

09. Januar 2017



Zum Jahresanfang: Neues vom BFH zu Umsatzsteuerfragen

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit dem vorliegenden Mandantenbrief möchten wir Sie über einige ausgewählte Urteile informieren, die der BFH kürzlich auf seiner Internetseite (www.bundesfinanzhof.de, unter „Entscheidungen“) veröffentlicht hat und die gerade auch für Unternehmen der öffentlichen Hand von einiger Relevanz sein können.

Vorab sei in Sachen „Einführung § 2b UStG“ noch kurz auf das BMF-Schreiben vom 16. Dezember 2016 (Az.: III C 2 – S 7107/16/10001; www.bundesfinanzministerium.de, unter „BMF-Schreiben“) hingewiesen:

Auch wenn dieses Schreiben in einer ersten Analyse wohl längst nicht alles enthält, was aus Sicht der betroffenen jPdöR wünschenswert gewesen wäre, bringt es doch wichtige Definitionen und Klarstellungen, auf deren Grundlage spätestens jetzt mit einer genaueren Bestandsaufnahme begonnen werden sollte, was die Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand für die jeweilige jPdöR konkret bedeutet (immer unterstellt, die „Optionserklärung“ nach § 27 Abs. 22 UStG wurde fristgerecht abgegeben). Als nächster Schritt sollte, soweit noch nicht geschehen, bei der jPdöR eine Projektstruktur aufgesetzt werden, mit der alle an der Informationsgewinnung zu beteiligten Fachbereiche ermittelt und die betroffenen Mitarbeiter in die Lage versetzt werden, sämtliche für eine solche Bestandsaufnahme notwendigen Informationen möglichst zutreffend und vollständig zu liefern. Auf kommunaler Ebene dürften dabei sinnvollerweise neben der Kämmerei und den Fachbereichen z.B. auch Vertreter des Rechtsamts, des Rechnungsprüfungsamts sowie der IT einzubinden sein. Diese Arbeitsgruppe sollte dann zeitnah mit einer umfassenden „Einnahmen- und Vertragsinventur“ sowie einer umsatzsteuerlichen Bewertung der ermittelten Tätigkeiten beginnen. Diese kann dann in dem Übergangszeitraum bis längstens Ende 2020 stetig „verfeinert“ und ggf. um sinnvolle Gestaltungsmaßnahmen (z.B. Vertragsanpassungen, Aufgabenübertragungen o.ä.) ergänzt werden.

Doch nun zu den BFH-Entscheidungen...

Zur Möglichkeit einer rückwirkenden Rechnungsberichtigung

In seinem Urteil vom 20. Oktober 2016, Az.: **VR 26/15**, hat der BFH – in Abänderung seiner bisherigen Rechtsprechung – entschieden, dass eine Rechnungsberichtigung nach § 31 Abs. 5 UStDV auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsausstellung zurückwirkt, wenn das zu berichtigende Dokument mindestens Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt sowie zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält, und dass die Rechnung ggf. noch bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht berichtigt werden kann.

Auf Vorlage des BFH hatte der EuGH (Rs. C-518/14, „*Senatex*“) im September 2016 in dem hier zu entscheidenden Fall festgestellt, dass die MwStSystRL nationalen Vorschriften entgegenstehe, denen zufolge eine auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsausstellung zurückwirkende Berichtigung von Pflichtangaben in einer Rechnung ausgeschlossen werde. Der Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung sei demnach formelle, aber nicht materielle Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug. Der BFH bleibt – in richtlinienkonformer Auslegung – zwar einerseits bei seiner Auffassung, wonach der Besitz einer Rechnung eine materielle Anspruchsvoraussetzung für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug darstellt, sah aber andererseits vorliegend die fehlerhaft ausgestellten Rechnungen als in dem Sinne „berichtigungsfähig“ an, dass sie zumindest alle o.g. Mindestangaben enthielten und diese nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend waren, dass sie komplett fehlenden Angaben gleichzusetzen gewesen wären. Mangels einer zeitlichen Vorgabe für die letztmögliche Rechnungsberichtigung im UStG oder in der UStDV richte sich diese nach den allgemeinen Grundsätzen; eine Berichtigung sei somit bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht zu berücksichtigen.

Wenngleich der BFH hier noch einmal klargestellt hat, dass zumindest ein „berichtigungsfähiges“ Rechnungsdokument mit einem gewissen Mindestinhalt vorliegen muss, also nicht jeder „komplett verunglückte“ Sachverhalt nachträglich noch rückwirkend heilbar ist, dürfte diese Entscheidung gleichwohl vielfach gute Ansatzpunkte bieten, um in einer steuerlichen Außenprüfung sonst drohenden Zinsbelastungen argumentativ entgegentreten zu können.

Noch besser ist es natürlich, wenn über eine sorgfältige Kontrolle von Eingangrechnungen sichergestellt wird, dass die Problematik möglichst gar nicht erst auftritt.

Vorsteueraufteilungsschlüssel bei einem Strom und Wärme produzierenden Blockheizkraftwerk

Mit einem BMF-Schreiben vom 19. September 2014 (BStBl. 2014 I, S. 1287) hatte die Finanzverwaltung ihre Ausführungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Photovoltaik- und KWK-Anlagen grundlegend überarbeitet. In Bezug auf die in Blockheizkraft-

werken (BHKW) erzeugten Strommengen sei dabei nach Verwaltungsauffassung – aufgrund der sog. „Hin- und Rücklieferfiktion“ – von einer vollständigen unternehmerischen Nutzung (und damit insoweit auch Vorsteuerabzugsberechtigung für Eingangsleistungen) auszugehen, hinsichtlich der zugleich erzeugten Wärme hingegen komme es auf deren Nutzung an; eine Verwendung für „nichtwirtschaftliche Zwecke i.e.S.“, z.B. hoheitliche Tätigkeiten, schließe den Vorsteuerabzug anteilig aus. Die wegen dieser nur teilunternehmerischen Verwendung erforderliche Vorsteueraufteilung sei zwingend nach dem Verhältnis der produzierten kWh Strom zu den produzierten kWh Wärme vorzunehmen (Abschn. 2.5 Abs. 20 Satz 1 i.V.m. Abs. 12 Satz 3 UStAE); andere Aufteilungskriterien, insb. ein Umsatzschlüssel nach den erzielbaren Marktpreisen, sei unzulässig.

In dem Urteil vom 16. November 2016, Az.: **VR 11/15**, ist der BFH dieser Auffassung in einem Fall entgegengetreten, der zwar formal die Verwendung der Wärme des BHKW in einem der Vorsteuerpauschalierung (§ 24 UStG) unterliegenden landwirtschaftlichen Betrieb betraf, jedoch durchaus auf solche Sachverhalte übertragbar sein dürfte, in denen die Wärmenutzung für vorsteuerschädliche hoheitliche Zwecke erfolgt: Laut BFH hat die Aufteilung in solchen Fällen gemäß § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG nach dem Verhältnis der Marktpreise der produzierten Strom- und Wärmemengen zu erfolgen. Eine Aufteilung rein nach der produzierten Leistung in kWh sei demgegenüber nicht sachgerecht, weil die durch den Betrieb des BHKW erzeugten Produkte (Strom und Wärme) – etwa hinsichtlich ihrer Nutzbarkeit und Transportierbarkeit – nicht miteinander vergleichbar seien. Dass der Steuerpflichtige nicht an ein Fernwärmenetz angeschlossen war, hielt der BFH im Übrigen dabei für nicht erheblich.

In vergleichbaren Konstellationen sollte daher u.E. geprüft werden, inwieweit eine Anpassung des Aufteilungsschlüssels an diese Grundsätze bei den laufenden Betriebskosten und – soweit noch möglich – ggf. auch für die Errichtungskosten des BHKW vorteilhaft ist.

Unberechtigter Steuerausweis in einem Gebührenbescheid eines Zweckverbands

Weist eine nichtunternehmerisch tätige jPdöR in ihren Gebührenbescheiden als Teil der Gebühr ein Nettoentgelt nebst darauf entfallendem Umsatzsteuerbetrag gesondert aus, stellt dies einen Fall des sog. unberechtigten Steuerausweises nach § 14c Abs. 2 UStG dar – mit der Folge, dass die ausgewiesene Umsatzsteuer bis zu einer sehr aufwändigen Korrektur der Vorgänge von der jPdöR geschuldet wird und u.U. auch erhebliche Nachforderungszinsen anfallen können.

In dem Sachverhalt, welcher der Entscheidung des BFH vom 21. September 2016, Az.: **XI R 4/15**, zugrunde lag, hatte ein öffentlich-rechtlicher Zweckverband zur Tierkörperbeseitigung in seinen Gebührenbescheiden gegenüber den Tierhaltern den von diesen zu tragenden Anteil der Entgelte, die dem Zweckverband durch mit der tatsächlichen Wahrnehmung der Aufgabe betraute Entsorgungsunternehmen in Rechnung gestellt worden waren, aufgeschlüsselt

in einen Nettobetrag sowie die darauf entfallende gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer sowie überdies die Steuernummer des beauftragten Entsorgungsunternehmens angegeben.

Nach Auffassung des BFH sind die Anforderungen an einen unberechtigten Steuerausweis i.S.d. § 14c Abs. 2 UStG schon dann erfüllt, wenn das schädliche Dokument – wie vorliegend – einen Rechnungsaussteller, einen (vermeintlichen) Leistungsempfänger, eine Leistungsbeschreibung sowie ein Entgelt und gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer enthält. Dass ggf. weitere an sich notwendige Rechnungsangaben gemäß § 14 Abs. 4 UStG fehlen, ist unerheblich. Das Argument, bei ausdrücklich als solche gekennzeichneten Gebührenbescheiden einer öffentlich-rechtlichen Einrichtung habe bei den Empfängern erst gar nicht der Eindruck aufkommen können, einen Vorsteuerabzug geltend machen zu dürfen, ließ der BFH nicht gelten (zumal sich die Gefährdung des Steueraufkommens im vorliegenden Fall tatsächlich realisiert hatte, weil offenbar aus den Gebührenbescheiden in nicht unerheblichem Maße Vorsteuern gezogen worden waren).

§ 14c Abs. 2 UStG ist letztlich ein reiner „Gefährdungstatbestand“, der auch dann greift, wenn keiner der Beteiligten „böse Absichten“ hatte: Vorsicht also bei vermeintlichen bloßen Hinweisen als „Serviceleistung“ zur Erläuterung von in eine Gebühr eingehenden Kostenbestandteilen – insbesondere, wenn diese nicht zugleich mit einem ausdrücklichen und unmissverständlichen Hinweis darauf verbunden sind, dass seitens des Adressaten des Bescheids aus den lediglich nachrichtlich im Rahmen der Erläuterung der Kosten gesondert ausgewiesenen Steuerbeträgen keine Vorsteuer beansprucht werden kann. „Weniger“ kann hier tatsächlich einmal „mehr“ sein!

Zur unternehmerischen Mindestnutzung nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG („10 %-Grenze“)

Das Urteil des BFH vom 16. November 2016, Az.: **XI R 15/13**, setzt die vorab ergangene Entscheidung des EuGH vom 15. September 2016 (Rs. C-400/15, „Landkreis Potsdam-Mittelmark“) um. Der klagende Steuerpflichtige, ein Landkreis, beehrte den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung von Arbeitsmaschinen, Nutzfahrzeugen und Zubehöerteilen, obwohl er diese im Wesentlichen für die von ihm im Rahmen der öffentlichen Gewalt als Träger der Straßenbaulast erbrachten Aufgaben und lediglich zu 2,65 % für die Erbringung von umsatzsteuerbaren Leistungen verwendete und somit – entgegen § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG – die erforderliche unternehmerische Mindestnutzung von 10 % deutlich unterschritt.

Nach Auffassung des EuGH und jetzt auch des BFH fehlte es zumindest für das streitgegenständliche Jahr (2008) an einer hinreichenden europarechtlichen Ermächtigungsgrundlage, um den Vorsteuerabzug beim Zusammentreffen einer nur sehr geringfügigen unternehmerischen Nutzung mit einer – nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallenden – nichtwirtschaftlichen Verwendung i.e.S. komplett versagen zu können. Erst durch eine ab dem 01. Januar 2016 geltende Änderung der europarechtlichen Entscheidungen und

Durchführungsbeschlüsse zur Ermächtigung Deutschlands (und Österreichs) seien – so jedenfalls der BFH – die einschlägigen Bestimmungen dahingehend abgeändert worden, dass Deutschland ermächtigt worden sei, „abweichend von den Artikeln 168 und 168a der Richtlinie 2016/112/EG die anfallende Mehrwertsteuer auf Gegenstände und Dienstleistungen, die zu mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke oder nichtwirtschaftliche Tätigkeiten genutzt werden, vollständig vom Recht auf Vorsteuerabzug auszuschließen“ (*Hervorhebung hinzugefügt*). Weil der Vorsteuerauschluss in § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG somit im Streitjahr nicht von einer Ermächtigung gedeckt gewesen sei, konnte sich der Landkreis laut BFH unmittelbar auf das für ihn günstigere Unionsrecht berufen.

Zwischenzeitlich ist diese „Ermächtigungslücke“ somit offensichtlich geschlossen worden. Für noch offene Veranlagungszeiträume und ggf. schon in der BP aufgegriffene Sachverhalte kann eine Überprüfung anhand der Grundsätze von EuGH und BFH gerade bei (wie im Streitfall) hohen Vorsteuerbeträgen trotz geringer unternehmerischer Nutzung aber u.U. durchaus Sinn machen.

Bei diesen und auch anderen umsatzsteuerlichen Problemstellungen unterstützen wir Sie gerne; scheuen Sie sich nicht, uns anzusprechen.

Ihre Ansprechpartner



RA StB Stefan Maier
Tel.: +49 211 981-4761
[stefan.maier@
de.pwc.com](mailto:stefan.maier@de.pwc.com)



RA Thomas Übleiß
Tel.: +49 211 981-5859
[thomas.uebleiss@
de.pwc.com](mailto:thomas.uebleiss@de.pwc.com)



StB Florian Zemke
Tel.: +49 211 981-2092
[florian.zemke@
de.pwc.com](mailto:florian.zemke@de.pwc.com)

Die Beiträge dieser Publikation sind zur Information unserer Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© Januar 2017 PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.

„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie den PDF-Newsletter Public Services Tax – Mandantenbrief zukünftig nicht mehr erhalten wollen, bitten wir Sie um eine kurze Benachrichtigung an unsubscribe_PS_Tax_Mandantenbrief@de.pwc.com.

Mit einer E-Mail an subscribe_PS_Tax_Mandantenbrief@de.pwc.com können Sie den Mandantenbrief bestellen.