

Umsatzsteuer

Neues aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung



1

2023

THEMA 1:

Vorsteueraufteilung
bei gemischt genutzten
Grundstücken

THEMA 2:

„VAT in the Digital Age“

THEMA 3:

Nullsteuersatz bei
Photovoltaik-Anlagen

Dr. Dienst & Partner



INHALT

Editorial

UMSATZSTEUER

BFH: Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von Luxusfahrzeugen ist nur bei Begründung einer wirtschaftlichen Tätigkeit möglich	4	Umsatzsteuerbefreiung für eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen	15
Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken	4	Rechnungsberichtigung bei missglückten Dreiecksgeschäften	16
Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand gem. § 2b UStG – Verlängerung der Übergangsfrist	5	Garantiezusage eines Kfz-Händlers als Versicherungsleistung	17
Befristete Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Gas- und Wärmelieferungen	6	Übertragung der THG-Quote bei Nutzung von Elektrofahrzeugen	17
Verlängerung der Steuersatzabsenkung für Restaurations- und Verpflegungsleistungen	7	Influencer im Umsatzsteuerrecht	18
Umsatzsteuerliche Organschaft: Steuerbarkeit von Innenleistungen?	7	Zurechnung der Kenntnis bei Steuerhinterziehung in einer Leistungskette	19
Keine Steuerschuld durch fehlerhaften Steuerausweis bei Rechnungen an Endverbraucher	8		
Richtlinienentwurf für eine Modernisierung des Mehrwertsteuersystems in der EU	9		
Besteuerung von Reiseleistungen von Unternehmen mit Sitz in einem Drittland	10		
Umsatzsteuerbefreiung bei der Abgabe von Medikamenten	11		
Steuerentstehung bei Teilleistungen/Ratenzahlungen	12		
0 % Steuern auf Photovoltaik-Anlagen	12		
Vorsteuerabzug bei Forschungseinrichtungen	13		
Neues zu DAC 7: BMF veröffentlicht Schreiben zum Plattformen-Steuertransparenzgesetz	14		



EDITORIAL

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir freuen uns, Ihnen die erste Ausgabe unseres Rundschreibens „Umsatzsteuer“ im Jahr 2023 präsentieren zu dürfen. Sowohl der Gesetzgeber als auch die Finanzverwaltung und die Gerichte waren in den letzten Monaten aktiv.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat sich zur Frage der Vorsteueraufteilung bei Grundstücken geäußert und insbesondere klargestellt, welche Aufteilungsschlüssel bei gemischter Nutzung zu verwenden sind.

Der Nullsteuersatz auf die Lieferung von Photovoltaik-Anlagen hat Einzug in das Umsatzsteuergesetz gehalten. Auch das BMF hat sich mittlerweile zu Anwendungsfragen geäußert.

Bei der umsatzsteuerlichen Organschaft bleibt es spannend: Zwar hat der Europäische Gerichtshof die Vereinbarkeit der deutschen Regelung mit dem Unionsrecht bestätigt. Der Bundesfinanzhof hat nun jedoch neue Fragen vorgelegt, die die Steuerbarkeit von Innenleistungen betreffen.

Auch die Europäische Kommission ist aktiv gewesen und hat Vorschläge für die Anpassung der Mehrwertsteuersystemrichtlinie im Rahmen der Initiative „VAT in the Digital Age“ veröffentlicht.

Wir wünschen Ihnen eine informative Lektüre!

Mit freundlichen Grüßen
Ihre Tatjana Kirsch

FÜR UNTERNEHMER MIT PKWS ALS GELDANLAGE

BFH: Vorsteuerabzug aus dem Erwerb von Luxusfahrzeugen ist nur bei Begründung einer wirtschaftlichen Tätigkeit möglich

Der Bundesfinanzhof (BFH) musste über den Vorsteuerabzug in mehreren Fällen entscheiden, in denen Unternehmer hochpreisige Fahrzeuge angeschafft und zum Zwecke eines späteren Verkaufs eingelagert hatten. Allein der mögliche Verkauf eines Gegenstands ist für den BFH jedoch nicht ausreichend, um den Vorsteuerabzug zu bejahen. Der bloße Erwerb eines Gegenstands in der Hoffnung, Gewinne infolge eines durch den Zeitablauf gesteigerten Werts zu erzielen, genügt für sich allein nicht, um eine unternehmerische Tätigkeit zu begründen. Die Einlagerung eines nicht angemeldeten Fahrzeugs spreche vielmehr für eine Qualifizierung als Sammlerstück. Die Betätigung als Sammler wiederum sei in der Regel eine nicht wirtschaftliche Tätigkeit, sodass kein Zuordnungswahlrecht zum Unternehmen bestehe und der Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei. Erforderlich ist vielmehr, dass Umstände vorliegen, die zeigen, dass sich der Steuerpflichtige wie ein Unternehmer verhält.

Klägerin war die Komplementärin einer GmbH & Co. KG, deren einzige umsatzsteuerlich relevante wirtschaftliche Tätigkeit in der Geschäftsführung für die GmbH & Co. KG bestand, wofür sie eine jährliche Vergütung erhielt. Im Streitjahr erwarb sie dann zwei Pkws zuzüglich Umsatzsteuer, wies diese in ihrer Bilanz als Umlaufvermögen aus und beanspruchte den Vorsteuerabzug. Bei einer Umsatzsteuersonderprüfung wurde festgestellt, dass beide Fahrzeuge verschlossen, abgedeckt und nicht zugelassen in einer Halle abgestellt worden waren. Verkaufsbemühungen hatte die GmbH & Co. KG nicht unternommen.

Als Vorinstanz hatte das Finanzgericht Baden-Württemberg den Vorsteuerabzug noch bejaht. Eine bloße Verkaufsabsicht beim Erwerb der Fahrzeuge sei ausreichend, um eine wirtschaftliche Tätigkeit anzuerkennen, auch wenn der Kläger ansonsten nicht wie ein gewerblicher Autohändler am Markt auftrete, sondern die Fahrzeuge als Wertanlage mit dem Ziel eines späteren Verkaufs erworben habe. Dieses reichte dem BFH jedoch nicht aus, um insoweit eine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit zu bejahen.

Hierfür müssten Umstände vorliegen, die zeigen, dass der Steuerpflichtige sich wie ein Unternehmer verhalte, oder die geeignet sind, die wirtschaftliche Haupttätigkeit des Unternehmers unmittelbar, dauernd und notwendig zu erweitern.



FAZIT: Der Erwerb von Gegenständen in der Hoffnung einer möglichen Wertsteigerung bei einem späteren Verkauf begründet zumindest bei ansonsten fehlendem Bezug zu der eigentlichen umsatzsteuerlichen Haupttätigkeit eines Unternehmens und keinerlei händlertypischem Auftreten am Markt keine wirtschaftliche Tätigkeit, die zu einem Vorsteuerabzug berechtigen würde. Ist dies jedoch gewünscht, sollte eine nachweisbare Verbindung zur eigenen wirtschaftlichen Haupttätigkeit bestehen.

FÜR UNTERNEHMER

Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken

In der Vergangenheit ergingen zahlreiche Urteile des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) setzt diese nun um und ergänzt mit dem geänderten Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) weitere Aufteilungsschlüssel.

Ob die Vorsteuer aus Eingangsleistungen abzugsfähig ist, hängt davon ab, ob die Leistung für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwendet wird. Von einer gemischten Nutzung wird immer dann gesprochen, wenn die Leistung sowohl für solche Umsätze verwendet wird, die den Vorsteuerabzug ausschließen, als auch für solche, die den Vorsteuerabzug erlauben.

Bei gemischt genutzten Grundstücken ist eine Aufteilung der nicht direkt zuordenbaren Vorsteuerbeträge vorzunehmen. Dabei soll die Aufteilung nach einem sachgerechten Schlüssel erfolgen.

Im ersten Schritt ist zu unterscheiden, ob es sich um Anschaffungs- oder Herstellungskosten handelt oder ob die Leistung der Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung des Grundstücks dient.

Eingangsleistungen, die der Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung dienen (z.B. Instandsetzung), sind vorrangig einem Gebäudeteil zuzuordnen. Erst wenn diese direkte Zuordnung nicht möglich ist, erfolgt die Aufteilung der Vorsteuerbeträge („Zuordnung vor Aufteilung“).

Bei Anschaffungs- und Herstellungskosten gilt hingegen die sog. „Eintopf-Theorie“, sodass eine direkte Zuordnung unterbleibt und die Aufteilung der Vorsteuerbeträge auf Basis des gewählten Aufteilungsschlüssels erfolgt.

Als Aufteilungsschlüssel kommt grundsätzlich ein **objektbezogener Flächenschlüssel** in Betracht.

Ein **objektbezogener Umsatzschlüssel** kommt hingegen nur nachrangig in Betracht. Dieser findet Anwendung, wenn es insbesondere erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der Räumlichkeiten gibt (dies wird in praxi häufig zu bejahen sein; als Beispiel: Differenzierung luxuriös ausgebaute versus schlicht ausgebaute Räume).

Ein **unternehmenseinheitlicher Gesamtumsatzschlüssel** soll nur noch in Ausnahmefällen Anwendung finden, etwa wenn ein Verwaltungsgebäude sowohl Wohn- als auch Gewerbeimmobilien des gesamten Unternehmens verwaltet.

Neben den aufgeführten Aufteilungsschlüsseln sollen auch **andere Aufteilungsmaßstäbe** in Betracht kommen, etwa die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach dem umbauten Raum oder eine Aufteilung nach Nutzungszeiten (z.B. nach Nutzungszeiten bei einer Schulsporthalle).

Der Unternehmer kann wählen, welchen Aufteilungsmaßstab er verwendet, wenn mehrere Aufteilungsmaßstäbe präziser sind als der vorrangig anzuwendende objektbezogene Flächenschlüssel.

Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden.



FAZIT: In der Praxis wird es aufgrund häufig vorkommender erheblicher Unterschiede in der Ausstattung der Räumlichkeiten zur Anwendung des objektbezogenen Umsatzschlüssels kommen. Hierbei ist zwingend eine Dokumentation zu führen, die die Unterschiede in der Ausstattung untermauert, um Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung zu vermeiden.

FÜR JURISTISCHE PERSONEN DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand gem. § 2b UStG – Verlängerung der Übergangsfrist

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 hat der Gesetzgeber erneut die Übergangsfrist des § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG) verlängert. Juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPdÖR) sollten die Chance nutzen, die Umsetzung der Neuregelung gut vorzubereiten und offene Fragen zu klären, um dann eine problemlose Umsetzung durchzuführen.

Die Neuregelung des § 2b UStG stellt seit ihrer Einführung im Jahr 2016 eine große Herausforderung für die jPdÖR dar. Nur wenige haben bislang die Umstellung auf diese Regelung erfolgreich durchgeführt. Nun hat der Gesetzgeber mit Beschluss des Jahressteuergesetzes 2022 eine weitere „Gnadenfrist“ beschlossen und den jPdÖR, die die Umstellung bislang nicht geschafft haben, einen weiteren Aufschub eingeräumt.

Mit Beschluss des Jahressteuergesetzes haben die jPdÖR nun bis zum 31.12.2024 Zeit zur Umsetzung, also weitere zwei Jahre. In der Gesetzesbegründung wird hierzu ausgeführt, „dass die Vorbereitungen von vielen jPdÖR schon weit gediehen und teilweise schon beschlossen sind, dass allerdings bei einer nennenswerten Zahl von Fällen noch offene Fragen bestehen, die bei den Verantwortlichen zu großer Verunsicherung führen und insgesamt Zweifel daran nähren, dass ab dem 01.01.2023 flächendeckend eine zutreffende Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand sichergestellt sein wird“. Zudem wolle man die Kommunen entlasten, die mit der Bewältigung der Kosten für die Unterbringung der infolge des Ukraine-Kriegs Geflüchteten sowie aufgrund des knappen fachkundigen Personals, der Energiekrise und der Grundsteuerreform stark belastet sind.

Die Umsatzbesteuerung der jPdÖR knüpfte bei der „alten Regelung“ an das Tatbestandsmerkmal des Betriebs gewerblicher Art an. Da diese Regelung nicht mit dem europarechtskonformen umsatzsteuerlichen Unternehmerbegriff im Einklang stand, wurde durch das Steueränderungsgesetz 2015 die Neuregelung eingeführt. Hiernach kommt es künftig auf die Unterscheidung zwischen Handeln auf privatrechtlicher oder öffentlich-rechtlicher Grundlage sowie auf das Vorliegen größerer Wettbewerbsverzerrungen an.

Gesetzlich ist die neue Regelung des § 2b UStG so ausgestaltet, dass grundsätzlich vom Vorliegen einer Unternehmereigenschaft bei der jPdöR ausgegangen wird und die neue Vorschrift lediglich Ausnahmetatbestände von diesem Grundsatz regelt. Handelt die jPdöR auf privatrechtlicher Grundlage, so handelt sie stets als Unternehmer. Nur soweit das Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt erfolgt, kommt es für die Frage der Umsatzsteuerbarkeit darauf an, ob es zu Wettbewerbsverzerrungen kommen kann. Zur Abgrenzung sieht die Regelung weitere Kriterien vor.

Durch die Verlängerung der Übergangsfrist haben die jPdöR nun noch zwei Jahre Zeit, die oben genannten Voraussetzungen für sich zu prüfen und sich entsprechend aufzustellen. Dennoch sollte man die zwei Jahre nicht untätig verstreichen lassen. In Einzelfällen könnte eine Entscheidung für die Neuregelung bereits vor 2025 sinnvoll sein; dies gilt insbesondere dann, wenn größere Investitionen anstehen, bei denen ein möglicher Vorsteuerabzug zu wirtschaftlichen Vorteilen führen kann.



EMPFEHLUNG: Wir empfehlen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die die Regelung noch nicht umgesetzt haben, die erneute Fristverlängerung nicht ungenutzt zu lassen und sich bereits jetzt mit der Umstellung auseinanderzusetzen. Hier können Vorteile entstehen, die es zu nutzen gilt.

FÜR UNTERNEHMER

Befristete Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Gas- und Wärmelieferungen

Für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist der Zeitpunkt der Lieferung maßgeblich. Eine Erleichterung bringt das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 25.10.2022, mit dem etwaige Risiken weitestgehend beseitigt wurden.

Zur Abfederung der Belastungen für Bürgerinnen und Bürger in der Energiekrise gilt für die Zeit vom 1.10.2022 bis zum 31.3.2024 für die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz und Wärme über das Wärmenetz der ermäßigte Steuersatz von 7 %. Das BMF

hat mit Schreiben vom 25.10.2022 zu dieser Umstellung diverse Vereinfachungs- und Nichtbeanstandungsregelungen erlassen.

Danach müssen zunächst die geschlossenen Vereinbarungen für die zutreffende Beurteilung daraufhin geprüft werden, ob Teilleistungen oder Gesamtleistungen vereinbart sind, um den Leistungszeitpunkt und damit den zutreffenden Steuersatz festzustellen.

Wesentliche Vereinfachungs- und Nichtbeanstandungsregelungen lt. BMF sind:

- Abschlagsrechnungen, die nach dem 30.9.2022 und vor dem 1.4.2024 fällig werden, müssen nicht berichtigt werden, wenn 19 % Umsatzsteuer abgeführt und erst in der Endabrechnung zutreffend abgerechnet werden.
- Vorsteuerabzugsberechtigte Kunden können aus den Abschlägen einen Vorsteuerabzug von 19 % geltend machen, wenn erst auf Grundlage der Endabrechnung auf den zutreffenden Umsatzsteuersatz korrigiert wird.
- Bei einem zu hohen Umsatzsteuerausweis gegenüber einem Unternehmer wird es nicht beanstandet, wenn dies nicht berichtigt und die Steuer entrichtet wird. Der Leistungsempfänger hat aus Praktikabilitätsgründen einen Vorsteuerabzug auf Grundlage des ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrages.
- Werden Jahresrückvergütungen gewährt, die Zeiträume mit 19 % und 7 % Umsatzsteuer betreffen, ist dem Leistungsempfänger eine Abrechnung zu übermitteln, in der eine Aufteilung auf die verschiedenen Steuersätze enthalten ist.

Weiterhin wird klargestellt, dass der Gas- oder Wärmeverbrauch eines Kunden auch dann in vollem Umfang dem Steuersatz unterliegt, der am Ende des Ablesezeitraums gilt, wenn zu Beginn dieses Zeitraums noch ein anderer Steuersatz gegolten hat. Folglich ist der Steuersatz von 7 % auf den vollen Abrechnungsbetrag anzuwenden, wenn der Ablesezeitpunkt nach dem 30.9.2022 und vor dem 1.4.2024 liegt.

Sofern der Ablesezeitraum nach dem 31.3.2024 endet, unterliegen die Lieferungen des gesamten Ablesezeitraums dem Steuersatz von 19 %.

Die Regelungen des BMF-Schreibens gelten für die Wiederanwendung des Regelsteuersatzes von 19 % zum 1.4.2024 entsprechend.



HINWEIS: Aus den Abschlägen kann ein Vorsteuerabzug grundsätzlich geltend gemacht werden, auch wenn erst mit der Abrechnung der zutreffende Steuersatz angewandt wird. Für die Anwendung des zutreffenden Steuersatzes ist der Ablesezeitpunkt maßgebend.

FÜR GASTRONOMEN

Verlängerung der Steuersatzabsenkung für Restaurations- und Verpflegungsleistungen

Die vorübergehende Steuersatzsenkung auf 7 % für Restaurations- und Verpflegungsleistungen mit Ausnahme der Getränke wurde bis zum 31.12.2023 verlängert und gleichlautend die Vereinfachungsregelungen bei angebotenen Leistungen für einen Gesamtpreis.

Der Gesetzgeber hat die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes in Höhe von 7 % für erbrachte Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken nochmals verlängert, sodass diese Steuersatzabsenkung nunmehr in der Zeit vom 1.7.2020 befristet bis zum 31.12.2023 gilt.

Aktuell befasst sich darüber hinaus der Finanzausschuss mit einem Gesetzentwurf, der die Besteuerung des Verzehrs von Speisen in Restaurants dauerhaft mit 7 % vorsieht. Insoweit sollte die aktuelle Entwicklung weiter beobachtet werden.

Für Unternehmer, die Gesamtpreise für sog. Kombiangebote aus Speisen und Getränken (z. B. Büfett inkl. Getränke) anbieten, ist der einheitliche Preis sachgerecht auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen. Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) sieht hier vorrangig eine Aufteilung nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise vor.

Die Vereinfachungsregelungen der Finanzverwaltung werden ebenfalls bis zum 31.12.2023 verlängert:

- Bei Pauschalangeboten (z. B. All-inclusive-Angeboten) kann der Leistende den auf die Getränke entfallenden Entgeltanteil mit 30 % des Pauschalpreises ansetzen.
- Weiterhin kann bei kurzfristigen Beherbergungsleistungen (z. B. Hotels) aus Pauschalangeboten (z. B. Business-Package, Servicepauschale), die häufig als Sammelposten die Leistungen Frühstück, Nutzung von Kommunikationsnetzen, Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice, Transport zwischen Bahnhof/Flughafen und Unterkunft, Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs, Nutzung von Saunaeinrichtungen, Überlassung von Fitnessgeräten und die Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen beinhalten, der dem Steuersatz von 19 % unterliegende Entgeltanteil mit 15 % angesetzt werden.

Diese Vereinfachungsregelungen sind sehr sinnvoll, da ansonsten die Notwendigkeit bestünde, in einer repräsentativen Ermittlung den Aufteilungsmaßstab im Einzelfall festzustellen.



FAZIT: Sowohl der Steuersatz von 7 % als auch die Vereinfachungsregelungen bei Pauschalangeboten wurden gleichlautend vorübergehend bis zum 31.12.2023 verlängert. Es bleibt abzuwarten, ob es in vorgeschlagenen Gesetzgebungsverfahren zu einer dauerhaften Absenkung des Steuersatzes für Verpflegungsleistungen kommt.

FÜR UNTERNEHMENSGRUPPEN

Umsatzsteuerliche Organschaft: Steuerbarkeit von Innenleistungen?

Die Entwicklung der Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Organschaft bleibt spannend. Die Behandlung des Organträgers als einzigen Steuerpflichtigen einer umsatzsteuerlichen Organschaft im Sinne des deutschen Umsatzsteuergesetzes (UStG) ist unionsrechtskonform. Daneben ändert der Bundesfinanzhof (BFH) seine Rechtsprechung zur finanziellen Eingliederung. Schließlich befragt der BFH den Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) zur umsatzsteuerlichen Behandlung sog. Innenleistungen.

Einzigster Steuerpflichtiger des Organkreises einer umsatzsteuerlichen Organschaft im Sinne des deutschen UStG ist der Organträger, also in der Regel die Muttergesellschaft. In zwei Urteilen vom 1.12.2022 hat der EuGH die Vereinbarkeit der deutschen Regelung mit dem Unionsrecht bestätigt. Damit dürften die Zweifel vieler Literaten und Praktiker an dem Fortbestand der umsatzsteuerlichen Organschaft nach deutscher Lesart zumindest teilweise zerstreut sein.

Daneben hat sich der BFH mit Urteil vom 18.1.2023 zu den Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft, genauer gesagt zu der finanziellen Eingliederung geäußert. In dem zu beurteilenden Sachverhalt hielt die Muttergesellschaft eine Beteiligung von 51 % an der Tochtergesellschaft, jedoch stand ihr in der Gesellschafterversammlung nur die Hälfte der Stimmrechte zu. Bei den Leitungsgremien bestand Personenidentität. Unproblematisch waren die wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung der Tochtergesellschaft in die Muttergesellschaft. Die streitige Frage betraf das dritte Tatbestandsmerkmal der umsatzsteuerlichen Organschaft: die finanzielle Eingliederung. Für das Bestehen einer Organschaft sei zwar weiter im Grundsatz erforderlich, dass dem Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft zustehe. Die finanzielle Eingliederung liege nunmehr aber auch dann vor, wenn der Gesellschafter zwar über nur 50 % der Stimmrechte verfüge, die erforderliche Willensdurchsetzung bei der Organgesellschaft aber dadurch gesichert sei, dass er eine Mehrheitsbeteiligung am Kapital der Organgesellschaft halte und er den einzigen Geschäftsführer der Organgesellschaft stelle.

Des Weiteren hat der BFH ein Verfahren vom 26.1.2023 ausgesetzt und dem EuGH Fragen zur Vorabentscheidung betreffend die Steuerbarkeit von Innenleistungen vorgelegt. Nach bisherigem Verständnis werden Leistungen, die zwischen Organträgern und Organgesellschaften ausgetauscht werden, nicht von der Umsatzsteuer erfasst, sie sind nicht steuerbar. Zweifel an dieser Betrachtung ergäben sich daraus, dass der EuGH die Organgesellschaft als selbstständig ansieht und die Organschaft nach seiner Rechtsprechung nicht zur Gefahr von Steuerverlusten führen darf. Im Vorlagefall bezog eine Organträgerin, die nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt war, Leistungen von Tochtergesellschaften. Der BFH fürchtet eine Besteuerungslücke dadurch, dass diese Innenleistungen der Töchter an die Mutter per se der Umsatzbesteuerung entzogen werden und

somit eine Definitivbelastung mit Umsatzsteuer trotz fehlenden Vorsteuerabzugsrechts unterbleibt.

Die Steuerbarkeit von Innenleistungen hätte insbesondere für Unternehmen, die nicht zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind (insb. Banken, Versicherungen, Unternehmen des Gesundheits- und Sozialwesens) und daher die Umsatzsteuerbelastung durch Bildung von Organschaften zu vermeiden versuchen, erhebliche Auswirkungen.



HINWEIS: Die umsatzsteuerliche Organschaft bleibt dem deutschen Steuerrecht voraussichtlich erhalten. Einzelheiten zu ihren Voraussetzungen und Rechtsfolgen bleiben aber im Fluss, sodass diesem Rechtsinstitut weiter erhebliche Bedeutung bei der Steuerdeklaration und Steuergestaltung zukommt.

FÜR UNTERNEHMER MIT LEISTUNGEN AN ENDVERBRAUCHER

Keine Steuerschuld durch fehlerhaften Steuerausweis bei Rechnungen an Endverbraucher

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat am 8.12.2022 entschieden, dass ein Rechnungsaussteller eine zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer nicht schuldet, wenn ausgeschlossen werden kann, dass das Steueraufkommen nicht gefährdet ist, z. B. bei Leistungserbringung an nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Endverbraucher.

Weist der Unternehmer in seiner Rechnung eine zu hohe Umsatzsteuer aus, schuldet er diesen fehlerhaft ausgewiesenen Mehrbetrag. Die Vorschrift soll einen finanziellen Schaden des Fiskus verhindern, der dadurch entstehen könnte, dass dem Leistungsempfänger der Mehrbetrag als Vorsteuer erstattet wird, ohne ihn vom leistenden Unternehmer vereinnahmt zu haben.

Die Korrektur und Rückerstattung des unrichtigen Steuerausweises ist grundsätzlich möglich, setzt nach deutscher Rechtslage jedoch u. a. eine Rechnungsberichtigung voraus. Diese ist in der Praxis aber bei Leistungserbringung an Endverbraucher aufgrund von fehlenden Kundendaten und der Vielzahl der Kunden oftmals unmöglich.

Im konkreten Streitfall stellte die Betreiberin eines Indoor-Spielplatzes zu viel Umsatzsteuer in Rechnung. Die Kunden waren ausschließlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Endverbraucher. Streitig war nun, ob eine Korrektur der Umsatzsteuerdeklarationen, und damit eine Erstattung der zu hoch ausgewiesenen Umsatzsteuer, auch ohne Rechnungskorrektur möglich ist.

Der EuGH entschied, dass der Rechnungsaussteller die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer nicht schuldet, wenn er die Rechnungen ausschließlich an nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Endverbraucher ausgestellt hat. Sinn und Zweck der unionsrechtlichen Grundlage ist es, der Gefährdung des Steueraufkommens entgegenzuwirken. Nur soweit eine solche Gefährdung vorliegt, kann die Vorschrift ihrem Sinn und Zweck nach Anwendung finden. Wenn aber die Gefahr eines zu unrecht geltend gemachten Vorsteuerabzugs nicht vorliegt, weil die Rechnungsempfänger von vornherein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, besteht auch keine abstrakte Gefährdung für das Steueraufkommen. Der zu hoch ausgewiesene Steuerbetrag wird daher nicht geschuldet. Folglich ist auch eine Berichtigung der Rechnungen nach Ansicht des EuGH nicht erforderlich.

Die derzeit bestehende Auffassung der deutschen Finanzverwaltung wird mithin einzuschränken sein. Demnach wird die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer vom Unternehmer bisher auch dann geschuldet, wenn der Leistungsempfänger diese Steuer nicht als Vorsteuer abziehen kann. Folge ist, dass der Rechnungsaussteller keine Korrekturhandlung vornehmen muss, d. h. keine Rechnungsberichtigung und damit wohl auch keine Rückzahlung des zu viel vereinnahmten Steuerbetrags an den Rechnungsempfänger.



FAZIT: Zukünftig wird es bei einem unrichtigen Steuerausweis gegenüber Endverbrauchern vor allem darauf ankommen, den Nachweis zu erbringen, dass eine Leistungserbringung an Endverbraucher erfolgte und somit eine Gefährdung des Steueraufkommens ausscheidet.

FÜR UNTERNEHMER

Richtlinienentwurf für eine Modernisierung des Mehrwertsteuersystems in der EU

Am 8.12.2022 hat die Europäische Kommission ihre Vorschläge für eine Anpassung der Mehrwertsteuer-Richtlinie im Rahmen der Initiative „VAT in the Digital Age“ veröffentlicht. Ziel ist eine Modernisierung des Mehrwertsteuerrechts durch Neuregelungen in drei Themenblöcken: Plattformwirtschaft, digitale Meldepflichten und elektronische Rechnungen sowie eine einheitliche Mehrwertsteuerregistrierung.

Die Europäische Union (EU) hat am 8.12.2022 ihre Vorschläge für eine Anpassung der Mehrwertsteuer-Richtlinie veröffentlicht. Das Ziel der Initiative „VAT in the Digital Age“ ist zum einen die Bekämpfung bestehenden Umsatzsteuerbetrugs und zum anderen eine Modernisierung des Mehrwertsteuersystems. Hierzu sind inhaltlich zu drei Themenkomplexen Vorschläge unterbreitet worden:

1. Umstellung auf digitale Meldepflichten bzw. Reporting in Echtzeit

Die elektronische Rechnungsstellung (sog. E-Invoicing) für Unternehmen, die in der EU tätig sind, bildet die Grundlage für die digitale, transaktionsbasierte Echtzeit-Meldung. Dadurch sollen die grenzüberschreitenden Umsätze besser kontrolliert und der Mehrwertsteuerbetrug verstärkt bekämpft werden können. Zudem sollen die Verwaltungs- und Befolgungskosten für die Unternehmen gesenkt werden.

In einem ersten Schritt soll hierfür ab dem Jahr 2024 eine unionseinheitliche Definition für ein elektronisches Rechnungsformat beschlossen werden. In einem zweiten Schritt soll anschließend mit Wirkung ab dem Jahr 2028 vorgeschrieben werden, dass alle Rechnungen für in der EU grenzüberschreitend erbrachte Leistungen ausschließlich in einem strukturierten elektronischen Format auszustellen sind. Durch die transaktionsbasierten Meldungen soll gleichzeitig die Verpflichtung zur Abgabe von Zusammenfassenden Meldungen entfallen.

2. Aktualisierte Mehrwertsteuervorschriften für Plattformen zur Personenbeförderung und kurzfristigen Unterbringung

Bislang können Privatpersonen und auch kleine Unternehmen durch die Kleinunternehmerregelung Personenbeförderungs- oder auch kurzfristige Unterbringungsleistungen über entsprechende Online-Plattformen anbieten, ohne für diese Umsatzsteuer zu zahlen. Zukünftig sollen die Betreiber der Plattformen selbst für die Erhebung und Abführung der Umsatzsteuer verantwortlich sein. Dafür wird die Leistungskettenfiktion bei Online-Marktplätzen ausgeweitet. Der Online-Händler erbringt demnach eine (steuerfreie) Leistung an den Plattformbetreiber. Dieser wiederum erbringt fiktiv die Leistung an den Kunden. Somit würden bisher nicht der Umsatzsteuer unterworfenen Leistungen zukünftig umsatzsteuerpflichtig.

3. Einführung einer einzigen Mehrwertsteuerregistrierung in der gesamten EU

In der Praxis ist bei grenzüberschreitenden Geschäftsmodellen innerhalb der EU oftmals eine zusätzliche umsatzsteuerliche Registrierung im Ausland notwendig. Um den Zeit- und Kostenaufwand aufgrund von grenzüberschreitenden Geschäftsmodellen zukünftig zu vermeiden, soll nur noch eine einzige Mehrwertsteuerregistrierung in der gesamten EU notwendig sein.

Zum einen soll dies durch die Ausdehnung des sog. One-Stop-Shops und des Import-One-Stop-Shops erreicht werden. Zum anderen soll eine Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens auf sämtliche Umsätze zwischen zwei Unternehmen erfolgen, soweit das leistende Unternehmen nicht im Leistungsland ansässig ist und der Leistungsempfänger über eine umsatzsteuerliche Registrierung verfügt.

HINWEIS: Das Bundesministerium der Finanzen hat bereits einen Diskussionsentwurf zur Einführung der E-Rechnung für B2B-Umsätze bis zum 1.1.2025 veröffentlicht. Die E-Rechnung wird als Voraussetzung für die Einführung eines transaktionsbasierten Meldesystems in Deutschland gesehen.

FÜR UNTERNEHMEN, DIE REISELEISTUNGEN WEITERBERECHNEN

Besteuerung von Reiseleistungen von Unternehmen mit Sitz in einem Drittland

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) will die Margenbesteuerung bei Reiseveranstaltern mit Sitz in einem Drittland und ohne feste Niederlassung in der Europäischen Union (EU) nur noch bis zum 31.12.2023 anwenden (BMF-Schreiben vom 12.12.2022). Es droht eine umsatzsteuerliche Registrierungspflicht in Deutschland ab dem 1.1.2024.

Für die Besteuerung von Reiseveranstaltern gilt die sog. Margenbesteuerung. Einzelne Leistungselemente (Beförderung, Unterbringung, Verpflegung), die gegenüber dem Reisenden geschuldet werden, werden zu einer einheitlichen Leistung zusammengefasst, die am Sitz des Reiseveranstalters steuerbar ist. Die Vereinfachungsregel soll vermeiden, dass sich Reiseveranstalter in diversen EU-Staaten umsatzsteuerlich registrieren müssen.

Sofern der Reiseveranstalter seinen Sitz oder eine Betriebsstätte in Deutschland hat, unterliegt die einheitliche Reiseleistung der Margenbesteuerung, d. h., die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage ist die Differenz zwischen Netto-VK und Netto-EK der Reise. Im Gegenzug darf der Reiseveranstalter keine Vorsteuer auf etwaige Eingangsreiseleistungen ziehen.

Das BMF will nach seinem Schreiben vom 12.12.2022 diese Sonderregelung bei Reiseleistungen von Unternehmen mit Sitz in einem Drittland und ohne feste Niederlassung in der EU nur noch bis zum 31.12.2023 anwenden (Nichtbeanstandungsregelung). Zunächst sollte die Nichtbeanstandungsregelung bis zum 31.12.2020 gelten, sie wurde dann aber im Jahresrhythmus jeweils kurzfristig um ein Jahr verlängert.

Für Reiseveranstalter aus einem Drittland besteht die Gefahr einer umsatzsteuerlichen Registrierungspflicht in Deutschland ab dem 1.1.2024 bei Erbringung von Reiseleistungen mit Inlandsbezug. Zusätzlich ist zu beachten, dass für die einzelnen Leistungen unterschiedliche Normen zur Bestimmung des Besteuerungsortes und zudem ggf. unterschiedliche Steuersätze greifen können. Weiterhin ist zu prüfen,

ob weiterhin eine Bündelung von Reiseleistungen zu einer einheitlichen Leistung führt oder ob separat zu würdigende Leistungen vorliegen.

Die Neuerung wird vehement kritisiert, insbesondere da aktuell neben Deutschland nur ein weiteres EU-Mitglied die Margenbesteuerung nicht mehr für Reiseveranstalter aus einem Drittland anwenden möchte.

Durch die Verlängerung der Nichtbeanstandungsregelung haben betroffene Unternehmen mehr Zeit, um sich auf die neuen Regelungen einzustellen. Prozesse der Rechnungsstellung und Preiskalkulation sind anzupassen oder eine etwaige Gründung von Betriebsstätten oder Gesellschaften im Anwendungsbereich der EU ist zu überdenken.



FAZIT: Für Reiseveranstalter aus einem Drittland besteht Handlungsbedarf, da ab dem 1.1.2024 eine umsatzsteuerliche Registrierungsspflicht in Deutschland droht und Prozesse der Rechnungsstellung und Preiskalkulation angepasst werden müssen.

FÜR KRANKENHÄUSER

Umsatzsteuerbefreiung bei der Abgabe von Medikamenten

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat sich mit Schreiben vom 13.12.2022 der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zur umsatzsteuerfreien Abgabe von Medikamenten im Rahmen einer ärztlichen Therapie angeglichen.

Bisher vertrat das BMF die Auffassung, dass lediglich die patientenindividuell durch eine Krankenhausapotheke hergestellten Arzneimittel, die dann im Rahmen einer ambulant durchgeführten Heilbehandlung im Krankenhaus auch verwendet werden, als eng mit der Krankenhausbehandlung bzw. der Heilbehandlung verbundene Umsätze anzusehen und folglich umsatzsteuerbefreit sind.

Unter Beachtung der durch den Bundesfinanzhof (BFH) niedergelegten Grundsätze soll nunmehr auch die Abgabe von nicht patientenindividuell hergestellten (Fertig-)Medikamenten einer Krankenhausapotheke als ein mit einer umsatzsteuerfreien ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz anzusehen sein,

soweit das Medikament einen integralen Bestandteil einer Therapie darstellt.

Hierfür muss die Verabreichung der Medikamente nunmehr im Zeitpunkt der Erbringung der ärztlichen Leistung im Rahmen einer ambulanten Behandlung eines Patienten zur Erreichung der damit verfolgten therapeutischen Ziele unentbehrlich sein. Eine solche therapeutische Unentbehrlichkeit liegt dann vor, wenn die Medikamentenabgabe im Zusammenhang mit der ärztlichen Therapie erfolgt und die Therapie lediglich dann Erfolg versprechend ist, wenn es bei der Behandlung zu einer Abgabe dieses konkreten Medikaments kommt. Hierfür ist die ärztliche Entscheidung über die Notwendigkeit der konkreten Behandlung maßgebend, wovon auszugehen ist, wenn die Medikamentenabgabe während der Behandlung durch den behandelnden Arzt erfolgt. In diesem Zusammenhang ist auch die Abgabe von Präparaten, die eventuelle Nebenwirkungen eines Medikaments verhindern oder verringern sollen, im Rahmen einer Begleitmedikation umfasst.

Um eine solche Medikamentenabgabe soll es sich nach Auffassung des BMF z.B. bei der Abgabe von dialyseimmanenten Medikamenten im Rahmen einer ambulanten/stationären Dialysebehandlung, von Faktorpräparaten im Rahmen der Behandlung von Blutern, von Zytostatika im Rahmen einer Chemotherapie zur Krebsbehandlung oder von schmerzstillenden bzw. entzündungshemmenden Medikamenten im Rahmen einer Heilbehandlung handeln.

Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für vor dem 1.1.2023 ausgeführte Umsätze wird es aber nicht beanstandet, entsprechende Leistungen umsatzsteuerpflichtig zu behandeln. Soweit es sich um eine Medikamentenabgabe im Rahmen des Zweckbetriebs eines Krankenhauses handelt, ist in allen noch offenen Fällen der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. Soweit die weiteren Voraussetzungen vorliegen, kann ein Vorsteuerabzug für die entsprechenden Eingangsleistungen geltend gemacht werden.



FAZIT: Nunmehr ist die Medikamentenabgabe durch ein Krankenhaus im Rahmen einer ambulanten Behandlung und bei therapeutischer Unentbehrlichkeit als ein mit einer umsatzsteuerfreien ärztlichen Heilbehandlung eng verbundener Umsatz anzusehen und somit ebenfalls umsatzsteuerfrei. Krankenhäuser sollten überprüfen, ob sie die Nichtbeanstandungsregelung für vor dem 1.1.2023 ausgeführte Umsätze in Anspruch nehmen wollen.

FÜR UNTERNEHMER

Steuerentstehung bei Teilleistungen / Ratenzahlungen

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) stellt mit der Änderung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) vom 14.12.2022 klar, dass die Umsatzsteuer für einmalige Leistungen gegen Ratenzahlung bereits mit Ausführung der Leistung entsteht und nicht erst in dem Zeitpunkt, in dem die Raten fällig sind.

Den durch das BMF vorgenommenen Änderungen gingen Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) und des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) voraus.

Im Urteil aus 2019 ging es um den Zeitpunkt der Steuerentstehung bei Vermittlungsprovisionen im Zusammenhang mit Spielervermittlungen im bezahlten Fußball. Im Urteilsfall wurde die strittige Vermittlungsleistung zwar bereits mit dem Abschluss eines Arbeitsvertrages zwischen Spieler und Verein und der Erteilung der Spielerlaubnis für den Spieler ausgeführt. Allerdings war die Zahlung der Provisionsraten über den Zeitraum des Bestehens des Vertrages verteilt und die weiteren Zahlungen wurden nur geleistet, wenn der Vertrag mit dem Spieler weiter Bestand hatte. Der BFH urteilte, dass die Umsatzsteuer auf die Provisionsraten erst mit Ablauf des jeweiligen Zeitraums entsteht, auf den sich die geleisteten Zahlungen beziehen.

Mit der Urteilsbegründung hatten der BFH und der EuGH eine Reihe von grundsätzlichen Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Sollversteuerung in Deutschland aufgeworfen, die bereits mit anderen Vorentscheidungen zu diesem Themenbereich aufgenommen waren. Hier wurde in der Literatur diskutiert, ob die bestehenden Regelungen der Sollversteuerung

in Deutschland durch dieses Urteil infrage gestellt werden und z.B. bereits bei Ratenzahlungsvereinbarungen die Zeitpunkte der Steuerentstehung auf den jeweiligen Zahlungszeitpunkt verlegt werden könnten.

Mit Urteil vom 1.2.2022 haben beide Gerichte die Rechtsprechung weiterentwickelt und abgegrenzt, dass die grundsätzlichen Regelungen der Sollversteuerung und der Handhabung von Teilleistungen in Deutschland der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) entsprechen.

Die Finanzverwaltung hat dieses Urteil des BFH jetzt zum Anlass genommen, die grundsätzlichen Aussagen des Urteils klarstellend in den UStAE aufzunehmen:

1. Die Steuerentstehung ist nicht auf bereits fällige Entgeltansprüche beschränkt.
2. Teilleistungen erfordern einen kontinuierlichen oder wiederkehrenden Charakter und liegen bei einmaligen Leistungen gegen Ratenzahlungen nicht vor.
3. Die Vereinbarung einer Ratenzahlung begründet keine Uneinbringlichkeit.



FAZIT: Aus dem Urteil vom 1.2.2022 ist erkennbar, dass der BFH und der EuGH die grundsätzlichen Regelungen der Sollversteuerung in Deutschland für richtlinienkonform halten, und die Verwaltung übernimmt die grundsätzlichen Aussagen des Urteils in den Anwendungserlass. Für die unmittelbare Berufung auf die MwStSystRL und damit die Möglichkeit einer zeitversetzten Versteuerung insbesondere von Vermittlungsleistungen müssen weitere, in der Zukunft liegende vertragliche Erfolgsbedingungen zur Zahlung der jeweiligen Raten hinzutreten.

FÜR PV-ANLAGEN-INVESTOREN

0% Steuern auf Photovoltaik-Anlagen

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurde im Umsatzsteuergesetz (UStG) ein Nullsteuersatz eingeführt. Seit dem 1.1.2023 gilt für die Lieferung von Photovoltaik-Anlagen daher in bestimmten Fällen ein Umsatzsteuersatz von

0%. Durch diese Maßnahme sollen neue Anreize für den Ausbau der Photovoltaik gesetzt werden.

Neben dem Regelsteuersatz von 19% und dem ermäßigten Steuersatz von 7% wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2023 ein Nullsteuersatz im UStG eingeführt. Dieser gilt für die Lieferung, den innergemeinschaftlichen Erwerb und die Einfuhr sowie die Installation einer Photovoltaik-Anlage und des dazugehörigen Stromspeichers.

Der Steuersatz soll für Anlagen gelten, die auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen dem Gemeinwohl dienenden Gebäuden installiert werden. Beträgt die Leistung der Anlage laut Marktstammdatenregister höchstens 30 Kilowattpeak (kWp), gilt die Voraussetzung des Nullsteuersatzes automatisch als erfüllt, unabhängig davon, wo die Anlage installiert wird. Zu beachten ist lediglich: Der Nullsteuersatz gilt nur für Anlagen, die nach dem 1.1.2023 geliefert oder installiert wurden bzw. werden. Die Lieferung und die Installation gelten in der Regel erst mit Fertigstellung und Anschluss an das Stromnetz als ausgeführt. Eine rückwirkende Anwendung für ältere Anlagen ist nicht möglich.

Die Neuregelung hat sowohl Auswirkungen für Handwerker als auch für Betreiber einer Photovoltaik-Anlage. Beim Kauf einer Photovoltaik-Anlage wird in Rechnungen ab 2023 keine Umsatzsteuer mehr ausgewiesen (Steuersatz 0%), soweit die oben genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Handwerker können die Vorsteuer aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit der Anlage jedoch wie bisher in vollem Umfang geltend machen, da es sich um einen umsatzsteuerpflichtigen Umsatz handelt. Eine Umsatzsteuerbefreiung hätte zur Folge, dass das Recht auf den Vorsteuerabzug verloren gehen würde.

Da der Betreiber der Photovoltaik-Anlage keine Umsatzsteuer für die Lieferung und Installation gezahlt hat, entfällt zur Vermeidung von etwaigen finanziellen Nachteilen die Option zur Regelbesteuerung sowie die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuererklärungen. An die Option wäre der Betreiber für fünf Kalenderjahre gebunden. Ab 2023 kann er sich von Beginn an als Kleinunternehmer behandeln lassen.

Auch bei der Einspeisung von Strom sowie der Eigennutzung (unentgeltliche Wertabgabe) fällt zukünftig

keine Umsatzsteuer mehr an. Wie auch immer: Der Betreiber einer Photovoltaik-Anlage ist Unternehmer im Sinne des UStG und hat sich als solcher beim Finanzamt steuerlich anzumelden, unabhängig davon, ob die Einspeisung steuerfrei ist oder nicht.



HINWEIS: Wurde eine Photovoltaik-Anlage bereits im Jahr 2022 errichtet, ist ggf. die Verschiebung der Leistung in das Jahr 2023 zu prüfen, um von dem Nullsteuersatz profitieren zu können.

FÜR UNTERNEHMER

Vorsteuerabzug bei Forschungseinrichtungen

Mit Schreiben vom 27.1.2023 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) eine Konkretisierung zur Unternehmereigenschaft und zum Vorsteuerabzug bei Forschungseinrichtungen vorgenommen. Durch die Änderungen wird den Forschungseinrichtungen in Zukunft (und auch für die Vergangenheit) ein deutlich höherer Vorsteuerabzug ermöglicht.

In der Vergangenheit wurde die Frage, inwieweit bei Forschungseinrichtungen die Unternehmereigenschaft zu bejahen ist und daraus folgend, in welchem Umfang Vorsteuerbeträge abzugsfähig sind, von den Finanzämtern unterschiedlich ausgelegt. Mit dem BMF-Schreiben vom 27.1.2023 sollen nun einheitliche Regelungen geschaffen werden.

Abhängig von ihrer Organisation können Forschungseinrichtungen rechtlich selbstständige Unternehmer oder ein unselbstständiger Teil des unternehmerischen oder nicht unternehmerischen Bereichs einer anderen rechtlich selbstständigen Einrichtung sein.

Die Tätigkeit der Forschungseinrichtung ist oftmals untergliedert in eine Grundlagenforschung (bisher grundsätzlich dem nicht unternehmerischen Bereich zuzuordnen), die Auftragsforschung und den Technologietransfer (jeweils dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen).

Insbesondere die Fragestellung, inwieweit die Grundlagenforschung in unmittelbarem Zusammenhang mit einer späteren Einnahmeerzielungsabsicht (z.B. aus einer nachgelagerten Auftragsforschung) stand, hatte

häufig zu Diskussionen mit den Finanzämtern geführt. Auch die Frage der sachgerechten Vorsteueraufteilung führte oft zu Schwierigkeiten.

Durch das neue BMF-Schreiben wird es den Forschungseinrichtungen nunmehr möglich sein, in einem deutlich höheren Umfang Vorsteuerbeträge geltend zu machen, denn **die Grundlagenforschung ist zukünftig dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen**, wenn sie dazu dient, die unternehmerische Verkaufstätigkeit zu steigern und die Marktposition der Einrichtung zu stärken. Dies wird häufig zu bejahen sein, da die Auftragsforschung, die Vergabe von Lizenzen, die Gutachtenerstellung oder die Entwicklung und Lieferung von Stoffen (insbesondere im Gesundheitswesen) ohne eine vorgelagerte Grundlagenforschung nicht möglich ist.

Etwas anderes gilt, wenn die Grundlagenforschung in abgrenzbaren Teilbereichen ohne nachhaltige Einnahmeerzielungsabsicht ausgeübt wird (z.B. in einem eigenen Institut). Zum nicht unternehmerischen Bereich gehören auch die reine Lehre, die Öffentlichkeitsarbeit und andere Tätigkeiten ohne Bezug zur Forschung. Zudem ist kein unternehmerischer Bereich gegeben, wenn die Satzung die entgeltliche Verwertung von Forschungsergebnissen verbietet.

Zu begrüßen sind zudem die fünf in dem BMF-Schreiben dargestellten Beispiele inklusive der umsatzsteuerlichen Würdigung der Frage der Abgrenzung von unternehmerischen zu nicht unternehmerischen Betätigungen einer Forschungseinrichtung. Zudem hält das BMF in dem neuen Abschnitt 2.10 Abs. 11 Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) ein vereinfachtes Berechnungsschema für etwaige Fallkonstellationen bereit, in denen der Vorsteuerabzug quotal zu gewähren ist.



FAZIT: Da die neuen Grundsätze auf noch alle offenen Fälle anzuwenden sind, sollten Forschungseinrichtungen sich mit dem neuen BMF-Schreiben ausgiebig beschäftigen, um eine weitere Finanzierungsquelle in Form von Vorsteuerbeträgen erschließen zu können. Gerne unterstützen wir Sie dabei.

FÜR ALLE EU- UND NICHT-EU- PLATTFORMBETREIBER, DIE IN DER EU TÄTIG SIND

Neues zu DAC 7: BMF veröffentlicht Schreiben zum Plattformen-Steuertransparenzgesetz

Die „DAC 7“-EU-Richtlinie regelt neue Steuertransparenzvorschriften für digitale Plattformen. In Deutschland wurde die Richtlinie zum 1.1.2023 durch das Plattformen-Steuertransparenzgesetz (PStTG) umgesetzt. Am 2.2.2023 ist ein erläuterndes Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) hierzu ergangen.

Aufgrund eines hohen Grades an Steuerunehrlichkeit entgehen den EU-Mitgliedstaaten hohe Steuereinnahmen beim Handel auf digitalen Plattformen. Die „DAC 7“-Richtlinie sieht daher wesentliche Meldepflichten für Betreiber digitaler Plattformen über deren Anbieter und die erfolgten Umsätze vor.

Ferner wird ein grenzüberschreitender, automatischer Informationsaustausch zwischen den Steuerbehörden der EU-Mitgliedstaaten eingeführt.

Betreiber digitaler Plattformen, die Anbietern u. a. die Vermietung und Verpachtung von Immobilien, den Verkauf von Waren, das Erbringen persönlicher Dienstleistungen oder die Vermietung von Verkehrsmitteln ermöglichen, sind erstmals zum 31.1.2024 für das Kalenderjahr 2023 zu einer Meldung beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) verpflichtet.

Bei Verstößen gegen die Registrierungs-, Melde- und Aufbewahrungspflichten drohen den Plattformbetreibern Bußgelder von bis zu 50.000 €.

Ob überhaupt eine Plattform betrieben wird, kann mitunter schwer abzugrenzen sein. Bei Zweifeln kann eine verbindliche Auskunft beim BZSt eingeholt werden, welche bindend ist. Sofern Plattformbetreiber nachweisen können, dass die Plattform nicht von meldepflichtigen Anbietern genutzt werden kann, besteht die Möglichkeit der Befreiung von der Meldepflicht.

Das BMF-Schreiben zum PStTG ist im Q&A-Format aufgebaut. Zu einzelnen Themenbereichen werden auf insgesamt 16 Seiten Fragen beantwortet und Beispiele angeführt. Zudem wird auf nützliche Links verwiesen.

Hervorzuheben sind v. a. folgende Punkte:

- Die Plattformbetreiber sind verpflichtet, die zu meldenden Daten auf Plausibilität zu prüfen. Stellt ein EU-Mitgliedstaat oder die EU kostenlos eine elektronische Schnittstelle zur Überprüfung einer Steueridentifikationsnummer oder einer Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zur Verfügung, ist diese Schnittstelle vom Plattformbetreiber zu nutzen. Das BMF stellt klar, dass die Gültigkeit von deutschen Steueridentifikationsnummern in der EU-Datenbank „TIN on-the-Web“ und von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern in der EU-Datenbank „MwSt-Informationsaustauschsystem“ (MIAS) online überprüft werden kann.
- Werden Meldungen vorsätzlich oder leichtfertig nicht richtig abgegeben oder nicht, falsch, unvollständig oder zu spät korrigiert, kann ein Bußgeld erhoben werden. Das BMF stellt nunmehr klar, dass Meldungen, die nicht meldepflichtige Informationen enthalten, als unrichtige Meldungen gelten. Eine „Zu-viel-Meldung“ wird also einer „Falsch-Meldung“ gleichgestellt. Für die Plattformbetreiber bedeutet dies, dass auf eine korrekte Datenerhebung und -auswertung zu achten ist.

Der amtlich vorgeschriebene Datensatz und die amtlich bestimmte Schnittstelle werden noch im Laufe des Jahres 2023 bekannt gegeben.



FAZIT: Das BMF-Schreiben trägt zur Rechtssicherheit bei. Plattformbetreiber sollten genau prüfen, ob sie zur Meldung verpflichtet sind und in welchem Umfang die Meldepflicht besteht. Sie müssen die erforderlichen Prozesse, die Datenerhebung und Plausibilitätschecks implementieren. Dabei ist zu beachten, dass DAC 7 in allen EU-Mitgliedstaaten umgesetzt wird, wobei die einzelnen Mitgliedstaaten über die Anforderungen der EU-Richtlinie hinausgehen können. Bei Bedarf können Details im Rahmen einer Länderabfrage in unserem HLB Netzwerk geklärt werden.

FÜR UNTERNEHMER, DIE LEISTUNGEN IM SOZIALEN BEREICH ERBRINGEN

Umsatzsteuerbefreiung für eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen

Die Vorschrift des § 4 Nr. 18 Umsatzsteuergesetz ist zum 1.1.2020 neu gefasst worden, um diese unionsrechtskonform an die Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie anzupassen. Die Neufassung sieht eine Umsatzsteuerbefreiung für eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen vor. Mit dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 14.2.2023 sind vor diesem Hintergrund und mit Blick auf die Rechtsprechung die einschlägigen Richtlinien der Finanzverwaltung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass geändert worden.

Unter die Befreiung fallende Leistungen sind insbesondere solche an wirtschaftlich hilfsbedürftige Personen zur Überwindung der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit, wie z.B. Leistungen der Schuldnerberatung im außergerichtlichen Insolvenzverfahren, der „Tafeln“ oder Leistungen der Beratungsstellen für Ehe- und Lebensfragen.

Die bis Ende 2019 geltende Fassung der Umsatzsteuerbefreiung war u. a. unionsrechtswidrig, da nur bestimmte Wohlfahrtsorganisationen von dieser erfasst wurden. Durch die Neuregelung ist dann aber auch klargestellt worden, dass andere Leistungen, wie etwa Heilbehandlungsleistungen, Leistungen der Behindertenhilfe, Leistungen in der Alten- und Jugendhilfe sowie die Beförderung kranker und verletzter Personen, nur umsatzsteuerfrei sind, wenn sie die dafür vorgesehenen Befreiungsvorschriften erfüllen. Voraussetzung für die Umsatzsteuerbefreiung für eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen ist damit insbesondere, dass die Leistungen nicht bereits durch eine andere Vorschrift zur Steuerbefreiung erfasst werden.

Die Umsatzsteuerbefreiung können juristische Personen des öffentlichen Rechts wie auch Einrichtungen in privater Trägerschaft beanspruchen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben. Das BMF-Schreiben stellt jedoch klar, dass die Umsatzsteuerbefreiung auch in Anspruch genommen werden

kann, wenn die Einrichtung zwar systematisch danach strebt, Überschüsse zu erwirtschaften, der Gewinn jedoch nicht an Mitglieder oder Gesellschafter ausgeschüttet wird, sondern für die Durchführung der Leistung verwendet wird. Daher sind auch Leistungen solcher Einrichtungen von der Umsatzsteuer befreit, die zur Erhaltung, Verbesserung und Ausweitung ihres Leistungsangebots Gewinne erwirtschaften müssen, aber diese nicht ausschütten dürfen.

Des Weiteren stellt das BMF-Schreiben klar, dass keine Vertragsbeziehung zu der hilfsbedürftigen Person bestehen muss. Vielmehr greift die Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen, die im Rahmen von Maßnahmen der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit unmittelbar an hilfsbedürftige Personen erbracht werden, also auch für solche Leistungen, die für Umsätze im Bereich der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit unerlässlich sind.



FAZIT: Einrichtungen sollten prüfen, ob sich durch das BMF-Schreiben vom 14.2.2023 für einzelne Umsätze abweichende steuerliche Konsequenzen ergeben könnten.

FÜR UNTERNEHMER MIT INTERNATIONALEM WARENVERKEHR

Rechnungsberichtigung bei missglückten Dreiecksgeschäften

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat mit Urteil vom 8.12.2022 über die Möglichkeit einer rückwirkenden Rechnungsberichtigung bei Dreiecksgeschäften entschieden. In dem österreichischen Verfahren betont er die Bedeutung einer ordnungsgemäßen Rechnung und entscheidet, dass missglückte Dreiecksgeschäfte nicht heilbar sind.

Das innergemeinschaftliche (i.g.) Dreiecksgeschäft ist eine Vereinfachungsregel für bestimmte Reihengeschäfte. Es liegt vor, wenn drei Unternehmer aus jeweils unterschiedlichen Mitgliedstaaten der EU Umsatzgeschäfte über denselben Gegenstand abschließen. Dabei wird die Verfügungsmacht über den Gegenstand direkt durch den ersten an den letzten Unternehmer übergeben.

Die Vereinfachungsregel ermöglicht es dem Zwischenhändler, auf eine Registrierung im Bestimmungsland zu verzichten. Dies folgt daraus, dass die Steuerschuldnerschaft auf den Erwerber im Zielstaat übergeht und der i. g. Erwerb dort als besteuert gilt. Materielle Voraussetzungen für diese Regelung sind vor allem, dass der Zwischenhändler eine ordnungsgemäße Zusammenfassende Meldung (ZM) abgibt und in seiner Rechnung sowohl auf die Anwendung des Dreiecksgeschäfts als auch auf den Steuerschuldübergang hinweist.

Wird das i. g. Dreiecksgeschäft nicht erkannt, kann über die Ersatzbesteuerung eine Definitivbelastung mit Umsatzsteuer entstehen. Bei nachträglichem Erkennen des i. g. Dreiecksgeschäfts ist daher fraglich, ob die Sonderregelung rückwirkend noch in Anspruch genommen werden kann. Besonders im Fokus steht dabei der nachträgliche Rechnungshinweis auf das i. g. Dreiecksgeschäft. Deutsche Finanzgerichte haben diese Frage in der Vergangenheit uneinheitlich beantwortet.

Der EuGH stellt nun mit seiner Entscheidung vom 8.12.2022 klar, dass die vom Zwischenhändler ausgestellte Rechnung ausdrücklich die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten muss, um den letzten Erwerber als Steuerschuldner zu bestimmen. Durch eine spätere Rechnungsberichtigung kann dies nicht nachgeholt werden, da das nachträgliche und erstmalige Erfüllen einer materiellen Voraussetzung keine Korrektur darstellt. Folglich kommt es zu einer Ersatzbesteuerung durch das missglückte Dreiecksgeschäft.

Grundlage für diese Entscheidung war ein Rechtsstreit aus Österreich. Ein österreichischer Autohändler erwarb in Großbritannien Fahrzeuge und veräußerte diese an ein Unternehmen in Tschechien. Die Fahrzeuge gelangten unmittelbar vom britischen Lieferanten zum tschechischen Empfänger. Der österreichische Autohändler behandelte die Umsätze als Dreiecksgeschäft und meldete dies in der ZM. Auf seinen Rechnungen war der Hinweis „Steuerfreies i. g. Dreiecksgeschäft“ enthalten. In berichtigten Rechnungen wurde später der Hinweis auf den Übergang der Steuerschuld auf den tschechischen Erwerber ergänzt.

Das österreichische Finanzamt verneinte das Dreiecksgeschäft mangels Hinweis auf den Steuerschuldübergang und setzte die „Straferwerbsteuer“ fest. Diese Auffassung wurde vom Bundesfinanzgericht bestätigt.



FAZIT: Zukünftig ist für den Zwischenhändler eines i. g. Dreiecksgeschäfts besondere Vorsicht geboten. Auf seiner Rechnung an den Abnehmer sollte der ausdrückliche Hinweis auf die „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ enthalten sein.

FÜR UNTERNEHMEN, DIE GARANTIEZUSAGEN GEBEN

Garantiezusage eines Kfz-Händlers als Versicherungsleistung

Eine entgeltliche Garantiezusage eines Kfz-Händlers ist keine unselbstständige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung, sondern eine eigenständige Leistung aufgrund eines Versicherungsverhältnisses im Sinne des Versicherungssteuergesetzes (VersStG). Somit ist die Leistung der Garantiezusage unter Umständen umsatzsteuerfrei.

Mit Urteil vom 14.11.2018, XI R 16/17, BStBl. II 2021, 461, hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass die entgeltliche Garantiezusage eines Kfz-Händlers keine unselbstständige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung ist, sondern eine eigenständige Leistung darstellt. Demnach liegt eine Leistung aufgrund eines Versicherungsverhältnisses im Sinne des VersStG vor. Die Leistungen aus entgeltlichen Garantiezusagen des Verkäufers (Versicherers) sind umsatzsteuerfrei. Hiervon umfasst sind sowohl die Gewährung des Versicherungsschutzes selbst als auch die Leistung des Verkäufers (Versicherers) an den Käufer im Schadensfall.

Das VersStG differenziert nicht zwischen Versicherungsleistungen, die in einer Geldleistung oder in einer Naturalleistung bestehen. Anknüpfend daran stellte der BFH fest, dass die Leistung, zu deren Erbringung der Versicherer im Versicherungsfall verpflichtet ist, nicht zwingend in der Zahlung eines Geldbetrags bestehen muss. Vielmehr kann diese auch in Beistandsleistungen, entweder durch Geldzahlungen oder Sachleistungen, bestehen.

Daraus folgt, dass ein Garantieverprechen gegen gesondertes Entgelt, im Garantiefall eine Naturalleistung (Reparatur) zu erbringen, nicht anders behandelt werden kann als ein Garantieverprechen, im Garantiefall eine Geldleistung zu erbringen.

Die geänderte rechtliche Einordnung der Garantie als umsatzsteuerfreie Leistung hat zur Folge, dass der Vorsteuerabzug des Verkäufers (Versicherers) aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit den umsatzsteuerfreien Ausgangsumsätzen grundsätzlich ausgeschlossen ist. Ist jedoch eine direkte Zuordnung der Eingangsleistung zu bestimmten zum Vorsteuerabzug berechtigten Umsätzen möglich, so bleibt der Vorsteuerabzug in vollem Umfang bestehen. Ist keine genaue Zuordnung möglich, so sind die Eingangsumsätze im Wege einer sachgerechten Schätzung aufzuteilen.

Abzugrenzen sind die eigenständigen entgeltlichen Garantieverprechen vom Verkauf einer bereits mit Garantie ausgestatteten Ware, bei der die (Mehr-) Kosten der von vornherein eingeräumten Garantie bereits im Verkaufspreis inkludiert sind. Letztere Angebote können nicht in Garantie und Warenlieferung aufgesplittet werden, und die Steuerfreiheit für Versicherungsleistungen kommt nicht zur Anwendung.

Weitere Ausführungen zur Abgrenzung machen das Bundesministerium der Finanzen (BMF) und das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in den jüngst veröffentlichten Fragen und Antworten zur Versicherungsteuer auf der Website des BZSt.



HINWEIS: Die Einordnung einer entgeltlichen Garantiezusage als eigenständige Leistung hat branchenunabhängige Geltung und ist für die Beurteilung des Vorsteuerabzugsrechts zu beachten.

FÜR HALTER VON ELEKTROFAHRZEUGEN

Übertragung der THG-Quote bei Nutzung von Elektrofahrzeugen

Besitzer von Elektroautos haben die Möglichkeit, die CO₂-Einsparungen, die durch den Stromantrieb im Vergleich zu fossilen Kraftstoffen entstehen, im Treibhausgasminderungs-Quotenhandel anzubieten. Die Prämienzahlungen unterliegen der Umsatzsteuer, wenn dies durch einen Unternehmer erfolgt.

In Deutschland sind Unternehmen, die Otto- oder Dieselmotoren verkaufen, gesetzlich verpflichtet, die durch diese Kraftstoffe verursachten Treibhausgasemissionen zu reduzieren, indem sie jährlich eine

vorgegebene Treibhausgasminderungs-Quote erfüllen. Die Unternehmen können diese Quote durch den Verkauf von Erzeugnissen aus erneuerbaren Energien selbst erfüllen oder ihre Verpflichtungen auf Dritte übertragen und deren Einsparungen nutzen, was als Handel mit THG-Quoten bezeichnet wird. Die Möglichkeit der Anrechnung von Strom ist in der „Verordnung zur Festlegung weiterer Bestimmungen zur Treibhausgasminderung bei Kraftstoffen – 38. BImSchV“ geregelt.

Seit Anfang 2022 und bis 2030 können Halter von rein batterieelektrischen Fahrzeugen (E-Auto, E-Leichtnutzfahrzeug oder E-Bus) finanziell von der THG-Quote profitieren. Anspruchsberechtigt ist die im Fahrzeugschein eingetragene Halterin oder der Halter.

Die Finanzverwaltungen haben sich im Jahr 2022 erstmals zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Handels mit THG-Quoten geäußert. Private Fahrzeughalter werden nicht allein durch die Übertragung der THG-Quoten zu Unternehmern. Entsprechend fällt im nicht unternehmerischen Bereich keine Umsatzsteuer an.

Wenn jedoch Unternehmer THG-Minderungen für Fahrzeuge übertragen, die im Unternehmensvermögen gehalten werden, unterliegt dies der Umsatzsteuer als Teil ihrer unternehmerischen Tätigkeit. Die beim Fahrzeugwerb gezahlte Vorsteuer entfällt nicht anteilig auf die THG-Quote. Diese gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht als mitangeschafft. Der Handel, also der An- und Verkauf von THG-Quoten stellt dagegen eine unternehmerische Tätigkeit dar.



FAZIT: Die Übertragung von THG-Quoten im nicht unternehmerischen Bereich bleibt umsatzsteuerlich unbeachtlich.

FÜR UNTERNEHMER IM SOCIAL-MEDIA-BEREICH

Influencer im Umsatzsteuerrecht

Influencer sind auf Social-Media-Plattformen (wie z. B. YouTube, Twitch, Facebook, Instagram, TikTok) aktiv. Sie stellen dabei selbst erstellte Videos, Bilder, Podcasts oder Blogbeiträge zu Themen aller Art ins Internet. Was häufig als privates Hobby beginnt, entwickelt sich vielfach zu einer umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeit.

Durch ihre Internetbeiträge erlangen Influencer eine mediale Präsenz, die zu einer größeren Anzahl von Followern oder Abonnenten führen kann. Sobald dies geschieht, werden die Influencer für andere Unternehmer für Werbezwecke interessant.

Zum umsatzsteuerlichen Unternehmer wird ein Influencer, sobald er mit Einnahmeerzielungsabsicht (nicht Gewinnerzielungsabsicht) nachhaltig tätig wird. Er erbringt dann in der Regel Werbeleistungen an seine Werbekunden.

Entgelte für die Werbeleistungen des Influencers sind dabei nicht nur Geldzahlungen durch Werbekunden oder Abonnenten, sondern auch erhaltene Produktproben (z. B. Kosmetikartikel, Bekleidungsartikel, technische Produkte), die der Influencer im Anschluss an seine Werbeleistungen behalten darf. Auch andere Sachzuwendungen (z. B. Reisen, Konzertveranstaltungen) an den Influencer zu seinem privaten Gebrauch können Entgelte darstellen.

Bei Umsätzen von weniger als 22.000€ im Vorjahr und voraussichtlichen Umsätzen von weniger als 50.000€ im laufenden Jahr ist der Influencer umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer. Die inländischen Umsätze unterliegen dann grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer. Der Influencer kann aber auch zur Regelbesteuerung optieren.

Soweit der Influencer die vorgenannten Umsatzgrenzen überschreitet oder zur Regelbesteuerung optiert, unterliegen seine Werbeleistungen der Umsatzsteuer. Dabei sind die allgemeinen Regeln zur Ortsbestimmung bei sonstigen Leistungen heranzuziehen.

Betreiben die Kunden des Influencers ihr Unternehmen im Inland, sind die Werbeleistungen umsatzsteuerbar und unterliegen dem Regelsteuersatz von 19%. Der Influencer hat dann eine Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer und allen Pflichtangaben auszustellen.

Bei Werbekunden des Influencers im EU-Ausland sind die Werbeleistungen in dem jeweiligen EU-Land (z. B. Spanien, Frankreich) umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig. Die Steuerschuldnerschaft geht in diesen Fällen auf den Werbekunden im EU-Ausland über (sog. Reverse-Charge-Verfahren). Der Influencer hat dann Nettorechnungen ohne Umsatzsteuer ausweis mit einem Hinweis auf den Steuerschuldnerwechsel auszustellen. Außerdem hat der Influencer die Umsätze in der zusammenfassenden Meldung an das Bundeszentralamt für Steuern zu erfassen.

Soweit die Werbekunden des Influencers ihr Unternehmen im Drittland (z.B. Großbritannien, Schweiz) betreiben, ist im jeweiligen Einzelfall zu prüfen, ob die Werbeleistungen in dem jeweiligen Drittland umsatzsteuerlich versteuert werden müssen.

Im Hinblick auf einen möglichen Vorsteuerabzug des Influencers ist zu prüfen, inwieweit neben der umsatzsteuerlichen Sphäre seine Privatsphäre betroffen ist. Soweit die Privatsphäre betroffen ist, ist ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Je nach Einzelfall ist eine Vorsteueraufteilung vorzunehmen.



FAZIT: Das Tätigwerden auf Social-Media-Plattformen mit eigenen Beiträgen kann für einen Influencer schnell zu umsatzsteuerlichen Erklärungs-pflichten im In- und Ausland führen, die im Einzelfall steuerlich abgeklärt werden sollten.

FÜR UNTERNEHMER

Zurechnung der Kenntnis bei Steuerhinterziehung in einer Leistungskette

Mit Urteil vom 24.11.2022 sowie vom 1.12.2022 hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) zur Frage der Zurechnung der Kenntnis bei Steuerhinterziehung in der Leistungskette entschieden. Ferner äußerte sich der EuGH zur Frage des Umfangs von Überprüfungen, die Steuerpflichtige im Rahmen ihrer Sorgfaltspflichten ausführen müssen.

Kommt es zur Steuerhinterziehung im Rahmen einer Leistungsabrechnung, stellt sich schnell die Frage, ob die Beteiligten in der Lieferkette Kenntnis davon hatten oder hätten haben müssen. Eine Steuerhinterziehung liegt insbesondere vor, wenn bewusst zu wenig oder fälschlicherweise keine Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt worden ist. Wusste der Leistungsempfänger von der Steuerhinterziehung oder hätte er Kenntnis haben müssen, wird entsprechend der Vorsteuerabzug versagt. Gleiches gilt auch für weitere beteiligte Unternehmer in einer Leistungskette. Fraglich ist dabei jedoch der Umfang des Korrekturbetrags.

Aus Sicht des Finanzgerichts Nürnberg ist von dem Steuerschaden auszugehen, der sich bei einer Gesamtbetrachtung in der Lieferkette ergibt. In einer

Leistungskette würde dies ggf. nur zu einem anteiligen Vorsteuerabzug führen. Der EuGH geht jedoch von einer vollständigen Versagung des Vorsteuerabzugs auf den verschiedenen Stufen der Leistungskette aus. Erst dadurch könne die notwendige Sorgfalt des Steuerpflichtigen erreicht werden.

Aber was bedeutet es, die notwendige Sorgfalt zu erfüllen? Der Steuerpflichtige muss für den Vorsteuerabzug die implizite materielle Voraussetzung erfüllen, dass trotz vernünftigerweise zu erwartender Kontrollen keine Kenntnis von einer Steuerhinterziehung besteht.

Nach Auffassung des EuGH sind von einem Steuerpflichtigen erhöhte Sorgfaltsmaßnahmen zu erwarten, wenn es Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten eines Lieferanten in der Leistungskette gibt. Dabei stellt der EuGH jedoch klar, dass vom Steuerpflichtigen nicht verlangt werden kann, komplexe und umfassende Überprüfungen hinsichtlich seiner Geschäftspartner durchzuführen, wie sie normalerweise nur von der Steuerverwaltung vorgenommen werden können.

Jedoch muss sich ein Steuerpflichtiger die Kenntnis eines beauftragten Dritten zurechnen lassen. Viele Unternehmen bedienen sich Dritter, um die Umsatzgeschäfte entsprechend durchzuführen. Die Zurechnung der Kenntnis erhöht somit den Haftungsumfang eines Unternehmers enorm. Folglich sind konkrete Vorgaben hinsichtlich der Überprüfung der übrigen Lieferanten an den beauftragten Dritten notwendig.

Im Ergebnis kann bei Beachtung der notwendigen Sorgfaltspflichten weiterhin ein vollständiger Vorsteuerabzug erfolgen. Die bloße Feststellung des Vorliegens einer Steuerhinterziehung innerhalb der Lieferkette durch die Finanzbehörden reicht nicht für eine Beteiligung an der Steuerhinterziehung bzw. eine entsprechende Kenntnis oder ein Hätte-wissen-Müssen aus.



PRAXISTIPP: Zur Risikominimierung sollte der Aspekt der Kenntnis bzw. der grob fahrlässigen Unkenntnis („hätte wissen müssen“) im Rahmen eines Tax Compliance Management System durch entsprechende Kontrollen überwacht werden.



IMPRESSUM

Herausgeber:

Dr. Dienst & Partner GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Ferdinand-Sauerbruch-Straße 28
56073 Koblenz
www.hlb-ddp.de

Anschriftenänderung bei Empfängern dieser Information bitte an:

Yvonne Scheer
yvonne.scheer@hlb-ddp.de

Experten an Ihrer Seite:

- **Wirtschaftsprüfung**
- **Steuerberatung**
- **Rechtsberatung (Dienst, Schneider & Partner GbR)**
- **IT-Beratung (DDP.IT Services GmbH)**

KONTAKT & ANFRAGEN

Dr. Dienst & Partner GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Koblenz:

Ferdinand-Sauerbruch-Straße 28
56073 Koblenz
Telefon: +49 261 4066-0
Fax: +49 261 4066-110
E-Mail: info@hlb-ddp.de
www.hlb-ddp.de

Frankfurt am Main:

Speicherstraße 53
60327 Frankfurt am Main
Telefon: +49 69 956809-0
Fax: +49 69 956809-33
E-Mail: info@hlb-ddp.de
www.hlb-ddp.de



Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.