

April 2009

Inhalt

Kompromiss zur wahlweisen und dauerhaften Einführung von ermäßigten Mehrwertsteuersätzen

Bundesfinanzhof: Partyservice als Restaurationsumsatz

Bundesfinanzhof zur notwendigen Angabe des Leistungsdatums in Rechnungen

Europäischer Gerichtshof zur Aufteilung der Vorsteuer statt vollem Vorsteuerabzug und Wertabgabebesteuerung



Editorial

Über die sogenannte Sphärentheorie im Umsatzsteuerrecht wird viel diskutiert. Wann kann etwa eine Beteiligung der unternehmerischen Sphäre zugeordnet werden? In welchen Fällen ist sie dagegen der nicht unternehmerischen Sphäre zuzuordnen? Wann ist ein Wirtschaftsgut oder eine sonstige Leistung für das Unternehmen bezogen, sodass ein Vorsteuerabzug zulässig ist? Neben der öffentlichen Hand, die sowohl unternehmerisch als auch hoheitlich

agiert, ist es selbstverständlich, dass natürliche Personen außerhalb ihrer unternehmerischen Tätigkeit auch eine Privatsphäre haben, in der die Besteuerungsprinzipien des Umsatzsteuerrechts nicht gelten. Dieser Grundsatz findet – so der Europäische Gerichtshof (EuGH) in Sachen „Securita“, Urteil vom 13.3.2008, Rs. C-437/06 – auch bei juristischen Personen des privaten Rechts Anwendung.

In der Sache „Seeling“ (Urteil vom 8.5.2002, Rs. C-269/00) bestätigte der EuGH, dass ein nur teilweise unternehmerisch genutzter Gegenstand zunächst bei entsprechender Zuordnungsentscheidung zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Die private Nutzung wird dann über die Besteuerung von unentgeltlichen Wertabgaben erfasst. Ein Änderungsvorschlag der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) – Artikel 168a-neu – soll einen Vorsteuerabzug nur noch in Höhe der tatsächlichen unternehmerischen Nutzung zulassen, um positive Liquiditätseffekte einzuschränken. Wird der Gegenstand neben der Nutzung zu nicht unternehmerischen Zwecken nur für steuerfreie, den Vorsteuerabzug ausschließende Ausgangsumsätze verwendet (beispielsweise bestimmte Heiltätigkeiten, Versicherungs- und Bankdienstleistungen), scheidet nach dem Bundesfinanzhof (BFH) ein Vorsteuerabzug insgesamt aus (Urteil vom 8.10.2008, XI R 58/07).

Weitere Ausführungen zur unternehmerischen bzw. nicht unternehmerischen Sphäre ergeben sich aus dem EuGH-Urteil „VNLTO“ (Urteil vom 12.2.2009, Rs. C-515/07), das wir Ihnen im vorliegenden Newsletter vorstellen. Anders als bei Investitionsgütern gibt es für übrige Gegenstände und Dienstleistungen kein Zuordnungswahlrecht, sodass für Zwecke des Vorsteuerabzugs eine Aufteilung erforderlich ist. Inwieweit das Urteil auch die Diskussion zum Zuordnungswahlrecht bei Investitionsgütern beeinflusst, bleibt abzuwarten.

Ihr
Martin Schmitz
 Partner, Berlin

Kompromiss zur wahlweisen und dauerhaften Einführung von ermäßigten Mehrwertsteuersätzen

Der Rat „Wirtschaft und Finanzen“ (ECOFIN-Rat) hat in seiner Sitzung am 10.3.2009 beschlossen, den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einzuräumen, zeitlich unbefristet einen ermäßigten Steuersatz für die nachfolgenden arbeitsintensiven Dienstleistungen einzuführen:

- Kleine Reparaturdienstleistungen betreffend Fahrräder, Schuhe und Lederwaren, Kleidung und Haushaltswäsche (einschließlich deren Ausbesserung und Änderung);
- Renovierung und Reparatur von Privatwohnungen, mit Ausnahme von Materialien, die einen bedeutenden Teil des Wertes der Dienstleistung ausmachen;
- Reinigung von Fenstern und Reinigung in privaten Haushalten;
- Häusliche Pflegedienstleistungen (z.B. Haushaltshilfe und Betreuung von Kindern sowie älteren, kranken oder behinderten Personen);
- Friseurdienstleistungen;
- Restaurantdienstleistungen;
- Hörbücher (siehe Mitteilung des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) auf deren Homepage vom 11.3.2009).



Der Beschluss ist getragen durch die Zielsetzung, die Verbraucher zu bewegen, vermehrt Dienstleistungen einzukaufen sowie die Schwarzarbeit zu verringern. Gerade im arbeitsintensiven Dienstleistungssektor sollen durch eine Ausdehnung der Kategorien für ermäßigte Steuersätze vermehrt gering Qualifizierte in Dauerbeschäftigungsverhältnisse überführt werden können.

Der ermäßigte Steuersatz darf den Satz von fünf Prozent nicht unterschreiten, gleichzeitig versagte der ECOFIN-Rat die übrigen Vorschläge der Kommission zur Einführung weiterer ermäßigter Steuersätze (siehe Richtlinienvorschlag vom 7.7.2008). Angesprochen waren zum Beispiel Kindersitze für Kraftfahrzeuge, CDs, Gartenbau- und Landschaftsbaudienstleistungen sowie die Dienstleistungen für Gärten. Die Kommission hat allerdings bereits angekündigt, im April 2009 einen weiteren Vorschlag zur Ausdehnung des ermäßigten Mehrwertsteuersatzes auf die Lieferung energieeffizienter Produkte und Dienstleistungen vorzulegen.

Bitte beachten Sie, dass

die Einführung des ermäßigten Steuersatzes für die oben aufgezählten Dienstleistungen unter dem Vorbehalt steht, dass der jeweilige Mitgliedstaat von dieser Möglichkeit Gebrauch macht. Der deutsche Finanzminister hat – neben vier weiteren Mitgliedstaaten – zu Protokoll gegeben, von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch machen zu wollen, da ermäßigte Mehrwertsteuersätze die öffentlichen Haushalte belasteten, die Bürokratiekosten erhöhten und keine positiven Effekte auf die Beschäftigung hätten.

Bundesfinanzhof: Partyservice als Restaurationsumsatz

Fall

Der BFH hat erneut zu der Frage Stellung genommen, unter welchen Bedingungen die Leistungen eines Partyservices als Restaurationsumsatz mit dem Regelsteuersatz in Höhe von 19 Prozent zu besteuern sind. Betroffen war ein Partyservice, der zusätzlich zur Lieferung der Speisen auch die Überlassung von Geschirr und Besteck im Leistungsangebot hatte. Das überlassene Geschirr und Besteck wurde anschließend nach Abholung beim Kunden vom Partyservice gereinigt. Die Klägerin (der Partyservice) und ihr folgend das Finanzgericht gingen von einer insgesamt ermäßigt besteuerten Lieferung verzehrfähiger Speisen mit unselbstständiger Nebenleistung "Überlassung und Reinigung von Geschirr und Besteck" aus.

Urteil des BFH vom 18.12.2008 (Az. V R 55/06)

Der BFH folgte dem nicht. Das Gericht bestätigte die Auffassung der Finanzbehörde und nahm eine insgesamt zu 19 Prozent steuerpflichtige Restaurationsleistung an. Unter Wiederholung seiner bislang geäußerten Rechtsauffassung stellte der BFH im Rahmen einer Gesamtbetrachtung auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers ab und ging davon aus, dass qualitativ die Dienstleistungselemente bei der von der Klägerin erbrachten Leistung überwogen haben. Das Urteil ist im Ergebnis nicht überraschend, da Überlassung und Reinigung von Geschirr und Besteck neben der Lieferung der Speisen stets als bedeutende Dienstleistungen bewertet wurden, mit der Folge eines insgesamt vorliegenden Restaurationsumsatzes (vgl. BFH, Beschl. v. 8.3.2006, V B 156/05; BFH, Urt. v. 10.8.2006, V R 38/05).

Bedeutsam sind die Ausführungen des BFH allerdings in Bezug auf seine frühere Aussage in seinem Urteil vom 26.10.2006 (Az. V R 58, 59/04), wonach die "notwendige Vorstufe der Vermarktung einer zubereiteten Speise ... jedoch ihre Zubereitung" sei und damit unter Beachtung der EuGH-Rechtsprechung in Sachen „Hermann“ (EuGH, Urt. v. 10.3.2005 – Rs. C-491/03) kein qualitativ überwiegendes Dienstleistungselement sein könne. Nunmehr stellt der BFH klar, dass sich diese Aussage alleine auf die Zubereitung im zolltariflich Sinne bezogen habe. Lebensmittelzubereitung in diesem Sinne könne aber nur die Vermischung und Vermengung einzelner Bestandteile, nicht aber die verzehrfähige Zubereitung im Sinne eines Kochens, Bratens, Backens oder Ähnlichem sein.

Bitte beachten Sie, dass

das BMF in seinem Schreiben vom 16.10.2008 umfassend zur Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken Stellung genommen hat. In den Beispielfällen wird die Zubereitung einer Mahlzeit als Teil der notwendigen Vorstufe der Vermarktung zubereiteter Speisen und damit als unschädlich für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes angesehen. Das neue Urteil des BFH könnte insoweit zu einer Neubewertung führen, falls das BMF das Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus allgemein für anwendbar erklärt.



Bundesfinanzhof zur notwendigen Angabe des Leistungsdatums in Rechnungen

Der Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 UStG hängt maßgeblich davon ab, ob der Leistungsempfänger über eine Rechnung im Sinne des § 14 UStG verfügt. Insbesondere muss die Rechnung die in § 14 Abs. 4 Nr. 1 bis 9 UStG aufgezählten Mindestanforderungen enthalten. Im Streit war bisher, ob die in § 14 Abs. 4 Nr. 6 UStG geforderte Angabe des Leistungsdatums stets neben dem Rechnungsausstellungsdatum erforderlich ist, oder aus dem Datum der Rechnungsausstellung auf das Leistungsdatum geschlossen werden darf.



Fall

Streitig war vorliegend eine Rechnung, die als Auftragsdatum den 15.11.2005 und als Rechnungsausstellungsdatum den 30.11.2005 auswies. Die Rechnung enthielt weder ein Leistungsdatum noch einen Hinweis auf einen Lieferschein. Der nachgereichte Lieferschein enthielt mit den Rechnungsangaben übereinstimmende Angaben hinsichtlich Auftragsdatum und Auftragsnummer und als Ausstellungsdatum den 28.11.2005, ebenfalls aber kein Leistungsdatum.

Urteil des BFH vom 17.12.2008 (Az. XI R 62/07)

Der BFH legt für die Veranlagungszeiträume ab 2004 § 14 Abs. 4 Nr. 6 UStG in der jeweils gültigen Fassung richtlinienkonform dahingehend aus, dass die Rechnung stets eine getrennte Angabe von Leistungs- und Rechnungsausstellungsdatum verlangt. Für die Rechtslage ab 2007 ergibt sich diese Rechtsprechung aus einer Änderung des Umsatzsteuergesetzes, wonach ausdrücklich der Zeitpunkt der Leistung in der Rechnung angegeben werden muss und nur in den Fällen einer An- oder Vorauszahlung die Angabe des Zeitpunkts der Vereinnahmung entbehrlich ist, wenn dieser und das Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmen. Für die Rechtslage ab 1.1.2004 gelangt der BFH durch eine richtlinienkonforme Auslegung trotz missverständlicher Gesetzesformulierung zum gleichen Ergebnis, da ansonsten, also ohne Angabe des Leistungsdatums, für die Finanzbehörde stets die Ungewissheit bestände, ob das Leistungsdatum mit dem Rechnungsdatum tatsächlich übereinstimmt oder ersteres aus anderen Gründen fehle. Die Angabe des Zeitpunkts der Leistung ist somit zwingend auch dann anzugeben, wenn dieser mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt. Aus dem Ausstellungsdatum eines Lieferscheins verbietet sich ebenfalls ein Rückschluss auf das Leistungsdatum, da der Lieferschein regelmäßig vor der tatsächlichen Warenauslieferung erstellt werde.

Bitte beachten Sie, dass

nach wie vor die Vorgaben in Abschnitt 185 Abs. 16 UStR 2008 gelten, insbesondere also die Angabe in der Rechnung „Lieferdatum gleich Rechnungsdatum“ zulässig ist.

Ebenfalls bedeutsam ist die Aussage des BFH zu den Anmerkungen der Rechtsprechung in Sachen „HE“ (EuGH, Urt. v. 21.4.2005 – Rs. C-25/03; BFH, Urt. v. 6.10.2006, V R 40/01), die gewisse Erleichterungen bei den Rechnungsanforderungen zugelassen hatte. Der BFH stellt ausdrücklich fest, dass diese Ausnahmen ausschließlich nach dem vor dem 1.1.2004 gültigen Recht zulässig waren. Nach Umsetzung der Vorgaben der sogenannten Rechnungs-Richtlinie vom 20.12.2001 durch das Steueränderungsgesetz 2003 mit Wirkung zum 1.1.2004 sind solche Erleichterungen ausgeschlossen.

Europäischer Gerichtshof zur Aufteilung der Vorsteuer statt vollem Vorsteuerabzug und Wertabgabebesteuerung

Ausgangspunkt

Seit dem EuGH-Urteil in Sachen „Seeling“ (EuGH, Urt. v. 8.5.2002, Rs. C- 269/00) ist geklärt, dass der Unternehmer trotz teilweiser privater Nutzung für die seinem Unternehmensvermögen insgesamt zugeordneten Immobilien den vollen Vorsteuerabzug (vorbehaltlich des Ausschlusses nach § 15 Abs. 2 UStG) beanspruchen kann, bei gleichzeitiger Steuerpflicht der unentgeltlichen Wertabgabe infolge der Privatnutzung. Im Streit war bislang die Frage, ob diese Sichtweise „voller Vorsteuerabzug und Ausgleich der außerunternehmerischen Verwendung der Eingangsleistung durch Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe“ auch für die Fälle gilt, in denen Gegenstände, die keine Investitionsgüter sind, oder andere Dienstleistungen bezogen werden.

Fall

Der vom EuGH zu entscheidende Fall betraf die VNLTO, die unstreitig außerunternehmerische Tätigkeiten, wie die Wahrnehmung und Förderung der Interessen des Agrarsektors für ihre im Agrarsektor tätigen niederländischen Mitgliedsunternehmen wahrnahm und daneben eine Reihe individueller Dienstleistungen gegen Entgelt, also unternehmerische Aktivitäten, ausführte. Die VNLTO erwarb Gegenstände und nahm Dienstleistungen in Anspruch, die sowohl für ihre mehrwertsteuerpflichtigen Tätigkeiten als auch für die außerunternehmerischen Tätigkeiten verwendet wurden. Im Streit war die Frage, ob sie zunächst den vollen Vorsteuerabzug bei nachfolgender Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe begehren konnte, soweit die Eingangsleistung die außerunternehmerischen Aktivitäten betraf.

EuGH, Urteil vom 22.12.2008, Rs. C-515/07 („VNLTO“)

Der EuGH versagt bei einer gemischten Nutzung den zunächst vollen Vorsteuerabzug bei Ausgleich der außerunternehmerischen Verwendung mittels des Besteuerungsinstituts der unentgeltlichen Wertabgabe in den Fällen, in denen die gemischt genutzte Eingangsleistung nicht in einem angeschafften Investitionsgut besteht.

Anders als bei Investitionsgütern geht er bei außerunternehmerisch genutzten Eingangsleistungen nicht von einem Zuordnungswahlrecht aus. Das Wahlrecht hätte zur Folge, dass die gesamte Eingangsleistung als für das Unternehmen angeschafft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG gilt. Beim Investitionsgut geht er erkennbar davon aus, dass mit der vollständigen Zuordnung zum Unternehmensvermögen eine insgesamt unternehmerische Nutzung stets möglich bleibt. Bei Dienstleistungen und bezogenen Gegenständen, die keine Investitionsgüter sind, betrifft die Eingangsleistung dagegen direkt und unmittelbar insoweit den außerunternehmerischen Bereich, ohne die Möglichkeit einer späteren unternehmerischen Verwendung.

Nach dem EuGH liegt bei einer solchen außerunternehmerischen Nutzung, die vorliegend den Hauptzweck der VNLTO darstellte, keine Verwendung für "unternehmensfremde Zwecke" im Sinne des Art. 26 Abs. 1 Buchst. a MwStSystRL (entspricht § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG) vor. Nur was dem Unternehmen zugeordnet sein kann, kann auch unternehmensfremd verwendet werden.

Bitte beachten Sie, dass

sich diese Bewertung des EuGH auf die bisherige Rechtsanwendung insoweit auswirkt, als bislang auch bei Dienstleistungen und Gegenständen, die keine Investitionsgüter sind, von der Verwaltung in bestimmten Fällen ein Zuordnungswahlrecht anerkannt wurde. Diese Betrachtungsweise scheint nunmehr überholt. Insbesondere beim Leasing kann dies dazu führen, dass die Leasingkosten bereits nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG aufzuteilen sind. Nur soweit die Leasingkosten für die unternehmerische Nutzung bezogen werden, wäre dann ein Vorsteuerabzug möglich. Es bleibt abzuwarten, inwieweit die Verwaltungsvorschriften aufgrund des EuGH-Urteils geändert werden.

Internationales Netzwerk von KPMG



Auf der Homepage von [KPMG International](#)* 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](#)* 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
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 Umsatz-
steuerrechts

VAT Newsletter kostenlos abonnieren

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

www.kpmg.de/vatnewsletter