft, § 3c (3) S. 1 UStG



Gesetzliche Neuerungen (Seite 20)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

Kein fiktives Reihengeschäft, § 3c (2) S. 1 UStG



Gesetzliche Neuerungen (Seiten 20 – 21)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

• Elektronisch erbrachte Dienstleistungen – § 3a (5) UStG

- Schwellenwert i.S.d. § 3a (5) S. 3 UStG i.H.v. 10.000 € umfasst ab 01.07.2021 auch i.g. Fernverkäufe (entsprechend dem neu gefassten § 3c (4) UStG)

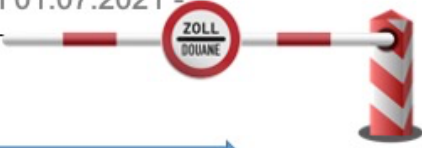


23

Gesetzliche Neuerungen (Seite 21)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

Prüfung Umsatzschwelle



	 2020	1. Hj 2021	2. Hj 2021
sonst. L. i.S.d. § 3a (5) UStG	3.000 €	5.000 €	2.000 €
i. g. Fernverkäufe	6.000 €	20.000 €	5.000 €
Summe	9.000 €	25.000 €	7.000 €
Ort			



24

Gesetzliche Neuerungen (Seite 22)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

- **Besonderes Verfahren zur Besteuerung innerhalb der EU „Mini-One-Stop-Shop“ wird ausgeweitet und zu „One-Stop-Shop“**
 - **Zentrale Anmeldung und Entrichtung der USt für alle Mitgliedstaaten (D: BZSt)**
 - Innerhalb eines Monats nach Ablauf des Besteuerungszeitraums
 - Anderenfalls allgemeines Besteuerungsverfahren in jedem Mitgliedstaat
 - **Teilnahmevoraussetzung**
 - **Freiwillige Teilnahme** am OSS-Verfahren ist grds. **nur möglich**, wenn diese **einheitlich für die gesamte EU erklärt wird**
 - **Anzeige zur Teilnahme** am besonderen Besteuerungsverfahren muss grds. **vor Beginn des Besteuerungszeitraum** erfolgen



25

Gesetzliche Neuerungen (Seiten 22 – 23)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

- **Besonderes Verfahren zur Besteuerung innerhalb der EU „Mini-One-Stop-Shop“ wird ausgeweitet und zu „One-Stop-Shop“**
 - **Vorsteuerbeträge** können im OSS-Verfahren **nicht geltend gemacht werden**
 - **Werte in fremder Währung** sind nach den Kursen **umzurechnen**, die für den letzten Tag des Besteuerungszeitraums von der EZB festgestellt worden sind



26

Gesetzliche Neuerungen (Seiten 23 – 25)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

- **1. „Nicht-EU-Regelung“ (§ 18i UStG):**
 - **Alle sonstigen Leistungen von Drittlands-Unternehmern an Nichtunternehmer**, die im Gemeinschaftsgebiet zu besteuern sind
 - **Besteuerungszeitraum**, § 16 (1c) S. 1 UStG (= Quartal)
 - **Entstehung der Steuer**, § 13 (1) Nr. 1 f) UStG (= m.A.d. Quartals der Ausführung)
 - Beförderungsleistungen (§ 3b UStG),
 - Grundstücksbezogene Leistungen, z. B. Vermietung (§ 3a (3) Nr. 1 UStG),
 - Veranstaltungsleistungen (§ 3a (3) Nr. 3 Buchst. a UStG),
 - Vermietung von Beförderungsmitteln (§ 3a (3) Nr. 2 UStG),
 - Bearbeitung beweglicher körperlicher Gegenstände, z.B. Reparaturen (§ 3a (3) Nr. 3 Buchst. c UStG),
 - Elektronische Dienstleistungen (§ 3a (5) UStG)

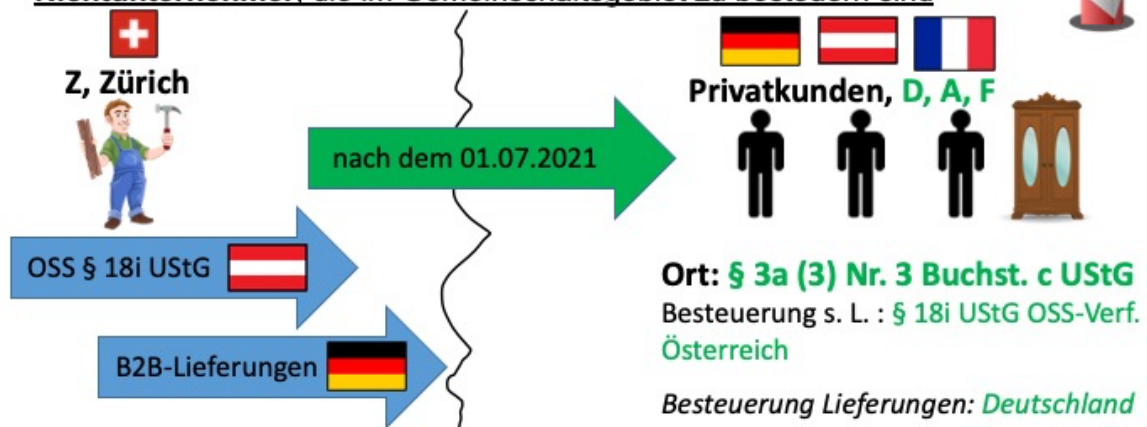


27

Gesetzliche Neuerungen (Seite 24)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

Sonstige Leistungen von Drittlands-Unternehmern an Nichtunternehmer, die im Gemeinschaftsgebiet zu besteuern sind



Gesetzliche Neuerungen (Seiten 25 – 30)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

• 2. „EU-Regelung“ (§ 18j UStG):

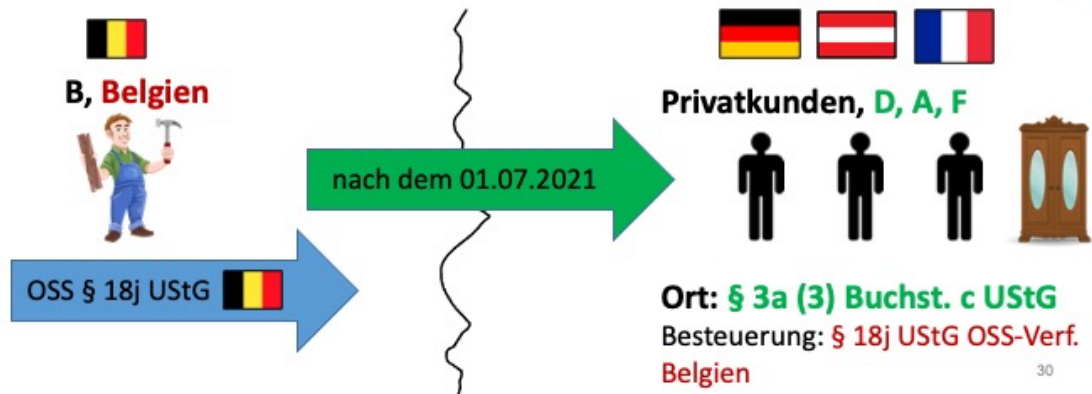
- **Alle sonstigen Leistungen** von **EU-Unternehmern** an **Nichtunternehmer**, die in einem anderen Mitgliedstaat zu besteuern sind
- **I.g. Fernverkäufe** durch **Drittlands-** und **EU-Unternehmer**
 - **Kein OSS-Verfahren** in den Fällen eines **i.g. Verbringens** und einer anschließenden **lokalen Lieferung im Zielstaat** (= Registrierung im Zielstaat)
- **Umsätze**, die der **Reihengeschäftsfiktion** des § 3 (3a) S. 1 UStG unterliegen (innerhalb eines Mitgliedstaates)
 - **Besteuerungszeitraum**, § 16 Abs. 1d S. 1 UStG (= **Quartal**)
 - **Entstehung der Steuer**, § 13 (1) Nr. 1 g) UStG (= **m.A.d. Quartals der Ausführung**)
 - Ausstellung einer **Rechnung nicht erforderlich**, § 14a (2) UStG
- **Korrekturen aus der Zeit bis 30.06.2021 nicht über OSS-Verfahren möglich** 29



Gesetzliche Neuerungen (Seiten 25 – 26)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

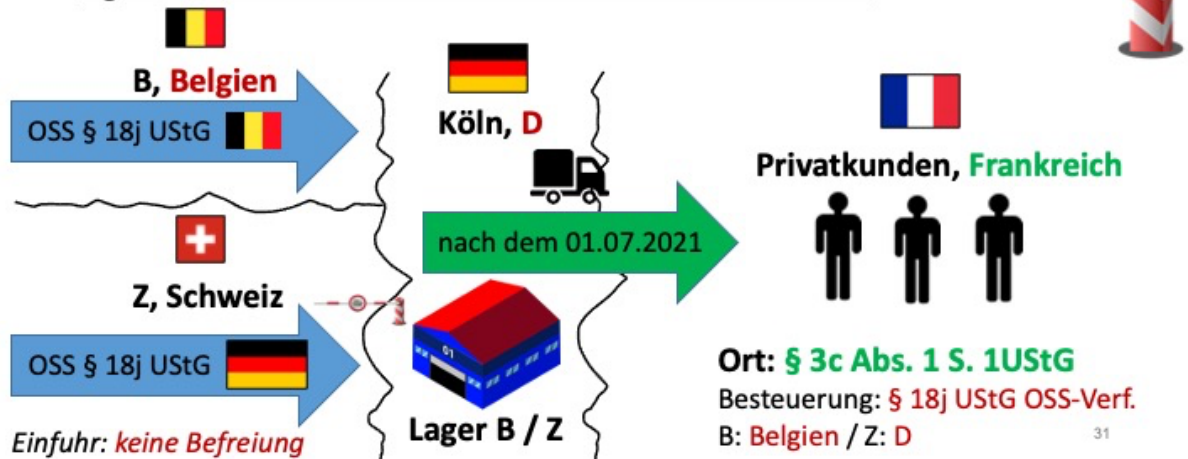
Sonstigen Leistungen von EU-Unternehmern an Nichtunternehmer, die in einem anderen Mitgliedstaat zu besteuern sind



Gesetzliche Neuerungen (Seite 26)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

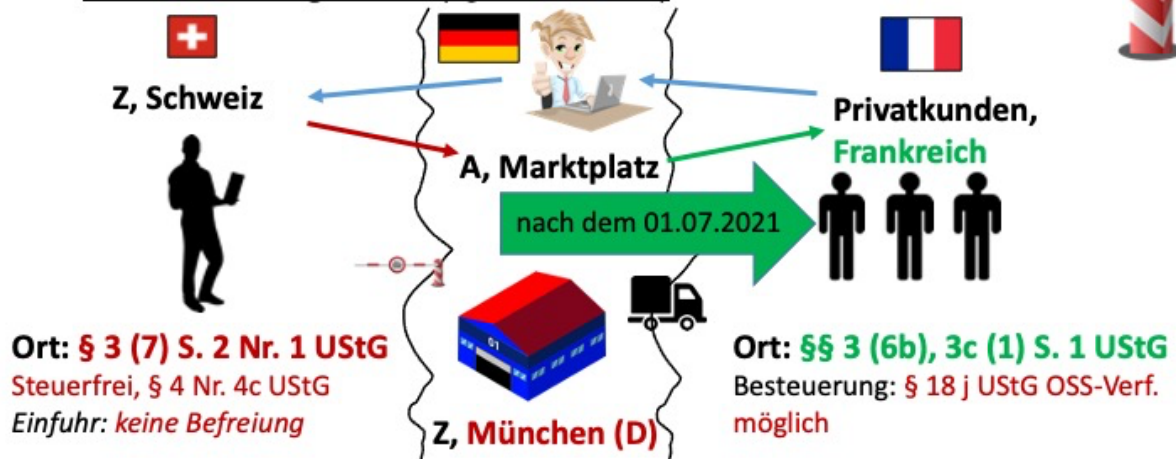
I.g. Fernverkäufe durch Drittlands- und EU-Unternehmer



Gesetzliche Neuerungen (Seite 27)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

Fiktives Reihengeschäft (i.g. Fernverkauf)



Gesetzliche Neuerungen (Seite 28)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

Fiktives Reihengeschäft (innerhalb eines Mitgliedstaates)



Gesetzliche Neuerungen (Seiten 31 – 34)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

• 3. „Einfuhrregelung“ (§ 18k UStG):

- **Fernverkauf** von Sendungen mit einem **Sachwert** von **höchstens 150 €** durch **Drittlands- und EU-Unternehmer**
 - **Ortsbestimmung** gem. § 3c (2) oder (3) UStG
 - **Einfuhr** der Waren gem. § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG **steuerfrei**
 - **Neuerungen** beim **Zollverfahren** (zusätzlich Identifikations-Nr.)
 - **Besteuerungszeitraum** i.S.d. § 16 Abs. 1e S. 1 UStG (= **Kalendermonat**)
 - **Entstehung** der Steuer, § 13 (1) Nr. 1 h) UStG (= **m.A.d. Monats der Ausführung**)

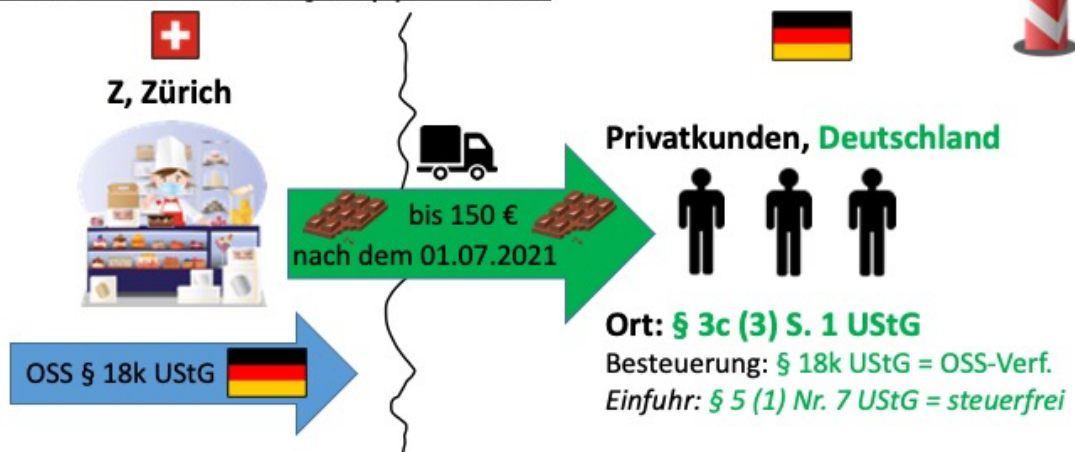


Gesetzliche Neuerungen (Seiten 31 – 34) - Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -



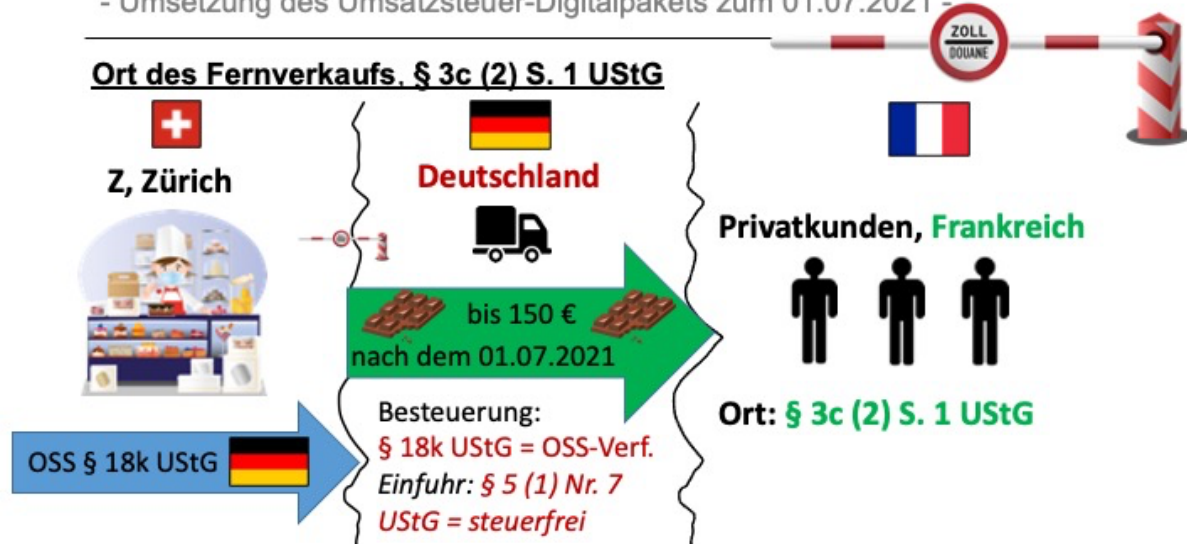
Gesetzliche Neuerungen (Seite 32) - Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

Ort des Fernverkaufs. § 3c (3) S. 1 UStG



Gesetzliche Neuerungen (Seite 33)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -



Gesetzliche Neuerungen (Seiten 34 –36)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

• **Besonderheiten bei grenzüberschreitenden Fulfillment-Strukturen**

• **Hintergrund:**

- Waren werden zunächst in lokale Lager in der EU ein- und ggf. auch umgelagert
- Bei Bestelleingang erfolgt die Lieferung aus einem möglichst lokalen Lager (Ziel = rasche Lieferzeiten)

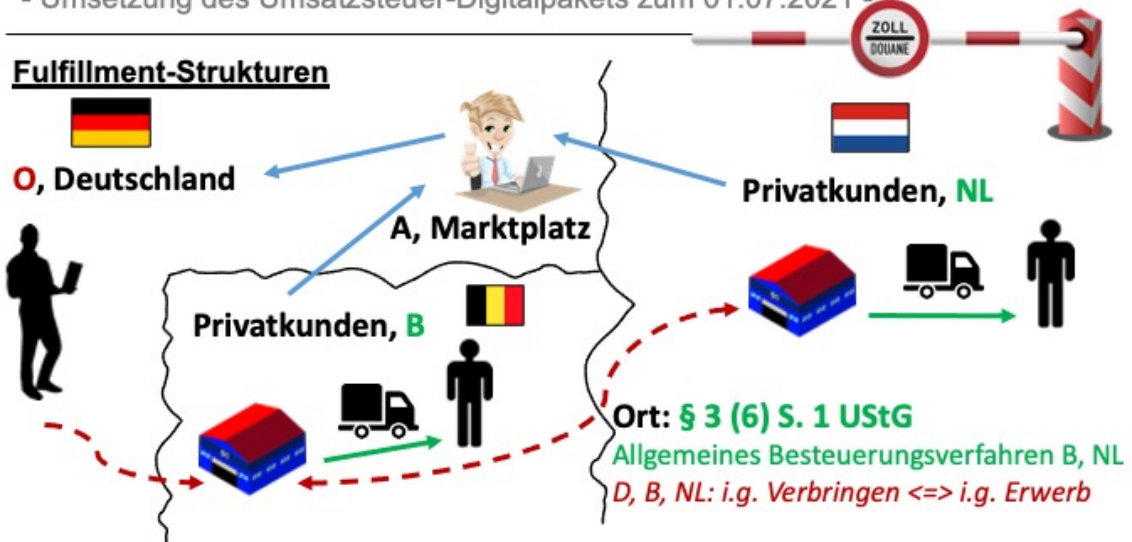
• **Konsequenzen:**

- **Ein- und Umlagerung**
 - I.g. Verbringen und i.g. Erwerb mit Registrierungspflichten in den EU-Zielstaaten
- **Lieferungen an Kunden in den jeweiligen Zielstaaten**
 - Lokale Lieferungen im allgemeinen Besteuerungsverfahren des EU-Zielstaates
- **Lieferungen aus einem Zielstaat an Kunden in anderen EU-Staaten**
 - Besteuerung im Rahmen des OSS-Verfahrens gem. § 18j UStG möglich

38

Gesetzliche Neuerungen (Seiten 35 – 36)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -



Gesetzliche Neuerungen (Seiten 36 – 38)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

- **Einführen von Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € – § 21a UStG**
 - **Abschaffung der Steuerbefreiung für Einführen mit einem Wert bis 22 € (§ 1a EUSTBV)**
 - **Einfuhrumsatzsteuer** bei jeder Einfuhr; außer Nutzung OSS-Verfahren (§ 18k UStG)
 - **Zollbefreiung** für Sendungen mit einem Wert bis zu 150 € (Art. 23 Abs. 1 ZollbfrVO) bleibt bestehen
 - **Besonderes System zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer auf Sendungen mit einem Höchstwert von 150 €, § 21a UStG**
 - Post- und Paketdienstleister sollen künftig die Waren im Namen und für Rechnung der Empfänger zum freien Verkehr anmelden können
 - Bei Auslieferung muss der Dienstleister die Einfuhrumsatzsteuer von Empfänger einfordern



Gesetzliche Neuerungen (Seite 38)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

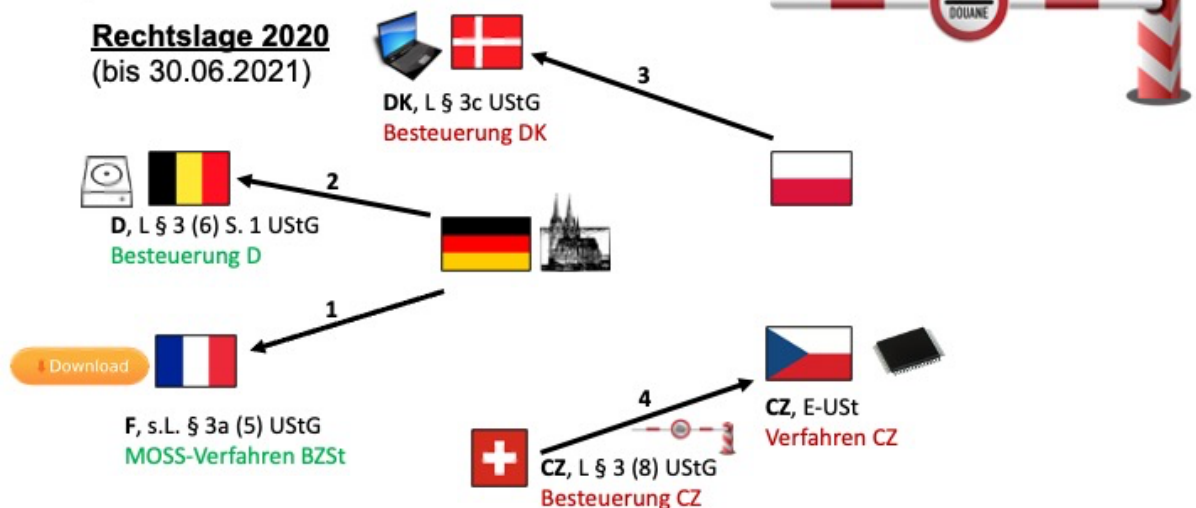
Besteuerungsverfahren Einführen. § 21a UStG



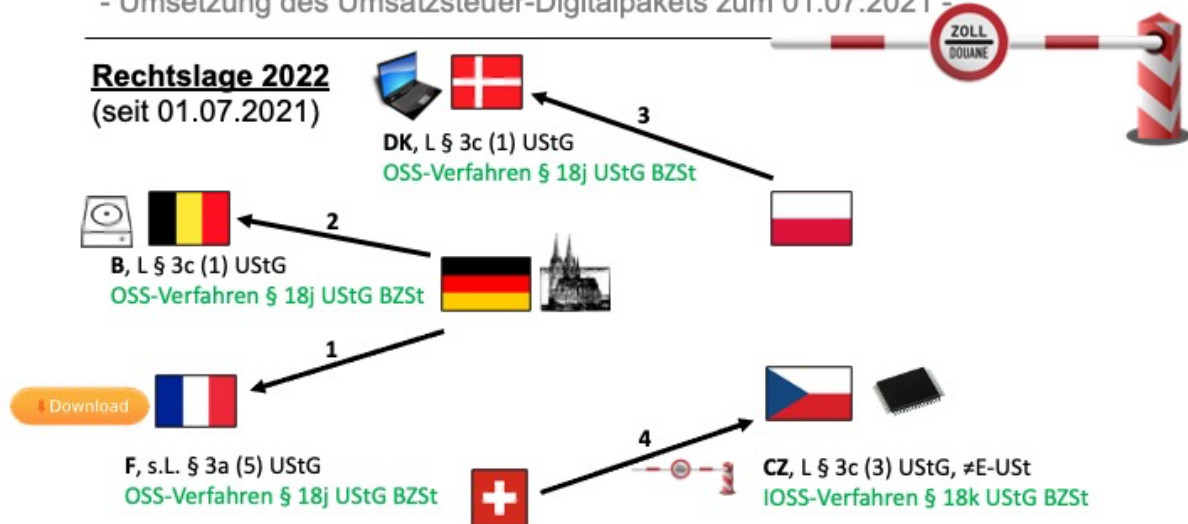
Gesetzliche Neuerungen (Seite 39)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

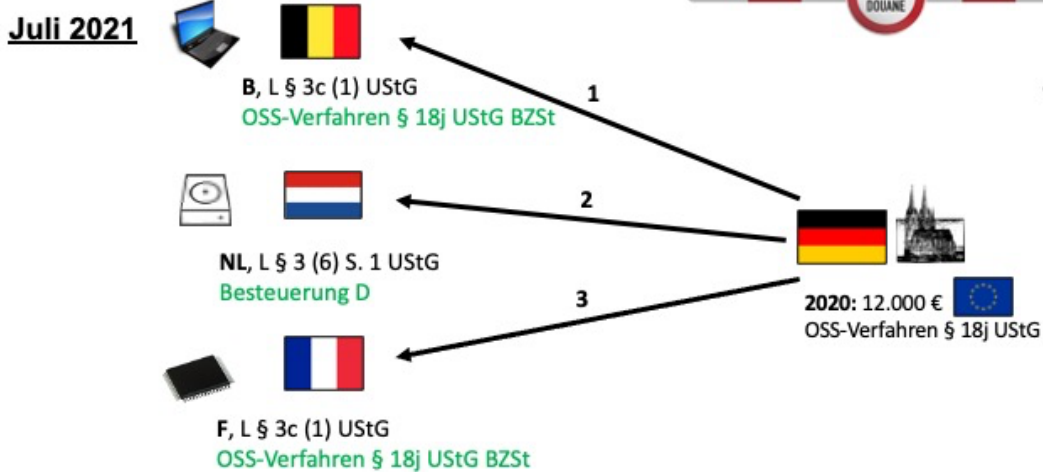
Rechtslage 2020 (bis 30.06.2021)



Gesetzliche Neuerungen (Seiten 39 – 40) - Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -



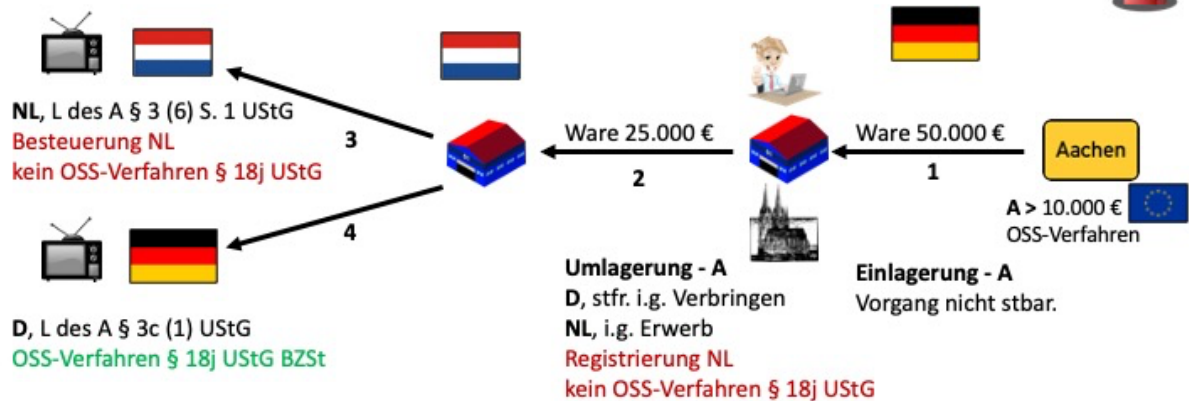
Gesetzliche Neuerungen (Seiten 40 – 44) - Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -



Gesetzliche Neuerungen (Seiten 44 – 47)

- Umsetzung des Umsatzsteuer-Digitalpakets zum 01.07.2021 -

Juli 2021



Gesetzliche Neuerungen (Seiten 47 – 50)

- Entwurf für ein Viertes Bürokratieentlastungsgesetz -

- **22-Punkte-Paket für einen Bürokratieabbau**
 - Beschluss Bundesregierung v. 13.04.2021
 - **Inländische USt-IdNrn.**
 - Erleichterte Abfrage mit qualifizierter Bestätigung durch das BZSt
 - **Umsatzsteuerlichen Organschaft**
 - Einführung eines Feststellungsverfahrens nur auf Antrag des Unternehmers
 - **Anhängige EuGH-Vorlagen des BFH zur Organschaft**
 - Wer ist der Steuerpflichtige => Organträger / Mehrwertsteuergruppe? Berufungsrecht?
 - Verwaltungsauffassung unverändert
 - USt-Festsetzungen gegen Organträger weiterhin offen halten

Gesetzliche Neuerungen (Seiten 50 – 51)

- Entwurf für ein Viertes Bürokratieentlastungsgesetz -

- **FG Berlin-Brandenburg v. 21.11.2019 – 5 K 5044/19**
 - EuGH-Vorlageverfahren v. 15.04.2021 – C-868/19
 - Organschaft => Beteiligung an Personengesellschaften
 - Entgegen Verwaltungsauffassung (Abschn. 2.8 (5a) UStAE)
 - Abstimmung Bund-Länder-Ebene bleibt abzuwarten



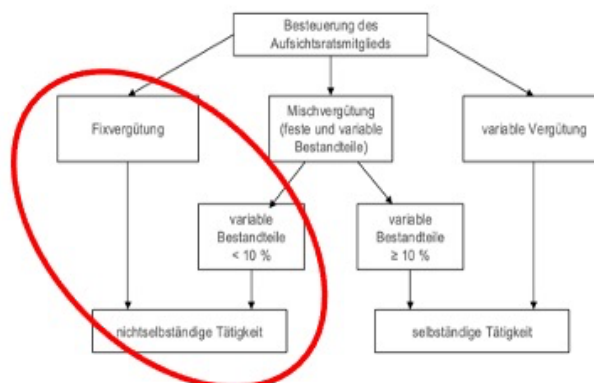
47

Umsatzsteueranwendungserlass (Seiten 52 – 54)

- BMF-Schreiben v. 08.07.2021 -

• Unternehmereigenschaft von Aufsichtsratsmitgliedern

- Änderung der Verwaltungsauffassung entsprechend EuGH und BFH



48

Umsatzsteueranwendungserlass (Seite 54 – 56) - BMF-Schreiben v. 28.06.2021 -

• **Abgrenzung des Museumsbegriffs in § 12 (2) Nr. 7 a) UStG von dem in § 4 Nr. 20 a) UStG**

- Übernahme BFH-Rechtsprechung v. 22.11.2018
 - **Kunstsammlung**
 - Eigen und fremde Sammlungsstücke
 - Auch nur vorübergehend zusammengestellte Sammlungsstücke (z.B. Wanderausstellung, Eis- oder Sandskulpturen)
 - **Museum**
 - Begünstigung § 12 (2) Nr. 7 a) UStG ≠ § 4 Nr. 20 a) UStG
 - § 12 Abs. 2 Nr. 7 a) UStG erfasst nur die Eintrittsberechtigung für die in § 4 Nr. 20 a) S. 4 UStG genannten wissenschaftlichen Sammlungen und Kunstsammlungen, sofern das Museum die Voraussetzungen des § 4 Nr. 20 a) S. 1 und 2 UStG nicht erfüllt



49

Umsatzsteueranwendungserlass (Seiten 56 – 57) - BMF-Schreiben v. 24.06.2021 -

• **Umsatzsteuerliche Behandlung von Reiseleistungen (§ 25 UStG)**

- Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 17.12.2019
 - **Anwendung der Sonderregelung auch für den B2B-Bereich**
(mit Wirkung ab dem 18.12.2019)
 - **Aufhebung der Gesamtmargenbildung**
(mit Wirkung ab dem 01.01.2022)
- Umfängliche Überarbeitung des UStAE zu § 25 UStG



50

Umsatzsteueranwendungserlass (Seite 57 – 58) - BMF-Schreiben v. 09.06.2021 und 19.08.2021 -

• **Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von steuerbefreiten Dienstleistungskommissionen im Zusammenhang mit Eintrittskarten zu kulturellen Veranstaltungen**

- Übernahme BFH-Rechtsprechung v. 25.04.2018
 - Im Rahmen einer Dienstleistungskommission gilt die Fiktionswirkung des § 3 (11) UStG auch für die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 20 a) UStG
 - Personenbezogene Merkmale sind für jeden Beteiligten gesondert zu prüfen

Beispiel:

¹Der Bauunternehmer G besorgt für den Bauherrn B die sonstige Leistung des Handwerkers C, für dessen Umsätze die USt nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird.

Lösung:

²Das personenbezogene Merkmal – Kleinunternehmer – des C ist nicht auf den Bauunternehmer G übertragbar. ³Die Leistung des G unterliegt dem allgemeinen Steuersatz.



51

Umsatzsteueranwendungserlass (Seite 58 – 61) - BMF-Schreiben v. 09.06.2021 und 19.08.2021 -

• **Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung nach § 3a (3) Nr. 5 UStG (Ort der Veranstaltung – B2B)**

- Übernahme EuGH-Rechtsprechung v. 13.03.2019
 - Veranstaltung muss nicht für die Öffentlichkeit allgemein zugänglich sein
 - Nur bei physischer Anwesenheit
 - **Keine Anwendung:**
 - Online-Seminare
 - Inhouse-Schulungen als spezielle Beratungsleistungen (keine Schulungen i.S. einer Veranstaltung)
 - Nutzungsberechtigung für Räumlichkeiten
 - Vermittlung von Eintrittsberechtigungen



52

Umsatzsteueranwendungserlass (Seite 61 – 63) - BMF-Schreiben v. 03.06.2021 -

• **Ermäßigter USt-Satz für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen**

- Verlängerung des zeitlichen Anwendungsbereichs des BMF-Schreibens v. 02.07.2020 (bis zum 31.12.2022)
 - Umsatzsteuerliche Beurteilung von Gutscheins (Ein- / Mehrzweck-Gutschein)

Beispiel 1:

Gastwirt G hat im Juni 2020, d. h. vor dem 01.07.2020, einen Gutschein an K zum Preis von 100 € verkauft. Der Gutschein ist für Essen und Getränke gültig.

=> *Einzweckgutschein (19 % im Juni 2020)*



53

Umsatzsteueranwendungserlass (Seite 63 – 64) - BMF-Schreiben v. 03.06.2021 -

Beispiel 2:

Gastwirt G verkauft im Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2022 einen Gutschein im Wert von 100 € für sein Restaurant an K. Der Gutschein ist für Essen und Getränke gültig.

=> *Mehrzweckgutschein (Beurteilung im Zeitpunkt der Einlösung)*

Beispiel 3:

Gastwirt G verkauft im Zeitraum 01.07.2020 bis 31.12.2022 zwei Gutscheine für sein Restaurant an K: Gutschein 1 im Wert von 100 € gilt nur für Speisen. Gutschein 2 im Wert von 50 € gilt nur für Getränke.

=> *2 Einzweckzweckgutscheine (1 Gutschein zu 5 bzw. 7 %; 1 Gutschein zu 16 bzw. 19 %)*



54

Umsatzsteueranwendungserlass (Seite 64 – 66) - BMF-Schreiben v. 11.05.2021 -

• **Garantieusage eines Kfz-Händlers als Versicherungsleistung**

- Übernahme BFH-Rechtsprechung v. 14.11.2018
 - **Anspruch des Käufers/Garantienehmers auf Reparatur oder Reparaturkostenersatz gegen den Verkäufer/Garantiegeber**
 - Entgeltliche Garantieusage eines Kfz-Händlers ist keine unselbständige Nebenleistung, sondern eine eigenständige Leistung, die nach § 4 Nr. 10 a) UStG umsatzsteuerfrei ist
 - **Wahlrecht des Käufers/Garantienehmers zwischen Reparaturanspruch gegen den Verkäufer/Garantiegeber und Reparaturkostenersatzanspruch gegen einen anderen Versicherer**
 - Leistungen aus Garantiezusagen des Verkäufers sind umsatzsteuerfrei (§ 4 Nr. 10 Buchst. a bzw. § 4 Nr. 10 Buchst. b UStG).



55

Sonstige Brennpunkte (Seiten 67 – 69) - Bemessungsgrundlage -

• **BFH v. 24.02.2021 – XI R 15/19**

- **Entgelt bei einer „0 %-Finanzierung“**
 - Trägt im Rahmen einer Warenlieferung mit „0 %-Finanzierung“ der liefernde Unternehmer die Kosten der Finanzierung des Kaufpreises durch einen Dritten (Kreditinstitut), mindert sich die Bemessungsgrundlage für die Warenlieferung nicht



56

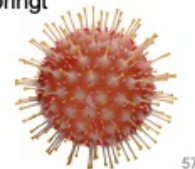
Sonstige Brennpunkte (Seiten 69 – 70)

- Corona -

• **BMF v. 15.06.2021**

• **Steuerbefreiung § 4 Nr. 18 UStG aus Billigkeitsgründen**

- **Leistungen, die im unmittelbaren Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, erbracht werden**
 - Entgeltliche Gestellung von Personal, Räumlichkeiten, Sachmitteln oder die Erbringung von anderen Leistungen an Körperschaften privaten oder öffentlichen Rechts, soweit die empfangende Körperschaft selbst Leistungen im Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie erbringt
 - Veranlagungszeiträume **2020 und 2021**
 - **Vorsteuerabzug § 15 UStG ausgeschlossen**



57

Sonstige Brennpunkte (Seiten 70 – 71)

- Corona -

• **FAQ „Corona“ (Steuern) – Punkt: X.20.**

• **Steuerbefreiung der Abnahme von Corona-Schnelltests**

- Durchführung von Ärzten oder Angehörigen ähnlicher Heilberufe unabhängig von der persönlichen Veranlassung der getesteten Person nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei
- Steuerbefreiung aus Billigkeitsgründen bei Testungen nach der Coronavirus-Testverordnung (z.B. Apotheken, privat betriebene Testzentren) durch eigenes bzw. angestelltes medizinisches Fachpersonal bzw. geschulte Mitarbeiter
 - Steuerbefreiung **nur einheitlich** für alle vom Unternehmer durchgeführten Corona-Schnelltests möglich
 - **Vorsteuerabzug § 15 UStG ausgeschlossen**



58

Sonstige Brennpunkte (Seiten 71 – 73)

- Feste Niederlassung -

• **EuGH v. 03.06.2021 – C-931/19**

• **Vermietung einer Immobilie ohne eigenes Personal begründet keine feste Niederlassung**

- Art. 11 MwStVO setzt für eine feste Niederlassung stets sowohl eigene personelle als auch eigene technische Ausstattung voraus
- Keine Zurechnung einer beauftragten Hausverwaltung
- Entgegenstehende Verwaltungsauffassung Abschn. 13b.11 Abs. 2 S. 2 UStAE



59

Sonstige Brennpunkte (Seiten 74 – 76)

- Geschäftsveräußerung im Ganzen -

• **BFH v. 24.02.2021 – XI R 8/19**

• **GiG bei Erwerb eines vermieteten Grundstücks**

- Eine (partielle) Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG liegt vor, soweit der Erwerber das zunächst vom Veräußerer gepachtete - teilweise eigenbetrieblich genutzte und teilweise untervermietete - Grundstück nach dem Erwerb weiterhin teilweise vermietet



60

Sonstige Brennpunkte (Seiten 76 – 78)

- Lieferung -

• FG Köln v. 16.06.2021 – 9 K 2943/16

- **Keine Lieferung von in einem BHKW erzeugtem und selbst (dezentral) verbrauchtem Strom**
 - Vom Stromnetzbetreiber gezahlte Zuschüsse nach dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz (KWKG) unterliegen nicht der USt
 - Abweichender Verwaltungsauffassung (Abschn. 2.5 UStAE)
 - Revision beim BFH anhängig (Az.: V R 22/21)



61

Sonstige Brennpunkte (Seiten 78 – 79)

- Lieferung -

• FG Köln v. 16.06.2021 – 9 K 1260/19

- **Keine Lieferung von in einer KWK-Anlage erzeugtem und selbst (dezentral) verbrauchtem Strom**
 - Vom Stromnetzbetreiber gezahlte Zuschüsse nach dem Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz (KWKG) unterliegen nicht der USt
 - Abweichender Verwaltungsauffassung (Abschn. 2.5 UStAE)
 - Revision beim BFH anhängig (Az.: V R 18/21)



62

Sonstige Brennpunkte (Seiten 80 – 81)

- Nebenleistung -

• FG Münster v. 06.04.2021 – 5 K 3866/18 U

- **Energielieferungen sind keine Nebenleistungen zur steuerfreien Wohnungsvermietung, sondern als steuerpflichtige Hauptleistungen**

- Vorsteuerabzug aus dem Neubau einer Heizungsanlage und Warmwasseranlage
- Entgegenstehende Verwaltungsauffassung (Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE)
- Revision beim BFH anhängig (Az.: V R 15/21)



63

Sonstige Brennpunkte (Seiten 81 – 83)

- Nebenleistung -

• FG Niedersachsen v. 25.02.2021 – 11 K 201/19

- **Stromlieferung (Photovoltaikanlage) als selbständige Hauptleistung neben steuerfreier Vermietung**

- Mieter kann den Stromanbieter frei wählen
- Entgegenstehende Verwaltungsauffassung (Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE)
- Revision beim BFH anhängig (Az.: XI R 8/21)



64

Sonstige Brennpunkte (Seiten 83 – 85)

- Nebenleistung -

• **BFH v. 10.12.2020 – V R 41/19**

• Vermietung von PKW-Stellplätzen an Wohnungsmieter als Nebenleistung steuerfrei

Grundsatz: Vermietung von Stellplätzen ist eigenständige steuerpflichtige Leistung (§ 4 Nr. 12 S. 2 UStG)	
Ausnahme: Parkplatzüberlassung als Nebenleistung zur steuerfreien Grundstücksvermietung	
Voraussetzung	Beschreibung
Personenidentität der Vertragspartner bei Grundstücksvermietung und Stellplatzvermietung (Abschn. 4.12.2 Abs. 3 S. 6 UStAE)	Grundstücksvermietung und Stellplatzvermietung müssen durch Verträge zwischen denselben Vertragspartnern erfolgen
Enger und räumlicher Zusammenhang zwischen vermietetem Grundstück und vermietetem Stellplatz (Abschn. 4.12.2 Abs. 3 S. 7 UStAE)	Dieser Zusammenhang ist gegeben, wenn der Platz für das Abstellen des Fahrzeugs Teil eines einheitlichen Gebäudekomplexes ist oder sich in unmittelbarer Nähe des Grundstücks befindet
Unschädliche Kriterien / Negativabgrenzung des BFH: > Vereinbarung der Grundstücksvermietung und Stellplatzvermietung in zwei getrennten Verträgen > Stellplätze können auch von Nichtgrundstücksmietern angemietet werden > Grundstücksvermietung kann ohne zeitgleiche Stellplatzvermietung erfolgen > Konkrete Parkplatzsituation > Angebot von Grundstücks- und Stellplatzvermietung auf unterschiedlichen Märkten	

65

Sonstige Brennpunkte (Seiten 85 – 87)

- Nebenleistung -

• **BFH v. 26.05.2020 – V R 22/20**

• EuGH-Vorlage zu Betriebsvorrichtungen

- Erfasst die Steuerpflicht der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen nur die isolierte (eigenständige) Vermietung derartiger Vorrichtungen und Maschinen oder auch die Vermietung (Verpachtung) derartiger Vorrichtungen und Maschinen, die aufgrund einer zwischen denselben Parteien erfolgenden Gebäudeverpachtung (und als Nebenleistung zu dieser) nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL steuerfrei ist?



66

Sonstige Brennpunkte (Seiten 87 – 89)

- Rechnung -

• **BMF v. 19.08.2021**

• **Abrechnung über nicht ausgeführte sonstige Leistung mittels Gutschrift**

- Übernahme BFH-Rechtsprechung v. 27.11.2019
 - Abrechnung an Nichtunternehmer
 - Gutschrift $\neq$ Rechnung $\Rightarrow \neq$ Vorsteuerabzug
 - Abrechnung an Unternehmer über eine nicht erbrachte Leistung
 - Gutschrift = Rechnung $\Rightarrow$ Widerspruch möglich $\Rightarrow \neq$ Vorsteuerabzug $\Rightarrow$ dennoch § 14c Abs. 2 UStG $\Rightarrow$ Beseitigung der Steuergefährdung möglich



67

Sonstige Brennpunkte (Seiten 89 – 91)

- Steuersatz -

• **FG Münster v. 25.02.2021 – 5 K 268/20 U, AO**

• **Umsätze eines Fotostudios unterliegen dem Regelsteuersatz**

- Ein Fotostudio kann den ermäßigten Umsatzsteuersatz (§ 12 (2) Nr. 7 c) UStG) für die Einräumung und Übertragung von Urheberrechten nicht in Anspruch nehmen
 - Schwerpunkt der Leistungen liegt - unabhängig von einer privaten oder kommerziellen Verwendungsabsicht der Kunden - in der Erstellung der Fotografien
 - Übertragung der Nutzungsrechte kommt im Vergleich zur Erstellung und Aushändigung der Fotos nur eine untergeordnete Bedeutung zu



68

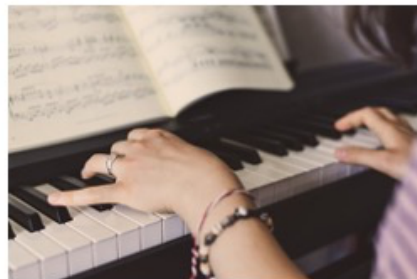
Sonstige Brennpunkte (Seiten 91 – 92)

- Steuersatz -

• **FG Münster v. 17.06.2021 – 5 K 3185/19 U**

• **Kein ermäßigter Steuersatz für Online-Klavierkurse**

- Klavierkurse enthalten zwar darbietende Elemente (§ 12 (2) Nr. 7 a) UStG), allerdings steht nicht die Unterhaltung eines Publikums, sondern der unterrichtende Charakter im Vordergrund



69

Sonstige Brennpunkte (Seiten 92 – 94)

- Steuerschuldner -

• **BFH v. 10.12.2020 – V R 7/20**

• **Steuerschuld des Leistungsempfängers bei mehreren Leistungsempfängern**

- Anwendung von § 13b Abs. 5 S. 1 UStG steht nicht entgegen, dass neben dem Unternehmer eine weitere Person Empfänger der Leistung ist, wenn der Unternehmer Schuldner des vollen Entgeltbetrages ist und der weitere Leistungsempfänger nicht zum Kreis der in § 13b Abs. 5 S. 1 UStG genannten Steuerschuldner gehört



70

Sonstige Brennpunkte (Seiten 94 – 95)

- Unternehmer -

• **FG Münster v. 25.03.2021 – 5 K 3037/19**

• **Hundezüchter können Unternehmer sein**

- Wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG
 - Kriterien u.a.: Beteiligung am allgemeinen Markt, hoher Qualitätsstandart, Grenze zur privaten Vermögensverwaltung überschritten, Geschäftslokal nicht erforderlich, Wettbewerbsgleichheit
 - Ertragsteuerliche Liebhaberei unerheblich
- NZB beim BFH anhängig (Az.: XI B 33/21)



71

Sonstige Brennpunkte (Seiten 96 – 99)

- Unwetter -

• **BMF und FM NRW v. 23.07.2021**

- **Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Flutkatastrophe vom Juli 2021**
 - Überlassung von Wohnraum (**bis 31.12.2021**)
 - Unentgeltliche Verwendung von dem Unternehmen zugeordneten Gegenständen (Investitionsgütern) zur Suche und Rettung von Flutopfern, Beseitigung der Flutschäden (**bis 31.10.2021**)
 - Unentgeltliche Erbringung einer sonstigen Leistung (z.B. Personalgestellung) (**bis 31.10.2021**)
 - Herabsetzung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung 2021
 - Sachspenden (**15.07.2021 bis 31.10.2021**)
- **Fristverlängerung für USt-Jahreserklärung 19 (02.11.) und -Vorankündigungen 7 + 8/21 (10.10)**



72

Sonstige Brennpunkte (Seiten 99 – 102)

- Vorsteuer -

• **BFH v. 16.12.2020 – XI R 26/20**

• **Vorsteuerabzug und unentgeltliche Zuwendung (Änderung der Rechtsprechung)**

- Vorsteuerabzug für Ausbaumaßnahmen an öffentlichen Straßen
- Bezieht ein Unternehmer eine Leistung, um diese an einen Dritten unentgeltlich weiter zu liefern und zugleich die eigene unternehmerische Tätigkeit zu ermöglichen, steht ihm der Vorsteuerabzug zu ("mittelbare" Veranlassung reicht aus)
 - Kosten in Ausgangsumsätzen enthalten + Vorteil des Dritten nebensächlich
 - Keine unentgeltliche Wertabgabe i.S.d. § 3 (1b) S. 1 Nr. 3 UStG, da kein unversteuerter Endverbrauch droht



73

Sonstige Brennpunkte (Seiten 102 – 104)

- Vorsteuer -

• **BFH v. 11.11.2020 – XI R 7/20**

• **Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden**

- Bestehen bei gemischt genutzten Gebäuden erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume, sind Vorsteuerbeträge nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen



74

Sonstige Brennpunkte (Seiten 104 – 105)

- Vorsteuer -

• **BFH v. 27.10.2020 – V R 20/20**

• **Vorsteuerberichtigung bei Erfolglosigkeit**

- Entfällt bei einem Gegenstand, den der Unternehmer zunächst gemischt für steuerpflichtige und steuerfreie Umsätze genutzt hatte, die Verwendung für die steuerpflichtigen Umsätze, während der Unternehmer die Verwendung für die steuerfreien Umsätze fortsetzt, kann dies zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG führen
- Demgegenüber bewirkt der bloße Leerstand ohne Verwendungsabsicht keine Änderung der Verhältnisse



75

Ende

Noch Fragen ? ? ?

76

Als Mitglied des Steuerberater-Verbandes Köln wissen Sie aus eigener Anschauung, welche unschätzbaren Vorteile und Möglichkeiten eine Mitgliedschaft im Verband bietet.

Sie selbst sind daher auch bestens in der Lage, Ihren Kollegen eine Mitgliedschaft zu empfehlen. Aus diesem Grund haben wir die Kampagne „Empfehlen lohnt sich – Mitglieder werben Mitglieder“ aufgelegt und bieten attraktive Prämien bei einer erfolgreichen Mitgliederwerbung an.

Mitmachen ist ganz einfach:

Sie nennen uns auf dem rückseitigen Revers oder online eine Kollegin/einen Kollegen, der noch nicht dem Steuerberater-Verband Köln angehört und teilen uns deren/dessen Kontaktdaten mit. Wir werden das neue Mitglied dann um die

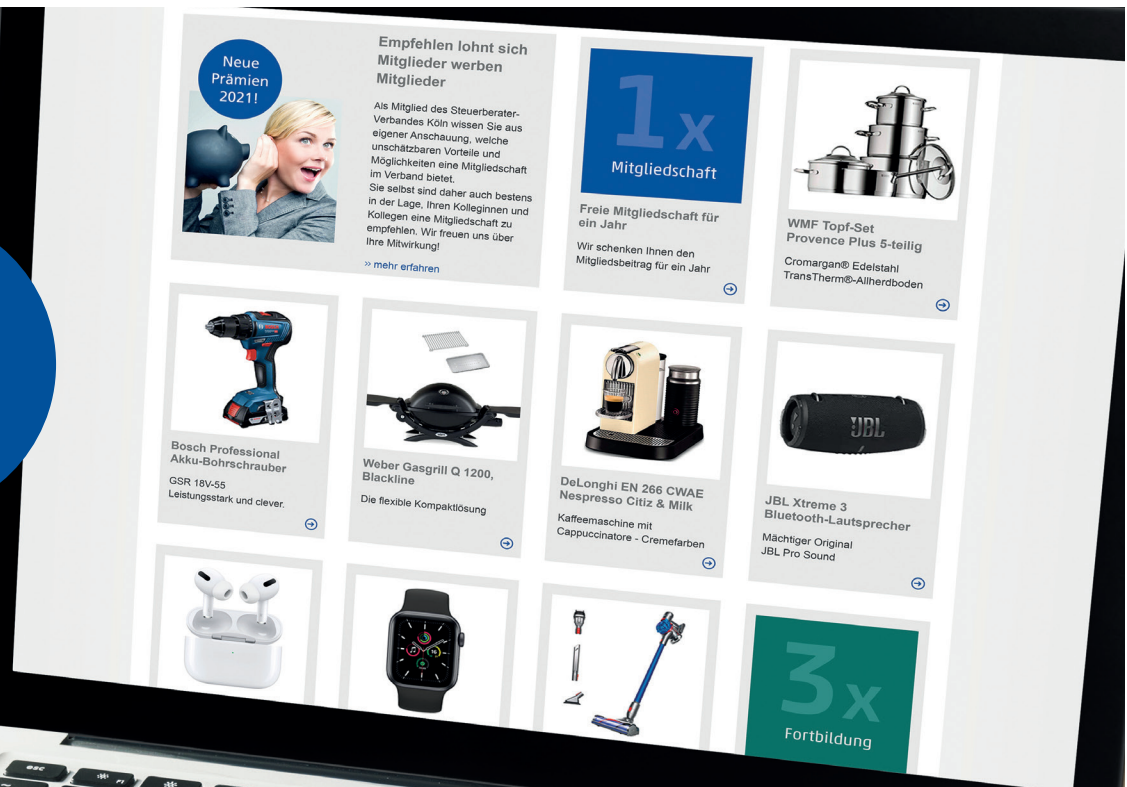
schriftliche Bestätigung des Mitgliedsantrags bitten. Sobald diese vorliegt, werden wir Ihnen die Prämie zukommen lassen, welche Sie sich ausgesucht haben.

Voraussetzung ist lediglich, dass die Kollegin/der Kollege noch kein Verbandsmitglied ist bzw. mindestens zwei Jahre kein Mitglied im Verband war. Die Kampagne läuft unbegrenzt, Mitglied kann jeder Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, vereidigter Buchprüfer und Rechtsanwalt werden.

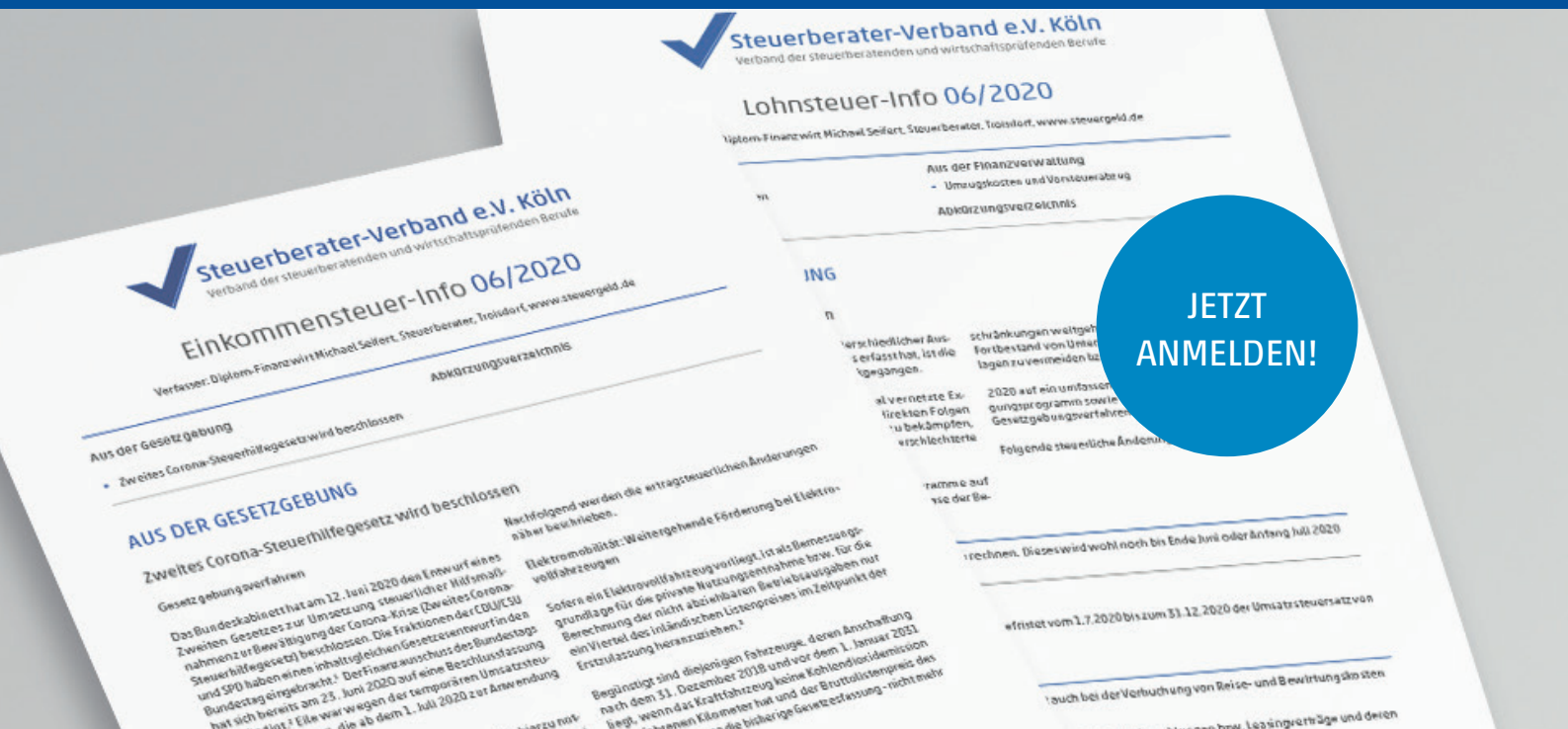
Gut zu wissen: jeder kann eine Mitgliedschaft im Steuerberater-Verband e. V. Köln empfehlen. Bei Rückfragen wenden Sie sich bitte an Frau Ramona Schmitz, die Sie telefonisch unter der Nummer: 02203 993097 oder per E-Mail: mitglieder@stbverband-koeln.de erreichen können.

„Empfehlen lohnt sich“ – Mitglieder werben Mitglieder

Neue
Prämien
2021!



Die Info-Newsletter



Für Steuerberater und Mitarbeiter bietet der Steuerberater-Verband e.V. Köln einen besonderen Service: Die Newsletter „Lohnsteuer-Info“ und „Einkommensteuer-Info“, die jeweils monatlich exklusiv für Mitglieder und deren Mitarbeiter erscheinen.

Das Lohnsteuerrecht und das Einkommensteuerrecht sind kompliziert und detailliert. Fortdauernd sind Änderungen aus der Gesetzgebung, der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung zu beachten. Hier helfen die neuen kostenlosen Newsletter, die Sie monatlich mit wichtigen Informationen versorgen und Sie somit auf dem aktuellen Stand halten.

Melden Sie sich an und profitieren Sie regelmäßig von aktuellem Fachwissen. So sind Sie immer auf dem neuesten Stand.

Hinweis

Melden Sie sich einfach über die Website an:

www.stbverband-koeln.de ➔,

dort „Service“/„Info-Newsletter“.

Hier finden Sie auch ein Probeexemplar der neuen Info-Newsletter.



Steuerberater-Verband e.V. Köln
Von-der-Wettern-Straße 17 · 51149 Köln
per Telefax: 02203 993099

Kontaktdaten

Vor- und Nachname

Name der Kanzlei

Straße/Nr.

PLZ/Ort

Telefon

E-Mail

Newsletter

☐ Lohnsteuer-Info ☐ Einkommensteuer-Info

Der Steuerberater-Verband e.V. Köln verarbeitet Ihre Daten zu Ihrer Betreuung im Rahmen der Mitgliedschaft, ggf. auch unter Einsatz von Dienstleistern. Darüber hinaus erhalten Sie von uns (Fach-)Informationen und Ankündigungen von Veranstaltungen, die der Verband selbst oder dessen Akademie für Steuer- und Wirtschaftsrecht durchführen. Der Verwendung Ihrer Daten zu Werbezwecken können Sie jederzeit unter datenschutz@stbverband-koeln.de widersprechen. Weitere Hinweise zum Datenschutz erhalten Sie unter www.stbverband-koeln.de/menu_aktuelles/content/koeln/datenschutz.htm.

Datum/Unterschrift

Unterschrift