

Rüdiger Weimann

# Umsatzsteuer in der Praxis

## Die wichtigsten Fragen und Fälle

10. Auflage München 2012

Aktualisierung zu Kapitel 1  
(Stand: 4. Juli 2012)

zu Kapitel 1.2 (Die europäische Lösung)

■ Vorsteuerprobleme des Auslandskunden bei steuerpflichtiger Abrechnung

### Hinweis

für Zitate: Fundstellen der nachfolgenden Ausführungen in der Literatur

Weimann, Vorsteuerprobleme von Auslandskunden bei steuerpflichtiger Abrechnung des Kfz-Verkaufs, ASR 6 / 2012, 10.

**IHRE FRAGE:** Ein Kunde mit einer holländischen Firma (mit niederländischer USt-Id-Nr.) hat im Jahr 2010 ein Fahrzeug bei uns erworben. Da dieses Fahrzeug in Deutschland zugelassen wurde, haben wir die Rechnung unter Ausweis deutscher

*Umsatzsteuer aufgemacht. Nun hat unser Kunde wohl versucht, sich die Vorsteuer vergüten zu lassen, und darauf ein Schreiben des Bundeszentralamts für Steuern erhalten:*

Beantragte Vergütung: 1.915,97 EUR  
Ihr Antrag auf Vergütung der Umsatzsteuer wird abgelehnt.

(Die in der nachfolgenden Tabelle verwendeten Schlüsselzahlen sind am Ende des Bescheides erläutert.)

Pos.	Grund	Art	Belegnummer	Schlüsselzahl
1	99	RECHN	1110521664	482

Die Ablehnung erfolgt aus folgenden Gründen:

474 Die Gründe für die abweichende Festsetzung sind im Bescheid benannt.

482 Die Voraussetzungen für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung gemäß § 6a Umsatzsteuergesetz (UStG) lagen vor. Vom Rechnungsaussteller hätte daher keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden dürfen.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 02. April 1998 (VR 34/97) setzt der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG voraus, dass die Steuer gesetzlich geschuldet wird. Wird die Steuer nur geschuldet, weil sie zu Unrecht ausgewiesen worden ist, so ist der Vorsteuerabzug unzulässig. In diesem Fall haben Sie gegebenenfalls einen zivilrechtlichen Anspruch gegenüber dem Rechnungsaussteller zur Berichtigung der Rechnung und zur Gutschrift der Umsatzsteuer.

*Der Kunde verlangt nun von uns den Umsatzsteuerbetrag in Höhe von EUR 1.915,97 zurück. Wer hat Recht? Müssen wir dem Kunden die Mehrwertsteuer erstatten? Wenn nein: Wie sollen wir uns gegenüber dem Kunden verhalten?*

**UNSERE ANTWORT:** Sie haben Recht! Der Fahrzeugverkauf war ein „normales“ Inlandsgeschäft und erfolgte damit umsteuerpflichtig. Da Sie den Kunden ja nicht verärgern wollen, sollten Sie ihm dies kurz erläutern.

### **Warenbewegung „von EU nach EU“ erforderlich**

Voraussetzung für die Annahme einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung ist, dass das Fahrzeug von einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen EU-Mitgliedstaat gelangt (§ 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG)

**BEACHTEN SIE!** Es kommt **nicht** darauf an, dass das Fahrzeug „irgendwann“ in das EU-Ausland gelangt. Die Warenbewegung muss vielmehr in Erfüllung des zu beurteilenden Umsatzes stattfinden!

## **Objektiven Beurteilungsmaßstab anlegen**

Bei der Beurteilung der Frage, ob steuerpflichtig oder steuerfrei abzurechnen ist, kommt es immer auf den **Zeitpunkt der Lieferung** und damit auf die Kundenübergabe des Fahrzeuges an. Der **Kunde hat es selbst in der Hand**, durch entsprechende Erklärungen im Zeitpunkt der Lieferung festzulegen, ob die Lieferung steuerfrei oder steuerpflichtig erfolgen soll.

**BEACHTEN SIE** Nach der Rechtsprechung sind so weit wie möglich die Absichten zu berücksichtigen, die der Kunde zum Zeitpunkt des Erwerbs hat, sofern diese durch **objektive Gesichtspunkte** gestützt werden (EuGH, Urteil vom 18.12.2010, Az.: Rs. C-430/09, Euro Tyre Holding, Rz. 34 u. Rz. 37, UR 2011, 176 u. 269; BFH, Urteil vom 11.8.2011, Az.: V R 3/10, BFHE 235, 43). Zum Glück, denn der Kfz-Händler muss sich ja auf die Kundenangaben verlassen dürfen! Er kann insbesondere nicht wissen, welche Vereinbarungen sein Kunde wiederum mit seinem Folgekunden getroffen hat.

## **Aussagekraft der Kfz-Zulassung**

In Fällen der innergemeinschaftlichen Lieferung von Fahrzeugen soll nach Auffassung des BMF aus Vereinfachungsgründen bei innergemeinschaftlichen Lieferungen zukünftig die Gelangensbestätigung durch einen Nachweis über die Zulassung des Fahrzeugs für den Straßenverkehr im Bestimmungsmitgliedstaat der Lieferung des Fahrzeugs erbracht werden können (siehe Ausführungen zum neuen „Gelangensnachweis“ ↪ Kapitel 15a). Dies lässt Umkehrschluss zu, dass die Zulassung in Deutschland gegen ein steuerfreies und damit für ein steuerpflichtiges Geschäft spricht.

## **Kein Rechnungshinweis auf igL**

Letztlich ist ein formales Argument anzuführen. Gegen die Annahme einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung spricht nämlich auch die Tatsache, dass eine Bruttoabrechnung ohne Hinweis auf eine igL ergangen ist (BFH, Urteil vom 12.5.2011, Az.: V R 46/10; Abruf-Nr. 113039; vgl. Schönmann, ASR 12/2011, 9).

## **Kundenanschreiben**

Den Kunden will man ja grundsätzlich behalten und ihn nicht verärgern. Daher sollte man die Problematik natürlich kurz erläutern und ihm eine Hilfestellung geben:

## MUSTERSCHREIBEN / Kundenanschreiben „Keine igL“

Sehr geehrte Damen und Herren,

mit Schreiben vom ..... [Datum] berichteten Sie uns über Ihre Probleme, die von uns abgerechnete Umsatzsteuer vom deutschen Bundeszentralamt für Steuern – BZSt – als Vorsteuer vergütet zu erhalten, und bitten uns, Ihnen die Umsatzsteuer wieder zu erstatten.

So sehr wir die Probleme auch bedauern, sehen wir uns doch außer Standes, Ihrem Anliegen zu entsprechen. Die uns beim Fahrzeugkauf bekannten Umstände ließen nur den Schluss zu, dass das Fahrzeug in Deutschland verbleiben soll. Letzteres bekräftigt auch die Zulassung des Fahrzeugs in Deutschland (EuGH, Urteil vom 18.12.2010, Rs. C-430/09, Euro Tyre Holding, UR 2011, 176; BFH, Urteil vom 11.8.2011, V R 3/10, BFHE 235, 43). Zudem haben Sie von uns eine Rechnung ohne Hinweis auf eine innergemeinschaftliche Lieferung erhalten (BFH, Urteil vom 12.5.2011, V R 46/10, BStBl. II 2011, 957).

Danach mussten wir steuerpflichtig abrechnen und diese Abrechnung auch beibehalten. Wir empfehlen Ihnen, dies so noch einmal dem BZSt vorzutragen. Letzteres sollte zeitnah unter Beachtung der dortigen Einspruchfristen geschehen.

Mit freundlichen Grüßen

## BERATUNGSKONSENZEN!

Auf keinen Fall darf die Umsatzsteuer dem Kunden erstattet werden. Auch wenn das BZSt von einer Steuerfreiheit ausgeht, muss das Finanzamt des Autohauses nach derzeitiger Rechtsauffassung dem nicht folgen und darf damit auch weiter auf einer steuerpflichtigen Abrechnung des Autohauses bestehen!

### Beispiel:

- Verkauf des Fahrzeugs für € 50.000 zzgl. € 9.500 USt
- Erstattung der € 9.500 an den Kunden
- Rechnung des Finanzamts dann: € 50.000 : 1,19 = € 7.983 USt

Das Autohaus hätte derzeit damit ein Risiko in Höhe von € 7.983!

Ob das auf Dauer so bleibt, ist umstritten! ↘ vgl. nachfolgender Textbaustein

## ■ Leistungspartner haben auch weiterhin keinen Anspruch auf einheitliche Entscheidung der für sie zuständigen Finanzämter

Leistender Unternehmer und Leistungsempfänger machen leider immer wieder die Erfahrung, dass die jeweils für sie zuständigen Finanzämter eine Leistungsbeziehung – z.B. hinsichtlich des Vorsteuerabzugs oder der Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG – umsatzsteuerlich unterschiedlich beurteilen. Hierzu lag dem FG Hamburg **folgender Sachverhalt** zur Entscheidung vor:

### Sachverhalt

Unternehmer U vermittelte selbstständig tätige Lkw-Fahrer an Speditionen im In- und Ausland insbesondere für kurzfristige Einsätze wie Urlaubs- oder Krankheitsvertretung. Bei der Fakturierung und in der Umsatzsteuererklärung ging U hier von einer „Personalgestellung“ i.S. von § 3a Abs. 4 Nr. 7 UStG aus und rechnete daher gegenüber auslandsansässigen Leistungsempfängern i.S. von § 3a Abs. 3 UStG a. F. netto – also ohne deutsche Umsatzsteuer – ab.

Im Zuge einer Außenprüfung entschied das **Finanzamt** jedoch, der Leistungsort bestimme sich nach **§ 3a Abs. 1 UStG**, da eine „Personalgestellung“ nur abhängig Beschäftigte, nicht jedoch selbstständige Unternehmer betreffen könne. U wies daher ab sofort auch gegenüber auslandsansässigen Unternehmern **deutsche Umsatzsteuer** aus.

Das **BZSt** dagegen **verwehrte** den auslandsansässigen Leistungsempfängern des U die **Vergütung dieser Umsatzsteuer** mit der Begründung, es handele sich – wie ursprünglich von U angenommen – doch um eine „Personalgestellung“ i.S. von **§ 3a Abs. 4 Nr. 7 UStG**, sodass ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender „unrichtiger Steuerausweis“ vorliege.

Die ausländischen Leistungsempfänger verweigerten dem U daraufhin die Zahlung der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer, sodass U – da das für ihre Besteuerung zuständige Finanzamt die Umsatzbesteuerung gleichwohl forderte – die Geschäftstätigkeit letztlich einstellen musste.

Das FG Hamburg sah darin einen Verstoß gegen das Gebot widerspruchsfreien Verwaltungshandelns. Es hat daher beim EuGH angefragt, ob das EG-Recht die Nationalstaaten nicht dazu verpflichten kann, hier Abhilfe zu schaffen (FG Hamburg 20.4.10, 3 K 3/09, EFG 2010, 1170). Das FG hielt es für völlig inakzeptabel, dass die beiden jeweils für den Leistenden bzw. den Leistungsempfänger zuständigen Finanzbehörden einfach auf Ihren unterschiedlichen Rechtsauffassungen zum Nachteil des Steuerpflichtigen beharren dürfen. Es fragt daher per Vorabentscheidungsersuchen beim EuGH an, ob das Gemeinschaftsrecht im Hinblick auf den **Neutralitätsgrundsatz** und die **unternehmerische Planungssicherheit** den einzelnen Nationalstaat nicht dazu verpflichtet,

verfahrensrechtliche Vorkehrungen zu schaffen, um eine einheitliche Rechtsbeurteilung auch in solchen Fällen zu gewährleisten. Das FG verweist in diesem Zusammenhang darauf, dass nach derzeitiger Rechtslage zwar eine zum einen Beteiligten ergangene Rechtsmittelentscheidung letztlich auch gegenüber dem anderen Beteiligten Wirkung entfalten könne (§ 174 Abs. 5 AO), dies aber nur den Steuerpflichtigen, nicht jedoch die andere Steuerbehörde binde (vgl. Weimann, UStB 2010, 350).

In das Urteil wurden von der Praxis **hohe Erwartungen** gesetzt – und **leider enttäuscht!** Der EuGH hat in seinem 2. Leitsatz nämlich erkannt:

„.... 2. Art. 17 Abs. 1, 2 Buchst. a und 3 Buchst. a sowie Art. 18 Abs. 1 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388 sind dahin auszulegen, dass sie den Mitgliedstaaten nicht vorschreiben, ihr nationales Verfahrensrecht so zu gestalten, dass die Steuerbarkeit und die Mehrwertsteuerpflicht einer Dienstleistung beim Leistungserbringer und beim Leistungsempfänger in kohärenter Weise beurteilt werden, auch wenn für sie verschiedene Finanzbehörden zuständig sind. Diese Bestimmungen verpflichten die Mitgliedstaaten jedoch, die zur Sicherstellung der korrekten Erhebung der Mehrwertsteuer und zur Wahrung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität erforderlichen Maßnahmen zu treffen.“

(EuGH, Urteil vom 26.1.2012, Rs. C-218/10, ADV Allround Vermittlungs AG in Liquidation, UR 2012, 175).

Der EuGH betont, dass es nach ständiger Rechtsprechung mangels einer einschlägigen Unionsregelung **Aufgabe des innerstaatlichen Rechts** der einzelnen Mitgliedstaaten ist, u. a. die zuständigen Behörden zu bestimmen und die Modalitäten der Verfahren zu regeln, die den Schutz der dem Einzelnen aus dem Unionsrecht erwachsenden Rechte gewährleisten sollen, wobei diese Modalitäten jedoch

- nicht weniger günstig ausgestaltet sein dürfen als die entsprechender innerstaatlicher Rechtsbehelfe (**Äquivalenzgrundsatz**) und
- die Ausübung der durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechte nicht praktisch unmöglich machen oder übermäßig erschweren dürfen (**Effektivitätsgrundsatz**),

(EuGH, a.a.O., Rz. 35). Während der Äquivalenzgrundsatz außer Zweifels stand, hatte das FG Hamburg **Bedenken hinsichtlich des Effektivitätsgrundsatzes**. Mangels spezieller Vorschriften im deutschen Verfahrensrecht würde das vom EuGH im Urteil vom 13.12.1989 (Rs. C-342/87, Genius Holding BV, UR 1991, 83), anerkannte Recht des Dienstleistungserbringers und des Dienstleistungsempfängers, hinsichtlich der Steuerbarkeit und der Mehrwertsteuerpflicht ein und derselben Leistung gleich behandelt zu werden, **de facto nämlich jede praktische Wirksamkeit verlieren**.

Diese Auffassung teilt der EuGH nicht. Das Gericht erinnert daran, dass der Effektivitätsgrundsatz nur dann als verletzt gilt, wenn sich erweist, dass die Ausübung eines durch die Unionsrechtsordnung verliehenen Rechts **unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert** wird. Dies sei im Urteilsfall aber gerade nicht so. Sowohl der Erbringer der Dienstleistung als auch deren Empfänger haben – so der EuGH – die Möglichkeit, ihre Rechte nicht nur gegenüber den Verwaltungsbehörden, sondern auch vor den für Mehrwertsteuersachen zuständigen Gerichten **im Rahmen von Verfahren** geltend zu machen, **deren Eignung**, grundsätzlich eine korrekte und einheitliche Auslegung und Anwendung der Bestimmungen der Sechsten Richtlinie sicherzustellen, **außer Streit steht**. Die einheitliche Auslegung und Anwendung des Unionsrechts wird nämlich letztlich durch das **Vorabentscheidungsverfahren** zur Auslegung oder Beurteilung der Gültigkeit des Unionsrechts nach Art. 267 AEUV gewährleistet, das ein System der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Gerichten und dem Gerichtshof schafft. Aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten ergibt sich jedoch nicht, dass eine nationale Regelung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende es nicht erlaubt, das ordnungsgemäße Funktionieren dieser gerichtlichen Zusammenarbeit zu gewährleisten (EuGH, a.a.O., Rz. 38 ff.).

## BERATUNGSKONSENZEN!

- (1) Was nicht sein darf, das nicht sein kann! Während das FG Hamburg weist auf die **faktische Unmöglichkeit** hinweist, gleich lautende Verwaltungsentscheidungen zu erreichen, betont der EuGH, dass doch **(theoretisch) alle notwendigen Instrumentarien** zur Verfügung stünden. Alles bleibt wie es schon immer war – und damit in höchstem Maße unbefriedigend!
- (2) Martin fasst dies aus der Sicht einer BFH-Richterin wie folgt zusammen: „... Ob der Effektivitätsgrundsatz die Mitgliedstaaten verpflichtet ihr nationales Verfahrensrecht so zu gestalten, dass auch bei Zuständigkeit verschiedener FA der Umsatz bei beiden Beteiligten in kohärenter Weise beurteilt wird, war eine Frage. **Verfahrensrechtlich könnte dies durch eine Beiladung hergestellt werden.** Nach ständiger Rechtsprechung des BFH liegen die **Voraussetzungen für eine notwendige Beiladung aber nicht vor.** ... Das Unionsrecht gibt den Mitgliedstaaten kein Verfahrensrecht vor; es muss lediglich für unionsrechtliche Ansprüche derselbe Standard wie für nationalrechtliche Ansprüche gelten. Der Effizienzgrundsatz ist nur verletzt, wenn die Ausübung eines unionsrechtlichen Anspruchs unmöglich gemacht oder übermäßig erschwert wird. Insoweit betont der EuGH, dass beide am Umsatz Beteiligte die Möglichkeit haben, die korrekte und einheitliche Auslegung und Anwendung gerichtlich geltend zu machen und dadurch den Gleichklang herzustellen. Der

materiellrechtliche Gleichklang wird bei Zweifeln ggf. durch ein Vorabentscheidungsersuchen bewirkt. Dass aber tatsächlich der Gleichklang nicht gelingt, z. B. wenn eine Nichtzulassungsbeschwerde nicht ausreichend begründet oder ein Rechtsmittel verspätet eingelegt worden ist, berührt den unionsrechtlichen Effektivitätsgrundsatz nicht.“

**(3) Fundstellen:** Weimann, UStB 2012, 176. Vgl. auch Anmerkungen zum Besprechungsurteil von Burgmaier, UR 2012, 179; Martin, BFH/NV online, Dokument HI 2943250; Sterzinger, UR 2012, 182.

## ■ Interpretation von Umsatzsteuer: Eine Absage an das (deutsche) Zivilrecht!

Der EuGH hatte in einem deutschen Vorlageverfahren den Begriff der „Vermietung von Grundstücken“ zu beurteilen. In Deutschland war es bislang (... und ist es unverständlichlicherweise auch weiter ...) üblich, im Hinblick auf den Grundsatz der „Einheitlichkeit der Rechtsordnung“ hierzu auf das Zivilrecht zurückzugreifen (vgl. z.B. Abschn. 76 Abs. 1 UStR 2008). Diesem Gedanken erteilte der EuGH allerdings eine klare Absage. Der Begriff der „Vermietung von Grundstücken“ sei ein eigenständiger Begriff des Gemeinschaftsrechts (so bereits EuGH, Urteil vom 3.2.2000, Rs. C-12/98, Amengual Far, UR 2000, 123) und daher **vom Zivilrecht der Mitgliedstaaten unabhängig** und unter Berücksichtigung von

- Wortlaut,
- Regelungszusammenhang und
- Zielen des Art. 13 Teil B Buchst. b der 6. EG-RL (seit 1.1.2007: Art. 135 MwStSystRL)

zu finden (EuGH, Urteil vom 16.1.2003, Rs. C-315/00, Rudolf Maierhofer, UR 2003, 86; vgl. auch EuGH, Urteil vom 14.10.1999, Rs. C-23/98, Heerma, UR 2000, 121, Rz. 23; EuGH, Urteil vom 14.6.2001, Rs. C-191/99, Kvaerner plc, RIW 2001, 791, Rz. 30). Zu berücksichtigen ist damit der **Normzweck; das entspricht deutscher Auslegungsmethodik.**

Die Bestimmungen der MwStSystRL sind also – wie auch die ihrer Vorgängerin, der 6- EG-RL – grundsätzlich eigenständige Begriffe des Gemeinschaftsrechts und erfordern daher eine **autonome und einheitliche gemeinschaftsrechtliche Definition**, welche – insbesondere bei den Ortsbestimmungen – auch bezweckt, eine Doppelbesteuerung oder Nichtbesteuerung zu vermeiden (vgl. Art. 58 MwStSystRL).

Die europäische Einbettung des jeweiligen nationalen Umsatzsteuerrechts verlangt, dass auch dieses EG-Richtlinien-konform ausgelegt wird. Vor diesem Hintergrund verbietet sich damit grundsätzlich auch die Interpretation der **Tatbestandsmerkmale des deutschen UStG** nach (nationalem) deutschem Zivilrechtsverständnis. Im Hinblick auf die Vielzahl der unterschiedlichen Zivilrechtsordnungen kann der EuGH die MwStSystRL nur **wirtschaftlich ohne Berücksichtigung der jeweiligen Zivilrechtslagen** in den einzelnen Mitgliedstaaten auslegen. Nur so kann die **Harmonisierung** des Umsatzsteuerrechts und dessen **Wettbewerbsneutralität** in der EG erreicht werden.

## BERATUNGSKONSENZEN!

- (1) Bestimmungen des Umsatzsteuerrechts sind grundsätzlich **losgelöst von nationalen Rechtsvorgaben** zu auszulegen. Aktuell ist dieser Gedanke tragend für die neue Rechtsprechung des BGH zur Nicht-Umsatzsteuerbarkeit von **Schadensersatz bei Leasingverträgen**
- (2) Auch für die Umsatzsteuer gilt der Grundsatz der „**Einheitlichkeit der Rechtsordnung**“ – allerdings mit der Besonderheit, dass mit Letzterer die **europäische** und nicht lediglich die deutsche (einzelstaatliche) Rechtsordnung gemeint ist.
- (3) **Ausnahmsweise** spielt das deutsche Zivilrecht eine Rolle bei der Interpretation des (deutschen) UStG, wenn Letzteres **unmittelbar** Begriffe aus dem Zivilrecht übernimmt, diese also erst aus dem Zivilrecht ihren Bedeutungsinhalt erfahren. Als Beispiele sind zu nennen: „Fälle der §§ 27 und 54 des Urheberrechtsgesetzes“ (§ 3 Abs. 9 Satz 3 UStG), „Warenzeichenrechte“ (§ 3a Abs. 4 Nr. 2 UStG), „Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten“ (§ 4 Nr. 12 Buchst. a UStG), „dingliche Nutzungsrechte an Grundstücken“ (§ 4 Nr. 12 Buchst. c UStG), „wesentliche Bestandteile eines Grundstücks“ (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG), „Wohnungseigentümer im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes“ (§ 4 Nr. 13 UStG), „Erbaurecht“ (§ 9 Abs. 2 UStG), „Rechte, die sich aus dem Urhebergesetz ergeben“ (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. c UStG).
- (4) **Fundstelle:** Städte in Rau / Dürrwächter, UStG, Einführung (vor § 1), Anm. 246 f., 296 ff.; ders., UStG, 1. Aufl. 2009, Vorbemerkung Rz. 63 u. 75.

## ■ Kfz-Leasing: Rechtsprechung der Zivilgerichte zur Nichtbesteuerung typischer Ausgleichsansprüche weiter verfestigt!

FG Hannover v. 2.12.2010 / BFH-Verfahren XI R 6/11

**Abweichung von Zivil- und Steuerrecht:** Der BGH hatte sich im Jahr 2007 in einem Grundsatzurteil zur „Umsatzsteuer am Ende vom Leasing“ geäußert (Urteil vom 14.3.2007, VIII ZR 68/06, UR 2007, 416). Das viel diskutierte Urteil korrigierte die erst kurze Zeit vorher verlautbarte Rechtsauffassung des BMF (Schreiben vom 20.2.2006, IV A 5 – S 7100 – 23/06, BStBl. I 2006, 241), mit der das Ministerium die Grundsätze eines bereits älteren Urteils des BGH umzusetzen glaubte (Urteil vom 1.3.2000, VIII ZR 177/99, MDR 2000, 637). Nachdem die Finanzverwaltung zunächst mit der neuen Rechtsprechung nicht umzugehen wusste und diese daher kurzzeitig sogar ganz ignorierte (so z. B. Abschn. 3 Abs. 9 UStR 2008), bezog das BMF in einem neueren Schreiben dazu Stellung (Schreiben vom 22.5.2008, IV B 8 – S 7100/07/10007, 2008/0260780, BStBl. I 2008, 632) und unterstellt – abweichend vom BGH – in einigen Fällen auch weiterhin die Umsatzsteuerbarkeit der Ausgleichzahlungen. Entscheidend soll nach Ansicht des BMF sein, ob einer Zahlung **für den jeweiligen „Schadensfall“ eine mit ihr eng verknüpfte Leistung** gegenübersteht. Für die Annahme eines Leistungsaustauschs müssen Leistung und Gegenleistung in einem **wechselseitigen Zusammenhang** stehen (vgl. Weimann, UStB 2010, 127; 2009, 20; 2008, 257 u. 208).

### Beispiel

Ein Autohaus errechnet sich für das Ende eines Leasingvertrages einen (Netto-) Minderwertausgleich in Höhe von € 2.000:

- Nach Auffassung des Bundesfinanzministeriums sind gegenüber dem Kunden € 2.000 zzgl. € 380 Umsatzsteuer abzurechnen, da der Minderwertausgleich für das Autohaus zu einem „normalen“ Umsatz führt.
- Nach Auffassung des Bundesgerichtshofs sind gegenüber dem Kunden lediglich € 2.000 abzurechnen, da der Minderwertausgleich als Schadenersatz außerhalb eines Umsatzgeschäfts gezahlt wird.

**Beachten Sie:** Während das BMF also verlangt, dass die Autohäuser auf den Minderwertausgleich Umsatzsteuer bezahlen und damit dem Kunden in Rechnung stellen müssen, lehnt der BGH genau dies ab!

**UStAE bestätigt Verwaltungsauffassung noch einmal:** Die FinVerw hat das Schreiben vom 22.5.2008 (s.o.) in **Abschn. 1.3 Abs. 17 UStAE** übernommen. Hinzuweisen ist insoweit auch auf eine aktuelle Verfügung der OFD Karlsruhe (Verfügung vom 16.2.2010, S 7100, DB 2010, 984):

## OFD Karlsruhe

### „1.2 Minderwertausgleich

Soweit Zahlungen zum Ausgleich eines Minderwerts geleistet werden, handelt es sich um Entgelt für eine bereits erfolgte Leistung in Form der Gebrauchsüberlassung und Duldung der Nutzung über den vertragsgemäßen Gebrauch hinaus. Der Minderwertausgleich ist eine leasingtypische vertragliche Gegenleistung für die Überlassung des Leasinggegenstands durch den Leasinggeber. Der für den Leasingnehmer verbrauchbare Vorteil liegt in der „übervertraglichen“ substanzbeeinträchtigenden Nutzung. Der erforderliche Leistungswille ergibt sich insofern aus der vertraglichen Wertminderungsklausel. In dieser ist die konkludente Zustimmung zu dem entsprechenden „übervertraglichen Gebrauch“ zu sehen.

Auch im Fall des planmäßigen Verlaufs eines Leasingvertrags gilt, dass der Minderwertausgleich eine leasingtypische vertragliche Gegenleistung für die Überlassung des Leasinggegenstands durch den Leasinggeber darstellt. Die Leistungs- bzw. Duldungsbereitschaft des Leasinggebers ergibt sich aus der vertraglichen Wertminderungsklausel. Gleches gilt für Zahlungen zum Ausgleich von Kilometervereinbarungen. Es handelt sich jeweils um Entgelte für bereits geleistete Vertragsverpflichtungen seitens des Leasinggebers.“

**Auch die Zivilgerichte bekräftigen ihre Rechtsauffassung:** Der von der FinVerw angenommenen Umsatzsteuerbarkeit trat zunächst das **LG München I** entgegen. Das Gericht hat zur seines Erachtens fehlenden Umsatzsteuerbarkeit beim leasingtypischen Ausgleichsanspruch des Leasinggebers auf Vollamortisation klargestellt, dass mangels Leistungsaustausches Gleches auch für den vom Leasingnehmer im Falle einer ordnungsgemäßen Beendigung des Leasingvertrags zum vorgesehenen Zeitpunkt zu zahlenden Minderwertausgleich gelten muss. Soweit die derzeitigen Anweisungen des BMF hierzu in Widerspruch stehen, ist dem nach Auffassung des Landgerichts zivilrechtlich nicht zu folgen (Urteil vom 7.8.2008, 34 S 24052/07, NWB 2008, 4703 = Fach 1, 395, EN-Nr. 1193/2008).

In die gleiche Richtung geht ein erstes Urteil des **OLG Stuttgart**. Auch wenn der Leasingvertrag sein „ordentliches“ Ende nimmt – also wie vertraglich vorgesehen ausläuft –, unterliegt der Minderwertausgleich für Schäden am Fahrzeug nicht der Umsatzsteuer. Auch das Oberlandesgericht lehnt damit die gegenteilige Auffassung der Finanzverwaltung ausdrücklich ab (Urteil vom 8.12.2009, 6 U 99/09, rkr., ASR 2/2010, 6).

Diesen Gedanken nimmt das **OLG Stuttgart** in einem aktuellen Folgeurteil noch einmal auf. Die zivilrechtliche Einordnung sei für die umsatzsteuerliche Qualifikation nicht bindend. Unterlage der leasingtypische Ausgleichsanspruch des Leasinggebers der Umsatzsteuer, käme es zu der Kuriosität, dass der Leasingnehmer im Fall einer von ihm schuldhaft veranlassten Kündigung des Leasingvertrages besser stünde als im Fall einer nicht schuldhaft veranlassten Beendigung (OLG Stuttgart, Urteil vom 5.10.2010, 6 U 115/10, rkr., BeckRS 2010, 24646, DStR 45/2010, Vorblatt X).

## **Die Praxisfolgen:** Damit gilt es zu unterscheiden: Ist Ihr Mandant ein ...

- ... **Leasinggeber** (das Autohaus), müssen Sie ihm empfehlen, den Minderwert brutto abzurechnen, um eigene Nachteile bei der Umsatzsteuer abzuwenden. Lässt sich der Mandant auf eine Nettoabrechnung ein, rechnet die Finanzverwaltung die Umsatzsteuer trotzdem aus dem Entgelt heraus!

### **Beispiel**

Wie vorher. Das Autohaus rechnet den Minderwertausgleich netto ab.

Das Finanzamt rechnet dann wie folgt:

$$\text{€ } 2.000 : 1,19 \times 0,19 = 319,33$$

Dem Autohaus verbleiben damit als Minderwertausgleich lediglich € 2.000 - € 319,33 = € 1.680,67!

- ... **Leasingnehmer mit Vorsteuerabzugsberechtigung**, können die Bruttoabrechnungen ohne Bedenken akzeptieren, da die Finanzverwaltung diese ja gerade fordert und der Vorsteuerabzug damit ungefährdet ist.
- ... **Leasingnehmer ohne Vorsteuerabzugsberechtigung** (Ärzte, Privatkunden) kann er von der Auffassung der Zivilgerichte profitieren und eine Nettoabrechnung verlangen.

**Beachten Sie:** Hierauf sollten Sie den Mandanten – auch zur Vermeidung des Vorwurfs der unterlassenen Beratung – hinweisen. Auch wenn Mandant mit dem Autohaus / dem Leasinggeber keinen Rechtsstreit führen will, führt der Hinweis auf die Problematik ja vielleicht zu einem Preinsnachlass bei Abschluss eines Folgevertrages.

**Absicherung bereits im Leasingvertrag:** Einem Leasinggeber sollten Sie empfehlen, sich bereits durch Aufnahme einer Sicherungsklausel in den Leasingvertrag zu schützen:

### **Musterklausel**

„Sämtliche Entgeltsvereinbarungen in diesem Leasingvertrag verstehen sich netto und erhöhen sich um die nach Auffassung der Finanzverwaltung (Abschnitt 1.3 Abs. 17 Umsatzsteuer-Anwendungserlass sowie Bundesfinanzministerium, Schreiben vom 22.5.2008, IV B 8 – S 7100/07/10007, 2008/0260780, BStBl. I 2008, 632) hierauf vom Leasinggeber abzuführende Umsatzsteuer von derzeit 19%. Der Leasingnehmerichert ausdrücklich zu, dass er die Umsatzsteuer bezahlt und sich auf die in der Beurteilung dieser Frage abweichende Rechtsprechung der Zivilgerichte nicht berufen wird.“

### **BERATUNGSKONSEQUENZEN!**



...

## BERATUNGSKONSENZEN!

- (1) **Zivilverfahren und Betriebsprüfungen absehbar:** Rechtsstreite mit Kunden ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug sind damit für die Autohäuser vorprogrammiert! Gleichzeitig ist aus Kreisen der Finanzverwaltung zu hören, dass die strikte Einhaltung der Verwaltungsauffassung ein neuer Prüfungsschwerpunkt sein wird.
- (2) **Erlasantrag nach § 227 AO:** In Betracht kommt nach Auffassung von Jacobs bei derartigen Fallkonstellationen ein Billigkeitserlass der Umsatzsteuer gem. 227 AO. Dem Unternehmer in seiner Funktion als Steuereinsammler ist die wirtschaftliche Belastung mit einer zivilrechtlich nicht durchsetzbaren Umsatzsteuer nicht zumutbar - zumal ihm diese allein aufgrund der unterschiedlichen Auslegung des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG seitens der Finanzverwaltung einerseits und der Zivilgerichte andererseits aufgebürdet wird. Ob der Unternehmer allerdings einen Anspruch auf den Billigkeitserlass im Wege der Ermessensreduzierung auf „Null“ hat, scheint angesichts der eher restriktiven Auslegung des § 227 AO durch den BFH zweifelhaft; dazu müsste u. a. die „Steuerfestsetzung offensichtlich und eindeutig falsch sein“ (vgl. BFH, Beschluss vom 8.4.2010, V B 20/08, m.w.N., BFH/NV 2010, 1616).
- (3) **Abgrenzung rückständiger Leasingraten:** Von dem nicht umsatzsteuerbaren Minderwertausgleich abzugrenzen sind allerdings bei Vertragsende noch offene Zahlungen für „normale“ Leasingraten, d.h. die vertraglich vereinbarten Zahlungen für die tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs. Insoweit liegt ein Leistungsaustausch vor, so dass die Raten der Umsatzsteuer unterliegen.
- (4) **Fundstellen:** Weimann, UStB 2011, 61. Vgl. auch Weimann, Ihre Taktik gegen die Umsatzsteuer auf den Leasing-Minderwertausgleich, ASR 4/2011; ders., Minderwertausgleich bei Leasing / Lassen Sie sich im Leasingvertrag die Umsatzsteuer vom Kunden zusichern, ASR 7/2010, 7; ders., UStB 2010, 127; 2009, 20; 2008, 257 u. 208. Ferner Jacobs, Der neue Umsatzsteuer-Anwendungserlass / Von den UStR 2008 zum UStAE, Kap. II.2, NWB 2010, 3873.

## Aktuell !!!

Das **FG Hannover** (Urteil vom 2.12.2010, 5 K 224/09, nrkr., Az. des BFH: XI R 6/11) übernimmt die Rechtsprechung der Zivilgerichte.

**Ganz aktuell** hat der **BGH** die Zivilrechtsprechung noch einmal bestätigt – und zwar ausdrücklich für den Minderwertausgleich, den der Leasinggeber nach regulärem Vertragsablauf für eine über die normalen Verschleißerscheinungen hinausgehende Verschlechterung zu leisten hat (BGH, Urteil vom 18.5.2011, VIII ZR 260/10, UR 2011, 813).