

Oktober 2009

Inhalt

Bundesministerium der Finanzen:
Neue Verwaltungsanweisung zum
Ort der Dienstleistung ab 1.1.2010

Bundesfinanzhof: Nicht steuerbare
Geschäftsveräußerung im Ganzen
auch bei teilweise leerem
von vermieteten Immobilien

Bundesfinanzhof: Tatsächlich
gezahlte Rabatte sind stets
Brutto-Zahlungen

Aktuelles aus Brüssel: Änderung
des Vorsteuerabzugsrechts bei
auch privat genutzter Immobilie
und anderer privat genutzter
Gegenstände

Veranstaltungen



Editorial

Der Countdown zur Umsetzung des sogenannten Mehrwertsteuerpakets („VAT Package“) in der Europäischen Union läuft. Es tritt bereits in rund 90 Tagen, am 1.1.2010, in Kraft und betrifft im Kern neue Regelungen zum Ort der Dienstleistungen, zur Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren), zu Meldepflichten sowie zum Vorsteuervergütungsverfahren innerhalb der Europäischen Union.

„Is my business ready for the VAT Package ...?“, diese Frage haben sich die meisten Unternehmen zu stellen. Denn dies ist die am weitesten reichende Änderung im Bereich der Umsatzsteuer seit 1993. Allein das BMF-Schreiben vom 4.9.2009 zum Ort der Dienstleistungen weist 147 Randziffern auf. Weitere wichtige Hinweise der Finanzverwaltung zum Vorsteuervergütungsverfahren stehen noch aus. Insbesondere die technische Umsetzung der Neuregelungen sowie die erweiterten Meldepflichten stellen die Unternehmen vor neue Herausforderungen. Das Mehrwertsteuerpaket einschließlich des aktuellen BMF-Schreibens ist Schwerpunkt der vorliegenden Ausgabe unseres Newsletters.

Neben neueren Umsatzsteuerentwicklungen auf europäischer Ebene stellen wir Ihnen ein Urteil des Bundesfinanzhofs zur Geschäftsveräußerung im Ganzen vor. Ein weiteres Urteil des Bundesfinanzhofs betrifft die für Unternehmen wichtige Frage, wie bei Rabatten die Höhe der zu berichtenden Umsatzsteuer zu ermitteln ist.

Ihre

Stephanie Alzuhn

Partner, Frankfurt



Bundesministerium der Finanzen: Neue Verwaltungsanweisung zum Ort der Dienstleistung ab 1.1.2010

BMF, Schreiben vom 4.9.2009 (IV B 9 - S 7117/08/10001)

Die Verwaltung hat in 147 Randziffern die ab 1.1.2010 geltenden neuen Vorschriften zum Ort der Dienstleistung kommentiert. Das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) ist auf alle nach dem 31.12.2009 ausgeführten Umsätze anwendbar und ersetzt die bisherigen Abschnitte 33 bis 42i UStR 2008. Wichtig sind insbesondere die Ausführungen zum neuen § 3a Abs. 2 UStG (Ort der Dienstleistungen bei einem Leistungsempfänger, der als Unternehmer auftritt und die Leistung für sein Unternehmen empfangen hat) in den Randziffern 7 bis 20 und 139 bis 145.

Bedeutung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)

Die neue Grundregel in den zwischenunternehmerischen Dienstleistungsbeziehungen, § 3a Abs. 2 UStG, stellt auf einen Leistungsempfänger ab, der Unternehmer ist und die Leistung für sein Unternehmen empfangen hat. Dem leistenden Unternehmer bleibt es grundsätzlich überlassen, wie er einen diesbezüglichen Nachweis führt. Ist der Leistungsempfänger ein EU-Unternehmer, der mit einer USt-IdNr. auftritt, geht die Verwaltung davon aus, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die Leistung für sein Unternehmen empfangen hat.

Bitte beachten Sie, dass

diese Wirkung der USt-IdNr. nur dann eintritt, wenn der leistende Unternehmer die USt-IdNr. vor Ausführung des Umsatzes qualifiziert gem. § 18e UStG überprüft hat.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) muss noch entscheiden, in welchen Fällen von der „Verwendung“ einer USt-IdNr. ausgegangen werden kann (vgl. BFH, Beschl. v. 1.4.2009 – XI R 52/07 gegen Abschn. 42c Abs. 3 UStR 2008 und Rz. 16 BMF, Schreiben vom 4.9.2009; siehe [MwSt.VAT Newsletter Ausgabe Juni 2009](#)).

Juristische Person des öffentlichen Rechts als Leistungsempfänger

Ist der Leistungsempfänger einer Dienstleistung eine juristische Person des öffentlichen Rechts, gilt gem. § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG als Ort der Dienstleistung der Ort, an dem die juristische Person ihre Tätigkeit ausübt. Voraussetzung ist aufgrund der deutschen Gesetzesanweisung (die im Übrigen nicht zwingend aus Art. 43 Nr. 2 der Richtlinie 2006/112/EG (sogenannte Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL)) abgeleitet werden kann), dass der juristischen Person eine USt-IdNr. erteilt sein muss. Im Regelfall sollte sie diese Nummer auch bei Auftragserteilung verwenden. Geschieht dies jedoch nicht, darf der leistende Unternehmer nicht von der Nichtanwendbarkeit des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG ausgehen. Das BMF-Schreiben verpflichtet ihn vielmehr dazu, nachzufragen, ob eine solche Nummer erteilt worden ist.

Bitte beachten Sie, dass

§ 3a Abs. 2 Satz 3 UStG nicht nur für juristische Personen des öffentlichen Rechts gilt. Auch eine juristische Person des Privatrechts, die als Nicht-Unternehmer auftritt, fällt unter diese Regelung. Betroffen sind vor allem sogenannte Finanz-Holdings, die keine wirtschaftliche, sondern nur eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausüben. Wenn diesen eine USt-IdNr. erteilt worden ist, gilt bei ihrer Verwendung die Ortsbestimmung gemäß § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG.

Zusätzliche Meldepflichten

Der inländische leistende Unternehmer muss seine Dienstleistung gemäß § 18a Abs. 1 UStG ab 1.1.2010 in der Zusammenfassenden Meldung erklären, wenn:

- seine ausgeführte Dienstleistung in einem anderen EU-Mitgliedstaat steuerpflichtig ist und
- der Leistungsempfänger in dem anderen EU-Mitgliedstaat die Steuer dort schuldet.

Die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung erfolgt vierteljährlich, verbunden mit der Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung gem. § 18a Abs. 1 Satz 7 UStG iVm. § 48 UStDV. Die EU-Regelung (Richtlinie 2008/117/EG v. 16.12.2008, ABl. EU Nr. L 14/2009, 7), wonach die Frist für die Zusammenfassende Meldung grundsätzlich auf einen Monat zu verkürzen ist (ohne bestehende Dauerfristverlängerungsmöglichkeit), hat der deutsche Gesetzgeber bislang noch nicht umgesetzt.

Bitte beachten Sie, dass

die deutsche Regelung in § 18a UStG die Meldepflicht für jeden Umsatz auslöst, bei dem der Ort der steuerpflichtigen Dienstleistung im anderen EU-Mitgliedstaat liegt und das sogenannte Reverse-Charge-Verfahren Anwendung findet. Art. 262 Buchst. c MwStSystRL verlangt dagegen eine Meldung nur für die Dienstleistungen, bei denen der Ort gemäß Art. 44 MwStSystRL (§ 3a Abs. 2 UStG) im EU-Ausland liegt. Die Meldepflicht nach deutschem Recht geht also über die europäischen Vorgaben hinaus und betrifft somit auch die im EU-Ausland steuerbaren und steuerpflichtigen Fälle des § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG (sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück), § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG (kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels), § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG (z.B. künstlerische, sportliche, unterhaltende Tätigkeiten und vor allem Messeleistungen) und § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG (Restaurationsleistungen).

Bundesfinanzhof: Nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen auch bei teilweisem Leerstand von vermieteten Immobilien

BFH, Urteil vom 30.4.2009 (Az. V R 4/07)

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 30.4.2009 seine Rechtsprechung zur nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen bei vermieteten Immobilien erweitert. Auch die bloße Vermietungsabsicht eines Teils des dann veräußerten Gebäudes führt zu einer von der Rechtsprechung verlangten „Fortführung“ des erworbenen Grundstücks. Voraussetzung ist, dass das Gebäude ansonsten vermietet ist und der Erwerber diese Mietverträge übernimmt sowie hinsichtlich der leer stehenden Gebäudeteile deren Vermietung weiterhin beabsichtigt. Der Bundesfinanzhof bestätigt darüber hinaus seine bisherige Rechtsprechung zur nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung im Ganzen. Danach muss die Unternehmensfortführung beabsichtigt sein, wobei die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten übereinstimmen oder sich hinreichend ähneln müssen. Eine Änderung des Zuschnitts oder Modernisierung steht einer Geschäftsveräußerung nicht entgegen.

Ausgangssachverhalt

In dem zu beurteilenden Fall war die Übertragung eines teilweise vermieteten Gebäudes betroffen. Aus den ursprünglichen Herstellungskosten hatte der Veräußerer den Vorsteuerabzug geltend gemacht, die Übertragung erfolgte steuerfrei gemäß § 4 Nr. 9a UStG. Der Veräußerer machte geltend, dass trotz der steuerfreien Veräußerung ausgelösten Verwendungsänderung des Objekts (vgl. § 15a UStG) keine Vorsteuerberichtigung (zu seinen Lasten) durchzuführen sei. Er berief sich auf die Regelung zur Geschäftsveräußerung im Ganzen in § 15a Abs. 10 UStG, wonach der Erwerber als Rechtsnachfolger in die Position des Veräußerers eintritt.

Die Besonderheit des Ausgangssachverhalts bestand darin, dass das Gebäude im Zeitpunkt der Veräußerung nur zu 37 % vermietet war, ansonsten aber leer stand. Der Erwerber trat in die Mietverträge mit dem verbleibenden Mieter ein und führte die Vermietungsabsicht hinsichtlich des Rests des Gebäudes fort.

Bitte beachten Sie, dass

der BFH ausdrücklich nicht entschieden hat, ob eine Geschäftsveräußerung im Ganzen auch bei Vermietung einer nur unwesentlichen Gebäudefläche vorliegt. Jedenfalls bei einer Vermietungsquote von 37 % sah er eine nicht unerheblich vermietete Fläche an.

Die Geschäftsveräußerung im Ganzen ist die gesetzliche Folge einer rechtlichen Bewertung. Sie ist nicht einem Wahlrecht vergleichbar vom Willen der Vertragsparteien abhängig. Selbst wenn diese als Rechtsfolge keine Geschäftsveräußerung beabsichtigen, aber eine solche tatbestandsmäßig vorliegt, werden die für eine Geschäftsveräußerung angeordneten Rechtsfolgen ausgelöst. Das betrifft dann auch die Vorsteuerkorrekturen nach § 15a UStG.

Bundesfinanzhof: Tatsächlich gezahlte Rabatte sind stets Brutto-Zahlungen

BFH, Urteil vom 28.5.2009 (Az. V R 2/08)

Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom 28.5.2009 zu der Frage Stellung genommen, wie sich eine auf Netto-Basis (zum Beispiel 6 % von netto 100 €) vereinbarte Rabattzahlung bei der Berichtigung der Umsatzsteuer (Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG) auswirkt. Der Kläger, ein pharmazeutisches Unternehmen, wollte die tatsächliche Zahlung (vorliegend 6 €) als Netto-Zahlung verstanden wissen und folglich als Minderung der Umsatzsteuer in seiner Voranmeldung 0,96 € (6 € zuzüglich 16 % USt) ansetzen. Die Finanzverwaltung dagegen sah die tatsächliche Zahlung, vorliegend die 6 €, als Brutto-Betrag an und ließ eine Minderung der Umsatzsteuer nur in Höhe von 0,83 € (also 6 € abzüglich USt) zu.

Vereinbarung ungleich Zahlung

Der Bundesfinanzhof stellt darauf ab, dass eine bloße Vereinbarung nicht die tatsächliche Zahlung im Rahmen des § 17 UStG beeinflussen kann. Auch wenn ein Netto-Rabatt vereinbart wurde, führt alleine die tatsächliche Zahlung zu einer Minderung von Bemessungsgrundlage und Umsatzsteuer. Der tatsächlich gezahlte Betrag enthält stets die Umsatzsteuer in der richtigen Höhe. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn auf der Basis der Netto-Vereinbarung die tatsächliche Zahlung auch die zusätzliche, auf den Nettobetrag entfallende Umsatzsteuer beinhaltet, also im vorliegenden Beispiel die tatsächliche Zahlung nicht nur 6 €, sondern 6 € zuzüglich 16 % USt, also 6,96 € wäre.



Bitte beachten Sie, dass

der Bundesfinanzhof zudem in seinem Urteil vom 18.9.2008 (Az. V R 56/06, Bundessteuerblatt 2009 II S. 250) entschieden hat, dass eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach Entrichtung des Entgelts nicht bereits aufgrund einer Vereinbarung über die Herabsetzung der zivilrechtlichen Gegenleistung, sondern erst aufgrund der tatsächlichen Rückzahlung vorliegt.

Die Finanzverwaltung unterscheidet dagegen in Abschnitt 223 Abs. 2 UStR 2008 zwei Fälle: Erlischt die Forderung auf Grund einer späteren Vertragsänderung teilweise, mindert sich das Entgelt bereits bei Vertragsänderung. Mindert sich der Kaufpreis aufgrund einer Mängelrüge, ändert sich die Bemessungsgrundlage im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung der Ansprüche. Diese Unterscheidung ist nun aufgrund der neueren Rechtsprechung überholt.

Aktuelles aus Brüssel: Änderung des Vorsteuerabzugsrechts bei auch privat genutzter Immobilie und anderer privat genutzter Gegenstände

Auf seiner Sitzung vom 9.6.2009 hat sich der Rat „Wirtschaft und Finanzen“ (ECOFIN-Rat) auf eine Änderung der MwStSystRL im Grundsatz verständigt. Die Änderungsvorschläge sollen nach erneuter Anhörung des Europa-Parlaments (allenfalls sprachlich angepasst) unverändert formell im Rat verabschiedet werden. Die Rechtsänderungen sollen zum 1.1.2011 in nationales Recht umzusetzen sein.

Vor allem eine Änderung ist in Deutschland für die Praxis bedeutsam: Mittels eines neu eingefügten Art. 168a MwStSystRL-E soll das Recht zum Vorsteuerabzug nur noch insoweit bei einem ansonsten insgesamt dem Unternehmensvermögen zugeordneten Grundstück zulässig sein, wie das Grundstück unternehmerisch genutzt wird. Art. 168a Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL-E sieht bei geänderter Nutzung eine Korrekturmöglichkeit (vergleichbar § 15a UStG) vor.

Damit verliert die EuGH-Rechtsprechung in Sachen „Wolfgang Seeling“ (siehe Beitrag zum EuGH-Urteil in der Rechtssache „Sandra Puffer“ in [MwSt.VAT Newsletter Ausgabe Juni 2009](#)) ihre immer noch bestehende positive Finanzierungs-gestaltung. Über den ursprünglich durch die Kommission vorgelegten Vorschlag hinaus dürfen die Mitgliedstaaten auch andere gemischt genutzte, aber insgesamt dem Unternehmensvermögen zugeordnete Gegenstände mit in die neue Regelung einbeziehen.



Veranstaltungen

Gerne möchten wir Sie noch auf folgende themenbezogene Veranstaltung mit KPMG-Mitarbeitern als Referenten hinweisen:

FORUM Seminar **Umsatzsteuer 2010** am 25.11.2009 in Köln

Referenten neben Vertretern aus der Finanzverwaltung, Industrie und Finanzgerichtsbarkeit unter anderem: Ursula Slapio und Peter Rauß (beide KPMG)

Themen:

- Das Mehrwertsteuerpaket: Neuerungen und praktische Implikationen
- Das Einführungsschreiben zum Ort der Dienstleistung
- Inngemeinschaftliche Lieferungen: Praxiserfahrungen und Handlungsempfehlungen
- Neues aus der aktuellen Rechtsprechung
- Umsatzsteuer im Konzern (mit Fallstudie)

Weitere Informationen erhalten Sie unter: <http://www.forum-institut.de>



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 für aktuelle Informationen auch [unsere Homepage](#) sowie die Website von [KPMG Europe LLP](#)*, der Mitgliedsfirmen aus Belgien, Deutschland, der Gemeinschaft Unabhängiger Staaten (GUS), Luxemburg, der Niederlande, der Schweiz, Spanien, Türkei und UK angeschlossen sind.

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

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

Kay Masorsky*
T + 49 40 32015-5117
kmasorsky@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
T + 49 69 9587-2036
ciuenger@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