



INHALT I.2018

- Neuerungen für Online-Händler bei grenzüberschreitendem Warenverkauf
- EuGH: Briefkastenadresse auf Rechnung ausreichend
- Kreditgewährung als eigenständige Leistung
- Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Imbisse in Einkaufszentren oder Krankenhauscafeterien
- Leasing und Mietkauf
- Keine Umsatzsteuer auf Preisgelder und Spielgewinne eines Berufspokerspielers
- Umsatzsteuerbefreiung von Kostenteilungsgemeinschaften
- Ort der sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück
- Umsatzsteuerpflicht für die Erstellung von Lehrbriefen ab 01.01.2018
- Umsatzsteuerbefreiung für die Garantie von Kfz-Teilen
- Umsatzsteuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Einrichtungsgegenständen
- Flash-News

■ Neuerungen für Online-Händler bei grenzüberschreitendem Warenverkauf

Die Europäische Kommission hat sich auf Neuerungen in der Umsatzsteuer geeinigt, die bis 2021 in Kraft treten sollen:

Vereinfachungen für kleine Unternehmer:

- Bei grenzüberschreitenden Verkäufen von weniger als 10.000 EUR pro Jahr richtet sich die Mehrwertsteuer nach den Vorschriften des Landes, in dem der Unternehmer seinen Sitz hat. Für grenzüberschreitende Verkäufe bis 100.000 EUR sollen einfacherer Verfahren ab 01.01.2019 in Kraft treten.
- Einführung eines Online-Portals für alle Online-Händler, um den umsatzsteuerlichen Pflichten in den anderen Mitgliedstaaten nachzukommen. Somit entfällt die Registrierung in den jeweiligen EU-Mitgliedstaaten.
- Große Online-Marktplätze (z. B. Amazon) haften künftig für die über sie abgewickelten Online-Umsätze von Unternehmern in Drittländern an EU-Käufer. Dies trifft insbesondere auf deren Warenlager im Inland zu. Diese dienen nämlich häufig dem Zweck, Waren umsatzsteuerfrei an EU-Kunden zu verkaufen.

- Bisher war die Einfuhr von Waren mit einem Wert von unter 22 EUR von der Einfuhrumsatzsteuer befreit. Diese Regelung wurde oft missbraucht und soll aufgehoben werden.

■ EuGH: Briefkastenadresse auf Rechnung ist ausreichend

Der EuGH hat mit Urteilen vom 15.11.2017 (Rs. C-374/16 und C-375/16) klargestellt, dass der Begriff „Anschrift“ weit auszulegen ist. Jede Anschrift ist möglich, auch die bloße Briefkastenadresse. Für die Zwecke des Vorsteuerabzugs ist es ausreichend, auf der Rechnung auch nur die Briefkastenadresse zu nennen, denn es kommt auf die postalische Erreichbarkeit des leistenden Unternehmers an.

Der engen Auslegung, nach der der Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit ausgewiesen sein soll, wurde nicht gefolgt. Wichtig sei lediglich, dass die Steuerverwaltung prüfen kann, ob der Steuerbetrag in der Steuererklärung des Leistenden enthalten ist. Dazu dient in erster Linie die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Die Rechnungsadresse ist diesbezüglich nachrangig zu betrachten.

■ Kreditgewährung als eigenständige Leistung

Führt ein Unternehmer eine Werklieferung aus, z. B. Bau eines Studentenwohnheimes und gewährt gleichzeitig für dasselbe Projekt eine Finanzierung, dann sind diese Vorgänge grundsätzlich umsatzsteuerlich als getrennte Vorgänge zu beurteilen. Dies gilt auch dann, wenn die Vorgänge den Anschein geben, eine einheitliche Gesamtleistung darzustellen. Dies hat der BFH bereits am 13.11.2013 (XI R 24/11) in seinem Urteil festgestellt.

Das dazu ergangene BMF-Schreiben vom 08.11.2017 weist auf notwendige Abgrenzungen im Einzelfall hin. Im Fall der Kreditgewährung im Zusammenhang mit einer Lieferung oder sonstigen Leistung erbringt der leistende Unternehmer grundsätzlich jeweils eigene selbstständige Leistungen. Die naturgemäße Verbindung des Kreditgeschäfts zu der Lieferung oder sonstigen Leistung reicht für sich genommen für die Annahme einer einheitlichen Leistung nicht aus. Ob mehrere, voneinander unabhängige Leistungen oder eine einheitliche Gesamtleistung vorliegen, ist im jeweiligen konkreten Einzelfall unter Beachtung der in Abschn. 3.10 UStAE dargelegten objektiven Abgrenzungskriterien zu beurteilen.

Anhaltspunkte, die für die Annahme mehrerer selbstständiger Leistungen sprechen, sind dabei u. a.

- gesonderte Vereinbarung von Lieferung oder sonstiger Leistung und Kreditgewährung,
- eigenständige Bildung von Leistungspreisen und
- gesonderte Rechnungsstellung.

Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 8.11.2017 sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

An dieser Stelle sei noch einmal darauf hingewiesen, dass der EuGH mit Urteil vom 17.01.2013 (Rs. C-224/11 BGZ Leasing) entschieden hat, dass die in der Versicherung eines Leasingobjekts bestehende Dienstleistung und die im Leasing selbst bestehende Dienstleistung mehrwertsteuerlich grundsätzlich als eigene und selbstständige Dienstleistungen behandelt werden müssen. Festzustellen, ob die betreffenden Umsätze in Anbetracht der besonderen Umstände derart miteinander verbunden seien, dass sie als einheitliche Leistung angesehen werden müssten, oder ob sie im Gegenteil selbstständige Leistungen darstellen, sei Sache des vorlegenden Gerichts. Auch insoweit komme es auf die Verhältnisse des konkreten Einzelfalls an.

■ Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Imbisse in Einkaufszentren oder Krankenhauscafeterien

Die Behandlung der Umsätze von Imbissverkäufen ist immer wieder strittig. Sobald der Imbissverkäufer **eigene** Sitzgelegenheiten anbietet, handelte es sich um Restaurationsumsätze, die dem 19 %-igen Umsatzsteuersatz unterliegen. Nicht alle Kunden verzehren ihren Einkauf aber an Ort und Stelle an der Verzehr- vorrichtung. Diese Umsätze kann der Unternehmer dem 7 %-igen Umsätzen zuordnen.

Diese Aufteilung des Unternehmers wird von Prüfern regelmäßig zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert. Dem tritt der BFH mit Urteil vom 03.08.2017 (V R 61/16) entgegen. Danach sind Verzehr- vorrichtungen, die ein Einkaufszentrum oder Krankenhaus zur allgemeinen Nutzung (Wartebereich, Treffpunkt) zur Verfügung stellt, **nicht** automatisch dem Bistrobetreiber zuzurechnen.

Beim Angebot einfacher Speisen und Snacks kann deshalb von 7 %-igen Umsätzen ausgegangen werden. Auch die Gestellung von Tellern und Geschirr und das regelmäßige Abwischen der Tische durch den Bistrobetreiber stellen kein Dienstleistungselement dar, das zu 19 %-igen Umsätzen führt.



■ Leasing und Mietkauf

Mit zwei Urteilen hat der EuGH seine Rechtsprechung zum wirtschaftlichen Eigentum bei Leasingverträgen fortentwickelt und klargestellt, welche umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen die vorzeitige Beendigung eines Abzahlungskaufs (Mietkaufs) auslöst.

Die EuGH-Entscheidung „Mercedes Benz“ stellt eine Kehrtwende beim wirtschaftlichen Eigentum dar:

Liegt das wirtschaftliche Eigentum an dem Leasinggegenstand beim Leasinggeber, erbringt dieser mit der zeitweisen Überlassung umsatzsteuerlich eine sonstige Leistung; es liegt also ein Mietverhältnis vor. Hat der Leasingnehmer dagegen das wirtschaftliche Eigentum, wird das Geschäft wie ein Abzahlungskauf auf Raten behandelt. Die Summe aus dem Entgelt der Ratenzahlungen ist das Entgelt für eine Lieferung.

Bislang hat sich der EuGH zur Abgrenzung von „Lieferung“ und „sonstiger Leistung“ an internationalen Bilanzierungsstandards, insb. IAS 17, orientiert. Diese Rechtsauffassung hat der EUGH nunmehr geändert. Nach neuer Auffassung geht das wirtschaftliche Eigentum im umsatzsteuerlichen Sinn erst dann auf den Leasingnehmer über, wenn ihm bei Vertragsabschluss der Eigentumsübergang zivilrechtlich sicher zugesagt wurde. Dies ist der Fall, wenn der Eigentumsübergang am Ende der Vertragslaufzeit vertraglich vereinbart ist oder eine Option für den Leasingnehmer eingeräumt worden ist, die der Leasingnehmer mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit ausüben wird, da es „keine echte wirtschaftliche Alternative“ zur Ausübung der Option gibt. Nur dann kann umsatzsteuerlich noch von einer Lieferung ausgegangen werden. In allen anderen Fällen liegt eine sonstige Leistung vor.

Nach diesem neuen EUGH-Urteil kann den sogenannten Leasing-Erlassen in Deutschland umsatzsteuerlich nicht mehr uneingeschränkt gefolgt werden. Der Umsatzsteueranwendungserlass wird in naher Zukunft an die Rechtsprechung des EUGH angepasst. Bis dahin sollten Abweichungen von der deutschen Auffassung dem Finanzamt gegenüber offengelegt und erläutert werden. Ein Steuerpflichtiger kann sich direkt auf die EUGH Rechtsprechung berufen.

Bei dem EUGH-Urteil „Lombard Lizing“ (Rs. C-404/16 vom 12.10.2017) geht es um die vorzeitige (außerordentliche) Vertragsbeendigung beim Abzahlungskauf (Mietkauf). Wird der Vertrag wegen Zahlungsrückständen außerordentlich gekündigt, stellt sich die Frage nach der umsatzsteuerlichen Behandlung. Nach der neuen EuGH-Rechtsprechung bewirkt eine

Kündigung nach einer umsatzsteuerlichen Lieferung **keine Umqualifizierung** bis dahin geleisteter Zahlungen in eine umsatzsteuerliche sonstige Leistung. Es bleibt bei einer Lieferung. Nur die Bemessungsgrundlage dafür wird in Höhe der noch ausstehenden Raten mit der Kündigung gemindert. Nach deutschem Recht ist die Korrektur nach § 17 UStG vorzunehmen. Wichtig: Spiegelbildlich führt das auch zu einer Berichtigung beim Mietkäufer. Für die Berichtigung nach § 17 UStG ist die ursprüngliche Rechnung nicht zu berichtigen.

Fazit: Der EuGH hat seine bisherige Rechtsprechung, wonach sich die umsatzsteuerliche Zurechnung eines Leasinggegenstandes nach allgemeinen Bilanzierungsstandards bzw. den „Leasingerlassen“ richtet, geändert. Nunmehr muss zivilrechtlich ein Eigentumsübergang auf den Mieter als sicher erscheinen. Bei einer vorzeitigen Beendigung des Abzahlungskaufs ist nach neuer EuGH-Rechtsprechung der ursprüngliche Kaufpreis zu berichtigen und zwar im Kern bis auf den Betrag, den der Verkäufer einbehalten darf.



■ Keine Umsatzsteuer auf Preisgelder und Spielgewinne eines Berufspokerspielers

Der BFH hat mit Urteil vom 30.08.2017 (XI R 37/14) geklärt, dass ein Berufspokerspieler, der an Pokerturnieren, Cash-Games und Internet-Pokerveranstaltungen erfolgreich teilnimmt und Preisgelder und Spielgewinne erhält, damit keine umsatzsteuerpflichtigen Leistungen erzielt. Preisgelder und Spielgewinne werden für die Erzielung eines positiven Wettbewerbsergebnisses vom Veranstalter bezahlt und nicht für die Teilnahme am Turnier.

Für die Annahme einer umsatzsteuerpflichtigen Leistung gegen Entgelt wird ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Teilnahme am Turnier und Spielgewinn verlangt, dies sieht der BFH als nicht gegeben an da, das Risiko des Verlustes des Spieleinsatzes dazwischen stehe.

Klargestellt wurde vom BFH allerdings auch, dass diese Ansicht anders ist, sobald der Pokerspieler für seine Teilnahme an der

Veranstaltung vom Veranstalter ein Antrittsgeld erhält, das unabhängig ist vom erfolgreichen Spiel des Teilnehmers. Dann handelt es sich um eine Dienstleistung gegen Entgelt, die der Umsatzsteuer unterliegt.

Der umgekehrte Fall ist ebenfalls umsatzsteuerpflichtig: Der Veranstalter verlangt von den Teilnehmern Turniergebühren. Bei Berufsspielern können Gewinne als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zudem der Einkommensteuer unterliegen.



■ Umsatzsteuerbefreiung von Kostenteilungsgemeinschaften

Die selbstständigen Zusammenschlüsse von Ärzten zu Kostenteilungsgemeinschaften, die dazu dienen, gemeinsame Kosten (z. B. für medizinische Geräte) auf die Mitglieder aufzuteilen, stellen diese Leistungen umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 14d UStG. In dieser Regelung sehen die Europäische Kommission und auch der EuGH einen Verstoß gegen europäisches Recht, da diese Regelung entsprechend der Regelung des § 4 Abs. 4 Nr. 14d UStG nur für Angehörige im Bereich der Heilbehandlungen Anwendung findet. Weitere Gruppen mit ebenfalls umsatzsteuerfreien Ausgangsumsätzen, wie z. B. Banken und Versicherungen oder nichtwirtschaftlich tätige juristische Personen des öffentlichen Rechts, sind davon ausgeschlossen.

Mit zwei weiteren Entscheidungen zu diesem Thema hat der EuGH bestätigt, dass Umsätze von Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder innerhalb des Versicherungswesens und des Finanzwesens nicht nach Art. 132 Abs. 1f MwStSystRL steuerbefreit seien, da diese Umsätze nicht dem Gemeinwohl dienen (Rs. 326/15 DND Banka und Rs. C-605/15 Aviva).

Um der europäischen Mehrwertsteuersystemrichtlinie zu entsprechen, wird der deutsche Gesetzgeber die bestehende Regelung des Umsatzsteuergesetzes ausdehnen auf alle Personen und Gruppen, die dem Gemeinwohl dienen. Solange dies noch nicht erfolgt ist, kann sich das Unternehmen auch rückwirkend direkt auf die MwStSystRL berufen und die Steuerfreiheit der Leistungen von Personenzu-

sammenschlüssen an ihre Mitglieder beantragen. Hier ist jedoch auf den exakten Wortlaut der jeweiligen Steuerbefreiung zu achten, denn Art. 132 MwStSystRL umfasst im Kern Post- und Fernsehdienstleistungen, Heilbehandlungen, soziale Fürsorge, Unterrichtsleistungen und kulturelle Dienstleistungen. Wenn das EU-Recht den Mitgliedstaaten abweichende Regelungen einräumt, gehen die nationalen Kriterien vor.

Besonderheiten ergeben sich bei gemischten Umsätzen der Mitglieder, also z. B. bei Ärzten, die neben steuerfreien Heilbehandlungen auch steuerfreie Schönheitsoperationen machen. Hier ist auf eine klare Abgrenzung im Zusammenschluss und auf klare und getrennte Leistungsabrechnungen gegenüber den Mitgliedern des Zusammenschlusses zu achten.

Im EuGH-Urteil Aviva ging es auch um die Frage, ob grenzüberschreitende Personenzusammenschlüsse von der Umsatzsteuer befreit werden können. Diese Frage ist leider offen geblieben. Die Generalanwältin hat jedoch ihre Meinung dazu kundgetan: Sie hält grenzüberschreitende Kostenbeteiligungsgemeinschaften sowohl innerhalb der EU als auch unter Einbeziehung von Gesellschaften im Drittland für unzulässig.

In dem Verfahren Aviva wurde der EuGH auch gefragt, nach welchen Kriterien das Vorliegen einer Wettbewerbsverzerrung zu beurteilen sei, denn bei Vorliegen einer Wettbewerbsverzerrung darf die Steuerfreiheit nicht gewährt werden. Auch hierzu musste der EuGH nicht antworten, da er bereits nach der ersten Anfrage in diesem Verfahren zum Schluss kam, dass Versicherungsleistungen nicht dem Gemeinwohl dienen. Aber auch hierzu hat die Generalanwältin Stellung genommen: Dienstleistungen eines Zusammenschlusses führen grundsätzlich nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung. Diese könne jedoch dann vorliegen, wenn der Zusammenschluss die Steuerbefreiung zweckwidrig anwende, indem z. B. die gleichen Leistungen entgeltlich an Nicht-Mitglieder und damit auf dem Markt angeboten werden.

Missbrauch und damit Wettbewerbsverzerrung liege auch vor, wenn allein die Optimierung der Vorsteuerbelastung durch Verlagerung von externen beliebigen Leistungen auf den Zusammenschluss im Vordergrund steht, anstelle der gegenseitigen Kooperation zur Vermeidung eines Wettbewerbsnachteils. Und wenn der Zusammenschluss keine auf die Bedürfnisse seiner Mitglieder individuell zugeschnittenen Dienstleistungen erbringt, sondern Leistungen, die auch von anderen angeboten werden, könne auch eine Wettbewerbsverzerrung vorliegen. Gerade diese Beurteilung schränkt den Anwendungsbereich der Steuerbefreiungsvorschrift erheblich ein, denn viele Dienstleistun-

gen, insbesondere administrative Tätigkeiten wie Bürodienstleistungen, lassen sich im digitalen Zeitalter von fast jedem Ort der Welt aus tätigen.

In seinem Urteil vom 21.09.2017 (Rs. C-616/15 Kommission/Deutschland) hat der EuGH Ausführungen zum Begriff der Wettbewerbsverzerrung gemacht. Diese liegt z. B. vor, wenn der Kostenteilungszusammenschluss nicht selbst am Markt werbend auftritt, aber die von ihm erbrachten Leistungen grundsätzlich auch von jedem anderen Unternehmen angeboten und erbracht werden könnten. Diese Aussage hat das Finanzgericht Münster herangezogen, um einem Zusammenschluss von selbstständigen Berufsbetreuern (GbR) die Umsatzsteuerfreiheit für die erbrachten Bürodienstleistungen zu verwehren (Urteil vom 12.01.2017, 5 K 23/15 U).

Dagegen liegt keine Wettbewerbsverzerrung vor, wenn gesetzliche Regelungen bestehen, die Dritten das Erbringen solcher Leistungen nicht erlaubt, denn in diesen Fällen besteht gar keine Wettbewerbssituation. Bei der Kostenumlage von solchen Zusammenschlüssen ist zu beachten, dass diese nach Art. 132 Abs. 1f MwStSystRL nur dann steuerfrei sind, wenn die Kostenumlage auf den tatsächlich angefallenen Kosten basiert, ohne Aufschläge, z. B. für Unternehmerlohn oder andere kalkulatorische Kosten.



■ Ort der sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück

Der Ort der sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück befindet sich dort, wo das Grundstück liegt. Das BMF hat mit Schreiben vom 06.12.2017 die Voraussetzungen von solchen Leistungen konkretisiert. Dazu gehören z. B.:

- Leistungen der Grundstücksmakler
- Leistungen der Grundstückssachverständigen
- Leistungen der Notare bei der Beurkundung von Grundstücksverträgen

Bei juristischen Dienstleistungen ist zu prüfen, ob diese im Zusammenhang mit Grundstücksübertragungen oder mit der Begründung oder Übertragung von bestimmten Rechten an Grundstücken stehen. Hierzu zählen z. B.:

- Beratungen zu Vertragsbedingungen (auch Steuerklauseln) in Grundstückskaufverträgen
- Erstellung und rechtliche Prüfung von Miet- und Pachtverträgen
- Erstellung von Grundstückskauf- bzw. -verkaufsverträgen und damit zusammenhängende Beratungsleistungen
- Finanzierungsberatungen und Erstellung der Due Diligence

Sofern sich diese Dienstleistungen auf konkrete Grundstücke beziehen, liegt der Ort der Leistung dort, wo das Grundstück belegen ist. Ist der Lageort nicht in Deutschland, sind vom Leistungserbringer und Rechnungsersteller die ausländischen Vorschriften zur Umsatzsteuer zu beachten. Insbesondere ist zu prüfen, ob das Bestimmungsland eine Regelung zum Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger (Reverse-Charge) hat oder ob sich der Leistungsempfänger dort ggf. für Umsatzsteuerzwecke registrieren muss.

■ Umsatzsteuerpflicht für die Erstellung von Lehrbriefen ab 01.01.2018

Die bisherige Beurteilung, wonach die Erstellung von Lehrbriefe durch selbständige Lehrer für Fernunterricht unmittelbar dem Bildungszweck dient und damit eine umsatzsteuerbefreite Leistung nach § 4 Nr. 21b UStG war, hat sich geändert, und zwar nach gemeinsamer Auffassung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder.

Nunmehr dienen die Lehrmaterialien nicht unmittelbar dem Bildungszweck, da „unmittelbar“ eng ausgelegt wird. Unmittelbar dem Bildungszweck dient nur die Bildungseinrichtung dem Schul- und Bildungszweck, die den Fernunterricht anbietet. Der Einsatz der dafür verwendeten Lehrbriefe ist jedoch nur eine mittelbare und keine unmittelbare Erfüllung des Bildungszwecks. Somit ist die bloße Erstellung der Lehrbriefe nicht nach § 4 Nr. 21b UStG umsatzsteuerbefreit.

Insofern erfolgte mit dieser Beurteilung eine Gleichbehandlung mit den Autoren, die „normale“ Lehrbücher erstellen. Diese Autorenleistungen dienen als Vorleistungen auch nur mittelbar dem Schulunterricht und sind umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistungen.

Flash-News

■ Umsatzsteuerbefreiung für die Garantie von Kfz-Teilen

Beim Kauf eines Gebrauchtwagens ist es möglich, für Schäden an bestimmten mechanischen Teilen eine Garantie abzuschließen. Diese Versicherung wird nicht vom Verkäufer des Gebrauchtwagens angeboten, sondern von einem unabhängigen Dritten. Nach der EuGH-Rechtsprechung handelt es sich bei dieser Versicherung um einen umsatzsteuerbefreiten Versicherungsumsatz.

■ Umsatzsteuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Einrichtungsgegenständen

Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 S.1 a UStG für dauerhafte Vermietungen erstreckt sich auch auf die Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen wie z. B. bewegliche Büromöbel oder Inventar eines Seniorenheims. Grundlage dafür ist ein bereits älteres BFH-Urteil vom 11.11.2015 (V R 37/14) sowie die ständige Rechtsprechung. Dies hat das BMF mit einem Schreiben vom 08.12.2017 umgesetzt, das in allen noch offenen Fällen anzuwenden ist. Allerdings gibt es eine Nichtbeanstandung der bisherigen Regelung, die am 31.12.2017 endete.

Bitte beachten Sie, dass diese Informationen eine individuelle Beratung nicht ersetzen können. Trotz sorgfältiger und gewissenhafter Bearbeitung aller Beiträge übernehmen wir keine Haftung für den Inhalt.