

Der +Berater.Modul Umsatzsteuer Umsatz Steuer- Berater

Der Informationsdienst
für die umsatzsteuerliche
Beratungspraxis

Kurzanalysen mit Beraterhinweis

Gesetzgebung

- Drittes Gesetz zur Änderung des UStG

Rechtsprechung

- Änderung der Bemessungsgrundlage
- Bemessungsgrundlage bei Lieferung an Arbeitnehmer
- Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung bei gemischt genutzten Gebäuden
- Beendigung der Organschaft in Fällen der Insolvenz

Verwaltungsanweisungen

- Zeitpunkt der Änderung der Bemessungsgrundlage
- Berichtigung der Bemessungsgrundlage im Insolvenzverfahren
- Haftungsübernahme als steuerbarer Umsatz

Beiträge für die Beratungspraxis

Mustergültige Lösungen von Praxisfällen

- Umsetzung der „Euro Tyre-Rechtsprechung“ des EuGH durch den BFH *von Streit*

Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung

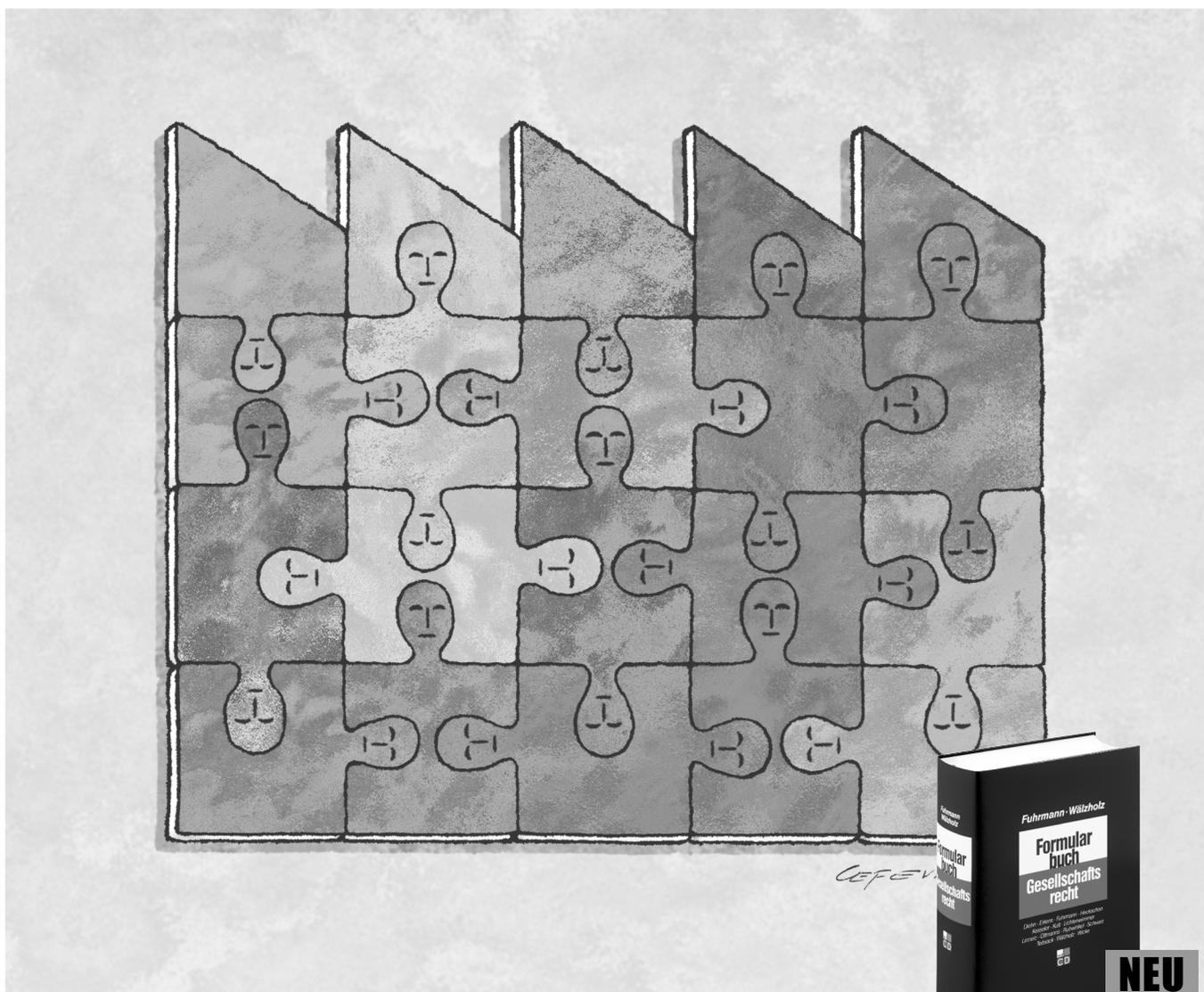
- Umsatzsteuerliche Konsequenzen eigen- und fremdbewirtschafteter Kantinen *Plikat*
- Umsatzsteuer-Voranmeldung 2012 und Umsatzsteuererklärung 2011 *Weimann*

www.ustb.de

ols Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Mit Sonderheft
zum **BERATER-**
TAG 2011

Wie Sie das Gesellschaftsleben formvollendet gestalten.



Greifen Sie einfach zu dem neuen **Formularbuch Gesellschaftsrecht** aus dem Verlag Dr. Otto Schmidt. Denn das hat die passenden Muster samt praktischen Erläuterungen für jeden Sachverhalt und alle Rechtsformen – von der Gründung bis zur Liquidation. Auch für Konzerne und Umwandlungen. Mit steuer- und kostenrechtlichen Hinweisen.

Nach Fallgruppen geordnet stehen Ihnen komplette Mustersätze mit sicheren Wegweisern und Checklisten zur Verfügung, mit denen Sie die zugrunde liegenden Fallgestaltungen durchspielen können, und sich dann einfach nehmen, was Sie brauchen.

Fuhrmann/Wälzholz, Formularbuch Gesellschaftsrecht. Jetzt Probe lesen und bestellen bei www.otto-schmidt.de

Fuhrmann/Wälzholz (Hrsg.) **Formularbuch Gesellschaftsrecht** Herausgegeben von RAuStB Dr. Lambertus J. Fuhrmann und Notar Dr. Eckhard Wälzholz. Bearbeitet von 14 Experten aus der gesellschaftsrechtlichen Gestaltungs- und Notariatspraxis. 2012, rd. 2.000 Seiten Lexikonformat, gbd., inklusive CD mit den Mustern, 149,- €. Erscheint im März.
ISBN 978-3-504-30019-7

In diesem Heft

Kurzanalysen mit Beraterhinweis

Aus der Gesetzgebung

- Zweite Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen 3
- Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz 3
- Drittes Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes 3

Die Rechtsprechung,

die Sie kennen müssen!

- Änderung der Bemessungsgrundlage
BFH v. 15.9.2011 – V R 36/09 4
- Bemessungsgrundlage bei Lieferung an Arbeitnehmer
BFH v. 19.6.2011 – XI R 8/09 5
- Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung bei gemischt genutzten Gebäuden
BFH v. 7.7.2011 – V R 21/10 6
- Beendigung der Organschaft in Fällen der Insolvenz
BFH v. 24.8.2011 – V R 53/09 8
- Nachweis des Verbringens in das Ausland bei innergemeinschaftlicher Kfz-Lieferung
FG Baden-Württemberg v. 20.7.2011 – 14 K 4282/09 9
- Steuerfreiheit hygienischer Leistungen durch Ärzte
BFH v. 18.8.2011 – V R 27/10 11
- Steuerliche Behandlung von Krankentransporten
FG Sachsen v. 21.9.2010 – 3 K 2016/07 12

Weitere Rechtsprechung

in Kürze

- Pocket-Bikes keine Fahrzeuge i.S.d. § 1b Abs. 2 Nr. 1 UStG 13
- BERATER-TAG 2011 13

Die Verwaltungsanweisungen,

die Sie kennen müssen!

- Zeitpunkt der Änderung der Bemessungsgrundlage
BMF v. 9.12.2011 – IV D 2 – S 7333/11/10001 – DOK 2011/0989130 14
- Berichtigung der Bemessungsgrundlage im Insolvenzverfahren
BMF v. 9.12.2011 – IV D 2 – S 7330/09/10001:001 – DOK 2011/0992053 14
- Haftungsübernahme als steuerbarer Umsatz
BMF v. 14.11.2011 – IV D 2 – S 7100/07/10028:003 – DOK 2011/0877938 16

Weitere Verwaltungsanweisungen

in Kürze

- Umfang der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG 17
- Nachweis der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen 17
- Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Umsätze aus Sortengeschäften 17
- Ermäßigter Steuersatz Ermäßigter Steuersatz für Umsätze mit Sammlermünzen 18

Beiträge für die Beratungspraxis

Mustergültige Lösungen von Praxisfällen

RA Georg von Streit

- Umsetzung der „Euro Tyre-Rechtsprechung“ des EuGH durch den BFH – Anmerkungen zur Entscheidung des BFH vom 11.8.2011 – V R 3/10 18

Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung

StB, Dipl.-Finw. (FH) Marc R. Plikat

- **Umsatzsteuerliche Konsequenzen eigen- und fremdbewirtschafteter Kantinen** – Lohnsteuerliche Behandlung der an Arbeitnehmer gewährten Mahlzeiten ab dem KJ 2012 23

Dipl.-Finw. Rüdiger Weimann

- **Umsatzsteuer-Voranmeldung 2012 und Umsatzsteuererklärung 2011** – Was es Neues zu beachten gilt 24

Literaturempfehlungen

Dipl.-Finw. Rüdiger Weimann

- Forderungsverkauf bleibt ohne Auswirkung auf das Entgelt 29
- Incoterms 2010 30
- Weitere lesenswerte Beiträge 31

Bearbeiter

Redaktion: Ass. iur. Monika **Neu** (verantw. Redakteurin) · RA FASSt Dipl.-Finw. Prof. Dr. Annette **Stuhldreier**, Anschrift des Verlags, Tel. 0221/9 37 38-151 (Redaktions-Sekr.) bzw. -499 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Fax 0221/9 37 38-902 (Redaktions-Sekr.) bzw. -943 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung)

Aktuelles, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen: Dipl.-Finw. (M.A.) Frank **Fritsch** · RA FASSt StB Dipl.-Finw. Stefan **Heinrichshofen** · Dipl.-Finw. Franz **Honisch** · RiFG Franz **Rothenberger** · RA Dipl.-Finw. Dr. Henning **Rüth** · Dipl.-Finw. Michael **Vellen** · Dipl.-Finw. Ralf **Walkenhorst** · RiFG Martin **Weigel** · Dipl.-Finw. Michaela **Wohlfart**

Mustergültige Lösung von Praxisfällen: RiBFH a.D. Dr. Wolfram **Birkenfeld** · RD Hans U. **Hundt-Eßwein** · RA StB Prof. Dr. Hans **Nieskens** · Dipl.-Finw. Holger **Raudszus** · Min.Dirig. Werner **Widmann**

Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung: RA FASSt Dr. Jörg **Alvermann** · RA Bernd **Burgmaier** · StB Dr. Eduard **Forster** · Dipl.-Finw. H. Jürgen **Henkel** · StB Dipl.-Finw. Marc R. **Plikat** · StB Dr. Martin **Robisch** · RA FASSt FAStrafR Dr. Rainer **Spat-scheck** · StB Dipl.-Vw. Alexander **Thoma** · RA Georg **von Wallis** · RiBFH Dr. Christoph **Wäger** · Dr. Matthias **Winter**

Umsatzsteuer-Literatur: Dipl.-Finw. Rüdiger **Weimann**

Beilagenhinweis:

Dieser Ausgabe liegen folgende Prospekte bei: „Seminar: Rechnung im Umsatzsteuerrecht“, „Was ist besser als jede Berater-Zeitschrift?“, Verlag. Dr. Otto Schmidt, Köln, und „Sack Mediengruppe: Empfehlung“, Sack Mediengruppe, Köln. Wir bitten unsere Leser um freundliche Beachtung.

Vorschau auf die nächste Ausgabe

Beiträge zu folgenden Themen sind geplant

- ➔ Umsatzsteuerliche Behandlung von Non-Performing-Loans

Jetzt abonnieren!

Der
Umsatz
Steuer-
Berater

+Berater.Modul
Umsatzsteuer

Sie wollen regelmäßig vom Know-how des UStB profitieren? Dann bestellen Sie jetzt Ihr Probe-Abo und Sie erhalten die nächsten **3 Hefte und 3 Monate Testzugang zum Berater.Modul kostenlos!**

Weitere Infos und Bestellung unter Telefon 02 21 / 9 37 38-997
oder www.ustb.de

Kurzanalysen mit Beraterhinweis

Aus der Gesetzgebung

▀ Zweite Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen

Umfangreiche Änderungen der UStDV enthalten: Die Zweite Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen vom 2.12.2011 ist am 6.12.2011 verkündet worden (BGBl. I 2011, 2416). Die Verordnung enthält umfangreiche Änderungen der UStDV, die am **1.1.2012** in Kraft treten. Insbesondere werden die Regelungen über den Beleg- und Buchnachweis bei Ausfuhrlieferungen (§§ 9 bis 17 UStDV) an das elektronische Ausfuhrverfahren angepasst. Darüber hinaus werden ab 1.1.2012 einfachere und eindeutige Nachweisregelungen für innergemeinschaftliche Lieferungen in §§ 17a–17c UStDV geschaffen. Dadurch sollen auf der einen Seite für den liefernden Unternehmer die Nachweisführung erleichtert und auf der anderen Seite die Kontrollmöglichkeiten durch die Finanzverwaltung verbessert werden. Das Gelangen in den Bestimmungsmittgliedstaat ist nunmehr neben dem bisher bereits erforderlichen Doppel der Rechnung durch eine entsprechende Bestätigung des Abnehmers über das Gelangen des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet (Gelangensbestätigung) nachzuweisen.

Beraterhinweis: Die Verordnung enthält auch eine Änderung der Verordnung zur Durchführung des § 5 Abs. 2 FVG, die am Tag nach der Verkündung in Kraft tritt.◀

▀ Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz

Verlagerung des Leistungsorts bei sog. Veranstaltungsleistungen: Das Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 7.12.2011 ist am 13.12.2011 verkündet worden (BGBl. I 2011, 2592). Das Gesetz dient der Umsetzung der Richtlinie des Rates vom 16.3.2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen in nationales Recht und enthält zudem u.a. auch eine Änderung des § 3a Abs. 8 Satz 1 UStG, die mit Wirkung vom 1.7.2011 in Kraft tritt.

Beraterhinweis: § 3a Abs. 8 Satz 1 UStG ist neu gefasst worden und enthält nunmehr eine Erweiterung der Regelung auf Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen. Nach der Änderung verlagert sich der Leistungsort bei sog. Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen im Drittlandsgebiet, die eigentlich im Inland der Besteuerung unterliegen, in das Drittlandsgebiet, wenn dort die Nutzung oder Auswertung erfolgt.◀

▀ Drittes Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes

Festschreiben der maßgeblichen Umsatzgrenze von 500.000 €: Das Dritte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes vom 6.12.2011 ist am 13.12.2011 verkündet worden (BGBl. I 2011, 2562). Das Gesetz enthält Änderungen des § 20 UStG, die am **1.1.2012** in Kraft treten. Mit dem Gesetz wird die ursprünglich bis zum 31.12.2011 befristete, für die Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten maßgebliche Umsatzgrenze von 500.000 € auf Dauer festgeschrieben. Diese Grenze gilt bundeseinheitlich für alle Unternehmer.

Beraterhinweis: Gebotene Erweiterung des § 20 UStG auf den Vorsteuerabzug: Der Bundesrat verknüpfte seine Zustimmung mit der Aufforderung, die Ist-Besteuerung im Rahmen der Grenzen des § 20 UStG auch für den Vorsteuerabzug einzuführen (BR-Drucks. 673/11 sowie 673/11[B]). Im Hinblick auf die erheblichen Ausfallrisiken bei der Umsatzsteuer und die zusätzlichen Liquiditätsvorteile der durch die dauerhafte Anhebung der Ist-Besteuerungsgrenzen begünstigten Unternehmer sei es erforderlich, das Optionsrecht zur Ist-Besteuerung kohärent auszugestalten. Angesichts der großen Zahl der Unternehmer, deren Gesamtumsatz 500.000 € nicht überschreitet, würden künftig die Wettbewerbsbedingungen zwischen regelbesteuerten Unternehmern und Unternehmern, die infolge der Anwendung des § 20 UStG günstigere Liquiditätsbedingungen in Anspruch nehmen können, mehr als bisher beeinträchtigt. Hinzu komme, dass bei Anwendung des § 20 UStG die Zeitpunkte zwischen Vorsteuerabzugsrecht und Umsatzsteuer-Entrichtungspflicht künftig auch im zwischenunternehmerischen Bereich dauerhaft vermehrt auseinander fallen. Infolge der unbefristeten Festschreibung der erhöhten Ist-Besteuerungsgrenze sei zur Wiederherstellung des Gleichgewichts deshalb nun auch die Erweiterung des § 20 UStG auf den Vorsteuerabzug geboten. Sofern das derzeitige Unionsrecht als Grundlage für eine solche Maßnahme nicht ausreichend sein sollte, wird die Bundesregierung aufgefordert, sich für die Herstellung der dafür notwendigen EU-rechtlichen Voraussetzungen einzusetzen.◀

Dipl.-Finw. (FH) Michaela Wohlfart, Neuenhagen bei Berlin

Die Rechtsprechung,

die Sie kennen müssen!

■ Änderung der Bemessungsgrundlage

Zur Frage der Steuerpflicht vereinnahmter Leistungsentgelte auch bei Unterbleiben der Leistung.

BFH v. 15.9.2011 – V R 36/09

UStG 1993/1999 § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4, § 17 Abs. 2 Nr. 2, § 26 Abs. 3; 6. EG-Richtlinie Art. 10

Das Problem: Die Kunden der A (Personenlufttransportunternehmen) können Flüge zu allgemeinen Konditionen mit Rücktritts- und Umbuchungsmöglichkeit oder zu preislich ermäßigten Sonderkonditionen ohne Rücktritts- und ohne Umbuchungsmöglichkeit sowie ohne Erstattung des Flugpreises buchen. Bei Buchung eines Fluges zu diesen Sonderkonditionen behält die Flugreservierung bis 30 Minuten vor dem Abflug ihre Gültigkeit. Tritt der Fluggast den Flug bis zu diesem Zeitpunkt nicht an, kann A den Sitzplatz anderweitig an einen ggf. vor Ort wartenden Fluggast vergeben.

A behandelte diese Einnahmen (sog. unflown revenue) als nicht steuerbaren Schadensersatz. Das FA ging demgegenüber davon aus, dass auch bei den nicht in Anspruch genommenen Flügen ein Leistungsaustausch vorliegt und behandelte diese Einnahmen als Entgelt für steuerpflichtige Leistungen (Streitjahre 1996–2000). Das FG stimmte im Ergebnis dem FA zu (EFG 2009, 2053). Es vertrat die Ansicht, dass A im Fall der nicht in Anspruch genommenen Flüge zu den von ihr angebotenen Sonderkonditionen dadurch eine Leistung erbringt, dass sie für den gebuchten Flug einen Sitzplatz bereitstellt (= Modifizierung des Leistungsinhalts). Folglich unterschied das FG auch nicht zwischen Inlands- und Auslandsflügen, da in beiden Fällen eine nach § 3a Abs. 1 UStG am Unternehmensort der A steuerbare und steuerpflichtige Bereitstellungsleistung vorliegt.

Die Lösung des Gerichts: Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG setzt Entgeltrückzahlung voraus:

Der BFH hat Folgendes entschieden: Vereinnahmt der Unternehmer das vereinbarte Entgelt, ohne die geschuldete Leistung zu erbringen, setzt die Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG die Rückzahlung des Entgelts voraus. Dies gilt auch, wenn eine Fluggesellschaft bei nicht in Anspruch genommenen Flügen den Flugpreis nicht erstattet.

Konsequenzen für die Praxis: Abgrenzung von der Handhabung im Beherbergungsgewerbe:

Das vorliegende Urteil ist von Bedeutung für die Praxis, da der BFH die Frage der Änderung der Bemessungsgrundlage weiter konkretisiert und die Beurteilung von der des sog. Angelds im Beherbergungsgewerbe abgrenzt, das nach der EuGH-Rechtsprechung nicht steuerbarer Schadensersatz ist. Dem Urteil kommt – auch in Folge der insoweit unveränderten nationalen und EU-Rechtslage – über den Streitzeitraum hinaus grundsätzliche Bedeutung zu.

Der BFH folgt ausdrücklich nicht der FG-Auffassung, dass die bloße Bereitschaft zur Leistungserbringung wegen der später unterbliebenen Inanspruchnahme des Fluges eine zu besteuern eigenständige Leistung wird.

Beurteilung der Inlandsflüge: Bei den Inlandsflügen kommt der BFH zum Ergebnis, dass A die vereinnahmten Leistungsentgelte auch insoweit zu versteuern hat, als Fluggäste die von ihnen gebuchten Flüge nicht angetreten haben. Vereinnahmt der Unternehmer ein Entgelt, bevor er die Leistung ausgeführt hat, entstehe die USt gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem er das Entgelt vereinnahmt. Der BFH weist in diesem Zusammenhang ausdrücklich darauf hin, dass zwischen der **nationalen Vorschrift** und der **unionsrechtlichen Grundlage** in Art. 10 Abs. 2 Unterabs. 2 der 6. EG-Richtlinie **kein Unterschied** bestehe. Die Voraussetzung für eine Besteuerung des Entgelts vor Leistungserbringung, dass „alle maßgeblichen Elemente des Steuertatbestands, d.h. der künftigen Lieferung oder der künftigen Dienstleistung, bereits bekannt sind, ... insbesondere die Gegenstände oder die Dienstleistungen zum Zeitpunkt der Anzahlung genau bestimmt sind“ (vgl. EuGH v. 21.2.2006 – Rs. C-419/02 – Bupa, UR 2006, 289) lägen vor, denn A habe Entgelte für konkret bezeichnete Flugreisen vereinnahmt.

Voraussetzungen für eine Berichtigung nicht gegeben:

Im Folgenden macht der BFH deutlich, dass der sich aus der Vereinnahmung der Vorauszahlungen ergebende Steueranspruch nicht entfallen ist. Die Voraussetzungen für eine Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. Abs. 1 UStG lägen nicht vor. Ändert sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz, habe der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Diese Vorschrift gelte gem. § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG sinngemäß, wenn für eine vereinbarte Leistung ein Entgelt entrichtet, die Leistung aber nicht ausgeführt wird. Vereinbaren der Leistende und der Leistungsempfänger die vollständige oder teilweise Rückzahlung des bereits entrichteten Entgelts, mindere sich die Bemessungsgrundlage i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG nur, soweit das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt wird, und zwar in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Rückgewähr erfolgt (BFH v. 18.9.2008 – V R 56/06, BStBl. II 2009, 250). Dies gelte auch, soweit gem. § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG die sinngemäße Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG angeordnet ist. Vereinnahmt der leistende Unternehmer ein Entgelt, ohne die hierfür geschuldete Leistung zu erbringen, berechtige daher erst die Rückgewähr des Entgelts zur Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG (BFH v. 2.9.2010 – V R 34/09, BFH/NV 2011, 383). Selbst wenn danach – entgegen dem FG-Urteil – davon auszugehen wäre, dass A gegenüber den nicht erschienenen Fluggästen keine Leistung erbracht hat, sei A aufgrund der Entgeltvereinnahmung **Steuerschuldner** nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG bis zur Rückzahlung des Entgelts.

Keine Berufung auf EuGH-Rechtsprechung zum sog.

„Angeld“: Schließlich macht der BFH deutlich, dass A sich für die beanspruchte Nichtbesteuerung der vereinnahmten Vorauszahlungen nicht auf die EuGH-Recht-

sprechung zum sog. „Angeld“ berufen kann (EuGH v. 18.7.2007 – Rs. C-277/05 – Société thermale d'Eugénies-Bains, UR 2007, 643). Den Schadensersatzcharakter habe das „Angeld“ danach aufgrund des Vorliegens der Vereinbarung einer besonderen Zahlung („Angeld“), die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Leistung steht, und erfasse daher nicht den Fall, dass der Unternehmer das Entgelt für die vereinbarte Leistung vereinnehme und dieses Entgelt bei Nichtinanspruchnahme der Leistung in vollem Umfang behält. Dem stehe auch nicht entgegen, dass das Angeld für den Fall der tatsächlichen Inanspruchnahme der Leistung auf das Entgelt für diese Leistung angerechnet wird. Denn diese Anrechnung beruhe nicht auf der bloßen Zahlung des Angelds, sondern auf der im Rahmen des späteren Leistungsaustausches erfolgenden Verrechnung von Angeld und Leistungsentgelt.

Beraterhinweis: **Steuerpflicht hinsichtlich der Auslandsflüge gegeben?** Der BFH konnte nicht durchentscheiden, da aus den tatsächlichen FG-Feststellungen nicht zu entnehmen ist, ob auch eine Steuerpflicht hinsichtlich der Auslandsflüge besteht. Fraglich ist, ob zugunsten der A ein Besteuerungsverzicht auf der Grundlage von § 26 Abs. 3 UStG besteht. Hiernach kann das BMF unbeschadet der §§ 163 und 227 AO anordnen, dass die USt für grenzüberschreitende Beförderungen von Personen im Luftverkehr niedriger festgesetzt oder ganz oder zum Teil erlassen wird, soweit der Unternehmer keine Rechnungen mit gesondertem Ausweis der USt erteilt hat. Nach Abschn. 281 Nr. 1 UStR kann die USt für grenzüberschreitende Beförderungen im Luftverkehr niedriger festgesetzt oder erlassen werden. Auf den Besteuerungsverzicht kommt es allerdings nicht an, wenn A für die Auslandsflüge Rechnungen mit Steuerausweis erteilt haben sollte. Liegt für die erbrachten grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen ein Besteuerungsverzicht auf der Grundlage von § 26 Abs. 3 UStG vor, erstreckt sich – so der BFH – dieser auch auf die USt, die aufgrund der Entgeltvereinbarung vor Leistungserbringung entsteht (ebenso zur Anwendung von Steuerbefreiungen auf Anzahlungen Abschn. 181 Abs. 4 UStR 1996/2000/2004).◀

Dipl.-Finw. Michael Vellen, Neuenhagen bei Berlin

▶ Bemessungsgrundlage bei Lieferung an Arbeitnehmer

Liefert ein Verlag seine Zeitungen verbilligt an seine Arbeitnehmer nach Hause, werden diese Umsätze nach dem marktüblichen Entgelt bemessen, wenn dieses die Selbstkosten unterschreitet.

BFH v. 19.6.2011 – XI R 8/09

UStG § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 5 Nr. 2

Das Problem: Die Klägerin, eine Verlagsgesellschaft, lieferte im Streitjahr 1992 Tageszeitungen im Abonnement an ihre Arbeitnehmer gegen ein Entgelt (nur) in Höhe der Zustellgebühr. Dieses unterwarf sie zzgl. eines pauschalen Zuschlags (30 % der Abonnementspreise) der Umsatzsteuer. Das FA war im Anschluss an eine Außenprü-

fung der Auffassung, dass auf diese Lieferungen die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG anzuwenden sei. Es änderte den Umsatzsteuerbescheid für das Streitjahr und setzte entsprechend einer bundeseinheitlichen Regelung über die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Mitarbeiterabonnements als Entgelt den nicht verbilligten Abonnementspreis einschließlich Versandkosten an. Nach erfolglosem Einspruch wies das FG die Klage als unbegründet ab. Das FA habe die Arbeitnehmerabonnements zutreffend nach den Regelungen über die Mindestbemessungsgrundlage der Umsatzsteuer unterworfen (EFG 2009, 883). Die Klägerin hat gegen die Entscheidung des FG Revision eingelegt.

Die Lösung des Gerichts: Anwendung d. Mindestbemessungsgrundlage bei verbilligter Lieferung von Zeitungen an Arbeitnehmer: Der BFH hat die Revision der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. Das FG habe zu Recht entschieden, dass die verbilligte Lieferung von Zeitungen an die Arbeitnehmer der Klägerin der Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG unterliege. Außerdem sei das FG zutreffend davon ausgegangen, dass die nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG anzusetzenden Selbstkosten höher sind als die regulären Abonnementspreise und das FA deshalb zu Recht letztere als Bemessungsgrundlage angesetzt habe.

Konsequenzen für die Praxis: Entgeltliche Lieferungen an das Personal: Mit der Lieferung von Zeitungen an seine Arbeitnehmer gegen Zahlung der Zustellgebühr erbringt der Unternehmer Lieferungen gegen Entgelt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Die Zahlungen der Arbeitnehmer sind Entgelt, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht (vgl. BFH v. 27.11.2008 – V R 8/07, BStBl. II 2009, 397; EuGH v. 20.1.2005 – Rs. C-412/03 – Hotel Scandic Gasabäck, Slg. 2005, I-743). Auch bei einem Entgelt in Höhe (nur) der Zustellgebühr handelt es sich nicht nur um eine symbolische Vergütung ohne Entgeltcharakter. Ob das Entgelt dem Wert der Leistung entspricht, ist für das Vorliegen eines Leistungsaustausches unerheblich. Ebenfalls unerheblich ist insoweit die mit der Zeitungslieferung an die Arbeitnehmer verfolgte Zielsetzung des Unternehmers (BFH v. 27.2.2008 – XI R 50/07, BStBl. II 2009, 426).

Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage: Nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG unterliegen die entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen, die der Unternehmer an sein Personal oder dessen Angehörige „auf Grund des Dienstverhältnisses“ ausführt, der Vorschrift über die Mindestbemessungsgrundlage, wenn die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG das tatsächlich entrichtete, verbilligte Entgelt übersteigt. Eine Leistung „auf Grund des Dienstverhältnisses“ liegt vor, wenn die Leistung des Unternehmers zwar aus betrieblichem Anlass erfolgt, diese jedoch den privaten Bedarf des Personals befriedigt (vgl. BFH v. 27.2.2008 – XI R 50/07, BStBl. II 2009, 426). Nach der Rechtsprechung des BFH kann eine solche Leistung nur dann angenommen werden, wenn sie ohne Entgeltvereinbarung als unentgeltliche Leistung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG steuerbar wäre (BFH v. 29.5.2008 – V R 12/07, BStBl. II 2009, 428; v. 27.2.2008 – XI R 50/07, BStBl. II 2009, 426; vgl. auch

EuGH v. 29.5.1997 – Rs. C-63/96 – Skripalle, Slg. 1997, I-2847, BStBl. II 1997, 841; Abschn. 1.8 Abs. 6 Satz 5 UStAE). Die Mindestbemessungsgrundlage findet keine Anwendung, wenn die Leistung des Unternehmers an sein Personal durch betriebliche Erfordernisse bedingt ist, z.B. bei einer entgeltlichen Beförderung von Arbeitnehmern zur Arbeitsstätte. In diesem Fall liegt keine Leistung „auf Grund des Dienstverhältnisses“ vor (vgl. Abschn. 10.7 Abs. 2 UStAE).

Ansatz der Selbstkosten: Als Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG sind die Werte oder Ausgaben nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG für gleichartige unentgeltliche Leistungen anzusetzen. Dabei ist grundsätzlich vom Einkaufspreis zzgl. der Nebenkosten auszugehen. Kann ein Einkaufspreis nicht ermittelt werden, sind die Selbstkosten zugrunde zu legen. Diese umfassen alle Kosten, mit denen die Kostenrechnung des Unternehmens belastet wird (BFH v. 28.2.1980 – V R 138/72, BStBl. II 1980, 309; vgl. auch Abschn. 10.6 Abs. 1 Satz 4 UStAE). Der Ansatz der Selbstkosten als Bemessungsgrundlage ist allerdings dann nicht mehr vom Zweck der Vorschrift gedeckt, wenn dadurch die Umsatzsteuer für die verbilligten Lieferungen oder Leistungen eines Unternehmers an sein Personal höher wäre, als für vergleichbare Umsätze mit sonstigen Endverbrauchern (vgl. EuGH v. 11.12.2008 – Rs. C-371/07 – Danfoss und Astrazeneca, Slg. 2008, I-9549, UR 2009, 60). Deshalb ist für den Fall, dass die Selbstkosten den Marktpreis übersteigen, der Umsatz **höchstens nach dem marktüblichen Entgelt** zu bemessen (BFH v. 8.10.1997 – XI R 8/86, BStBl. II 1997, 840; EuGH v. 29.5.1997 – Rs. C-63/96 – Skripalle, Slg. 1997, I-2847, BStBl. II 1997, 841). Dieser Auffassung hat sich die Verwaltung angeschlossen (vgl. Abschn. 10.7 Abs. 1 Satz 4 UStAE).

Beraterhinweis: Nicht steuerbare Leistungen, die überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst sind, liegen vor, wenn betrieblich veranlasste Maßnahmen zwar auch die Befriedigung eines privaten Bedarfs der Arbeitnehmer zur Folge haben, diese Folge aber durch die mit den Maßnahmen angestrebten betrieblichen Zwecke überlagert wird (vgl. EuGH v. 11.12.2008 – Rs. C-371/07 – Danfoss und Astrazeneca, Slg. 2008, I-9549, UR 2009, 60; BFH v. 9.12.2010 – V R 17/10, BFHE 232, 243). Dies ist regelmäßig anzunehmen, wenn die Maßnahme die dem Arbeitgeber obliegende Gestaltung der Dienstausbildung betrifft (BFH v. 9.7.1998 – V R 105/92, BStBl. II 1998, 635). Hierzu gehören u.a. die Überlassung von Arbeitsmitteln zur beruflichen Nutzung einschließlich der Arbeitskleidung, das Zurverfügungstellen von Parkplätzen auf dem Betriebsgelände sowie die unentgeltliche Abgabe von Speisen anlässlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes (vgl. im Einzelnen Abschn. 1.8 Abs. 4 UStAE).◀

Dipl.-Finw., M.A. Frank Fritsch, Hersel

▶ Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung bei gemischt genutzten Gebäuden

Die Entscheidung, welcher Anteil eines gemischt genutzten Gegenstandes dem Unternehmen zugeordnet wird, ist spätestens in der Steuererklärung bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist zur Abgabe von (USt-) Erklärungen (31.5. des Folgejahres) nach außen zu dokumentieren. Eine erst nach diesem Zeitpunkt erfolgte Dokumentation der Zuordnungsentscheidung bleibt unberücksichtigt.

BFH v. 7.7.2011 – V R 21/10
UStG § 15 Abs. 1 und 2

Das Problem: Die Parteien stritten – zuletzt vor dem BFH – um den Abzug von Vorsteuern aus der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes. Der Kläger begann im Sommer 2007, ein Einfamilienhaus zu errichten, das er im Januar 2008 fertig stellte. In den Umsatzsteuer-Voranmeldungen III/2007 vom 17.10.2007, IV/2007 vom 5.2.2008 und I/2008 vom 13.5.2008 machte er lediglich Vorsteuern geltend, die nicht den Bau des Einfamilienhauses betrafen. Am 5.6.2008 reichte er berichtigte Voranmeldungen ein, in denen er (erstmalig) Vorsteuern aus der Herstellung des Hauses erklärte. Das FA erkannte diese geltend gemachten Vorsteuern nicht an. Nach ergebnislosem Vorverfahren erhob der Kläger Klage. Das FG (FG Nds. v. 7.5.2010 – 16 K 189/09, EFG 2011, 87) hielt den Kläger (Abgabe vierteljährlicher Voranmeldungen) für verpflichtet, seine Entscheidung, Teile des gemischt genutzten Hauses seinem Unternehmen zuzuordnen, in den ersten Voranmeldungen zu treffen. Es wies daher die Klage ab.

Die Lösung des Gerichts: Der BFH wich in seiner Begründung von der Entscheidung des FG ab, bestätigte sie jedoch im Ergebnis. Ein Unternehmer könne nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden seien, als Vorsteuer abziehen. Ausgeschlossen sei der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG für Leistungen, die der Unternehmer für steuerfreie Umsätze verwende (Art. 17 Abs. 2 EWGRL 388/77). Sei ein Gegenstand – wie das Einfamilienhaus – sowohl für den unternehmerischen Bereich als auch für den nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmers vorgesehen (gemischte Nutzung), werde der Gegenstand nur dann für das Unternehmen bezogen, wenn und soweit der Unternehmer ihn seinem Unternehmen zugeordnet habe. Insofern habe der Steuerpflichtige ein Zuordnungswahlrecht, wonach er den Gegenstand insgesamt seinem Unternehmen zuordnen oder ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen belassen oder den Gegenstand entsprechend dem – geschätzten – unternehmerischen Nutzungsanteil seinem Unternehmen und im Übrigen seinem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen könne. Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen erfordere eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands. Dabei sei die Geltendmachung des

Vorsteuerabzugs regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen. Gäbe es keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen, könnten diese nicht unterstellt werden. Im Gegensatz zum FG kann nach Ansicht des BFH diese Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung noch in einer „zeitnah“ erstellten Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, nach außen dokumentiert werden. Die Dokumentation der Zuordnung zum Unternehmensvermögen hat danach bis spätestens 31.5. des Folgejahres gegenüber der Finanzbehörde zu geschehen. Zwar stelle die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung keine Steuererklärung i.S.v. § 149 Abs. 1 AO dar und müsse daher an sich unverzüglich nach Ablauf des Kalenderjahres (des Leistungsbezuges) erfolgen. Der BFH hält es jedoch aus Gründen der Praktikabilität für zulässig, auf die allgemeine Abgabefrist für Jahressteuererklärungen zurückzugreifen. Der Kläger hatte seine Zuordnungsentscheidung erst nach dem 31.5. des Folgejahres getroffen, so dass der BFH die Revision abwies.

Konsequenzen für die Praxis: Der BFH konkretisiert im Besprechungsurteil seine Rechtsprechung zum Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung bei gemischt-genutzten Gegenständen nach seinem Urteil vom 7.7.2011 (BFH v. 7.7.2011 – V R 42/09, UR 2011, 870).

Nach dem EuGH-Urteil vom 8.3.2011 (EuGH v. 8.3.2011 – Rs. C-415/98 – Bakcsi, UR 2001, 149) bestand Unsicherheit über die Frage, bis wann bei gemischt-genutzten Gegenständen die Zuordnung von Bezügen zum Unternehmen zu erfolgen hatte. Mit Urteil vom 11.4.2008 (BFH v. 11.4.2008 – V R 10/07, UR 2008, 750) hatte der BFH den Vorsteuerabzug hinsichtlich einer in 1997 erworbenen Photovoltaikanlage bei einer in der Umsatzsteuererklärung des Kalenderjahres 2002 erfolgten Zuordnung nicht anerkannt. Nach Ansicht des BFH bestand zwischen Leistungsbezug und der erstmaligen Zuordnungsentscheidung eine zu große zeitliche Distanz.

In der Folgezeit entschieden einige FG (wie im Besprechungsfall), dass der Zeitpunkt der erstmaligen Abgabe einer Voranmeldung für die Zuordnungsentscheidung maßgeblich sei. Diese Vorgehensweise war der ständigen Formulierung des BFH geschuldet, dass aus dem Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer folge, dass die Zuordnungsentscheidung schon bei Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands zu treffen sei.

Mit seinem Urteil vom 7.7.2011 konkretisierte der BFH seine bis daher nebulös angedeutete Ansicht zum maßgeblichen Zeitpunkt einer Zuordnungsentscheidung dahin, dass die „sofort bei Leistungsbezug zu treffende Zuordnungsentscheidung“ bis spätestens im Rahmen der Jahressteuererklärung – und damit bis zum 31.5. des Folgejahres des Leistungsbezugs – zu dokumentieren sei. Damit hatte er klargestellt, dass seiner Ansicht nach eine Entscheidung nicht bereits in den USt-Voranmeldungen zu erfolgen hat.

Dokumentation der Zuordnungsentscheidung“ keine Steuererklärung: Für den steuerlichen Berater wichtig ist der Hinweis, dass die „Dokumentation der Zuord-

nungsentscheidung“ keine Steuererklärung i.S.v. § 149 Abs. 1 AO darstellt und die für die Abgabe von Steuererklärungen gewährte Fristverlängerung nicht zur Folge hat, dass auch die Frist zur Dokumentation verlängert wird. Der 31.5. des Folgejahres (Abgabezeitpunkt der USt-Erklärung nach § 149 Abs. 2 Satz 1 AO) ist somit der letzte Termin, zu dem die Zuordnung nach außen dokumentiert werden kann. Im Besprechungsfall hatte der Kläger in seiner Jahressteuererklärung 2007 zwar die Vorsteuern aus der Gebäudeerrichtung geltend gemacht, die Erklärung aber erst am 17.7.2009 beim FA eingereicht.

Eine Ergebniskorrektur kann somit auch nicht dadurch erreicht werden, indem nach dem 31.5. des auf den Leistungsbezug folgenden Jahres geänderte/berichtigte USt-Voranmeldungen oder Jahressteuererklärungen beim FA eingereicht werden.

Die im Schrifttum vertretene Ansicht, dem Unternehmer müsse im Falle des „gestreckten Vorgangs der Herstellung“ (wie bei dem Bau eines Hauses) die Möglichkeit eingeräumt werden, seine Zuordnungsentscheidung bis zum Ende des Herstellungsvorgangs hinauszuschieben, hat der BFH abgewiesen. Allein die faktischen (und verfahrensrechtlichen) Erwägungen, dass unter Umständen über Jahre hinaus die Berechtigung zum Vorsteuerabzug unklar bliebe, weiß hier zu überzeugen.

Beraterhinweis: Der V. Senat betont nicht an Verwaltungsvorschriften gebunden zu sein und folgt der Verwaltungsmeinung nicht: Der BFH hat weiterhin den Hinweis des Klägers auf Abschnitt 192 Abs. 21 Nr. 2b UStR 2005 als unbeachtlich zurückgewiesen. Danach konnte der Unternehmer, wenn bei der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes ein Vorsteuerabzug nicht möglich war, gegenüber dem FA durch eine schriftliche Erklärung spätestens bis zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung des Jahres, in dem die jeweilige Leistung bezogen worden war, dokumentieren, in welchem Umfang er das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet hat(te). Er verwies zunächst darauf, dass im Streitfall der Vorsteuerabzug bei der Herstellung des Gebäudes möglich gewesen war. Darüber hinaus machte er jedoch deutlich, als Gericht nicht an Verwaltungsvorschriften gebunden zu sein (so auch BFH v. 17.12.2008, BFH/NV 2009, 798 mit einer Stellungnahme zur Anwendung des Abschnitt 192 Abs. 18 Nr. 2 Buchst. b Satz 1 der UStR 2000). Der V. Senat hat insoweit zum Ausdruck gebracht, dass er der Verwaltungsmeinung nicht folgen will. M.E. müsste hier geprüft werden, ob der Anspruchsteller – soweit die Voraussetzungen in tatsächlicher Hinsicht erfüllt wären – einen Anspruch auf Gleichbehandlung gegenüber anderen Unternehmern hat.

Durch die Richtlinie 2009/162/EU wurde der neue Art. 168a MwStSystRL eingeführt, bei dem – nur für Grundstücke – ein Vorsteuerabzug nur für den Teil eines Gebäudes begehrt werden kann, der unternehmerisch genutzt wird. Mit Wirkung der neuen Bestimmung ab dem 15.1.2010 ist eine Zuordnung nicht unternehmerisch genutzter Teile eines Gebäudes zum Unternehmen nicht mehr möglich.

Ertragsteuerrechtliche Vorgehensweise Indiz für Zuordnung zum Unternehmen? Für die insoweit verblie-

benen „Gebäude-Altfälle“ sind auch mit den letzten Entscheidungen des BFH nicht alle Fragen geklärt. Insbesondere stellt sich die Frage, inwieweit die bilanzielle und ertragsteuerrechtliche Vorgehensweise nach dem Besprechungsurteil eine Zuordnung zum Unternehmen indizieren kann. Hier ist insbesondere der Vortrag vor dem FG von Bedeutung, da er für das Revisionsverfahren maßgeblich ist.

Fraglich verbleibt auch der Fall, in dem beispielsweise im Januar des auf den Leistungsbezug folgenden Jahres eine Jahressteuererklärung beim FA eingereicht wird, jedoch erst mit einer geänderten Erklärung, die der Unternehmer vor dem 31.5. einreicht, nichtunternehmerisch genutzte Teile des Gebäudes dem Unternehmen zugeordnet werden. Legt man die Ausführungen des BFH zugrunde, müsste die geänderte Jahressteuererklärung hinsichtlich der (geänderten) Zuordnungsentscheidung unbeachtet bleiben. Denn die zunächst eingereichte Jahressteuererklärung enthält lediglich eine – aus Praktikabilitäts Erwägungen – zurückverlagerte Dokumentation einer zuvor getroffenen Entscheidung. Eine „neue Entscheidung“ dürfte danach im Regelfall ausscheiden. ◀

RiFG Martin Weigel, Gotha

Beendigung der Organschaft in Fällen der Insolvenz

Insolvenzforderungen sind nach § 251 Abs. 3 AO während eines Insolvenzverfahrens nicht durch Steuerbescheid, sondern durch VA festzustellen.

Masseforderungen können nicht zur Tabelle angemeldet und durch Feststellungsbescheid festgestellt werden, sondern sie müssen nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter durch Steuerbescheid festgesetzt werden.

Meldet das FA nicht titulierte Umsatzsteuerforderungen in einer Summe zur Insolvenztabelle an, so ist die Anmeldung wirksam erfolgt, wenn durch den Inhalt der Anmeldung sichergestellt ist, dass nur bestimmte Sachverhalte erfasst sind, die zur Verwirklichung der gesetzlichen Tatbestände des UStG geführt haben. Das ist bei einer durch Betrag und Zeitraum bezeichneten Umsatzsteuerforderung regelmäßig der Fall.

BFH v. 24.8.2011 – V R 53/09

UStG 1999 § 2, § 15 Abs. 1, § 16, § 17 Abs. 2; InsO § 22, § 38, § 55 Abs. 1, § 87, § 174

Das Problem: Unternehmensgegenstand einer insolventen GmbH war der Erwerb und die Veräußerung von Grundstücken, die Vorbereitung und Durchführung von Bauvorhaben sowie die Baubetreuung. Es wurde davon ausgegangen, dass die GmbH Organgesellschaft einer GbR war.

Im Insolvenzeröffnungsverfahren wurde ein vorläufiger Insolvenzverwalter bestellt. Mit ergänzendem Beschluss wurde der Insolvenzverwalter ermächtigt, zu Lasten der späteren Insolvenzmasse Masseverbindlichkeiten zu be-

gründen und zu erfüllen, die für die Fertigstellung von zwei verbliebenen Baustellen notwendig waren. Im Umfang dieser Rechtsgeschäfte wurde die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter übertragen und der GmbH untersagt, Verbindlichkeiten zu begründen und zu erfüllen. Über diese beiden Baustellen hinaus waren keine weiteren Bautätigkeiten der GmbH abzuwickeln.

Das FA vertrat die Auffassung, die Organschaft sei durch die Bestellung des starken Insolvenzverwalters beendet gewesen und meldete die Umsatzsteuerforderung zur Insolvenztabelle an. Es handelte sich um Vorsteuerberichtigungen aus Leistungsbezügen der GmbH, bei denen das FA davon ausging, dass die Forderungen der leistenden Unternehmer uneinbringlich geworden seien. Nach Bestreiten durch den Insolvenzverwalter wurde die Steuer durch Feststellungsbescheid festgesetzt.

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren wies auch das FG die Klage ab und führte aus, dass der angefochtene Feststellungsbescheid rechtmäßig sei, da die umsatzsteuerliche Organschaft durch die angeordnete Übertragung der partiellen Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis beendet worden sei. Auch wenn dem Organträger noch Befugnisse verblieben seien, habe er in Bezug auf das eigentliche unternehmerische Geschäft seinen Willen in der Organgesellschaft nicht mehr durchsetzen können. Hiergegen richtete sich die Revision des Insolvenzverwalters. Er macht geltend, dass die Organschaft erst mit Insolvenzeröffnung beendet worden sei.

Die Lösung des Gerichts: Der BFH hat die Vorentscheidung aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen. Das FG hat zu prüfen, ob die im Feststellungsbescheid festgestellten Umsatzsteuern der Höhe nach zutreffend sind.

Der Regelungsinhalt des Feststellungsbescheids nach § 251 Abs. 3 AO besteht in der Feststellung, dass dem Steuergläubiger eine bestimmte Steuerforderung als Insolvenzforderung zusteht. Der Feststellungsbescheid enthält so viele Einzelfeststellungen, wie materiell-rechtlich verschiedene Steuerforderungen gegeben sind. Ausreichend ist, dass der Inhalt der Anmeldung die für die Erörterung der einzelnen Forderungen im Prüfungstermin notwendige Individualisierung einzelner Sachverhalte ermöglicht, so dass sichergestellt ist, dass nur bestimmte in der Anmeldung durch die Angabe einer Summe begrenzte Sachverhalte erfasst sind. Dies ist bei einer durch Betrag und Zeitraum bezeichneten Umsatzsteuerforderung regelmäßig der Fall.

Organschaft gegeben? Im Streitfall ist das Vorliegen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft zweifelhaft. Das FG hat im zweiten Rechtsgang zu prüfen, ob überhaupt eine Organschaft mit der GbR als Organträger vorgelegen hat. Zweifelhaft ist insoweit das Vorliegen einer finanziellen Eingliederung.

Beendigung der organisatorischen Eingliederung: Sollte eine Organschaft vorgelegen haben, so wäre diese durch den ergänzenden Beschluss des AG betreffend die Fertigstellung der verbliebenen Baustellen beendet worden. Mit diesem Beschluss endete die organisatorische Eingliederung, weil die GbR die Willensbildung bei der

GmbH nicht mehr bestimmen können. Die organisatorische Eingliederung endet auch, wenn die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis zwar nicht in vollem Umfang auf den vorläufigen Insolvenzverwalter übertragen wird, wohl aber faktisch für den gesamten noch verbleibenden operativen Geschäftsbereich und der übrige Geschäftsbereich, in dem der vorläufige Insolvenzverwalter auf die Mitwirkung der Geschäftsführung angewiesen ist, gleichsam nur noch eine leere Hülle ist. Hinsichtlich der einzig verbliebenen Baustellen ist im Streitfall die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter übertragen worden. Damit wurde der Insolvenzverwalter in die Lage versetzt, in den Bereichen, in denen noch operative Entscheidungen zu treffen waren, seinen Willen unabhängig von der Geschäftsführung durchzusetzen.

Konsequenzen für die Praxis: Definition der Organshaft: Eine Organshaft liegt gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Die Organshaft endet, wenn eines der Eingliederungsmerkmale nicht mehr erfüllt ist.

Eine organisatorische Eingliederung liegt vor, wenn der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, dass in der Organgesellschaft sein Wille auch tatsächlich ausgeführt wird. Im Falle der Insolvenz der Organgesellschaft ist festzustellen, ob die Voraussetzungen der organisatorischen Eingliederung erst mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens oder aber bereits mit Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters wegfallen.

Abweichende Willensbildung durch den Insolvenzverwalter möglich? Für das Fortbestehen der organisatorischen Eingliederung ist umsatzsteuerrechtlich entscheidend, ob dem vorläufigen Insolvenzverwalter hinsichtlich der umsatzsteuerrechtlich erheblichen Sachverhalte eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft möglich ist.

Der vorläufige Insolvenzverwalter, auf den infolge eines allgemeinen Verfügungsverbots die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis über das Vermögen des Schuldners übergegangen ist (§ 22 Abs. 1 Satz 1 InsO), wird als „starker“ vorläufiger Insolvenzverwalter bezeichnet. Der starke vorläufige Insolvenzverwalter einer Organgesellschaft kann die Willensbildung bei dieser bestimmen, was zur Folge hat, dass die organisatorische Eingliederung nicht mehr gewährleistet ist und die Organshaft endet.

Wenn die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis nicht allgemein, sondern nur partiell auf den vorläufigen Insolvenzverwalter übertragen wird, dieser aber gleichwohl faktisch für den gesamten noch verbleibenden operativen Geschäftsbereich die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis erhält, liegt ebenfalls keine organisatorische Eingliederung mehr vor. In diesen Fällen kann der vorläufige Insolvenzverwalter seinen Willen unabhängig vom bisherigen Organträger durchsetzen, was zur Beendigung der Organshaft führt.

Beraterhinweis: Prüfung der finanziellen Eingliederung: Das FG hat im zweiten Rechtsgang auch das Vor-

liegen einer finanziellen Eingliederung zwischen GbR und GmbH zu prüfen. Verfügen mehrere Gesellschafter nur gemeinsam über die Anteilsmehrheit an einer GmbH und einer Personengesellschaft, ist die GmbH nicht finanziell in die Personengesellschaft eingegliedert (BFH v. 22.4.2010 – V R 9/09, BStBl. II 2011, 597). Zu diesem und dem BFH, Urt. v. 1.12.2010 (BStBl. II 2011, 600) hat das BMF mit Schreiben vom 5.7.2011 (BStBl. I 2011, 703) Stellung genommen. **Abschnitt 2.8 Abs. 5 UStAE** wurde neu gefasst. ◀

Dipl.-Finw. Ralf Walkenhorst, Ibbenbüren

► Nachweis des Verbringens in das Ausland bei innergemeinschaftlicher Kfz-Lieferung

Aus der zeitnahen Zulassung eines Kfz innerhalb eines Monats nach Rechnungsstellung (hier: Spanien) ist der ausreichende Beweis erbracht, dass das Fahrzeug vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung i.S.d. §§ 4 Nr. 1, 6a Abs. 1 UStG gelangt ist und der deutsche Unternehmer den Abnehmern unmittelbar die Verfügungsmacht verschafft hat. Die zeitnahe Zulassung des Kfz spricht gegen mögliche Zwischenverkäufe oder die Zwischenschaltung von Personen.

Abnehmer einer Lieferung ist derjenige, der nach dem der Lieferung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis die Verfügungsmacht erhalten soll. Unschädlich ist, wenn eine „Vermittlerin“ in die Fahrzeuglieferungen eingeschaltet ist.

FG Baden-Württemberg v. 20.7.2011 – 14 K 4282/09, nrkr.

UStG 1999 § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a Abs. 1; UStDV 1999 § 17a Abs. 2 Nr. 2

Das Problem: Vor dem FG Baden-Württemberg stritt die Klägerin, Inhaberin eines Autohandels, mit dem beklagten FA darüber, ob sie 30 Kfz-Lieferungen im Kalenderjahr 2001 zu Recht als innergemeinschaftliche Lieferung (und damit steuerfrei) behandelt hatte. Die Abwicklung der Transporte, die Ausfertigung von CMR-Frachtbriefen sowie die Unternehmer unterschieden sich in den einzelnen Lieferungen an die spanischen Unternehmer E1–E8). Die Fahrzeuggeschäfte der Klägerin mit den spanischen Abnehmern kamen über die in Spanien ansässige (deutschsprachige) Frau B zustande, die teilweise eigene Provisionen berechnete, bei späteren Aufträgen auch als eigene Unternehmerin auftrat. Auf Anfragen deutscher Behörden teilten die spanischen Steuerbehörden mit, dass die Firma E7 in Spanien zwar gemeldet, jedoch wirtschaftlich nicht aktiv sei. Bei dem Unternehmen E6 handele es sich um einen sog. „missing trader“. Drei der gelieferten Fahrzeuge seien jedoch vom Unternehmen „Auto X S.L.“ registriert worden. Auto X S.L. und E1 hätten die Fahrzeuge an die jetzigen Eigentümer veräußert.

Nachdem das FA die Steuerfreiheit von innergemeinschaftlichen Lieferungen i.H.v. 2.819.263 DM im Ände-

rungsbescheid über USt 2001 nicht anerkannt hatte, legte die Klägerin erfolglos Einspruch ein. Mit ihrer Klage machte sie geltend, die jeweiligen Kfz-Briefe in Deutschland entwertet zu haben. Die Zulassungsstelle habe „Ausfuhr ins Ausland“ vermerkt. Aus wirtschaftlichen Gründen hätten die Spediteure jeweils Sammeltransporte organisiert und die Fahrzeuge nach Spanien verbracht. Entscheidend sei, dass die Kfz nach Spanien gelangt seien, nicht hingegen, ob das Bestimmungsland USt erhoben habe.

Die Lösung des Gerichts: Das FG hat der Klage teilweise stattgegeben. Innergemeinschaftliche Lieferungen seien gem. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG unter den Voraussetzungen des § 6a UStG steuerfrei. Voraussetzung hierfür sei, dass der Unternehmer oder der Abnehmer, der ebenfalls Unternehmer sei, den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördere oder versende. Da die Klägerin jeweils den Besitzern der Fahrzeuge mitgeteilt habe, welche Spedition die Fahrzeuge abhole, hätten jeweils die Abnehmer den Gegenstand der Lieferung befördert und versendet. Die für die Steuerfreiheit (gem. § 6a Abs. 3 Satz 2 UStG i.V.m. § 17a ff. UStDV erforderlichen) Beleg- und Buchnachweise seien keine materiellen Voraussetzungen für die Befreiung als innergemeinschaftliche Lieferung. Sie bestimmten lediglich, dass und wie der Unternehmer die Nachweise der Beförderung zu erbringen habe. Ein tatsächlicher oder „schlüssiger“ Beweis des physischen Grenzüberschritts eines jeden Kfz müsse die Klägerin nicht erbringen.

Zulassung von Fahrzeugen im Bestimmungsland als Beleg für Überführung: Den notwendigen Beleg für die Überführung der Kfz nach Spanien sah der Senat in der Zulassung von Fahrzeugen im Bestimmungsland innerhalb eines Monats nach Rechnungsstellung.

Aus den jeweiligen Kaufbestätigungen (Bestellungen) und Rechnungen mit dem Hinweis auf einen Export schloss der Senat, dass Besteller und Rechnungsempfänger identisch gewesen waren. Frau B sei in diesen Fällen lediglich als Vermittlerin der Fahrzeuglieferungen eingeschaltet gewesen (Unterschrift „i.A., Ausweis eigener Provision“).

Wirtschaftlich inaktiver Unternehmer bedeutet nicht zwingend fehlende umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft: Auch der Umstand, dass die Fahrzeuge grundsätzlich auf andere Personen zugelassen worden seien, führe zu keiner anderen Beurteilung. Der Senat folgte insofern den Ausführungen der Klägerin, dass Fahrzeuge grundsätzlich nicht auf den Händler selbst, sondern auf dessen Kunden zugelassen worden waren. Anhaltspunkte, dass die Klägerin die Identität des wahren Erwerbers habe verschleiern wollen (EuGH v. 7.12.2010 – Rs. C-285/09, UR 2011, 15) konnte der Senat nicht erkennen. Eine innergemeinschaftliche Lieferung scheiterte nach den Ausführungen des FG auch nicht daran, dass es sich bei einigen Abnehmern um wirtschaftlich inaktive Unternehmen handelte. Denn dies bedeute noch nicht, dass sie auch umsatzsteuerlich nicht als Unternehmer anzusehen seien. Sie seien außerdem jeweils in das spanische Handelsregister eingetragen gewesen und die Klägerin habe die USt-ID-Nummern abgefragt.

Nach Ansicht des Senats standen einer Steuerbefreiung auch nicht die **Grundsätze zu Reihengeschäften** entgegen, bei denen nur für die „bewegte Lieferung“ eine Steuerbefreiung in Betracht komme. In Anbetracht der vorgelegten ausländischen USt-ID-Nummern habe die Klägerin davon ausgehen können, dass ihre Lieferung eine innergemeinschaftliche Lieferung sei. Denn die spanischen Unternehmen hätten ihr nicht mitgeteilt, dass die Ware an einen Nacherwerber weiterverkauft und dabei bereits im Ausgangsmitgliedstaat vor der innergemeinschaftlichen Transportbewegung dem nachfolgenden Verfügungsmacht verschafft worden sei (EuGH v. 16.12.2010 – Rs. C-430/09, UR 2011, 176). Damit könne es sich bei den streitgegenständlichen Lieferungen der Klägerin auch dann um innergemeinschaftliche Lieferungen handeln, wenn die Fahrzeuge nicht zu ihrem Abnehmer, die dann als Zwischenhändler anzusehen seien, sondern zu den Abnehmern der Zwischenhändler befördert oder versendet worden sein sollten.

Im Falle eines weiteren Teils von Lieferungen verneinte der Senat das Vorliegen steuerfreier innergemeinschaftlicher Lieferungen (Keine Zulassungsbescheinigungen, Zulassung der Kfz erst über einen Monat nach Rechnungsstellung in Spanien). Auch wenn das jeweilige Fahrzeug nicht mehr im Inland zugelassen worden sei, belege dies nach Ansicht des FG nicht, dass kein weiterer Zwischenhändler (im Inland) mehr eingeschaltet worden sei.

Eine steuerfreie Behandlung der Kfz-Lieferungen gem. § 6a Abs. 4 UStG verneinte der Senat für die letztgenannten Fahrzeuge. Denn die Klägerin habe ihre gesetzlichen Nachweispflichten gem. § 6a Abs. 1 und 2, § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV nicht erfüllt.

Konsequenzen für die Praxis: Schematisierte Handlungsanweisung empfehlenswert: Der Besprechungsfall verdeutlicht, wie wichtig es ist, dem Mandanten beim „innergemeinschaftlichen Verkauf“ von Fahrzeugen eine Handlungsanweisung an die Seite zu stellen. Der jeweilige Verkauf eines Kfz muss nach diesem Schema abgewickelt werden, um später keine Umsatzsteuer nachzahlen zu müssen. Unsicherheiten auf der Käuferseite sollten nicht in Kauf genommen werden.

Das FG Baden-Württemberg hat in einer Reihe der hier in Streit stehenden Kfz-Lieferungen die Steuerfreiheit im Rahmen einer innergemeinschaftlichen Lieferung bejaht. Das FA hat diesbezüglich eine Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (V B 91/11). Es hat insoweit argumentiert, dass in vielen Fällen die Abnehmer der Fahrzeuge nicht erkennbar gewesen seien.

Grundsatz: Eine innergemeinschaftliche Lieferung ist steuerfrei, wenn der Unternehmer die nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a UStDV bestehenden Nachweispflichten erfüllt. Kommt der Unternehmer demgegenüber den Nachweispflichten nicht oder nur unvollständig nach, erweisen sich die Nachweisangaben bei einer Überprüfung als unzutreffend oder bestehen zumindest berechtigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht ausräumt, ist von der Steuerpflicht der Lieferungen auszugehen.

Anders ist es nur dann, wenn objektiv zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt

sind (BFH v. 12.5.2009 – V R 65/06, UR 2009, 719). Dies ist eine Frage des Einzelfalls. Das FG hat die Frage, ob eine innergemeinschaftliche Lieferung tatsächlich erfolgt war mit einer „Fristenlösung“ beantwortet:

- In den Fällen, in denen die Kfz **innerhalb eines Monats** nach Rechnungsstellung in Spanien zugelassen worden waren, ging das Gericht davon aus, dass die Klägerin ihren Abnehmern unmittelbar die Verfügungsmacht an den Fahrzeugen verschafft hatte.
- Wurden die Fahrzeuge (**erheblich**) **später als einen Monat** in Spanien zugelassen, hat das FG diesen Beweis (des ersten Anscheins) als nicht mehr geführt betrachtet. In diesen Fällen sei nicht ausgeschlossen gewesen, dass das jeweilige Fahrzeug zuvor noch im Inland weiterverkauft worden sei.

CMR-Frachtbriefe: In einigen Fällen hatte die Klägerin als Versendungsbeleg CMR-Frachtbriefe vorgelegt, die sich in ihren Angaben stark unterschieden. Hierzu hat die Rechtsprechung folgende Grundsätze entwickelt: Entsprechend einer steuerrechtlichen Versandbestätigung gem. § 10 Abs. 1 Nr. 2 UStDV sind CMR-Frachtbriefe umsatzsteuerrechtlich als Versendungsbeleg anzuerkennen, wenn sie die in § 10 Abs. 1 Nr. 2 UStDV bezeichneten Angaben enthalten. Anerkannt ist insoweit, dass ein CMR-Frachtbrief (um als Versendungsbeleg zu gelten) nicht vom Absender unterschrieben sein muss. Entgegen des BMF-Schreibens vom 5.5.2010 (BMF v. 5.5.2010 – IV D 3 - S 7141/08/10001, BStBl. I 2010, 508 – Rz. 36; auch Abschn. 6a.4 Abs. 3 des USt-Anwendungserlasses) muss der Auftraggeber des Frachtführers (Versenders) den Frachtbrief nicht unterzeichnen. Gleichwohl sind (entsprechend § 10 Abs. 1 UStDV) Angaben zum Auslieferungsort und zum Ausstellungstag erforderlich. Die gem. § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV erforderliche Angabe des Bestimmungsorts kann sich aus der Rechnungsanschrift des Abnehmers ergeben (BFH v. 7.12.2006 – V R 52/03, UR 2007, 220). Auch dies gilt jedoch nur, wenn davon auszugehen ist, dass der Gegenstand der Lieferung tatsächlich zum Unternehmenssitz des Abnehmers versendet oder befördert wurde (BFH v. 17.2.2011 – V R 28/10, UR 2011, 779). Insbesondere bei Reihengeschäften können hier Unsicherheiten bestehen, die zu Lasten des Absenders gehen.

Beraterhinweis: **Versagung der Steuerfreiheit bei Verstoß gg. Nachweispflichten zur Identitätsverschleierung:** Selbst wenn feststeht, dass objektiv eine innergemeinschaftliche Lieferung stattgefunden hat, kann dem Unternehmer die Steuerfreiheit versagt werden, wenn der Verstoß gegen die Nachweispflichten nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff UStDV dazu gedient hat, die Identität des Erwerbers zu verschleiern, um diesem im Bestimmungsmitgliedstaat eine Umsatzsteuerhinterziehung zu ermöglichen. In der Rechtssache Collée hatte der EuGH (EuGH v. 7.12.2010 – Rs. C-285/09, UR 2011, 15 – auf Vorlage des BGH v. 7.7.2009 – 1 StR 41/09, UR 2009, 732) über den Fall zu befinden, dass der inländische Unternehmer, um eine Gebietsbeschränkung des Herstellers des verkauften Gegenstands zu vermeiden, zunächst eine steuerpflichtige Inlandslieferung erklärt hatte und, nachdem der Sachverhalt bekannt wurde, die Steuerfreiheit der objektiv vorliegenden innergemeinschaftli-

chen Lieferung beansprucht. Im Urteil vom 11.8.2011 (BFH v. 11.8.2011 – V R 50/09, UR 2011, 916) hat der BFH die Umsatzsteuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung abgelehnt, da der Unternehmer wissentlich „Gebietsimporteure“ als Empfänger angegeben hatte, obwohl in Wirklichkeit die Pkw an unterschiedliche gleichfalls in Italien ansässige „Autohäuser“ verkauft worden waren.◀

RiFG Martin Weigel, Gotha

Steuerfreiheit hygienischer Leistungen durch Ärzte

Infektionshygienische Leistungen eines Arztes gegenüber anderen Ärzten und/oder Krankenhäusern mit dem Zweck, deren ordnungsgemäße Erbringung von Heilbehandlungsleistungen unter Beachtung der für sie nach dem Infektionsschutzgesetz (IfSG) bestehenden Verpflichtungen zu sichern, sind als Heilbehandlungsleistung nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei.

BFH v. 18.8.2011 – V R 27/10

UStG 2005 § 4 Nr. 14; Richtlinie 77/388/EWG Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. c

Das Problem: Der Steuerpflichtige ist selbständiger Facharzt für Mikrobiologie, Virologie und Infektionsepidemiologie mit dem Tätigkeitsschwerpunkt Krankenhaushygiene und Praxishygiene. Im Streitjahr beriet er Krankenhäuser, Arztpraxen, Alten- und Pflegeheime in Hygienefragen (z.B. Bewertung von Neu- und Umbaumaßnahmen, Erstellung von Hygieneplänen, Überprüfung von Reinigungs- und Desinfektionsprozessen). Die Umsätze aus dieser Tätigkeit unterwarf er nur insoweit der Umsatzsteuer, als der Schwerpunkt der Leistungen auf technischer Beratung lag, im Übrigen berief er sich auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 14 UStG. Das FA besteuerte dagegen sämtliche Umsätze des Steuerpflichtigen, die hiergegen gerichtete Klage wies das FG mit dem Argument ab, der Steuerpflichtige sei nicht im Rahmen konkreter Arzt-Patientenverhältnisse tätig geworden, sondern nur beratend.

Die Lösung des Gerichts: **Vertrauensverhältnis zwischen Arzt und Patient für Steuerbefreiung nicht zwingend:** Der BFH hat das FG-Urteil aufgehoben und die Sache zurückverwiesen. Er teilt nicht die Auffassung des FA, die Steuerfreiheit präventiver Beratungstätigkeiten überdehne den Begriff der steuerfreien Heilbehandlung. Zur Begründung führt er aus, zu den nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreien Heilbehandlungsleistungen eines Arztes gehörten auch infektionshygienische Leistungen, die sicherstellen sollen, dass Ärzte und Krankenhäuser die für sie bestehenden Verpflichtungen nach dem IfSG (BGBl. I 2000, 1045) im jeweiligen Einzelfall erfüllen. Auf das von FA und FG geforderte konkrete Vertrauensverhältnis zwischen Arzt und Patient komme es für die Steuerfreiheit nicht zwingend an. Der Steuerfreiheit stehe auch nicht entgegen, dass der Steuerpflichtige (nur) beratend tätig war.

Konsequenzen für die Praxis: Entscheidung entspricht auch der Auslegung des EuGH: Die Entscheidung erleichtert es Krankenhäusern und Ärzten, Leistungen anderer selbständig tätiger Ärzte, die sich auf Fragen der Infektionshygiene spezialisiert haben, in Anspruch zu nehmen, um die durchgeführten Heilbehandlungen unter infektionshygienisch optimalen Bedingungen erbringen zu können. Sie wird durch die Rechtsprechung des EuGH gestützt, nach der das für die Steuerfreiheit maßgebliche Erfordernis der „therapeutischen Zweckbestimmtheit“ nicht in einem besonders engen Sinne zu verstehen, sondern vielmehr unter Berücksichtigung des Zwecks der Steuerbefreiung auszulegen ist, der darin besteht, die Kosten ärztlicher Heilbehandlungen zu senken (EuGH v. 18.11.2010 – Rs. C-156/09, UR 2011, 215 m. Anm. *Jansen*). Anhaltspunkte für die Prüfung, ob die von einem Arzt erbrachte Leistung nach ihrem Inhalt unmittelbar dazu dient, die Erfüllung der nach dem IfSG bestehenden Verpflichtungen zu sichern, geben die Empfehlungen der beim Robert-Koch-Institut eingerichteten Kommission für Krankenhaushygiene und Infektionsprävention (vgl. § 23 Abs. 1 IfSG).

Beraterhinweis: Allgemein der Hygiene dienende Leistungen sind nicht steuerbefreit: Beachten Sie, dass allgemein der Hygiene dienende Leistungen, die nur einen mittelbaren Bezug zu der in einem Krankenhaus oder von einem Arzt ausgeübten Heilbehandlungstätigkeit aufweisen, oder die für Einrichtungen erbracht werden, die keine Heilbehandlung durchführen, nicht steuerfrei sind (z.B. Reinigungsarbeiten im Krankenhaus oder in der Arztpraxis, Hygieneberatung von Alten- und Pflegeheimen).◀

RiFG Franz Rothenberger, Königsbrunn

Steuerliche Behandlung von Krankentransporten

Der Transport von Rollstuhlfahrern in dafür speziell umgebauten Kombifahrzeugen des Typs VW Caravelle ist nach § 4 Nr. 17b UStG steuerfrei. Bei sonstigen Krankenfahrten im Auftrag von Krankenkassen mit diesen Fahrzeugen greift die Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG nicht.

FG Sachsen v. 21.9.2010 – 3 K 2016/07
UStG § 4 Nr. 17 Buchst. b, § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b

Das Problem: Eine GmbH beförderte mit Fahrzeugen des Typs VW Caravelle Rollstuhlfahrer. Die Fahrzeuge verfügten im hinteren Bereich über Bodenverankerungen für vier Rollstühle, eine Auffahrrampe und eine seitlich ausfahrbare Trittstufe. Im mittleren Wagenbereich waren Sitzbänke vorhanden. Die GmbH beantragte für diese Umsätze die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG. Für weitere Krankentransporte mit diesen Fahrzeugen im Auftrag von Krankenkassen beantragte die GmbH den ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchst. b UStG.

Das FA versteuerte sämtliche Umsätze mit dem *Regelsteuersatz*, weil die Transporte der Rollstuhlfahrer nicht durch ein Fahrtenbuch nachgewiesen worden waren und die übrigen Krankentransporte nicht mit einem Taxi, sondern mit einem Mietwagen durchgeführt worden wurden.

Die Lösung des Gerichts: Das FG hat der Klage bzgl. der Steuerfreiheit gem. § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG stattgegeben. Es führt aus, dass es bei Kombifahrzeugen keine gesetzliche Grundlage für die Führung eines Fahrtenbuches als Nachweis für den Transport von Rollstuhlfahrern gebe (gegen Abschn. 4.17.2. Abs. 2 UStAE). Außerdem waren die Fahrzeuge mit speziellen Einrichtungen für den Transport von Kranken ausgestattet. Die Klage bzgl. der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes wurde abgewiesen.

Konsequenzen für die Praxis: Die Auffassung des FG bzgl. der Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 17 Buchst. b UStG deckt sich mit der Rspr. des BFH (BFH v. 12.8.2004 – V R 45/03, BStBl. II 2005, 314 = UStB 2005, 41). Der BFH sieht in Fahrzeugen mit identischen Ausstattungsmerkmalen wie im Urteilsfall, Fahrzeuge, die für die Beförderung von kranken Personen besonders eingerichtet sind. Eine weitere Benutzung für andere Fahrten ist ohne Bedeutung. Der Nachweis der begünstigten Fahrten durch ein Fahrtenbuch wird durch die Verwaltung in Abschn. 4.17.2. Abs. 2 UStAE als *ein Beispiel* aufgeführt.

Das FG hat ausdrücklich die generelle Nachweispflicht durch ein Fahrtenbuch verneint. Demnach müsste eine Aufstellung der entspr. Fahrten, die zur Ermittlung der diesbezüglichen Umsätze normalerweise vorhanden sein muss, m.E. als Nachweis bzw. zur Glaubhaftmachung ausreichen.

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG für die restlichen Fahrten scheiterte daran, dass die GmbH die Beförderungen nicht mit *genehmigungspflichtigen Taxen* (§ 47 PBefG = ermäßigter Steuersatz) durchgeführt hatte. Bei den benutzten Kombifahrzeugen handelte es sich lediglich um Mietwagen (§ 49 PBefG = Regelsteuersatz). Diese Ungleichbehandlung ist nach ständiger Rechtsprechung unbedenklich (z.B. BVerfG v. 11.2.1992 – 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238; BFH v. 5.3.1992 – V R 97/88, BFH/NV 1992, 775).

Verpflichtungsklage: Das FG hat aber die Möglichkeit einer Verpflichtungsklage (Konkurrentenklage) der GmbH aufgezeigt, mit dem Ziel die Versteuerung der Umsätze der Taxen mit dem Regelsteuersatz zu erreichen.

Beraterhinweis: Gegen das Urteil ist Revision eingelegt worden (Az. d. BFH XI R 39/10). Das FG BW hat mit Beschluss vom 4.8.2009 (FG BW v. 4.8.2009 – 1 V 1346/09, UStB 2010, 76) in einem ähnlich gelagerten Fall Zweifel an der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nur für Taxiunternehmen geäußert und Aussetzung der Vollziehung gewährt. Entsprechende Sachverhalte sollten demnach offengehalten werden.◀

Dipl.-Finw. Franz Honisch, Gelsenkirchen

Weitere Rechtsprechung

in Kürze

► Pocket-Bikes keine Fahrzeuge i.S.d. § 1b Abs. 2 Nr. 1 UStG

Keine Anwendung der Steuerbefreiungsregelung bei Lieferung von Fahrzeugen: Die Lieferung von Pocket-Bikes (von Erwachsenen fahrbare Motorräder, die die Maße 110 cm x 50 cm x 50 cm und 24 kg nicht überschreiten) an Private in das übrige Gemeinschaftsgebiet ist im Inland nicht von der Umsatzsteuer befreit, da sie keine Fahrzeuge i.S.d. § 1b Abs. 2 Nr. 1 UStG sind (FG Berlin-Bdb. v. 10.5.2011 – 5 K 5070/08, EFG 2011, 2021). Nach Art. 28a Abs. 1 Buchst. b der 6. EG-Richtlinie (= Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziffer ii MwStSystRL) unterliege u.a. der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge der Mehrwertsteuer. Als Fahrzeuge in diesem Sinne gelten nach Art. 28a Abs. 2 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie (= Art. 2 Abs. 2 MwStSystRL) u.a. Landfahrzeuge mit einem Hubraum von mehr als 48 cm³ oder einer Leistung von mehr als 7,2 kW, die zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt sind. Der Begriff „Bestimmtheit zur Personen- oder Güterbeförderung“ erfordere, dass die Fahrzeuge den Hauptzweck haben, Personen oder Güter zu befördern, d.h. von einem Ort zu einem anderen zu verbringen. Der Hauptzweck der Pocket-Bikes bestehe demgegenüber nicht darin, Personen oder Güter von einem Ort zu einem anderen zu verbringen, sondern in der Durchführung sportlicher Wettkämpfe oder im „Umherfahren auf privaten Geländen“. Die Steuerbefreiung für die Lieferung der Pocket-Bikes ergebe sich auch nicht daraus, dass § 1b UStG – im Unterschied zu Art. 28a Abs. 2 Buchst. a der 6. EG-Richtlinie (= Art. 2 Abs. 1 Buchst. b Ziffer ii MwStSystRL) – nicht ausdrücklich verlangt, dass die Fahrzeuge zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmt sein müssen. § 1b UStG sei gleichwohl richtlinienkonform dahingehend auszulegen, dass stets eine Bestimmung der Fahrzeuge zur Personen- oder Güterbeförderung vorliegen muss.

Beraterhinweis: Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: V R 21/11). Nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a UStG sind die innergemeinschaftlichen Lieferungen von der Umsatzsteuer befreit. Der Erwerb eines neuen Fahrzeugs ist nach § 1b Abs. 1 UStG unter den Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG ein innergemeinschaftlicher Erwerb und damit – aus Sicht des Lieferanten – eine innergemeinschaftliche Lieferung. Fahrzeuge i.S.d. Regelung sind nach § 1b Abs. 2 Nr. 1 UStG u.a. motorbetriebene Landfahrzeuge mit einem Hubraum von mehr als 48 cm³ oder einer Leistung von mehr als 7,2 kW. Ein Landfahrzeug gilt nach § 1b Abs. 3 Nr. 1 UStG als neu, wenn

- es nicht mehr als 6000 km zurückgelegt hat oder
- seine erste Inbetriebnahme im Zeitpunkt des Erwerbs nicht mehr als sechs Monate zurückliegt.◀

Dipl.-Finw. (FH) Michaela Wohlfart, Neuenhagen bei Berlin

► BERATER-TAG 2011

Am 29.11.2011 fand zum zweiten Mal der BERATER-TAG statt, unser Seminar zu den steuerlichen Beraterzeitschriften des Verlages Dr. Otto Schmidt. In diesem Jahr stand er unter dem Thema:

Fallstricke in der Steuerberatungspraxis

Versteckte Gefahrenquellen erkennen und vermeiden

Wo im Einzelnen welche steuer-, haftungs-, zivil- (und auch berufs-) rechtlichen Gefahren für den steuerlichen Berater lauern – das zeigten die beiden erfahrenen Referenten (beide Partner der Kanzlei Jarosch & Partner) dem überaus interessierten und aktiven Publikum in einer sehr dynamischen und lebhaften Veranstaltung.

Extrem beratungsorientiert und intensiv auf die Belange der Zuhörerschaft eingehend navigierten RA/FASt Dipl.-Finw. Dr. *Rüdiger Gluth* und RA/FASt Dipl.-Finw. *Thomas Rund* flexibel durch die einzelnen – mitunter miteinander verzahnten – Sachgebiete. Bereits die eingangs von Herrn RA/FASt Dipl.-Finw. *Thomas Rund* vorgestellten

- Probleme um die zivilrechtliche Haftung des Steuerberaters aus dem Mandatsvertrag (u.a. Schadensersatz, Verjährungsfragen),
- ergänzt um Risiken im Zusammenhang mit dem Erwerb von Steuerberatungspraxen und
- anschließend erläuterte Haftungsfragen im Zusammenhang mit Bilanzerstellungsmandaten (Achtung: Insolvenzverschleppung!)

führten zu einer regen Diskussion des interessierten Publikums. Der Weg über spezielle Problemfelder bei „Krisenmandaten“, die den steuerlichen Berater oftmals auch in eine Zwickmühle zwischen Mandant und Dritten (wie Banken) bringen, führte sodann zu den von Herrn RA/FASt Dipl.-Finw. Dr. *Rüdiger Gluth* jeweils anhand von Praxisfällen angesprochenen Themenbereichen wie z.B.:

- Wie lässt sich bei der Übertragung von Betriebsvermögen mit/ohne Versorgungsleistungen – unter Beachtung von Sperrfristen, Differenzen zwischen Gesetzestext und Auffassung der Finanzverwaltung – die Realisierung stiller Reserven vermeiden?
- Pflichtteilsansprüche zur Minderung der Steuerlast
- Welche GrESt-Befreiungen stellen sich bei verschiedenen Rechtsformen?

Sowohl die anregende Form der fachlich exzellenten Präsentation, die rege Beteiligung der Teilnehmer als auch die intensiven fachlichen Gespräche in den Seminarpausen lassen den BERATER-TAG 2012 mit Spannung erwarten!

Wir danken allen Teilnehmern für die Teilnahme und freuen uns, wenn Sie auch im nächsten Jahr wieder dabei sind! Genaue Veranstaltungsdaten werden rechtzeitig bekannt gegeben.

Redaktion

Die Verwaltungsanweisungen,

die Sie kennen müssen!

Zeitpunkt der Änderung der Bemessungsgrundlage

In den Fällen, in denen der Unternehmer eine Anzahlung vereinnahmt, ohne die hierfür geschuldete Leistung zu erbringen, kommt es erst mit der Rückgewähr der Anzahlung zur Minderung der Bemessungsgrundlage. Entsprechendes gilt auch in den Fällen der Rückgängigmachung eines Umsatzes.

BMF v. 9.12.2011 – IV D 2 – S 7333/11/10001 – DOK 2011/0989130
 UStG § 17 Abs. 1 Satz 1, 2 und 7, § 17 Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 3
 UR 2012, 44

Die Anweisung der Verwaltung: Der BFH hat mit Urteil vom 2.9.2010 (BFH v. 2.9.2010 – V R 34/09, UR 2011, 66) entschieden:

1. Vereinnahmt der Unternehmer eine Anzahlung, ohne die hierfür geschuldete Leistung zu erbringen, kommt es erst mit der Rückgewähr der Anzahlung zur Minderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG (Fortführung von BFH v. 18.9.2008 – V R 56/06, BFHE 222, 162 = BStBl. II 2009, 250, entgegen BFH v. 24.8.1995 – V R 55/94, BFHE 178, 485 = BStBl. II 1995, 808).
2. Wird die Leistung nach Vereinnahmung des Entgelts rückgängig gemacht, entsteht der Berichtigungsanspruch nach § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG erst mit der Rückgewähr des Entgelts (Fortführung von BFH, BFHE 222, 162 = BStBl. II 2009, 250, entgegen BFH v. 20.8.1999 – V B 74/99, BFH/NV 2000, 243).

Minderung der BMG nur bei Entgeltrückzahlung: Mit diesem Urteil vom 2.9.2010 hat der BFH seine Rechtsprechung fortgeführt, nach der eine Vereinbarung zwischen dem leistenden Unternehmer und dem Leistungsempfänger über die vollständige oder teilweise Rückzahlung des entrichteten Entgelts die Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG nur mindert, soweit das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt wird. Die Berichtigung ist für den Besteuerungszeitraum der Rückgewähr vorzunehmen.

Beispiel

Über das Vermögen eines Unternehmers, der Anzahlungen erhalten und versteuert hat, wird das Insolvenzverfahren eröffnet, bevor er eine Leistung erbracht hat. Der Insolvenzverwalter lehnt die Erfüllung des Vertrages ab und gewährt die Anzahlungen zurück.

Der Unternehmer, der die vertraglich geschuldete Leistung nicht erbracht hat, hat die Steuer auf die Anzahlung im Besteuerungszeitraum der Rückgewähr nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG zu berichtigen. Unabhängig davon hat der Unternehmer, an den die vertraglich geschuldete Leistung erbracht werden sollte, den Vorsteuerabzug in sinngemäßer Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG im Besteuerungszeitraum der Rückgewähr zu berichtigen.

Die Finanzverwaltung übernimmt die Rechtsprechung in den UStAE. Die Abschn. 13.5 Abs. 6, 17.1 Abs. 7 und 17.1 Abs. 8 UStAE werden entsprechend angepasst.

Konsequenzen für die Praxis: Pflicht zur Berichtigung nach Änderung der BMG: Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geändert, hat der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. Ebenfalls ist der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde, gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen. Die Berichtigungen sind gem. § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist.

Zeitpunkt der tatsächlichen Rückzahlung maßgeblich: Der BFH stellt hinsichtlich des Zeitpunktes der Änderung nicht mehr auf die Vereinbarung über die Rückzahlung ab, sondern auf die tatsächliche Rückzahlung. Vereinbaren der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger die vollständige oder teilweise Rückzahlung des entrichteten Entgelts, mindert sich die Bemessungsgrundlage nur, soweit das Entgelt tatsächlich zurückgezahlt wird, und zwar in dem Besteuerungszeitraum, in dem die Rückgewähr erfolgt (BFH v. 18.9.2008 – V R 56/06, BStBl. II 2009, 250). Dies gilt entsprechend für den Fall der nachträglichen Erhöhung des Entgelts (Abschn. 17.1 Abs. 2 Satz 4 UStAE).

Nunmehr wird durch den BFH im Urteil vom 2.9.2010 festgestellt, dass diese Grundsätze auch in den Fällen des § 17 Abs. 2 Nr. 2 und Nr. 3 UStG gelten. Also auch dann, wenn für eine steuerpflichtige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist, kommt es erst dann zur Änderung der Bemessungsgrundlage, wenn die Rückzahlung erfolgt. Entsprechendes gilt auch dann, wenn eine steuerpflichtige Lieferung, sonstige Leistung oder ein steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb rückgängig gemacht wird.

Beraterhinweis: Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 2.9.2010 sind in allen offenen Fällen anzuwenden. ◀

Dipl.-Finw. Ralf Walkenhorst, Ibbenbüren

Mehr zum Thema: *Robisch*, Konsequentes Ist-Prinzip bei Änderungen der Bemessungsgrundlage, UR 2009, 343.

Berichtigung der Bemessungsgrundlage im Insolvenzverfahren

Erbringt der Unternehmer, über dessen Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wird, eine Leistung vor Verfahrenseröffnung, ohne das hierfür geschuldete Entgelt bis zu diesem Zeitpunkt zu vereinnahmen, tritt daher spätestens mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens Uneinbringlichkeit im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil ein (Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen). Der Steuerbetrag ist zu berichtigen. Vereinnahmt der Insolvenzverwalter später das zunächst uneinbringlich gewordene Entgelt, ist der Umsatzsteuerbetrag nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG erneut zu berichtigen.

Verwaltungsanweisungen

BMF v. 9.12.2011 – IV D 2 – S 7330/09/10001:001 –
DOK 2011/0992053
UStG § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2

Die Anweisung der Verwaltung: Zur Berichtigung der Bemessungsgrundlage wegen Uneinbringlichkeit im Insolvenzverfahren hat der BFH mit Urteilen vom 22.10.2009 (BFH v. 22.10.2009 – V R 14/08, UR 2010, 268) und vom 9.12.2010 (BFH v. 9.12.2010 – V R 22/10, UR 2011, 551) wie folgt entschieden:

1. Der Umsatzsteuer unterliegende Entgeltforderungen aus Lieferungen und sonstigen Leistungen an den späteren Gemeinschuldner werden spätestens im Augenblick der Insolvenzeröffnung unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote in voller Höhe uneinbringlich.

2. Wird das uneinbringlich gewordene Entgelt nachträglich vereinnahmt, ist der Umsatzsteuerbetrag erneut zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG). Das gilt auch für den Fall, dass der Insolvenzverwalter die durch die Eröffnung uneinbringlich gewordene Forderung erfüllt (Änderung der Rechtsprechung).

Vereinnahmt der Insolvenzverwalter eines Unternehmers das Entgelt für eine vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens ausgeführte Leistung, begründet die Entgeltvereinnahmung nicht nur bei der Ist-, sondern auch bei der Sollbesteuerung eine Masseverbindlichkeit i.S.v. § 55 Abs. 1 Nr. 1 InsO (Fortführung von BFH v. 29.1.2009 – V R 64/07, BFHE 224, 24 = BStBl. II 2009, 682, zur Istbesteuerung).

Diese BFH-Urteile haben Auswirkungen auf die Berichtigung des Entgelts für ausgeführte steuerpflichtige Leistungen sowie den Vorsteuerabzug. Zu diesen Auswirkungen nimmt das BMF mit Schreiben vom 9.12.2011 Stellung.

Berichtigung des Steuerbetrages bei Eintritt von Uneinbringlichkeit aufgrund Insolvenzverfahrenseröffnung: Durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des leistenden Unternehmers geht die gesamte Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis und damit auch die Empfangszuständigkeit für die offenen Forderungen auf den Insolvenzverwalter über. Es kommt zu einer Aufspaltung des Unternehmens in mehrere Unternehmensteile. Der Unternehmer ist auf Grund des Übergangs der Empfangszuständigkeit für die offenen Forderungen auf den Insolvenzverwalter selbst nicht mehr in der Lage, rechtswirksam Entgeltforderungen in seinem vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil zu vereinnahmen. Er bringt der Unternehmer, über dessen Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wird, eine Leistung vor Verfahrenseröffnung, ohne das hierfür geschuldete Entgelt bis zu diesem Zeitpunkt zu vereinnahmen, tritt daher spätestens mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens Uneinbringlichkeit im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil ein (Uneinbringlichkeit aus Rechtsgründen). Der Steuerbetrag ist zu berichtigen. Vereinnahmt der Insolvenzverwalter später das zunächst uneinbringlich gewordene Entgelt, ist der Umsatzsteuerbetrag nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG erneut zu berichtigen. Hierbei handelt es sich um eine Masseverbindlichkeit.

Folge bei Bestellung eines starken vorläufigen Insolvenzverwalters ... Die vorstehenden Konsequenzen treten bereits mit Bestellung eines starken vorläufigen Insolvenzverwalters ein. Wird das Insolvenzverfahren nicht er-

öffnet, ist die durchgeführte Berichtigung rückgängig zu machen.

... und eines sog. schwachen Insolvenzverwalters: Steuerbeträge aus Umsätzen, die von einem sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalter oder vom Schuldner mit Zustimmung eines sog. schwachen vorläufigen Insolvenzverwalters im vorläufigen Insolvenzverfahren begründet werden und bei denen das Entgelt zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung noch nicht vereinnahmt wurde, sind **nicht** nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 UStG zu berichtigen.

Neben der Streichung des Abschn. 17.1 Abs. 5 Satz 5 UStAE wurden im Abschn. 17.1 UStAE die Abs. 11 bis 15 angefügt.

Konsequenzen für die Praxis: Unternehmensaufspaltung mit Verfahrenseröffnung: Spätestens mit Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist von einer Aufspaltung des Unternehmens auszugehen und zwar in einen vorinsolvenzrechtlichen Teil und einen ab Eröffnung des Insolvenzverfahrens entstandenen Teil. Zum Schnittpunkt ist von der Uneinbringlichkeit i.S.d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG auszugehen. Dies betrifft nicht nur die Verbindlichkeiten, sondern auch die Forderungen für bereits ausgeführte Leistungen. Die Umsatzsteuer auf die bereits ausgeführten Leistungen ist zugunsten des Unternehmers zu berichtigen. Die im laufenden Insolvenzverfahren eingehenden Zahlungen auf die vor Insolvenzeröffnung ausgeführten Leistungen führen zu einer neuerlichen Berichtigung gem. § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG und stellen **Masseverbindlichkeiten** dar.

Beispiel

Über das Vermögen des U wurde am 15.7.2001 das Insolvenzverfahren eröffnet. Nach dem Gutachten des vorläufigen Insolvenzverwalters hatte U zu diesem Zeitpunkt Forderungen aus umsatzsteuerpflichtigen Lieferungen und sonstigen Leistungen i.H.v. 119.000 €. Hierin ist die Umsatzsteuer i.H.v. 19.000 € enthalten. U hatte diese Umsätze in den entsprechenden Voranmeldungszeiträumen vor der Eröffnung des Insolvenzverfahrens angemeldet. Der Insolvenzverwalter vereinnahmt im März 02 (nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens) Forderungen i.H.v. 59.500 €. Die restlichen Forderungen kann der Insolvenzverwalter nicht realisieren.

U kann seine Forderungen zum Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens nicht mehr selbst realisieren. Die Forderungen sind aus rechtlichen Gründen uneinbringlich (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 UStG). Im Voranmeldungszeitraum der Insolvenzeröffnung ist daher eine Berichtigung der Bemessungsgrundlage um 100.000 € vorzunehmen. Nach Vereinnahmung eines Teils der Forderungen durch den Insolvenzverwalter muss dieser eine – erneute – Berichtigung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 UStG von 50.000 € für den Voranmeldungszeitraum der Vereinnahmung (März 02) vornehmen. Die hieraus resultierende Umsatzsteuer ist als Masseverbindlichkeit vom Insolvenzverwalter zu entrichten.

Beraterhinweis: Keine Vorsteuerberichtigung: Der Empfänger der Leistung, die vom Unternehmer vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens erbracht wurde, hat die auf die steuerpflichtige Leistung entfallenden Vorsteuerbeträge nicht zu berichtigen. Zahlungsverpflichtung und Zah-

Verwaltungsanweisungen

lungsbereitschaft des Leistungsempfängers bestehen fort und sind unabhängig von der Uneinbringlichkeit des Entgelts im vorinsolvenzrechtlichen Unternehmensteil des leistenden Unternehmers zu beurteilen.

Anwendungszeitraum: Die Finanzverwaltung hat eine Übergangsregelung eingeführt. Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 9.12.2011 sind auf alle Insolvenzverfahren anzuwenden, die **nach dem 31.12.2011 eröffnet** werden.◀

Dipl.-Finw. Ralf Walkenhorst, Ibbenbüren

Haftungsübernahme als steuerbarer Umsatz

Die Haftungsübernahme besitzt ihrer Art nach Leistungscharakter und kann im Falle einer isolierten Erbringung Gegenstand eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sein.

BMF v. 14.11.2011 – IV D 2 – S 7100/07/10028:003 – DOK 2011/0877938
UStG § 4 Nr. 8 Buchst. g
UR 2011, 956

Die Anweisung der Verwaltung: Mit Urteil vom 3.3.2011 (BFH v. 3.3.2011 – V R 24/10, UR 2011, 585) hat der BFH entschieden:

Die Festvergütung, die der geschäftsführungs- und vertretungsrechtliche Komplementär einer KG von dieser für seine Haftung nach §§ 161, 128 HGB erhält, ist als Entgelt für eine einheitliche Leistung, die Geschäftsführung, Vertretung und Haftung umfasst, umsatzsteuerpflichtig.

Die Haftungsübernahme besitzt ihrer Art nach Leistungscharakter und kann im Falle einer isolierten Erbringung Gegenstand eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sein.

Beispiel

Der geschäftsführungs- und vertretungsberechtigte Komplementär einer KG erhält für die Geschäftsführung, Vertretung und Haftung eine Festvergütung.

Die Festvergütung ist als Entgelt für die einheitliche Leistung, die Geschäftsführung, Vertretung und Haftung umfasst, umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig. Weder die Geschäftsführung und Vertretung noch die Haftung nach §§ 161, 128 HGB haben den Charakter eines Finanzgeschäfts i.S.d. § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG.

Abschnitt 1.6 Abs. 6 UStAE wird entsprechend neu gefasst.

Konsequenzen für die Praxis: Haftungsübernahme als steuerbarer Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter: Zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften ist ein Leistungsaustausch möglich. Ein Gesellschafter kann an die Gesellschaft sowohl Leistungen erbringen, die ihren Grund in einem gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnis haben, als auch Leistungen, die auf einem gesonderten schuldrechtlichen Austauschverhältnis beruhen. Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung

dieser Leistungen richtet sich danach, ob es sich um Leistungen handelt,

- die als **Gesellschafterbeitrag** durch die Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft abgegolten werden,
- oder um Leistungen, die gegen **Sonderentgelt** ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind.

Umsatzsteuerrechtlich maßgebend für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs ist, dass ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung gegenübersteht.

Neben der Leistung der Geschäftsführung können auch andere gesellschaftsrechtlich zu erbringende Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft bei Zahlung eines Sonderentgelts als Gegenleistung für diese Leistung einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch begründen.

Bisherige Verwaltungsauffassung: Kein Leistungsaustausch: Die Finanzverwaltung vertrat in Abschnitt 1.6 Abs. 6 UStAE bisher die Auffassung, dass die Haftungsvergütungen einer Personengesellschaft an einen persönlich haftenden Gesellschafter grundsätzlich nicht im Rahmen eines eigenen Leistungsaustauschverhältnisses gewährt werden. Nur in den Fällen, in denen der persönlich haftende Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft noch steuerbare Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen erbringt, ist die pauschale jährliche Haftungsvergütung **zusätzliches Entgelt** für die Geschäftsführungsleistung.

Demzufolge war die **isolierte Haftungsvergütung** (ohne weitere Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen) als nicht steuerbar angesehen worden. Hieran wird nunmehr nicht mehr festgehalten. Auch in den Fällen, in denen nur eine Haftungsvergütung gezahlt wird, kann ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegen.

Beraterhinweis: Anwendungszeitraum und Nichtbeanstandungsregelung des BMF: Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 14.11.2011 sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Die Finanzverwaltung hat allerdings eine Nichtbeanstandungsregelung erlassen. Es wird nicht beanstandet, wenn eine gegen Sonderentgelt erbrachte isolierte Haftungsübernahme **vor dem 1.1.2012** als nicht umsatzsteuerbar behandelt wird. Dies gilt nicht für die Fälle, in denen der persönlich haftende Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft zudem umsatzsteuerbare Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen erbringt.

Ab dem 1.1.2012 ist darauf zu achten, dass bei isolierter Haftungsübernahme ein steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz des Gesellschafters an die Gesellschaft vorliegt. In den Fällen, in denen die Grenze der Kleinunternehmerregelung überschritten wird, müsste eine **ordnungsgemäße Rechnung** erstellt werden, um der Gesellschaft den Vorsteuerabzug zu ermöglichen.◀

Dipl.-Finw. Ralf Walkenhorst, Ibbenbüren

Weitere Verwaltungsanweisungen

in Kürze

Umfang der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG

Keine Anwendung der Steuerermäßigung für Gastspieldirektionen: Nach dem Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Leistungen der Gastspieldirektionen, welche im eigenen Namen Künstler verpflichten und im Anschluss daran das von diesen dargebotene Programm an einen Veranstalter in einem gesonderten Vertrag verkaufen, nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG begünstigt, da die Gastspieldirektionen selbst nicht als Veranstalter auftreten und damit keine Eintrittsberechtigung einräumen (BMF v. 30.9.2011 – IV D 2 - S 7238/11/10001 – DOK 2011/0775755, BStBl. I 2011, 981). Eine entsprechende Regelung wird in einen neuen Abs. 5 in Abschn. 12.5 UStAE aufgenommen.

Beraterhinweis: **Anwendungszeitraum:** Das BMF weist in seinem o.a. Schreiben darauf hin, dass diese Rechtsauffassung auf Umsätze anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2011 ausgeführt werden. Für vor dem 1.1.2012 ausgeführte Leistungen der Gastspieldirektionen werde es nicht beanstandet, wenn die Gastspieldirektionen den ermäßigten Umsatzsteuersatz anwenden bzw. angewandt haben.◀

Nachweis der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen

Keine Steuerbefreiung bei Verstoß gegen Nachweispflichten zum Zweck der Identitätsverschleierung: Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder führt das BMF aus, dass in Abschn. 6a.2 Abs. 3 UStAE ein neuer Satz angefügt wird, nachdem der Unternehmer die Steuerbefreiung für die innergemeinschaftliche Lieferung auch nicht aufgrund des objektiven Nachweises ihrer Voraussetzungen in Anspruch nehmen kann, wenn der Verstoß gegen die Nachweispflichten nach § 6a Abs. 3 UStG dazu dient, die Identität des Abnehmers der innergemeinschaftlichen Lieferung zu verschleiern, um diesem im Bestimmungsmitgliedstaat eine Mehrwertsteuerhinterziehung zu ermöglichen (BMF v. 26.9.2011 – IV D 3 - S 7141/08/10001 – DOK 2011/0763455, UR 2011, 842). Diese Grundsätze seien in allen offenen Fällen anzuwenden. Das BMF verweist in diesem Zusammenhang auf das Urteil des BFH vom 17.2.2011 (BFH v. 17.2.2011 – V R 30/10, BStBl. II 2011, 769) und des EuGH vom 7.12.2010 (EuGH v. 7.12.2010 – Rs. C-285/09, UR 2011, 15). Nach dem BFH-Urteil setzt die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung voraus, dass aufgrund der zutreffenden Angaben des leistenden Unternehmers die Person des Abnehmers (Erwerbers) dieser Lieferung bekannt ist, da sonst das Ziel, Steuereinnahmen dadurch auf den Bestimmungsmitgliedstaat zu verlagern, dass der

Erwerber der innergemeinschaftlichen Lieferung in diesem Mitgliedstaat Steuerschuldner ist, nicht erreicht werden kann.

Beraterhinweis: Der EuGH hat in dem angeführten Urteil entschieden, dass in den Fällen, in denen eine innergemeinschaftliche Lieferung von Gegenständen tatsächlich stattgefunden hat, der Lieferer jedoch bei der Lieferung die Identität des wahren Erwerbers verschleiert hat, um diesem zu ermöglichen, die Mehrwertsteuer zu hinterziehen, der Ausgangsmitgliedstaat der innergemeinschaftlichen Lieferung aufgrund der ihm nach dem ersten Satzteil von Art. 28c Teil A Buchst. a der 6. EG-Richtlinie (= Art. 138 MwStSystRL) zustehenden Befugnisse, die Mehrwertsteuerbefreiung für diesen Umsatz versagen kann. Der EuGH hat allerdings nicht entschieden, ob eine Steuerpflicht der innergemeinschaftlichen Lieferung trotz Vorliegens der objektiven Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung auch dann in Betracht kommt, wenn dem Unternehmer – ohne über die Identität des Abnehmers zu täuschen – nur bekannt ist, dass der Abnehmer, den er nach seinen Belegen und buchmäßigen Aufzeichnungen als Abnehmer führt, seine steuerlichen Verpflichtungen im Bestimmungsmitgliedstaat nicht erfüllt.◀

Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Umsätze aus Sortengeschäften

An- und Verkauf von Münzen als sonstige Leistung: Das BMF weist unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder darauf hin, dass der BFH mit Urteil vom 19.5.2010 (BFH v. 19.5.2010 – XI R 6/09, UR 2010, 821) entschieden hat, dass ein Unternehmer, der in- und ausländische Banknoten und Münzen im Rahmen von Sortengeschäften an- und verkauft, keine Lieferungen, sondern sonstige Leistungen ausführt (BMF v. 5.10.2011 – IV D 2 - S 7100/08/10009:002 – DOK 2011/0747750, BStBl. I 2011, 982). Der BFH habe in diesem Zusammenhang auch entschieden, dass die Bestimmungen über Buch- und Belegnachweise bei Ausfuhrlieferungen nach den §§ 8 und 17 UStDV auf den Nachweis des Wohnsitzes des Empfängers einer sonstigen Leistung nicht analog anwendbar sind. Dementsprechend werde in Abschn. 3.1 UStAE ein neuer Abs. 5 aufgenommen, in Abschn. 3.5 Abs. 3 UStAE eine neue Nr. 17 angefügt, in Abschn. 4.8.3 Abs. 1 UStAE der 2. Satz neu gefasst, in Abschn. 4b.1 Abs. 1 UStAE der Buchst. b neu gefasst und in Abschn. 15.18 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 UStAE eine neuer Satz 2 angefügt.

Beraterhinweis: Das BMF weist darauf hin, dass die Grundsätze des o.a. Schreibens in allen offenen Fällen anzuwenden sind. Aus Vereinfachungsgründen werde es jedoch nicht beanstandet, wenn der Unternehmer die vor dem 1.10.2011 ausgeführten Umsätze aus dem An- und Verkauf in- und ausländischer Münzen und Banknoten im Rahmen von Sortengeschäften abweichend hiervon als Lieferung behandelt. In diesen Fällen gehe die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchst. b UStG für Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln der Steuerbefreiung nach

Mustergültige Lösungen von Praxisfällen

§ 4 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 6 UStG für Ausfuhrlieferungen bzw. der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a UStG für innergemeinschaftliche Lieferungen vor (vgl. BMF v. 11.4.2011 – IV D 3 - S 7130/07/10008 – DOK 2011/0294414), BStBl. I 2011, 459).◀

■ Ermäßigter Steuersatz Ermäßigter Steuersatz für Umsätze mit Sammlermünzen

Auf die steuerpflichtigen Umsätze von Goldmünzen ist der ermäßigte Steuersatz anzuwenden, wenn die Bemessungsgrundlage für diese Umsätze mehr als 250 % des unter Zugrundelegung des Feingewichts berechneten Metallwerts ohne Umsatzsteuer beträgt (BMF v. 1.12.2011 – IV D 2 - S 7229/07/10002 – DOK 2011/0867613). Der Unternehmer müsse zur Bestimmung des zutreffenden Steuersatzes für steuerpflichtige Goldmünzenumsätze den Metallwert der Goldmünzen grundsätzlich anhand der aktuellen Tagespreise für Gold ermitteln. Dabei sei der von der Londoner Börse in US-Dollar festgestellte Tagespreis (Nachmittagsfixing) für die Feinunze Gold, der anhand der aktuellen Umrechnungskurse in Euro umgerechnet

werden müsse, maßgebend. Aus Vereinfachungsgründen könne der Unternehmer jedoch auch den letzten im Monat November festgestellten Gold-Tagespreis für das gesamte folgende Kalenderjahr zugrunde legen. Für das Kalenderjahr 2012 sei die Metallwertermittlung nach einem Goldpreis (ohne Umsatzsteuer) von 41.776 € je Kilogramm vorzunehmen.

Beraterhinweis: Eine entsprechende Steuerermäßigung gilt für Umsätze mit Silbermünzen. Aus Vereinfachungsgründen kann bei der Ermittlung des Metallwerts von Silbermünzen – so das BMF – der letzte im Monat November festgestellte Preis je Kilogramm Feinsilber für das gesamte folgende Kalenderjahr zugrunde gelegt werden. Für das Jahr 2012 sei die Wertermittlung nach einem Silberpreis (ohne Umsatzsteuer) von 817 € je Kilogramm vorzunehmen. Zu beachten ist, dass die Liste der dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Silbermünzen (Anlage zu BMF v. 5.8.2004 – IV B 7 – S 7220 - 46/04, BStBl. I 2004, 638) grundsätzlich auch für das Kalenderjahr 2012 gilt; etwaige Änderungen der Liste werden ggf. besonders bekannt gegeben werden.◀

Dipl.-Finw. (FH) Michaela Wohlfart, Neuenhagen bei Berlin

Beiträge für die Beratungspraxis

Mustergültige Lösungen von Praxisfällen

■ Umsetzung der „Euro Tyre-Rechtsprechung“ des EuGH durch den BFH Anmerkungen zur Entscheidung des BFH vom 11.8.2011 – V R 3/10

von RA Georg von Streit*

Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 16.12.2010 (EuGH v. 16.12.2010 – Rs. C-430/09 – Euro Tyre, UR 2011, 176) zu der – in seiner Entscheidung vom 6.4.2006 (EuGH v. 6.4.2006 – Rs. C-245/04 – EMAG Handel Eder, UR 2006, 342) offen gebliebenen – Frage Stellung genommen, welche Lieferung in einem sog. A-B-C-Geschäft als Transportlieferung anzusehen ist und damit gem. Art. 138 MwStSystRL (§§ 4 Nr. 1b, 6a UStG) von der Steuer befreit werden kann, wenn B den Transport durchführt. Nachdem der BFH diese Rechtsprechung bereits in seinem Urteil vom 17.2.2011 (BFH v. 17.2.2011 – V R 28/10, UR 2011, 779) übernommen hatte, hatte er in seiner Entscheidung vom 11.8.2011 (BFH v. 11.8.2011 – V R 3/10, UR 2011, 909) Gelegenheit, seine Ausführungen zu ergänzen. Die Aussagen dieser Entscheidung werfen Fragen auf, die im Folgenden behandelt werden sollen.

I. Die Ausgangssituation

1. Die Entscheidung des EuGH

Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Lieferung?
Der EuGH hatte in seinem Euro Tyre-Urteil zu entscheiden, welche Lieferung in der Konstellation, dass A an B verkauft und B an C, wobei B die Waren bei A abholt und direkt in einen anderen Mitgliedstaat zu C transportiert („A-B-C-Geschäft“), die Transportlieferung i.S.d. Art. 32 MwStSystRL (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG) ist. Er entschied Folgendes:

- Bekundet B seine Absicht, den Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern, und tritt mit seiner von dem letztgenannten Staat zugewiesenen USt-IdNr. auf, müsste die innergemeinschaftliche Beförderung der ersten Lieferung zugerechnet werden.

* Der Autor ist als Rechtsanwalt in Bonn tätig.

- Er ergänzte seine Ausführungen noch um die Feststellung, dass die erste Lieferung möglicherweise nicht als innergemeinschaftliche Lieferung von der Steuer befreit werden könne, wenn B dem A mitgeteilt hat, dass er den Gegenstand, bevor dieser den Abgangsmittgliedstaat verlassen hat, an einen anderen Steuerpflichtigen weiterverkauft habe.

Zu dem Urteil vgl. *Meurer*, DStR 2011, 199, *Monfort*, NWB 2011, 870, *Sterzinger*, UR 2011, 269; *von Streit*, UR 2011, 169.

2. Die Entscheidung des BFH

Der BFH übernahm diese Rechtsprechung folgendermaßen (BFH v. 11.8.2011 – V R 3/10, DStR 2011, 2047 – Rz. 16 ff.):

- Es kommt auf die „Verpflichtung“ und die „Absichtsbekundung“ des B an, den Gegenstand unter Verwendung einer nicht vom Liefermittgliedstaat erteilten USt-IdNr. in den Bestimmungsmittgliedstaat zu befördern. Ist B zum Transport verpflichtet und bekundet er seine entsprechende Absicht, steht der Behandlung der ersten Lieferung als Transportlieferung nicht entgegen, dass C an der Beförderung beteiligt ist.
- Anders ist es, wenn B dem A bereits vor der Beförderung oder Versendung mitteilt, dass er den Gegenstand an C verkauft hat. Beförderung oder Versendung sind dann (entsprechend § 3 Abs. 6 Satz 6 letzter Halbsatz UStG¹) nicht der ersten Lieferung zuzuordnen. Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass aufgrund einer derartigen Mitteilung für A erkennbar ist, dass die Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet nicht seiner Lieferung zuzurechnen ist.² Im Ergebnis hat danach der B im Fall des Weiterverkaufs die Möglichkeit, durch Mitteilung oder Verschweigen des Weiterverkaufs die Beförderung oder Versendung der Lieferung an sich oder seiner eigenen Lieferung zuzuordnen.

Vgl. auch BFH v. 11.8.2011 – V R 3/10, UR 2011, 909 m. Anm. *Kramer* und *Maunz*.

II. Würdigung der Begründung des BFH

1. Vorteile des Ansatzes des BFH

Der Ansatz des BFH hat den Vorteil, dass er relativ klar ist und die Steuerpflichtigen wissen, woran sie sind:

Keine Kenntnis vom Weiterverkauf: Solange A nicht weiß, dass B die Waren weiterverkauft hat (also von einem reinen Zwei-Parteien-Geschäft ausgeht), ergeben sich keine Besonderheiten. Die Lieferung des A ist eine Transportlieferung. Der Ort dieser Lieferung liegt gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Abgangsmittgliedstaat. Sie ist (bei Vorliegen der formellen Erfordernisse) als i.g. Lieferung von der Steuer befreit. Die Lieferung des B an den C – von der A allerdings keine Kenntnis hat – findet im Bestimmungsmittgliedstaat statt (vgl. EuGH v. 6.4.2006 – Rs. C-245/04 – EMAG Handel Eder; § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG).

Kenntnis vom Weiterverkauf: Weiß der A hingegen, dass B den Liefergegenstand an C weiterverkauft hat, ist die Lieferung des B an den C die Transportlieferung. Der Ort dieser Lieferung liegt gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Abgangsmittgliedstaat. Sie ist (bei Vorliegen der formellen Erfordernisse) als i.g. Lieferung von der Steuer befreit. Die (steuerpflichtige) Lieferung des A an den B findet dann ebenfalls im Abgangsmittgliedstaat statt (vgl. EuGH v. 6.4.2006 – Rs. C-245/04 – EMAG Handel Eder; § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG).

2. Nachteile des Ansatzes des BFH

a) Ergebnis laut BFH zwingend

Problematisch ist, dass der BFH zu dem Ergebnis kommt, dass die erste Lieferung **zwingend** als Transportlieferung ausgeschlossen ist, wenn B mitteilt, dass er den Gegenstand weiterverkauft hat.³ Dies kann insbesondere bei konzerninternen Vorgängen zu ungewollten Ergebnissen führen:

Beispiel 1

Gesellschaft A in Deutschland vertreibt ihre Waren auf dem französischen Markt über die zu 100 % ihr gehörende Vertriebsgesellschaft B in Frankreich. B handelt hierbei als Kommissionärin der A. Waren, die B im eigenen Namen und für Rechnung der A an die Geschäftskunden in Frankreich (C) verkauft, werden von einer Spedition im Namen der B in Deutschland abgeholt und direkt zu C transportiert.

Da A weiß, dass B die Waren weiterverkauft hat, kann ihre Lieferung nach der BFH-Rechtsprechung nicht die Transportlieferung sein. Sie führt daher gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG an B eine steuerpflichtige, „ruhende“ Lieferung in Deutschland aus. Die Transportlieferung der B an C findet gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG ebenfalls in Deutschland statt und ist (bei Vorliegen der formellen Erfordernisse) als i.g. Lieferung von der Steuer befreit. B muss sich in Deutschland zur Umsatzsteuer registrieren lassen, entsprechende Erklärungen (Voranmeldungen, Jahreserklärungen, zusammenfassende Meldungen) abgeben und sämtliche Nachweispflichten gegenüber der deutschen Finanzverwaltung erfüllen. Es wäre erheblich unkomplizierter, wenn A eine i.g. Lieferung in Deutschland und B einen i.g. Erwerb in Frankreich (gefolgt von einer

¹ Der EuGH hatte festgestellt, dass die Ermittlung, welche Lieferung die Transportlieferung ist, wenn der B den Transport veranlasse, von einer umfassenden Würdigung aller Sachverhaltsumstände abhängt. Vor diesem Hintergrund dürfte die Vermutung des § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG wohl unionsrechtswidrig sein. Gleichwohl kann sich ein Steuerpflichtiger natürlich, wenn das nationale Recht für ihn günstiger ist, auf dieses berufen.

² Der BFH sagt in Rz. 18 seines Urteils: „Dem liegt die Überlegung zugrunde, dass aufgrund einer derartigen Mitteilung für den Ersterwerb [also B] erkennbar ist, dass die Beförderung in das übrige Gemeinschaftsgebiet nicht seiner Lieferung zuzurechnen ist.“ Offensichtlich meint er aber den ersten Lieferer, also A. Warum allerdings für den A aufgrund der Mitteilung des B erkennbar sein soll, dass seine Lieferung nicht die Transportlieferung sein kann, bleibt ohne Begründung.

³ In Rz. 18 des Urteils heißt es: „Beförderung oder Versendung sind dann ... nicht der ersten Lieferung zuzuordnen.“

Mustergültige Lösungen von Praxisfällen

steuerpflichtigen „ruhenden“ Lieferung an C in Frankreich) ausführen würde. Es entfielen die aufwendige Registrierung von B in Deutschland.

In diesem Fall existiert das „Wahlrecht“, von dem der BFH in seiner Entscheidung spricht (vgl. I.2.), nicht, da A als Muttergesellschaft und Initiatorin der Vertriebsstruktur auch ohne ausdrückliche Mitteilung der B weiß, dass diese die Waren weiterverkauft.⁴

Zu einem anderen Ergebnis könnten die Parteien lediglich kommen, wenn sie vereinbaren, dass der Transport durch A durchgeführt wird. Dem können im Einzelfall aber signifikante operative Gründe entgegenstehen.

Zwingende Folgerung aus dem Urteil des EuGH? Es ist nicht erkennbar, dass die Entscheidung des EuGH zu dieser Sichtweise des BFH zwingt. Der EuGH hatte vielmehr festgestellt, dass die Mitteilung des B, dass der Liefergegenstand weiterverkauft worden sei, dazu führen *könnte*, dass nicht die erste, sondern die zweite Lieferung die Transportlieferung sei.⁵ Nach Auffassung des EuGH schließt die Mitteilung des B, dass der Liefergegenstand weiterverkauft worden ist, also nicht zwingend aus, dass die erste Lieferung als Transportlieferung angesehen wird. In welchen Fällen sich die Mitteilung des B nach Auffassung des EuGH allerdings nun konkret auswirkt, lässt er offen. Insofern ist der praktische Mehrwert dieser Aussage ohnehin nicht erkennbar.⁶

b) Vereinfachungsregel für „Dreiecksgeschäfte“ ausgeschlossen

Bei Durchführung des Transports durch B wäre nach Auffassung des BFH auch die Anwendung der Vereinfachungsregel für sog. „Dreiecksgeschäfte“ (Art. 141, 42 MwStSystRL, § 25b UStG) ausgeschlossen.

Beispiel 2

Gesellschaft A in Deutschland vertreibt ihre Waren in den Beneluxländern über die zu 100 % ihr gehörende Vertriebsgesellschaft B in Belgien. B handelt hierbei als Kommissionärin der A. Waren, die B im eigenen Namen und für Rechnung der A an die Geschäftskunden in ihren Märkten (C) verkauft, werden von einer Spedition im Namen der B in Deutschland abgeholt und direkt zu C transportiert. B ist nur in Belgien, nicht aber in den anderen Ländern niedergelassen. B verkauft nun ein Produkt an einen Kunden in den Niederlanden.

Unter der Annahme, dass

- B ihre Absicht bekundet, den Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat transportieren zu lassen, und
- mit ihrer belgischen⁷ USt-IdNr. auftritt,

müsste die i.g. Beförderung nach den grundlegenden Feststellungen des EuGH der ersten Lieferung zugerechnet werden.⁸

Im Prinzip führt also A eine i.g. Lieferung an B aus. B tätigt einen i.g. Erwerb in den Niederlanden, gefolgt von einer steuerpflichtigen „ruhenden“ Lieferung in den Niederlanden an den niederländischen Geschäftskunden C. Die hieraus an sich resultierende Registrierungspflicht in den Niederlanden kann B vermeiden, indem sie die Steuerschuld für die Lieferung an C auf diesen überträgt und die Lieferung gem. Art. 265 MwStSystRL (vgl. § 18a Abs. 7 Nr. 4 UStG) in ihrer zusammenfassenden

Meldung in Belgien erklärt. Ihr i.g. Erwerb in den Niederlanden gilt dann als besteuert. Vgl. Art. 141, 42 MwStSystRL, § 25b UStG.

Legt man hingegen die Feststellungen des BFH zugrunde, wäre aufgrund der Kenntnis der A vom Weiterverkauf der Waren zwingend die zweite Lieferung die Transportlieferung. B würde dann weder einen i.g. Erwerb noch eine „ruhende“ Lieferung in den Niederlanden tätigen. Wie in Beispiel 1 (vgl. II.2.a.) würde vielmehr A gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG an B eine steuerpflichtige „ruhende“ Lieferung in Deutschland ausführen. Die Transportlieferung der B an C fände als steuerfreie i.g. Lieferung gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG ebenfalls in Deutschland statt. Wiederum müsste sich also B in Deutschland zur Umsatzsteuer registrieren lassen und entsprechende Erklärungen abgeben. Die Auffassung des BFH würde also auch hier zu einer aufwendigen umsatzsteuerlichen Registrierung der B im Inland führen.

e) Zufällige Kenntnis vom Weiterverkauf

Fraglich wäre bei Zugrundelegung der Auffassung des BFH auch, was gälte, wenn A zufällig Kenntnis davon erlangen würde, dass B die Waren weiterverkauft hat. An sich kann es keinen Unterschied für die rechtliche Wertung machen, ob A diese Kenntnis auf der Grundlage ei-

⁴ Man könnte zwar auch argumentieren, dass eine ausdrückliche Mitteilung durch B nicht vorliegt. Dies würde aber zu unsinnigen Ergebnissen führen.

⁵ Der EuGH hatte in der ihm eigenen, komplizierten Ausdrucksweise festgestellt: „Nach der Übertragung des Rechts, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, auf den Erwerber *könnte* jedoch der die erste Lieferung durchführende Lieferant für denjenigen gehalten werden, der die Mehrwertsteuer auf diesen Umsatz schuldet, wenn ihm dieser Erwerber mitgeteilt hatte, dass der Gegenstand, bevor er den Liefermitgliedstaat verlassen habe, an einen anderen Steuerpflichtigen weiterverkauft werde ...“ (Rz. 36 des Urteils). In anderen Sprachfassungen heißt es „*might be held liable to VAT*“, „*pourrait être tenu pour le redevable de la TVA*“, „*podría ser considerado deudor del IVA*“, „*kan als de schuldenaar van de btw worden beschouwd*“.

⁶ Im Übrigen stellt sich bereits generell die Frage, warum ein „Weiterverkauf“ für die mehrwertsteuerliche Beurteilung von Bedeutung sein soll. Schließlich sollen die Regelungen des (nationalen) Zivilrechts, denen ein Kaufvertrag unterfällt, für die Auslegung des (europäischen) Mehrwertsteuerrechts nach ständiger Rechtsprechung des EuGH unbeachtlich sein (vgl. z.B. EuGH v. 15.12.2005 – Rs. C-63/04 – Centralan Property, Rz. 62, m.w.N.). Ist der Liefergegenstand hingegen schon weiter *geliefert* worden, d.h. ist die Verfügungsmacht bereits auf den C übertragen worden (vgl. § 3 Abs. 1 UStG), muss bereits festgestanden haben, welche Lieferung die Transportlieferung gewesen ist. Einer Zuordnung des Transports bedarf es dann nicht mehr.

⁷ Es wäre unsinnig, aus dem Wortlaut des Tenors der EuGH-Entscheidung zu schließen, dass es sich immer um eine USt-IdNr. des *Bestimmungsmitgliedstaates* handeln muss. Ausreichend ist, dass es sich um eine USt-IdNr. handelt, die nicht vom Abgangsmitgliedstaat erteilt worden ist. So auch der BFH in seiner Entscheidung vom 11.8.2011.

⁸ Dies gilt zumindest so lange, wie kein Fall vorliegt, in dem A „für denjenigen gehalten werden [könnte], der die Mehrwertsteuer auf diesen Umsatz“ schuldet, wobei der EuGH, wie bereits angemerkt, offen lässt, wann dies der Fall ist (vgl. II.2.a.).

ner ausdrücklichen Mitteilung des B erlangt, oder auf anderem Wege.

d) Indizien für Weiterverkauf

Schließlich wäre auch zu klären, was gilt, wenn sich mehr oder weniger zwingend aus Indizien ergibt, dass B die Waren weiterverkauft hat.

Beispiel 3

Das mittelständische Unternehmen „Handels GmbH“ in Leipzig (B) kauft 1.000 Telefone bei dem Hersteller A. B holt sie bei A ab und überlässt diesem Belege, aus denen sich ergibt, dass die Telefone in die Niederlande versandt werden.

In diesem Fall kann A wohl davon ausgehen, dass B die Telefone nicht für ihr eigenes Unternehmen erwirbt, sondern zum Zweck des Weiterverkaufs. Besteht für A nun die Pflicht, weitere Erkundigungen einzuziehen oder kann sie – mangels Mitteilung – gleichwohl davon ausgehen, dass ein Weiterverkauf nicht erfolgt ist?

Beispiel 4

Wie Bsp. 3. B überlässt A als Beleg für den Transport in das EU-Ausland den CMR-Frachtbrief. Aus diesem ergibt sich, dass die Auslieferung erfolgt bei „Unilever NV, Headquarters, Rotterdam“

In diesem Fall wäre es für A schon fast evident, dass ein Weiterverkauf durch B stattgefunden hat. Könnte er sich gleichwohl darauf berufen, dass B ihm nicht mitgeteilt hat, dass er die Waren weiterverkauft hat?

III. Besonderheiten bei der Veranlassung des Transports

Kein Transportauftrag, sondern Vollmacht: Eine weitere Besonderheit des vom BFH entschiedenen Falls war, dass der Transportauftrag tatsächlich nicht von B, sondern von C erteilt wurde, der den Transport auch bezahlte. Die Abholer wiesen allerdings eine von B ausgestellte Vollmacht vor.

Auch in dem vom EuGH entschiedenen Euro Tyre-Fall war C an der Beförderung beteiligt gewesen: Die Waren wurden von einem Vertreter des B bei A abgeholt und mit einem dem B von C entgeltlich zur Verfügung gestellten Lkw samt Fahrer unmittelbar zur Niederlassung von C im EU-Ausland befördert. Hierauf basierend hatte der BFH, wie oben aufgeführt (vgl. I.2.), in seiner Entscheidung vom 11.8.2011 gefolgert, es stehe der Behandlung der ersten Lieferung als Transportlieferung nicht entgegen, dass C an der Beförderung beteiligt sei.

Diese Feststellung ist sicherlich richtig. Es kann keinen Unterschied machen, ob B ein Frachtunternehmen mit der Durchführung des Transports beauftragt oder den C. Nach bisherigem Verständnis würde man allerdings er-

warten, dass dies nur dann gilt, wenn B letztendlich gleichwohl die Kosten des Transports zu tragen hat. So war es ja auch in dem EuGH-Fall gewesen: B musste dem C für die Gestellung des Lkw ein Entgelt bezahlen, so dass B mit den Kosten des Transports belastet war. In diesen Fällen liegt auch eine sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG von C an B vor.

Kostenfrage nach Ansicht des BFH wg. Vollmacht ohne Bedeutung: In dem vom BFH entschiedenen Fall hatte B den C aber gar nicht mit dem Transport beauftragt. Er hatte dem von C beauftragten Abholer lediglich eine Vollmacht erteilt. Dies sah der BFH als ausreichend dafür an, dass B als Abnehmer der ersten Lieferung die Waren in das EU-Ausland transportierte, so dass die Lieferung von A an B als Transportlieferung anzusehen war. Ob B im Verhältnis zu C die Kosten für die Versendung in das EU-Ausland getragen habe, war nach Ansicht des BFH im Hinblick auf die erteilte Vollmacht unerheblich.

Widersprechende Aussage im UStAE: Damit dürfte Abschn. 3.14. Abs. 7 Satz 4 UStAE, der vorsieht, dass bei der Prüfung, welche Lieferung die Transportlieferung ist, allein auf die Auftragserteilung (und damit letztendlich auf die Kostentragung) abzustellen ist, insofern nunmehr im Widerspruch zur Rechtsprechung stehen.

Keine abschließende gesetzliche Regelung: Die vorgenannten Ausführungen des BFH sind m.E. aber erläuterungsbedürftig. Zwar ist dem BFH zuzugeben, dass sich aus dem Wortlaut der mehrwertsteuerlichen Vorschriften selbst nicht ausdrücklich ergibt, wonach sich bestimmt, wer einen Liefergegenstand versendet. Art. 32 MwStSystRL setzt (lediglich) voraus, dass „der Gegenstand vom ... Erwerber oder von einer dritten Person versandt“ wird und sagt damit explizit nichts von einer Auftragserteilung. Semantisch ist also nicht ausgeschlossen, auch denjenigen, der keinen Transportauftrag erteilt, der abholenden Person aber eine Vollmacht erteilt, als denjenigen anzusehen, der den Versand durchführt.

Beauftragung erforderlich: M.E. denkwürdig kann der Wortlaut aber allein so verstanden werden, dass der Erwerber den Gegenstand nur dann versendet, wenn er selbst einen Dritten mit dem Transport beauftragt, nicht aber wenn er lediglich einer Person, mit der er vertraglich in keiner Weise verbunden ist, eine Abholvollmacht erteilt. Worauf sonst als den Transportauftrag sollte man z.B. auch abstellen, wenn A den Liefergegenstand versendet?⁹

Beurteilung durch die Vorinstanz FG Nürnberg: Insofern war m.E. auch der Ansatz des in der ersten Instanz mit dem Fall befassten FG Nürnberg (FG Nürnberg v. 10.11.2009 – 2 K 1696/2008, DStRE 2010, 1389) im Prinzip der sinnvollere. Dieses hatte entschieden, dass die Bevollmächtigung des Abholers durch B den B zwar nicht zu demjenigen mache, der den Liefergegenstand versendet. Objektiv sei die erste Lieferung daher nicht die Transportlieferung und könne daher auch nicht nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerbefreit sein. Das FG stellte aber im weiteren fest, dass zugunsten des A die Vertrauensschutzregelung des § 6a Abs. 4 UStG eingreife, demzufolge A seine Lieferung gleichwohl als steuerfrei behandeln dürfe, wenn die Inanspruchnahme der Steuer-

⁹ Das Anknüpfen an den Transportauftrag kommt m.E. auch in Art. 33 MwStSystRL zum Ausdruck, der für den Versandhandel besondere Bestimmungen zum Lieferort enthält, in denen es darauf ankommt, dass der Transport „durch den Lieferer oder für dessen Rechnung“ durchgeführt wird. Ebenso Art. 17 Abs. 1 MwStSystRL. Auch die deutschen Vorschriften zum Lieferort von Transportlieferungen stellen u.a. auf den „vom Abnehmer beauftragten Dritten“ ab, wobei die nationalen Regelungen natürlich unionsrechtskonform zu lesen sind.

befreiung auf unrichtigen Angaben des B beruhe und A die Angaben des B sorgfältig geprüft habe.¹⁰ Diese Auslegung scheint plausibel, weil sie berücksichtigt, dass der B den Liefergegenstand zwar nicht versendet, gegenüber dem A aber den Eindruck erweckt hat, als sei dies der Fall.

Eine andere Auslegung gebietet auch nicht das Euro Tyre-Urteil des EuGH. Zwar könnte man sagen, der Gerichtshof habe entschieden, dass die erste Lieferung die Transportlieferung sei, wenn B seine Absicht bekunde, die Waren in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern, und mit seiner ausländischen USt-IdNr. auftrete. Da diese Bedingungen in dem der BFH-Entscheidung zugrunde liegenden Fall erfüllt gewesen seien, müsse daher die erste Lieferung die Transportlieferung sein. Der EuGH hatte allerdings, wie oben bereits gesagt, über einen Fall zu entscheiden, in dem der B auch tatsächlich die Transportkosten übernommen hatte. Die Frage war allein, ob in einer solchen Konstellation die erste oder die zweite Lieferung die Transportlieferung war. Die Frage, ob die Bekundungen des B, den Liefergegenstand in einen anderen Mitgliedstaat zu versenden, richtig waren, stand im EuGH-Fall nicht zur Debatte.¹¹

Letztendlich sagt ja auch der BFH selbst in seiner Entscheidung vom 11.8.2011, dass es für die Zuordnung des Transports auf die „Verpflichtung“ (und damit m.E. auf den Transportauftrag) ankomme (vgl. oben I.2.).

Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf dieses Urteil reagiert und ob nicht möglicherweise der BFH selbst seine Position in nachfolgenden Entscheidungen noch einmal klarstellt. Blicke es bei den hier dargestellten Grundsätzen, hätten die Beteiligten – selbst in erheblich längeren Verkaufsketten¹² – de facto durch Erteilung von Vollmachten ein Wahlrecht, welche Lieferung die Transportlieferung sein soll.

IV. Blick auf die Praxis

1. Behandlung im „täglichen Geschäft“

In der Praxis richtet sich der A in der überwiegenden Mehrzahl der Fälle schlicht und einfach danach, ob der B ihm eine ausländische USt-IdNr. mitteilt oder nicht.

- **Fall (1):** Teilt B dem A eine ausländische USt-IdNr. mit, geht der A davon aus, dass B in dem anderen Mitgliedstaat einen i.g. Erwerb versteuern will. Er stellt daher eine Rechnung ohne Mehrwertsteuer aus. Mit der ausländischen USt-IdNr. kann A die Lieferung in seiner zusammenfassenden Meldung berücksichtigen.
- **Fall (2):** Teilt B dem A eine USt-IdNr. des Abgangsmitgliedstaates mit, geht A davon aus, dass B im Bestimmungsmitgliedstaat keinen i.g. Erwerb versteuern will. Er stellt daher eine Rechnung mit Mehrwertsteuer aus. Ohne die ausländische USt-IdNr. kann A auch seinen Verpflichtungen in der zusammenfassenden Meldung nicht nachkommen, da Art. 264 MwStSystRL die Angabe einer USt-IdNr. des Erwerbers aus einem anderen Mitgliedstaat erfordert.

2. Kompatibilität mit der EuGH-Rechtsprechung

Vielleicht stimmt die vorstehend dargestellte Behandlung in der Praxis viel weitgehender mit den Ausführungen des EuGH in seiner Euro Tyre-Entscheidung überein, als es die gewundene Ausdrucksweise des Gerichtshofs erscheinen lassen mag. Wie oben dargestellt, ist nach dessen Auffassung die erste Lieferung die Transportlieferung, wenn B seine Absicht bekundet, den Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat zu befördern, und mit seiner ausländischen USt-IdNr. auftritt.

Im vorgenannten Fall (1) wäre dies ja eigentlich der Fall: B tritt mit einer ausländischen USt-IdNr. auf und das impliziert eigentlich auch schon die Bekundung, dass er den Transport ausführt. Würde nämlich C (oder ein anderer nachfolgender Erwerber) den Transport durchführen, müsste B unter der USt-IdNr. des Abgangsmitgliedstaats agieren.

Wenn der EuGH in seiner Entscheidung weiter feststellt, dass die Lieferung von A an B eventuell nicht die Transportlieferung ist, wenn A weiß, dass B die Waren weiterverkauft hat, soll das möglicherweise im Endeffekt nichts anderes bedeuten, als dass A in diesem Fall höheren Sorgfaltspflichten genügen muss. Weiß A nämlich, dass die Waren weiterverkauft sind, muss er zumindest damit rechnen, dass B – obwohl er unter seiner ausländischen USt-IdNr. agiert – nicht den Transport durchführt (sondern C oder ein anderer nachfolgender Erwerber).

Vergewissert sich A nun, dass B den Transport ausführt, ist er auf der sicheren Seite. Wird der Transport nämlich tatsächlich von B ausgeführt, ist alles in Ordnung. Sind die Angaben des B hingegen falsch (wird also der Transport tatsächlich von C oder einem nachfolgenden Erwerber ausgeführt) und konnte der A dies trotz sorgfältiger Prüfung nicht erkennen, kommt – wie ja auch das FG Nürnberg feststellte – für ihn der Vertrauensschutz des § 6a Abs. 4 UStG in Betracht. Hierauf könnten, wie gesagt, die Ausführungen des EuGH zum Vertrauensschutz in Rz.38 f. des Euro Tyre-Urteils hindeuten.

Die Fragen würden sich dann also, wenn B eine ausländische USt-IdNr. mitteilt, auf die Frage der erforderlichen Sorgfalt verlagern, d.h.:

- Ab wann müsste A sich bei B erkundigen. Bei der bloßen Möglichkeit des Weiterverkaufs, bei Indizien für einen Weiterverkauf oder allein bei konkreter Kenntnis von einem Weiterverkauf? Siehe oben II.2.
- Welche Informationen müsste er sich beschaffen. Ist eine bloße Bestätigung des B ausreichend; muss A Frachtbelege haben, aus denen sich die Beauftragung durch B ergibt; etc.?

Würde B hingegen, wie im vorgenannten Fall (2), unter einer USt-IdNr. des Abgangsmitgliedstaates agieren, wäre

¹⁰ Der BFH bestätigte, dass er diesen Ausführungen des FG Nürnberg gefolgt wäre, wenn er ebenfalls den C als denjenigen angesehen hätte, der den Transport durchführte. Vgl. BFH v. 11.8.2011 – V R 3/10, DStR 2011, 2047 – Rz. 29.

¹¹ Möglicherweise sind aber die kryptischen Ausführungen des EuGH zum Vertrauensschutz in Rz.38 f. des Euro Tyre-Urteils i.S.d. Entscheidung des FG Nürnberg zu verstehen.

¹² Z.B. „A-B-C-D-E-Geschäft“: E erteilt den Transportauftrag. B bevollmächtigt den von E beauftragten Abholer.

die Lieferung des A auf jeden Fall eine steuerpflichtige „ruhende“ Lieferung. Wer in diesem Fall den Transport ausführt, wäre für A ohne Belang.

Bei einem solchen Verständnis der EuGH-Rechtsprechung und entsprechend klarstellenden Entscheidungen

der Gerichte könnte die Praxis wohl mit den oben dargestellten Grundsätzen leben. Dann wäre es aber auch hilfreich, wenn dies, insbesondere vom EuGH, in einer für den „normalen“ Steuerpflichtigen nachvollziehbaren Sprache dargelegt würde.

Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung

■ Umsatzsteuerliche Konsequenzen eigen- und fremdbewirtschafteter Kantinen Lohnsteuerliche Behandlung der an Arbeitnehmer gewährten Mahlzeiten ab dem KJ 2012

von StB, Dipl.-Finw. (FH) Marc R. Plikat*

1. Die Anweisung der Verwaltung

Bewertung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten mit anteiligem amtlichen Sachbezugswert:

Der Bundesrat hat in seiner 890. Sitzung am 25.11.2011 die *Vierte Verordnung zur Änderung der Sozialversicherungsbeitragssatzverordnung* beschlossen (BR-Drucks. 618/11). Dadurch wird die lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab dem Kalenderjahr 2012 geregelt. Mahlzeiten, die unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, sind mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert nach der Sachversicherungsbeitragssatzverordnung (SvEV) zu bewerten. Dasselbe gilt

- für Mahlzeiten zur üblichen Beköstigung anlässlich oder während einer Auswärtstätigkeit oder
- im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.

Der Wert für Mahlzeiten, die ab dem Kalenderjahr 2012 gewährt werden, ist einheitlich bei allen Arbeitnehmern in allen (Bundes-)Ländern

- a) für ein Mittag- oder Abendessen: 2,87 € (2011: 2,83 €)
- b) für ein Frühstück: 1,57 € (2011: 1,57 €, keine Änderung zum Vorjahr)

In €	Monatlich	Täglich (Betrag/30 Tage)
Freie Verpflegung	219	7,31
... davon Frühstück	47	1,57
... davon Mittagessen	86	2,87
... davon Abendessen	86	2,87

Im Übrigen wird auf R 8.1 Abs. 7 und 8 LStR verwiesen.

2. Konsequenz für die Praxis

Festsetzung des Wertes der Sachbezüge orientiert sich an Verbraucherpreisentwicklung: Die Bundesregierung

ist ermächtigt, den Wert der Sachbezüge nach dem tatsächlichen Verkehrswert im Voraus für jedes Kalenderjahr festzusetzen. Bei den Sachbezügen handelt es sich um

- geldwerte Vorteile oder
- Sachleistungen,

die der Arbeitgeber im Rahmen des Beschäftigungsverhältnisses dem Arbeitnehmer zur Verfügung stellt und diese bei der Bemessung des sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelts auch berücksichtigt werden. Ihre Anpassung orientiert sich an der Entwicklung der Verbraucherpreise für diese Leistungen. Von Juni 2010 bis Juni 2011 ist der Verbraucherpreisindex für Verpflegung um 1,1 %, der für Unterkunft oder Mieten um 3 % angestiegen. Für das Jahr 2012 ergibt sich daher vorläufig ein Monatswert für Verpflegung von 219 € (vormals 217 €) und für Unterkunft oder Mieten von 212 € (vorher 206 €).

Sachbezugswerte sind Bruttowerte: Entsprechend ergeben sich die o.a. Werte je Mahlzeit. Hervorzuheben ist, dass es sich bei den Beträgen i.H.v. 1,57 € und 2,87 € um Bruttowerte handelt, aus denen die Umsatzsteuer herauszurechnen ist. Der Wert gilt einheitlich für alle Bundesländer. In dem Artikel „Umsatzsteuerliche Konsequenzen eigen- und fremdbewirtschafteter Kantinen oder die Mitarbeiterverpflegung in der Praxis“ (Plikat, UStB 2006, 16) wurde auf die Sachbezugswerte 2006 hingewiesen (Punkt 4 des Artikels) und Berechnungsbeispiele hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Konsequenzen gegeben. Die in dem Artikel aufgeführten Werte sind entsprechend anzupassen. Für lohnsteuerliche und umsatzsteuerliche Zwecke sind in den Unternehmen, in denen der Arbeitgeber den Mitarbeitern Mahlzeiten unentgeltlich oder verbilligt abgibt, ab dem **1.1.2012** die an die Finanzverwaltung abzuführenden Beträge zu überprüfen.

■ Umsatzsteuer-Voranmeldung 2012 und Umsatzsteuererklärung 2011 Was es Neues zu beachten gilt

von Dipl.-Finw. Rüdiger Weimann*

Das Wesentliche zur Umsatzsteuer-Voranmeldung hat der Autor an dieser Stelle bereits umfassend vorgestellt: u.a. zur Umsatzsteuer-Voranmeldung 2011 vgl. UStB 2011, 56 u. 261. Gleiches gilt für die Umsatzsteuererklärung: u.a. zur Umsatzsteuererklärung 2010 vgl. UStB 2011, 125. Um Doppelungen zu vermeiden, baut der Autor auf diese Beiträge auf und beschränkt sich auf Aktualisierungen und Ergänzungen, soweit diese erforderlich sind.

I. Umsatzsteuer-Voranmeldung 2012

1. Checkliste zur Überwachung der Umsatzsteuertermine 2012

Zur Überwachung der Umsatzsteuertermine im Jahr 2012 bzw. zu deren Überwachung durch die Mitarbeiter wird die folgende Checkliste hilfreich sein:

Terminübersicht Umsatzsteuer-Voranmeldungen 2012

	Fälligkeitstag	USt-VA abgeben?	Schonfrist*	Steuer bez.?	Eigene Anm.
Januar	10.1.2012		13.1.2012		
Februar	10.2.2012***		13.2.2012		
März	12.3.2012**		15.3.2012		
April	10.4.2012		13.4.2012		
Mai	10.5.2012		14.5.2012**		
Juni	11.6.2012**		14.6.2012		
Juli	10.7.2012		13.7.2012		
August	10.8.2012		13.8.2012		
September	10.9.2012		13.9.2012		
Oktober	10.10.2012		15.10.2012**		
November	12.11.2012**		15.11.2012		
Dezember	10.12.2012		13.12.2012		

* = Ein **Säumniszuschlag**, der wegen Nichtzahlung bei Fälligkeit entstanden ist, wird bei Verspätungen bis zu 3 Tagen nicht erhoben (§ 240 Abs. 3 Satz 1 AO, sog. „**Schonfrist**“). Die Schonfrist gilt nicht für Bar- und Scheckzahlungen (§ 240 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 224 Abs. 2 Nr. 1 AO). Bei Scheckzahlungen ist zu beachten, dass diese erst drei Tage nach Eingang des Schecks als geleistet gelten. Ist die Umsatzsteuer-Vorauszahlung z.B. am 10.2.2012 fällig, muss der Scheck spätestens am 7.2.2012 beim FA eingehen.

** = Fällt das **Ende einer Frist** auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend, so endet die Frist mit dem Ablauf des nächstfolgenden Werktags, § 108 Abs. 3 AO.

*** = Im Fall der **Dauerfristverlängerung** ist im Februar 2012 mit der Anmeldung für Dezember 2011 das insoweit Erforderliche (Anrechnung der Sondervorauszahlung 2011 und Anmeldung der Sondervorauszahlung 2012, vgl. Weimann, UStB 2007, 19 u. 2008, 121) zu veranlassen.

2. Leistungsempfänger als Steuerschuldner

Erweiterung des Anwendungsbereiches: Im Jahr 2011 wurde der Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers um

- Lieferungen von Wärme oder Kälte (Nr. 5);
- die Lieferungen der in der Anlage 3 zum UStG bezeichneten Gegenstände (insbesondere Industrieschrott und Almetalle (§ 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG);
- das Reinigen von Gebäuden und Gebäudeteilen (§ 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG);
- bestimmte Lieferungen von Gold (§ 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG);
- bestimmte Lieferungen von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen (§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG)

erweitert. Zu den Einzelheiten der Neuerungen vgl. *Wagner/Raudszus*, UStB 2011, 347 sowie *Weimann*, UStB 2011, 261. Auf den regelmäßig **auch ohne Eingangsrechnung korrespondierenden Vorsteuerabzug** (Zeile 59 Kz. 67, vgl. Formularausschnitt auf S. 25) wird aus gegebenem Anlass noch einmal hingewiesen (vgl. Abschn. 15.10 UStAE).

Beraterhinweis: Vermeidung von Steuererstattungen: Der Gesetzgeber vermeidet so zukünftig auch in diesen Fällen Steuererstattungen und damit Steuerausfälle! Bei Anwendung des § 13b UStG verlagert sich die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, der die Schuld mit seinem – allenfalls gleich hohen – Vorsteueranspruch verrechnen kann. Der Vorteil: es kommt nie zu einer Vorsteuererstattung und damit zu keinem Ausfallrisiko für den Staat!◀

Beispiel

Aus einem Netto-Eingangsumsatz von 100 €, der zum Regelsteuersatz erfolgt und dem § 13b UStG unterliegt, hat der Leistungsempfänger bei Berechtigung zum vollen Vorsteuerabzug nichts zu versteuern („Nullsummenspiel“), bei Berechtigung zum hälftigen Vorsteuerabzug eine Zahllast i.H.v. € 9,50.

3. Änderungen in den Vordruckformularen

Die Änderungen in den aktuellen Vordrucken 2012 gegenüber denen des Vorjahres 2011 dienen ausschließlich der zeitlichen Anpassung oder sind lediglich redaktioneller oder drucktechnischer Art (BMF v. 26.9.2011 – IV D 3 - S 7344/11/10002, 2011/0764554, BStBl. I 2011, 927).

* Der Autor ist Dozent, Lehrbeauftragter und freier Gutachter in Umsatzsteuerfragen.

Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung

		Steuer EUR		Ct
44	Steuernummer:			
45	Übertrag			
46	Leistungsempfänger als Steuerschuldner (§ 13b UStG)	Bemessungsgrundlage ohne Umsatzsteuer volle EUR		
47	Im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen von im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern (§ 13b Abs. 1 UStG)	46	47	
48	Andere Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 und 5 UStG)	52	53	
49	Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände und Umsätze, die unter das GrEStG fallen (§ 13b Abs. 2 Nr. 2 und 3 UStG)	73	74	
50	Lieferungen von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen (§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG)	78	79	
51	Andere Umsätze eines im Inland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 2 Nr. 4, 6 bis 9 UStG)	84	85	
52	Steuer infolge Wechsels der Besteuerungsform sowie Nachsteuer auf versteuerte Anzahlungen u. ä. wegen Steuersatzänderung		65	
53	Umsatzsteuer			
54	Abziehbare Vorsteuerbeträge			
55	Vorsteuerbeträge aus Rechnungen von anderen Unternehmern (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG), aus Leistungen im Sinne des § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG) und aus innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften (§ 25b Abs. 5 UStG)		66	
56	Vorsteuerbeträge aus dem innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG)		61	
57	Entrichtete Einfuhrumsatzsteuer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG)		62	
58	Vorsteuerbeträge aus Leistungen im Sinne des § 13b UStG (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG)		67	
59	Vorsteuerbeträge, die nach allgemeinen Durchschnittssätzen berechnet sind (§§ 23 und 23a UStG)		63	
60	Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG)		64	
61	Vorsteuerabzug für innergemeinschaftliche Lieferungen neuer Fahrzeuge außerhalb eines Unternehmens (§ 2a UStG) sowie von Kleinunternehmern im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG (§ 15 Abs. 4a UStG)		59	
62	Verbleibender Betrag			
63	Andere Steuerbeträge			
64	In Rechnungen unrichtig oder unberechtigt ausgewiesene Steuerbeträge (§ 14c UStG) sowie Steuerbeträge, die nach § 4 Nr. 4a Satz 1 Buchst. a Satz 2, § 6a Abs. 4 Satz 2, § 17 Abs. 1 Satz 6 oder § 25b Abs. 2 UStG geschuldet werden		69	
65	Umsatzsteuer-Vorauszahlung/Überschuss			
66	Anrechnung (Abzug) der festgesetzten Sondervorauszahlung für Dauerfristverlängerung (nur auszufüllen in der letzten Voranmeldung des Besteuerungszeitraums, in der Regel Dezember)		39	

II. Umsatzsteuererklärung 2011

1. Abgabe der Umsatzsteuererklärung

Erstmals elektronische Übermittlung erforderlich: Für die UStVA besteht bereits seit dem 1.1.2009 die Pflicht zur elektronischen Übermittlung (vgl. Weimann, UStB 2009, 26). Aufgrund der Neufassung des § 18 Abs. 3 UStG durch das Jahressteuergesetz 2010 (BGBl. I 2010, 1768) wurde auch die elektronische Übermittlung der USt-Jahreserklärung verpflichtend eingeführt – und zwar gem. § 27 Abs. 17 UStG für Besteuerungszeiträume, die nach dem 31.12.2010 enden. Eine elektronische Umsatzsteuer-Jahreserklärung ist somit erstmals für das Jahr 2011 abzugeben.

Elektronische Übermittlung erfordert Zertifikat: Für die elektronische authentifizierte Übermittlung benötigen Sie ein Zertifikat. Dieses erhalten Sie nach kostenloser Registrierung auf der Internetseite www.elsteronline.de/eportal/.

Bitte beachten Sie:

- Die Registrierung kann bis zu zwei Wochen dauern.
- Auf Antrag kann das FA zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten (§ 18 Abs. 3 Satz 3 UStG; Hinweis auch auf Abschn. 18.1 Abs. 3 UStAE).

2. Leistungsempfänger als Steuerschuldner

Zu den jüngsten Änderungen im Anwendungsbereich des § 13b UStG vgl. oben unter Gliederungspunkt I.2. In der Umsatzsteuer-Jahreserklärung sind die Umsätze in der

- Anlage UN oder
- der Anlage UR

zu deklarieren (vgl. dazu die Formularausschnitte auf S. 26). Zu den weiteren Einzelheiten wird auf die amtliche Ausfüllanleitung verwiesen.

3. Weitere Änderungen in den Vordrucken

Auch hierbei gilt, die weiteren Änderungen in den aktuellen Vordrucken 2011 gegenüber denen des Vorjahres 2010 dienen ausschließlich der zeitlichen Anpassung oder sind lediglich redaktioneller oder drucktechnischer Art (BMF v. 26.9.2011 – IV D 3 - S 7344/11/10001, 2011/0764031, BStBl. I 2011, 913).

III. Wissenswertes zur Abrundung

1. Zuordnung zum Unternehmensvermögen

Entscheidung über Vorsteuerabzug bei Leistungsbezug: Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH und der Folgerechtsprechung des BFH ist über den Vorsteuerabzug sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach bei Leistungsbezug abschließend zu entscheiden:

Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung

Maßgeblich ist die Verwendungsabsicht des Unternehmers, die allerdings durch objektive Anhaltspunkte zu belegen ist (EuGH v. 8.6.2000 – Rs. C-396/98 – Schlossstraße, BStBl. II 2003, 446 = UR 2000, 336; BFH v. 22.2.2001 – V R 77/96, BStBl. II 2003, 426).

a) Abzugsfähigkeit: BFH klärt den letztmöglichen Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung

Klärung des Begriffs der „Rechtzeitigkeit“: In der Vergangenheit versagten die FG den Vorsteuerabzug des Mandanten immer wieder mit dem Hinweis, dass die Zuordnung zum Unternehmensvermögen „nicht rechtzeitig“ erfolgt sei. Diese Praxis hat der BFH im Grundsatz bestätigt (vgl. *Weimann*, UStB 2011, 56), dabei bislang aber immer offen gelassen, was unter „rechtzeitig“ zu verstehen ist. Diese Frage scheint nunmehr geklärt. Aktuell hat der BFH darauf erkannt (BFH v. 7.7.2011 – V R 42/09, DStR 2011, 1949):

1. [...]

2. Die sofort bei Leistungsbezug zu treffende Zuordnungsentscheidung ist „zeitnah“, d.h. bis spätestens im Rahmen der Jahressteuererklärung zu dokumentieren.

3. Keine „zeitnahe“ Dokumentation der Zuordnungsentscheidung liegt vor, wenn die Zuordnungsentscheidung dem Finanzamt erst nach Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist von Steuererklärungen (31. Mai des Folgejahres) mitgeteilt wird.

Das Urteil betrifft ein gemischt genutztes Grundstück. Vor der Neuregelung zum 1.1.2011 (§ 15 Abs. 1b, § 15a Abs. 6a UStG) konnte der Unternehmer auch den privat genutzten Teil dem Unternehmen zuordnen und den Vorsteuerabzug erhalten („Seeling-Gestaltung“). Aus dem Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer folgte, dass die Zuordnungsentscheidung schon bei Anschaffung oder Herstellung des Gegenstands zu treffen war.

Allgemeine Abgabefrist auch zeitliche Grenze der Dokumentation der Zuordnungsentscheidung: Wegen des (verfahrens- und materiell-rechtlich) vorläufigen Charakters der UStVA im Verhältnis zur Jahressteuerfestsetzung und weil nicht alle Unternehmer Voranmeldungen abgeben müssen, ist nach Auffassung des BFH die allgemeine Abgabefrist für die USt-Jahreserklärung die Grenze für eine (noch) zeitnahe Dokumentation. Denn auch nach dem im Urteilsfall gültigen Art. 22 Abs. 6 Buchst. a der 6. EG-RL (ab 1.1.2007: Art. 250 ff. MwStSystRL) mussten in der „Erklärung“ des Steuerpflichtigen alle Angaben enthalten sein, „die für etwaige Berichtigungen von Bedeutung sind.“ Darunter fällt auch die Dokumentation der bei Anschaffung oder Herstellung getroffenen Zuordnungsentscheidung, die Voraussetzung für den Vorsteuerabzug und ggf. für dessen Berichtigung ist. **Bis zum 31.5. des Folgejahres** muss daher für das FA erkennbar sein, dass z.B. das Gebäude dem Unternehmen (ganz) zugeordnet wird (*Martin*, Anmerkungen zum Besprechungsurteil, BFH/NV, Online-Datenbank, HI 2761208).

Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist maßgeblich: Eine zeitnahe Dokumentation der Zuordnungsentscheidung liegt damit nur dann vor, wenn diese bis zum Ablauf der gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen erfolgt. **Fristverlängerungen** für die Abgabe der Umsatzsteuer-

Jahreserklärung verlängern nicht die „Dokumentationsfrist“. Auch wenn für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung eine Fristverlängerung über den 31.5. des Folgejahres hinaus gewährt wurde, muss die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung bis spätestens zum 31.5. des Folgejahres erfolgen (*Küffner/Zugmaier*, Anmerkungen zum Besprechungsurteil, DStR 2011, 1949 [1954]).

Beraterhinweis: Fristablauf beachten: In der Praxis sollte der Berater weiterhin um eine zeitnahe erkennbare Unternehmenszuordnung bemüht sein – und zwar möglichst mit der nächst erreichbaren UStVA. Verlässt man sich insoweit auf die Jahreserklärung, läuft man Gefahr, dass diese unter Ausnutzung der Fristverlängerung erst nach dem 31.5. des Folgejahres erstellt wird – und damit zu spät! ◀

b) Abzugsfähigkeit in „Seeling-Fällen“ ab 1.1.2011: Weiterhin auf eindeutige Zuordnungsentscheidung achten

Regelungszweck des § 15a UStG: Stimmt bei gemischt genutzten Grundstücken die spätere tatsächliche Verwendung nicht mit der ursprünglich beabsichtigten Verwendung überein, erfolgt eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG (... es sei denn, die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV sind nicht überschritten). Ausschließlicher Zweck des § 15a UStG ist es, die Regelungen des § 15 Abs. 2 bis 4 UStG über die Abziehbarkeit der Vorsteuer aus Gründen der Steuergerechtigkeit zu ergänzen. Mit der Vorschrift lassen sich damit keine Probleme der Abzugsfähigkeit lösen. Damit erfordert auch die Anwendung des neuen § 15a Abs. 6a UStG zur Rechtswahrung des Mandanten eine zuvor eindeutige Zuordnungsentscheidung (so nunmehr auch BMF v. 22.6.2011 – IV D 2 - S 7303-b/10/10001:001, 2011/0467333, UR 2011, 564). Dazu wurde an dieser Stelle bereits das **Muster für ein separates Begleitschreiben** vorgestellt (*Weimann*, UStB 2011, 56).

c) Immobilienprojekte: Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug „finanzamtsgerecht“ dokumentieren

Der Vorsteuerabzug ist grundsätzlich nur dann möglich, wenn die Eingangsleistungen nicht für steuerfreie Umsätze verwendet werden. Weil aber gerade typische Grundstücksumsätze wie Vermietungen und Veräußerungen zunächst einmal (ohne Option, § 9 UStG) steuerfrei erfolgen, können Unternehmer zu Beginn der Investitionsphase nicht ohne weiteres den Vorsteuerabzug geltend machen. Die Finanzverwaltung prüft hier „mit einem strengen Prüfungsmaßstab (Abschn. 15.12 Abs. 2 Satz 4 UStAE) die mögliche Absicht einer steuerpflichtigen Nutzung (Hinweis auf die o.a. Rechtsprechungsnachweise). Bloße Behauptungen reichen hierzu nicht aus (Abschn. 15.12 Abs. 2 Satz 3 UStAE). Vielmehr sind **objektive Anhaltspunkte** wie z.B.

- Mietverträge,
- Zeitungsinserate,
- Beauftragung eines Maklers,
- Schriftwechsel mit Interessenten,
- Vertriebskonzepte,

Gestaltungshinweise zur Steueroptimierung

- Kalkulationsunterlagen

erforderlich, die „regelmäßig einzelfallbezogen zu betrachten“ sind (Abschn. 15.12 Abs. 2 Satz 1 UStAE).

Beachten Sie: Damit besteht keine Garantie dafür, dass bestimmte Nachweise dem jeweils zuständigen FA tatsächlich dann auch immer genügen.

Unproblematischer Nachweis bei sofortiger Nutzung einer Immobilie: Verwendet der Mandant eine Immobilie direkt nach Fertigstellung sofort zu steuerpflichtigen Umsätzen (beispielsweise eine Lagerhalle für eigenbetriebliche Zwecke), ist der Nachweis einer für den Vorsteuerabzug unschädlichen Verwendungsabsicht zum Zeitpunkt des erstmaligen Leistungsbezugs meist unproblematisch.

Beraterhinweis: Unabhängig davon muss aber auch in diesen Fällen das FA bereits in der Planungs- und Bauphase davon überzeugt werden, dass steuerpflichtige Ausgangsleistungen beabsichtigt sind. Ansonsten wird das FA über den Vorsteuerabzug nicht rechtzeitig bzw. nicht wie gewünscht entscheiden, was die Liquiditätssituation verschlechtert. ◀

Bereits bei Abgabe der ersten Voranmeldung, in der Eingangsleistungen für Grundstücksprojekte geltend gemacht werden, sollten die von der Finanzverwaltung geforderten „objektiven Anhaltspunkte“ wie Mietverträge, Zeitungsinserate, Beauftragung eines Maklers, Schriftwechsel mit Interessenten, Vertriebskonzepte oder Kalkulationsunterlagen (vgl. Abschn. 203 Abs. 2 Satz 1 UStR 2008) beim FA eingereicht werden. Sollten die genannten Dokumente keine sicheren Schlüsse über die künftige Nutzung zulassen, könnten ggf. auch bauliche bzw. behördliche Unterlagen nützlich sein, aus denen sich die beabsichtigte Nutzung ergibt, z.B. Protokolle über Planungsgespräche oder Vorverträge mit Interessenten (vgl. Lehr, Praxishandbuch Umsatzsteuer, CD-ROM, HI 1465082).

Beraterhinweis: Ausführliche Dokumentation gegenüber FA empfehlenswert: Mit Lehr ist zu empfehlen, der entsprechenden UStVA eine ausführliche Dokumentationsmappe über die beabsichtigte künftige Verwendung der Immobilie beizufügen. Weisen Sie auf die Mappe in **Kz. 22 der (elektronischen) UStVA** hin. Dort ist eine „1“ einzutragen, wenn der UStVA Belege wie z.B. Verträge, Rechnungen, Erläuterungen usw. beigelegt sind bzw. gesondert eingereicht werden. Das FA kann dadurch sofort erkennen, dass bei der Bearbeitung der Anmeldung – insbesondere in Erstattungsfällen – ergänzende (Papier-) Belege zu beachten sind. ◀

Der Mehraufwand lohnt sich. Hat nämlich die Finanzverwaltung Ansatzpunkte für eine Prüfung/Sonderprüfung gefunden, lässt sie den Vorsteuerabzug zunächst meist nicht zu. Zudem bleibt der Anspruch auf Vorsteuerabzug selbst dann bestehen, wenn es später nicht zu den beabsichtigten Verwendungsumsätzen kommt (BFH v. 17.5.2001 – V R 38/00, BStBl. II 2003, 434).

In die Erstellung der Dokumentationsmappe sollte der Berater einen bestimmten Mitarbeiter und/oder den Mandanten selbst einbinden und deren Arbeit systematisieren:

Checkliste Dokumentation der Verwendungsabsicht

Möglichst viele der folgenden Unterlagen sollten vorhanden sein. Ist das im Mandantenfall so?	Ja!	Nein – Beschaffung wird aber versucht!	Nein – kann nicht besorgt werden oder passt nicht zum Mandantenfall!
Mietverträge (bereits abgeschlossen)			
Mietverträge (Vorverträge)			
Mietverträge (Vorverträge)			
Mietverträge (Maklerauftrag)			
Zeitungsinserate			
Mietinteressenten (Schriftwechsel)			
Mietinteressenten (Besichtigungsprotokolle)			
Kalkulationsunterlagen etc. (z.B. für die Bank)			
Vermarktungskonzepte (bei größeren Einheiten wie Ärztehäusern, Shopping-Centern oder Gewerbebeparks)			
Protokolle über Planungsgespräche (z.B. mit dem Architekten)			
Protokolle über Beratungsgespräche (z.B. Aktenvermerke v. Steuer- oder Unternehmensberatern)			
Dokumentationsmappe für Finanzamt angelegt			(Sollte immer angelegt werden!)

2. Berichtigung von UStVA und Jahreserklärungen nach Datenabgleich des BZSt

Unverzügliche Berichtigung von UStVA und USt-Erklärung erforderlich: Das BMF hat den Vordruck „USt 1 ZS – Aufforderung zur Abgabe einer berichtigten Umsatzsteuer-Voranmeldung/-erklärung nach § 18b UStG“ neu bekannt gegeben (BMF v. 23.11.2011 – IV D 3 - S 7420/0:003, 2011/0939674, www.bundesfinanzministerium.de).

Der Vordruck kommt zur Anwendung, wenn ein FA vom BZSt darüber unterrichtet wird, dass ein Unternehmer auf Grund der Aufforderung zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung mitgeteilt hat,

- keine innergemeinschaftlichen Lieferungen,
- keine steuerpflichtigen sonstigen Leistungen i.S.v. § 3a Abs. 2 UStG, für die der Leistungsempfänger in einem anderen EU-Mitgliedstaat die Steuer dort schuldet, und
- keine Umsätze im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts nach § 25b Abs. 2 UStG

Der Autor ist Dozent, Lehrbeauftragter und freier Gutachter in Umsatzsteuerfragen.

Literaturempfehlungen

ausgeführt zu haben, derartige Umsätze aber in der USt-VA oder in der Umsatzsteuererklärung deklariert hat. In diesen Fällen sind die fehlerhaften Erklärungen unverzüglich zu berichtigen (§ 18b Satz 5 u. Satz 6 UStG).

Beraterhinweis: Annahme der unrechtmäßigen Inanspruchnahme von Steuerbefreiungen: Erfolgt keine Berichtigung, geht die Finanzverwaltung regelmäßig davon aus, dass der Unternehmer die Steuerbefreiung für inner-

gemeinschaftliche Lieferungen nach § 6a UStG zu Unrecht in Anspruch genommen haben bzw. bei den steuerpflichtigen sonstigen Leistungen die Voraussetzungen für die Anwendung des § 3a Abs. 2 UStG nicht vorgelegen haben und es sich um im Inland zu versteuernde Leistungen handelt. Mehrsteuern und Zinsbelastungen drohen – ein derartiges Anschreiben sollte daher ernst genommen werden!◀

Literaturempfehlungen

von Dipl.-Finw. Rüdiger Weimann*

■ Forderungsverkauf bleibt ohne Auswirkung auf das Entgelt

Tritt ein Unternehmer eine Forderung aus einem Umsatzgeschäft gegen einen unter dem Nennwert der Forderung liegenden Forderungskaufpreis ab, mindert sich hierdurch nicht die Bemessungsgrundlage für die an den Schuldner des Entgelts ausgeführte Leistung. Das Entgelt bestimmt sich nach den Zahlungen der Kunden des Unternehmers an den Forderungserwerber (BFH v. 6.5.2010 – V R 15/09, UR 2010, 741; vgl. auch UStB 2010, 298 mit Anm. Fritsch).

Fischer erläutert der Problematik an einem dem Urteilsfall nachgebildeten Praxisbeispiel:

Beispiel

Fitness-Studio F versteuert die Umsätze nach vereinnahmten Entgelten. Im Jahr 2010 erhielt F € 200.000 zzgl. USt direkt von den Kunden für diesen gegenüber erbrachte Leistungen; € 5.000 zzgl. USt von Inkassobüro I, an das F Forderungen i.H.v. € 20.000 zzgl. USt wegen Zahlungsverzugs einiger Kunden abgetreten hat. Dabei ging das Ausfallrisiko für die Forderungen auf I über.

Für die Umsatzbesteuerung von F ergibt sich in Abhängigkeit von der Realisierungsquote der abgetretenen Forderungen nunmehr Folgendes:

Kann I alle Forderungen realisieren, beträgt die Bemessungsgrundlage des F € 220.000 (€ 200.000 + € 20.000). Die Abtretung selbst wirkt sich nicht aus.

Kann I die abgetretenen Forderungen nur zur Hälfte realisieren, beträgt die Bemessungsgrundlage entsprechend des F dementsprechend nur € 210.000 (€ 200.000 + 50 % v. € 20.000).

Höhe der Bemessungsgrundlage bei Vollrealisierung: Die Umsatzsteuer bemisst sich nach dem Entgelt. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzgl. der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 UStG). Folglich richtet sich die Höhe des Entgelts nach den zwischen F und den Kunden bestehenden Rechtsverhältnissen, aus denen sich der für die Steuerbarkeit der Leistung maßgebliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Leistung und dem erhaltenen

Gegenwert ergibt (BFH v. 6.5.2010 – V R 15/09, UR 2010, 741, Rz. 12, u.a. unter Hinweis auf EuGH v. 15.5.2011 – Rs. C-34/99 – Primback Ltd, UR 2011, 308).

Die bloße Abtretung des einem leistenden Unternehmer zustehenden Entgeltanspruchs an einen Forderungserwerber ist damit für die Bestimmung des Entgelts ohne Bedeutung, wenn sich die Höhe und der Umfang des Entgelts nach dem zwischen den Parteien des Leistungsaustauschs bestehenden Rechtsverhältnis bestimmen. Durch eine Vereinbarung, an der der Leistungsempfänger nicht beteiligt ist, kann das zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehende Rechtsverhältnis nicht geändert werden (BFH v. 6.5.2010 – V R 15/09, UR 2010, 741, Rz. 13 f.). Da F die nämlichen Forderungen ohne Kundenbeteiligung für einen unter dem Nennwert liegenden Kaufpreis abgetreten hat, ist die Abtretung selbst für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage ohne Bedeutung.

Beachten Sie: Für die Bestimmung des Entgelts kommt es auch bei einer Abtretung des Entgeltanspruchs aus einer umsatzsteuerpflichtigen Leistung

- allein auf die Zahlungen der Leistungsempfänger
- und nicht auf den für die Abtretung vereinbarten Forderungskaufpreis an.

Im Beispielsfall ergibt sich die Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung des F bei Vollrealisierung – noch einmal – aus

- den von den Kunden direkt erhaltenen (Netto-)Zahlungen i.H.v. (€ 200.000) und
- den (Netto-)Zahlungen an I (€ 20.000).

Höhe der Bemessungsgrundlage bei Teilrealisierung: Kann der Forderungskäufer nur zum Teil realisieren, mindert sich die Bemessungsgrundlage für den Forderungsverkäufer entsprechend.

Im Beispielsfall ergibt sich die Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung des F bei nur 50 %iger Realisierung aus

- den von den Kunden direkt erhaltenen (Netto-)Zahlungen i.H.v. (€ 200.000) und
- den (Netto-)Zahlungen an I (€ 10.000).

Nachweis der Teilrealisierung: Nach den Grundsätzen der Beweislast im Besteuerungsverfahren trifft die

* Der Autor ist Dozent, Lehrbeauftragter und freier Gutachter in Umsatzsteuerfragen.

Literaturempfehlungen

- Finanzbehörde die Feststellungslast für die steuerbe gründenden oder steuererhöhenden Tatsachen und
- Stpfl. die Feststellungslast für die steuerentlastenden oder steuermindernden Tatsachen.

Der Forderungsverkäufer muss also der Finanzverwaltung die zu einer Steuerminderung führenden Informationen liefern; hierzu ist er auf entsprechenden „Input“ des Forderungskäufers angewiesen. Letzterer wiederum wird in der Regel kein Interesse daran haben, die Höhe der tatsächlich vereinnahmten Beträge dem Forderungsverkäufer mitzuteilen. Kann der Abtretende keine weiteren Feststellungen zum Umfang der Zahlungen auf die abgetretenen Forderungen treffen, hat die Finanzverwaltung diese nach § 162 AO zu schätzen (BFH v. 6.5.2010 – V R 15/09, UR 2010, 741, Rz. 19). Dabei steht es der Finanzverwaltung frei, angemessene Sicherheitszuschläge vorzunehmen.

Zeitpunkt der Entstehung der Steuer: Besteuert – wie im Besprechungsfall – der Forderungsverkäufer nach vereinnahmten Entgelten (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG i.V.m. § 20 UStG), entsteht die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vom Forderungskäufer vereinnahmt worden sind. Auch insoweit ist der Forderungsverkäufer auf entsprechende Informationen des Forderungskäufers angewiesen.

Beraterhinweis: Information als vertragliche Nebenpflicht des Forderungskäufers: Zur Ermittlung der umsatzsteuerrechtlich zutreffenden Bemessungsgrundlage benötigt der Forderungskäufer konkrete Angaben des Forderungskäufers dazu, welche Kunden an ihn wann und wie viel gezahlt haben. Ein derartiger (zivilrechtlicher) Informationsanspruch dürfte sich bereits als vertragliche Nebenpflicht des Forderungskäufers aus § 242 BGB (Leistung nach Treu und Glauben) ergeben. Dies vor allem dann, wenn der eine Vertragspartner dringend auf die Auskunft angewiesen ist und der andere sie unschwer erteilen kann.

Ausdrückliche Vertragsvereinbarung: Zur Vermeidung von Streitigkeiten über einen derartigen gesetzlichen Informationsanspruch empfiehlt es sich, bereits beim Forderungsverkauf einen vertraglichen Auskunftsanspruch des Verkäufers hinsichtlich des Umfangs und des Zeitpunkts der eingezogenen Zahlungen zu vereinbaren. Die entsprechende Formulierung könnte lauten:

Vertragsklausel

Der Forderungskäufer verpflichtet sich gegenüber dem Forderungsverkäufer, jeden Zahlungseingang aus den erworbenen Forderungen nach der Höhe und der Zeit sofort und unaufgefordert anzuzeigen.

Konkrete Angaben erforderlich: Eine nur überschlägige Ermittlung der realisierten Forderungen durch den Forderungskäufer reicht nicht aus; dann wird die FinVerw mit Sicherheitszuschlag schätzen (vgl. BFH v. 6.5.2010 – V R 15/09, UR 2010, 741, Rz. 19; wohl a.A. *Fischer*, a.a.O.)

Kein Fall der Änderung der Bemessungsgrundlage: Aufgrund der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG ist schließlich die

Frage der Uneinbringlichkeit nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG im Streitfall unerheblich (BFH v. 6.5.2010 – V R 15/09, UR 2010, 741, Rz. 20)

Besteuerung des Forderungsverkaufs/Forderungseinzugs: Insoweit wird auf Abschn. 2.4 UStAE hingewiesen. ◀

Fundstellen:

Fischer, Bemessungsgrundlage bei Forderungsabtretung, StSem 2011, 136 (Fall 51); *Martin*, Anmerkungen zum Besprechungsurteil, BFH/PR 2010, 487. Hinweis auch auf *Fritsch*, Anmerkungen zum Besprechungsurteil, UStB 2010, 298.

■ Incoterms 2010

Einheitliche Vertrags- und Lieferbedingungen: Incoterms sind weltweit anerkannte, einheitliche Vertrags- und Lieferbedingungen, die den Parteien eines Kaufvertrags eine standardisierte Abwicklung von Handelsgeschäften ermöglichen. Sie haben die Aufgabe, die Kostenverteilung, die Risikoverteilung und die Sorgfaltspflichten festzulegen. Durch die Verwendung der Incoterms werden die gegenseitigen Verpflichtungen klar geregelt. Dadurch kann Missverständnissen und kostenintensiven Streitigkeiten vorgebeugt und das Risiko rechtlicher Komplikationen vermindert werden. Rechtsfragen wie beispielsweise der Vertragsabschluss, die Eigentumsübertragung, die Zahlungsabwicklung oder die Rechtsfolgen von Vertragsbrüchen werden hingegen nicht geregelt. Maßgeblich hierfür sind

- die kaufvertraglichen Bestimmungen oder
- das dem Vertrag zugrunde liegende Recht.

Beachten Sie: Für den Umsatzsteuerpraktiker ist das Verständnis der von den Vertragspartnern gewählten Incoterms immer dann von Bedeutung, wenn es beispielsweise um Fragen des Gefahrenübergangs oder die Zuordnung von Warenbewegungen geht.

Die Internationale Handelskammer (ICC) in Paris gibt seit 1936 „Internationale Regeln für die Auslegung der handelsüblichen Vertragsformeln“ heraus, die als Incoterms (International Commercial Terms) bekannt sind. Seit dieser Zeit sind diese immer wieder an die sich ändernden Handelsbräuche angepasst worden, zuletzt im Herbst 2010. In dieser letzten Fassung werden sie als Incoterms 2010 bezeichnet; diese sind seit dem 1.1.2011 gültig.

Reduzierung der Klauseln: Die Anzahl der Klauseln wurde von 13 auf 11 reduziert. Zwei Klauseln wurden dabei neu geschaffen; weniger praxisrelevante Regeln wurden herausgenommen. Jede Klausel wird außerdem durch einen ausführlichen einleitenden Anwendungshinweis ergänzt, der dem Nutzer zusätzlich Hilfestellung bietet. Die Änderungen im Detail:

- Die beiden neuen Klauseln DAT und DAP sind Nachfolger der Klauseln DAF, DES, DEQ und DDU.
- Die DAT-Klausel ist eine moderne Version der altbekannten DEQ-Klausel. Die neue Klausel gilt nun für jede Transportart, während DEQ ausschließlich für

Literaturempfehlungen

den See- und Binnenschiffsverkehr zu verwenden war. Gleichzeitig bleibt die neue Klausel aber wie bisher für Großtransporte (ODC und H/L) zuständig.

- Der Verkäufer hat bei dieser neuen Klausel für die Ware einen Beförderungsvertrag bis zum benannten Terminal im vereinbarten Bestimmungshafen oder -ort abzuschließen. Dies entspricht den Anforderungen der modernen Transportpraxis und spiegelt auch die Veränderungen im Bereich Hafenlogistik wider.
- Bei der neuen Klausel DAP (delivered at place) handelt es sich um eine allgemeine Frachtvertragsklausel, die den Ex- und Importeuren mehr Freiheit bietet. Die Vertragsparteien sollten den vereinbarten Bestimmungsort so präzise wie möglich definieren und spezifiziert haben. Sie ersetzt die Klauseln wie DAF und DES, die vorher wenig verwendet wurden.
- Nach der DAP-Klausel hat der Verkäufer seine Lieferverpflichtung erfüllt, wenn die Ware dem Käufer auf dem ankommenden Beförderungsmittel entladebereit am benannten Bestimmungsort zur Verfügung gestellt wird.
- Ferner nimmt der Entwurf für die nunmehr elf Klauseln eine neue Gliederung nach Transportart auf. Die Klauseln EXW, FCA, CPT, CIP, DAT, DAP und DDP finden bei multimodalen Containertransporten Anwendung. Sie können genutzt werden, wenn mindestens eine Transportart – sei es zu Land, Luft oder Wasser – gewählt wird. Die Klauseln FAS, FOB, CFR und CIF hingegen sind ausschließlich für den See- und Binnenschiffstransport konzipiert und werden bei konventionellem Frachtgut verwendet.

Beraterhinweis: Anwendung auch in nationalen Verträgen: Traditionell galten die Incoterms Regeln als Klauseln, die in internationalen Verträgen Anwendung finden. Nun können sie explizit auch in nationalen Verträgen verwendet werden. Dies trägt dem Wegfall der Zollformalitäten innerhalb von Freihandelszonen wie der EU Rechnung. Auch in den USA finden die Incoterms Regeln zunehmend Anwendung; hier hatte man viele Jahre auf eigene, nationale Regeln gesetzt.◀

Fundstellen:

IHK Südlicher Oberrhein, Einführungsschreiben der, www.suedlicher-oberrhein.ihk.de. Zur Vertiefung empfehlen sich Graf von Bernstorff, Incoterms 2010 der Internationalen Handelskammer (ICC)/Kommentierung für die Praxis inklusive offiziellem Regelwerk, deutsch – englische Ausgabe, 1. Aufl. 2010; ICC, Incoterms 2010 by the International Chamber of Commerce (ICC)/Die Regeln der ICC zur Auslegung nationaler und internationaler Handelsklauseln, deutsch – englische Ausgabe, 1. Aufl. 2010.

■ Weitere lesenswerte Beiträge

Christ, Eigentumswohnungen: Nutzung und Vermietung, LSW 9/2011 Gruppe 7, 115.

Füllbier/Beckert, Sachliche und örtliche Zuständigkeiten der Finanzbehörden/Zuständigkeit in besonderen Fällen, insbesondere bei Organschaften und Steuerausländern, NWB 2011, 2396.

Hoink, Nochmals: Verzicht auf die Steuerbefreiung und Option zur Umsatzsteuerpflicht/Verwaltungsauffassung zu § 9 Abs. 1 UStG als Umsatzsteuerfalle für die Praxis, UR 2011, 851.

Hörster, Steuervereinfachungsgesetz 2011 – ein Überblick/Steuervereinfachung und Steuerentlastung für überschaubaren Anwenderkreis?, NWB 2011, 3350.

Huschens, Erbringen und Empfang elektronischer Dienstleistungen/Umsatzsteuerliche Folgen am Beispiel des App Store, NWB 2011, 2364.

Huschens, Nachweispflichten bei der Steuerbefreiung grenzüberschreitender Lieferungen/Geplante Änderungen der UStDV, NWB 2011, 3012.

Illing, Ermäßigter Steuersatz für Standrundfahrten im Umsatzsteuerrecht/Zugleich Besprechung der Revisionsentscheidung gegen d. Urteil des Sächsischen FG v. 3.3.2010 – 8 K 1902/09, UR 2011, 845.

Keyser, Vorsteuerabzug bei gemischt hoheitlich-unternehmerischen Tätigkeiten der öffentlichen Hand, UVR 2011, 269.

Korf, Änderung der Erwerbsabsicht, UVR 2011, 262.

Krausel, Anm. zu OFD Karlsruhe v. 5.4.2011, S 7100, Überlassung von Kfz an freie Mitarbeiter, UVR 2011, 261.

Krause, EuGH ändert Ortsbestimmung bei Messestandbauleistungen, StBW 2011, 1041.

Küffner/Zugmaier, Anm. zu BFH v. 7.7.2011 – V R 42/09, Zeitpunkt der Zuordnungsentscheidung bei gemischt genutzten Gegenständen, DStR 2011, 1949.

Lehr, Betriebsaufspaltung: Dringender Handlungsbedarf bei der umsatzsteuerlichen Organschaft, GmbH-StB 2011, 289.

Marchall/Wagner, Anm. zu BFH v. 29.6.2011 – XI R 52/07, Steuerfreie Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin, UR 2011, 818.

Matheis/Eisenreich, Reverse-Charge-Verfahren bei Lieferungen von Mobilfunkgeräten und integrierten Schaltkreisen, UVR 2011, 275.

Meurer, Umsatzsteuerliche Behandlung von Messdienstleistungen, NWB 2011, 3394.

Neeser, Die Besteuerung von Kleinunternehmern/Auswirkungen des EuGH-Urteils vom 26.10.2010, UVR 2011, 301.

Nieskoven, Keine Differenzbesteuerung beim Verkauf des Betriebs-Pkw eines Kioskbetreibers, GStB 2011, 378.

Nieskoven, Exportumsätze: BMF plant bedeutsame Änderungen beim Beleg- und Buchnachweis, PISiB 2011, 287.

Paintner, Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 im Überblick, DStR 2011, 1877.

Außer den zuvor ausgewerteten empfehle ich auch folgende aktuelle Beiträge als besonders lesenswert:

Literaturempfehlungen

Radeisen, Reihengeschäfte: Praxisfälle, LSW 9/2011 Gruppe 7, 107.

Reiß, Gewährung von Treueprämien im Rahmen von Kundenbindungs- und Verkaufsförderungsprogrammen, UR 2011, 804.

Röck, Reverse-Charge-Verfahren: Sonstige Anwendungsfälle, LSW 9/2011 Gruppe 7, 97.

Ruiner/Pfeifer, Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht/ Theoretische Grundlagen sowie Zweifelsfragen im Rahmen der einzelnen Organschaftsvoraussetzungen, GmbHR 2011, 1073.

Ruiner/Pfeifer, Das Spannungsfeld zwischen § 17 UStG und der umsatzsteuerlichen Organschaft im Fall der Insolvenz der Organgesellschaft, GmbHR 2011, 1134.

Schwerin, Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken, BB 2011, 2463.

Stadie, BGH zur Umsatzsteuer beim Leasing-Minderwertausgleich, UR 2011, 801.

Sterzinger, Anm. zu EuGH v. 28.7.2011 – Rs. C-274/10, Kommission/Ungarn, EU-widrige nationale Beschränkung der Erstattung eines Mehrwertsteuerüberschusses u. Verpflichtung zur Übertragung desselben auf einen späteren Besteuerungszeitraum, UR 2011, 755.

Streit/Duyffes, Verkauf von Gesellschaftsanteilen keine sonstige Leistung i.S.d. § 4 Nr. 8 UStG, DStR 2011, 1882.

Tausch, Anm. zu BFH v. 30.6.2011 – V R 37/10, Vorlage an EuGH: Übertragung der Steuerschuld bei Bauleistungen unionsrechtswidrig?, UVR 2011, 292.

Wäger, Insolvenz und Umsatzsteuer, DStR 2011, 1925.

Impressum

Redaktion: Ass. iur. Monika **Neu** (verantw. Redakteurin) · RA FASSt Dipl.-Finw. Prof. Dr. Annette **Stuhldreier**, Anschrift des Verlags, Tel. 0221/9 37 38-151 (Redaktions-Sekr.) bzw. -499 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung), Fax 0221/9 37 38-902 (Redaktions-Sekr.) bzw. -943 (Vertrieb/Abonnementsverwaltung)

Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Postfach 51 10 26, 50946 Köln, Erfüllungsort und Gerichtsstand ist Köln.

Anzeigenleitung: Thorsten Deuse, Verlag Dr. Otto Schmidt KG, Gustav-Heinemann-Ufer 58, 50968 Köln, Tel. 0221/9 37 38-421, Fax 0221/9 37 38-942, E-Mail: anzeigen@otto-schmidt.de, gültig ist die Preisliste 12 vom 1.1.2012.

Satz: rewi druckhaus, Reiner Winters GmbH, Wiesenstr. 11, 57532 Wissen

Druck: Kliemo Printing AG, Hütte 53, B-4700 Eupen

Erscheinungsweise: Jeweils zum 17. eines Monats.

Bezugspreis: Jahresabonnement 179,- €, Einzelheft 17,90 €. Alle Preise verstehen sich inkl. gesetzlicher MwSt. sowie zzgl. Versandkosten. Die Rechnungsstellung erfolgt jährlich zu Beginn des Bezugszeitraumes für das aktuelle Kalenderjahr (ggf. anteilig).

Bestellungen bei jeder Buchhandlung sowie beim Verlag. Kündigungstermin für das Abonnement 6 Wochen vor Jahresschluss.

ISSN 1439-6777

Hinweis für den Leser: Der Zeitschrifteninhalt wird nach bestem Wissen erstellt, Haftung und Gewähr müssen jedoch wegen der Komplexität und des ständigen Wandels der Rechtslage ausgeschlossen werden.

Urheber- und Verlagsrechte: Manuskripte werden nur zur Alleinveröffentlichung angenommen. Der Autor versichert, über die urheberrechtlichen Nutzungsrechte an seinem Beitrag einschließlich aller Abbildungen allein verfügen zu können und keine Rechte Dritter zu verletzen. Mit Annahme des Manuskripts (Aufsatz, Bearbeitung, Leitsatz) gehen für die Dauer von vier Jahren das ausschließliche, danach das einfache Nutzungsrecht vom Autor auf den Verlag über, jeweils auch für Übersetzungen, Nachdrucke, Nachdruckgenehmigungen und die Kombination mit anderen Werken oder Teilen daraus. Das Nutzungsrecht umfasst insbesondere auch die Befugnis zur Einspeicherung in Datenbanken sowie zur weiteren Vervielfältigung und Verbreitung zu gewerblichen Zwecken im Wege fotomechanischer, elektronischer und anderer Verfahren einschließlich CD-ROM und Online-Diensten.

Die Zeitschrift und alle veröffentlichten Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Dies gilt auch für Entscheidungen und deren Leitsätze, soweit sie redaktionell oder vom Einsender redigiert bzw. erarbeitet wurden. Jede vom Urheberrechtsgesetz nicht ausdrücklich zugelassene Verwertung bedarf vorheriger schriftlicher Zustimmung des Verlags. Dies gilt insbesondere für Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Mikroverfilmung und Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Fotokopien dürfen nur als Einzelkopien für den persönlichen Gebrauch hergestellt werden.

Fallstricke in der Steuerberatungspraxis vermeiden

Versteckte Gefahrenquellen lauern für den steuerlichen Berater überall. Dabei ist es nicht nur die **Beobachtungs- und Beratungspflicht** im Hinblick auf die aktuelle und zukünftige steuerliche Rechtslage, die gravierende **Kosten und Haftungsfolgen** auslösen kann. Auch im eigentlichen Mandatsvertrag lauern zivil- und berufsrechtliche Haftungsquellen; im Steuerverfahrensrecht tun sich Risiken bei den Rechtsmittelfristen auf. Haftungsfallen ergeben sich bei der Übertragung von Betriebsvermögen, bei Bilanzerstellungsmandaten (Achtung: Insolvenzverschleppung!), bei der Betriebsveräußerung im Ganzen. Risiken birgt auch die Erbaus-



einandersetzung – und nicht zu unterschätzen: Strafrechtliche Aspekte! Mit diesem Sonderheft verfügen Sie über einen an den praktischen Problemen der Steuerberatungspraxis orientierten **Leitfaden**, was in welcher Beratungssituation für den steuerlichen Berater zu beachten ist.

Die Beiträge sind für den **BERATER-TAG 2011** am 29.11.2011 in Köln entstanden.

Autoren sind RA/FASt Dipl.-Finw. Dr. Rüdiger Gluth und RA/FASt Dipl.-Finw. Thomas Rund – beide Partner der Kanzlei Jarosch & Partner.

www.steuerberater-center.de

----- **Bestellschein** ausfüllen und faxen **(02 21) 9 37 38-943** ----- ✂

Ja, ich bestelle das Sonderheft zum BERATER-TAG 2011, Fallstricke in der Steuerberatungspraxis, Köln 29.11.2011, 56 Seiten DIN A4, ISBN 978-3-504-20005-3, 19,80 €

Name

Telefon

Telefax

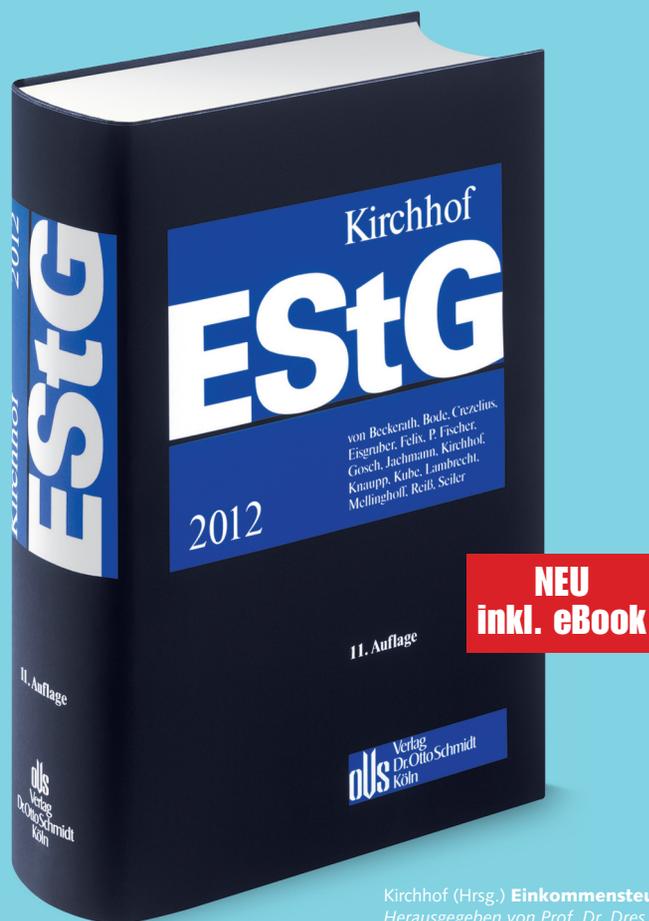
Straße

PLZ / Ort

Datum / Unterschrift 12/11

Bestellen Sie bei Ihrer Buchhandlung oder beim Verlag Dr. Otto Schmidt · Postfach 51 10 26 · 50946 Köln

Kirchhof kommt.



Kirchhof (Hrsg.) **Einkommensteuergesetz** Kommentar.
Herausgegeben von Prof. Dr. Dres. h.c. Paul Kirchhof.
Bearbeitet von 15 exzellenten Experten aus Wissenschaft
und Spruchpraxis. 11., überarbeitete Auflage 2012, rd.
2.500 Seiten Lexikonformat, gbd., inkl. eBook ca. 150,- €.
Erscheint im März. ISBN 978-3-504-23092-0

Pünktlich zur Münchner Steuerfachtagung im März erscheint die Neuauflage dieses großen lesefreundlichen Standardwerkes zur Einkommensteuer für den aktuellen Veranlagungszeitraum.

Ein Kommentar erstklassiger Autoren, aus einem Guss, auf der Basis höchstrichterlicher Rechtsprechung und Verwaltungspraxis. Kompakt, präzise, auf dem Stand 1.1.2012.

Mit vielen Beispielen, Übersichten, Einzelfall-ABCs und praktischen Empfehlungen. Für eine sichere Beratung und kreative Steuergestaltung.

Kirchhof, EStG. Nur bei Ihrer Buchhandlung oder direkt von www.otto-schmidt.de

Verlag
Dr. Otto Schmidt **ols**
Köln