



# UMSATZSTEUERRECHT 2019/2020

## DIESE ÄNDERUNGEN MÜSSEN UNTERNEHMER BEACHTEN – QUICK FIXES UND MEHR

### MERKBLATT 12 | 2019 | NR. 1779.3

#### INHALT

1. Einleitung
2. Gesetzliche Änderungen
  - 2.1 Allgemeines
  - 2.2 Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität
    - 2.2.1 Neuregelungen zu den Reihengeschäften
    - 2.2.2 Verschärfungen bei den innergemeinschaftlichen Lieferungen
    - 2.2.3 Konsignationslagerregelung
    - 2.2.4 Steuersatzermäßigung für E-Books und E-Paper
  - 2.3 Das Dritte Bürokratieentlastungsgesetz
  - 2.4 Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030
3. Jahressteuererklärung 2019
4. Wichtige gerichtliche Entscheidungen
  - 4.1 Ordnungsgemäße Rechnung
  - 4.2 Unternehmereigenschaft der Bruchteilsgemeinschaft
  - 4.3 Steuerfreiheit von Schulungsleistungen
  - 4.4 Weitere gerichtliche Entscheidungen in Stichpunkten
  - 4.5 Wichtige Vorabentscheidungsersuchen beim EuGH
5. Wichtige Veröffentlichungen der Finanzverwaltung
  - 5.1 Unternehmereigenschaft bei Preisgeldern und Antrittsgeldern
  - 5.2 Aus der Finanzverwaltung in Stichworten
  - 5.3 Brexit

#### 1. EINLEITUNG

Die Änderungen im Umsatzsteuerrecht 2019/2020 sind geprägt von der Umsetzung der sog. Quick Fixes, aus dem Unionsrecht stammende Vorgaben, die in Deutschland im Rahmen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität umgesetzt werden. Dazu gehören neue Regelungen zu den **Reihengeschäften**, eine erstmalige Regelung der **Konsignationslagerfälle** sowie Verschärfungen bei den **innergemeinschaftlichen Lieferungen**. Neben diesen gesetzlichen Anpassungen sowie den Vereinfachungen durch das Bürokratieentlastungsgesetz III kommen aber noch weitere Anpassungen des Umsatzsteuergesetzes auf die Praxis zu.

Geprägt sind die Änderungen im Umsatzsteuerrecht aber auch durch die **Rechtsprechung** und die von der Finanzverwaltung vorgenommenen Anpassungen. Wie in fast jedem Jahr gibt es Neues zu der Problematik „**ordnungsgemäße Rechnung**“ zu beachten. Darüber hinaus müssen interessante Entscheidungen des

EuGH sowie neue dort anhängige Vorabentscheidungsersuchen beachtet werden.

Das vorliegende Merkblatt gibt einen Überblick über die wesentlichen Änderungen, die sich 2019 ergeben haben, sowie Hinweise auf neue Vorschriften, die ab 2020 zu beachten sind. Dabei werden auch die daraus resultierenden Handlungsnotwendigkeiten aufgezeigt.

#### 2. GESETZLICHE ÄNDERUNGEN

##### 2.1 Allgemeines

Zum 01.01.2019 sind durch das „**Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**“ Neuregelungen zu den Gutscheinen in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen worden. Die Regelungen zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung wurden bei den elektronischen Dienstleistungen um eine Bagatellregelung ergänzt und eine Haftungsregelung für Betreiber elektronischer Marktplätze in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen (vgl. dazu auch die DWS-Merkblätter Nr. 1845 „Gutscheine im Umsatzsteuerrecht“ und Nr. 1868 „Umsatzsteuer im Online-Handel (Einkauf und Verkauf) – Vermeidung von Steuerfallen“).

Zum Jahreswechsel 2019/2020 stehen verschiedene Gesetzesvorhaben an, die das Umsatzsteuerrecht ändern werden:

- Umfangreiche Änderungen ergeben sich durch das **Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**. Neben der Umsetzung der sog. Quick Fixes wird der ermäßigte Steuersatz für E-Books und E-Papers sowie für Frauenhygieneartikel eingeführt.
- Durch das **Dritte Bürokratieentlastungsgesetz** sind Veränderungen bei den Abgabepflichten für die Voranmeldung für Neugründer sowie bei der Kleinunternehmerbesteuerung umgesetzt worden.
- Durch das **Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030** wird der ermäßigte Steuersatz für den Bahnfernverkehr eingeführt.

## 2.2 Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität

Durch das **Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität** und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften werden sich umfangreiche Änderungen im Umsatzsteuerrecht ergeben. Diese Änderungen treten überwiegend zum 01.01.2020 in Kraft, in einigen Fällen aber schon mit Veröffentlichung im BGBl.

Neben diversen redaktionellen Änderungen werden auch maßgebliche Regelungen des Umsatzsteuerrechts verändert. In Artikel 11 des Gesetzes werden insb. folgende Änderungen vorgenommen:

- § 3f UStG (**Ort unentgeltlicher Wertabgaben**) wird ersatzlos aufgehoben. Die Feststellung des Ortes unentgeltlicher Wertabgaben ab 2020 erfolgt dann analog zu den entgeltlichen Leistungen.
- § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG: Die **Steuerermäßigung** auf 7 % wird für **E-Books und E-Paper** eingeführt (ab Inkrafttreten).
- § 25 Abs. 1 UStG: Die Regelungen für **Reiseleistungen** gelten auch bei **Leistungen an Unternehmer** für dessen Unternehmen (ab Inkrafttreten des Gesetzes).
- § 25 Abs. 3 UStG: Die Möglichkeit der **pauschalen Ermittlung der Marge bei Reiseleistungen** für Gruppen von Reisen bzw. Besteuerungszeiträume wird aufgehoben (gilt aber erst für Leistungen ab 2022).

In Artikel 12 des Gesetzes werden insb. folgende Änderungen vorgenommen:

- § 3 Abs. 6a UStG: Neue Regelungen zu den **Reihengeschäften**; § 3 Abs. 6 Satz 5 und Satz 6 UStG werden gestrichen.
- § 4 Nr. 1 Buchst. b und § 6a UStG: erweiterte Voraussetzungen für die **Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung**.
- § 4 Nr. 14 UStG: Anpassung der Voraussetzungen zur **Steuerbefreiung im Gesundheitswesen** an die Rechtsprechung des BFH.
- § 4 Nr. 18 UStG: Neufassung der Steuerbefreiung für die eng mit der **Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit** verbundenen Leistungen, wenn diese Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder anderen Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, erbracht werden.
- § 4 Nr. 23 UStG: Neufassung der Steuerbefreiung für Leistungen für den Bereich der **Erziehung und Betreuung von Kindern und Jugendlichen**; es erfolgt eine Anpassung der nationalen Vorschriften an das Unionsrecht.
- § 4 Nr. 25 UStG: Neufassung der Steuerbefreiung für **Leistungen der Kinder- und Jugendhilfe**; es erfolgt eine Anpassung der nationalen Vorschriften an das Unionsrecht.
- § 4 Nr. 29 UStG: Neue Regelung zu den **Kostengemeinschaften**. Unternehmer, die dem Gemeinwohl dienende Leistungen ausführen, können Kostengemeinschaften bilden, die den Gemeinschaftern gegenüber steuerfreie, begünstigte Leistungen ausführen (bisher nur in § 4 Nr. 14 Buchst. d UStG für heilkundliche Leistungen möglich).
- § 6 Abs. 3a UStG: Die Steuerbefreiung bei **Ausfuhrlieferung im persönlichen Reisegepäck** setzt ein Gesamtentgelt von mehr als 50,- € voraus.
- § 6b UStG: Einführung einer **Konsignationslagerregelung**, verbunden mit Aufzeichnungsvorschriften in § 22 Abs. 4f und Abs. 4g UStG.
- § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG: Erweiterung des **Reverse-Charge-Verfahrens** auf die Übertragung von Gas- und Elektrizitätszertifikaten.
- § 22b UStG: Bei der **Fiskalvertretung** hat der Fiskalvertreter quartalsweise Voranmeldungen abzugeben, denen eine Aufstellung der Besteuerungsgrundlagen der vertretenen Unternehmer beizufügen ist.

- **Aufhebung von § 25d UStG** (Haftung für schuldhaft nicht abgeführte Umsatzsteuer).
- § 25f UStG: Neuregelung zur **Versagung des Vorsteuerabzugs** und der Steuerbefreiung bei **Beteiligung an einer Steuerhinterziehung**.
- Ergänzung in Nr. 55 Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG: **Steuerermäßigung** auf 7 % für **Erzeugnisse zum Zwecke der Monatshygiene**.

### 2.2.1 Neuregelungen zu den Reihengeschäften

Zum **01.01.2020** werden die **Grundregelungen zum Reihengeschäft** national neu strukturiert, wobei die wesentlichen Aussagen erhalten bleiben.

- Die **Grunddefinition des Reihengeschäfts** (bisher § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG) wird in die neue Regelung des § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG übernommen.

**HINWEIS** Die Definition des Reihengeschäfts bleibt **unverändert**: Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Liefergeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer (Reihengeschäft), ...

Ebenso wird die **allgemeine Rechtsfolge**, dass nur eine der Lieferungen die Beförderungs- oder Versendungslieferung sein kann, in die neue Vorschrift des § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG übernommen.

Die Rechtsfolge für die **ruhenden** (unbewegten) **Lieferungen** im Reihengeschäft nach § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG bleiben **unverändert**.

**HINWEIS** Eine ruhende Lieferung, die vor der Beförderungs- oder Versendungslieferung ausgeführt ist, gilt dort ausgeführt, wo die Warenbewegung beginnt, § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG. Eine ruhende Lieferung, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung folgt, gilt dort als ausgeführt, wo die Warenbewegung endet, § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG.

In **§ 3 Abs. 6a Satz 2 und Satz 3 UStG** werden die bisher national von der Finanzverwaltung auch so vertretenen Rechtsfolgen gesetzlich so festgeschrieben, dass bei Beförderung oder Versendung durch den ersten Lieferer oder den letzten Abnehmer immer nur die Lieferung die Beförderungs- oder Versendungslieferung sein kann, an der diese Person beteiligt ist.

- § 3 Abs. 6a Satz 2 UStG stellt entsprechend der bislang geltenden Rechtsanwendung gesetzlich klar, dass bei **Beförderung oder Versendung durch den ersten Unternehmer** die Warenbewegung der Lieferung des ersten Unternehmers zuzuordnen ist.
- Wird der Gegenstand der Lieferung durch den **letzten Abnehmer** in der Reihe **befördert oder versendet**, ist die Warenbewegung nach § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG der Lieferung an den letzten Abnehmer zuzuordnen.

In **§ 3 Abs. 6a Satz 4 UStG** wird einerseits in Umsetzung des Art. 36a Abs. 3 MwStSystRL der Begriff des **Zwischenhändlers** definiert. **Zwischenhändler** ist danach der Lieferer innerhalb der Reihe mit Ausnahme des ersten Lieferers in der Reihe, der die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten versendet oder befördert.

Weiterhin wird in § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG – ebenfalls in Einklang mit den unionsrechtlichen Vorgaben – bestimmt, dass in den Fällen, in denen der **Zwischenhändler den Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet**, die **Warenbewegung grundsätzlich der Lieferung an ihn zuzuordnen** ist. Dies gilt aber nicht, wenn der Zwischenhändler nachweist, dass er den Gegenstand nicht entsprechend der gesetzlichen Vermutung in seiner

Eigenschaft als Abnehmer, sondern ausnahmsweise als Lieferer befördert oder versendet hat.

In **§ 3 Abs. 6a Satz 5 UStG** wird für **EU-grenzüberschreitende Reihengeschäfte** die **Widerlegung der gesetzlichen Vermutung** durch die Verwendung einer dem mittleren Unternehmer (Zwischenhändler) durch den Abgangsmittgliedstaat erteilten USt-IdNr. umgesetzt.

**HINWEIS** Befördert oder versendet der Zwischenhändler den Gegenstand der Lieferung und tritt er mit einer USt-IdNr. des Mitgliedstaats auf, in dem der Transport beginnt, gilt seine Lieferung als Beförderungs- oder Versendungslieferung und ist in dem Mitgliedstaat des Transportbeginns ausgeführt und damit steuerbar.

Unionsrechtlich sind keine Regelungen für Reihengeschäfte aufgenommen worden, die **drittlandsgrenzüberschreitend** ausgeführt werden. National wird aber auch für diesen Fall in **§ 3 Abs. 6a Satz 6 und Satz 7 UStG** – in Abhängigkeit von der Transportrichtung – eine Widerlegung der grundsätzlichen Zuordnungsvermutung aufgenommen.

- Die gesetzliche Vermutung des § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG kann im Falle der **Ausfuhr** typisierend widerlegt werden, wenn der Zwischenhändler gegenüber seinem Lieferanten nachweist, dass er im Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung der Ware für Umsatzsteuerzwecke steuerlich erfasst ist. Dies geschieht entweder durch Verwendung der ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilten USt-IdNr. oder durch Verwendung seiner ihm dort erteilten Steuernummer.
- Im Fall der **Einfuhr** eines Gegenstands in das Gemeinschaftsgebiet wird durch das Abstellen auf die Anmeldung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr typisierend geregelt, dass die durch den Zwischenhändler ausgeführte Lieferung die warenbewegte Lieferung ist, wenn der Gegenstand der Lieferung in seinem Namen oder im Rahmen der indirekten Stellvertretung für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird. Weiterführende Erläuterungen bietet das DWS-Merkblatt Nr. 1735 „Grenzüberschreitende Reihengeschäfte – Grundlagen und Praxishinweise zu umsatzsteuerlichen Regelungen“.

### 2.2.2 Verschärfungen bei den innergemeinschaftlichen Lieferungen

Lieferungen an regelbesteuerte Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat folgen seit 1993 einem einfachen Prinzip: Der **liefernde Unternehmer** hat unter bestimmten formalen Voraussetzungen in dem Ausgangsmittgliedstaat eine **steuerbare, aber steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung**, der **Erwerber** muss – regelmäßig in dem Mitgliedstaat, in dem der Gegenstand angekommen ist – einen **innergemeinschaftlichen Erwerb** der Besteuerung unterwerfen. Insb. der Nachweis, dass der liefernde Unternehmer eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung bewirkt hat, ist an bestimmte Buch- und Belegnachweise gebunden.

Zum **01.01.2020** werden jetzt die **Voraussetzungen für die Steuerfreiheit** der innergemeinschaftlichen Lieferung **verschärft**.

**HINWEIS** Die Verschärfung wird voraussichtlich nicht zu erheblichen Veränderungen in der Praxis führen, da die jetzt neu hinzugekommenen Voraussetzungen auch bisher schon regelmäßig von der Finanzverwaltung gefordert waren.

Zum **01.01.2020** wird **§ 4 Nr. 1 Buchst. b UStG** dahingehend verändert, dass dort nicht nur die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung als solche geregelt, sondern auch bestimmt wird, dass die Steuerfreiheit nicht gilt, wenn der Un-

ternehmer seiner **Pflicht zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung** nach § 18a UStG nicht nachgekommen ist oder er die betreffende Lieferung unrichtig oder unvollständig in der Zusammenfassenden Meldung angegeben hat.

**HINWEIS** Die Lieferung soll aber nach einer Information der EU-Kommission so lange steuerfrei sein, bis die Finanzverwaltung einen Verstoß gegen die Meldepflicht feststellt.

Die **Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung** werden wie bisher in § 6a Abs. 1 UStG umgesetzt, allerdings werden die Voraussetzungen erweitert. Unverändert bleibt, dass der Unternehmer nachweisen muss, dass der Gegenstand tatsächlich körperlich von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt ist.<sup>1</sup> Formale Veränderungen ergeben sich bei der gesetzlichen Beschreibung, wer der Leistungsempfänger sein muss. Hier ist ausdrücklich hinzugefügt worden, dass der Leistungsempfänger ein **in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer erfasster Unternehmer**<sup>2</sup> oder eine juristische Person sein muss, die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen bezieht oder die nicht Unternehmer ist.<sup>3</sup> Keine Veränderung ergibt sich bei der Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger in dem Bestimmungsmitgliedstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen muss.<sup>4</sup> Neu ist allerdings aufgenommen worden, dass der Abnehmer gegenüber dem liefernden Unternehmer eine ihm von einem anderen EU-Mittgliedstaat erteilte gültige USt-IdNr.<sup>5</sup> verwendet haben muss.<sup>6</sup>

**HINWEIS** Bisher war es in der Praxis auch schon so, dass ohne zutreffende USt-IdNr. des Leistungsempfängers eine innergemeinschaftliche Lieferung nicht angenommen werden konnte. Nachdem aber der EuGH<sup>8</sup> festgestellt hatte, dass unter bestimmten Umständen eine innergemeinschaftliche Lieferung auch ohne USt-IdNr. möglich sein kann, wurde die **USt-IdNr.** jetzt gesetzlich als **Tatbestandsvoraussetzung für innergemeinschaftliche Lieferungen** vorgeschrieben.

Der liefernde Unternehmer muss nachweisen, dass die **Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung** auch tatsächlich vorliegen (**Buch- und Belegnachweis**). Erstmals zum **01.01.2020** sind hier unionsrechtliche Vorgaben<sup>9</sup> zu beachten, die der Verordnungsgeber in **§ 17a UStDV n.F.** mit aufgenommen hat. Danach besteht die Vermutung, dass die Gegenstände der Lieferung in einen anderen Mitgliedstaat gelangt sind, wenn der liefernde Unternehmer durch **zwei unabhängige Unterlagen**, die dort abschließend aufgeführt sind, das Gelangen nachweist.

**HINWEIS** Die bisher in Deutschland maßgeblichen Nachweise über das Gelangen des Gegenstands in einen anderen Mitgliedstaat bleiben aber weiterhin bestehen<sup>10</sup> – insb. der Nachweis über die sog. Gelangensbestätigung bzw. eine Spediteursbescheinigung oder einen CMR-Frachtbrief. Da die nationalen Nachweisvorschriften (mit nur einem Dokument) einfacher sind, wird den unionsrechtlichen Vorgaben in Deutschland kaum eine Bedeutung zukommen.

Auf das DWS-Merkblatt Nr. 1761 „Lieferung und Erwerb im Binnenmarkt“ wird hingewiesen.

1 § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.

2 § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a UStG.

3 § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStG.

4 § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG.

5 § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG.

6 Dies gilt allerdings nicht bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs im Binnenmarkt an einen Nichtunternehmer.

7 Zuerst EuGH, Urteil v. 27.09.2012, C-587/10 – Vogtländische Tief- und Rohrleitungsbau Rodewisch (VSTR), BFH/NV 2012, 1919.

8 Art. 45a MwStVO.

9 Ab dem 01.01.2020 in § 17b UStDV geregelt (bisher § 17a UStDV).

### 2.2.3 Konsignationslagerregelung

Erstmals zum 01.01.2020 wird in Deutschland eine unionseinheitliche Regelung zur Lieferung über ein **Konsignationslager** aufgenommen.

**HINWEIS** Ein Konsignationslager ist eine Lagerstelle (in einem anderen Mitgliedstaat), in der Ware lagert, die zivilrechtlich noch dem liefernden Unternehmer gehört. Auf dieses Konsignationslager können mehrere Abnehmer zugreifen oder es kann auch nur ein bestimmter Abnehmer Zugriff auf diese Ware<sup>11</sup> haben.

Grundsätzlich stellt sich die Frage der umsatzsteuerrechtlichen Abwicklung, wenn ein Unternehmer Gegenstände zum Verkauf in ein (Konsignations-)Lager in einem anderen Mitgliedstaat verbringt:

- Es könnte gleich von Beginn an eine **innergemeinschaftliche Lieferung des liefernden Unternehmers** angenommen werden, was dann konsequenterweise zu einem **innergemeinschaftlichen Erwerb des Abnehmers** führen muss.
- Es könnte aber auch erst einmal ein **innergemeinschaftliches Verbringen** für den liefernden Unternehmer vorliegen.<sup>11</sup>

Da bisher in der Europäischen Union keine einheitlichen Regelungen über die Behandlung solcher Vorgänge vorhanden waren, sind – verbindlich für alle Mitgliedstaaten ab dem 01.01.2020 – **unionseinheitliche Vorgaben** in die MwStSystRL aufgenommen worden, die wie folgt zusammengefasst werden können:

- Sind die **Voraussetzungen für die Konsignationslagerregelung erfüllt** (insb., dass die Ware nach dem Transport in den anderen Mitgliedstaat innerhalb von zwölf Monaten von dem bestimmbaren Abnehmer auch tatsächlich abgenommen wird), hat der liefernde Unternehmer in seinem Heimatstaat (dem Staat, in dem die Warenbewegung beginnt) eine steuerbare, aber als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfreie Lieferung. Er muss sich nicht im Bestimmungsmitgliedstaat umsatzsteuerrechtlich erfassen lassen. Der Lieferer darf in seiner Rechnung nur einen Nettobetrag ausweisen. Der Käufer muss in diesem Fall in seinem Heimatstaat einen steuerbaren und i. d. R. steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen. Der Vorsteuerabzug aus der Erwerbsteuer richtet sich nach der Verwendungsabsicht. Lieferer und Erwerber müssen bestimmte Aufzeichnungsvorschriften (in Deutschland nach § 22 Abs. 4f und Abs. 4g UStG) beachten.
- Liegen die **Voraussetzungen für die Konsignationslagerregelung nicht vor** (z. B. weil bei Beginn der Warenbewegung kein bestimmbarer Abnehmer mit einer bekannten USt-IdNr. vorhanden ist) oder weil die Ware nicht innerhalb von zwölf Monaten von dem bestimmbaren Abnehmer tatsächlich abgenommen worden ist, muss der liefernde Unternehmer ein innergemeinschaftliches Verbringen (i. g. Lieferung im Ausgangsmitgliedstaat; i. g. Erwerb im Bestimmungsmitgliedstaat) der Besteuerung unterwerfen – dies setzt zwingend eine **umsatzsteuerrechtliche Erfassung im Bestimmungsstaat** voraus. Allerdings kann der Unternehmer auch den Abnehmer unter bestimmten Voraussetzungen austauschen oder die Ware innerhalb der Verwendungsfrist von zwölf Monaten wieder in den Ausgangsmitgliedstaat zurücktransportieren.

In Deutschland werden diese Regelungen im Rahmen des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität im Wesentlichen in einem neuen § 6b UStG (Konsignationslager-

<sup>10</sup> Sog. call-off stock.

<sup>11</sup> Dies würde für ihn zu einer fiktiven Lieferung nach § 3 Abs. 1a UStG und zu einem fiktiven innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 2 UStG führen.

regelung) sowie in § 22 Abs. 4f und Abs. 4g UStG (gesonderte Aufzeichnungen im Zusammenhang mit der Konsignationslagerregelung) umgesetzt.

### 2.2.4 Steuersatzermäßigung für E-Books und E-Paper

Wird ein gedrucktes Buch in „analoger“ Form in einer Buchhandlung erworben, unterliegt es dem ermäßigten Steuersatz.<sup>12</sup> Wird aber derselbe Inhalt in digitaler Form als E-Book über das Internet bezogen, liegt eine auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistung vor, die (bisher) dem Regelsteuersatz unterlag.

Nun ist für die nationale Umsetzung des **ermäßigten Steuersatzes für E-Books und E-Paper** die unionsrechtliche Grundlage geschaffen worden.<sup>13</sup> Die Mitgliedstaaten können nationale Regelungen schaffen, dass E-Books und E-Paper auch dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

**HINWEIS** Voraussetzung ist, dass die Veröffentlichungen nicht hauptsächlich oder vollständig aus Musik oder Videoinhalten bestehen.

Begünstigt werden können nach den unionsrechtlichen Vorgaben Veröffentlichungen in elektronischer Form, wenn sie funktional herkömmlichen Büchern, Zeitungen, Zeitschriften oder sonstigen in Nr. 49 Buchst. a bis e und Nr. 50 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG bezeichneten Erzeugnissen entsprechen. Hierzu zählen insb. **Veröffentlichungen**

- ohne entsprechende Variante auf einem physischen Träger, wie z. B. reine Online-Publikationen,
- in der Form von Websites, Apps oder anderen Anwendungen, mit oder ohne Downloadmöglichkeiten, auch als Einzelabruf aus einer Datenbank,
- mit fortlaufender Ergänzung neuer Einzelbeiträge und unter Einschluss des Zugangs zu Einzelbeiträgen aus solchen Veröffentlichungen oder
- in periodischer wie nichtperiodischer Erscheinungsform.

Begünstigt werden sollen auch Tonaufzeichnungen der Lesung eines Buches (sog. **Hörbücher**),<sup>14</sup> wenn sie auf elektronischem Wege überlassen werden. Bislang ist die Begünstigung auf die Abgabe in Form eines Speichermediums beschränkt.

Ursprünglich sollte der **Zugang zu Datenbanken**, die eine Vielzahl von elektronischen Büchern, Zeitungen oder Zeitschriften enthalten, aus der Steuerermäßigung ausgeschlossen werden (so noch im Regierungsentwurf). Allerdings hatte sich die Bundesregierung noch bei der EU-Kommission rückversichert und dort die Information erhalten, dass der Zugang zu Datenbanken auch dem **ermäßigten Steuersatz** unterliegen kann. Zur zweiten/dritten Lesung des Gesetzes ist eine entsprechende Anpassung vorgenommen worden, sodass auch der Zugang zu Datenbanken, die eine Vielzahl von elektronischen Büchern, Zeitungen, Zeitschriften oder Teile von diesen enthalten, mit in die Ermäßigung des Steuersatzes aufgenommen worden ist.

### 2.3 Das Dritte Bürokratieentlastungsgesetz

Neben den Änderungen durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität haben sich auch Änderungen durch das **Bürokratieentlastungsgesetz III** ergeben. Für die Umsatzsteuer ergeben sich daraus die folgenden Änderungen:

<sup>12</sup> § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. Nr. 49 der Anlage 2 zum UStG.

<sup>13</sup> Richtlinie (EU) 2018/1713 des Rates v. 06.11.2018 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates in Bezug auf die Mehrwertsteuersätze für Bücher, Zeitungen und Zeitschriften, ABI EU 2018 L 286/20.

<sup>14</sup> Gem. Nr. 50 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG.

- Bisher müssen **Unternehmensgründer**, die ihre unternehmerische Betätigung neu aufnehmen, im Jahr der Aufnahme der Tätigkeit und im Folgejahr **monatliche Voranmeldungen** abgeben. Dies wird – erst einmal für die **Kalenderjahre 2021 bis 2026** – ausgesetzt (dann evaluiert). Im Gründungsjahr ist zur Frage der Abgabe von Voranmeldungen die Steuerzahllast realistisch zu schätzen, für das Folgejahr ist die im Erstjahr gezahlte Steuer in eine Jahressteuer umzurechnen.
- Anhebung der unteren Grenze des **Gesamtumsatzes** für die **Kleinunternehmerbesteuerung** von bisher 17.500 € auf **22.000 €**. Hat der Unternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr (gilt schon für den Umsatz im Jahr 2019) nicht mehr als 22.000 € Gesamtumsatz realisiert und wird voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr (2020) nicht mehr als 50.000 € Gesamtumsatz machen, ist die Kleinunternehmergemeinschaft gegeben.

#### 2.4 Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030

Weiterhin werden sich Änderungen des Umsatzsteuergesetzes (zum 01.01.2020) aufgrund des Klimaschutzes ergeben. Zur Förderung der Mobilität wird der **ermäßigte Steuersatz** nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG auf den gesamten **Schienenbahnverkehr** erweitert werden. Damit wird auch der Fernverkehr der Deutschen Bahn, von Flixbahn und anderen Anbietern im Bahnfernverkehr dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

**HINWEIS** Der Bundesrat hatte hier aber noch Änderungswünsche. So soll danach auch der Fernbusverkehr dem ermäßigten Steuersatz unterworfen werden. Die in Buchst. b aufgeführten Verkehrsarten sollen ebenfalls unabhängig von einer Kilometerbegrenzung begünstigt sein. Dies hat der Bundestag aber nicht aufgenommen.

### 3. JAHRESSTEUERERKLÄRUNG 2019

Der Unternehmer hat – unabhängig von der Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen – nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung eine **Jahressteuererklärung** zu übermitteln. Die **Abgabefrist** für die Steuererklärung endet – seit den Veranlagungszeiträumen ab 2018 – gem. § 149 Abs. 2 AO regelmäßig **sieben Monate nach Ablauf des Besteuerungszeitraums**.<sup>15</sup> Soweit Angehörige steuerberatender Berufe die Erklärungen erstellen, verlängert sich diese Frist bis zum Ende des Februars des übernächsten Jahres.

Die Abgabefrist der Jahressteuererklärung hat auch einen Einfluss auf die Möglichkeiten des Unternehmers, bezogene Leistungen, die er sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwenden möchte, **seinem Unternehmen ganz oder nur teilweise zuzuordnen**. Grundsätzlich sind **Wahlrechte** zur Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen nur bis zur gesetzlichen Abgabefrist für die Jahressteuererklärung auszuüben oder zu korrigieren.<sup>16</sup>

**HINWEIS** Aufgrund der Rechtsprechung des EuGH<sup>18</sup> kann aber fraglich sein, ob diese starren Zuordnungsfristen unionsrechtlich haltbar sind. Beim BFH<sup>19</sup> sind in der Frage der Zuordnungsfrist **Revisionsverfahren** anhängig.

Für den **Veranlagungszeitraum 2019** hatte die Finanzverwaltung<sup>19</sup> schon im Dezember 2018 eine überarbeitete Fassung der Erklärungsdrucke für die **Jahressteuererklärung 2019** vorgestellt. Erstmals ist in dem Vordruck auch anzugeben, ob der

<sup>15</sup> 31.07.2020 für die Veranlagungen für 2019.

<sup>16</sup> BFH, Urteil v. 07.07.2011, V R 41/09, BStBl I 2014, 73.

<sup>17</sup> EuGH, Urteil v. 25.07.2018, C-140/17 – Gmina Ryjewo, UR 2018, 687.

<sup>18</sup> Beim BFH anhängig unter XI R 3/19 und XI R 7/19.

<sup>19</sup> BMF, Schreiben v. 14.12.2018, BStBl I 2018, 1409.

Unternehmer seine Umsätze im Rahmen der Sollbesteuerung (Besteuerung nach vereinbarten Entgelten) oder der Istbesteuerung (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten) besteuert.

### 4. WICHTIGE GERICHTLICHE ENTSCHEIDUNGEN

Neben den gesetzlichen Änderungen und den auslaufenden Fristen ergeben sich aus der laufenden Rechtsprechung weitere wichtige Veränderungen.

#### 4.1 Ordnungsgemäße Rechnung

**Rechnungen und die Ordnungsmäßigkeit** von Rechnungen bewegen auch dieses Jahr wieder die Praxis. Zum einen muss die laufende Rechtsprechung beobachtet werden, zum anderen bestehen Probleme in der Praxis, da die Finanzverwaltung die Rechtsprechung des BFH teilweise nicht umsetzt. Momentan ergibt sich folgender Stand:

- **Rückwirkende Rechnungsberichtigung:** Die Finanzverwaltung hat die Rechtsprechung des BFH<sup>20</sup> zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung bisher immer noch nicht umgesetzt. Grundsätzlich muss eine rückwirkende Rechnungsberichtigung möglich sein, wenn eine Rechnung berichtigungsfähig ist (dies liegt nach der Rechtsprechung des BFH vor, wenn die wesentlichen Elemente zutreffend angegeben sind).
- **Rechnungsanschrift:** Nachdem der EuGH<sup>21</sup> festgestellt hatte, dass jede Rechnungsanschrift zutreffend ist, die eine postalische Erreichbarkeit ermöglicht und der BFH<sup>22</sup> das übernommen hatte, wurde dies mittlerweile auch von der Finanzverwaltung<sup>23</sup> so umgesetzt. Es ist ausreichend, dass eine Adresse erfasst ist, unter der **postalische Erreichbarkeit** gegeben ist, die postalische Erreichbarkeit gilt auch für die Angabe der Anschrift einer Zweigniederlassung, einer Betriebsstätte oder eines Betriebsteils des Unternehmers.
- **Leistungsbeschreibung:** Umstritten ist derzeit, wie exakt eine zutreffende Leistungsbeschreibung sein muss. Insb. in den Fällen von Massenerlieferungen im Niedrigpreissegment sind derzeit verschiedene Revisionsverfahren beim BFH anhängig.<sup>24</sup> Fraglich ist, ob **Sammelbezeichnungen** wie „Pulli“, „Bluse“ oder „Hose“ eine zutreffende Leistungsbeschreibung sein können. Eventuell könnte sich auch ein Verstoß gegen das Unionsrecht daraus ergeben, dass das nationale Recht hinsichtlich der Art des Gegenstands dessen „handelsübliche Bezeichnung“ erfordert, während das Unionsrecht sich mit der „Art der gelieferten Gegenstände“ begnügt.

Weiterführende Erläuterungen bieten das DWS-Merkblatt Nr. 1740 „Umsatzsteuer bei Rechnungen“ und das DWS-Buch Nr. 310 „Fit für Erstellung, Prüfung und Berichtigung von Rechnungen – Umsatzsteuerliche Anforderungen an Rechnungen und Möglichkeiten der Rechnungsberichtigung“.

#### 4.2 Unternehmereigenschaft der Bruchteilsgemeinschaft

Bisher war im Umsatzsteuerrecht regelmäßig anerkannt worden, dass eine **Bruchteilsgemeinschaft** unter den weiteren Voraussetzungen des § 2 UStG **Unternehmereigenschaft** innehaben kann. Der BFH<sup>25</sup> hat jetzt aber – entgegen seiner früheren Rechtsprechung<sup>26</sup> – festgestellt, dass eine Bruchteilsgemeinschaft nicht Unternehmer sein kann. Stattdessen erbringen die **Gemeinschaft**

<sup>20</sup> BFH, Urteil v. 20.10.2016, V R 26/15, BFH/NV 2017, 252.

<sup>21</sup> EuGH, Urteil v. 15.11.2017, C-375/16 – Igor Butin sowie C-374/16 – Rochus Geissel, BFH/NV 2018, 173.

<sup>22</sup> BFH, Urteil v. 21.06.2018, V R 25/15, BStBl II 2018, 809 und BFH, Urteil v. 13.06.2018, XI R 20/14, BStBl II 2018, 800.

<sup>23</sup> BMF, Schreiben v. 07.12.2018, BStBl I 2018, 1401.

<sup>24</sup> Beim XI. Senat anhängig: XI R 27/18, XI R 28/18 (jeweils zu Bekleidung) sowie XI R 2/18 (Modeschmuck).

<sup>25</sup> BFH, Urteil v. 22.11.2018, V R 65/17, BFH/NV 2019, 359.

<sup>26</sup> BFH, Beschluss v. 01.09.2010, XI S 6/10, BFH/NV 2010, 2140.

ter als jeweilige Unternehmer anteilig von ihnen zu besteuern- den Leistungen.

Unternehmer ist nach allgemeinen Grundsätzen nur derjenige, der entgeltliche Leistungen erbringt. Die Person des Leistungserbringers richtet sich nach den der Leistung zugrunde liegenden Rechtsverhältnissen und damit im Regelfall nach dem Zivilrecht. Zivilrechtlich kann die **nichtrechtsfähige Bruchteilsgemeinschaft** aber keine Verpflichtungen eingehen und damit umsatzsteuerrechtlich nach Auffassung des BFH auch keine Leistungen erbringen. Nach Maßgabe der zivilrechtlich geprägten Rechtsverhältnisse handelt es sich daher umsatzsteuerrechtlich um **anteilige Leistungen der einzelnen Gemeinschaftler**. Die Rechtsprechungsänderung erfasst nicht nur Erfindergemeinschaften wie im Streitfall, sondern ist z. B. auch für die im Immobilienbereich weit verbreiteten **Grundstücksgemeinschaften** von großer Bedeutung.

**HINWEIS** Allerdings hat sich die Finanzverwaltung noch nicht dazu geäußert. Aus der Praxis heraus ist man an die Finanzverwaltung herangetreten, evtl. mit einem Nichtanwendungserlass zu reagieren, da die Umsetzung der Rechtsprechung in der Praxis zu nicht unerheblichen Problemen führen würde.

#### 4.3 Steuerfreiheit von Schulungsleistungen

**Schul- und Hochschulunterricht** wie auch die Leistung von Privatlehrern können national unter den Bedingungen des § 4 Nr. 21 UStG **steuerfrei** sein. Allerdings entspricht die nationale Fassung nicht in vollem Umfang den unionsrechtlichen Vorgaben. Deshalb ist gerade die Frage, ob – und unter welchen Bedingungen – ein Unternehmer sich auf die für ihn günstigeren Regelungen des Unionsrechts berufen kann, umstritten.

Mittlerweile sind in dieser Rechtsfrage die folgenden Urteile zu berücksichtigen.

- **Fahrschulunterricht:** In einer Grundsatzentscheidung hat der EuGH<sup>27</sup> festgestellt, dass Fahrschulunterricht (normale Führerscheinbildung) kein steuerbegünstigter Schulunterricht i. S. d. Unionsrechts ist. Schul- und Hochschulunterricht setzt nach der Entscheidung des EuGH ein **integriertes System** der Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und **vielfältiges Spektrum von Stoffen und die Vertiefung und Entwicklung dieser Kenntnisse und Fähigkeiten** durch die Schüler und Studenten je nach ihrem Fortschritt und ihrer Spezialisierung auf den verschiedenen dieses System bildenden Stufen voraus. Der BFH<sup>28</sup> hat in seiner Folgerechtsprechung die Vorgabe des EuGH umgesetzt und entschieden, dass **Fahrunterricht** in einer Fahrschule ein **spezialisierter Unterricht** ist, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt und deshalb nicht unter den Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts im Sinne des Unionsrechts fällt.
- **Tangotanzunterricht:** In einem anderen Verfahren hatte der BFH<sup>29</sup> noch vor Bekanntgabe der Entscheidung des EuGH geurteilt und sich insoweit die Möglichkeit genommen, näher auf die Entscheidung des EuGH einzugehen. Es ging dabei um die Frage der Steuerbefreiung einer Tanzlehrerin. So hatte das FG Berlin-Brandenburg<sup>30</sup> festgestellt, dass der von einer ausgebildeten, selbstständig tätigen Tänzerin erteilte Tangounterricht als von einem Privatlehrer erteilter

27 EuGH, Urteil v. 14.03.2019, C-449/17 – A & G Fahrschulakademie GmbH, BFH/NV 2019, 511.

28 BFH, Urteil v. 23.05.2019, V R 7/19, BFH/NV 2019, 1210.

29 BFH, Urteil v. 24.01.2019, V R 66/17, BFH/NV 2019, 593.

30 FG Berlin-Brandenburg, Urteil v. 08.11.2017, 5 K 5108/15.

Schul- und Hochschulunterricht i. S. d. Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL umsatzsteuerfrei sein kann. Der BFH hat dies allerdings abgelehnt und sah keine ausreichende Begründung für eine Steuerbefreiung.

- **Segel- und Surfunterricht:** Schon vor Bekanntwerden des Urteils des EuGH in der Fahrschulangelegenheit hatte das FG Hamburg<sup>31</sup> dem EuGH ein neues Vorabentscheidungsersuchen vorgelegt, in dem es um die Steuerbefreiung von Segel- und Surfkursen ging. Der EuGH<sup>32</sup> hat sich den Detailfragen des FG Hamburg im Ergebnis nicht angenommen und hat – wie schon in der Entscheidung zu den Fahrschulen – entschieden, dass eine **Steuerbefreiung** sich bei einem solchen spezialisierten Unterricht aufgrund der unionsrechtlichen Vorgaben **nicht ergeben kann**.<sup>33</sup>

**HINWEIS** Abzuwarten bleibt noch eine Entscheidung des EuGH in einem Vorlageverfahren des BFH.<sup>34</sup> Der BFH hatte den EuGH nach der Entscheidung zu den Fahrschulen angerufen, um klären zu lassen, ob evtl. aufgrund unionsrechtlicher Vorgaben die Steuerbefreiung für (allgemeinen) **Schwimmunterricht** gegeben sein kann. Nach Auffassung des BFH handelt es sich bei dabei um **elementare Grundkenntnisse**, sodass aufgrund eines Gemeinwohlinteresses eine Steuerbefreiung durchaus unionsrechtlich in Betracht kommen könnte.

#### 4.4 Weitere gerichtliche Entscheidungen in Stichpunkten

Sowohl der EuGH als auch der BFH haben in diversen weiteren Verfahren das Umsatzsteuerrecht fortentwickelt. Insb. sind hier die folgenden Entscheidungen zu nennen.

- **Reiseleistungen:** Der EuGH<sup>34</sup> hat entschieden, dass eine Leistung, die im Wesentlichen in der **Überlassung einer Ferienwohnung** besteht und bei der zusätzliche Leistungselemente nur als Neben- zur Hauptleistung anzusehen sind, eine Reiseleistung i. S. d. § 25 UStG darstellt. Aus der Marge ist die Umsatzsteuer mit dem Regelsteuersatz zu berechnen.
- **Kleinunternehmer und Differenzbesteuerung:** Kleinunternehmer dürfen bestimmte Gesamtumsatzgrenzen<sup>35</sup> nicht überschreiten. Der EuGH<sup>36</sup> hat entschieden, dass bei der Anwendung der Differenzbesteuerung nicht nur die Marge, sondern das erhaltene Entgelt bei der Berechnung des Gesamtumsatzes zu berücksichtigen ist. Die Finanzverwaltung vertrat schon seit 2010 diese Auffassung.
- Beauftragt ein Unternehmer **Makler für die Wohnungssuche von Angestellten**, die aus unternehmerischen Gründen versetzt werden und trägt der Unternehmer die Kosten hierfür, ist der Unternehmer aus den von ihm bezogenen Maklerleistungen entsprechend der Unternehmenstätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigt.<sup>37</sup>
- Zahlungen, die an einen Unternehmer als **Aufwendungsersatz** aufgrund von **urheberrechtlichen Abmahnungen** zur Durchsetzung seines Unterlassungsanspruchs geleistet werden, sind umsatzsteuerrechtlich als **Entgelt** im Rahmen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustauschs zwischen dem Unternehmer und den von ihm abgemahnten Rechtsverletzer zu qualifizieren.<sup>38</sup>

31 FG Hamburg, Beschluss v. 14.12.2018, 6 K 187/17.

32 EuGH, Beschluss v. 07.10.2019, C-47/19 – HA.

33 BFH, Beschluss v. 27.03.2019, V R 32/18 – beim EuGH anhängig unter C-373/19 – Dubrovin & Träger – Aquatics.

34 EuGH, Urteil v. 19.12.2018, C-552/17 – Alpenchalets Resorts, DStR 2019, 599.

35 Im Vorjahr nicht mehr als derzeit 17.500 € (ab 2020: 22.000 €) und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht mehr als 50.000 €.

36 EuGH, Urteil v. 29.07.2019, C-388/18 – B, BFH/NV 2019, 1214.

37 BFH, Urteil v. 06.06.2019, V R 18/18, BFH/NV 2019, 1453.

38 BFH, Urteil v. 13.02.2019, XI R 1/17, BFH/NV 2019, 793 – gegen das Urteil ist Verfassungsbeschwerde erhoben worden (1 BvR 1327/19).

- **Aufsichtsräte** sind nach Auffassung des EuGH<sup>39</sup> nicht selbstständig tätig und damit **keine Unternehmer** i. S. d. Umsatzsteuerrechts.

#### 4.5 Wichtige Vorabentscheidungsersuchen beim EuGH

Besteht Unklarheit über die Anwendung des Unionsrechts, muss der BFH den EuGH anrufen (sog. **Vorabentscheidungsersuchen**). Da die anschließende Entscheidung des EuGH verbindlich ist, sind solche Verfahren ein guter Gradmesser für anstehende Veränderungen im Umsatzsteuerrecht.

- **Steuerbefreiung bei Sportvereinen:** Mitgliederbeiträge bei Sportvereinen werden derzeit in Deutschland – teilweise entgegen der Rechtsprechung des EuGH – als nichtsteuerbare Leistungen erfasst. Darüber hinausgehende Leistungen unterliegen dagegen regelmäßig nach nationalem Recht der Umsatzsteuer, da eine in Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL enthaltene Befreiungsmöglichkeit für Unternehmer, die Leistungen im Bereich Sport und Körperertüchtigung ausüben und kein Gewinnstreben haben, nicht national umgesetzt worden sind. Allerdings konnten entsprechende Vereine sich bisher insoweit auf das für sie günstigere Unionsrecht berufen. Der BFH<sup>40</sup> hat aber offensichtlich Zweifel an der unmittelbaren Berufungsmöglichkeit und hat den EuGH angerufen. Zumindest der Generalanwalt des EuGH sieht offensichtlich kein unmittelbares Berufungsrecht.<sup>41</sup> Die neue Auflage des DWS-Buches Nr. 306 „Vereinsbesteuerung“ ist vorbestellbar.
- **Dienstwagenüberlassung als entgeltlicher Umsatz:** Das Finanzgericht des Saarlands<sup>42</sup> hat den EuGH angerufen, um klären zu lassen, ob es sich bei der Überlassung eines Fahrzeugs an einen Arbeitnehmer um eine entgeltliche Leistung (tauschähnlicher Umsatz) oder um eine unentgeltliche Wertabgabe handelt. Das Ergebnis kann sowohl einen Einfluss auf die Festlegung des Orts der Leistung haben (insb. wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer in verschiedenen Mitgliedstaaten ansässig sind) als auch für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Höhe nach von Bedeutung sein. Das neue DWS-Buch Nr. 311 „Fahrzeuge und Steuern“ ist bereits vorbestellbar.
- **Steuersatz bei kurzfristiger Bootsliegeplatzvermietung:** Die kurzfristige Vermietung von Campingstellplätzen unterliegt dem ermäßigten Steuersatz. Dagegen ergibt sich national bei der kurzfristigen Vermietung von Bootsliegeplätzen keine vergleichbare Begünstigung. Der BFH<sup>43</sup> hat deshalb den EuGH angerufen, um klären zu lassen, ob aus Gründen des **Gleichbehandlungsgrundsatzes** nach Art. 20 EUGrdRCh diese Leistungen ebenfalls nur mit 7 % zu besteuern sind.
- Der BFH<sup>44</sup> hat den EuGH in einer Frage zu einem „**erfolglosen Unternehmer**“ angerufen. In dem Verfahren geht es um die Frage, ob ein Unternehmer für eine Investition eine **Vorsteuerberichtigung** vornehmen muss, wenn er die Tätigkeit eingestellt hat. In diesem Fall hat der Unternehmer, der ein Alten- und Pflegeheim betreibt, zusätzlich (mit Vorsteuerabzug) eine Cafeteria errichtet, in der er steuerpflichtige Restaurationsumsätze ausführen wollte und dies auch tatsächlich tat. Innerhalb des maßgeblichen Berichtigungszeitraums stellte er

aber den Betrieb der Cafeteria wegen „Erfolglosigkeit“ wieder ein und meldete diesen Betrieb ab. Die Finanzverwaltung hat eine Vorsteuerberichtigung angenommen.

- Der BFH<sup>45</sup> hat den EuGH angerufen, um klären zu lassen, ob einem Unternehmer aus der **Errichtung einer Straße der Vorsteuerabzug** zusteht, wenn die Straße zur Erschließung eines Steinbruchs notwendig ist, die Straße aber der Gemeinde gehört. In diesem Fall hatte ein Unternehmer eine öffentliche Straße auf seine Kosten ertüchtigt, um einen an dieser Straße liegenden Steinbruch erschließen zu können. Die Finanzverwaltung sah darin eine unentgeltliche Wertabgabe an die Gemeinde. Grundsätzlich ist zu klären, ob der Unternehmer den Vorsteuerabzug hat und ob eine (besteuerbare) Ausgangsleistung vorliegt.
- Zur Frage der **Steuerbefreiung im medizinischen Bereich** sind zwei weitere Vorabentscheidungsersuchen zu beachten: Zum einen hat der BFH<sup>46</sup> den EuGH angerufen, um klären zu lassen, ob die Erstellung von **Gutachten** durch selbstständige Unternehmer für den medizinischen Dienst der Krankenkassen (**MDK**) eine nach Unionsrecht steuerfreie Tätigkeit sein kann. Zum anderen möchte der BFH<sup>47</sup> wissen, ob eine **Apotheke**, die Arzneimittel an eine gesetzliche Krankenkasse liefert, aufgrund einer **Rabattgewährung** an den Krankenversicherten zur Minderung der Steuerbemessungsgrundlage berechtigt ist.

## 5. WICHTIGE VERÖFFENTLICHUNGEN DER FINANZVERWALTUNG

Auch die Finanzverwaltung hat sich in den vergangenen Monaten wieder zu umsatzsteuerrechtlichen Fragen geäußert. Neben ganz grundsätzlichen Regelungen wurde auch eine Vielzahl von nur Einzelfälle betreffende Veränderungen vorgenommen.

### 5.1 Unternehmereigenschaft bei Preisgeldern und Antrittsgeldern

Ein Unternehmer realisiert einen steuerbaren Umsatz u. a. dann, wenn er eine Leistung in erkennbarer Absicht, eine **Gegenleistung** zu erhalten, ausführt. Dabei darf die Gegenleistung nicht „unsicher“ sein<sup>48</sup>. Umstritten war, ob die **Teilnahme an Turnieren oder Wettbewerben**, bei denen der Teilnehmende nur die Möglichkeit hatte, ein **platzierungsabhängiges Entgelt** zu erhalten, einen Leistungsaustausch begründen kann und damit zu einem steuerbaren Umsatz im Rahmen seines Unternehmens führt.

**HINWEIS** Der BFH<sup>50</sup> war früher davon ausgegangen, dass die als Belohnung i. S. d. § 657 BGB für das erfolgreiche Teilnehmen an Pferderennen empfangenen Rennpreise Entgelte für eine von dem Rennstallbesitzer erbrachte sonstige Leistung sind. Auch den „Berufskartenspieler“ sah der BFH<sup>51</sup> früher als Unternehmer i. S. d. § 2 UStG an.

Entgegen der früher national vertretenen Rechtsauffassung hatte aber der EuGH<sup>51</sup> entschieden, dass die Überlassung eines Pferdes durch einen Unternehmer an den Veranstalter eines Pferderennens zwecks Teilnahme des Pferdes an diesem Rennen **keine gegen Entgelt erbrachte Dienstleistung** darstellt, wenn weder ein Antrittsgeld noch eine andere unmittelbare Vergütung gezahlt wird und nur die Eigentümer der Pferde mit einer erfolgreichen Platzierung in dem Rennen ein Preisgeld erhalten. Die Überlassung eines Pferdes stellt aber dann eine **gegen Entgelt**

39 EuGH, Urteil v. 13.06.2019, C-420/18 – IO, BFH/NV 2019, 1053. Beim BFH ist in einem vergleichbaren Verfahren Revision anhängig (V R 23/19).

40 BFH, Beschluss v. 21.06.2018, V R 20/17, BStBl II 2018, 558; beim EuGH anhängig unter C-48/18 – Golfclub Schloss Igling e. V.

41 Beschlussempfehlung des Generalanwalts Hogan v. 07.11.2019.

42 FG des Saarlands, Beschluss v. 18.03.2019, 1 K 1208/16; beim EuGH anhängig unter C-288/19 – QM.

43 BFH, Beschluss v. 02.08.2018, V R 33/17, BFH/NV 2019, 91, beim EuGH anhängig unter C-715/18 – Segler-Vereinigung Cuxhaven.

44 BFH, Beschluss v. 27.03.2019, V R 61/17, BFH/NV 2019, 786; beim EuGH anhängig unter C-374/19 – HF.

45 BFH, Beschluss v. 13.03.2019, XI R 28/17, DStR 2019, 1460; beim EuGH anhängig unter C-528/19 – FAG.

46 BFH, Beschluss v. 10.04.2019, XI R 11/17, BFH/NV 2019, 1319; beim EuGH anhängig unter C-657/19 – E.

47 BFH, Beschluss v. 06.06.2019, V R 41/17, BFH/NV 2019, 1471.

48 EuGH, Urteil v. 03.03.1994, C-16/93 – Tolsma, UR 1994, 399.

49 BFH, Urteil v. 09.03.1972, V R 32/69, BStBl II 1972, 556.

50 BFH, Urteil v. 26.08.1993, V R 20/91, DStR 1994, 56.

51 EuGH, Urteil v. 10.11.2016, C-432/15 – Baštová, UR 2016, 913.

**erbrachte Dienstleistung** dar, wenn der Veranstalter für eine von der Platzierung des Pferdes in dem Rennen **unabhängige Vergütung** zahlt. Der BFH<sup>52</sup> hatte sich in der Folge der Rechtsauffassung des EuGH angeschlossen.

Die **Finanzverwaltung**<sup>53</sup> hat die Vorgaben aus der europäischen und nationalen Rechtsprechung umgesetzt und den UStAE angepasst. Eine **Teilnahme an einem Wettbewerb**, für die nur eine von der Platzierung abhängige Vergütung erzielt werden kann, wird nicht im Leistungsaustausch ausgeführt und führt damit nicht zu einem steuerbaren Umsatz.

**HINWEIS** Die Regelung gilt für **alle Arten von Wettbewerben**, wie z.B. Pferderennen, Pokerturniere, sportliche Wettbewerbe, Schönheitskonkurrenzen oder Ausscheidungsspiele.

Bei der Teilnahme an solchen Wettbewerben muss abgegrenzt werden, ob der Teilnehmende eine Gegenleistung für die Teilnahme an dem Wettbewerb als solchem bekommt oder ob er nur eine Zahlung erhält, wenn er eine bestimmte Platzierung erreicht.

- Die **Teilnahme an einem Wettbewerb** ist dann eine gegen Entgelt ausgeführte sonstige Leistung (und führt dann unter den weiteren Bedingungen zu einem steuerbaren Umsatz), wenn der Veranstalter für die Teilnahme eine **von der Platzierung unabhängige Vergütung** zahlt. Dies können z.B. **Antrittsgelder** oder von der erreichten Platzierung unabhängige „Preisgelder“ sein. Unerheblich ist in diesen Fällen, ob die „Preisgelder“ gestaffelt ausgelobt werden, insoweit wäre nicht die Zahlung als solche, sondern **nur die Höhe ungewiss**.
- Erhält der Teilnehmende **nur eine Zahlung**, wenn er eine **bestimmte Platzierung erreicht**, bekommt er diese Zahlung nicht für die Teilnahme an dem Wettbewerb, sondern für die Erreichung eines bestimmten Wettbewerbsergebnisses. Damit ist in diesen Fällen grundsätzlich ungewiss, ob der Teilnehmende überhaupt eine Zahlung erhält. Es liegt dann **kein Leistungsaustausch** vor.

Die neuen Regelungen gelten in **allen noch offenen Fällen**. Die Finanzverwaltung beanstandet es aber nicht, wenn die Beteiligten bei der Zahlung platzierungsabhängiger Preisgelder an einer vor dem 01.07.2019 stattfindenden Veranstaltung einvernehmlich noch von einem Leistungsaustausch ausgehen.

## 5.2 Aus der Finanzverwaltung in Stichworten

- Die Finanzverwaltung<sup>54</sup> setzt die Rechtsprechung des EuGH<sup>55</sup> und des BFH<sup>56</sup> um, nach der die **Differenzbesteuerung** auch bei dem **Verkauf von Altteilen** angewendet werden kann, die beim **Ausschlachten von Altfahrzeugen** gewonnen wurden. Dabei sind die Einkaufspreise durch sachgerechte Schätzung zu ermitteln und zu dokumentieren.
- Die **Übertragung eines Miteigentumsanteils** an einem Gegenstand wurde bisher von der Finanzverwaltung als eine sonstige Leistung angesehen. Nach Änderung der Rechtsprechung durch den BFH<sup>57</sup> passt die Finanzverwaltung<sup>58</sup> jetzt ihre

Rechtsauffassung an und sieht diese Leistungen als **Lieferungen** an.

- Zum 01.01.2019 waren neue **Aufzeichnungsvorschriften für die Betreiber elektronischer Marktplätze** in das UStG aufgenommen worden. Frühestens ab dem 01.03.2019 konnte es danach zu Haftungsfällen für die Marktplatzbetreiber kommen. Die Finanzverwaltung<sup>59</sup> hat ausführlich zu den Neuregelungen Stellung genommen.
- Nachdem der BFH<sup>60</sup> entschieden hatte, dass die **Bauträger** in den Altfällen die von ihnen nach § 13b UStG entrichtete Umsatzsteuer ohne weitere Bedingungen erstattet bekommen, musste die Finanzverwaltung<sup>61</sup> ihre dem entgegenstehende Verwaltungsauffassung aus dem Jahr 2017 aufgeben.
- Ausführliche Erläuterungen bietet das DWS-Merkblatt Nr. 1698 „Bauleistungen und Umsatzsteuer“.
- Unter sehr engen Voraussetzungen können sich **juristische Personen des Privatrechts** nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>62</sup> als **Einrichtung des öffentlichen Rechts** einstufen lassen. Die Finanzverwaltung<sup>63</sup> gibt die Rahmenbedingungen vor, unter denen sich in Deutschland Einrichtungen auf diese Rechtsprechung berufen können.
- **Inklusionsbetriebe** können unter bestimmten Voraussetzungen den ermäßigten Steuersatz für ihre Leistungen anwenden. Die Anzahl der betroffenen Beschäftigten ist dabei ein Kriterium für die Anwendung von Vereinfachungsregelungen. Die Finanzverwaltung<sup>64</sup> dehnt den Kreis der zu berücksichtigenden Beschäftigten auf **psychisch kranke Menschen** aus.
- Die Finanzverwaltung<sup>65</sup> hat darauf hingewiesen, dass Einzelunternehmer in den Niederlanden zum 01.01.2020 neue USt-IdNrn. erhalten. Für EU-grenzüberschreitende Leistungen ist ab dem 01.01.2020 nur noch die neue USt-IdNr. zu verwenden.

## 5.3 Brexit

Auch wenn es mittlerweile ein leidiges Thema ist und niemand weiß, wie es tatsächlich ausgehen wird: Unternehmer, die Leistungsbeziehungen nach **Großbritannien** haben, müssen sich Gedanken darüber machen, welche Änderungen sich ergeben, wenn es zu einem „harten Brexit“ oder einem geregelten Ausstieg kommen sollte. Insb. ergeben sich die folgenden Konsequenzen:

- **Warenlieferungen** von und nach Großbritannien sind keine i. g. Lieferungen/i. g. Erwerbe mehr. Einfuhrumsatzsteuer- und/oder Ausfuhrverfahren müssen eingeplant werden.
- Es muss eine andere Schlüsselung bei **sonstigen Leistungen** erfolgen – keine Anmeldung in der Zusammenfassenden Meldung mehr. Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers richtet sich nicht mehr nach § 13b Abs. 1 UStG.

**HINWEIS** Das BMF hatte im April 2019 ein Schreiben zu den umsatzsteuerlichen Folgen des Austritts des Vereinigten Königreichs aus der Europäischen Union veröffentlicht. In Anbetracht der anschließend gewährten Fristverlängerung wurde das Schreiben kurze Zeit später wieder von der Homepage des BMF entfernt. Es ist denkbar, dass das Schreiben in angepasster Form erneut veröffentlicht wird, wenn sich ein neuer Termin für den Austritt des Vereinigten Königreichs ergibt.

52 BFH, Urteil v. 30.08.2017, XI R 37/14, BStBl II 2019, 336 (zum Berufspokerspieler); BFH, Urteil v. 02.08.2018, V R 21/16, BStBl II 2019, 339.

53 BMF, Schreiben v. 27.05.2019, BStBl I 2019, 512.

54 BMF, Schreiben v. 17.07.2019, BStBl I 2019, 835.

55 EuGH, Urteil v. 18.01.2017, C-471/15 – Sjelle Autogenbrug I/S, BFH/NV 2017, 558.

56 BFH, Urteil v. 23.02.2017, V R 37/15, BFH/NV 2017, 1285.

57 BFH, Urteil v. 18.02.2016, V R 53/14, BFH/NV 2016, 869.

58 BMF, Schreiben v. 23.05.2019, BStBl I 2019, 511.

59 BMF, Schreiben v. 28.01.2019, BStBl I 2019, 106.

60 BFH, Urteil v. 27.09.2018, V R 49/17, BFH/NV 2019, 87.

61 BMF, Schreiben v. 24.01.2019, BStBl I 2019, 117.

62 EuGH, Urteil v. 29.10.2015, C-174/14 – Sudaçor, UR 2015, 901.

63 BMF, Schreiben v. 18.09.2019, BStBl I 2019, 921.

64 BMF, Schreiben v. 23.05.2019, BStBl I 2019, 510.

65 BMF, Schreiben v. 22.11.2019, zzt. nur im Internet veröffentlicht.