

Oktober 2015

NEUES AUS DER GESETZGEBUNG

## Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015

*BR-Drucksache 418/15 vom 25.9.2015*

Der Bundestag hat am 24.9.2015 das Steueränderungsgesetz 2015 beschlossen. Der Gesetzestitel lautete vormals „Gesetz zur Umsetzung der Protokollklärung zum Zollkodex-Anpassungsgesetz“ (siehe [MwSt.VAT Newsletter März 2015](#)). Die Zustimmung des Bundesrats erfolgte am 16.10.2015. Die umsatzsteuerlichen Änderungen treten grundsätzlich am Tag nach der Verkündung des Gesetzes im Bundesgesetzblatt in Kraft – mit Ausnahme der Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. Nachfolgend geben wir einen Überblick zu den wichtigsten umsatzsteuerlichen Änderungen.

### Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand

Die Unternehmereigenschaft juristischer Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) wird neu geregelt. Zukünftig gelten jPöR (§ 2 Abs. 3 UStG) unabhängig von den ertragsteuerlichen Begriffen nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausüben und keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen (§ 2b Abs. 1 UStG). Keine größeren Wettbewerbsverzerrungen liegen insbesondere vor, wenn die gleichartigen Umsätze der jPöR im Kalenderjahr weniger als 17.500 Euro betragen oder vergleichbare Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage einer Steuerbefreiung unterliegen (§ 2b Abs. 2 UStG). Außerdem liegen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen in bestimmten Fällen der interkommunalen Zusam-

menarbeit zwischen jPöR vor (§ 2b Abs. 3 UStG). Dagegen gibt es einen Katalog von Leistungen, bei deren Ausübung die jPöR stets als Unternehmer anzusehen ist (§ 2b Abs. 4 UStG). Der Katalog ergänzt die bereits im aktuellen § 2 Abs. 3 UStG enthaltene Aufzählung um die in Anlage I zur Mehrwertsteuersystem-Richtlinie aufgeführten Tätigkeiten. Leistungen, die von jPöR auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden, fallen ausweislich der Gesetzesbegründung nicht unter § 2b UStG und unterliegen stets der Umsatzsteuer.

Die Neuregelung gilt für Umsätze ab dem 1.1.2017. Für Umsätze vor dem 1.1.2021 ist eine Übergangsregelung vorgesehen. Die jPöR kann bis zum 31.12.2016 gegenüber dem Finanzamt einmalig erklären, dass sie weiterhin die bisherige Regelung des § 2 Abs. 3 UStG anwendet.

### Reverse-Charge-Verfahren bei Bauleistungen

Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Reverse-Charge – § 13b UStG) bei Bauleistungen wird auf Lieferungen von und Leistungen an Betriebsvorrichtungen erweitert (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 1 UStG). Die gesetzliche Klarstellung erfolgt in Reaktion auf das Urteil des BFH vom 28.8.2014, V R 7/14, nach dem Betriebsvorrichtungen nicht unter das Reverse-Charge-Verfahren fallen. Die Finanzverwaltung hatte auf das Urteil bereits mit einem Nichtanwendungserlass vom 28.7.2015 reagiert (siehe [MwSt.VAT Newsletter August/September 2015](#)). Außerdem wird der zwingend ab 1.1.2017 anzuwendende Grundstücksbegriff gemäß MwSt-Durchführungsverordnung bereits in nationales Recht

## Inhalt

### Neues aus der Gesetzgebung

Umsatzsteuerliche Änderungen durch das Steueränderungsgesetz 2015

### Neues vom BFH

CMR-Frachtbrief als Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Vorsteuerabzug bei Insolvenz des Rechnungsausstellers und unrichtigem Steuerausweis

### Neues vom BMF

Voraussetzungen für die Berichtigung eines unzutreffenden Steuerausweises nach § 14c UStG

### In Kürze

Rechtsfolgen bei Ablauf des Vorsteuerberichtigungszeitraums

Lieferort bei Kleinsendungen bis 22 Euro aus der Schweiz

Verkäufe über Internet-Handelsplattformen

Zuordnung der Ausfuhr im Reihengeschäft

Verkaufsförderaktion mit Treuepunkten

Rechnungsangaben beim innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft

### Veranstaltungen

Kölner Tage – Aktuelle Entwicklungen in der Umsatzsteuer 2015

umgesetzt (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 UStG).

### **Reverse-Charge-Verfahren bei Leistungsbezügen des hoheitlichen Bereichs**

Das Reverse-Charge-Verfahren gilt auch dann, wenn der Leistungsempfänger die Leistung für den nicht unternehmerischen Bereich bezieht (§ 13b Abs. 5 Satz 6 UStG). Die Finanzverwaltung nimmt jedoch bestimmte Leistungen, welche die jPöR in nennenswertem Umfang für ihren hoheitlichen Bereich beziehen, vom Reverse-Charge-Verfahren aus. Dies betrifft Bauleistungen sowie Strom- und Gaslieferungen. Diese Ausnahmen werden nun in § 13b UStG aufgenommen und insbesondere um Lieferungen von Mobilfunkgeräten und Tablet-Computern sowie Gebäudereinigungsleistungen erweitert (§ 13b Abs. 5 Sätze 6 und 10 UStG).

### **Reverse-Charge-Verfahren bei Metalllieferungen**

Der Anwendungsbereich des Reverse-Charge-Verfahrens bei Metalllieferungen wird durch Anlage 4 des UStG bestimmt. Laut Gesetzesbegründung wird Nr. 3 der Anlage bezüglich Eisen und Stahl aufgrund einer Ungenauigkeit der Bezeichnung der Gegenstände redaktionell geändert. Die Änderung soll inhaltlich keine Auswirkungen für die Betroffenen haben (siehe [MwSt.VAT Newsletter März 2015](#)).

### **Entstehung der Steuer in Fällen des unrichtigen Steuer ausweises (§ 14c Abs. 1 UStG)**

Weist ein Unternehmer in einer Rechnung einen zu hohen Umsatzsteuerbetrag aus, schuldet er auch den Mehrbetrag (unrichtiger Steuerausweis, § 14c Abs. 1 UStG). Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG entsteht die Steuer in dem Zeitpunkt, in dem die Steuer für die Leistung entsteht, spätestens jedoch in dem Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung. Diese Regelung wird geändert, in dem richtlinienkonform der Zeitpunkt der Ausgabe der Rechnung als Zeitpunkt der Entstehung der Steuer festgelegt wird. Eine richtlinienkonforme Auslegung der bisherigen Regelung erfolgte bereits durch das BMF-Schreiben vom 2.5.2015 (siehe [MwSt.VAT Newsletter Mai 2015](#)).

#### **Bitte beachten Sie:**

Die geplante gesetzliche Neuregelung der Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft (siehe [MwSt.VAT Newsletter Mai 2015](#)) wurde nicht im Steueränderungsgesetz 2015 umgesetzt. Insoweit bleibt die weitere gesetzliche Entwicklung abzuwarten. Möglicherweise könnte es auch im Vorgriff auf eine gesetzliche Neuregelung ein BMF-Schreiben zu der Thematik geben. Zur Zuordnung einer Ausfuhrlieferung in ein Drittland im Reihengeschäft hat sich aktuell das Finanzgericht Rheinland-Pfalz mit Urteil vom 11.8.2015, 3 K 1637/13, geäußert (siehe [Beitrag in diesem Newsletter](#)).

## **NEUES VOM BFH**

### **CMR-Frachtbrief als Belegnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen**

*BFH, Urt. v. 22.7.2015, V R 38/14*

Das Urteil betrifft den Nachweis der Steuerbefreiung von innergemeinschaftlichen Lieferungen. Zum einen geht es um die Anforderungen an einen CMR-Frachtbrief als ordnungsgemäßen Belegnachweis. Zum anderen geht der BFH auf die Angabe des notwendigen Bestimmungsortes beim Belegnachweis ein.

#### **Sachverhalt**

Ein Kfz-Händler behandelte zwölf Fahrzeuglieferungen als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen. Das Finanzamt sah hingegen sieben der Lieferungen als steuerpflichtig an. Zwei Lieferungen an spanische Firmen erfolgten durch Einschaltung eines selbstständigen Transportunternehmens. In Feld 1 des CMR-Frachtbriefs war jeweils der Kfz-Händler als Auftraggeber der Versendung eingetragen, während tatsächlich die Abnehmer das Transportunternehmen bevollmächtigt hatten. Fünf Lieferungen an ungarische, portugiesische und spanischen Firmen erfolgten durch Abholung. Bei Abholung wurde jeweils bestätigt, die Fahrzeuge „ordnungsgemäß aus Deutschland“, „aus der Bundesrepublik Deutschland in den EU-Mitgliedsstaaten“ oder „in og. Bestimmungsland“ auszuführen.

#### **Urteil**

Der BFH kommt zum Ergebnis, dass ein CMR-Frachtbrief insbesondere die Vertragsparteien des Beförderungsvertrages angeben muss, um als ordnungsgemäßer Beleg anerkannt zu werden. Dies sind der Frachtführer (das Transportunternehmen) sowie – als Absender im Feld 1 – dessen Vertragspartner. Vertragspartner des Frachtführers und damit Absender muss nicht unbedingt der Lieferant sein. Absender kann insbesondere auch der Kunde als Abnehmer der Lieferung sein, wenn er den Frachtführer beauftragt. Weist der CMR-Frachtbrief nicht den zutreffenden Absender aus, ist die Lieferung grundsätzlich steuerpflichtig. Eine Steuerbefreiung aus Gründen des Gutgläubensschutzes gemäß § 6a Abs. 4 UStG kam für den BFH vorliegend nicht in Betracht. Der Kfz-Händler war ein im Export von Fahrzeugen erfahrener Unternehmer. Er hätte zumindest wissen müssen, dass der im CMR-Frachtbrief einzutragende Absender der Auftraggeber des Frachtführers ist und dass dies im Streitfall nicht zutraf.

Auch in den Abholfällen war der Belegnachweis nicht erbracht. Gemäß § 17a Abs. 2 Nr. 2 UStDV a.F. soll der Unternehmer den Nachweis der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet unter anderem durch einen handelsüblichen Beleg, aus dem sich der Bestimmungsort ergibt, führen. Allgemeine Angaben, wie die Bestätigung, den Liefergegenstand ordnungsgemäß aus Deutschland oder in ein im Einzelnen bezeichnetes Bestimmungsland auszuführen, reichen nicht aus. Eine Steuerbefreiung unter dem

Gesichtspunkt des Gutgläubensschutzes nach § 6a Abs. 4 UStG kam auch für diese Lieferungen nicht in Betracht. Dass sich aus den Belegen der konkrete Bestimmungsort nicht ergab, war offensichtlich und deshalb bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns erkennbar.

Schließlich stand objektiv nicht zweifelsfrei fest, dass die materiellen Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt waren. Die formellen Mängel im Belegnachweis konnten somit nicht unberücksichtigt bleiben.

#### **Bitte beachten Sie:**

Ein CMR-Frachtbrief kommt als ordnungsgemäßer Belegnachweis für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen in Betracht. Zur Anerkennung ist insbesondere darauf zu achten, dass im Feld 16 der richtige Frachtführer und im Feld 1 der richtige Absender angegeben werden. Absender muss nicht unbedingt der Lieferant sein. Absender kann auch der Kunde sein, wenn er das Transportunternehmen (den Frachtführer) beauftragt. Frachtführer ist, wer sich gegenüber dem Absender verpflichtet, die Güterbeförderung in eigener Verantwortung, das heißt auch für eigene Rechnung, durchzuführen. Dies kann durch eigene Fahrzeuge oder ganz oder teilweise durch Fahrzeuge eines Subunternehmers (Unterfrachtführers) erfolgen.

## **Vorsteuerabzug bei Insolvenz des Rechnungsausstellers und unrichtigem Steuerausweis**

*BFH, Urt. v. 30.6.2015, VII R 30/14*

Der BFH kommt zum Ergebnis, dass der Leistungsempfänger bei unrichtigem Steuerausweis (§ 14c Abs. 1 UStG) und Insolvenz des Rechnungsausstellers die Vorsteuer im Billigkeitswege erstattet bekommen kann, soweit ein Ausgleich durch den Rechnungsaussteller nicht möglich ist.

#### **Sachverhalt**

Der Unternehmer U beauftragte die Firma E mit der Durchführung von Messen. Für ihre Leistungen stellte E Rechnungen aus, in denen Umsatzsteuer in Höhe von über 4,8 Mio. Euro ausgewiesen war. Diesen Betrag führte E an das für sie zuständige Finanzamt ab. U machte den Betrag als Vorsteuer bei dem für ihn zuständigen Finanzamt geltend. Im Zuge einer Betriebsprüfung bei U wurde festgestellt, dass die Leistungen von E im Ausland erbracht waren und somit in Deutschland nicht umsatzsteuerpflichtig waren. Daraufhin erstattete U seinem Finanzamt die Vorsteuer zum großen Teil. Gleichzeitig forderte U von E die Rückzahlung der rechtswidrig gezahlten Umsatzsteuer bzw. die Abtretung dessen Erstattungsanspruchs gegen das Finanzamt. Bei E war inzwischen das Insolvenzverfahren eröffnet worden. Der Insolvenzverwalter erteilte U berechnete Rechnungen ohne Ausweis von Umsatzsteuer. Ferner erstattete das für E zuständige Finanzamt der

Insolvenzmasse die nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer. Der Insolvenzverwalter verwies U auf die Anmeldung des Erstattungsbetrags zur Insolvenztabelle. U beantragte sodann beim für E zuständigen Finanzamt die Erstattung der zu Unrecht gezahlten Umsatzsteuer gemäß § 37 Abs. 2 AO i. V. m. § 14c Abs. 1, § 17 UStG. Diesen Antrag lehnte das Finanzamt ab.

#### **Urteil**

Da E über eine nicht steuerpflichtige Leistung eine Rechnung mit Umsatzsteuer ausgestellt hatte, schuldete E die unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG in Verbindung mit § 17 Abs. 1 UStG bis zur Rechnungsberichtigung. U war als Leistungsempfänger grundsätzlich und von Beginn an nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Der BFH kommt zum Ergebnis, dass nur der Rechnungsaussteller gegenüber seinem Finanzamt einen möglichen Erstattungsanspruch hat. U kann gegenüber E einen Erstattungsanspruch der zu Unrecht gezahlten Umsatzsteuer nur im Zivilrechtsweg geltend machen. U hat keinen Ausgleichsanspruch gegenüber dem Finanzamt von E, selbst wenn eine Erstattung von E wegen Insolvenz ganz oder teilweise ausscheidet.

U kann aber insoweit unter Berücksichtigung des EuGH-Urteils vom 15.3.2007 – Rs. C-35/05 – Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH – gegenüber seinem Finanzamt einen Anspruch auf Vorsteuerabzug im Billigkeitsweg nach §§ 163, 227 AO haben. Die Grundsätze der EuGH-Rechtsprechung sind auch auf reine Inlandsfälle übertragbar. Ob im Streitfall ein Anspruch besteht, konnte der BFH vorliegend nicht entscheiden. Es liegt bei U, einen solchen Anspruch gegenüber dem für ihn zuständigen Finanzamt geltend zu machen. Ein Anspruch dürfte zumindest voraussetzen, dass der Rechnungsaussteller die Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG abgeführt hat. Ob ein Anspruch auch besteht, wenn das Finanzamt wie im Streitfall eine Erstattung an die Insolvenzmasse geleistet hat, ist fraglich. Dies könnte davon abhängen, ob das Finanzamt zur Erstattung gegenüber der Insolvenzmasse verpflichtet war oder die Erstattung zu einer ungerechtfertigten Bereicherung der Insolvenzmasse geführt hätte. Es erscheint für den BFH nicht fernliegend, in einem geeigneten Streitfall dazu ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH zu richten. In dem Vorabentscheidungsersuchen könnte auch das vom Insolvenzverwalter hervorgehobene Gläubigergleichbehandlungsgebot des Insolvenzrechts thematisiert werden.

#### **Bitte beachten Sie:**

Der BFH hat mit vorliegendem Urteil vom 30.6.2015, VII R 30/14, klargestellt, dass die Grundsätze des EuGH-Urteils vom 15.3.2007 – Rs. C 35/05 – Reemtsma Cigarettenfabriken GmbH – zur Erstattung von unzutreffend ausgewiesener Umsatzsteuer auch für reine Inlandsfälle gelten. Das Urteil zeigt aber auch, wie schwierig es ist, das nationale Recht (Umsatzsteuerrecht, Verfahrensrecht, Insolvenzrecht) unter Berücksichtigung dieser Grundsätze auszulegen, damit der Rechnungsadressat zu

seinem Recht kommt. Hinzuweisen ist darauf, dass beim BFH zu dieser Thematik noch weitere Revisionsverfahren anhängig sind (FG Münster, Urteil vom 3.9.2014, 6 K 939/11 AO, Az. des BFH: VII R 42/14; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 26.6.2014, 5 K 5148/12, Az. des BFH: XI R 36/14). Bei der Abwicklung von unrichtig ausgewiesener Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG ist zudem zu berücksichtigen, dass laut BMF-Schreiben vom 7.10.2015 – III C 2 – S 7282/13/10001 – bei bereits vereinnahmtem Rechnungsbetrag eine Rechnungsberichtigung grundsätzlich erst dann anzuerkennen sein soll, wenn die Rückzahlung an den Rechnungsadressat erfolgt ist (siehe nachfolgender [Beitrag in diesem Newsletter](#)). Ohne eine solche Rückzahlung kann der Rechnungsaussteller selbst keine Erstattung vom Finanzamt erhalten. Dies könnte eine Stärkung der Position des Rechnungsadressaten bedeuten, der vom insolventen Rechnungsaussteller keine (vollständige) Rückzahlung erhält, und deshalb einen Vorsteuerabzug im Billigkeitsweg geltend macht. Sofern der Anspruch lediglich voraussetzt, dass der Rechnungsaussteller noch keine Erstattung vom Finanzamt erhalten hat, wäre der Anspruch begründet.

#### NEUES VOM BMF

### Voraussetzungen für die Berichtigung eines unzutreffenden Steuerausweises nach § 14c UStG

*BMF, Schr. v. 7.10.2015 – III C 2 – S 7282/13/10001*

Das BMF nimmt in dem vorliegenden Schreiben Stellung zu den Voraussetzungen für die Berichtigung eines unrichtigen Steuerausweises nach § 14c Abs. 1 UStG und eines unberechtigten Steuerausweises nach § 14c Abs. 2 UStG.

#### Berichtigung eines unrichtigen Steuerausweises (§ 14c Abs. 1 UStG)

Ein unrichtiger Steuerausweis liegt zum Beispiel vor, wenn über eine steuerfreie Leistung mit Umsatzsteuer oder bei einer Steuerermäßigung (7 % USt) mit 19 % USt abgerechnet wird. Das BMF vertritt die Auffassung, dass bei bereits vereinnahmtem Rechnungsbetrag und einer Rückzahlungsverpflichtung gegenüber dem Leistungsempfänger eine Rechnungsberichtigung erst dann anzuerkennen ist, wenn die Rückzahlung erfolgt ist. Bleibt dagegen der Bruttorechnungsbetrag in der berichtigten Rechnung unverändert, ist die Rechnungsberichtigung auch ohne Rückgewähr des Entgelts anzuerkennen. Der UStAE wird entsprechend neu gefasst. Die Grundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Das BMF begründet dies mit der entsprechenden Anwendung von § 17 Abs. 1 UStG und der hierzu erfolgten Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteile vom 18.9.2008, V R 56/06, und vom 2.9.2010, V R 34/09).

#### Berichtigung eines unberechtigten Steuerausweises (§ 14c Abs. 2 UStG)

Ein unberechtigter Steuerausweis liegt beispielsweise in den Fällen des Schadensersatzes vor oder wenn ein Kleinunternehmer (§ 19 UStG) mit Umsatzsteuer abrechnet. Die Berichtigung erfolgt wie bisher nach § 14c Abs. 2 Satz 3 bis 5 UStG. Anstelle einer Rückzahlung eines zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrags kommt es in diesen Fällen auf die Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens an. Dies wird im UStAE klargestellt.

#### Bitte beachten Sie:

Die Änderung der Verwaltungsauffassung erfordert gegebenenfalls auch eine Anpassung der betrieblichen Prozesse und des ERP-Systems, da im Falle eines unrichtigen Steuerausweises (§ 14c Abs. 1 UStG) eine berichtigte Rechnung nicht automatisch zu einer Steuerminderung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung führt. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang auf das beim BFH anhängige Revisionsverfahren XI R 43/13, in dem es insbesondere um die Frage geht, ob im Fall des § 14c Abs. 1 UStG eine Rückzahlung der unrichtig in einer Rechnung ausgewiesenen Umsatzsteuer erforderlich ist. Das Niedersächsische Finanzgericht hat dies in erster Instanz mit Urteil vom 25.9.2014, 5 K 99/13, bejaht. Betroffene sollten im Einzelfall prüfen, ob und gegebenenfalls welche Folgen die Verwaltungsauffassung zu Lasten des Unternehmens hat. Aufgrund des anhängigen Revisionsverfahrens kann es sinnvoll sein, verfahrensrechtlich die Rechtsposition zu wahren (zum Beispiel durch einen Einspruch oder Antrag auf Änderung nach § 164 AO).

#### IN KÜRZE

### Rechtsfolgen bei Ablauf des Vorsteuerberichtigungszeitraums

*Vorabentscheidungsersuchen (Polen), Rs. C-229/15 – Mateusiak*

Das Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH betrifft die Auslegung von Art. 18 Buchst. c MwStSystRL. Danach können die Mitgliedstaaten bei Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit den Besitz von Gegenständen als entgeltlichen Umsatz behandeln, insbesondere wenn diese Gegenstände bei Anschaffung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Von dem Wahlrecht hat Polen im Gegensatz zu Deutschland Gebrauch gemacht. Das polnische Gericht fragt den EuGH, ob diese Möglichkeit der Besteuerung auch besteht, wenn bei Sachanlagen bereits der Vorsteuerberichtigungszeitraum nach Art. 187 MwStSystRL (vgl. § 15a UStG) abgelaufen ist. Das Vorabentscheidungsersuchen könnte entsprechend auch Auswirkungen für Entnahmen im Sinne von Art. 16 MwStSystRL (vgl. § 3 Abs. 1b UStG) haben, wenn das Unternehmen fortgeführt wird.

Insoweit könnte das Vorabentscheidungsersuchen Bedeutung für alle Mitgliedstaaten, einschließlich Deutschland, haben.

## **Lieferort bei Kleinsendungen bis 22 Euro aus der Schweiz**

*BFH, Urt. v. 16.6.2015, XI R 17/13*

Eine GmbH vertrieb Bücher, DVDs und CDs an Kunden in Deutschland. Der Versand erfolgte hierbei durch eine AG mit Sitz in der Schweiz. Die Waren wurden an das Lager der AG in der Schweiz geliefert und dort für die GmbH gelagert. Nach Eingang einer Kundenbestellung wurden die Waren auf Weisung der GmbH für den Versand nach Deutschland an ein Transportunternehmen übergeben. Bei Lieferungen an einen Kunden mit einem Warenwert von über 22 EUR erfolgte die Zollabfertigung in Deutschland im Namen und auf Rechnung der GmbH. Betrug der Warenwert der jeweiligen Lieferung hingegen bis zu 22 Euro (Kleinsendungen), wurde im Namen und im Auftrag der Empfänger die Freischreibung (Steuerbefreiung) der Warensendung gemäß Art. 27 der Verordnung 918/83/EWG des Rates vom 28.3.1983 beantragt.

Streitig ist, ob auch die Lieferungen bis 22 Euro der deutschen Umsatzsteuer unterliegen. Der BFH hat dies für den Streitfall bejaht. Der Ort der Lieferung bestimmt sich nach § 3 Abs. 8 UStG, wenn der Gegenstand beim Transport aus einem Drittlandsgebiet nach Deutschland gelangt und der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer sind. Der BFH hält daran fest, dass § 3 Abs. 8 UStG auch dann anwendbar ist, wenn die Einfuhr wie bei Kleinsendungen steuerfrei ist. Die Kunden waren vorliegend nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, weil nach den AGB weder die AG noch die GmbH für Rechnung der Kunden aufgetreten sind (siehe BFH-Urteil vom 29.1.2015, V R 5/14; [MwSt.VAT Newsletter Juni 2015](#)). Wäre im Streitfall § 3 Abs. 8 UStG mit der Verlegung des Lieferortes ins Inland nicht anwendbar, läge laut BFH im vorliegenden Fall zudem die Annahme einer missbräuchlichen Gestaltung im Sinne von § 42 AO nahe.

## **Verkäufe über Internet-Handelsplattformen**

*BFH, Urt. v. 12.8.2015, XI R 43/13*

Im Streitfall veräußerte eine selbstständige Finanzdienstleisterin in den Jahren 2004 und 2005 über eBay an einzelne Erwerber mindestens 140 Pelzmäntel für insgesamt ca. 90.000 Euro. Sie gab dazu an, die Veräußerung erfolge im Zuge der Auflösung des Haushalts ihrer verstorbenen Schwiegermutter. Der Verkauf der privaten Pelzmantelsammlung sei keine unternehmerische Tätigkeit. Der BFH hat die Umsatzsteuerpflicht der Verkäufe hingegen bejaht. Die vorliegende Tätigkeit hat mit der Tätigkeit eines privaten Sammlers nichts zu tun. Es sind nicht eigene, sondern fremde Pelzmäntel verkauft worden. Außerdem waren die verkauften Gegenstände Gebrauchsgegenstände und keine

Sammlerstücke wie zum Beispiel Briefmarken, Münzen oder historische Fahrzeuge. Angesichts der unterschiedlichen Pelze ist für den BFH auch nicht ersichtlich, welches Sammelthema verfolgt worden sein sollte. Maßgebliches Kriterium zur Beurteilung der Frage, ob eine unternehmerische Tätigkeit vorliegt, ist, ob der Verkäufer, wie zum Beispiel ein Händler, aktive Schritte zur Vermarktung unternommen und sich ähnlicher Mittel bedient hat. Davon ist der BFH in der vorliegenden Konstellation ausgegangen, auch wenn die Tätigkeit zeitlich begrenzt war. Der BFH konnte deshalb offenlassen, welche Konsequenzen sich aus dem EuGH-Urteil vom 13.6.2013 – Rs. C-62/12 – Kostov – für das deutsche Recht ergeben. Dieses Urteil betrifft eine natürliche Person, die mit ihrer Haupttätigkeit nachhaltig unternehmerisch tätig wird. Der EuGH geht davon aus, dass jede weitere wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der MwStSystRL ebenfalls unternehmerisch erfolgt, auch wenn sie nur gelegentlich ausgeübt wird. Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH gehört dagegen der Verkauf gebrauchter Gegenstände aus dem Privatbereich grundsätzlich zum nichtunternehmerischen Bereich, wenn kein geschäftlicher Rahmen erreicht wird (BFH-Urteil vom 21.5.1987, V R 109/77).

## **Zuordnung der Ausfuhr im Reihengeschäft**

*FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 11.8.2015, 3 K 1637/13; rkr.*

Der BFH hat zuletzt mit Urteilen vom 25.2.2015, XI R 15/14 und XI R 30/13, zur Zuordnung der innergemeinschaftlichen Lieferung in einem Reihengeschäft zwischen A, B und C Stellung genommen, bei dem der Liefergegenstand unmittelbar von A im Inland zu C in einem anderen Mitgliedstaat transportiert wird (siehe [MwSt.VAT Newsletter Mai 2015](#)). Die Zuordnung setzt eine umfassende Würdigung aller objektiven Umstände des Einzelfalls voraus. Insbesondere ist die Feststellung zu treffen, ob dem C von B bereits im Inland die Verfügungsmacht (Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag) über den Gegenstand übertragen wurde. Nur in diesem Fall ist die innergemeinschaftliche Lieferung der zweiten Lieferung (B an C) zuzuordnen. Wann die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft wird, richtet sich nach den konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächliche Durchführung unter Berücksichtigung der Interessenlage der Beteiligten. Verbleiben nicht behebbare Zweifel daran, dass der Ersterwerber (B) dem Zweiterwerber (C) die Verfügungsmacht noch im Inland übertragen hat, ist die Warenbewegung der ersten Lieferung (A an B) zuzuordnen. Das FG Rheinland-Pfalz hält die vom BFH aufgestellten Grundsätze auch für Ausfuhren in ein Drittland für anwendbar. Im Streitfall wurden Pkw auf dem Landweg nach Triest (Italien) transportiert und von dort aus in die Türkei verschifft. C beauftragte ein Transportunternehmen mit der Versendung aus Deutschland. Das Finanzgericht geht im Streitfall davon, dass C bei Übergabe an den Fahrer des Transportunternehmens bereits Verfügungsmacht über die Pkw erlangte, so dass B an C eine mögliche steuerfreie

Ausfuhr tätigte, während die Lieferung von A an B steuerpflichtig war.

## Verkaufsförderaktion mit Treuepunkten

*FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 15.9.2015, 6 K 1844/13; Az. beim BFH: V R 34/15*

Eine Brauerei führte im Streitjahr zwei Mal im Zeitraum von je vier Wochen Verkaufsfördermaßnahmen durch. In den teilnehmenden Märkten lagen Sammelhefte aus, die aber auch im Internet oder per Post erhältlich waren. Auf den Bierflaschen in den Märkten befanden sich Treuepunkte, die in das Sammelheft eingeklebt werden konnten. In ein Sammelheft konnten insgesamt 240 Sammelpunkte eingeklebt werden. Aus dem vorgegebenen Prämiensortiment konnte der Teilnehmer fünf verschiedene Artikel wählen (T-Shirts, Kühltaschen, Armbanduhren, Longsleeve-Shirts und Saunatücher). Erforderlich waren gestaffelt 40 bis 240 Punkte. Der Netto-Einkaufspreis einer Prämie ohne Nebenkosten betrug zwischen 3,79 und 9,66 Euro. Alle Artikel trugen das Logo der Brauerei. Die Treuepunktaktion wurde von der Brauerei geplant, durchgeführt und finanziert. Der Abgabepreis der Bierflaschen an den Handel blieb unverändert. Die Brauerei sah ihren Vorteil trotz ihrem erhöhten Aufwand in dem potentiell erhöhten Umsatz. Das Finanzamt war der Ansicht, es lägen steuerpflichtige unentgeltliche Wertabgaben (§ 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG) an den Endverbraucher vor. Dem folgte das Finanzgericht nicht. Da es sich um Geschenke von geringem Wert handele, sei die Besteuerung ausgeschlossen. Bei Geschenken über 35 Euro, für die nach § 15 Abs. 1a UStG i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann, entfällt nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG die Besteuerung. Bei Geschenken von geringem Wert handelt es sich demgemäß um die Abgabe von Waren, deren individueller Nettowert ohne Umsatzsteuer den Betrag von 35 Euro nicht übersteigt. Diese auf ein Jahr bezogene Wertgrenze ist mit dem Unionsrecht vereinbar. Der Nettowert der Sachprämien liegt im Streitfall deutlich unter dieser Grenze. Die Abgabe ist auch jeweils als Geschenk zu qualifizieren. Das Finanzgericht teilt nicht die Auffassung der Finanzverwaltung, die unter Berufung auf R 4.10 (2) Abs. 4 Satz 5 Nr. 3 EStR bei Belohnungen (Treueprämien) anlässlich einer Auslobung oder Preisausschreiben keine Geschenke annimmt. Es müsse auch der umsatzsteuerliche Gesetzeszweck berücksichtigt werden. Das Sammeln, Einkleben und Versenden der Treuepunkte sind bloße Alltagshandlungen, die nicht gegen ein Geschenk sprechen. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt.

## Rechnungsangaben beim innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft

*FG München, Urt. v. 16.7.2015, 14 K 1813/13*

Das Urteil des FG München betrifft ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft zwischen drei Unternehmen (A - B - C) im Sinne von § 25b UStG. In diesem Fall ist die Lieferung A – B grundsätzlich eine steuerfreie Lieferung im

Ausgangsmitgliedstaat. Die Lieferung B – C ist eine steuerpflichtige Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat. Hinsichtlich der Lieferung B – C ist materiell-rechtliche Voraussetzung für die Umkehr der Steuerschuldnerschaft auf C insbesondere eine ordnungsgemäße Rechnung im Sinne von § 14a Abs. 7 UStG. In diesem Fall gilt auch der innergemeinschaftliche Erwerb von B als besteuert. Das FG München kommt zum Ergebnis, dass § 14a Abs. 7 UStG die unionsrechtlichen Vorgaben übersteigt und der Unternehmer sich deshalb auf das für ihn günstigere Unionsrecht berufen kann. § 14a Abs. 7 UStG verlangt kumulativ einen Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts und einen Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des letzten Abnehmers. Das Unionsrecht sah dagegen bis 31.12.2012 alternativ einen Hinweis auf die einschlägige Bestimmung der Richtlinie, auf die einschlägige nationale Vorschrift oder auf die Verlagerung der Steuerschuld vor. Seit 1.1.2013 wird unionsrechtlich lediglich die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ gefordert (siehe Art. 226 Nr. 11a MwStSystRL). Das FG hat die Revision vor dem BFH nicht zugelassen. Nichtzulassungsbeschwerde ist soweit ersichtlich nicht eingelegt worden.

## VERANSTALTUNGEN

Gerne möchten wir Sie noch auf folgende themenbezogene Veranstaltung des Verlags Dr. Otto Schmidt KG in Kooperation mit KPMG hinweisen.

## Kölner Tage – Aktuelle Entwicklungen in der Umsatzsteuer 2015

am 3. und 4. Dezember 2015 in Köln

### Themen

- Tax Compliance
- Vorsteuerabzug bei Sach- und Nutzungseinlagen und bei Beteiligungsbesitz
- Aktuelle Entwicklungen im Umsatzsteuerrecht Österreichs und im Mehrwertsteuerrecht der Schweiz
- Aktuelles aus Verwaltung, Rechtsprechung und Praxis
- Grenzüberschreitende Reihengeschäfte
- Umsatzsteuerliche Organschaft
- Umsatzsteuerliche Behandlung von Verkaufswettbewerben

Weitere Informationen sowie das Anmeldeformular zur Veranstaltung finden Sie [hier](#).

## Ansprechpartner

KPMG AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

### Leiter Indirect Tax Services

Dr. Karsten Schuck  
Frankfurt am Main  
T + 49 69 9587-2819  
[kschuck@kpmg.com](mailto:kschuck@kpmg.com)

### Berlin

Martin Schmitz  
T + 49 30 2068-4461  
[martinschmitz@kpmg.com](mailto:martinschmitz@kpmg.com)

### Düsseldorf

Peter Rauß  
T + 49 211 475-7363  
[prauss@kpmg.com](mailto:prauss@kpmg.com)

### Frankfurt am Main

Prof. Dr. Gerhard Janott  
T + 49 69 9587-3330  
[gjanott@kpmg.com](mailto:gjanott@kpmg.com)

Wendy Rodewald  
T + 49 69 9587-3011  
[wrodewald@kpmg.com](mailto:wrodewald@kpmg.com)

Ursula Slapio  
T + 49 69 9587-2600  
[uslapio@kpmg.com](mailto:uslapio@kpmg.com)

### Hamburg

Gregor Dziejek  
T + 49 40 32015-5843  
[gdziejek@kpmg.com](mailto:gdziejek@kpmg.com)

Kay Masorsky\*  
T + 49 40 32015-5117  
[kmasorsky@kpmg.com](mailto:kmasorsky@kpmg.com)

Antje Müller  
T + 49 40 32015-5792  
[amueller@kpmg.com](mailto:amueller@kpmg.com)

### Köln

Peter Schalk  
T + 49 221 2073-1844  
[pschalk@kpmg.com](mailto:pschalk@kpmg.com)

### München

Dr. Erik Birkedal  
T + 49 89 9282-1470  
[ebirkedal@kpmg.com](mailto:ebirkedal@kpmg.com)

Günther Dürndorfer\*  
T + 49 89 9282-1113  
[gduerndorfer@kpmg.com](mailto:gduerndorfer@kpmg.com)

Kathrin Feil  
T + 49 89 9282-1555  
[kfeil@kpmg.com](mailto:kfeil@kpmg.com)

Claudia Hillek  
T + 49 89 9282-1528  
[chillek@kpmg.com](mailto:chillek@kpmg.com)

### Stuttgart

Dr. Stefan Böhler  
T + 49 711 9060-41184  
[sboehler@kpmg.com](mailto:sboehler@kpmg.com)

## Internationales Netzwerk von KPMG

Auf der Website von [KPMG International](#)\*\* finden Sie frei zugänglich viele wichtige Hinweise zum Umsatzsteuerrecht im In- und Ausland. Dort steht unter anderem die KPMG-Publikation „Global Indirect Tax Brief“ von KPMG International zum Download bereit. Gerne beraten wir Sie mithilfe unseres Netzwerks zu internationalen Fragestellungen.

Besuchen Sie für aktuelle Informationen auch [unsere Website](#).

\* Zoll & Verbrauchsteuern

\*\*Bitte beachten Sie, dass KPMG International keine Dienstleistungen für Mandanten erbringt.

---

## Impressum

### Herausgeber

KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
THE SQUAIRE, Am Flughafen  
60549 Frankfurt am Main

### Redaktion

**Ursula Slapio** (V.i.S.d.P.)  
T + 49 69 9587-2600  
[uslapio@kpmg.com](mailto:uslapio@kpmg.com)

### Christoph Jünger

T + 49 69 9587-2036  
[cjuenger@kpmg.com](mailto:cjuenger@kpmg.com)

### MwSt.VAT Newsletter kostenlos abonnieren

Wenn Sie den MwSt.VAT Newsletter automatisch erhalten möchten, können Sie sich unter folgender Adresse als Abonnent eintragen lassen:

[www.kpmg.de/newsletter/subscribe.aspx](http://www.kpmg.de/newsletter/subscribe.aspx)

[www.kpmg.de](http://www.kpmg.de)

Die enthaltenen Informationen sind allgemeiner Natur und nicht auf die spezielle Situation einer Einzelperson oder einer juristischen Person ausgerichtet. Obwohl wir uns bemühen, zuverlässige und aktuelle Informationen zu liefern, können wir nicht garantieren, dass diese Informationen so zutreffend sind wie zum Zeitpunkt ihres Eingangs oder dass sie auch in Zukunft so zutreffend sein werden. Niemand sollte aufgrund dieser Informationen handeln ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der betreffenden Situation. Unsere Leistungen erbringen wir vorbehaltlich der berufsrechtlichen Prüfung der Zulässigkeit in jedem Einzelfall.

© 2015 KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, ein Mitglied des KPMG-Netzwerks unabhängiger Mitgliedsfirmen, die KPMG International Cooperative („KPMG International“), einer juristischen Person schweizerischen Rechts, angeschlossen sind. Alle Rechte vorbehalten. Der Name KPMG, das Logo und „cutting through complexity“ sind eingetragene Markenzeichen von KPMG International.