

An das
Bundesministerium der Finanzen
Herrn MR van Nahmen
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

ausschließlich per E-Mail

Düsseldorf, 04.11.2021

658

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus
Tersteegenstraße 14
40474 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Eingabe zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Umsätzen im Tankkartengeschäft

Sehr geehrter Herr van Nahmen,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum o.g. Entwurf eines BMF-Schreibens.

Der Entwurf des BMF-Schreibens stellt nach unserer Auffassung eine (unnötige) Verschärfung der Rechtslage für die Steuerpflichtigen dar. Die vorgenommene umsatzsteuerliche Einordnung der Tankkartenumsätze sollte im Hinblick auf die in der Praxis vorhandenen Geschäftsmodelle der Tankkartenumittenten grundsätzlich überdacht werden. Mit dem Schreiben geht das BMF weit über die Rechtsprechung des EuGH und des BFH (EuGH, Urteil vom 15.05.2019, C-235/18, Vega International Car Transport and Logistic; EuGH, Urteil vom 06.02.2003, C-185/01, Auto Lease Holland sowie BFH, Urteil vom 10.04.2003, V R 26/00, BStBl II 2004 S. 571) hinaus. In den Urteilsfällen ging es um (besondere) Fallgestaltungen, bei denen Gegenstand der Parteivereinbarungen ausdrücklich nicht die Lieferung von Kraftstoff unter Nutzung von Tankkarten war, sondern vielmehr die Verwaltung von Kraftstoffen vertraglich vereinbart wurde. In der Fachliteratur wurden die Entscheidungen des EuGH außerdem als Einzelfallentscheidungen eingeordnet, sodass die Übertragbarkeit der Entscheidungsgrundsätze auf die Fälle von Tankkartenunternehmen bereits grundsätzlich zu hinterfragen wäre.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,
WP StB, Sprecher des Vorstands;
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;
Melanie Sack, WP StB

Seite 2/8 zum Schreiben vom 04.11.2021 an das BMF

Die im Entwurfsschreiben vorgenommene Einordnung der Leistungen des Tankkartenemittenten als steuerfreie Kreditgewährungsleistungen als umsatzsteuerlicher Regelfall ist (vor allem im Hinblick auf die in der Praxis vorhandenen Geschäftsmodelle) zumindest nicht zwingend. Maßgebend für die umsatzsteuerliche Einordnung sollte vielmehr die vertragliche Ausgestaltung des jeweiligen Geschäftsmodells sein.

Nach der Entscheidung in der Rs. Auto Lease Holland hatte das BMF die Verwaltungsauffassung über die umsatzsteuerliche Behandlung von Umsätzen im Tankkartengeschäft im Schreiben v. 15.06.2004 (IV B 7 -S 7100-125/04, BStBl. I 2004 S. 605) dargelegt. Die Unternehmer haben ihre Geschäftsmodelle an die dortigen Vorgaben angepasst. Die nun vorgesehene, deutliche Verschärfung des Voraussetzungskatalogs in Ziff. I. 2 des Entwurfs kann weder aus den Entscheidungsgrundsätzen in der Rs. Vega International noch aus der MwStSystRL oder dem UStG hergeleitet werden. Sollte das BMF dennoch an seiner Auffassung festhalten wollen, sollte zumindest der Anwendungsbereich der – in der geplanten Verwaltungsanweisung vorgesehenen – Ausnahmeregelung durch Anpassung und Klarstellung des Voraussetzungskatalogs in Ziff. I. 2 erweitert werden. Wir regen insoweit an, zumindest die bisherigen Anforderungen im o.g. BMF-Schreiben aus 2004 beizubehalten.

Dringend erforderlich ist die Verlängerung der im Entwurf enthaltenen Übergangsregelung. Die aktuell vorgesehene Nichtbeanstandungsregelung für Umsätze, die vor dem 01.01.2022 erbracht werden, ist deutlich zu kurz bemessen. Betroffene Unternehmer, die wegen der unvorhersehbar verschärften Verwaltungsauffassung die umsatzsteuerliche Behandlung des eigenen Geschäftsmodells ändern müssen, benötigen für die Umstellung v.a. ihrer ERP-Systeme und der Anpassung der Vertragswerke eine deutlich längere Frist. Wir regen im Folgenden daher eine Verlängerung der Frist um ein Jahr an.

Im Hinblick auf beispielsweise die fehlende Harmonisierung der Rechtslage im Mehrwertsteuerraum der EU (vgl. etwa die abweichende Auslegung in Österreich) wäre es wünschenswert, wenn das BMF im Rahmen von Beispielen darlegen könnte, wie die Beurteilung von grenzüberschreitenden Vorgängen bei Nutzung der Karte im Ausland (bspw. im Rahmen eines grenzüberschreitenden Akzeptanznetzes mit Einsatz der Karten im übrigen Gemeinschaftsgebiet und/oder im Drittland einschließlich solcher Modelle, bei denen die Karte eine "Roaming-Funktion" aufweist) erfolgen soll. Dar-

Seite 3/8 zum Schreiben vom 04.11.2021 an das BMF

über hinaus fehlen Ausführungen zur Beurteilung von Tankkartengeschäften, die sich auf sonstige fahrzeugbezogene Leistungen (wie Maut, Autowäsche) oder Shop-Leistungen beziehen.

Abschließend wäre eine Erläuterung des BMF wünschenswert, wie ähnlich gelagerte Sachverhalte (wie beispielsweise der Bezug von Strom für Elektrofahrzeuge über sog. Charge-Karten oder der Bezug von Heilbehandlungen und Medikamenten unter Nutzung von Krankenkassenkarten) behandelt werden sollen.

Dieses vorausgeschickt, nehmen wir im Einzelnen wie folgt Stellung:

Erforderlichkeit der praktischen Auseinandersetzung mit den Geschäftsmodellen von Tankkartenemittenten

Es sollte für die umsatzsteuerliche Beurteilung des jeweiligen Leistungsaustauschverhältnisses auf die (vertragliche) Ausgestaltung des jeweiligen Geschäftsmodells abgestellt werden. Wir regen daher die Übernahme der österreichischen Regelung in Rz. 345 der österreichischen Umsatzsteuerrichtlinien 2000 an.

Die geplante Verwaltungsanweisung berücksichtigt nicht im hinreichenden Maße die Besonderheiten der Geschäftsmodelle von Tankkartenunternehmen. Die in dem Entwurfsschreiben als Ausnahmefall gekennzeichnete Ausgestaltung als Reihengeschäft dürfte – als Reaktion auf das BMF-Schreiben aus 2004 – in der Praxis der Regelfall sein. Nach den vertraglichen Regelungen zwischen den jeweiligen Vertragspartnern werden stets Kraftstoffe und sonstige Leistungen (v.a. fahrzeugnahe Dienstleistungen) geschuldet bzw. bezogen.

Die vorgesehene Änderung der Verwaltungsauffassung lässt sich unseres Erachtens der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht entnehmen, da der EuGH jeweils einen anderen (Einzel-)Fall entschieden hat. Diese Entscheidungen beziehen sich ausdrücklich auf Verträge über die Kraftstoffverwaltung (vgl. Rz. 36 des Urteils in der Rs. Auto Lease Holland bzw. Rz. 41 in der Rs. Vega International), nicht jedoch auf Lieferungen von Waren in einer Lieferkette.

Der EuGH hat in seinen Urteilsgründen in der Rs. Vega International ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Anwendbarkeit der Rechtspre-

Seite 4/8 zum Schreiben vom 04.11.2021 an das BMF

chungsgrundsätze auf die Sachverhaltskonstellation des Streitfalles beschränkt sei. Danach wollte der EuGH nur einen Einzelfall entscheiden, indem er darauf verweist, dass (nur) unter den Umständen des Ausgangsverfahrens die Bereitstellung von Tankkarten durch eine Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaften, wodurch diese die Fahrzeuge, die sie überführen, mit Kraftstoff betanken können, als steuerfreie Kreditgewährung i.S.v. Art. 135 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL eingestuft werden kann.

In der Folge gehen wir davon aus, dass der EuGH keine allgemeine Grundsatz- sondern vielmehr eine Einzelfallentscheidung treffen wollte. Es müssen daher die Besonderheiten der beiden Streitfälle berücksichtigt werden, wenn die Übertragung der Urteilsgründe auf andere Sachverhaltskonstellationen geprüft wird. Eine Übertragung der Rechtsgrundsätze aus den beiden EuGH-Entscheidungen verbietet sich, wenn die tatsächlich zu beurteilenden Geschäftsmodelle nicht identisch sind oder zumindest hinreichende Ähnlichkeiten mit den Urteilsfällen aufweisen. Die praktizierten Geschäftsmodelle der Tankkartenemittenten weichen jedoch regelmäßig von denen der Entscheidungsfälle ab:

Nach den Urteilsgründen wurden – anders als in der betrieblichen Praxis der Tankkartenemittenten – keine Kraftstofflieferverträge zwischen den Parteien der Lieferkette (d.h. zwischen Mineralölgesellschaft und der Vega International sowie der Vega International und ihren Tochtergesellschaften) abgeschlossen. Vielmehr diente die Überlassung der Tankkarten durch die Muttergesellschaft der effizienten Organisation und der Verwaltung der Kraftstoffbeschaffung durch ihre (u.a. polnischen) Tochtergesellschaften. In den tatsächlichen Erwerbsvorgang der Kraftstoffe war die Muttergesellschaft hingegen nicht eingebunden. Sie rechnete vielmehr monatlich gegenüber ihren Tochtergesellschaften den für die Erbringung der KFZ-Überführungsleistungen bereitgestellten Kraftstoff zuzüglich eines festen Aufschlags in Höhe von 2 % ab.

Die tatsächlichen Leistungen (und Abrechnungen) der Tankkartenemittenten weichen von den Urteilsfällen regelmäßig ab. Ihre wirtschaftliche Betätigung ist auf den Verkauf von Kraftstoffen (unter Verwendung der Tankkarten als technisches Mittel zur Leistungsabwicklung ohne eigene Zahlungsfunktion) ausgerichtet. Entsprechend schulden sie aus den mit den Kartenkunden geschlossenen Verträgen die Lieferung von Kraftstoffen und von sonstigen Leistungen zu einem vertraglich vereinbarten Preis, der auch von dem Preis an der Tankstelle abweichen kann und bspw. wegen gewährter Boni oder Rabatte auch regelmäßig abweichen wird. Entsprechend erfolgt

Seite 5/8 zum Schreiben vom 04.11.2021 an das BMF

die Abrechnung gegenüber dem Kunden. Die in Rechnung gestellten Beträge sind innerhalb einer bestimmten, branchenüblichen Zahlungsfrist zu zahlen.

Wegen der erheblichen Abweichungen der Urteilsfälle zu den praktizierten Geschäftsmodellen der Tankkartenemittenten (vor allem in Bezug auf die Leistungsinhalte, die Modalitäten der Preisgestaltung und die der Rechnungsstellung) halten wir die im Entwurf vorgenommene Einordnung der Erbringung steuerfreier Kreditgewährungen als umsatzsteuerrechtlichen Regelfall für nicht zwingend, vielmehr sollte auf die konkrete (vertragliche) Ausgestaltung des jeweiligen Geschäftsmodells für die umsatzsteuerliche Beurteilung abgestellt werden. Entsprechendes hat der EuGH beispielsweise in seiner Entscheidung vom 16.04.2015 (C-42/14, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie) gefordert. In der unternehmerischen Praxis dürfte das Reihengeschäft über Kraftstofflieferungen wegen der entsprechenden vertraglichen Ausgestaltung daher faktisch den Regelfall darstellen.

Die Auslegung der EuGH-Urteile ist im Mehrwertsteuerraum der EU uneinheitlich, teilweise erfolgt jedoch ein Abstellen auf die konkrete Ausgestaltung der Geschäftsmodelle. So enthält Rz. 345 der österreichischen Umsatzsteuerrichtlinien 2000 beispielsweise folgende Regelung:

„Vertrag über die Verwaltung von Tankkarten: Bei der Verrechnung von Treibstoff unter Verwendung von Tankkarten durch einen Mineralölunternehmer an einen Unternehmer, der im Rahmen einer Vereinbarung über die Verwaltung von Tankkarten für den unmittelbaren Verwender der Tankkarte, Tankkarten lediglich organisiert und verwaltet, kommt es einerseits zu einer Lieferung von Treibstoff des Mineralölunternehmers an den unmittelbaren Verwender der Tankkarte sowie andererseits zu einer Dienstleistung des die Verwaltung der Tankkarten ausführenden Unternehmers an den unmittelbaren Verwender der Tankkarte. Diese Dienstleistung kann unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z 8 lit. a UStG 1994 steuerfrei sein (vgl. EuGH 15.5.2019, C-235/18, Vega International Car Transport and Logistic).

Bei Tankkartenverträgen, die den Einkauf und Verkauf von Treibstoffen regeln, ist hingegen von einer Lieferung in der Reihe auszugehen.“

Diese Formulierung ermöglicht den Rechtsanwendern eine sachgerechte umsatzsteuerliche Einordnung der Geschäftsmodelle, sie sollte daher übernommen werden.

Seite 6/8 zum Schreiben vom 04.11.2021 an das BMF

Unklare Kriterien des Voraussetzungskatalogs (Ziffer 1.2 des Entwurfs)

Die Voraussetzungen des Katalogs in Ziffer 1.2 des Entwurfs sind in Teilen unklar formuliert und daher klarstellungsbedürftig.

Eine Rechtsgrundlage oder eine Begründung für die einzelnen Vorgaben finden sich darüber hinaus weder in der MwStSystRL noch im UStG. Einige Formulierungen gehen zudem über die vom EuGH entwickelten Grundsätze hinaus.

2. Kriterium

- **Das Kriterium ist insgesamt klarstellungsbedürftig. Es sollte eindeutig geregelt werden, welche Kriterien an die Entscheidung anzulegen und wie diese zu dokumentieren sind.**
- **Der letzte Satz sollte gestrichen werden.**

Nach dem Entwurf des BMF-Schreibens ist es für die Annahme einer steuerbaren Kraftstofflieferung des Tankkartenemittenten maßgeblich, dass dieser frei über Qualität, Menge, den Ort sowie den Zeitpunkt der Lieferung entscheidet. Fraglich ist, welche Kriterien an diese Entscheidung anzulegen sind und wie eine solche Entscheidung zu dokumentieren ist.

Die Vorgabe steht im Widerspruch zu den allgemeinen Grundsätzen des Geschäftsmodells, nach denen der Kartenkunde (ggf. vertreten durch den Karteninhaber) innerhalb des vertraglichen Nutzungsrahmens der Karte frei bestimmen kann, welche Leistungen er wann unter Einsatz der Karte als reines Autorisierungsinstrument (ohne Zahlungsfunktion) abrufen. Der jeweilige Kartennutzer kann demnach frei wählen, bei welcher Akzeptanzstelle er die Leistung abrufen. Diese Entscheidung wird regelmäßig von einer Vielzahl an Faktoren (wie Fahrtstrecke, benötigte Menge an Kraftstoff oder dem Shop-Angebot) abhängen. Der Tankkartenemittent schuldet seinem Kunden vertraglich die Erbringung der von ihm ausgesuchten Leistung, sodass der Emittent sich den Leistungsgegenstand sodann zur Erfüllung seiner vorstehend genannten Leistungsverpflichtung (bspw. bei der Mineralölgesellschaft) beschaffen muss.

Die Vorgabe, wonach es nicht ausreichend sei, wenn eine Autorisierung durch das Tankkartenunternehmen automatisiert nur auf die Einhaltung bestehender Rahmenbedingungen Restriktionen beschränkt ist (z.B. Prüfung des Verfügungslimits der jeweiligen Karte), sollte gestrichen werden. Diese Einschränkung entbehrt einer gesetzlichen Grundlage und ist auch den

Seite 7/8 zum Schreiben vom 04.11.2021 an das BMF

Rechtsprechungsgrundsätzen der vorgenannten EuGH-Urteile nicht zu entnehmen. Sie steht zudem der fortschreitenden Digitalisierung entgegen. Die Karten haben in der Regel keine Zahlungsfunktion. Die Prüfung der Karte dient damit vorrangig der Autorisierung (der Umsatzart und) des Kartennutzers. Unklar bleibt, wie die Autorisierung durch den Tankkartenemittenten im Übrigen sichergestellt und dokumentiert werden soll.

3. Kriterium

Es sollte aus Gründen der Rechtssicherheit klargestellt werden, wann eine Erkennbarkeit im Sinne der Regelung vorliegt.

Auch das dritte Kriterium, wonach der Tankkartennutzer das Fahrzeug erkennbar im Namen und für Rechnung des Tankkartenemittenten betanken muss, um eine steuerbare Kraftstofflieferung des Emittenten anzunehmen, ist unklar formuliert. Es bleibt offen, wann eine solche Erkennbarkeit vorliegt bzw. wie eine solche (bspw. bei Nutzung von Tankautomaten) gewährleistet ist. Hier wären klarstellende Vorgaben zwingend erforderlich.

Verlängerung der Nichtbeanstandungsfrist

Die Nichtbeanstandungsregelung sollte angemessen verlängert werden. Wir regen eine Ausweitung auf Kraftstofflieferungen an, die vor dem 01.01.2023 erbracht werden.

Der Entwurf des BMF-Schreibens sieht vor, dass es für Kraftstofflieferungen, die vor dem 01.01.2022 erbracht werden, nicht beanstandet wird, wenn ein Finanzierungsgeschäft zwischen Tankkartenunternehmen und Tankkartennutzer über Kraftstofflieferungen von der Mineralölgesellschaft/dem Tankstellenbetreiber an den Tankkartennutzer von den Beteiligten einheitlich wie ein Liefergeschäft zwischen Mineralölgesellschaft, Tankkartenunternehmen und Tankkartennutzer im Rahmen eines Reihengeschäftes behandelt wird.

Diese Nichtbeanstandungsfrist reicht unseres Erachtens nicht aus und sollte um mindestens ein Jahr verlängert werden. Sollte die Finanzverwaltung an ihrer Rechtsauffassung festhalten, sollten die Rechtsanwender, die ihre Geschäftsmodelle an den Vorgaben des BMF-Schreibens aus 2004 ausgerichtet hatten, nun auch eine angemessene Frist zur Anpassung ihrer IT-Systeme, Prozesse und Vertragswerke erhalten.

Seite 8/8 zum Schreiben vom 04.11.2021 an das BMF

Wir sind sehr dankbar, wenn Sie unsere Anmerkungen bei der Überarbeitung des Entwurfs berücksichtigen. Gerne erläutern wir unsere Hinweise auch im Rahmen eines persönlichen Gesprächs.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Granzow, RA (Syndikus-RA)
Fachleiter Steuern