

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HAUPTVERBAND DES
DEUTSCHEN EINZELHANDELS E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43 G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDELS, DIENSTLEISTUNGEN E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

Bundesministerium der Finanzen
Unterabteilungsleiter IV D
Herrn MinDirig Jörg Kraeusel
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

15. März 2010

Entwurf der Umsatzsteuer-Richtlinien 2011

IV D 3 - S 7015/10/10001

Sehr geehrter Herr Kraeusel,

wir danken Ihnen für die Übersendung des Entwurfs der Umsatzsteuer-Richtlinien 2011 sowie die Möglichkeit zur Stellungnahme.

Die Umsatzsteuer-Richtlinien konkretisieren die Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes und geben sowohl der Finanzverwaltung als auch den Unternehmen Hinweise an die Hand, wie die gesetzlichen Vorschriften ausgelegt werden. Sie haben obgleich ihres – rechtlich betrachtet – ausschließlich internen Charakters erhebliche Bedeutung für das Besteuerungsverfahren und somit für die Anwendung durch Unternehmen in der betrieblichen Praxis. Daher sollte auch weiterhin an dem bewährten Verfahren festgehalten werden, die Umsatzsteuer-Richtlinien in regelmäßigen Abständen neu zu fassen. Dieses formelle Verfahren erfüllt wichtige Funktionen, in dem etwa sichergestellt wird, dass die Richtlinien auch auf ihre wirtschaftlichen Auswirkungen

überprüft werden. So kann sich der Normenkontrollrat ein Bild darüber verschaffen, welche bürokratischen Folgen die Richtlinien sowohl für die Finanzverwaltung als auch die Unternehmen verursachen. Dadurch können im Vorfeld der Verabschiedung der Richtlinien unter Umständen noch Vereinfachungen umgesetzt werden. Wir plädieren deshalb dafür, dieses bewährte Verfahren beizubehalten.

Neben diesem formellen Anliegen haben wir in der Anlage unsere Anmerkungen zum Inhalt der Umsatzsteuerrichtlinien zusammengestellt. Wir bitten um Berücksichtigung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

HAUPTVERBAND DES DEUTSCHEN
EINZELHANDELS E. V.

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Abschnitt 3

Absatz 8

Es wurden die Sätze 3 und 4 gestrichen. Die Streichung löst aber Rechtsunsicherheit aus (Frage VSt-Abzug bei Eigenreparaturen). Darum sollte eine Streichung unterbleiben.

Absatz 17 Satz 2

In Abschnitt 3 Abs. 17 soll die bisherige Verwaltungsauffassung festgeschrieben werden, dass der Minderwertausgleich bei Leasingfällen nicht als echter Schadensersatz zu qualifizieren ist. Die Spitzenverbände der gewerblichen Wirtschaft hatten bereits mit der Eingabe vom 22.3.2007 zu Abschnitt 3 Absatz 9 UStR 2008 auf die Fehlerhaftigkeit dieser Beurteilung hingewiesen. Bestätigt wurde diese Einschätzung durch das BGH-Urteil vom 14.3.2007, VII ZR 68/08, BB 2007, 1022. Danach ist die Zahlung eines Minderwertausgleichs kein Entgelt für eine steuerbare Leistung, sondern Schadensersatz.

Wir bitten um Aufhebung des BMF-Schreibens vom 22.5.2008 und um Streichung des Abschnitts 3 Abs. 17 Satz 2.

Abschnitt 6

Absatz 2 Satz 3

Der Verweis auf Abschnitt 25 Abs. 7 ist zu ändern in Abschnitt 25 Abs. 8.

Abschnitt 7

Absatz 1

Auf Grund der Zuordnung zu § 1 UStG und der Verneinung einer Lieferung könnte man aus dem ersten Satz (Bilanzkreis- und Regelzonenausgleich) schließen, es würde sich um nicht steuerbare Umsätze handeln. Zur Klarstellung wäre folgende Erweiterung des Satzes 1 sinnvoll: „...vollzieht sich nicht als eigenständige Lieferung, sondern als eine einheitliche sonstige Leistung“.

Die Problematik der Wiederverkäufer-Eigenschaft gehört dagegen nicht hierher. Diese bezieht sich inhaltlich auf § 3g UStG und wäre u. E. dort aufzuführen mit einem Querverweis zu Abschnitt 7 Abs.1 UStR-E.

Wir schlagen vor, den Abschnitt 7 Abs.1 UStR-E wie folgt zu kürzen:

„Die Abgabe von Energie durch einen Übertragungsnetzbetreiber im Rahmen des sog. Bilanzkreis- oder Regelzonenausgleichs vollzieht sich nicht als eigenständige Lieferung, sondern als einheitliche sonstige Leistung.“

Abschnitt 42n Abs. 2 UStR-E sollte ergänzt werden um folgenden Satz: *„Die Abgabe von Energie im Rahmen des sog. Bilanzkreis- oder Regelzonenausgleichs bleibt bei der Beurteilung der Wiederverkäufereigenschaft unberücksichtigt (vgl. Abschnitt 7 Abs.1).“*

Die Formulierung in Satz 3 „Gibt ein Energieversorger seine am Markt nicht mehr zu einem positiven Kaufpreis veräußerbaren überschüssigen Kapazitäten...“ halten wir für unglücklich. U. E. ist die Einordnung von Stromlieferungen zu negativen Preisen unabhängig von der

Person des Strom abgebenden „Energieversorgers“. D. h. auch andere Unternehmer, z. B. Energiehändler und Strombörsen, können Strom mit Zuzahlung abgeben. Ggf. sollte man hier den Begriff „Unternehmer“ verwenden.

Des Weiteren kann man aus der Formulierung „*nicht mehr positiver Kaufpreis*“ schließen, dass Stromlieferungen zum Preis von Null ebenfalls eine sonstige Leistung des Abnehmers darstellen. Zwar wird im weiteren Verlauf des Satzes durch die Formulierung „...in Verbindung mit einer *Zuzahlung*...“ wohl ein Kaufpreis von Null aus der Einordnung als sonstige Leistung ausgeschlossen.

Die Verwaltung hat sich bisher (z. B. OFD Rheinland v. 26.4.2007, S 7100-1024-St 432) explizit nur zu Stromspotgeschäften mit negativen Kaufpreisen geäußert, woraus zu schließen wäre, dass die Nullpreis-Geschäfte unverändert als Lieferung zu betrachten sind. Diese Auffassung wird auch von der deutschen Stromhandelsbörse EEX sowie der Energieversorgerbranche vertreten.

Wir schlagen daher folgende Formulierung vor:

„Gibt ein Unternehmer seine am Markt nur zu einem negativen Kaufpreis nicht mehr zu einem positiven Kaufpreis veräußerbaren überschüssigen Kapazitäten...“

Abschnitt 12

Absatz 4 Satz 3

Zur Klarstellung der Verwaltungsauffassung bitten wir um Ergänzung der Beispiele um Verpflegungsleistungen anlässlich einer unternehmerisch bedingten Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers unter Hinweis auf Abs. 13.

Abschnitt 15b

Absatz 6 Satz 1

In dieser Regelung wird die Verbringung von Ware in ein Konsignationslager explizit als zusätzliches Beispiel für eine innergemeinschaftliche Verbringung aufgenommen. Systematisch ist dies zwar richtig, zugleich ist jedoch festzustellen, dass diese rein an der Systematik orientierte Sichtweise die Existenz von Vereinfachungsregelungen für Konsignationslager in einer Vielzahl von EU-Mitgliedstaaten ignoriert: In verschiedenen EU-Mitgliedstaaten werden Vereinfachungsregeln für Auslieferungs- und Konsignationslager in der Art und Weise angewandt, dass diese Länder nicht von einem innergemeinschaftlichen Verbringen in das Lager, sondern von einer innergemeinschaftlichen Lieferung an den lokalen Geschäftspartner ausgehen. Dies hat zur Folge, dass nicht der ausländische (z. B. deutsche) Eigentümer der Gegenstände den innergemeinschaftlichen Erwerb anzumelden hat, sondern der innergemeinschaftliche Erwerb vom lokalen Geschäftspartner angemeldet werden kann. Die deutsche Finanzverwaltung sollte diese Vereinfachungsregelung übernehmen.

Wir schlagen daher vor, dass in die Richtlinie eine Regelung entsprechend der Verfügung der OFD Frankfurt zu Lieferungen in ausländische Konsignationslager aufgenommen wird (OFD Frankfurt vom 28.5.2009, S 7100 a A - 4 - St 110).

Dadurch kann im Falle einer Verbringung von Deutschland ins Ausland eine einheitliche umsatzsteuerliche Behandlung in Deutschland und im Ausland sichergestellt werden. An dieser Stelle müssen auch die Voraussetzungen der Umsatzsteuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung in Deutschland klargestellt werden (z. B. durch Vorschreiben der Verwendung einer ausländischen USt-IdNr. des ausländischen Geschäftspartners statt einer eigenen ausländischen USt-IdNr. des verbringenden Unternehmers). Wird darüber hinausgehend die Vereinfachung auch auf den umgekehrten Fall einer Verbringung in ein inländisches Lager ausgedehnt, dient dies der Vermeidung von administrativen Verpflichtungen eines ausländischen Unternehmers in Deutschland.

Abschnitt 18a

Die Finanzverwaltung wendet die Rechtsgrundsätze, die der EuGH in der Rechtssache MKG Urteil vom 26.6.2003, Rs. C-305/01, BStBl. 2004 II, 688 aufgestellt hat, bislang auf alle Forderungsabtretungen ohne Rücksicht auf den wirtschaftlichen Hintergrund an, auch bei der Veräußerung notleidender Forderungen (Non-Performing-Loans, NPL). Es wird einzig auf den Forderungseinzug abgestellt und damit eine steuerpflichtige Einziehung von Forderungen des Forderungskäufers angenommen. Für das Factoring-Geschäft mag das durchaus zutreffend sein. Wie aber das Finanzgericht Düsseldorf in seinem Urteil vom 15.2.2008, 1 K 3682/05 U, EFG 2008, 887 bei dem Verkauf notleidender Forderungen zutreffend entschieden hat, ist diese Sichtweise nicht sachgerecht. Vielmehr handele es sich um einen nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG steuerfreien Forderungsverkauf. Auch der BFH äußert in seinem Beschluss vom 10.12.2009, V R 18/08 Zweifel, dass die Grundsätze des EuGH im MKG-Urteil auf notleidende Forderungen anzuwenden sind, denn der dem EuGH-Urteil zugrundeliegende Sachverhalt sei mit dem Verkauf notleidender Forderungen nicht vergleichbar.

Wir bitten daher, dies wie folgt in Abschnitt 18a hinter Abs. 2 zu berücksichtigen:

„Die Grundsätze des EuGH-Urteils vom 26.6.2003, a.a.O., sind nicht übertragbar auf Fälle, in denen die wirtschaftliche Zielsetzung des zu beurteilenden Geschäfts nicht mit dem Factoring vergleichbar ist. Dies ist der Fall, wenn vorrangiges Ziel der Vereinbarung zwischen den Parteien nicht das Übertragen des Forderungseinzugs (sog. Servicing) ist, sondern das Abwälzen des wirtschaftlichen Risikos der Forderungen auf den Erwerber, wie insbesondere bei notleidenden Forderungen (Non-Performing-Loans).“

Abschnitt 18b

Allgemein

Die EEG-Vergütung wird nicht erschöpfend für alle vier Stufen behandelt.

Thematisiert wird die Vergütung an den Anlagenbetreiber. Es fehlen Regelungen zur Weiterleitung des EEG-Stroms vom Netzbetreiber an den Übertragungsnetzbetreiber. Hierbei handelt es sich um physisch steuerbare und steuerpflichtige Stromlieferungen. Die Behandlung des finanziellen Ausgleichs unter den Übertragungsnetzbetreibern ist wiederum geregelt, wenn auch nicht in Abschnitt 18b, sondern in Abschnitt 7. Es fehlen Ausführungen zur Wälzung der EEG-Umlage an die Vertriebsgesellschaften. Seit 2010 erfolgt auf Stufe 4 nur noch ein finanzieller Ausgleich, der mangels Leistungsaustausch als nicht steuerbarer Vorgang

eingestuft wird. Die Finanzverwaltung hat sich hierzu bislang nicht geäußert. Insofern wäre eine Klarstellung an dieser Stelle wünschenswert.

Entsprechendes gilt für die KWKG-Vergütungen, auch hier wäre eine vollständige Abbildung der umsatzsteuerlichen Einordnung in den UStR zur Klarstellung wünschenswert.

Wir schlagen vor, das Thema EEG-Vergütung hier (oder in Abschnitt 7 UStR-E) im Ganzen, d. h. für alle vier Stufen zu behandeln.

Absatz 7 Satz 4

Die Kollisionsnorm in § 2 Abs. 2 KWKG ist nicht anlagenbezogen, sondern strombezogen zu verstehen. Dies bedeutet, dass ein Betreiber einer KWK-Anlage den Strom nach dem KWKG-Gesetz teilweise selbst verbrauchen (§ 4 Abs. 3a KWKG) und den Überschussstrom nach dem EEG an den Netzbetreiber verkaufen (so die EEG-Vergütungsvoraussetzungen erfüllt sind) kann. Voraussetzung für diese Verfahrensweise ist, dass der nach EEG- bzw. KWKG-Gesetz jeweils zu vergütende Strom messtechnisch gesondert erfasst wird oder zumindest separierbar ist.

Um Einklang zwischen EEG- bzw. KWKG-Gesetz und den UStR herzustellen schlagen wir vor, Satz 4 zu streichen oder alternativ wie folgt zu formulieren:

„KWK-Strom, der nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz vergütet wird, fällt gemäß § 2 Satz 2 KWKG nicht in den Anwendungsbereich des KWKG-Gesetzes“.

In redaktioneller Hinsicht sei darauf hingewiesen, dass in der Fußnote zu den Abs. 7 bis 15 das BMF-Schreiben vom 1.4.2009, IV B 8 – S 7124/07/10002, BStBl. I 2009, 523 in Bezug genommen wird. Bei den Formulierungen der UStR-E handelt es sich hier jedoch um die Wiedergabe des Entwurfs des bisher nicht veröffentlichten BMF-Schreibens mit gleichem GZ unter Dok 2009/0696678 v. 21.10.2009.

Absatz 9 Satz 1

Da § 2 Abs. 2 KWKG keine anlagenbezogene, sondern eine strombezogene Betrachtung durchführt, sollte der Einleitungssatz dieses Absatzes wie folgt lauten:

„Wurde der vom Anlagenbetreiber oder einem Dritten dezentral verbrauchte Strom von einer Anlage erzeugt, die in den Anwendungsbereich des EEG fällt, hat der Anlagenbetreiber bei Solarstromanlagen allenfalls einen Anspruch auf die Vergütung nach § 33 Abs. 2 EEG 2009. Bei KWK-Anlagen besteht für Strom in diesen Fällen gar kein Vergütungsanspruch nach dem EEG. Dementsprechend kann der Anlagenbetreiber hier nach § 2 Satz 2 KWKG für den Strom aus KWK-Anlagen den Zuschlagsanspruch nach § 4 Abs. 3a i. V. m. § 7 KWKG gegenüber dem Netzbetreiber geltend machen.“

Absatz 9 Satz 2

In Satz 2, 2. Halbsatz sollte formuliert werden: „Der Betreiber einer derartigen Anlage begründet mit dem dezentralen Stromverbrauch jedoch insoweit mangels Einnahmeerzielungsabsicht in der Regel keine unternehmerische Tätigkeit.“ Die Richtlinien berücksichtigen nicht, dass die Einnahmeerzielungsabsicht beispielsweise gegeben ist, wenn der Anlagenbetreiber den Strom aus seiner Anlage entgeltlich an Dritte, z. B. an Mieter innerhalb desselben Gebäudes, liefert. Insoweit sollte der Absatz ergänzt werden.

Absatz 11

Der Absatz befasst sich mit der Definition der Bemessungsgrundlage zum „üblichen Preis“. Diese sollte um die vermiedenen Netzentgelte als Preisbestandteil erweitert werden. Dazu sollte in der Rubrik „bei Einspeisung von Überschüssen“ darauf geachtet werden, dass bei Inanspruchnahme des „üblichen Preises“ nach § 4 Abs. 3 Satz 2 und 3 KWKG auch die vermiedenen Netzentgelte nach § 18 StromNEV separater Preisbestandteil sind. Diese sind nicht im „üblichen Preis“ enthalten, speziell dann nicht, wenn die Referenzierung des durchschnittlichen Preises für EEX-Grundlaststrom nach § 4 Abs. 3 Satz 3 KWKG für die Berechnung des „üblichen Preises“ verwendet wird. Als Bestandteil der Einspeisungsvergütung nach § 4 Abs. 3 Satz 1 KWKG müssten sie grundsätzlich auch in die Bemessungsgrundlage einfließen.

Die Zahlungspflicht der „vermiedenen Netzentgelte“ hängt jedoch nach § 4 Abs. 3 KWKG sowie nach § 18 StromNEV zwingend davon ab, dass der Strom auch tatsächlich eingespeist worden ist. Eine „fiktive Einspeisung“ würde daher nicht zu einer entsprechenden Zahlungspflicht des Netzbetreibers führen. Eine wechselseitige Zahlung der „vermiedenen Netzentgelte“ zwischen dem Anlagen- und dem Netzbetreiber, wie dies beim „üblichen Preis“ oder der Einspeisungsvergütung angenommen wird, kann bei den „vermiedenen Netzentgelten“ nicht praktiziert werden, weil § 4 Abs. 3 KWKG bzw. § 18 StromNEV nur eine einseitige Zahlungspflicht des Netzbetreibers vorsehen.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass der „übliche Preis“ bei einer Referenzierung des durchschnittlichen Preises für EEX-Grundlaststrom nach § 4 Abs. 3 Satz 3 KWKG quartalsweise schwankt. Wenn wie bei Anlagen mit einer Leistung von mehr als 2 MW keine Referenzierung verwendet wird, kann dieser Preis wegen veränderlichem Marktpreis sogar monatlich schwanken. Fraglich ist hier, welche Bemessungsgrundlage wann angesetzt werden muss und wann die entsprechende Steuerschuld entsteht. Dies gilt insbesondere dann, wenn es sich – wie bei dieser Verfahrensweise üblich – um Anlagen mit einer Leistung bis zu 2 MW ohne Vorrichtungen zur Wärmeabfuhr (wärmegeführt) handelt, deren Betreiber gemäß § 8 Abs. 2 KWKG die im vorherigen Kalenderjahr eingespeiste oder nach § 4 Abs. 3a KWKG verbrauchte KWK-Strommenge nur jährlich, d. h. nicht monatlich, an den Netzbetreiber mitteilen muss.

Absatz 11 sollte dementsprechend überarbeitet und ergänzt werden.

Abschnitt 21**Absatz 7**

Nach dem BFH-Urteil vom 20.8.2009, V R 30/06, UR 2009, 800, kann sich eine organisatorische Eingliederung ausdrücklich auch daraus ergeben, dass leitende Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind. Denn der Organträger hat über seine leitenden Mitarbeiter dieselben Einflussmöglichkeiten auf die Organgesellschaft wie bei einer personellen Verflechtung der Geschäftsleitungen von Organträger und Organgesellschaft. Letztere ist, insbesondere bei mehrstufigen Organschaftsverhältnissen, über den vom BFH entschiedenen Fall hinaus, kaum anzutreffen. Vielmehr wird die Geschäftsleitung der Organgesellschaft zumeist von weisungsgebundenen Angestellten der beherrschenden Gesellschaft gestellt. Vor diesem Hintergrund ist Satz 2, selbst mit dem Zusatz „in der Regel“,

zu einschränkend formuliert. Er sollte in dem Sinne gefasst werden, dass alle personellen Verflechtungen, die zur faktischen Durchsetzung des Willens des Organträgers führen, für die organisatorische Eingliederung ausreichend sind. Dabei sollte ausdrücklich auf das oben bezeichnete BFH-Urteil vom 20.8.2009 Bezug genommen werden.

Abschnitt 23

Die Abgrenzung der unternehmerischen von den nichtunternehmerischen Tätigkeiten sollte an die Rechtsprechung des EuGH angepasst werden, siehe z. B. EuGH vom 17.10. 1989, Rs. C-231/87, 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino u. a., Slg. 1989, 3233 oder EuGH vom 6.2.1997, Rs. C-247/1995, Marktgemeinde Welden, BStBl. II 1999, 426. Danach handelt es sich bei den Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt im Sinne des Artikels 4 Abs. 5 Unterabs. 1 der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie um solche, „die die Einrichtungen des öffentlichen Rechts im Rahmen der eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung ausüben; ausgenommen sind die Tätigkeiten, die sie unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausüben wie private Wirtschaftsteilnehmer“.

In Abs. 2 Satz 4 sollte hinsichtlich der Wettbewerbsverzerrungen auch auf das Urteil des EuGH vom 4.6.2009, Rs. C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft mbH & Co. Objekt Offenbach KG, UR 2009, 484, verwiesen werden.

Abschnitt 24a

Absatz 2

Es ist zu begrüßen, dass die Steuerbefreiungen nach § 4 UStG unter den genannten Voraussetzungen auch für unentgeltliche Wertabgaben explizit anerkannt werden. Dagegen bleibt unverständlich, wieso eine unentgeltliche Wertabgabe im Zusammenhang mit einer Ausfuhr weiterhin der Besteuerung im Inland unterliegen soll (§ 6 Abs. 5 UStG). Eine Besteuerung im Ursprungsland widerspricht dem Charakter einer Verbrauchsteuer. Zudem steht unter Beachtung des Bestimmungslandprinzips die Steuerhoheit dem Bestimmungsland zu, dem es deshalb obliegt, etwaigen Missbräuchen vorzubeugen. Auch das BMF hat in seinem Schreiben vom 22.9.2008, IV B 8 - S 7109/07/10002, BStBl 2008 I, 895, unter Berufung auf die Gleichstellungsfiktion des Artikels 16 MwStSystRL explizit zum Ausdruck gebracht, dass die Steuerbefreiungsvorschriften auch auf die unentgeltlichen Wertabgaben anzuwenden seien.

Die Sätze 1 und 2 sollten gestrichen werden.

Abschnitt 24c

Absätze 7 und 8

Die Absätze 7 und 8 widersprechen dem neuen Art. 168a der MwStSystRL. Die Möglichkeit des sofortigen vollständigen Vorsteuerabzugs nach der Seeling-Rechtsprechung des EuGH bei gemischt genutzten Grundstücken soll künftig nicht mehr bestehen. Deutschland muss die Änderung der MwStSystRL bis zum 1.1.2011 in nationales Recht umsetzen. Der neue Art. 168a MwStSystRL sieht eine Begrenzung des Vorsteuerabzugs auf den unternehmerisch genutzten Teil des Grundstücks vor. Die spätere Änderung führt nicht zu einer unentgeltlichen Wertabgabe, sondern wird von § 15a UStG erfasst.

Die Absätze einschließlich der Beispiele müssen überarbeitet und an die EU-Vorgaben angepasst werden.

Abschnitt 25

Absatz 1 Satz 1

Die Einstufung einer einheitlichen Leistung als Lieferung oder als sonstige Leistung richtet sich im Gegensatz zum Entwurf der UStR nicht nach der Sicht des Durchschnittsverbrauchers. Die Sicht des Durchschnittsverbrauchers spielt eine Rolle für die Frage, ob eine einheitliche Leistung vorliegt. Ist eine einheitliche Leistung gegeben, so sind für die Frage, ob diese Leistung als Lieferung oder als sonstige Leistung einzustufen ist, die dominierenden Bestandteile der Leistung zu bestimmen (so EuGH vom 27.10.2005, Rs. C-41/04, Levob Verzekeringen und OV Bank, Slg. 2005, I-9433) bzw. ist das Wesen des Umsatzes in Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu ermitteln (so EuGH vom 2.5.1996, Rs. C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Slg. 1996, I-2395). Ferner sollten Hinweise auch auf EuGH vom 29.3.2007, Rs. C-111/05, Aktiebolaget NN, Slg. 2007, I-2697 und EuGH vom 11.2.2010, Rs. C-88/09, Graphic Procédé, erfolgen.

Absatz 2 Nr.1

Der Verkauf von Standardsoftware kann nach Verwaltungsauffassung entweder eine Lieferung oder eine sonstige Leistung sein. Die Unterscheidung danach, ob sich die Software auf einem Datenträger (dann Lieferung) befindet oder online überlassen wird (dann sonstige Leistung, Abs. 3 Nr. 8 S. 2) ist weder nachvollziehbar noch gerechtfertigt. Faktisch wird derselbe Sachverhalt umsatzsteuerlich unterschiedlich behandelt. In der Praxis führt die Unterscheidung wegen ihrer kaum vermittelbaren Abgrenzung zu einer Vielzahl von Anwendungsfehlern. Wir plädieren daher für eine einheitliche Sichtweise und Einordnung als sonstige Leistung entsprechend der Überlassung von Individualsoftware.

Absatz 3 Nr. 12

Die Herstellung von Kopien durch Reprografen ist nach der Rechtsprechung des EuGH vom 11.2.2010, Rs. C-88/09, Graphic Procédé, eine Lieferung.

Nr. 12 ist daher zu streichen und stattdessen unter Abs. 2 aufzuführen.

Abschnitt 29

Absatz 4

Die getroffenen Aussagen müssen u. E. im Lichte der EuGH-Entscheidung vom 21.2.2008, Rs. C-425/06, Part Service, Slg. 2008, I-897, insbesondere Rn. 48-53 überdacht und dementsprechend angepasst werden.

Absatz 5 Satz 2

Ebenso stellt sich die Frage, ob die Aussage im Entwurf der UStR im Lichte der Entscheidung des EuGH vom 11.6.2009, Rs.C-572/07, RLRE Tellmer Property, Slg. 2009, I-0000), insbesondere Rn. 23, noch zutreffend ist.

Absatz 6 Nr. 8

Bei der bankmäßigen Vermögensverwaltung handelt es sich um eine einheitliche nach § 4 Nr. 8 Buchst. e bzw. c UStG umsatzsteuerfreie Leistung im Geschäft mit Wertpapieren bzw. Forderungen (BFH-Urteil vom 11.10.2007, V R 22/04). Vgl. auch unsere Anmerkung zu Abschnitt 65 Abs. 2 UStR-E.

Abschnitt 30**Absatz 3**

In diesen Absatz wird die neuere Rechtsprechung des BFH bei Zwischenlagerung von Ware im Rahmen einer Lieferung aus dem EU-Ausland ins Inland übernommen.

Wir regen in diesem Zusammenhang an, die insoweit parallel gelagerte Problematik der Lieferung von Deutschland ins Ausland bei Zwischenlagerung in Deutschland in Zusammenhang mit Sammeltransporten o. ä. aufzunehmen. In sehr vielen Fällen laufen Ausfuhr- bzw. innergemeinschaftliche Lieferungen derart ab, dass der deutsche Lieferant den feststehenden Abnehmer und den endgültigen Lieferort zum Lieferbeginn bereits kennt, die Ware jedoch nicht direkt zum Kunden ins Ausland geliefert wird, sondern in ein von diesem angegebene deutsches Sammelager. Die Ware gelangt dann in zeitlichem Zusammenhang durch einen vom Abnehmer beauftragten Transporteur gesammelt ins Bestimmungsland. In diesen Konstellationen besteht erhebliche Rechtsunsicherheit, ob von einer einheitlichen (steuerfreien) Lieferung ausgegangen werden kann. Während dies bei der Einschaltung mehrerer Beauftragter durch den Lieferer der Fall sein soll, scheint dies bei der nacheinander folgenden Einschaltung von Beauftragten durch den Lieferer und Abnehmer in Teilen von der Verwaltung nicht anerkannt zu werden (vgl. ausführlich mit Nachweisen Robisch, UR 2008, 918 ff). Insoweit besteht u. E. jedoch kein sachlicher Grund für die genannte Unterscheidung. Soweit Abnehmer und Lieferort von Beginn an feststehen, müssen solche Fälle rechtssicher als einheitliche Lieferung betrachtet werden. Mit Blick auf die enorme praktische Relevanz regen wir insoweit dringend eine Klarstellung im genannten Sinn an.

Satz 7 betrifft das Verbringen in ein Auslieferungs- oder Konsignationslager. Wir verweisen insoweit auf unsere Anmerkung zu Abschnitt 15b.

Abschnitt 33a**Absatz 2**

In Abschnitt 33a Abs. 2 wird eine Vereinfachungsregelung dargestellt, wonach bei (u. a.) Güterbeförderungen der Rechnungsempfänger als Leistungsempfänger anzusehen ist. Diese Regelung wird im Grunde wiederholt in Abschnitt 198 Abs. 3, jedoch mit einer Einschränkung auf *innergemeinschaftliche* Güterbeförderungen. Die Ausführungen in den beiden Abschnitten zu der Frage, wer Leistungsempfänger ist, sind unklar.

Dieser Unterschied (Güterbeförderung im Allgemeinen vs. innergemeinschaftliche Beförderungen) sollte beseitigt werden. In diesem Zusammenhang weisen wir darauf hin, dass eine Einschränkung der Vereinfachung, wie in Abschnitt 198 Abs. 3 auf innergemeinschaftliche Beförderungen, nicht zielführend ist.

Des Weiteren stellt sich die Frage, ob das Beispiel in Abschnitt 33a Abs. 2 geeignet ist, die Vereinfachungsregelung zu illustrieren. Denn in dem Beispiel ist der Warenempfänger auch der Rechnungsempfänger. Dieser Fall wird jedoch bereits in § 40 UStDV geregelt, weshalb sich insoweit die Vereinfachungsregelung erübrigen würde. Besser geeignet ist ein Beispiel, in dem Warenempfänger und Rechnungsempfänger auseinanderfallen.

Das Gleiche gilt auch für das Beispiel in Abschnitt 198 Abs. 3 (vgl. dort).

Absatz 6

In Satz 3 wird festgehalten, dass bei Verwendung einer ausländischen USt-IdNr. im Zweifel davon auszugehen ist, dass die Leistung für die ausländische Betriebsstätte bestimmt ist. U. E. sollte diese Rechtssicherheit schaffende Klarstellung auch für die Verwendung einer deutschen USt-IdNr. gelten.

Dementsprechend regen wir an, folgenden Satz hinzuzufügen:

„(...) Entsprechendes gilt bei Verwendung einer deutschen USt-IdNr.“

Absatz 7

Für die in Satz 5 statuierte Nachfragepflicht des leistenden Unternehmers besteht keine gesetzliche Grundlage. Sie ist unangemessen. Es kann nicht Aufgabe des leistenden Unternehmers sein, zu hinterfragen, ob der Leistungsempfänger seine USt-IdNr. pflichtwidrig verwendet hat und – im Schritt davor – (nach dem jeweiligen nationalen Recht) festzustellen, ob es sich überhaupt um eine juristische Person handelt.

Es sollte auf eine Vermutungsregelung zurückgegriffen werden, nach der der leistende Unternehmer davon ausgehen kann, dass der juristischen Person als Leistungsempfänger keine USt-IdNr. erteilt wurde, wenn diese keine verwendet und der Unternehmer auch keine gegenteilige Kenntnis besitzt. Im Übrigen macht die in Abs. 10 statuierte Pflicht, dass der Leistungsempfänger die USt-IdNr. aktiv benutzen muss, die Forderung ebenfalls obsolet, dass der Leistende sich nach einer eventuell vorhandenen USt-IdNr. erkundigen muss.

Satz 5 ist daher zu streichen.

Absatz 9

Für Leistungen innerhalb der EU wird für den Nachweis der Unternehmereigenschaft auf die Verwendung der USt-IdNr. abgestellt. Diese „hat“ nach Auffassung des BMF der Leistende beim Bundeszentralamt für Steuern zu überprüfen. Durch dieses Erfordernis wird die bisherige Praxis im Bereich des Nachweises der Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferungen in den Bereich der Überprüfung der Steuerbarkeit von Leistungen übertragen. Dabei handelt es sich um ein Nachweiserfordernis, das die Wirtschaft bekanntermaßen vor erhebliche Schwierigkeiten stellt. Zum einen ist der Aufwand einer Einzelabfrage in jedem einzelnen Geschäftsvorgang, insbesondere in Massenfällen, per se ein immenser Aufwand. Dieser wird vielfach ergänzend dadurch erschwert, dass der Datenbestand des Bundeszentralamts für Steuern aufgrund von Ungenauigkeiten in Firmierung, Anschriften etc. häufig zu negativen Überprüfungen führt und dringender Verbesserung bedarf. Bereits im Bereich des Nachweises der Steuerfreiheit halten wir daher den geforderten Aufwand der Überprüfung, wie bereits mehrfach auch gegenüber dem BMF ausgeführt, für unverhältnismäßig. Vorlie-

gend gilt dies jedoch um so mehr als es sich nicht um den Nachweis der (ausnahmsweisen) Steuerfreiheit einer an sich steuerbaren und damit den Steueranspruch auslösenden Leistung handelt, sondern um den Fall der Nichtsteuerbarkeit, in dem überhaupt kein Steueranspruch besteht.

Mit Blick hierauf müssen nicht nur aus Praktikabilitätsgründen, sondern auch aus rechtlichen Gründen die Nachweisanforderungen reduziert werden. Soweit man an der Überprüfung der USt-IdNr. festhalten möchte, muss es, insbesondere in laufenden Geschäftsbeziehungen genügen, die USt-IdNr. einmalig bei Aufnahme der Geschäftsbeziehungen, zumindest aber nur periodisch zu prüfen.

Weiter müssen abhängig vom Betrag und der Art des Produkts explizit erleichterte Nachweise zugelassen werden. So ist z. B. für rein unternehmerisch verwendbare Leistungen, wie z. B. industrielle Planungen, Marketingaufträge, Unternehmenssoftwareprogrammierungen etc., die naturgemäß keiner Privatnutzung zugänglich sind, eine erweiterte Prüfung der Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers nicht nachvollziehbar. Entsprechendes gilt, wenn auf der anderen Seite durch Rechtsformzusatz, Geschäftspapiere, Internetauftritt oder ähnliches erkennbar unzweifelhaft ein Unternehmen agiert.

Dementsprechend sollten die UStR an dieser Stelle, was das einseitige Abstellen auf die USt-IdNr. für den Nachweis der Unternehmereigenschaft angeht, eingeschränkt werden und beispielhaft auch andere Nachweismöglichkeiten erwähnt werden, um insoweit dem Eingangsstatement des BMF, dass der Nachweis ins Ermessen des Unternehmers gestellt wird, Nachdruck zu verleihen.

Absatz 10

Die Auffassung der Finanzverwaltung zur „Verwendung“ einer USt-IdNr. für die Fälle der Leistungsortverlagerung in den §§ 3a Abs. 3 Nr. 3c, 4 und § 3b UStG ist – wie bereits in unserer Stellungnahme vom 17.7.2009 zum Entwurf des entsprechenden BMF-Schreibens vorgetragen – abzulehnen.

In der Praxis sind die Anforderungen in ihrem aktuellen Regelungsbereich mit Blick auf den immensen Aufwand nicht umsetzbar und können nach unserer Erfahrung allenfalls von einem kleinen Teil der Unternehmen berücksichtigt werden. Während dabei bislang der hinter der Anforderung stehende Gedanke aufgrund dessen, dass es um die aktive *Verlagerung* des Leistungsorts ging, ansatzweise noch nachvollziehbar war, ist dies nun, wo es um den Fall der Unternehmereigenschaft geht, nicht mehr der Fall. Die Unternehmereigenschaft ist gegeben oder nicht und kann weder durch die schriftliche Vereinbarung über die Verwendung einer USt-IdNr. beeinflusst noch außer Kraft gesetzt werden. Es sollte klargestellt werden, dass das Vorliegen einer gültigen USt-IdNr. ein ausreichender Nachweis der Unternehmereigenschaft des Kunden ist, unabhängig von einer „Verwendung“. Dies ist im Grunde vergleichbar mit einer anderen Form des Nachweises der Unternehmereigenschaft, wie z. B. ein Handelsregisterauszug. Auch ein solcher Handelsregisterauszug kann nicht vom Kunden „verwendet“ werden.

Ergänzend weisen wir hierzu darauf hin, dass bereits auf Basis des aktuellen Rechts der BFH unsere Auffassung ersichtlich teilt und die Frage der Europarechtskonformität der entsprechenden Verwaltungsauffassung mit Beschluss vom 1.4.2009, XI R 52/07 dem Europäi-

schen Gerichtshof vorgelegt hat. In Übereinstimmung mit dem BFH muss es – sofern der Nachweis überhaupt über die USt-IdNr. geführt wird (s. o.) – genügen, wenn die USt-IdNr. bekannt gegeben wird, z. B. im Briefkopf oder aber auch auf andere Weise.

Der Passus zur aktiven Verwendung der USt-IdNr. sollte daher ersatzlos gestrichen werden.

Absatz 11

Für Leistungen an Drittlandsunternehmen wird – bis auf den Fall der Leistungen des § 3a Abs. 4 S. 2 UStG – die Vorlage einer Unternehmerbescheinigung als Regelanforderung des Nachweises der Unternehmereigenschaft statuiert. In der Praxis ist die Anforderung einer entsprechenden Bescheinigung nicht nur im Umgang mit dem Vertragspartner in der Regel ausgesprochen aufwändig und schwierig, sondern – soweit durchsetzbar – auch mit einem entsprechenden zeitlichen Aufwand verbunden. Bei den davon erfassten Konstellationen handelt es sich hingegen häufig um kurzfristig, schnell abzuwickelnde Geschäftsvorgänge, wie z. B. Service- und Reparatursätze vor Ort oder auch Güterbeförderungen auf Abruf für Drittlandskunden. Damit ist bereits absehbar, dass sich abgesehen vom Aufwand die geforderte Unternehmerbescheinigung als praxisuntauglich erweisen wird. Daher müssen auch an dieser Stelle wie bei den EU-Lieferungen andere Nachweise zulässig sein, insbesondere in den Bereichen, in denen ersichtlich der Natur der Sache nach nur unternehmerisch verwertbare Leistungen erbracht werden. Mit Blick auf die von dem BMF-Schreiben vom 4.9.2009 ausgehende Wirkung halten wir es auch hier für wichtig, dass die anderweitige Nachweismöglichkeit weitergehend als bisher explizit aufgenommen wird und sich nicht nur auf die Nennung der Unternehmerbescheinigung als Regelanforderung beschränkt.

Abschnitt 34a

Zum Ort der Leistung bei Messen und Ausstellungen werden in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des EuGH nur noch dann die spezifischen Ortsregeln (insbesondere Grundstücksleistung) angeordnet, wenn die Leistungen als Einzelleistungen erbracht werden. Bei einer gebündelten, einheitlichen Leistungserbringung gilt hingegen die Beurteilung nach dem Tätigkeitsort. In der Praxis treten hier viele Probleme auf.

Neben der Darstellung des Leistungsorts für die Einzelleistungen sollte ein Verweis auf die Handhabung für die Erbringung der aufgelisteten Leistungen als einheitliches Leistungspaket aufgenommen werden.

Abschnitt 37

Absatz 1

In Satz 2 ordnet das BMF die Vermittlung von Ferienwohnungen und Hotelzimmern als Grundstücksleistungen ein. Parallel dazu wird auf EU-Ebene jedoch der Vorschlag für eine Verordnung des Rates zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem diskutiert. Dort wird u. a. vorgeschlagen, die Vermittlung von Hotelzimmern der Grundregel zur Ortsbestimmung zu unterwerfen. Die EU-weit angestrebte Sichtweise sollte in die UStR übernommen werden.

Unterschiedliche Auslegungen, was als Grundstücksleistung einzuordnen ist und was nicht, ziehen Rechtsunsicherheit und die Gefahr der Doppelbesteuerung nach sich. Aus diesem Grund ist eine EU-weite einheitliche Sichtweise und Festlegung zu begrüßen. Für die er-

wähnte Vermittlung von Hotelzimmern würden wir im Sinne der EU-Verordnung nachhaltig unterstützen, dass diese der neuen Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG unterstellt wird. Die Einordnung als Grundstücksleistung zieht die Steuerbarkeit am Belegenheitsort des Grundstücks nach sich ohne zwingende Anwendung des "reverse-charge-Verfahrens" auf EU-Ebene. Hieraus resultieren erhebliche Abwicklungsprobleme und Aufwand für den ausländischen Vermittler. Dies gilt insbesondere dann, wenn der Leistungsempfänger nicht im Belegenheitsland des Grundstücks ansässig bzw. umsatzsteuerlich erfasst ist, da dann in den meisten Fällen auch das optional mögliche "reverse-charge-Verfahren" nicht greift. Aufwändige Registrierungen und Abwicklungshemmnisse sind die Folge.

Satz 2 sollte um den Passus „Vermittlung von ... Ferienhäusern und Hotelzimmern“ gekürzt werden.

Abschnitt 39d

Zum 1.1.2011 ist die Richtlinie 2009/162/EU vom 22.12.2009 in nationales Recht umzusetzen. Die dort aufgeführten Dienstleistungen im Zusammenhang mit Fernleitungs- und vorgelegerten Gasleitungsnetzen sollten in Abschnitt 39d Abs. 1 und 2 UStR-E mit aufgenommen werden.

Abschnitt 42e

Absatz 2 Satz 4 und Beispiel Satz 7

Der Verweis auf Abschnitt 42c ist zu ändern in Abschnitt 33a Abs. 2.

Abschnitt 42n

Zum 1.1.2011 ist die Richtlinie 2009/162/EU vom 22.12.2009 in nationales Recht umzusetzen. Wünschenswert wäre, die inhaltlichen Erweiterungen für die Anwendung der Ortsbestimmung bei Lieferungen von Strom und Gas schon in die UStR 2011 mit einzuarbeiten. Diese sind irrtümlich beim Verfassen der Richtlinie 2003/92/EG vom 7.10.2003 außer Acht gelassen worden:

- Lieferungen von Gas im Gas-Fernleitungsnetz und im vorgelagerten Gasleitungsnetz sowie durch Schiffe
- Lieferungen von Wärme und Kälte in Wärme- und Kältenetzen

Absatz 2 UStR-E sollte ergänzt werden um folgenden Satz: *„Die Abgabe von Energie im Rahmen des sog. Bilanzkreis- oder Regelzonenausgleichs bleibt bei der Beurteilung der Wiederverkäufereigenschaft unberücksichtigt (vgl. Abschnitt 7 Abs. 1).“*

Abschnitt 47

Absatz 8 Beispiel 1

In Satz 10 des Beispiels wird ausgeführt: „Bei dem auf das Gemeinschaftsgebiet entfallenden Teil der grenzüberschreitenden Güterbeförderung des R von Norwegen nach Lübeck, ... handelt es sich um Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen.“

Es stellt sich die Frage, ob seit dem 1.1.2010 nicht die gesamte von R getätigte Güterbeförderung als Leistung, die sich auf Gegenstände der Einfuhr bezieht, angesehen werden muss, da sich der umsatzsteuerliche Leistungsort auch für den im Drittland bewirkten Transport gemäß § 3a Abs. 2 im Inland befindet.

Daran schließt sich die Frage an, wie die Transportleistung zu behandeln ist, wenn die Kosten des Transports in der EU nicht in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr enthalten sind.

Beispiel:

Eine deutsche Spedition (S) führt für einen anderen deutschen Unternehmer (U) einen Transport von Chicago in den USA nach Deutschland aus. Die Ware wird in Hamburg im Namen von U zum zollrechtlich freien Verkehr in der Gemeinschaft abgefertigt. Im Zeitpunkt der Zollabfertigung steht aber noch nicht fest, zu welcher Niederlassung des U die Ware gebracht werden soll. Die Kosten für den Beförderungsabschnitt innerhalb Deutschlands werden deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage der EUSt einbezogen. Erst am nächsten Tag wird S von U angewiesen, die eingeführten Gegenstände nach Frankfurt zu transportieren. Nach Abschluss des Transports stellt S dem U eine Rechnung über den gesamten Transport von Chicago nach Frankfurt.

Ab dem 1.1.2010 ist der gesamte Transport an dem Ort steuerbar, an dem der Kunde sein Unternehmen betreibt, hier also in Deutschland. U. E. müsste der Transport nun, um eine systemgerechte Besteuerung zu erreichen, insoweit steuerfrei sein, als er außerhalb der Gemeinschaft ausgeführt wird. Ansonsten ergäbe sich eine Doppelbesteuerung, da die Beförderungskosten bis Hamburg bereits im Zollwert zu berücksichtigen sind und dieser Basis für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer ist.

Nach dem Wortlaut der Vorschrift des § 4 Nr. 3 a) Doppelbuchstabe bb) UStG sind sonstige Leistungen steuerfrei, **wenn** sie sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen und die Kosten für die Leistungen in der Bemessungsgrundlage für diese Einfuhr enthalten sind. Diese Vorschrift, die auf Art. 144 der Richtlinie 2006/112 beruht, ist nach den Änderungen durch die Richtlinie 2008/8 und deren Umsetzung in das nationale Recht durch das Jahressteuergesetz 2009 so zu lesen, dass sonstige Leistungen steuerfrei sind, **wenn** sie sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen und **soweit** die Kosten für die Leistungen in der Bemessungsgrundlage für diese Einfuhr enthalten sind.

Es ist davon auszugehen, dass der Gemeinschaftsgesetzgeber diesen Punkt bei Erlass der Richtlinie 2008/8 nicht bedacht hat oder davon ausging, dass Art. 144 ohnehin in dem vorgenannten Sinn zu verstehen ist. Es macht keinen Sinn, die Steuerbefreiung des Transportteils **bis** Hamburg davon abhängig zu machen, ob die Transportkosten **ab** Hamburg in die Bemessungsgrundlage der EUSt einbezogen worden sind (wie bereits gesagt sind die Transportkosten bis Hamburg ohnehin schon in der Bemessungsgrundlage der EUSt enthalten).

Im Ergebnis wäre die Beförderung bis Hamburg dann steuerfrei und lediglich der Inlandsteil, der umsatzsteuerlich über die EUSt noch nicht erfasst worden ist, wäre als steuerpflichtig zu behandeln.

Es wird um Klarstellung in den UStR gebeten.

Abschnitt 48

Es stellt sich eine ähnliche Frage wie in Bezug auf Leistungen, die sich auf Gegenstände der Ausfuhr beziehen.

Beispiel:

Die deutsche Spedition S führt für deutsche Unternehmer (U) Transporte von Deutschland in die USA aus. S rechnet die Leistungen als steuerfreie Beförderungen von Gegenständen der Ausfuhr ab. Die Waren werden über Rotterdam ausgeführt. Die Transporte bis Rotterdam lässt S von dem deutschen Frachtführer F per LKW ausführen, der dort auch die Ausfuhrformalitäten erledigt. Von dort werden die Waren durch andere Frachtführer zu ihren Bestimmungsorten in den USA befördert. Die Ausfuhrbelege verbleiben vereinbarungsgemäß bei F. Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei S verlangt die Finanzverwaltung die Vorlage der Ausfuhrnachweise. S fordert diese bei F an, es stellt sich heraus, dass F sie nicht liefern kann.

Sofern S nicht in anderer Weise nachweisen kann, dass sich seine Transportleistungen auf Gegenstände beziehen, die tatsächlich aus dem Gemeinschaftsgebiet ausgeführt worden sind, könnten die Leistungen nicht von der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 3 UStG profitieren. Entsprechend den vorstehenden Ausführungen könnte Umsatzsteuer nachträglich aber lediglich insoweit festgesetzt werden, als die Leistungen des S in der Beförderung der Waren bis Rotterdam bestehen.

Es wird um Klarstellung in den UStR gebeten.

Abschnitt 49 Abs. 1 Satz 4 und Abschnitt 73 Abs. 1 Satz 2

Abschnitt 49 trifft Aussagen zum Spannungsverhältnis der Steuerbefreiung zwischen § 4 Nr. 3 UStG zu den Umsatzsteuerbefreiungen von § 4 Nr. 8, 10 und 11 UStG. Die Aussage zu der Besorgung einer Versicherung von zu befördernden Gegenständen in den Sätzen 4 bis 6 wurde gestrichen. Mit Blick auf die Neuregelung in Abschnitt 73 muss wohl der Schluss gezogen werden, dass solche Leistungen von der Finanzverwaltung nunmehr stets als selbständige Leistungen angesehen werden.

Diese Streichung sollte kritisch überdacht werden, da die Besorgung einer Versicherung von zu befördernden Gegenständen, wenn die Versicherung durch denjenigen Unternehmer besorgt wird, der auch die Beförderung der versicherten Gegenstände durchführt oder besorgt, nach der allgemeinen Lebenserfahrung regelmäßig nur eine Nebenleistung zu Hauptleistung Beförderung darstellt.

Gemäß den Grundsätzen einer einheitlichen Leistung (siehe auch Abschnitt 29) ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Steuerpflichtige dem Verbraucher mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt, wobei auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen ist. Dabei ist eine Leistung als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie für den Leistungsempfänger

keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Im Falle einer Transportversicherung, erfüllt die Versicherung keinen eigenen Zweck für den Versender, sondern ist lediglich das Mittel, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Das Wesen des Umsatzes ist die Beförderung der Gegenstände. Von dem Auftraggeber wird natürlich vorausgesetzt, dass seine Gegenstände ohne Schaden transportiert werden. Eine Transportversicherung dient nur dazu, die Transportleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch nehmen zu können. Es handelt sich wirtschaftlich um eine einheitliche Dienstleistung; dies dürfte auch die Sicht des Durchschnittsverbrauchers sein. Es kommt dem Verbraucher ausschließlich auf den Transport an.

In dem neugefassten Abschnitt 73 Abs. 1 Satz 2 heißt es: „Unter die Steuerbefreiung fällt auch die Besorgung einer Transportversicherung durch den Unternehmer, der die Beförderung der versicherten Gegenstände durchführt.“ Allein dadurch ist die Umsatzsteuerfreiheit nicht gesichert. Denn nach dem Abschnitt 46 Abs. 4 UStR bewirkt ein Hauptfrachtführer, welcher eine Beförderungsleistung von anderen Frachtführern ausführen lässt, auch eine Beförderungsleistung i. S. von § 4 Nr. 3 UStG. Unklar wäre, ob der Hauptfrachtführer die Beförderung i. S. von Abschnitt 73 Abs. 1 Satz 2 „durchführt“ und damit die Regelung auch für den Hauptfrachtführer anwendbar ist.

Wir regen darum an, im Abschnitt 49 Abs. 1 die Sätze 4 bis 6 UStR aufrechtzuerhalten und klarzustellen, dass es sich bei der Transportversicherung stets um eine Nebenleistung zur Beförderungsleistung als Hauptleistung handelt. Die Behandlung als selbständige Hauptleistung würde darüber hinaus zu gesonderten Aufzeichnungspflichten führen.

Abschnitt 57

Der Abschnitt 57 trifft Aussagen zur „Vermittlung i. S. d. § 4 Nr. 8 und 11 UStG“. Dabei übernimmt der Abschnitt die hierzu ergangenen BFH-Urteile und BMF-Schreiben. Wichtig ist für die Praxis jedoch die positive Feststellung, dass die Vermittlungsleistung auch arbeitsteilig umsatzsteuerbefreit erbracht werden kann. Darum bitten wir nach Satz 2 folgenden Satz einzufügen: „Dabei sind die Wirtschaftsteilnehmer bei einer Vermittlung berechtigt, ein ihnen zusagendes Organisationsmodell zu wählen, ohne dass dies zur Steuerpflicht der Leistung führt.“ (BFH Urteil vom 6.9.2007, V R 50/05, BStBl II 2008, 829)

Abschnitt 60 Abs. 3

Der Verweis ist in „Abschnitt 18a“ zu ändern.

Abschnitt 63

Absatz 2 Satz 3

Die Ausführungen sind missverständlich. Der BFH hatte in der in Bezug genommenen Entscheidung lediglich festgestellt, dass im Streitfall aus einem mehrere hundert Einzeltätigkeiten umfassenden Leistungskatalog nicht einzelne Tätigkeiten herausgegriffen und zu einer umsatzsteuerfreien Leistung nach § 4 Nr. 8 Buchst. d UStG zusammengefasst werden kön-

nen. Die Formulierung im Richtlinienentwurf hingegen könnte den unzutreffenden Schluss nahe legen, dass generell bei Vorliegen umfassender vertraglich vereinbarter Leistungskataloge mit einzeln bepreisten Tätigkeiten eine Steuerbefreiung nicht in Betracht kommt.

Es wird um Klarstellung in den Richtlinien gebeten.

Satz 5

Dieser Satz ist ersatzlos zu streichen, da er zu der o. g. Entscheidung des BFH sowie den vorangegangenen Ausführungen im Richtlinienentwurf im Widerspruch steht. Rechenzentrumsleistungen zeichnen sich gerade durch ein hohes Maß an EDV-technischer Abwicklung aus. Der BFH hat klargestellt, dass auch die Leistungen eines Rechenzentrums den wesentlichen und spezifischen Charakter einer Finanzdienstleistung haben können, sofern diese auch ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bilden.

Abschnitt 65

Absatz 2

Bei der bankmäßigen Vermögensverwaltung handelt es sich um eine einheitliche nach § 4 Nr. 8 Buchst. e bzw. c UStG umsatzsteuerfreie Leistung im Geschäft mit Wertpapieren bzw. Forderungen (BFH-Urteil vom 11.10.2007, V R 22/04). Vgl. auch unsere Anmerkung zu Abschnitt 29 Abs. 6 Nr. 8 UStR-E.

Abschnitt 73

Absatz 1 Satz 2

Der neu gefasste Abschnitt und die gleichzeitig erfolgte Streichung des bisherigen Abschnitts 49 Abs. 1 Satz 4 - 6 steht im Widerspruch zur Rechtsprechung des EuGH und der bisherigen unternehmerischen Praxis. In dem EuGH-Verfahren Card Protection Plan (Rs. C-349/96) ist mit Urteil vom 25.2.1999 judiziert worden, dass ein Bündel von Leistungen im Interesse eines funktionierenden Mehrwertsteuersystems und nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise als nur eine einheitliche Leistung anzusehen ist und nicht etwa künstlich aufgespalten werden kann. Damit werden in der Logistikbranche beispielsweise Versicherungsleistungen als Nebenleistungen zur Hauptleistung behandelt. Nach den neu gefassten Ausführungen in der UStR-E sollen diese Versicherungsleistungen zukünftig als steuerfrei behandelt werden, was zur Folge hat, dass auch der Vorsteueranspruch anteilig zu kürzen ist. Dies stellt einen erheblichen Verwaltungsaufwand dar, der im Sinne einer EU-weit einheitlichen Lösung vermieden werden sollte.

Abschnitt 75

Absatz 2 Satz 9

Der Satz 9 formuliert: „Sog. „backoffice-Tätigkeiten“, die darin bestehen, gegen Vergütung Dienstleistungen für ein Versicherungsunternehmen zu erbringen, stellen keine zu Versicherungsumsätzen gehörenden Dienstleistungen i. S. d. § 4 Nr. 11 UStG dar, die von Versicherungsmaklern oder Versicherungsvertretern erbracht werden.“

Für die unternehmerische Praxis wäre es hilfreich klarzustellen, dass diese Tätigkeiten als Nebenleistung umsatzsteuerfrei zur Hauptleistung erbracht werden dürfen. Nach § 9 sollte daher folgender Satz eingefügt werden: „Diese Leistungen können aber als Nebenleistung umsatzsteuerfrei zur Vermittlungsleistung erbracht werden.“

Abschnitt 80

Absatz 1 Sätze 2 und 3

Die Formulierung der Prüfungsschritte ist unklar. Wenn nach der Prüfung gemäß Satz 2 das Ergebnis ist, dass selbständige Leistungen vorliegen, kann denklogisch keine einheitliche Leistung mehr vorliegen (denn eine einheitliche Leistung schließt selbständige Leistungen aus).

Satz 2 und 3 könnten in einem Satz zusammengefasst werden: *„Bei einem solchen Vertrag ist nach den allgemeinen Grundsätzen des Abschnitts 29 zu prüfen, ob es sich um eine einheitliche Leistung oder um mehrere selbständige Leistungen handelt.“*

Abschnitt 88

Absatz 2

Es wird zutreffend auch die privatärztliche Leistung sog. Belegärzte von der Umsatzsteuerpflicht freigestellt. Hinzuweisen ist allerdings darauf, dass Belegärzte typischerweise nicht in einem Krankenhaus angestellt sind. Es handelt sich um niedergelassene Ärzte, die aufgrund eines Vertrages mit dem Krankenhaus einzelne Krankenhausbetten belegen dürfen.

Zur Klarstellung regen wir daher an, in Abschnitt 88 Abs. 2 Satz das Wort „angestellter“ zu streichen und durch das Wort „tätiger“ zu ersetzen.

Abschnitt 91

Absatz 9

In Abschnitt 91 Abs. 9 wird die Umsatzsteuerbefreiung von Leistungen von Laborärzten davon abhängig gemacht, dass die Voraussetzungen für Zentren gemäß § 4 Nr. 14 Buchstabe b) Satz 2 bb) oder cc) UStG vorliegen. Zur Begründung wird hierfür ausgeführt, dass auch die Leistungen von Laborärzten nicht auf einem persönlichen Vertrauensverhältnis zu den Patienten beruhen. Sie werden demgemäß mit den Leistungen klinischer Chemiker gleichgestellt. Die Gleichstellung der Leistungen von Laborärzten mit denen der klinischen Chemiker ist nicht sachgerecht und nicht vom Umsatzsteuergesetz gedeckt. Die Leistungen der Laborärzte erfüllen selbst die Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 Buchstabe a) UStG. Demgemäß liegen die in Abschnitt 88 Abs. 1 UStR-E genannten Voraussetzungen auch für die Tätigkeit der Laborärzte vor. Dass die Leistung nicht in einem persönlichen Vertrauensverhältnis erbracht wird, ist insoweit unbedeutend. Es handelt sich hierbei nicht um eine gesetzliche Voraussetzung der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchstabe a) UStG.

Wir regen daher an, die Leistungen von Laborärzten aus Abschnitt 91 Abs. 8, 9 UStR-E herauszunehmen. Zumindest sollte klargestellt werden, dass die Steuerbefreiung nicht nur unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 Buchstabe b) Satz 2 bb) oder cc) UStG in Betracht kommt.

Abschnitt 96

Abschnitt 96 stellt mit seinen Formulierungen durchgehend ausschließlich auf die Erbringung von Leistungen im Rahmen der gesetzlichen Pflegeversicherung nach Maßgabe des SGB XI ab. Dadurch könnte der Eindruck entstehen, dass die Steuerbefreiung nicht die Leistungen erfasst, welche gegenüber Versicherten der privaten Pflegepflichtversicherung erbracht werden. Dies wäre rechtlich unzutreffend, weil diese Leistungen aufgrund gesetzlicher Vorschriften denen des SGB XI entsprechen.

Im Abschnitt 91 zu den „Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen“ ist die Anwendbarkeit der Steuerbefreiungen sowohl auf die gesetzlichen und privaten Versicherungsleistungen in Abschnitt 91 Abs. 24 und 25 klargestellt. Wir regen eine entsprechende Klarstellung für den Abschnitt 96 an.

Abschnitt 97

Abschnitt 97 Abs. 1 Satz 2 stellt durchgehend auf Nachweise durch die Träger der sozialen Pflegeversicherung ab. Wir regen an klarzustellen, dass auch die entsprechenden Nachweise der privaten Pflegepflichtversicherung anerkannt werden.

Abschnitt 112a

Es sollte das Urteil des EuGH vom 28.1.2010, Rs. C-473/08, Eulitz, berücksichtigt werden.

Abschnitte 128a und 132 Abs. 1

Im elektronischen Ausfuhrverfahren wird der Ausgangsvermerk dem Anmelder/Ausführer übermittelt. Der (umsatzsteuerliche) Ausführer soll den Nachweis anhand des Ausgangsvermerks führen. Der umsatzsteuerliche Ausführer und der zollrechtliche Ausführer sind aber, insbesondere im Fall von Reihengeschäften, nicht immer identisch (vgl. z.B. Thoma/Böhm/Kirchhainer, Zoll- und Umsatzsteuer, Wiesbaden 2009, 267).

Dennoch fordert Abschnitt 132 Abs. 1 Nr. 1b Satz 4, dass der Nachweis mittels des Ausgangsvermerks auch in dem Fall zu führen ist, in dem der (umsatzsteuerliche) Ausführer nicht der Anmelder der Ausfuhr ist. Es muss deshalb eine klare Regelung geschaffen werden, wie der umsatzsteuerliche Ausführer mit Hilfe des auf den zollrechtlichen Ausführer ausgestellten Ausgangsvermerks den Nachweis führen soll. Hinzu kommt, dass der Ausgangsvermerk dem (umsatzsteuerlichen) Ausführer gar nicht vorliegt, wenn es sich beim Anmelder nicht um seinen Spediteur handelt.

Wenn bei der Ausfuhrnachweisführung ein solch enger Zusammenhang zwischen Zollverfahren und umsatzsteuerlichem Ausfuhrnachweis hergestellt wird, sollte pragmatischer Weise der zollrechtliche Ausführer immer auch als umsatzsteuerlicher Ausführer anerkannt werden. Dies wird auch in anderen EU-Staaten so gehandhabt.

Zusätzlich ist anzumerken, dass im Fall der Abholung durch einen der nachfolgenden Abnehmer der Ausgangsvermerk auch in Versandfällen der maßgebliche Nachweis sein wird,

da dem Ausführer die Verbindung zum Spediteur und somit zum Transportvorgang fehlt. Ohnehin können Versand (Abschnitt 133) oder Beförderung (Abschnitt 132) in der praktischen Abwicklung nicht unterschieden werden.

Abschnitt 131

In Abschnitt 131 ist die Rechtsprechung des BFH (z.B. vom 28.5.2009, V R 23/08) aufzunehmen, nach der bei fehlendem Buchnachweis die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen dennoch in Anspruch genommen werden kann, wenn aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, dass die Voraussetzungen der steuerfreien Ausfuhrlieferung vorliegen.

Abschnitt 132

Die UStR-E sieht in der Neufassung für den Regelfall des Ausfuhrnachweises in Beförderungs- wie Versandungsfällen nur noch den das Zollverfahren abschließenden Ausgangsvermerk oder Alternativausgangsvermerk vor. Dies schließt als Regelnachweis auch für Versandungsfälle den Nachweis durch die Spediteursbescheinigung aus, so zumindest lesen wir die Verweisung in Abschnitt 133 Abs. 4 UStR-E.

Wir bitten folgendes klarstellend in den Richtlinien zu berücksichtigen:

- Die in §§ 8 ff, insb. § 10 UStDV genannten Papiernachweise müssen gleichberechtigt zum Ausgangsvermerk bzw. Alternativausgangsvermerk als Nachweis der Steuerfreiheit akzeptiert werden. In allen Fällen der Einschaltung eines in der EU-ansässigen Spediteurs ist als alleiniger Nachweis auch die Spediteursbescheinigung zu akzeptieren. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die UStDV gegenüber den Richtlinien höherrangig ist.
- Soweit die Steuerfreiheit durch einen „Alternativausgangsvermerk“ nachgewiesen wird, muss dieser aufgrund der Akzeptanz durch den Zoll als amtliche Bestätigung ohne weiteres ausreichen. Eine zusätzliche Aufbewahrungspflicht der Unterlagen, die zur Erlangung des Alternativnachweises eingesetzt wurden, im Sinne einer Doppelarchivierung ist nicht erforderlich. Häufig scheidet diese bereits daran, dass die Zollbehörden die entsprechenden Unterlagen bei Prüfung der Alternativbelege einbehalten.
- Schließlich weisen wir noch auf eine erforderliche Klarstellung zur Archivierungspflicht hin. In der UStR ist wie im BMF-Schreiben vom 17.7.2009 die Archivierung der EDI-FACT-Nachrichten sowie des Logbuches festgeschrieben. Soweit – wie zulässig – das Unternehmen die Ausfuhr über einen zugelassenen Dienstleister anmeldet, erhält dieser die elektronische Rückmeldung. Nur dort kann es auf die Erfüllung der Archivierungspflichten ankommen. Das die Steuerfreiheit in Anspruch nehmende Unternehmen trifft insoweit keine eigenen Archivierungspflichten.

Abschnitt 133

Absatz 1

In Folge des BFH-Urteils vom 12.5.2009, V R 65/06 muss der CMR-Frachtbrief ergänzend als ohne Weiteres für Nachweiszwecke zu akzeptierender Versandungsbeleg aufgenommen werden.

Absatz 2 Satz 4

Es bleibt unklar, welche Fälle von dieser Regelung erfasst werden sollen. Durch die Zuweisung der Ausfuhr zur bewegten Lieferung kann es keine bewegte Lieferung vor der Ausfuhr geben, für die der Ausfuhrnachweis übertragen werden kann. Wenn der Lieferant die bewegte Lieferung tätigt und im Besitz des Ausfuhrnachweises ist, ist nicht ersichtlich, wieso sich ein nachgelagerter Kunde eine Bestätigung bzw. einen Nachweis darüber geben lassen sollte. Die der bewegten Lieferung nachfolgende Lieferung ist dann bereits außerhalb der EU steuerbar und fällt somit nicht mehr in den Anwendungsbereich des UStG.

Wir nehmen an, dass es sich bei dieser Bestimmung um eine inzwischen überholte Regelung aus den Anfängen des EU-Binnenmarktes handelt, als jeder in der EU Ansässige, der in ein Reihengeschäft mit Drittlandsbezug involviert war, einen Ausfuhrnachweis führen musste. Satz 4 sollte gestrichen werden.

Abschnitt 135**Absatz 14**

Der Hinweis auf weitere Betriebsstätten am Ende des Absatzes ist irreführend, da die Erteilung einer einzigen Bewilligung nicht von der Existenz einer Betriebsstätte abhängt und ein „Warenort“ auch ohne solche existieren kann.

Abschnitt 136

Siehe die Bemerkung zu Abschnitt 131.

Abschnitt 140b**Absatz 1 Satz 3**

Dieser Satz ist zu streichen (vgl. die Streichung in Abschnitt 24 Abs. 1 Satz 2).

Absatz 12

Voraussetzung der innergemeinschaftlich steuerfreien Lieferung ist die Lieferung an einen Unternehmer. Die Unternehmereigenschaft wird nicht konstitutiv durch die Erteilung einer USt-IdNr. begründet, sondern besteht hiervon unabhängig. Aus diesem Grund halten wir es für rechtlich nicht haltbar, dass Lieferungen an einwandfrei feststehende Unternehmer, denen z. B. aufgrund der Nähe zur Unternehmensgründung (noch) keine USt-IdNr. erteilt wurde, zwingend als steuerpflichtig zu behandeln sind. Insoweit liegt ein Verstoß gegen die Vorgaben der MwStSyStRL vor. Die Sätze 2 und 3 sind zu streichen.

Hinzu kommt, dass sich Absatz 12 und Abschnitt 140h Absatz 1 widersprechen. Für die Erfüllung des § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG (Unternehmereigenschaft des Abnehmers) soll nach Absatz 12 ausreichend sein, dass eine gültige USt-IdNr. vorliegt. Nach Abschnitt 140h Absatz 1 soll für den Buchnachweis, wer Abnehmer ist, diese USt-IdNr. nicht ausreichen. Dieser Widerspruch muss aufgelöst werden. Das Vorliegen einer gültigen USt-IdNr. – in inkl. qualifizierte Abfrage – muss für den Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers und dessen Identität ausreichen. Die Vorlage des Kaufvertrages bietet eher weniger Schutz, als die Überprüfung der USt-IdNr., da diese durch eine unabhängige Instanz (Finanzbehör-

den des jeweiligen Mitgliedstaates) bestätigt wird. Dagegen ist es in keinem Fall gewährleistet, dass die in einem Kaufvertrag angegebene Identität des Abnehmers auch der Wirklichkeit entspricht.

Abschnitte 140c – 140i

Die Abschnitte 140c – 140i befassen sich mit den Buch- und Belegnachweisen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen. In den Entwurf der UStR 2011 sind dabei die entsprechenden Rz. des BMF-Schreibens vom 6.1.2009 unverändert übernommen worden.

Bereits mit unser Eingabe vom 15.10.2009 haben wir auf die sich aus den aktuellen Urteilen des BFH vom 12.05.2009, V R 65/06, vom 23.4.2009, V R 84/07 sowie vom 28.5.2009, V R 23/08 ergebenden Anpassungserfordernisse hingewiesen. Mit Schreiben vom 19.11.2009 war die Berücksichtigung unserer Hinweise bei der Überarbeitung dieser Passage angekündigt worden. In den Entwurf der UStR 2011 haben sie jedoch bislang keinen Eingang gefunden.

In den beiden Urteilen vom 23.4.2009 (V R 84/07) und vom 12.5.2009 (V R 65/06) hat der BFH betont, dass sich der Umfang der den Unternehmer treffenden Nachweispflichten abschließend aus der UStDV ergibt. Die Finanzverwaltung ist danach nicht befugt, die Bestimmungen der UStDV um weitere Voraussetzungen zu verschärfen, deren Fehlen für sich allein die Annahme berechtigt, Ausfuhrlieferungen und innergemeinschaftliche Lieferungen seien bereits mangels Beleg- und Buchnachweis umsatzsteuerpflichtig (vgl. DB 2009, Heft 33, 14). Weder bei Versendungs- noch bei Beförderungslieferungen können daher Vollmachten für den Beauftragten gefordert werden (BFH, Urteil vom 12.5.2009, Rz. 62-65; Urteil vom 23.4.2009, Rz. 20). Ebenso wenig müssen Passkopien, Handelsregisterauszüge und Kaufverträge generell vorgelegt werden.

Abschnitt 140d

Absatz 3

Die in Abschnitt 140d Abs. 3 enthaltenen Ausführungen zur Angabe des Bestimmungsorts sind für den wirtschaftlich sehr häufig auftretenden Fall des Reihengeschäfts verfehlt. Außerhalb von konzerninternen Geschäften besteht selbstverständlich ein berechtigtes Interesse des Zwischenhändlers, den endgültigen Bestimmungsort nicht Preis zu geben. Andernfalls wird er in einem Großteil der Fälle aufgrund der Offenlegung seinen Kunden verlieren. Daher sollte die Versicherung der Verbringung in die EU in diesen Fällen allgemein genügen. Hierfür sprechen auch die Regelungen der MwStSystRL (Art. 138 ff) sowie des § 6a UStG, die es für die Steuerbefreiung genügen lassen, dass die Ware ins Gemeinschaftsgebiet gelangt.

Absatz 8

In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung ist festzuhalten, dass andere als die in § 17a UStDV aufgeführten Umstände für den Regelfall nicht belegmäßig nachzuweisen sind. Dem steht das generelle Erfordernis der Vorlage einer Vollmacht bei einer Abholung durch einen Beauftragten entgegen. Die Vorlage einer solchen Vollmacht, die sich einschränkend auch noch auf den konkreten Liefervorgang beziehen muss, ist vollständig praxisfern und für den Regelfall der Abholfälle nicht um- und durchsetzbar.

Ebenso fragwürdig erscheint die bisher nicht höchstrichterlich entschiedene Verpflichtung, in Abholfällen stets eine Passkopie anzufertigen. Hier stellt sich schon die Frage nach der außerhalb des Steuerrechts angesiedelten Berechtigung des Lieferanten, stets die Passvorlage zu verlangen.

Auch ist es weder zeitgemäß noch sachgerecht, die für Abholfälle vorgeschriebene Verbringensversicherung stets in deutscher Sprache zu verlangen. In vielen Fällen werden die ausländischen Abholenden nicht der deutschen Sprache mächtig sein, so dass eine entsprechende Versicherung nicht möglich ist, ohne dass der Steuerpflichtige sich zugleich dem Vorwurf aussetzt, er hätte erkennen können, dass die entsprechende Versicherung an der mangelnden Verständnismöglichkeit des Abholenden scheitert. Unter dem Gesichtspunkt, dass auch für deutsche Unternehmen die Sprachbarriere eines der größten Hemmnisse der umsatzsteuerlichen Regelungen im Binnenmarkt ist, müssen hier zumindest englischsprachige Fassungen anerkannt werden.

Abschnitt 140e

Absatz 4

Auch in Versandungsfällen wird der Nachweis – wie in Beförderungsfällen – nur zugelassen, soweit der Unternehmer die Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit des hierfür vorgeschriebenen Belegnachweises nachweist. In nahezu jedem Fall, in dem die Versendung vom Abnehmer unter Inanspruchnahme einer EU-ausländischen Spedition beauftragt wird, ist es für den Lieferanten nicht möglich, den Nachweis durch den vorgeschriebenen Versandungsbeleg zu führen. Dies resultiert daraus, dass er nicht Vertragspartner der Spedition ist und insoweit keine rechtliche Handhabe hat, dieser gegenüber die Belege einzufordern. Des Weiteren sind die Beleganforderungen in der EU nicht harmonisiert, so dass ausländischen Speditionen etwa die deutschen Spediteursbescheinigungen nach amtlichem Muster unbekannt sind. In diesen Fällen muss es möglich sein, ohne weiteres auf den Nachweis entsprechend den Beförderungsfällen auszuweichen. Daher muss die Regelung hier so gefasst werden, dass ohne besonderen Nachweis der Nachweis wie in den Beförderungsfällen möglich ist. Dies gilt im Übrigen unter besonderer Berücksichtigung der Ausführungen zur Akzeptanz des CMR-Frachtbriefs.

Dieser ist entsprechend unseren Hinweisen zum Ausfuhrnachweis im Anschluss an die Rechtsprechung des BFH vom 12.5.2009 bereits in Abschnitt 140e Abs.1 als regelmäßig zu akzeptierender Versandungsbeleg aufzunehmen und nicht lediglich als Ersatzbeleg mit spezifischer Nachweisanforderung. Absatz 1 sollte entsprechend ergänzt werden.

Absatz 5

Entsprechend der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 12.5.2009, V R 65/06), nach der ein CMR-Frachtbrief auch dann ein Versandungsbeleg gemäß § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 i. V. m. § 10 Abs. 1 UStDV ist, wenn er keine Bestätigung über den Warenempfang am Bestimmungsort enthält, ist Absatz 5 zu streichen.

Abschnitt 140g

Die Verschärfung des nach Abschnitt 140g erforderlichen Nachweises (Nachweis, dass das Fahrzeug in einem anderen Mitgliedstaat zum Straßenverkehr amtlich zugelassen worden ist) steht nicht im Einklang mit der Rechtsprechung.

Abschnitt 140h

Absatz 1

Die Rechtsprechung des BFH (V R 65/06, V R 84/07), wonach die Anforderungen an den Belegnachweis gemäß dem UStG und der UStDV nicht durch die Finanzverwaltung um weitere Voraussetzungen verschärft werden dürfen, ist zu berücksichtigen. Die dort aufgeführten zusätzlichen Nachweisanforderungen sind daher zu streichen.

Absatz 2 Satz 2

Die Ungültigkeit oder Unrichtigkeit der USt-IdNr. sagt nichts darüber aus, wer Abnehmer der Lieferung ist. Wer Abnehmer ist, ergibt sich aus den vertraglichen Vereinbarungen. Satz 2 ist zu streichen.

Abschnitt 140i

Absatz 1 Satz 4

Die Forderung in Satz 4, dass „die vom Unternehmer vorgelegten Nachweise (buch- und belegmäßig) *eindeutig und schlüssig* auf die Ausführung der einer innergemeinschaftlichen Lieferung hindeuten“ müssen, geht über die Anforderungen der UStDV hinaus. Der Passus ist daher zu streichen.

Abschnitt 144

Abschnitt 144 enthält für die Abgrenzung der Werklieferung von der Werkleistung für die Reparatur von Beförderungsmitteln eine Vereinfachungsregelung in Abhängigkeit vom Materialanteil (50:50). Die Abgrenzung spielt über diese Branche hinaus jedoch eine wichtige Rolle – durch die Neuordnung des Orts der Leistung ab 1.1.2010 sogar eine noch größere Rolle als bislang, da seither diese Abgrenzung in höherem Maß als zuvor zu Abweichungen bei der Ortsbestimmung führt. An dieser Stelle besteht daher ein zunehmend hohes Bedürfnis nach Rechtssicherheit, dass über die bislang in Abschnitt 144 erfassten Fälle hinausgeht. Im Anschluss an die Literatur, die die Vereinfachungsregelung überwiegend generell für anwendbar hält, plädieren wir deshalb dafür, dies in die Richtlinie klarstellend aufzunehmen.

Abschnitt 148a

Absatz 3 Beispiel 1

Das praxisnahe und auch häufig vorkommende Beispiel in Abschnitt 148a Abs. 3 Beispiel 1 UStR 2008, wonach bei einer Vermietung von abgrenzbaren Flächen im Rahmen einer Vermietungskette die sog. Bagatellgrenze auf Ebene des Obermietvertrages Anwendung findet, soll angabegemäß lediglich redaktionell geändert werden.

Das bisherige Beispiel betrifft den Fall, dass der Eigentümer das gesamte Erdgeschoss eines Gebäudes (bestehend aus Supermarkt und Wohnungen) an einen Lebensmittelhändler vermietet. Dieser nutzt den Laden selbst und vermietet die Wohnungen umsatzsteuerfrei unter. Nach dem bisherigen Beispiel kann der Eigentümer auf das gesamte Obermietverhältnis zur Umsatzsteuer optieren, sofern auf Ebene des Zwischenmieters in Bezug auf das Gesamtobjekt höchstens 5 % der vorsteuerschädlichen Umsätze getätigt werden.

Das neue Beispiel 1 löst sich jedoch von der Nutzung abgrenzbarer Flächen und behandelt lediglich räumlich nicht eindeutig zuordenbare steuerpflichtige und steuerfreie Leistungen. Es steht somit zu befürchten, dass diese lediglich als redaktionelle Änderung bezeichnete Umformulierung der UStR als fachliche Änderung aufgenommen wird und die Bagatellgrenze auf Vermietungsverhältnisse keine Anwendung mehr finden soll.

Es wird somit auch aus Gründen der Rechtssicherheit und Verlässlichkeit der Verwaltung gefordert, das bisherige Beispiel 1 beizubehalten und das angedachte Beispiel als neues/weiteres Beispiel 3 anzufügen.

Abschnitt 149

Absatz 3

Die Erhöhung des Entgelts und damit der Umsatzsteuer als unmittelbare Folge einer Doppelzahlung ist in der täglichen Routineabwicklung im Rechnungswesen der Unternehmen nicht darstellbar. Hier sollte eine Karenzfrist eingeräumt werden, in der die Doppelzahlung beseitigt werden kann, ohne dass die genannte Folge eintritt.

Abschnitt 151

Absatz 1

Die innerhalb der einzuführenden Karenzfrist (vgl. Anmerkung zu Abschnitt 149 Abs. 3) zurückgewährten Doppelzahlungen müssen folgerichtig von der Anwendung des Abschnitts 151 Abs. 1 ausgenommen werden.

Abschnitt 182a

Absatz 28

Es ist klarzustellen, dass die Ausführungen in Satz 3 auch dann gelten, wenn der Unternehmer im Inland seinen satzungsmäßigen Sitz (Hauptniederlassung) unterhält.

Abschnitt 183

Absatz 1

In Satz 4 wird an der Aussage festgehalten, dass Kontoauszüge keine Rechnungen im umsatzsteuerlichen Sinne darstellen, selbst dann nicht, wenn sie alle in § 14 Abs. 4 UStG geforderten Voraussetzungen erfüllen. Dies steht im Widerspruch zu dem Schreiben des BMF an den ZKA vom 14.11.2007 (IV A 5 – S 7280/07/0001). Wir bitten daher um Klarstellung, dass, soweit ein Kreditinstitut mittels Kontoauszug über eine von ihm erbrachte Leistung abrechnet, diesem Kontoauszug Abrechnungscharakter zukommt mit der Folge, dass dieser Kontoauszug eine Rechnung im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 UStG darstellt.

Abschnitt 183 Abs. 2 und Abschnitt 185 Abs. 20

Hier sollte klar gestellt werden, dass es in Verträgen über Dauerleistungen ausreichend ist, dass das Entgelt und der Steuerbetrag nur für einen Abrechnungszeitraum anzugeben ist, wenn sie für die vereinbarten Abrechnungszeiträume gleich bleiben.

Abschnitt 187a

Beispiel in Absatz 1

Im Sinne einer einheitlichen Terminologie und in Analogie zu Abschnitt 153 sollte statt auf den Wiederbeschaffungswert auf den gemeinen Wert abgestellt werden.

Abschnitt 190b

Absatz 6

Es sollte klar gestellt werden, dass aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung nur die im Zeitpunkt der Erstellung einer elektronischen Rechnung gültigen Nachweise aufzubewahren sind. Eine Nachsignierung nach Ablauf des ursprünglichen Nachweises ist weder notwendig, noch sollte diese aufzubewahren seien.

Abschnitt 190b

Notwendigkeit der Abstimmung von BMF-Schreiben und UStR

Der vor kurzem verteilte Entwurf eines BMF-Schreibens zur "Aufbewahrung digitaler Unterlagen bei Bargeschäften" führt zwei neue Begriffe ein. Dies scheint isoliert für die Abgabensordnung erfolgt zu sein, ohne auf die Konsequenzen in anderen steuerlichen Bereichen, vor allem der Umsatzsteuer, zu achten.

Der Entwurf des BMF-Schreibens führt die Kassentypen 1 und 2 ein. Beim Kassentyp 1 handelt es sich um die im filialisierenden Einzelhandel gängigen PC-gestützten Kassensysteme. Der Kassentyp 2 wird als "elektronische Registrierkasse" bezeichnet. Bisher wurden auch die PC-gestützten Kassensysteme unter den Begriff der "elektronischen Registrierkasse" subsumiert, was in Zukunft nicht mehr möglich sein wird. Insoweit ist eine Anpassung/Präzisierung der Umsatzsteuerrichtlinien v. a. in Abschnitt 190b UStR notwendig.

Ohne Anpassung ergäbe sich folgende Situation:

Für umsatzsteuerliche Zwecke hat der leistende Unternehmer gem. § 14b UStG ein "Doppel der Rechnung" aufzubewahren. Der Verstoß gegen diese Verpflichtung kann gem. § 26b UStG mit einem Bußgeld bis zu 5.000 Euro im Einzelfall belegt werden.

In Abs. 1 Satz 2 UStR wird für die Kleinbetragsrechnungen festgelegt, dass zur Erfüllung der Aufbewahrungspflicht die elektronische Aufbewahrung auf Ebene der Tagesendsummenbons dann ausreicht, wenn der Leistende eine "elektronische Registrierkasse" nutzt. Verwiesen wurde dabei auf die weiteren Voraussetzungen des BMF-Schreibens von 1996. Der Verweis findet sich noch heute, obwohl dieses Schreiben durch den o. gen. Entwurf abgelöst werden wird. Daraus ist zu erkennen, dass beide Entwürfe (BMF-Schreiben und UStR-E) nicht abgestimmt wurden.

Wendet man die Definitionen des neuen Schreibens auf Abs. 1 an, so ergibt sich, dass ein Großteil des deutschen Einzelhandels keine Belege mehr in elektronischer Form aufbewahren kann, denn dort sind weitgehend PC-gestützte Kassensysteme im Einsatz, für die die Erleichterung des Abs. 1 S. 2 nicht mehr gelten würden. Es müssten wieder Papierbons aufbewahrt werden, was nicht gewollt sein kann.

Aufbewahrung von Kassenbons über 150 Euro

Unabhängig von der fehlenden Synchronisierung der neuen Begriffe wird die in Abschnitt 190b UStR kodifizierte Problematik der Aufbewahrung von Kassenbons über 150 Euro auch durch den neuen Richtlinientwurf nicht entschärft. Gem. Abs. 1 S. 2 kann auf eine Archivierung nur für Rechnungen i. S. d. § 33 UStDV (Kleinbetragsrechnungen) verzichtet werden. Im Umkehrschluss ergibt sich, dass Kassenbons über 150 Euro im Doppel archiviert werden müssten. Ein solcher Kassenbon ist eine Rechnung i.S.d. UStG unabhängig davon, dass er nicht zum Vorsteuerabzug taugt.

Lediglich dann, wenn ein unternehmerischer Leistungsempfänger eine für den Vorsteuerabzug ausreichende Rechnung verlangt, wird diese erstellt und dann auch archiviert. Sinn macht die Aufbewahrung des Doppels der Rechnung nur, wenn der Umsatzsteuerpflicht beim Leistenden ein Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers gegenübersteht. In diesem Fall muss eine Verprobung bzw. Kontrolle möglich sein. In diesem Fall wird aber regelmäßig auch ein Doppel der Rechnung aufbewahrt. Die Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung sind also gegeben.

In allen anderen Fällen ergibt sich aus der Aufbewahrungspflicht lediglich ein nicht zumutbarer Verwaltungsaufwand und unverhältnismäßig hohe Investitionskosten für die Anschaffung geeigneter Systeme. Dem steht keine sinnvolle Kontrollmöglichkeit bzw. kein Kontrollbedürfnis der Finanzverwaltung gegenüber. Denn eine Eingangsrechnung wird ihr für umsatzsteuerliche Zwecke nur vorgelegt werden, wenn auch der Vorsteuerabzug geltend gemacht wird.

Daher sollte Abschnitt 190b UStR im Rahmen der ohnehin notwendigen Begriffssynchronisierung dergestalt angepasst werden, dass die elektronische Archivierung für alle Rechnungen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen (anstatt "... i.S.d. § 33 UStDV) ausreichend ist.

Abschnitt 190c

Absätze 4 und 5

Es bedarf einer Klarstellung, welche unrichtigen/ungenauen/unzutreffenden Rechnungsinhalte, die zu einem höheren als dem geschuldeten Entgelt führen, zu einem unrichtigen Steuerausweis i. S. d. § 14c Abs. 1 UStG führen (z.B. die irrtümlich fehlerhafte Angabe von Menge, Artikel, Leistungsempfänger (siehe hierzu auch Abschnitt 192 Abs. 16 UStR), Leistungsdatum etc.). Dies ist insbesondere für die Abgrenzung zum unberechtigten Steuerausweis (Abschnitt 190d Abs. 2 Nr. 2 und 3 UStR) von Bedeutung.

Im Wesentlichen ist folglich hier die Frage zu klären, in welchen Fällen eine für die Unternehmen administrativ einfache Rechnungskorrektur nach § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG und § 31 Abs. 5 UStG (Abschnitt 188a UStR) i. V. m. § 14c Abs. 1 UStG erfolgen kann.

Abschnitt 192

Absatz 2 Satz 4

Die Inhalte des genannten BFH-Urteils (BFH vom 19.4.2007, V R 48/04, BStBl. II 2009, 315) werden in diesem Abschnitt nur unvollständig wiedergegeben. Dadurch wird der Eindruck

erweckt, dass dem Steuerpflichtigen in jedem Fall die Beweislast darüber obliegt, dass die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen und dass insbesondere kein Missbrauchsfall vorliegt. Dies ist aber nur der Fall, wenn seitens der Finanzverwaltung substantiierte Tatsachen und Umstände vorgetragen werden, die für einen Missbrauch sprechen.

Es ist von der Tendenz der Finanzverwaltung Abstand zu gewinnen, die zu Missbrauchsfällen ergangene Rechtsprechung zu verallgemeinern und die Anforderungen an den Vorsteuerabzug zu verschärfen.

Absatz 2 Satz 8

Dieser Satz ist ohne Zusammenhang missverständlich. Es wird deshalb statt der Formulierung „...Eingangsleistung der Organgesellschaft...“ die Formulierung „...Eingangsleistung auf Ebene der Organgesellschaft...“ angeregt.

Absatz 15 Satz 5

Es sollte ein Hinweis auf BFH-Urteil vom 30.4.2009, V R 15/07, BStBl. II 2009, 744 zur Gewährung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitsverfahren bei fehlerhaften Rechnungsangaben aufgenommen werden.

Absatz 16 Satz 9

Es wäre wünschenswert, wenn die Finanzverwaltung ihre Nichtanwendungserlasse entsprechend BMF-Schreiben vom 9.5.2008 hinsichtlich der zitierten BFH-Urteile überdenken würde. Die Entscheidungen des BFH führen zu sachgerechten Lösungen, die den jeweiligen Steuerpflichtigen keine mit dem Wortlaut bzw. Sinn und Zweck des Gesetzes unvereinbare Vorteile verschaffen.

Abschnitt 197

Absatz 4 Satz 4

Die Einbeziehung von Geldgeschenken in eine umsatzsteuerliche Regelung ist unsystematisch. Der Satz sollte daher gestrichen werden.

Abschnitt 198

Absätze 1 und 3

Absatz 1 erläutert die Regelung des § 40 UStDV. Danach ist der Warenempfänger einer unfreien Versendung zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Regelung in Abschnitt 198 Abs. 1 führt dazu, dass der Warenempfänger als Leistungsempfänger (und somit als zum Vorsteuerabzug berechtigt) anzusehen ist.

Die Regelung in Abschnitt 198 Abs. 3 regelt indessen den Fall, dass der Rechnungsempfänger als Leistungsempfänger (und somit als zum Vorsteuerabzug berechtigt) anzusehen ist. In dem Beispiel in Abschnitt 198 Abs. 3 sollte ein Beispiel gebildet werden, in dem der Warenempfänger und der Rechnungsempfänger auseinander fallen, um die Wirkung der Vereinfachungsregel deutlicher zu illustrieren.

Abschnitt 199**Absatz 5**

Im Zusammenhang mit Werklieferungen wird die Verzollung und Einfuhrumsatzbesteuerung häufig auf den Leistungsempfänger der Werklieferung vorgenommen. Nach dem Inhalt dieses Abschnitts ist aber nur der Werklieferant zum Vorsteuerabzug berechtigt. Wird die Verzollung auf den Leistungsempfänger (inländischer Adressat) vorgenommen, verursacht die nachträgliche Korrektur der Belege (Anforderung von Ersatzbelegen), die Kommunikation mit dem Werklieferanten über die Belastung mit der bereits entrichteten Einfuhrumsatzsteuer oder etwaige Diskussionen über die Abtretung des Erstattungsanspruches, um nur einige Punkte zu nennen, einen erheblichen Verwaltungsaufwand.

Aus Vereinfachungsgründen sollte dem Empfänger der Werklieferung der Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer zustehen, wenn die Zollabwicklung auf ihn vorgenommen wurde. Da der Leistungsempfänger nach § 13b UStG Steuerschuldner für die Werklieferung wird, als ob er den Umsatz ausgeführt hätte, sollte ihm auch der Vorsteuerabzug aus dem Import zustehen. Hierzu wäre eine Folgeanpassung von Abschnitt 199 Abs. 10 (s.u.) zum doppelten Verlustabzug notwendig, da ihm sowohl der Vorsteuerabzug aus der Einfuhrumsatzsteuer als auch der Vorsteuerabzug aus dem Übergang der Steuerschuldnerschaft zustehen müsste

Neben dem Verwaltungsaufwand für die Unternehmen könnte so auch der mit dem Vergütungsverfahren verbundene Aufwand bei der Finanzverwaltung vermieden werden.

Absatz 10

Der gegenseitige Ausschluss der Berechtigung zum Abzug der Vorsteuer einerseits und zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer andererseits führt immer dann zu Kollisionen, wenn die Steuerfreiheit der erbrachten Lieferung/Leistung, die der Einfuhrumsatzsteuer unterliegt, von Nachweiserfordernissen abhängt, die nicht erbracht werden können.

Das folgende Beispiel stellt sich analog zum in § 4 Nr. 4b UStG explizit geregelten Fall dar:

Ein Spediteur transportiert T1 Ware, kann den Nachweis der Einbeziehung des Frachttentgelts in die Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer (§ 4 Nr. 3 aa UStG) aber nicht führen, da die Verzollung durch den Kunden erfolgt. Er berechnet seine Leistung folglich zuzüglich der Umsatzsteuer.

Nach § 11 Abs. 3 Nr. 3 und 4 UStG ist der Kunde verpflichtet, die Beförderungsleistung in die Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer einzubeziehen.

Der Kunde begehrt also den Vorsteuerabzug aus der Rechnung des Spediteurs und aus der entrichteten Einfuhrumsatzsteuer für die gleiche Leistung.

Dieses Beispiel stellt anschaulich dar, dass sich der Abzug von Vor- und Einfuhrumsatzsteuer nicht gegenseitig ausschließen. Der entsprechende Passus in den Richtlinien sollte gestrichen werden, da die Ratio der Regelung im heutigen Mehrwertsteuersystem nicht mehr ersichtlich ist.

Abschnitt 202

Absatz 5 Satz 1

Das BFH-Urteil vom 30.4.2009, V R 15/07 wird hier nur mit seinen negativen Aussagen zitiert. Ergänzend sollten auch die positiven Aussagen des Urteils in die UStR aufgenommen werden. Absatz 5 sollte dazu um die Leitsätze 2 und 3 des Urteils ergänzt werden:

„Liegen die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug wegen unzutreffender Rechnungsangaben nicht vor, kommt unter Berücksichtigung des Grundsatzes des Vertrauensschutzes ein Vorsteuerabzug im Billigkeitsverfahren (§§ 163, 227 AO) in Betracht.

Macht der Steuerpflichtige im Festsetzungsverfahren geltend, ihm sei der Vorsteuerabzug trotz Nichtvorliegens der materiell-rechtlichen Voraussetzungen zu gewähren, ist die Entscheidung über die Billigkeitsmaßnahme nach § 163 Satz 3 AO regelmäßig mit der Steuerfestsetzung zu verbinden.“

Abschnitt 223

Absatz 10 Satz 2

In Satz 2 ist das Wort „unberechtigten“ zu ändern in „unrichtigen“.

Abschnitt 239

Absatz 1 Satz 2

Es wird um Klarstellung gebeten, dass bei Vorliegen einer Betriebsstätte alle Vorsteuer des ausländischen Unternehmers (d.h. auch die Vorsteuer, die nicht mit der Betriebsstätte im Zusammenhang steht) über die Umsatzsteueranmeldung der Betriebsstätte geltend zu machen ist.

Abschnitt 242a

Absatz 8

Vergütungsanträge sind nicht eigenhändig zu unterschreiben (vg. EuGH vom 3.12.2009, Rs. C-433/08, Yaesu Europe BV).

Abschnitte 245a und 245c

Um die Richtigkeit der Angaben in der zusammenfassenden Meldung prüfen zu können, ist es notwendig, dass die in den anderen EU-Staaten steuerbefreiten Leistungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer nicht schuldet, aufgelistet werden.

Abschnitt 245b

Die Abschnitte sind nicht auf den Gesetzentwurf zur Umsetzung EU-rechtlicher Vorgaben abgestimmt (25. statt 10. Tag; Meldezeitraum für Lieferungen wird der Monat; Dauerfristver-

längerungen werden für die ZM generell unmöglich). Der Abschnitt ist entsprechend anzupassen.

Abschnitt 245c

Es ist den Unternehmen nicht zumutbar, für jedes Empfängerland prüfen zu müssen, ob die jeweilige Leistung dort nicht ggf. steuerbefreit ist. Es muss ausreichen, die deutschen Maßstäbe anzulegen oder zumindest die der MwStSystRL. Jedenfalls ist in diesen Fällen von einem Bußgeld abzusehen (Ergänzung in Abschnitt 245e).

Abschnitt 245f

Die hier genannten Abgabefristen zur ZM sind noch nicht an das geltende EU-Recht angepasst. Da das nationale Umsetzungsgesetz „Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben“ verspätet zum 1.7.2010 in Kraft treten soll/wird, sollten auch in den UStR die neuen Meldefristen genannt werden.

Abschnitt 245i

Einfache und qualifizierte Bestätigungsanfragen können entsprechend Abs. 2 sowohl schriftlich als auch elektronisch oder telefonisch gestellt werden. Anfragen zur Bestätigung mehrerer USt-IdNrn. sind entsprechend Abs. 4 Satz 4 allerdings ausschließlich schriftlich zu stellen. Hier sollte ebenfalls die einfachen Lösungen einer elektronischen oder telefonischen Abfrage ermöglicht werden.

Abschnitt 245l

Rechnungen über 1.000 Euro sind beim Vergütungsverfahren als elektronische Kopien einzureichen. Die Gesamtgröße darf aber 5 MB nicht überschreiten. Es sollte klargestellt werden, wie zu verfahren ist, wenn mehr Rechnungen angefallen sind als Speicherplatz vorhanden ist. Damit könnten zeitaufwändige Einzel-Nachfragen vermieden werden.

Abschnitt 276b

Das bereits im Entwurf der UStR 2004 enthaltene Beispiel 2 sollte in die Richtlinien aufgenommen werden, da dies eine für die Praxis sehr hilfreiche Regelung darstellt. Zudem entspricht die diesbezügliche Regelung auch der Auffassung der meisten Mitgliedstaaten. Gegebenenfalls könnte hier der Zusatz aufgenommen werden, dass die geschilderte Vorgehensweise zulässig ist, soweit sie auch von den anderen beteiligten Mitgliedstaaten geteilt wird. Insbesondere in dem Fall, in dem die beiden letzten Abnehmer aus dem Bestimmungsland Deutschland stammen, kann für die ersten beiden Lieferungen problemlos ein Dreiecksgeschäft angenommen werden, da der Ort der Besteuerung ab der Lieferung des B ohnehin in Deutschland liegt. Die deutsche Finanzverwaltung kann daher autonom durch Anwendung der Vereinfachungsregelung auf die Besteuerung dieses Umsatzes verzichten.

Beispiel 2

Der in Deutschland ansässige Unternehmer D 1 bestellt beim ebenfalls in Deutschland ansässigen Unternehmer D 2 dort nicht vorrätige Werkzeugteile. D 2 gibt die Bestellung weiter an den in Belgien ansässigen Unternehmer B. Weil auch B die Werkzeugteile nicht am Lager hat, bestellt er sich beim in Spanien ansässigen Unternehmer SP, der sie an D 1 versendet. Alle Unternehmer treten jeweils unter der USt-IdNr. Ihres Landes auf.

Rechnungsweg i.g. Dreiecksgeschäft

!-----!

SP > B > D 2 > D 1

!-----!

Warenweg direkt von SP an D 1

Zwischen SP, B, D 2 und D 1 liegt ein Reihengeschäft vor. Darüber hinaus ist ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft i. S. d. § 25b Abs. 1 UStG zwischen SP, B und D 2 anzunehmen. SP versendet als erster am Dreiecksgeschäft beteiligter Lieferer den Gegenstand der Lieferungen. Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i. V. m. Satz 1 UStG Spanien (Beginn der Versendung). Die Lieferung des SP an B ist als innergemeinschaftliche Lieferung in Spanien steuerfrei. Der Erwerb des Gegenstandes unterliegt bei B grundsätzlich der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Deutschland, da die Beförderung dort endet (§ 3d Satz 1 UStG), und in Belgien, da B seine belgische USt-IdNr. verwendet (§ 3d Satz 2 UStG). Die zweite Lieferung im Dreiecksgeschäft (B an D 2) ist eine ruhende Lieferung. Lieferort ist nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG Deutschland, da sie der Beförderungslieferung nachfolgt. Zwischen D 2 und D 1 liegt eine dem Dreiecksgeschäft nachfolgende ruhende Lieferung vor, die nicht unter die Vereinfachungsregelung des § 25b UStG fällt. Die Lieferung ist somit in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig.

Abschnitt 278

Absatz 2

Dieser bislang immer noch unverändert gebliebene Abschnitt verursacht für die deutschen Luftverkehrsgesellschaften einen erheblichen administrativen Aufwand. Die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung, dass ein Fall der steuerschädlichen Unterbrechung bereits dann vorliegt, wenn ein Fluggast seinen Aufenthalt über den nächstmöglichen Anschluss hinaus ausdehnt, bedeutet für die Fluglinien eine höchst aufwendige Sachverhaltsermittlung hinsichtlich des tatsächlichen Verhaltens der Fluggäste. Zudem ist diese theoretisch erst ex post möglich.

Zudem ist die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung sonst in keinem Staat der EU anzutreffen. In keinem anderen Mitgliedstaat wird derzeit Umsatzsteuer auf eine sog. steuerschädliche Unterbrechung erhoben. Die zugrunde liegenden Regelungen der EG-Richtlinie werden durch die jeweiligen Finanzverwaltungen deutlich praxisnäher ausgelegt als in Deutschland. Für die deutschen Luftverkehrsunternehmen bedeutet die Auffassung der Finanzverwaltung damit einen erheblichen Wettbewerbsnachteil.

Wir bitten deshalb aus Gründen der Verhältnismäßigkeit, Praktikabilität und im Sinne von Wettbewerbsneutralität darum, diesen Abschnitt im Zuge der Überarbeitung der UStR 2011 im vorgenannten Sinne anzupassen.