

BFH wirkt sich mittelbar auch auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen (§ 13b Abs. 5 Satz 5 i.V. mit Abs. 2 Nr. 8 UStG) aus. Infolgedessen wurde durch das BMF-Schreiben vom 5. Februar 2014 – IV D 3 - S 7279/11/10002 – Abschnitt 13b.3 geändert und Abschnitt 13b.8 neugefasst. Das o.g. BFH-Urteil ist in allen noch offenen Fällen anzuwenden, wobei das BMF-Schreiben Übergangsregelungen vorsieht. Zu weiteren Fragen der Anwendung des Urteils wird bereits ein gesondertes BMF-Schreiben angekündigt.

Ausgleichszahlungen bei Beendigung eines Leasingverhältnisses

Nach dem BFH-Urteil vom 20. März 2013 – XI R 6/11 – (www.bundesfinanzhof.de unter *Entscheidungen*; demnächst auch im BStBl. II) sind Zahlungen eines Minderwertausgleichs wegen Schäden an einem Leasingfahrzeug nicht umsatzsteuerbar. Dazu nimmt das BMF-Schreiben vom 6. Februar 2014 – IV D 2 - S 7100/07/10007 – Stellung und fasst zugleich Abschnitt 1.3 Abs. 17 UStAE neu.

Vermittlung grenzüberschreitender Personenbeförderungsleistungen im Luftverkehr

Auf die umsatzsteuerfreie Vermittlung grenzüberschreitender Personenbeförderungen im Luftverkehr durch Reisebüros geht das BMF-Schreiben vom 6. Februar 2014 – IV D 2 - S 7200/07/10012 – ein; die Abschnitte 4.5.2, 4.5.3 und 10.1 UStAE wurden angepasst.

Lieferung bei Betrugsabsicht des Lieferers

Dem BFH-Urteil vom 8. September 2011 – V R 43/10 – (www.bundesfinanzhof.de unter *Entscheidungen*; demnächst auch im BStBl. II) zufolge steht es dem Vorsteuerabzug aus einer Lieferung i.S. von § 15 Abs. 1 und § 3 Abs. 1 UStG nicht entgegen, dass der Lieferer zivilrechtlich nicht Eigentümer des Liefergegenstands ist und darüber hinaus beabsichtigt, den gelieferten Gegenstand vertragswidrig nochmals an einen anderen Erwerber zu liefern. Dazu nimmt das BMF-Schreiben vom 7. Februar 2014 – IV D 2 - S 7100/12/10003 – unter Anpassung von Abschnitt 3.1 Abs. 2 UStAE Stellung.

Die neuen BMF-Schreiben stehen im Internet (www.bundesfinanzministerium.de) zur Verfügung und werden demnächst auch im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Ihr Ansprechpartner

RA Thomas Übleiß

Tel.: +49 211 981-5859

E-Mail: thomas.uebleiss@de.pwc.com

Zuordnung von bezogenen Leistungen zum Unternehmen und weitere Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs

In Public Services Februar 2014, S. 30, haben wir auf das BMF-Schreiben vom 2. Januar 2014 – IV D 2 - S 7300/12/10002:001 – (www.bundesfinanzministerium.de; BStBl. I S. 119) hingewiesen, mit dem der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) insbesondere zu Fragen der Zuordnung von Eingangsleistungen zum Unternehmen nach § 15 UStG und im Bereich weiterer vorsteuerrelevanter Themen neugefasst und erweitert worden war. In diesem Beitrag kommen wir nochmals auf dieses Schreiben zurück und gehen ausführlicher auf die Änderungen ein, wobei freilich allein wegen des Umfangs des BMF-Schreibens (62 Seiten) allenfalls ein kurzer Überblick über einige wesentliche Eckpunkte der Neuregelungen gegeben werden kann.

Bereits im BMF-Schreiben vom 2. Januar 2012 – IV D 2 - S 7300/11/10002 – (BStBl. I S. 60) waren zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und zur Berichtigung nach § 15a UStG zahlreiche für die Praxis wichtige Neuerungen veröffentlicht worden, die nach einer Übergangsfrist nunmehr für alle Leistungen gelten, die seit dem 1. Januar 2013 bezogen worden sind. Bei der Verwendung von Eingangsumsätzen muss grundsätzlich zwischen unternehmerischen und nichtunternehmerischen Tätigkeiten differenziert werden; letztere können ihrerseits noch einmal in „unternehmensfremde Tätigkeiten“ und „nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.“ (hierzu gehören beispielsweise auch hoheitliche Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts) unterschieden werden. Je nach Verwendungsabsicht bei Bezug der Eingangsleistung besteht demgemäß ein voller, eingeschränkter oder auch gar kein Vorsteuerabzug. Ändern sich die Verhältnisse später, müssen Korrekturen vorgenommen werden, z.B. hinsichtlich der Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe oder § 15a UStG. Angesichts der komplizierten Regelungsmaterie verwundert es nicht, dass schon das BMF-Schreiben vom 2. Januar 2012 (a.a.O.) mit 35 Seiten zu den deutlich längeren Anwendungsschreiben gehörte (und dass zur besseren Verständlichkeit sogar ein Schaubild beigefügt wurde).

Erneut zum Jahresanfang überrascht das Bundesfinanzministerium die Steuerpflichtigen jetzt mit einem weiteren ausführlichen Schreiben, das u.a. die Grundsätze der Zuordnung zum Unternehmen weiter „verfeinert“ und um einige BFH-Urteile ergänzt, die im letzten Schreiben offenbar noch nicht berücksichtigt werden konnten:

- drei Urteile vom 7. Juli 2011 – V R 41/09, V R 42/09 und V R 21/10 – (www.bundesfinanzhof.de unter *Entschei-*

dungen; demnächst auch im BStBl. II) zur Zuordnung eines teilunternehmerisch genutzten Gebäudes zum Unternehmen sowie

- drei Urteile vom 19. Juli 2011 – XI R 29/09, XI R 21/10 und XI R 29/10 – (BStBl. 2012 II S. 430, 434 und 438) zu Voraussetzungen und Umfang des Vorsteuerabzugs im Zusammenhang mit der Errichtung von Photovoltaikanlagen.

Das Anwendungsschreiben enthält daneben zahlreiche Beispielfälle mit den entsprechenden „Lösungen“ der Finanzverwaltung sowie den Wortlaut der Änderungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass.

Allgemeine Zuordnungsgrundsätze (Abschnitt 15.2c Abs. 1 bis 4 UStAE)

Das neue BMF-Schreiben befasst sich zunächst grundsätzlich mit der Zuordnung bezogener Eingangsleistungen zum Unternehmen, wobei sich je nach Verwendungsabsicht ein Zuordnungsgebot, ein -verbot oder ein -wahlrecht ergeben kann; bei einer nur teilunternehmerischen Verwendungsabsicht ist weiter danach zu unterscheiden, ob es sich bei dem Eingangsumsatz um eine Lieferung vertretbarer Sachen bzw. um eine sonstige Leistung einerseits oder um einen einheitlichen (nichtteilbaren) Gegenstand andererseits handelt; von Bedeutung ist auch, ob bei der geplanten nichtunternehmerischen Verwendung eine unternehmensfremde oder eine nichtwirtschaftliche Verwendung i.e.S. (s.o.) vorliegt. Bei einer ganz oder teilweise nichtwirtschaftlichen Verwendung i.e.S. sind die Zuordnung zum Unternehmen und damit ein Vorsteuerabzug insoweit von Anfang an ausgeschlossen.

Unternehmerische Mindestnutzung (Abschnitt 15.2c Abs. 5 bis 7 UStAE)

Wenn ein Gegenstand zu weniger als 10 % unternehmerisch genutzt wird, gilt nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ein generelles Verbot der Zuordnung zum Unternehmen (unternehmerische Mindestnutzung); für neubeschaffte Bestandteile bereits vorhandener Gegenstände ist dies ggf. gesondert zu ermitteln.

Zuordnungsschlüssel (Abschnitt 15.2c Abs. 8 UStAE)

Soweit im Rahmen einer teilunternehmerischen Verwendung eine nur teilweise Zuordnung zum Unternehmen möglich ist, ist der Aufteilungsschlüssel nach § 15 Abs. 4 UStG analog zu ermitteln (sachgerechte und vom Finanzamt nachprüfbar Schätzung; das BMF-Schreiben enthält hierzu nähere Einzelheiten und Beispiele).

Zuordnungsobjekt (Abschnitt 15.2c Abs. 9 bis 11 UStAE)

Das BMF-Schreiben stellt klar, dass die Zuordnung grundsätzlich für jeden Leistungsbezug gesondert zu treffen ist, d.h. einzeln für jeden Gegenstand und für jede sonstige

Leistung. Es enthält ferner detaillierte Regelungen bzw. Beispiele zur Behandlung einer zeitlich gestreckten Herstellung eines Gebäudes sowie zu nachträglichen Herstellungskosten. Hervorzuheben ist dabei,

- dass Betriebsvorrichtungen, Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke in jedem Fall eigenständige Zuordnungsobjekte sind und
- dass bei bebauten Grundstücken Grund und Boden sowie das aufstehende Gebäude umsatzsteuerlich nicht getrennt beurteilt werden, sondern dass insgesamt auf die Gebäudenutzung abzustellen ist.

Prognosezeitraum (Abschnitt 15.2c Abs. 12 und 13 UStAE)

Die Zuordnung beruht auf einer Prognoseentscheidung, die sich grundsätzlich nach der im Zeitpunkt der Entscheidung beabsichtigten Verwendung für den Besteuerungszeitraum der erstmaligen Verwendung richtet (auch wenn die erstmalige Verwendung möglicherweise erst in einen späteren Besteuerungszeitraum als den der Anschaffung oder Herstellung fällt). Problematisch ist in der Praxis vielfach eine anfängliche nichtunternehmerische Nutzung (an sich Vorsteuerauschluss) eines einheitlichen Gegenstands, der später dennoch dauerhaft unternehmerisch genutzt werden soll, denn ein anfangs unterbliebener Vorsteuerabzug kann in der Regel später nicht „nachgeholt“ werden. Hier verlangt die Finanzverwaltung, dass die anfängliche nichtunternehmerische Nutzungszeit im Verhältnis zur Gesamtnutzungsdauer (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach Ertragsteuerrecht) nachweisbar „untergeordnet“ sein muss, um den Vorsteuerabzug zu retten.

Zeitpunkt und Nachweise/Dokumentation (Abschnitt 15.2c Abs. 15 bis 19 UStAE)

Sehr ausführlich befasst sich das BMF-Schreiben auch mit dem Zeitpunkt, bis zu dem – gerade bei einer nur teilunternehmerischen Verwendung – die Entscheidung über die Zuordnung zum Unternehmen zu treffen ist, und mit welchen Nachweisen der Steuerpflichtige diese Entscheidung zu dokumentieren hat. Wie bisher kann die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs – oder dessen Unterbleiben – als wichtiges Indiz für die Unternehmenszuordnung gelten. Daneben kommen aber u.U. auch weitere Beweisanzeichen in Betracht. Erhöhte Vorsicht ist aus Sicht des Steuerpflichtigen beispielsweise bei einer sich über einen mehrjährigen Zeitraum erstreckenden Errichtung eines Gebäudes geboten, um den Vorsteuerabzug nicht zu verlieren. Die Finanzverwaltung verdeutlicht ihre Anforderungen an die Dokumentation der Zuordnungsentscheidung und die möglichen Auswirkungen späterer Änderungen der Verwendung in „Gebäudefällen“ hier an immerhin 15 Beispielen (gerade die letzten drei sind für Kommunen besonders interessant).

Anforderungen an Rechnungen (Abschnitte 15.2a und 15.2b UStAE)

Neben dieser sehr ausführlichen Neuregelung zu Fragen der Zuordnung von Leistungsbezügen zum Unternehmen könnte fast ein wenig untergehen, dass die Finanzverwaltung in dem BMF-Schreiben auch die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug im UStAE neugefasst und teilweise erweitert hat; das Schreiben enthält dafür jetzt noch detailliertere Anforderungen an die Angaben insbesondere

- zur Person des Leistenden,
- zum Rechnungsadressat,
- zur Leistungsbeschreibung,
- zum Leistungsempfänger sowie
- zu den Prüfpflichten, die den Leistungs-/Rechnungsempfänger insoweit treffen, damit sein Vorsteuerabzug nicht schon aus formalen Gründen verlorenght.

Anwendbarkeit des Schreibens

Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 2. Januar 2014 gelten für alle offenen Fälle; für Leistungen, die bis zum 31. Dezember 2013 erbracht worden sind, wird es aber nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige sie noch nicht anwendet (bei Gebäuden ist insoweit auf den schuldrechtlichen Kaufvertrag bzw. den Herstellungsbeginn abzustellen).

Fazit

Dass die Zuordnung von Eingangsumsätzen zum Unternehmen nunmehr innerhalb von zwei Jahren – außer einer Vielzahl neuer BFH-Entscheidungen – zum zweiten Mal auch Gegenstand eines umfangreichen BMF-Schreibens geworden ist, lässt erwarten, dass die §§ 15 und 15a UStG künftig noch mehr als bislang ohnehin schon in den Blick der Betriebsprüfer rücken werden. Wer hier Fehler macht, „verschenkt“ entweder Geld, weil er ihm eigentlich zustehende Vorsteuer ganz oder teilweise nicht bzw. nicht rechtzeitig geltend macht, oder „verärgert“ das Finanzamt, indem er zuviel Vorsteuern geltend macht (mit der möglichen Folge von Zinsnachteilen bis hin zu steuerstrafrechtlichen Komplikationen). Auch wenn das Thema insgesamt leider „sperrig“ ist und für den Steuerpflichtigen meist mit erheblichem Prüf- und Dokumentationsaufwand verbunden sein wird, erscheint eine zeitnahe Beschäftigung damit doch unverzichtbar, um spätere Nachteile zu vermeiden.

Ihr Ansprechpartner

RA StB Stefan Maier

Tel.: +49 211 981-4761

E-Mail: stefan.maier@de.pwc.com

Umsatzsteuerfreie Kreditgewährung im Rahmen eines ÖPP-Projekts

Erbringt ein Unternehmer gegenüber einem Studentenwerk im Rahmen einer öffentlich-privaten Partnerschaft (ÖPP) eine Bauleistung (Werklieferung), die mit einer zwanzigjährigen Finanzierung des Bauvorhabens durch ihn verbunden ist, kann neben der Werklieferung eine eigenständige steuerfreie Kreditgewährung an das Studentenwerk vorliegen, wie der BFH im Urteil vom 13. November 2013 – XI R 24/11 – (www.bundesfinanzhof.de unter Entscheidungen) festgestellt hat.

Im Streitfall setzten sich die Gesamtfinanzierungsleistungen für die Sanierung von Mietobjekten u.a. aus den Baukosten zuzüglich Umsatzsteuer und den Finanzierungskosten sowie dem Nutzungsentgelt für die Überlassung der Mietobjekte und Bestellung des Nießbrauchs zusammen, wobei die Finanzierungsanteile gem. § 4 Nr. 8 UStG von der Umsatzsteuer befreit waren. Eine nach Fertigstellung der Gesamtbaumaßnahme im Jahr 2007 bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung gelangte zu dem Ergebnis, dass die beauftragte Objektgesellschaft durch die Sanierung der Gebäude eine Werklieferung erbracht habe. Für die beiden im Streitjahr 2005 abgeschlossenen Sanierungen seien sowohl die abgerechneten und bereits umsatzversteuerten Baukosten als auch die darauf entfallenden Finanzierungskosten sowie das Nutzungsentgelt für den der Objektgesellschaft eingeräumten Nießbrauch in die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage der Werklieferung einzubeziehen. Soweit die Objektgesellschaft gegenüber dem Studentenwerk die Bauleistungen kreditiert habe, liege keine eigenständige umsatzsteuerliche Leistung vor. Eine eindeutige, klare, offensichtliche und leicht nachprüfbare Trennung zwischen Kreditgeschäft und Liefergeschäft gehe aus dem vorliegenden Vertragswerk nicht hervor. Hiernach wurde für das Streitjahr 2005 eine höhere Umsatzsteuer festgesetzt.

In seiner Entscheidung ist der BFH dem Finanzamt nicht gefolgt. Das Finanzgericht habe zu Recht entschieden, dass im Streitfall neben einer umsatzsteuerpflichtigen Werklieferung i.S. des § 3 Abs. 4 UStG eine eigenständige, nach § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG umsatzsteuerfreie Kreditgewährung vorliege. Die Objektgesellschaft habe gegenüber dem Studentenwerk keine „Mietleistungen an Grundstücken“, sondern Werklieferungen erbracht. Die tatsächliche Verfügungsmacht an dem jeweiligen Gebäude sei nach Abschluss der Sanierungsarbeiten auf das Studentenwerk übergegangen; dass es bereits zuvor bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des jeweiligen Grundstücks gewesen sei, stehe nach § 3 Abs. 4 Satz 2 UStG der Annahme einer Werklieferung nicht entgegen.