



Umsatzsteuer **Brexit mit massiven Folgen**

Umstellungsprozesse mit hohem Zeit- und Kostenaufwand

» EDITORIAL

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

das in 2016 erfolgte britische Votum für den Austritt aus der Europäischen Union bringt neben vielfältigen wirtschaftlichen und politischen Auswirkungen auch wichtige steuerliche Implikationen mit sich – sowohl für Großbritannien selbst als auch für die verbleibenden EU-Mitgliedstaaten. Aufgrund der stark verwobenen Handelsbeziehungen ist insbesondere im umsatzsteuerlichen Bereich mit größeren Veränderungen zu rechnen. Unser erster Hauptbeitrag setzt sich mit diesem Thema sowie mit zollrechtlichen Konsequenzen des Brexit auseinander.

Insbesondere international tätige Versandhändler werden die Auswirkungen des Brexit zu spüren bekommen. Warenverkäufe über das Internet verbindet man vor allem mit Amazon als dem Marktführer in diesem Segment. Sofern Unternehmen ihre Waren über diese Plattform vertreiben wollen, stehen sie vor der Wahl, ihre Waren entweder direkt an den Onlinehändler zu verkaufen oder aber sie indirekt über die Plattformen zu vertreiben. Bei letzterer Option kann es dazu kommen, dass der Unternehmer vielschichtige steuerliche Verpflichtungen in anderen EU-Ländern zu beachten hat, die auch erhöhte Anforderungen an die Finanzbuchhaltung stellen.

Der anschließende dritte Beitrag klärt Fragen zum sog. Ort der Leistung, die sich gerade im internationalen Austausch von Dienstleistungen aus umsatzsteuerlicher Sicht immer wieder neu stellen. Denn die z.T. auf Fiktionen basierenden gesetzlichen Ortsbestimmungen machen es dem Unternehmer oft nicht leicht, zu erkennen, in welchem Land seine Leistung der Besteuerung unterliegt. Dienstleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken werden dabei anders beurteilt als die übrigen Leistungen. Wann aber handelt es sich um ein Grundstück? Kann eine Maschine ein Bauwerk sein? Antworten auf diese Fragen finden Sie mit Blick auf einen neuen Leitfaden der EU-Kommission ab S. 8 in diesem Themenheft.

Schließlich widmen wir uns im letzten Beitrag der neuesten Rechtsprechung in Bezug auf Rechnungskorrekturen, von der auch national tätige Unternehmen betroffen sind: Diesbezüglich urteilten EuGH und BFH, dass Korrekturen von Rechnungen auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungsausstellung rückwirken können, sodass in Zukunft das Risiko hoher Nachzahlungszinsen vermindert wird, wenn der Vorsteuerabzug dem Unternehmen im Nachhinein versagt wird. Allerdings müssen Rechnungen auch in Zukunft bestimmte Mindestangaben enthalten, damit eine Rückwirkung möglich ist.

Für Rückfragen und vertiefende Informationen zu diesen Themenbereichen treten Sie gerne mit uns in Kontakt und erörtern Ihr Anliegen im persönlichen Gespräch.

Ihr Team von PKF

» INHALT

In dieser Ausgabe lesen Sie:

- » Brexit: Massive Auswirkungen auf die Umsatzsteuer – Umstellungsprozesse mit hohem Zeit- und Kostenaufwand **S. 3**
- » Umsatzsteuerliche Besonderheiten im Versandhandel – Nutzung der Online-Marktplätze von Amazon & Co. **S. 5**
- » Umsatzsteuer im internationalen Anlagenbau – Besondere Verpflichtungen mit erheblichen Steuerrisiken **S. 8**
- » Zulässigkeit der rückwirkenden Rechnungsberichtigung – Vermeidung von Nachzahlungszinsen aufgrund aktueller Rechtsprechung **S. 11**

Brexit: Massive Auswirkungen auf die Umsatzsteuer

Umstellungsprozesse mit hohem Zeit- und Kostenaufwand

Durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie gilt das Umsatzsteuerrecht in der EU als harmonisiert. Mit dem Vollzug des Brexit wird Großbritannien nicht mehr dem EU-Wirtschaftsraum angehören und somit grundsätzlich als Drittland im Sinne der Umsatzsteuer anzusehen sein. Der Zeit- und Kostenaufwand für die Umstellungen hinsichtlich der Warenlieferungen, Dienstleistungen und Zölle wird beträchtlich sein, sodass entsprechende Anpassungsprozesse zeitnah vorbereitet werden sollten.

Mit der Entscheidung der britischen Bevölkerung im Rahmen des Referendums vom 23.6.2016, die EU zu verlassen, ergeben sich vielfältige Herausforderungen für Europa, die es in der nächsten Zeit zu bewältigen gilt. Zahlreiche deutsche Unternehmen sind geschäftlich in Großbritannien tätig – seit Jahren einer der wichtigsten Handelspartner Deutschlands, und zwar sowohl für Waren als auch für Dienstleistungen. Dabei ist das Steuerrecht von zentraler Bedeutung. Denn durch EU-weite, zumindest teilweise harmonisierte Regelungen wurden bislang die wirtschaftlichen Beziehungen zu Großbritannien wesentlich erleichtert.

1. Warenlieferungen

1.1 Warenlieferungen nach und von Großbritannien mit Unternehmen als Empfänger

Die steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerbe nach und von Großbritannien werden nach dem Austritt umsatzsteuerlich zu sog. Aus- und Einfuhren. Geprüft werden müssen ggf. notwendige Registrierungsspflichten in Großbritannien bzw. in Deutschland, falls nach den entsprechenden Incoterms der Lieferer unter der Klausel DDP liefert.

» **Empfehlung:** Insbesondere deshalb ist zukünftig auf eine sorgfältige Auswahl der Incoterms zu achten.

Lieferungen nach Großbritannien, die vor dem Austritt starten, aber nach dem Austritt erst im Zielland Großbritannien sind, sollen dabei noch innergemeinschaftliche Lieferungen sein.

1.2 Sog. Verbringenstatbestände von Deutschland nach Großbritannien

Ein innergemeinschaftliches Verbringen liegt vor, wenn ein Unternehmer

- einen Gegenstand seines Unternehmens aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaats (hier: Deutschland als sog. Ausgangsmitgliedstaat) zu seiner Verfügung in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaats (Großbritannien als sog. Bestimmungsmitgliedstaat) befördert oder versendet und
- den Gegenstand im Bestimmungsmitgliedstaat nicht nur vorübergehend verwendet.

Dieses Verbringen wird zukünftig aus deutscher Sicht eine Ausfuhr sein und in vielen Fällen wohl auch steuerliche Registrierungsspflichten in Großbritannien zur Folge haben.

Zukünftig statt
innergemeinschaftlicher Lieferungen
Ausfuhren mit
steuerlichen
Registrierungs-
pflichten



Ein kalter Brexit hätte auch weitgehende zollrechtliche Folgen

1.3 Innergemeinschaftlicher Versandhandel

Als „Versandhandels- oder Versandhausregelung“ wird umgangssprachlich die Regelung des § 3c UStG bezeichnet. Diese ist Teil der umsatzsteuerlichen Ortsbestimmung und bewirkt im Grundsatz, dass Versendungen an Privatpersonen innerhalb der EU im Land des Empfängers zu besteuern sind.

§ 3c UStG wird nach einem Austritt Großbritanniens insoweit nicht mehr anwendbar sein. Lieferungen an Private werden als Ausfuhr deklariert, wobei auch hier auf eine sorgfältige Verwendung der Incoterms hinzuweisen ist.

» **Hinweis:** DDP als Incoterm wird aller Voraussicht nach dazu führen, dass eine entsprechende Registrierung im Bestimmungsland (Großbritannien) zu erfolgen hat.

2. Dienstleistungen (B2B und B2C)

Bei B2B-Geschäften wird die Prüfung der Unternehmereigenschaft nach dem Austritt nicht mehr anhand der qualifizierten Bestätigung der Umsatzsteueridentifikationsnummer erfolgen können. Zukünftig benötigen diese Unternehmer dann eine Bestätigung ihrer örtlich zuständigen Finanzbe-

hörde, dass sie als Unternehmer steuerlich erfasst sind. In B2C-Fällen werden Dienstleistungen (wie etwa die der Rechtsanwälte und Steuerberater) gegenüber Nichtunternehmern, die bisher am Sitzort als ausgeführt galten, nunmehr als am Ort des Empfängers ausgeführt gelten. Dies führt dazu, dass zukünftig kein Ausweis von Umsatzsteuer auf den Rechnungen erfolgen darf.

» **Empfehlung:** Es ist aber anzuraten, dass man sich vorab über eventuelle steuerliche Registrierungspflichten im künftigen Drittstaat Großbritannien erkundigt.

3. Zölle

3.1 Grundsätzliches

Die britische Regierung schlägt in einem Positionspapier vor, nach dem Austritt im März 2019 ein zeitlich begrenztes Zollabkommen mit der EU zu schließen. Möglicherweise wird Großbritannien wie Norwegen, Island und Liechtenstein Vertragsstaat des EWR werden oder einen ähnlichen Status durch bilaterale Verträge einnehmen. Ob es dazu kommt, ist derzeit noch völlig unklar. Ein sog. kalter Brexit hätte zollrechtlich folgende Konsequenzen:

- Für Wareneinfuhren aus Großbritannien ist das Einfuhrver-

fahren nach dem Unionszollkodex (UZK) zwingend vorgeschrieben.

- Für Warenlieferungen nach Großbritannien gelten die Regelungen für die Ausfuhr nach dem UZK. Damit ist zwingend das Ausfuhrverfahren anzuwenden.
- Beachtung sog. nichttarifärer Maßnahmen: Gemeint sind damit Handelshemmnisse, die nicht über Zölle gesteuert sind; z.B. Zollkontingente, Zollplanfonds, Einfuhrgenehmigungen.

3.2 Zölle und EUSt als Kostenbestandteil

Eventuell anfallende Zölle sind Kostenbestandteile und mit in die Kalkulation der Verkaufspreise einzubeziehen. Die Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer (EUSt) kann Zeit kosten und damit zu einem Liquiditätsnachteil führen.

» **Hinweis:** Evtl. bietet es sich an, beim Zoll ein sog. Aufschubkonto zu beantragen. Die EUSt wird mit Hilfe dieses Instruments gestundet, bis Erstattungsfragen geklärt sind.

3.3 Langfristige Verträge

Sollten längerfristig geltende Lieferverträge mit Unternehmen in Großbritannien abgeschlossen werden, sollte ein

solcher Vertrag regeln, wer zukünftig etwaige Zölle zu tragen hat. Dazu können im Vertrag aufschiebende Bedingungen formuliert, Rücktrittsrechte vorgesehen oder die Voraussetzungen für eine Vertragsanpassung definiert werden.

4. Sonstiges

4.1 Deklarationspflichten

Die Verpflichtung zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung für innergemeinschaftliche Warenlieferungen und Dienstleistungen gegenüber im Ausland ansässigen Unternehmen entfällt zukünftig ebenso wie die Abgabe der INTRASTAT-Meldung.

4.2 Vorsteuervergütungsverfahren

Drittstaaten-Unternehmer haben eine Sechs-Monats-Frist für Vergütungsanträge zu beachten (sog. Ausschlussfrist, 30.6. des Folgejahres). Die neun-Monats-Frist (Ausschlussfrist: 30.9. des Folgejahres) für in der EU ansässige Unternehmen wird damit gegenstandslos werden.

4.3 IT-Systeme

IT-Systeme sind rechtzeitig auf die Änderungen umzustellen.

RA Hartmut Strecka

Umsatzsteuerliche Besonderheiten im Versandhandel

Nutzung der Online-Marktplätze von Amazon & Co.

Die Nutzung von Online-Marktplätzen ist ein Vertriebsweg mit weiter stark zunehmenden Umsätzen. Zu beachten sind aber umsatzsteuerliche Besonderheiten, so insbesondere im internationalen Geschäft die Vorgaben anderer EU-Mitgliedsländer. Zudem erfordert dies spezifische Vorkehrungen im Bereich der Finanzbuchhaltung.

1. Das Marketplace-Modell von Amazon im Überblick

Bei diesem Online-Vertriebsmodell besteht eine Wahlmöglichkeit für den Verkäufer zwischen dem direkten Verkauf an Amazon oder dem indirekten Vertrieb über den sog. Marketplace. Sollen die Waren über Marketplace vertrieben werden, hat der Unternehmer die Entscheidungsfreiheit,

- ob er eine eigene Logistik nutzt oder
- ob Amazon dies übernehmen soll (Amazon FBA).

Die mit dieser Entscheidung verbundenen Vor- und Nachteile veranschaulicht die Tab. 1 auf S. 6. Für den Fall, dass das Amazon-FBA-Programm genutzt wird, teilt der Unternehmer mit, ob er es Amazon erlaubt, die Ware in anderen EU-Ländern zu lagern. Soweit die Erlaubnis gegeben wird, nimmt der Unternehmer damit am sog. Pan-EU-Programm von Amazon teil.

2. Vorgaben in § 3c UStG: Mit oder ohne Lieferschwelle

Im Falle der Teilnahme ist zu beachten, dass im § 3c UStG Regelungen für den Versand von Waren an Nichtunternehmer ins EU-Ausland getroffen worden sind.

(1) Mit Lieferschwelle: Wird hierbei die vom anderen Mitgliedstaat festgesetzte Lieferschwelle überschritten, wird die Lieferung entsprechend im Zielland umsatzsteuerpflichtig.

Vorteile Amazon FBA	Nachteile Amazon FBA
Eigenes Warenlager nicht notwendig (Einlagerung erfolgt bei Amazon)	Kein Einfluss auf Bestellungen (werden einheitlich über Amazon abgewickelt)
Kein Aufwand mit Retouren (wird von Amazon bearbeitet)	Abgleich mit eigener Warenwirtschaft nötig (wenn Produkte auch in anderen Online-Shops angeboten werden)
Keine Versandkosten für Käufer	Eigenes Logo auf Paketen unmöglich (automatisches Amazon-Branding)
Bessere Sichtbarkeit (durch besseres Ranking von FBA-Produkten)	Amazon findet Quelle für Warenbezug heraus (Vorsicht Relabelling-Produkte aus China)

Tab. 1: Vor- und Nachteile der Teilnahme am Amazon-FBA-Programm (Darstellung nach Hammerl (2017))

Probleme können vor allem in der Überwachung der Lieferschwellen sowie in der Einhaltung der formalen Anforderungen an den Rechnungsinhalt liegen.

tig (zu einer Übersicht der länderspezifisch festgelegten Lieferschwelen fragen Sie gerne bei Ihrem PKF-Partner an). Dabei gilt, dass das Unternehmen erst ab dem Zeitpunkt im Ausland umsatzsteuerpflichtig wird, zu dem während des Jahres die Umsatzsteuerschwelle überschritten wird.

» **Beispiel:** Das Unternehmen XY-GmbH exportiert bis zum 31.8. Waren im Wert von 34.999 € nach Belgien. Am 1.9. überschreitet es die Schwelle und exportiert weitere Waren bis zum Jahresende im Wert von 5.000 €. Der Betrag von 34.999 € unterliegt somit der deutschen Umsatzsteuer und der Betrag von 5.000 € der belgischen Umsatzsteuer.

(2) Ohne Lieferschwelle: Der Unternehmer kann aber auch auf die Anwendung der Lieferschwelle verzichten und seine Lieferungen direkt mit der ausländischen Umsatzsteuer besteuern lassen. Zu beachten ist, dass der Verzicht auf die Lieferschwelle für mindestens zwei Jahre nicht mehr zurückgenommen werden kann.

In beiden Fällen ist der Unternehmer im Ausland registrierungspflichtig, hat seinen Erklärungs-pflichten dort nachzukommen und seine Rechnungen entsprechend der ausländischen Vorgaben zu erstellen.

» **Hinweis:** In der praktischen Umsetzung liegen Probleme vor allem in der Überwachung der Lieferschwelen sowie in der Einhaltung der formalen Anforderungen an den Rechnungsinhalt der anderen Mitgliedstaaten (Beachtung der gültigen Steuersätze und Nummernkreise, ggf. Beachtung des Wechselkurses). Sollten hierbei Fehler auftreten, könnte es entsprechend zu Steuernachforderungen kommen.

3. Konsequenzen bei Umlagerung in andere Länder

Lagert Amazon die Ware des Unternehmers im Rahmen des Pan-EU-Programms vom Inland in das EU-Ausland um, findet ein steuerfreies Verbringen innerhalb der Gemeinschaft statt. Im Zielland liegt ein umsatzsteuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb vor, für den ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann. Bestellungen, bei denen Waren aus Lagern im EU-Ausland verwendet werden, sind in der Rechnungsstellung nach dem jeweiligen Recht des Landes abzuwickeln, hierfür ist auch eine Registrierung im jeweiligen Land erforderlich. Des Weiteren sind entsprechende Pro-Forma-Rechnungen auszustellen. Dabei sind eventuelle besondere Regeln des Umsatzsteuerrechts der anderen Mitgliedsstaaten zu beachten.

» **Hinweis:** Außerdem könnte auch noch eine IntraStat-Meldung erforderlich werden.

Das Umlagern von einem EU-Mitgliedsland in ein anderes muss der Unternehmer in der Zusammenfassenden Meldung erklären. Diese ist auf elektronischem Wege zum 25. jeden Monats oder quartalsweise an das Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Das kann über das Elster-Portal erfolgen, es sei denn, dass Unternehmen nutzt das ELMA5-Verfahren, denn dann



Der Einsatz eines Warenwirtschaftssystems ermöglicht eine sinnvolle Aufbereitung durch die Finanzbuchhaltung

ist eine Meldung über das Online-Portal des BZSt erforderlich. Erfolgt eine Lieferung in ein Drittland außerhalb der EU, handelt es sich um eine Ausfuhrlieferung, diese ist im jeweiligen Abgangsland der EU zu deklarieren, aber steuerfrei.

» **Hinweis:** Bei der Lieferung von Waren in Drittländer ist darauf hinzuweisen, dass der Kunde verpflichtet sein kann, EUSt und evtl. Zollgebühren abzuführen. Erfolgt die Lieferung unter DDP (Delivered Duty paid), müsste der Lieferant sich u.U. für umsatzsteuerliche Zwecke in den entsprechenden Ländern registrieren lassen. Das wäre natürlich nicht sonderlich förderlich für die Ausweitung des Amazon-Geschäftsmodells. Teilweise können diese Verpflichtungen aber von externen Dienstleistern übernommen werden

4. Auswirkungen in der Finanzbuchhaltung

Auch in der Finanzbuchhaltung stellen sich entsprechende Anforderungen. Bei einem bisher nur im Inland stattfindenden Vertrieb werden die Einnahmen der Online-Shops i.d.R. in Summe verbucht. Da aufgrund der steuerlichen Besonderheiten bei der Nutzung von Amazon das Erfassen der Gesamtumsätze nicht ausreicht und aus dem Verkäu-

ferkonto von Amazon die monatliche Gesamtsumme, aber keine Details ausgelesen werden können, ist diese Vorgehensweise nicht zielführend. Daher sollte der Einsatz eines Warenwirtschaftssystems, welches an die Amazon-Daten über getätigte Verkäufe angebunden ist, erfolgen. Hieraus sollte eine sinnvolle Aufbereitung durch die Finanzbuchhaltung ermöglicht werden.

» **Hinweis:** Die Finanzbuchhaltung muss auch die Retouren abbilden, da es hierbei zu einer Differenz zwischen dem gemeldeten Umsatz und den Warenbeständen kommt.

5. Zusammenfassende Empfehlungen

Bevor an den verschiedenen Amazon-Programmen teilgenommen wird, sollte aufgrund der dabei zu beachtenden steuerlichen Besonderheiten eine entsprechende Steuerberatung eingeholt werden. Ggf. sollten sich Unternehmen auch in Hinblick auf die Umstellung der Finanzbuchhaltung beraten lassen, damit in allen beteiligten Mitgliedstaaten den steuerlichen Anforderungen nachgekommen werden kann.

RA Elisabeth Hülsmann-Marshall

Umsatzsteuer im internationalen Anlagenbau

Besondere Verpflichtungen mit erheblichen Steuerrisiken

Bei Dienstleistungen im internationalen Anlagenbau müssen die Vertragsparteien genau prüfen, ob die Umsatzbesteuerung im In- oder Ausland zu erfolgen hat. Daraus ergeben sich sehr unterschiedliche umsatzsteuerliche Verpflichtungen für die Parteien, deren Missachtung erhebliche Steuerrisiken verursachen kann.

1. Praxiserfahrungen: Versäumnisse hinsichtlich der Prüfung des Belegenheitsorts

In der Praxis werden Steuerrisiken erfahrungsgemäß insbesondere dann oft übersehen, wenn der Leistungsempfänger im Inland ansässig ist. Als Beispiel kann hier der Fall dienen, dass ein inländisches Ingenieurbüro als Subunternehmer Planungsleistungen für den Bau einer Anlage an einen inländischen Generalunternehmer erbringt. In solchen Fällen wird oft ungeprüft mit deutscher Umsatzsteuer abgerechnet – entweder völlig unbedacht oder aufgrund der Fehleinschätzung, dass die Grundregel für B2B-Dienstleistungen anzuwenden sei, wonach der Umsatz dort zu versteuern ist, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt.

Stattdessen muss in solchen Fällen zunächst geprüft werden, ob es sich um eine Grundstücksleistung handelt, die am Belegenheitsort des Grundstücks bzw. der Anlage zu versteuern ist. Dies ist der Fall, wenn:

- die Anlage aus umsatzsteuerlicher Sicht als Grundstück oder wesentlicher Bestandteil eines Grundstücks zu qualifizieren ist und
- die erbrachte Dienstleistung in einem engen Zusammenhang mit diesem Grundstück steht.

2. Anlagen als Grundstücke

2.1 Abgrenzung des Grundstücksbegriffs in vier Varianten

Der Grundstücksbegriff bestimmt sich nicht nach deutschem Zivilrecht, sondern nach Unionsrecht (gem. Art. 13b der Durchführungsverordnung zur Mehrwertsteuersystem-Richtlinie).

Als Grundstück gilt demnach:

- (1) ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum oder Besitz begründet werden kann;
- (2) jedes mit oder in dem Boden, über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige Bauwerk, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann;
- (3) jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder Bauwerk unvollständig ist, wie z.B. Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge;
- (4) Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Für Anlagenbauer und deren Subunternehmer sind insbesondere die Fälle (2) – (4) von Bedeutung. Die Abgrenzung ist im Einzelfall mit erheblichen Unsicherheiten verbunden. Zur besseren Verständlichkeit hat die EU-Kommission daher einen Leitfaden herausgegeben, der zwar nicht rechtsverbindlich ist, der aber in allen Mitgliedstaaten bei der Auslegung der Regeln verwendet werden soll (als Download-Dokument verfügbar unter https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/explanatory_notes_new_de.pdf). Wesentliche Inhalte aus diesem Leitfaden werden nachfolgend für die Fallgruppen (2) – (4) dargestellt.

Es darf nicht ungeprüft mit deutscher Umsatzsteuer abgerechnet werden, wenn Grundstücksleistungen vorliegen könnten.



Vielfältige Abgrenzungsprobleme bei der Qualifikation von Anlagen als Grundstücke

2.2 Fallgruppe (2): Anlagen als Bauwerke

Bei Anlagen kann es sich um Bauwerke (und damit um Grundstücke) handeln, wenn sie mit dem Grund und Boden fest verbunden sind. Ausreichend ist bereits eine Verbindung durch Seile, Ketten, Riegel, Anker. Demnach ist keine untrennbare Verbindung verlangt. Entscheidendes Kriterium ist vielmehr, dass die Anlage nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann. Dies soll in der Praxis anhand des mit diesen Maßnahmen verbundenen Aufwands und der dadurch entstehenden Kosten beurteilt werden. Dabei sollen konkret folgende Kriterien herangezogen werden:

- erforderliche Kenntnisse (Werkzeug, Know-how), um den Gegenstand abzubauen;
- Kosten der gesamten Maßnahme (Abbau, Fortbewegung), gemessen an dem Wert des Gegenstands;
- Zeitaufwand der Maßnahmen;
- Tatsache, dass durch den Abbau das Bau-

werk zerstört oder sein Wert erheblich reduziert wird.

Beispiele für Bauwerke: Brücken, Flughäfen, Häfen, Deiche, Gaspipelines, Wasser- und Abwassersysteme sowie Industrieanlagen wie Kraftwerke, Windturbinen, Raffinerien etc.

2.3 Fallgruppe (3): Anlagen als Bestandteile von Bauwerken

Darüber hinaus kann eine Anlage ein wesentlicher Bestandteil eines Gebäudes oder Bauwerks (nachfolgend zusammengefasst als „Konstruktion“ bezeichnet) sein. Eine feste Verbindung zwischen der Anlage und der Konstruktion ist dabei nicht erforderlich. Entscheidend ist vielmehr, ob die Konstruktion ohne die Anlage unvollständig ist. In den Anwendungsbereich dieser Regel fallen grundsätzlich Sachen, die der besseren, effizienteren oder bequemerer Nutzung der Konstruktion dienen. Zur Abgren-

Entscheidend ist,
ob die Konstruktion ohne die Anlage unvollständig ist.

zung soll auf den Zweck der Konstruktion abgestellt werden. Der Unternehmer muss daher:

- erst den Zweck der Konstruktion feststellen (z.B. Brücke, Flughafen, Hafen, Deich etc.) und
- anschließend beurteilen, ob die darin installierte bzw. untergebrachte Anlage die Konstruktion im Hinblick auf die normalerweise mit ihr in Verbindung gebrachten Aspekte und Funktionen vervollständigt.

Zerstört die Entfernung einer Anlage eine Konstruktion, liegt ein Grundstück vor.

Um einen wesentlichen Bestandteil handelt es sich jedenfalls dann, wenn die Konstruktion ohne die Anlage zwecklos wäre.

Beispiele für wesentliche Bestandteile:

Rauchabzug einer Fabrik, Brandschutzanlage eines Flughafens, Sicherungsanlage einer Strafanstalt, Rotorblätter einer Windturbine.

2.4 Fallgruppe (4): Wesensimmanente Installationen

Eine Anlage ist weiterhin als Grundstück zu qualifizieren, wenn sie auf Dauer so in einer Konstruktion installiert ist, dass eine Entfernung der Anlage eine Zerstörung oder Veränderung der Konstruktion zur Folge hätte. Dies wäre eindeutig der Fall, wenn die Konstruktion bei Entfernung der Anlage vernichtet oder so beschädigt würde, dass sie nicht mehr in Stand gesetzt werden kann. Eindeutig wäre dies auch, wenn die Konstruktion erheblich beschädigt oder von Grund auf verändert werden müsste. Ausreichend sind aber bereits signifikante Veränderungen der Konstruktion, was eine Abgrenzung in der Praxis deutlich erschwert.

Bei der Beurteilung soll die Höhe des technischen, zeitlichen und finanziellen Aufwands für die Reparatur der Konstruktion berücksichtigt werden. Würde die Anlage selbst durch den Ausbau so stark beschädigt, dass sie reparaturbedürftig oder wert- oder zwecklos ist oder nicht mehr für den gleichen Zweck verwendet werden könnte, wäre dies als weiterer Hinweis zu berücksichtigen.

2.5 Dienstleistungen: Enger Zusammenhang zum Grundstück

Handelt es sich bei der Anlage um ein Grundstück, muss geklärt werden, ob die erbrachte Dienstleistung in einem engen Zusammenhang mit diesem Grundstück steht. Die Abgrenzung kann im Einzelfall mit erheblichen Unsicherheiten einhergehen.

Für Ingenieur- und Planungsleistungen sowie Personalgestellungsleistungen hat die Finanzverwaltung allerdings mit einem BMF-Schreiben vom 10.2.2017 für Klarheit gesorgt (Az.: III C 3 – S 7117-a/16/10001, BStBl. I 2017 S. 350):

(1) Demnach liegt der geforderte enge Zusammenhang nur dann vor, wenn die Dienstleistung im Zusammenhang mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück erbracht wird.

Beispiel Ingenieur- und Planungsleistungen:

Hierbei können Grundstücksleistungen nur vorliegen, wenn der Standort der Anlage zum Leistungszeitpunkt bereits feststeht. Kommen zum Leistungszeitpunkt dagegen noch mehrere Standorte in Betracht, kann es sich nicht um eine Grundstücksleistung handeln.

(2) Bei der Überlassung von Personal ist nur dann von einer Grundstücksleistung auszugehen, wenn dem Leistungsempfänger zugleich eine bestimmte Leistung (oder ein bestimmter Erfolg) des überlassenen Personals im Zusammenhang mit einem Grundstück geschuldet wird.

Beispiel CAD-Fachkraft:

Obliegt bei der Überlassung einer CAD-Fachkraft an einen Anlagenbauer die Verantwortung für die Erledigung der Arbeiten der Fachkraft dem Anlagenbauer, handelt es sich um Personalgestellung (also den Grundfall einer sonstigen Leistung). Das Vorliegen einer Grundstücksleistung ist dann folglich ausgeschlossen.

StB Marco Hermann

Zulässigkeit der rückwirkenden Rechnungsberichtigung

Vermeidung von Nachzahlungszinsen aufgrund aktueller Rechtsprechung

Bei Eingangs- und Ausgangsrechnungen vorgenommene Rechnungskorrekturen haben in der Vergangenheit oft zu hohen Nachzahlungszinsen geführt. Dies dürfte in vielen Fällen im Wege der Rückbeziehung auf den Ausstellungszeitpunkt nun vermeidbar sein.

1. Entstehung von Nachzahlungszinsen

Nach deutschem Recht ist ein Unternehmer nur zum Vorsteuerabzug berechtigt, sofern die Eingangsrechnung alle Bestandteile, die das UStG vorschreibt, enthält. Hierunter fallen im Allgemeinen folgende Informationen:

- Vollständiger Name und vollständige Anschrift von Leistungserbringer und Leistungsempfänger
- Steuernummer oder USt-IdNr. des Leistungserbringers
- Ausstellungsdatum
- Rechnungsnummer
- Menge und Art der gelieferten Gegenstände bzw. Umfang und Art der sonstigen Leistung
- Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung
- Entgelt für Lieferung bzw. Leistung
- Anzuwendender Steuersatz und Steuerbetrag

Praktische Schwierigkeiten ergaben sich bisher oft dadurch, dass bereits geringe formale Fehler wie z.B. das Fehlen der Steuernummer bzw. der USt-IdNr. zur Versagung des Vorsteuerabzugs führten. Problematisch war in diesem Zusammenhang insbesondere die Entstehung von Nachzahlungszinsen, die aufgrund der oft erst Jahre später stattfindenden Betriebsprüfungen entsprechend hoch ausfallen. Eine Korrektur zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung wirkte in diesen Fällen nicht auf den Zeitpunkt der Rech-

nungsausstellung zurück. Demgegenüber bleibt der Zeitpunkt der Steuerentstehung beim Rechnungsaussteller trotz der Korrektur unverändert.

2. EuGH-Rechtsprechung zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung und ...

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) entschied bereits 2010 im Urteil vom 15.7.2010 (Rs. C-368/09 – Pannon Gep Centrum) gegen die ungarische Steuerverwaltung, dass die Finanzverwaltung einem Unternehmer den Vorsteuerabzug nicht versagen kann, wenn er eine fehlerhafte Rechnung vor der Entscheidung der zuständigen Finanzbehörde (über die Versagung des Vorsteuerabzugs) korrigiert. Rechnungen müssten berichtigt werden, wenn sie inhaltliche oder formale Fehler aufweisen. Eine solche Berichtigung wirkt nach Auffassung des EuGH bereits auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungsausstellung zurück.

Im September des vorletzten Jahres nahm der EuGH zur Problematik der Rückwirkung von Rechnungsberichtigungen erneut Stellung und entschied in zwei Urteilen, dass rückwirkende Rechnungskorrekturen grundsätzlich zulässig sind (Urteile vom 15.9.2016, Rs. C-518/14 und RS. C-516/14). Allerdings ging es in den konkreten Fällen nur um die Frage, ob eine rückwirkende Rechnungsberichtigung möglich ist, wenn Rechnungen ohne Rechnungsnummer ausgestellt wurden. Das bedeutet, dass sich die Lockerung der bisher strengen Sichtweise momentan nur auf geringfügige Fehler in der Rechnung bezieht.

3. ... ihre Umsetzung durch den BFH

Der BFH reagierte mit seinem Urteil vom 20.10.2016 (Az.: V R 26/15) auf die geänderte EuGH-Rechtsprechung und ließ ebenfalls grundsätzlich eine Rückwirkung der Rech-

Unverzichtbar bleibt die sorgfältige Prüfung der Eingangsrechnungen direkt nach Erhalt auf deren Vollständigkeit und Richtigkeit.

nungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungsausstellung zu. Die Münchener Richter schränken dies jedoch insoweit ein, dass eine Rückwirkung nicht möglich ist, wenn bestimmte Mindestinhalte in der Rechnung fehlen. Diese Mindestangaben sind

- der Rechnungsaussteller,
- der Leistungsempfänger,
- die Leistungsbeschreibung,
- das Entgelt und
- die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer.

4. Konsequenzen für die Umsatzsteuerpraxis

Sind diese Mindestangaben enthalten, kommt eine rückwirkende Rechnungsberichtigung zumindest in Betracht. Insbesondere im Rahmen einer Außenprüfung sowie bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht können nunmehr Rechnungen mit geringfügigen Fehlern korrigiert werden. Nachzahlungszinsen würden nach der geänderten Rechtsprechung in diesen Fällen nicht mehr anfallen.

» **Empfehlungen:** Trotz der Lockerung der Rechtsprechung, sollte jeder Unternehmer die Eingangsrechnungen direkt nach Erhalt auf deren Vollständigkeit und Richtigkeit überprüfen. So können etwaige Probleme hinsichtlich formeller Fehler von vornherein vermieden werden. Ebenso wird dadurch der Gefahr vorgebeugt, dass der Rechnungsaussteller zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr auffindbar ist. Sollte dabei dennoch ein Fehler übersehen worden sein, ist es neuerdings möglich, diesen unter bestimmten Umständen mit Wirkung in die Vergangenheit zu korrigieren. Dabei sollte insbesondere darauf geachtet werden, dass die Rechnung auf jeden Fall die o.g. Mindestanforderungen enthält.

» **Hinweis:** Wichtig ist die Unterscheidung zwischen der Berichtigung einer Rechnung und der Neuausstellung einer Rechnung. Nur die Berichtigung führt unzweifelhaft zu einer rückwirkenden USt-Korrektur. Wird eine Rechnung storniert und neu ausgestellt, besteht die Gefahr, dass sich dies nur im aktuellen USt-Voranmeldezeitraum auswirkt.

StB Enrico Kiehne

Impressum

PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Jungfernstieg 7 | 20354 Hamburg | Tel. +49 40 35552-0 | Fax +49 (0) 40 355 52-222 |

www.pkf.de

Die Inhalte dieser PKF* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte dieser PKF* Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen einzelner oder mehrerer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf.de einsehbar.