

Aktuelles aus der USt 03/2021

Was brachte uns das 2. Halbjahr 2021 im Umsatzsteuerrecht?

Auch im zweiten Halbjahr 2021 gab es wieder eine Vielzahl an interessanten Entscheidungen der Gerichte sowie BMF-Schreiben der Finanzverwaltung. Eine Auswahl stelle ich Ihnen nachfolgend dar.

Steuerbefreiung für Güterbeförderungen ins Drittland

Werden Gegenstände der Ausfuhr befördert, ist diese Leistung unter bestimmten Voraussetzungen von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStG). Mit BMF-Schreiben vom 27.9.2021 schränkt die Finanzverwaltung die Anwendung der Steuerbefreiung ein. Diese soll ab 1.1.2022 nur noch für Leistungen greifen, die direkt an den Lieferer (Versender) oder Abnehmer (Empfänger) der Waren erbracht werden (Leistungen des Hauptfrachtführers). Leistungen des Unterfrachtführers sind hingegen steuerpflichtig.

Praxisauswirkung: Versendungen ins Drittland sind ab 1.1.2022, insbesondere im Rahmen von Reihengeschäften bzw. bei Weiterverrechnung innerhalb von Konzernen, dringend zu überprüfen. Wird die Steuerbefreiung geltend gemacht, obwohl die Voraussetzungen hierfür nicht vorliegen, ist Umsatzsteuer nachzuentrichten. Im umgekehrten Fall drohen die Folgen des unrichtigen Steuerausweises nach § 14c UStG. Keinen Bezug nimmt das BMF auf die Güterbeförderungen von Einfuhrgegenständen nach § 4 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG.

BMF-Anwendungsschreiben zur Konsignationslagerregelung nach § 6b UStG

Mit Wirkung zum 1.1.2020 kam § 6b UStG ins Umsatzsteuergesetz. Sind dessen Voraussetzungen erfüllt, kommt es bei einem Verbringen in ein Lager nicht zu einem fiktiven innergemeinschaftlich zu steuernden Vorgang. Es kann bei Entnahme der Waren aus dem Lager vielmehr direkt eine innergemeinschaftliche Lieferung sowie ein innergemeinschaftlicher Erwerb an den Abnehmer angenommen werden. Fast zwei Jahre nach Einführung der Regelung liegt nun das Anwendungsschreiben des BMF vom 10.12.2021 vor. Das umfangreiche Schreiben kann an dieser Stelle nicht detailliert dargestellt werden. Wesentliche Aspekte sind z. B. die Anwendung des FIFO-Verfahrens, die Einführung einer 5 %-Freigrenze für Verluste im Lager und Konkretisierungen zur Berechnung der 12-Monats-Frist. Auch eine potentielle Konfliktsituation mit der Rechtsprechung des BFH zur Annahme einer Direktlieferung bei feststehendem Abnehmer wird durch das BMF-Schreiben aufgelöst.

Praxisauswirkung: Soll die Regelung des § 6b UStG geprüft werden, ist ein Blick in das BMF-Schreiben unumgänglich.

Aktuelles aus der USt 03/2021

Weiterhin Sollbesteuerung auch bei Ratenzahlung

Die Steuerentstehung auch bei Ratenzahlungen im Zeitpunkt der Leistungsausführung führt dazu, dass der Unternehmer in Vorleistung hinsichtlich der Umsatzsteuer gehen muss. Inwieweit dies unionsrechtskonform ist, stand nach Vorlagen des BFH bereits auf dem Prüfstand beim EuGH. Nun entschied er zuletzt über die Steuerentstehung von Umsatzsteuer auf eine Dienstleistung gegen im Vorhinein fest vereinbarte Ratenzahlung. Mit Urteil vom 28.10.2021 (C-324/20) stellte er eindeutig klar, dass bei einmaliger Leistungserbringung mit fixen Zahlungszeitpunkten kein Raum für eine Steuerentstehung pro rata temporis nach Zahlungseingang ist. Die Sollbesteuerung ist unionsrechtlich gewollt und folglich auch unionsrechtskonform.

Praxisauswirkung: Einige Finanzgerichte gingen in der Vergangenheit von einer zeitweiligen Uneinbringlichkeit bei Ratenzahlungen aus und ließen dabei eine Steuerentstehung mit Eingang der Raten zu. Dem hat der EuGH nun den Boden entzogen.

Ausschlussfrist für Dokumentation der Zuordnungsentscheidung

Werden Wirtschaftsgüter gemischt unternehmerisch und privat genutzt, steht dem Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht zu. Er kann den Gegenstand voll dem Unternehmensvermögen zuordnen und muss im Gegenzug die private Nutzung versteuern. Die Zuordnungsentscheidung muss er zeitnah nach dem Erwerb des Gegenstands dokumentieren und dem Finanzamt mitteilen. Dabei gilt eine Ausschlussfrist bis spätestens zur Regelabgabefrist der Steuererklärung (grds. der 31.7. des Folgejahres nach Erwerb). Inwieweit diese Frist mit dem Unionsrecht im Einklang steht, stand vor dem EuGH nach Vorlage durch den BFH auf dem Prüfstand. Mit Urteil vom 14.10.2021 (C-45/20, C-46/20) entschied er nun, dass die Frist grds. nicht unionsrechtswidrig ist aber der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dennoch berücksichtigt werden muss.

Praxisauswirkung: Hier bleibt die Nachfolgeentscheidung des BFH abzuwarten, ob er an der Frist weiterhin festhält oder nicht. Das EuGH-Urteil gibt hier Raum für beide Richtungen.

Keine Steuerbefreiung für Schwimmunterricht

Unterrichtsleistungen können nach § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG steuerfrei sein. Liegen die Voraussetzungen dieser nationalen Steuerbefreiung nicht vor, kann Art. 132 Buchst. i MwStSystRL unmittelbar angewendet werden. Für die Steuerbefreiung bedarf es eines sog. Schul- oder Hochschulunterrichts. Dieser wurde durch den EuGH in den letzten Jahren konkretisiert. Dabei wertete er Fahrschul-, Surf- und Segelunterricht bereits als spezialisierten Unterricht, für den die Steuerbefreiung nicht greifen kann. Nun urteilte er am 21.10.2021 (C-373/19) über Kinderschwimmunterricht und kommt auch hier zu einer Steuerpflicht aufgrund des Spezialisierungsgrads der Leistungen.

Aktuelles aus der USt 03/2021

Praxisauswirkung: Bildungsleistungen, die derzeit steuerfrei behandelt werden, sollten unter Heranziehung der EuGH-Kriterien dringend überprüft werden. Die Mehrzahl der Angebote wird wohl die Voraussetzungen für speziellen Unterricht erfüllen und wäre damit von der Steuerbefreiung ausgenommen. Da die nationale Sichtweise derzeit noch weiter ist, dürfte jedoch zumindest bis zur obigen Entscheidung des EuGH Vertrauensschutz greifen.

Steuerfreiheit der Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

Die Vermietung von Grundstücken und Gebäuden ist nach § 4 Nr. 12 S. 1 UStG grds. von der Umsatzsteuer befreit. Ausgeschlossen von der Befreiung ist die Vermietung von Betriebsvorrichtungen (§ 4 Nr. 12 S. 2 UStG). Dies soll ausdrücklich auch gelten, wenn diese wesentliche Bestandteile des Grundstücks darstellen. Ob diese Sichtweise mit dem Unionsrecht im Einklang steht, fragt der BFH mit Vorlage vom 26.5.2021 (V R 22/20) beim EuGH an. Sofern die Vermietung von Betriebsvorrichtungen als Nebenleistung zu einer steuerfreien Vermietungsleistung anzusehen ist, könnte eine einheitliche Betrachtung unionsrechtlich geboten sein, so dass die Mitvermietung ebenfalls steuerfrei wäre.

Praxisauswirkung: Sollte der EuGH zum Ergebnis kommen, dass eine einheitliche Beurteilung geboten ist, ergäben sich weitreichende Auswirkungen auf die Vermietung von Sporthallen, Mehrzweckhallen und Veranstaltungsräumen. Hier wird teilweise eine Aufteilung nach Mietgegenständen vorgenommen, die dann hinfällig wäre. Sofern die Voraussetzungen einer Option zur Steuerpflicht bei Vermietung an Unternehmer möglich ist, kann die Vermietung weiterhin steuerpflichtig erfolgen. Im Übrigen wäre der Vorsteuerabzug aus Aufwendungen im Zusammenhang mit den Betriebsvorrichtungen bzw. aus deren Erwerb ausgeschlossen. Die weitere Entwicklung muss hier dringend im Blick behalten werden.

Handelsübliche Bezeichnung genügt als Leistungsbeschreibung

Voraussetzung des Vorsteuerabzugs ist eine ordnungsgemäße Rechnung, die insbesondere eine ausreichende Leistungsbeschreibung enthält. Dabei wird in § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 5 UStG eine handelsübliche Bezeichnung gefordert. Daraufhin wird von der Finanzverwaltung teilweise verlangt, dass eine Identifizierung jeder einzelnen Ware möglich sein muss und Gattungsbezeichnungen nicht ausreichend sind. Die Rechtsprechung des BFH war in den letzten Jahren insoweit jedoch großzügiger und ließ auch Gattungsbezeichnungen zu, sofern diese handelsübliche seien. Nun hat sich die Finanzverwaltung mit BMF-Schreiben vom 1.12.2021 der Sichtweise des BFH angeschlossen.

Praxisauswirkung: Künftig wird damit auch die Finanzverwaltung anerkannt, was unter Kaufleuten üblicherweise als Leistungsbeschreibung verwendet wird. Darüber

Aktuelles aus der USt 03/2021

hinausgehende Forderungen durch die Finanzverwaltung sollten nicht mehr akzeptiert werden.

Anpassungen am UStAE

Mit Schreiben vom 17.12.2021 passte das BMF den UStAE zum 31.12.2021 an aktuelle Rechtsprechung an und nahm redaktionelle Änderungen vor. Hervorzuheben sind dabei:

- die Einfügung in Abschn. 2.8 Abs. 6 Satz 7 UStAE, dass eine wirtschaftliche Eingliederung durch die Gewährung von Darlehen nur möglich sei, wenn diese im Rahmen des Unternehmens gewährt werden.
- die Aussage, dass Roamingleistungen eines im Drittland ansässigen Mobilfunkanbieters an seine ebenfalls im Drittland ansässige Kunden, die inländische Mobilfunknetze während eines vorübergehenden Inlandsaufenthalts zu nutzen, sind als Dienstleistungen anzusehen, die im Inland genutzt oder ausgewertet werden. Dabei ist es unbeachtlich, ob die Roamingleistung im Drittland der Besteuerung unterliegt (vgl. EuGH-Urteil vom 15. 4. 2021, C-593/19, SK Telecom). Hierdurch wird eine Doppelbesteuerung im Dritt- und Inland nicht ausgeschlossen (Abschn. 3a.14 Abs. 3a UStAE).
- die Regelung des § 14 Abs. 4 S. 4 UStG wurde in Abschn. 14.11 Abs. 1 S. 3 UStAE aufgenommen, wonach die Berichtigung einer Rechnung kein rückwirkendes Ereignis nach § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und § 233a Abs. 2a AO ist.

Abschließend wünsche ich Ihnen und Ihren Familien ein frohes und besinnliches Weihnachtsfest und einen guten Rutsch in ein erfolgreiches und vor allem gesundes neues Jahr 2022!



Dipl. Wirtschaftsjuristin, Dipl. Finanzwirtin (FH)
Dr. Stefanie Becker
Steuerberaterin

Wellenburger Str. 43c
86199 Augsburg
www.umsatzsteuer3.de
+49 163 6341601
stefanie.becker@umsatzsteuer3.de