

März 2009

Inhalt

Bundesfinanzhof: Gutgläubensschutz bei Ausfuhrlieferungen

Neue Richtlinie gegen den Steuerbetrug bei innergemeinschaftlichen Umsätzen

Organschaft - Grundaussagen des Bundesfinanzhofs

Neue Zuständigkeiten für die Erteilung von Zolltarifauskünften

Internationales KPMG-Netzwerk



Editorial

Die einheitliche Auslegung des europäischen Mehrwertsteuerrechts in den Mitgliedstaaten wird maßgeblich durch den Europäischen Gerichtshof (EuGH) beeinflusst. Seine Interpretationen der Regelungen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie beeinflussen direkt und unmittelbar das nationale Rechtsverständnis zu umsatzsteuerrechtlich erheblichen Sachverhalten. Dazu beantwortet der EuGH unter anderem im Vorabentscheidungsverfahren Fragen der nationalen Gerichte, die entscheidungserheblich für einen konkreten Rechtsstreit sind. In den nachfolgenden Entscheidungen der vorliegenden Gerichte zeigt sich dann die Bedeutung im Einzelfall.

Ein gutes Beispiel dazu ist das aktuelle Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) in Sachen „Netto-Supermarkt“ im Anschluss an die Entscheidung des EuGH. Ob die Grundsätze des Vertrauensschutzes die Gewährung der Steuerbefreiung gebieten, obwohl die Voraussetzungen einer Ausfuhrlieferung nicht erfüllt sind, kann nach dem BFH nur im Billigkeitsverfahren entschieden werden. Grund ist, dass der deutsche Gesetzgeber die Berücksichtigung des Vertrauensschutzes und deren Voraussetzungen nicht ausdrücklich, wie bei den innergemeinschaftlichen Lieferungen, im materiellen Recht geregelt hat. Um dennoch einen Vertrauensschutz des Steuerpflichtigen – wie vom EuGH gefordert – zu gewährleisten, ist das Verwaltungsermessen hinsichtlich der Gewährung einer Billigkeitsmaßnahme auf Null reduziert. Dies ist aber nur dann gegeben, wenn der Steuerpflichtige alle ihm zu Gebote stehenden zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, um sicherzustellen, dass die von ihm getätigten Umsätze nicht zu einer Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führen.

Das Nachfolgeurteil des BFH in Sachen „Netto-Supermarkt“ überrascht auf den ersten Blick, ist aber vor dem Hintergrund zu verstehen, dass der Kläger seine Rechte nicht im Festsetzungsverfahren, sondern ausschließlich im Billigkeitsverfahren geltend gemacht hatte. Das Urteil zeigt einmal mehr, wie wichtig es ist, die Entwicklung der europäischen und nationalen Rechtsprechung sorgfältig im Auge zu behalten.

Ihr

Dr. Erik Birkedal

Partner, München und Stuttgart

Bundesfinanzhof: Gutgläubensschutz bei Ausfuhrlieferungen

Im Unterschied zur innergemeinschaftlichen Lieferung (siehe § 6a Abs. 4 UStG) regelt das Umsatzsteuergesetz nicht ausdrücklich einen Schutz des guten Glaubens für Ausfuhrlieferungen. Die Klägerin „Netto-Supermarkt“ erlag aufgrund der ihr vorgelegten Ausfuhrpapiere einer Täuschung. Die Zollstempel waren gefälscht worden. Aufgrund dieser auch den deutschen Zollbehörden zunächst nicht ersichtlichen Täuschung erstattete die Klägerin polnischen Kunden die vereinnahmte Umsatzsteuer für Warenverkäufe und begehrte vom Finanzamt die Anerkennung der Umsätze als steuerfreie Ausfuhrlieferungen. Das Finanzamt lehnte dies ab, da objektiv kein ordnungsgemäßer Ausfuhrnachweis vorlag (vgl. § 6 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 8 ff. UStDV). Das Finanzamt verweigerte den von der Klägerin begehrten Erlass der festgesetzten Steuer aus Billigkeitsgründen gemäß § 227 AO und verneinte insbesondere eine analoge Anwendung des § 6a Abs. 4 UStG. Der BFH bestätigte die bisherige deutsche Praxis, mangels ordnungsgemäßen Ausfuhrnachweises die Steuerbefreiung zu verweigern. Er legte jedoch dem EuGH die Frage vor, ob nicht der allgemeine Grundsatz der Verhältnismäßigkeit dem Leistenden einen Gutgläubensschutz zuerkennen müsse. Der EuGH bestätigte mit Urteil vom 21.2.2008 (Rs. C-271/06) die Zweifel des BFH. Der Anerkennung der Steuerbefreiung einer Ausfuhrlieferung stehe es nicht entgegen, wenn die Voraussetzungen für eine solche Befreiung zwar objektiv nicht vorlägen, der Leistende dies aber bei Beachtung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns, vorliegend also die Fälschung der vom Abnehmer vorgelegten Nachweise der Ausfuhr, nicht erkennen konnte.



BFH, Urteil vom 30.7.2008 – V R 7/03 („Netto-Supermarkt“)

Der BFH hat in der Nachfolgeentscheidung im Grundsatz die Rechtsauffassung des EuGH übernommen und einen Gutgläubensschutz auch bei Ausfuhrlieferungen zugelassen. Er hat diesen Schutz aber nicht als allgemeinen Grundsatz aus dem Umsatzsteuerrecht abgeleitet, insbesondere hat er eine analoge Anwendung von § 6a Abs. 4 UStG auf Ausfuhrlieferungen ausdrücklich abgelehnt. Auch hat er (nochmals) klargestellt, dass im vorliegenden Fall mangels Nachweises der Ausfuhr die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 1 a) i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG nicht erfüllt waren. Lediglich aus den allgemeinen Grundsätzen der Rechtssicherheit, der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes folge, dass im Wege der Billigkeitsentscheidung (§§ 163, 227 AO) dem leistenden Unternehmer bei Beachtung der im Verkehr erforderlichen Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns ein Gutgläubensschutz zuerkannt werden müsse.

Indizien Gutgläubensschutz

Im konkreten Fall verwies der BFH mangels Spruchreife die Sache an das Finanzgericht (FG) zurück. Das FG hat dabei zu berücksichtigen, dass der Missbrauch über einen langen Zeitraum stattgefunden habe, die Umsatzsteuererstattungen sich von einem zum anderen Jahr verdoppelt und einige der Ausfuhrbelege Rechtschreibfehler aufgewiesen hätten. Alles dies spreche gegen eine objektive Sorgfalt der Klägerin.

Hinweis:

Das Urteil zeigt die Bedeutung von ordnungsgemäßen Ausfuhrnachweisen. Da die Anforderungen an den Gutgläubensschutz sehr hoch sind, kommt ein Erlass der Umsatzsteuer aus Billigkeitsgründen nur in Ausnahmefällen in Betracht.

Neue Richtlinie gegen den Steuerbetrug bei innergemeinschaftlichen Umsätzen

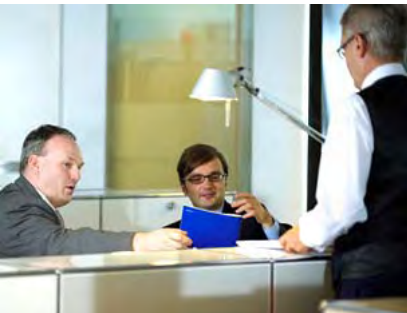
Spätestens bis zum 1.1.2010 muss Deutschland die am 16.12.2008 verabschiedete Richtlinie (2008/117/EG) zum Zweck der Bekämpfung des Steuerbetrugs bei innergemeinschaftlichen Umsätzen in nationales Recht umgesetzt haben.

Zweck der Richtlinie

Ziel ist es, vor allem den Informationsabgleich hinsichtlich der zu meldenden innergemeinschaftlichen Umsätze auf der Ein- und Ausgangsseite zu verbessern. Der zeitliche Abstand zwischen einem Umsatz und seiner Meldung und dem sich daraus ergebenden Informationsaustausch verhindern nach Auffassung des Rates eine effiziente Nutzung der Informationen zur Betrugsbekämpfung.

Monatliche Zusammenfassende Meldung (ZM)

Zu diesem Zweck ist grundsätzlich die ZM monatlich abzugeben. Lediglich dann, wenn der Betrag der zu meldenden Lieferungen unwesentlich ist, können die Mitgliedstaaten es bei der vierteljährlichen Meldung belassen. Ein unwesentlicher Betrag ist nicht mehr gegeben, wenn im entsprechenden Quartal oder den vier vorangegangenen Quartalen der jeweilige Gesamtbetrag der Lieferungen netto 50.000 € überschreitet. Bis zum 31.12.2011 können die Mitgliedstaaten diese Grenze auf netto 100.000 € festsetzen. Die monatliche ZM soll im Grundsatz auch für grenzüberschreitende Dienstleistungen ab 2010 gelten, bei denen der Ort der Dienstleistung im anderen EU-Land liegt und der Leistungsempfänger Steuer-schuldner ist (Art. 196 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL)).



Zeitpunkt der Ausführung von Dienstleistungen

Die Richtlinie beseitigt Wahlrechte der Mitgliedstaaten zum Zeitpunkt der Ausführung von grenzüberschreitenden Dienstleistungen, für die der Leistungsempfänger nach Art. 196 MwStSystRL die Steuer schuldet. Ferner gelten solche grenzüberschreitenden Dienstleistungen, die kontinuierlich über einen längeren Zeitraum als ein Jahr erbracht werden und in diesem Zeitraum nicht zu Abrechnungen oder Zahlungen Anlass geben, als mit Ablauf eines jeden Kalenderjahres bewirkt, solange die Dienstleistung nicht eingestellt ist.

Hinweis:

Nach dem Jahressteuergesetz 2009 sind ab dem 1.1.2010 in der ZM alle steuerpflichtigen Dienstleistungen im EU-Ausland aufzuführen, für die der Leistungsempfänger dort die Umsatzsteuer schuldet. Dies geht über den Wortlaut von Art. 196 MwStSystRL hinaus, der hinsichtlich der maßgeblichen Dienstleistungen nur auf die Grundregel der Ortsbestimmung nach Art. 44 MwStSystRL verweist, nicht dagegen auf andere Ortsbestimmungen wie zum Beispiel für grundstücksbezogene Umsätze.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass entgegen dem Vorschlag der Kommission der Zeitraum für die Abgabe von Voranmeldungen (noch) nicht harmonisiert wird.

Organschaft - Grundaussagen des Bundesfinanzhofs

Vereinfachter Fall

Der Kläger war ein Einzelunternehmer, der sein Inventar an eine GmbH verpachtet hatte, deren alleiniger Gesellschafter und alleiniger Geschäftsführer er war. Der Kläger veräußerte ein unbebautes Grundstück steuerfrei an einen Erwerber. Gleichzeitig verpflichtete sich seine GmbH gegenüber demselben Erwerber zur schlüsselfertigen Herstellung eines Gebäudes auf dem Grundstück. Die GmbH behandelte die Bauleistung als umsatzsteuerpflichtig. Die beiden zivilrechtlichen Verträge mit dem Erwerber wurden in einer notariellen Urkunde gebündelt, bei der der Kläger als Einzelunternehmer und zugleich als Geschäftsführer der GmbH auftrat. Die Preise für die Bauleistung und für das Grundstück wurden zu einem „Gesamtkaufpreis“ zusammengefasst.



Urteil des Bundesfinanzhofs

In seinem Urteil vom 29.10.2008 (Az. XI R 74/07) bekräftigt der BFH zunächst wichtige Grundsätze zur Organschaft. Nach dem BFH ist eine weniger deutlich zutage tretende wirtschaftliche Eingliederung für ein Organschaftsverhältnis unschädlich, wenn die finanzielle und organisatorische Eingliederung deutlich ausgeprägt ist. Ausreichend für die wirtschaftliche Eingliederung sind dann bereits mehr als nur „unerhebliche Geschäftsbeziehungen“. Wegen der daraus abzuleitenden Organschaft verweigert der BFH sodann dem Kläger, dem Einzelunternehmer und Organträger, ein Wahlrecht, ob er die Rechtsfolgen der Organschaft eintreten lassen will. Dieser vereinzelt in der Literatur unter Hinweis auf ein Urteil des EuGH (Urteil vom 22.5.2008, Rs. C-162/07, „Amplificientifica und Amplifin“) sowie durch das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Beschluss vom 11.3.2008, Az. 6 V 2395/07) vertretenen Auffassung schließt sich der BFH nicht an. Selbst für eine Vorlage an den EuGH sieht er keinen Raum. Liegen somit die Eingliederungsmerkmale gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor, treten die Rechtsfolgen der Organschaft zwingend – ungeachtet eines entgegenstehenden unternehmerischen Willens – ein.

Aufgrund der Organschaft sind der deutsche Kläger und die deutsche GmbH als ein Unternehmen zu behandeln. Aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers ist vorliegend Gegenstand der zu erbringenden Leistung die Übertragung eines bebauten Grundstückes als „einheitliche Leistung“. Die Steuerbefreiung oder Steuerpflicht bezieht sich konsequenterweise auf die gesamte Leistung. Eine Aufteilung in Leistung 1 – Lieferung unbebautes Grundstück – und Leistung 2 – Bebauung Grundstück – verbietet sich nach dem BFH unter Hinweis auf das EuGH-Urteil in Sachen „Breitsohl“ (Urteil vom 8.6.2000 – Rs. C-400/98). Insgesamt ist die Leistung steuerfrei nach § 4 Nr. 9 a) UStG, da nicht eindeutig zur Umsatzsteuerpflicht optiert wurde.

Hinweis:

Nach dem BFH können „unerhebliche Geschäftsbeziehungen“ insbesondere bei der Übernahme von lediglich Verwaltungsaufgaben (z.B. Buchführung) vorliegen, welche gegebenenfalls eine Organschaft ausschließen.

Eine „einheitliche Leistung“ kommt nach dem BFH nur in Betracht, wenn gegenüber dem Kunden die Leistungen von einem Unternehmer erbracht werden.

Werden Leistungen dagegen durch die missbräuchliche Einschaltung von mehreren Unternehmern erbracht, kann eine Aufteilung ebenfalls unzulässig sein (EuGH, Urteil vom 21.2.2008, Rs. C-425/06, „Part Service“).

Neue Zuständigkeiten für die Erteilung von Zolltarifauskünften

Zum 1.1.2009 sind die Zuständigkeiten für die Erteilung von verbindlichen Zolltarifauskünften und unverbindlichen Zolltarifauskünften für Umsatzsteuerzwecke grundlegend neu geregelt worden. Adressen der zuständigen Stellen und Antragsformulare sind unter www.zoll.de abrufbar.

Verbindliche Zolltarifauskünfte erteilt das Hauptzollamt Hannover auf Antrag. Unverbindliche Zolltarifauskünfte für Umsatzsteuerzwecke sind dagegen für die einzelnen Warenkapitel des Zolltarifs bei sechs unterschiedlichen Dienstsitzen des Bildungs- und Wirtschaftszentrums der Bundesfinanzverwaltung zu beantragen.

Bestehen Zweifel, ob die beabsichtigte Einfuhr eines bestimmten Gegenstandes unter die Umsatzsteuerermäßigung fällt, ist die Einholung einer verbindlichen Zolltarifauskunft möglich. Wenn derartige Zweifel bei einer beabsichtigten Lieferung oder einem beabsichtigten innergemeinschaftlichen Erwerb bestehen, so ist lediglich eine unverbindliche Zolltarifauskunft für umsatzsteuerliche Zwecke zulässig.

Hinweis:

Eine Ausfertigung der unverbindlichen Zolltarifauskunft für Umsatzsteuerzwecke erhält insbesondere auch das für den Antragsteller zuständige Finanzamt. Das Finanzamt ist an die zolltarifliche Einreihungsauffassung nicht gebunden. Ebenso kann das Finanzamt zum Beispiel zum Ergebnis kommen, dass statt einer ermäßigt zu steuernden Lieferung einer Ware (7 %) das Dienstleistungselement überwiegt und deshalb der Regelsteuersatz (19%) anwendbar ist. Zu beachten ist auch, dass eine erforderliche Warenuntersuchung von einer Kostenübernahmeerklärung des Antragstellers abhängig ist.



Internationales Netzwerk von KPMG

Auf der Homepage von [KPMG International](http://www.kpmg.com)* finden Sie frei zugänglich viele wichtige Hinweise zum Umsatzsteuerrecht im In- und Ausland. Gerne beraten wir Sie mit Hilfe unseres Netzwerks zu internationalen Fragestellungen.

Besuchen Sie auch [unsere Homepage](#) sowie die Website von [KPMG Europe LLP](http://www.kpmg.com)* mit aktuellen Informationen zu Deutschland, der Schweiz, Spanien und UK.

Auf der Homepage von KPMG LLP in UK stehen Podcasts des wöchentlich erscheinenden Newsletters [Indirect Tax Update](#) für Sie zum Download bereit.

*Bitte beachten Sie, dass weder KPMG International noch KPMG Europe LLP Dienstleistungen für Mandanten erbringen.

Ansprechpartner

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Leiter Indirect Tax Services

Wilfried Arbes
KPMG, München
T + 49 89 9282-1040
warbes@kpmg.com

Berlin

Martin Schmitz
T + 49 30 2068-4461
martinschmitz@kpmg.com

Düsseldorf

Peter Rauß
T + 49 211 475-7363
prauss@kpmg.com

Frankfurt

Stephanie Alzuhn
T + 49 69 9587-4909
salzuhn@kpmg.com

Gerald Hammerschmidt
T + 49 69 9587-2047
ghammerschmidt@kpmg.com

Bernard Morris*
T + 49 69 9587-2710
bmorris1@kpmg.com

Dr. Karsten Schuck **
T + 49 69 9587-2819
kschuck@kpmg.com

Ursula Slapio
T + 49 69 9587-1771
uslapio@kpmg.com

Hamburg

Gregor Dziejyk
T + 49 40 32015-5843
gdziejyk@kpmg.com

Monika Zitzmann*
T + 49 40 32015-5116
mzitzmann@kpmg.com

München

Dr. Erik Birkedal
T + 49 89 9282-1470
ebirkedal@kpmg.com

Kathrin Feil
T + 49 89 9282-1555
kfeil@kpmg.com

Claudia Hillek
T + 49 89 9282-1528
chillek@kpmg.com

Stuttgart

Dr. Erik Birkedal
T + 49 711 9060-41406
ebirkedal@kpmg.com

* bezeichnet Zoll & Verbrauchsteuern

** bezeichnet Financial Services Tax

Impressum

Herausgeber

KPMG AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Redaktion

Ursula Slapio (V.i.S.d.P.)
Marie-Curie-Straße 30
60439 Frankfurt
T + 49 69 9587-1771
uslapio@kpmg.com

Christoph Jünger
cjuenger@kpmg.com

Der Newsletter entstand unter Mitwirkung von:

Prof. Dr. Hans Nieskens, Vorsitzender des UmsatzsteuerForum e.V. Vereinigung zur wissenschaftlichen Pflege des Umsatzsteuerrechts

VAT Newsletter kostenlos abonnieren

Wenn Sie den VAT Newsletter automatisch erhalten möchten, können Sie sich unter folgender Adresse in die Liste der Abonnenten eintragen lassen:

www.kpmg.de/vatnewsletter