

Aktuelles zur Umsatzsteuer

aus Gesetzgebung,
Rechtsprechung und Verwaltung

Ausgabe 2/2021



Vorsteueraufteilung bei Gebäuden

Besteuerung von Aufsichtsratsmitgliedern

Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften

Liebe Leserin, lieber Leser,



nach dem Ergebnis der Bundestagswahl waren die verschiedensten Koalitionsvarianten möglich, alle Zeichen stehen auf Ampelkoalition und damit auf Veränderungen. Auch im Steuerrecht. Steuererhöhungen sollen nach den ersten Verlautbarungen zunächst einmal nicht geplant sein, auch soll es keine neuen Substanzsteuern wie etwa die Vermögenssteuer geben. Ob eine neue Regierung diese Linie durchhalten wird, dürfte sich schon bald zeigen. Spannend bleibt es in jedem Fall.

Ähnlich spannend bleibt es auch in der Umsatzsteuer. Beispielsweise beim Thema Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften, der neuen One-Stop-Shop Regelung oder der umsatzsteuerlichen Behandlung von Aufsichtsräten. Für Abwechslung ist hier jedenfalls gesorgt. Wir wünschen Ihnen eine anregende Lektüre und freuen uns, wenn Sie bei Fragen und zur Diskussion auf uns zu kommen.

Bleiben Sie zuversichtlich

Roland Moskat
Steuerberater · Partner

Inhalt

- | | |
|--|--|
| 03 Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften | 14 Rückwirkend geänderte Verwendungsabsicht irrelevant für den Vorsteuerabzug |
| 05 Personengesellschaften als Organgesellschaften | 15 Umsatzsteuerliche Behandlung des Legens von Hauswasseranschlüssen |
| 06 EuGH bestätigt: Steuerbarkeit von Leistungen zwischen Haupt- und Zweigniederlassung möglich | 16 Lieferung von vom Vermieter selbst erzeugtem Strom an die Mieter |
| 06 Versandhandel mit Großbritannien nach dem Brexit | 17 Stellt der Verkauf einer Hotelimmobilie eine Geschäftsveräußerung dar? |
| 07 Umsatzsteuerliche Änderungen im Bereich des E-Commerce | 18 Umsatzsteuerliche Behandlung von Dienstleistungen durch Apotheken |
| 08 BMF zur Steuerbefreiung der Besorgungsleistung von Kommissionären | 19 Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen eines medizinischen Callcenters |
| 08 BMF-Schreiben zu § 14c UStG | 20 Besteuerung von Aufsichtsratsmitgliedern – das Ende des „Rosinenpickens“ naht |
| 09 Rückwirkende Rechnungsberichtigung in § 13b UStG-Fällen | 21 Verlängerung des BMF-Schreibens vom 02.07.2020; Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Restaurationsleistungen – Verlängerung des Anwendungsbereichs |
| 10 BFH ändert seine Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug und zu unentgeltlichen Wertabgaben | 22 Garantiezusage eines Kfz-Händlers als Versicherungsleistung |
| 10 Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Sachspenden | 22 Vorabgewinn als umsatzsteuerbares Sonderentgelt |
| 11 Vorsteueraufteilung bei Gebäuden | 23 Umsatzsteuerliche Behandlung von Beiträgen an Fitnessstudios in coronabedingten Schließzeiten |
| 12 Vermietung einer Immobilie OHNE eigenes Personal begründet keine feste Niederlassung (EuGH) | |
| 13 EuGH-Vorlage zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Betriebsvorrichtungen | |

Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften

Der Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften ist und bleibt ein spannendes Thema. Nachdem sich der Bundesfinanzhof (BFH) bereits im Februar 2020 (Urteil vom 12.02.2020 – XI R 24/18) mit dem Thema befasst und als konsequente Schlussfolgerung aus der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) die Anforderungen an einen Vorsteuerabzug bei Holdinggesellschaften gelockert hatte, folgten ein Vorlagebeschluss durch den BFH im September 2020 (Beschluss vom 23.09.2020 – XI R 22/18) und ein Urteil des Finanzgerichts (FG) Hamburg im Dezember 2020 (Urteil vom 28.12.2020 – 6 K 214/18 U), die sich ebenfalls mit der Frage beschäftigen, wann eine (vorgeschaltete) Holdinggesellschaft zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Hintergrund:

Die Berechtigung einer Holdinggesellschaft zum Vorsteuerabzug setzt voraus, dass die Holdinggesellschaft selbst umsatzsteuerbare Ausgangsumsätze erbringt. Das heißt, sie muss selbst Unternehmerin im umsatzsteuerlichen Sinne sein und eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausüben.

Der bloße Erwerb und das Halten von Gesellschaftsanteilen reichen nach EuGH nicht, um eine wirtschaftliche Tätigkeit der Holdinggesellschaft anzunehmen. Von einer wirtschaftlichen Tätigkeit ist jedoch dann auszugehen, wenn die Beteiligung mit einem mittelbaren oder unmittelbaren Eingriff in die Verwaltung der Tochtergesellschaft(en) einhergeht und ein solcher Eingriff die Vornahme steuerpflichtiger Umsätze umfasst (sog. Funktionsholding). Dies ist bspw. bei der Erbringung von administrativen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen an die Tochtergesellschaft oder auch bei der Überlassung von Personal der Muttergesellschaft an ihre Tochtergesellschaft gegen Erstattung der Kosten der Fall.

Da der EuGH in seiner Rechtsprechung den Eingriffsbegriff weit auslegt und eine zusätzliche Eingriffsqualität nicht fordert, hat auch der BFH im Februar 2020 entgegen der damaligen Sicht der Finanzverwaltung entschieden, dass die Ausgangsleistungen einer Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaften keine besondere Qualität (z.B. im Sinne eines „Eingreifens“) aufweisen müssen. Zudem bedürfe es für die Qualifikation als Leistung gegen Entgelt keiner Gewinnmarge und eine Gewinnerzielungsabsicht sei allgemein im Umsatzsteuerrecht nicht erforderlich.

Im Hinblick auf den grundsätzlich erforderlichen Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung hat es der BFH im Februar 2020 außerdem ausreichen lassen, wenn es sich bei den Kosten für die Eingangsdienstleistungen um allgemeine Aufwendungen und somit um Kostenelemente der Leistungen der steuerpflichtigen Holdinggesellschaft gegenüber ihren Tochtergesellschaften handelt. Der direkte und unmittelbare Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung könne dann in der wirtschaftlichen Verknüpfung mit der Gesamttätigkeit der Holdinggesellschaft gesehen werden.

Urteil des FG Hamburg:

In dem zu entscheidenden Fall hatte eine Publikums-KG, die wiederum an verschiedenen Schiffs-KGs beteiligt war, mit diesen einen so bezeichneten Dienstleistungsvertrag geschlossen, worin sich die Holding-KG verpflichtete, für die Schiffs-KGs kaufmännische Leistungen zu erbringen und ihnen als allgemeine

Nach dem Urteil des BFH im Februar 2020 hat sich sowohl das FG Hamburg mit der Frage des Vorsteuerabzugs bei Holdinggesellschaften beschäftigt als auch der BFH, der diesbezüglich den EuGH angerufen hat.

Der Vorsteuerabzug setzt die Unternehmereigenschaft der Holdinggesellschaft voraus.

Neben dem bloßen Erwerb und dem Halten von Gesellschaftsanteilen bedarf es eines Eingriffs in die Verwaltung der Tochtergesellschaften, um eine wirtschaftliche Tätigkeit der Holdinggesellschaft anzunehmen.

Der Eingriffsbegriff wird weit ausgelegt, sodass es ausreicht, dass der Eingriff die Vornahme steuerpflichtiger Leistungen an die Tochtergesellschaften umfasst.

Eine wirtschaftliche Verknüpfung der bezogenen Eingangsleistung mit der in den gegenüber den Tochtergesellschaften erbrachten Ausgangsleistungen bestehenden Gesamttätigkeit der Holdinggesellschaft reicht als erforderlicher Zusammenhang aus.

Holding-KG schloss mit der Schiffs-KG einen Dienstvertrag über die Erbringung von kaufmännischen Leistungen für

die Schiffs-KG, nur um einen Vorsteuerabzug vornehmen zu können.

Das Finanzamt versagte den Vorsteuerabzug, da die Holding-KG keine Unternehmerin sei.

Das FG Hamburg gab der Klage der Holding-KG unter Berufung auf den von EuGH und BFH entwickelten Grundsätzen statt.

Die Holding-KG habe den Dienstleistungsvertrag durchgeführt und die von ihr erbrachten Leistungen seien auch vergütet worden, sodass die Holding-KG trotz der gezielten Gestaltung und fehlenden eigenen Personals als vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmerin anzusehen sei.

Das FG Niedersachsen hatte einer Holdinggesellschaft den Vorsteuerabzug gestattet, obwohl diese nur vorgeschaltet wurde, um die fehlende Vorsteuerabzugsberechtigung der Tochtergesellschaften auszugleichen.

Der BFH bejahte die grundsätzliche Vorsteuerabzugsberechtigung aufgrund der grundsätzlich anzunehmenden Unternehmer-eigenschaft der Holdinggesellschaft, zweifelte aber aufgrund der für die Tochtergesellschaften bezogenen und in diese eingelegten Eingangsleistungen der Holdinggesellschaft sowie der umsatzsteuerfreien Ausgangsleistungen der Tochtergesellschaften am konkret vorzunehmenden Vorsteuerabzug.

betriebswirtschaftliche Beraterin zur Seite zu stehen. Dieser Vertrag wurde laut eigener Einlassung nur deshalb geschlossen, um umsatzsteuerrechtlich Unternehmer zu sein und damit die Vorsteuern aus den Eingangsleistungen ziehen zu können.

Die Holding-KG meldete steuerpflichtige Umsätze und Vorsteuerbeträge an. Nach einer Außenprüfung erkannte das Finanzamt die Vorsteuerbeträge nicht an. Es vertrat die Auffassung, die Holding-KG sei nicht Unternehmer, sondern verfolge nur den Gesellschaftszweck der Beteiligung an Unternehmen.

Das FG Hamburg gab der gegen die Festsetzung gerichteten Klage der Holding-KG jedoch statt und folgte den durch EuGH und BFH aufgestellten, o.g. Grundsätzen. Die Klägerin sei als Unternehmerin im umsatzsteuerlichen Sinne anzusehen und die allein aus steuerrechtlichen Gesichtspunkten gewählte Gestaltung durch Abschluss des Dienstleistungsvertrags sei auch zulässig und im Sinne von Steuerumgebungsvorschriften unschädlich.

Zudem kam das FG zu dem Schluss, dass die Klägerin auch die Absicht verfolgte, die im Vertrag beschriebenen Leistungen tatsächlich an die Schiffsgesellschaften zu erbringen und der Dienstleistungsvertrag bei einer Gesamtbetrachtung auch über die gesamte Vertragslaufzeit durchgeführt worden sei. Dass die Klägerin durchaus Leistungen erbrachte, die im Ergebnis der ganzen Unternehmensgruppe zugute kamen, sei genauso unschädlich wie das fehlende eigene Personal. Maßgeblich für eine Versagung des Vorsteuerabzugs sei nicht die ggf. teilweise Eigen-nützigkeit einer Leistung, sondern die fehlende Entgeltlichkeit der Leistungen. Die vereinbarten und tatsächlich gezahlten Vergütungen seien auch keine Dividenden, sondern Sonderentgelte. Die gewählte Pauschalierung der Jahresvergütung spreche nicht gegen die Entgeltlichkeit.

Vorlagebeschluss des BFH:

Dem Vorlagebeschluss des BFH liegt ein Urteil des FG Niedersachsen vom 19.04.2018 (5 K 285/16) zugrunde. Dieses hatte einem Kläger recht gegeben und einer von diesem vorgeschalteten Holdinggesellschaft, die statt der Tochtergesellschaften jegliche Eingangsleistungen bezog und sie dann als Gesellschafterbeitrag in die Tochtergesellschaften einlegte, den Vorsteuerabzug gestattet, obwohl den Tochtergesellschaften der Vorsteuerabzug aufgrund der Erbringung von lediglich umsatzsteuerfreien Ausgangsleistungen verwehrt war.

Zwar bejahte der BFH die grundsätzliche Berechtigung der Holdinggesellschaft zum Vorsteuerabzug, da diese – wenn auch nur in sehr geringem Umfang – entgeltliche Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften erbrachte und daher als Unternehmerin im umsatzsteuerlichen Sinne anzusehen sei. Allerdings zweifelte der BFH an der Berechtigung zum Vorsteuerabzug hinsichtlich der streitgegenständlichen Eingangsleistungen, da diese nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit den eigenen Umsätzen der Holdinggesellschaft, sondern mit den steuerfreien Tätigkeiten der Tochtergesellschaften stünden, die bezogenen Eingangsleistungen in den Preis der gegenüber den Tochtergesellschaften erbrachten Leistungen keinen Eingang fänden und auch nicht zu den allgemeinen Kostenelementen der eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der Holdinggesellschaft gehören würden. Die Frage, ob in diesem Fall der Holdinggesellschaft ein Vorsteuerabzug zu gewähren sei, legte der BFH dem EuGH vor. Für den Fall, dass dieser wider Erwarten den Vorsteuerabzug bejaht, legte der BFH dem EuGH gleichzeitig die Frage vor, ob ein solches Vorschalt-Modell einen Gestaltungsmissbrauch darstellt.

Fazit:

Grundsätzlich hat die Rechtsprechung die Anforderungen an den Vorsteuerabzug von Holdinggesellschaften gelockert. Begrüßenswert ist insbesondere, dass die Rechtsprechung die Unternehmereigenschaft einer Holding auch dann bejaht, wenn nur in geringem Umfang Dienstleistungen an die eigene Tochtergesellschaft erbracht werden und der Vorsteuerabzug so grundsätzlich von der Holdinggesellschaft vorgenommen werden kann. Ob jedoch in Fällen, in denen die Tochtergesellschaften lediglich umsatzsteuerfreie Ausgangsleistungen erbringen, ein wie im Fall des Vorlagebeschlusses gewähltes Vorschalt-Modell möglich ist, um einen Vorsteuerabzug vorzunehmen, bleibt abzuwarten. Vieles spricht gegen den Vorsteuerabzug.

Personengesellschaften als Organgesellschaften

Erst seit Ende 2015 steht aufgrund einschlägiger Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) („Larentia & Minerva“) grundsätzlich fest, dass entgegen der jahrzehntelangen Behandlung umsatzsteuerlicher Organschaften in Deutschland auch Personengesellschaften hierzulande als Organgesellschaften fungieren können.

Der V. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) und anschließend auch die Finanzverwaltung (Abschnitt 2.8 Abs. 5a Umsatzsteuer-Anwendungserlass [UStAE]) legten im Anschluss an das o. g. EuGH-Urteil recht strikte Voraussetzungen für Personengesellschaften fest; hiernach kam lediglich die Personengesellschaft als Organgesellschaft infrage, bei der sämtliche Mitunternehmer finanziell in den Organträger eingegliedert waren bzw. sind. Der XI. Senat hatte sich bereits damals gegen derart strikte Voraussetzungen ausgesprochen.

Aufgrund einer neuerlichen Entscheidung des EuGH vom 15.04.2021 ist nunmehr auch die strikte Sichtweise des V. Senats und der Verwaltung Geschichte; der EuGH hat sich vielmehr dem Grunde nach der Sichtweise des XI. Senats angeschlossen, nach der nicht jeder Mitunternehmer einer Personengesellschaft zur Begründung einer Organschaft finanziell in den Organträger eingegliedert sein muss.

Im Ergebnis bedeutet das Urteil aus April, dass es grundsätzlich zu vermehrten umsatzsteuerlichen Organschaften kommen wird; Grund dafür sind die deutlich geringeren Eingangsvoraussetzungen als Anforderung zur Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft. Gerade die Beteiligung von Mitunternehmern mit Kleinstanteilen galt im Hinblick auf die o. g. Verwaltungsauffassung als eine der Vermeidungsstrategien umsatzsteuerlicher Organschaften. Sollte man weiterhin keine Begründung umsatzsteuerlicher Organschaften wünschen, kann man sich insofern als Steuerpflichtiger auf die strikten Voraussetzungen des Anwendungserlasses zur Umsatzsteuer berufen.

Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung und weiterer Fälle, die sich aktuell noch in der „Pipeline“ des EuGH befinden, sollte eine grundlegende Reform der deutschen Organschaftsregelungen, insbesondere im Hinblick auf ein Antragsverfahren, in nicht allzu weiter Ferne liegen.

Personengesellschaften als Organgesellschaften in der Umsatzsteuer.

Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung auf Basis der vom V. Senat geäußerten Voraussetzungen.

EuGH-Urteil vom 15.04.2021 – Folge: Aufgabe der strikten Sichtweise des V. Senats.

Ergebnis: vermehrte Begründungen von Organschaften aufgrund geringerer Voraussetzungen.

EuGH bestätigt: Steuerbarkeit von Leistungen zwischen Haupt- und Zweigniederlassung möglich

Grundsatz: Haupt- und Zweigniederlassungen sind ein Unternehmen.

Erbringung von Dienstleistungen zwischen Haupt- und Zweigniederlassung.

Hauptniederlassung gehörte einer dänischen Mehrwertsteuergruppe an.

EuGH bestätigte in diesem Sonderfall die steuerbare Leistungserbringung zwischen den Niederlassungen.

Grundsätzlich gilt: Hauptniederlassung und Zweigniederlassung werden – auch über die Grenze hinweg – als ein Unternehmen angesehen. Daraus resultiert, dass Leistungen zwischen diesen Parteien grundsätzlich nicht steuerbar sind.

Wo allerdings ein Grundsatz ist, sind Ausnahmen meist nicht weit entfernt. Im zugrunde liegenden Urteilsfall erbrachte eine in Dänemark ansässige Hauptniederlassung IT-Dienstleistungen an eine in Schweden ansässige Zweigniederlassung. Die dänische Hauptniederlassung gehört einer dänischen Mehrwertsteuergruppe (Organschaft) an. Nach dänischem Recht ist die Mehrwertsteuergruppe als Gesamtes als Steuerpflichtiger anzusehen und nicht die Hauptniederlassung als solche.

Aus diesem Grund entschied der Europäische Gerichtshof (EuGH), dass die von der dänischen Mehrwertsteuergruppe erbrachte IT-Dienstleistung mangels Leistung „innerhalb eines Steuerpflichtigen“ als steuerbare Dienstleistung gegen Entgelt anzusehen ist.

In Anbetracht dessen, dass in Deutschland bei einer umsatzsteuerlichen Organschaft der Organträger der Unternehmer ist, während der EuGH die Mehrwertsteuergruppe selbst als Unternehmer sieht, ist fraglich, inwieweit dieses Urteil – zumindest aktuell – auf deutsche Fallkonstellationen anwendbar ist. Zu prüfen ist jedoch parallel die Behandlung im anderen Mitgliedstaat.

Versandhandel mit Großbritannien nach dem Brexit

Großbritannien ist umsatzsteuerlich ein Drittland.

Der Warenversand nach Großbritannien ist in Deutschland als steuerfreie Ausfuhr zu behandeln.

Waresendungen bis 135£ sind in Großbritannien von der Einfuhrumsatzsteuer und von Zollabgaben befreit.

Bei Warenlieferungen bis 135£ an Nicht-Unternehmer in Großbritannien hängt die Besteuerung davon ab, ob der Versandhandel über eigene Online-Plattformen oder Online-Marktplätze erfolgt.

Am 31.01.2020 ist Großbritannien aus der Europäischen Union ausgetreten. Der Übergangszeitraum, in dem das Mehrwertsteuerrecht der Union weiterhin Anwendung fand, endete am 31.12.2020. Großbritannien ist seit dem 01.01.2021 umsatzsteuerlich ein Drittland.

Versenden deutsche Versandhändler Waren von Deutschland nach Großbritannien, handelt es sich daher um in Deutschland steuerfreie Ausfuhren. Die Besteuerung am Warenankunftsort Großbritannien richtet sich nach britischem Recht. Danach sind die Lieferungen von der Einfuhrumsatzsteuer und von Zollabgaben befreit, wenn der Wert der Warensendung 135£ nicht übersteigt. Die Besteuerung in Großbritannien hängt ebenfalls vom Warenwert und davon ab, ob der Vertrieb über eigene Online-Plattformen oder über Online-Marktplätze erfolgt:

Warenlieferungen über eigene Online-Plattformen

Bei Warenlieferungen an Nicht-Unternehmer (insbesondere Privatkunden) muss sich der Versandhändler grundsätzlich in Großbritannien umsatzsteuerlich registrieren und britische Umsatzsteuer in der Rechnung ausweisen sowie in der britischen Umsatzsteuer-Erklärung deklarieren. Gleiches gilt für Lieferungen an britische Unternehmer, wenn der Warenwert der Sendung 135£ übersteigt. In der Praxis kann die umsatzsteuerliche Registrierung ggf. vermieden werden, indem

die Einfuhr im Namen des Kunden über einen britischen Postdienstleister per Nachnahme erfolgt. Liegt der Warenwert bei einer Lieferung an einen Unternehmer unter 135£, wird das Reverse-Charge-Verfahren angewandt. Der Empfänger hat dann die Besteuerung vorzunehmen.

Warenlieferungen über Online-Marktplätze (z.B. Amazon)

Bei Warensendungen bis 135£ an Nicht-Unternehmer wird fingiert, dass der deutsche Versandhändler an den Marktplatz und dieser an den britischen Kunden liefert (sog. fiktives Reihengeschäft). In diesen Fällen muss sich der deutsche Händler nicht in Großbritannien umsatzsteuerlich registrieren, da nur der Marktplatz gegenüber dem Kunden mit britischer Umsatzsteuer abrechnet. Bei Lieferungen bis 135£ an Unternehmer sowie Warensendungen über 135£ gelten die gleichen Regelungen wie für eigene Online-Plattformen.

Umsatzsteuerliche Änderungen im Bereich des E-Commerce

Seit dem 01.07.2021 gelten weitreichende umsatzsteuerliche Neuregelungen beim grenzüberschreitenden Geschäftsverkehr mit Privatkunden und anderen Nicht-Unternehmern. Die Besteuerung innergemeinschaftlicher Versandlieferungen an Nicht-Unternehmer erfolgt jetzt in dem Land, in dem der Kunde seinen Wohnsitz hat (sog. Bestimmungslandprinzip). Voraussetzung ist das Überschreiten einer Umsatzschwelle für Versendung ins europäische Ausland in Höhe von insgesamt 10.000€ im vorangegangenen oder im laufenden Kalenderjahr. Um eine umsatzsteuerliche Registrierung in dem betreffenden Land zu vermeiden, können deutsche Unternehmen entsprechende Lieferungen im sog. One-Stop-Shop-Verfahren beim Bundeszentralamt für Steuern erklären. Bei Unterschreitung der o.g. Umsatzschwelle von 10.000€ gelten die Lieferungen mit der Übergabe an den Frachtführer als ausgeführt, wodurch solche Lieferungen eines deutschen Unternehmers regelmäßig im Inland steuerbar und steuerpflichtig sind.

Auch Wareneinfuhren aus Nicht-EU-Ländern sind unter bestimmten Voraussetzungen im Bestimmungsland zu besteuern. Die Umsatzsteuer für sog. Fernverkäufe aus Nicht-EU-Staaten mit einem Sachwert der einzelnen Sendung bis 150€ kann im neuen Import-One-Stop-Shop-Verfahren entrichtet werden. Die Einfuhr der Ware ist dann von der Einfuhrumsatzsteuer befreit. Die 22-Euro-Freigrenze bei der Einfuhrumsatzsteuer wurde abgeschafft.

Auch für Betreiber von Online-Marktplätzen und vergleichbaren elektronischen Handelsplätzen gibt es erhebliche Änderungen. Sie werden in bestimmten Fällen umsatzsteuerlich so behandelt, als hätten sie selbst die Gegenstände vom Lieferanten erworben und an den Endkunden geliefert (sog. fiktives Reihengeschäft). Nur in den nicht von der Neuregelung erfassten Fällen haften Marktplatzbetreiber auch weiterhin für nicht entrichtete Umsatzsteuer der auf dem Marktplatz tätigen Händler. Darüber hinaus müssen Betreiber von Online-Marktplätzen neue Aufzeichnungspflichten beachten.

Zu diesen Neuregelungen hat das Bundesfinanzministerium am 01.04.2021 und am 20.04.2021 umfassende Verwaltungsanweisungen erlassen und viele Praxisfragen geklärt.

Bei Lieferungen bis 135£ an Unternehmer gilt das Reverse-Charge-Verfahren.

Bei Warensendungen über 135£ an britische Kunden müssen sich deutsche Versandhändler grundsätzlich in Großbritannien umsatzsteuerlich registrieren lassen und Umsatzsteuer abführen.

Seit dem 01.07.2021 gelten neue umsatzsteuerliche Regelungen:

Inneregemeinschaftliche Versandlieferungen an Nicht-Unternehmer werden bei Überschreiten einer Umsatzschwelle von europaweit insgesamt 10.000€ im Bestimmungsland besteuert. Diese Lieferungen können im neuen One-Stop-Shop-Verfahren erklärt werden.

Auch Wareneinfuhren aus Nicht-EU-Ländern sind unter bestimmten Voraussetzungen im Bestimmungsland zu besteuern. Es wurde ein neues Import-One-Stop-Shop-Verfahren eingeführt.

Betreiber von Online-Marktplätzen werden in bestimmten Fällen umsatzsteuerlich so behandelt, als hätten sie selbst die Gegenstände vom Lieferanten erworben und an den Kunden geliefert.

BMF zur Steuerbefreiung der Besorgungsleistung von Kommissionären

BFH-Urteil zur Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG im Rahmen einer Dienstleistungskommission.

Im Rahmen einer Dienstleistungskommission wird eine Leistungskette fingiert.

Grundsätzlich ist jede Leistung im Rahmen der Leistungskette umsatzsteuerrechtlich gesondert zu beurteilen.

Die Steuerbefreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG strahlt auch auf die Besorgungsleistung eines Kommissionärs aus.

Aufnahme des BFH-Urteils in den UStAE.

Die Steuerbefreiung greift auch bei einem Aufschlag auf die Besorgungsleistung.

Abrechnung über nicht erbrachte Leistungen liegt nicht nur in Betrugsfällen vor.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 25.04.2018 entschieden, dass im Rahmen einer Dienstleistungskommission die Steuerbefreiungsvorschrift bezüglich der Umsätze kultureller Einrichtungen wie Theater, Museen und Tierparks auch auf die Besorgungsleistung eines Kommissionärs anzuwenden ist.

Eine sog. Dienstleistungskommission liegt vor, wenn ein Unternehmer (Auftragnehmer) in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet wird und dabei im eigenen Namen und für fremde Rechnung handelt. Diese sonstige Leistung gilt als an ihn und von ihm erbracht. Es wird somit eine Leistungskette fingiert. Der Auftragnehmer ist Leistungsempfänger und Leistender zugleich.

Nach A 3.15 Abs. 3 S. 1 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) sind personenbezogene Merkmale grundsätzlich für alle Beteiligten der Leistungskette und für jede Leistung gesondert zu beurteilen. Danach wären die besorgte Leistung an den Kommissionär und die Besorgungsleistung an den Auftraggeber umsatzsteuerrechtlich gesondert zu beurteilen. Dies kann sich sowohl auf die Steuerbefreiungsvorschriften als auch auf die Bestimmung des Leistungsortes auswirken.

Der BFH stellte nunmehr fest, dass sich die Fiktion des § 3 Abs. 11 Umsatzsteuergesetz (UStG) auf die Leistung selbst und deren Inhalt bezieht, nicht aber auf die leistende Person und somit die umsatzsteuerlichen Merkmale der von dem Dritten besorgten Leistung in gleicher Weise für die Besorgungsleistung des vom Auftraggeber mit der Geschäftsbesorgung beauftragten Unternehmen maßgeblich sind. Demnach teilt die besorgte Leistung und die Besorgungsleistung umsatzsteuerlich grundsätzlich das gleiche Schicksal, zu dem auch eine mögliche Steuerbefreiung gehört.

Daraufhin wurde Abschnitt 3.15 Abs. 3 UStAE mit BMF-Schreiben vom 09.06.2021 geändert. Diese Änderung gibt den Tenor des BFH-Urteils wieder, beschränkt sich aber auf die Steuerbefreiungen nach § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG.

Da der Kommissionär regelmäßig einen Aufschlag für seine Tätigkeit im Rahmen der Dienstleistungskommission verlangt, hat der BFH entschieden, dass sich die Fiktion und damit die Steuerbefreiung auch auf diesen Aufschlag erstreckt.

Ob die Steuerbefreiungsfiktion auch auf andere Besorgungsleistungen im Rahmen einer Dienstleistungskommission anzuwenden ist, ist derzeit höchstrichterlich noch nicht geklärt. Das allgemein gehaltene BFH-Urteil und die unionsrechtlichen Vorschriften zur Dienstleistungskommission deuten aber auf weitere Befreiungsfiktionen hin. Demnach ist die weitere Entwicklung zu beobachten.

BMF-Schreiben zu § 14c UStG

§ 14c Abs. 2 Umsatzsteuergesetz (UStG), wonach ein unberechtigter Umsatzsteuerausweis zum Schulden der Umsatzsteuer führt, greift in den Fällen, in denen ein Unternehmer eine Rechnung über nicht erbrachte Leistungen ausstellt. Dieses betrifft allerdings nicht nur Betrugsfälle, sondern auch die Fälle, in denen der rechnungsausstellende Unternehmer den Leistenden bzw. Leistungsempfänger oder die Leistung falsch identifiziert. Als Konsequenz schuldet der Unternehmer, der als Leistender gekennzeichnet wurde, die falsch ausgewiesene Umsatzsteuer.

Gleichzeitig ist der Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung jedoch ausgeschlossen. Diese Regelung findet auch Anwendung, wenn der Leistungsempfänger die Rechnung für den Leistenden ausstellt (sog. Gutschriftverfahren). Folgen der fehlerhaft ausgestellten Gutschriften haben den Leistenden auch teilweise unverschuldet getroffen.

Zu dieser Problematik hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) mit Schreiben vom 19.08.2021 Stellung genommen.

Bei der Abrechnung mittels Gutschrift an einen Nicht-Unternehmer erkennt die Finanzverwaltung an, dass keine Rechnung, sondern nur ein Abrechnungsdokument vorliegt. Somit liegt bei dem Leistenden keine Steuerschuld nach § 14c UStG vor.

Wird allerdings mittels Gutschrift gegenüber einem Unternehmer abgerechnet, gilt dieses Dokument als Rechnung und kann eine Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG begründen. Nach dem Gesetzeswortlaut verliert eine Gutschrift jedoch die Wirkung einer Rechnung, wenn der leistende Unternehmer diesem widerspricht. Ein wirksamer Widerspruch führt trotz des Gesetzeswortlautes nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht zur Beseitigung der Steuerschuld nach § 14c Abs. 2 UStG. Der leistende Unternehmer muss weitere Schritte einleiten und einen entsprechenden Antrag beim Finanzamt stellen.

Auch hier wird wieder deutlich, wie wichtig Genauigkeit bei der Rechnungsstellung ist, um Fehler, die dann zu einer Haftung für unberechtigt ausgewiesene Steuer führen können, zu vermeiden.

Rückwirkende Rechnungsberichtigung in § 13b UStG-Fällen

Das Finanzgericht (FG) Niedersachsen hat sich in zwei Urteilen mit der Frage beschäftigt, ob eine rückwirkende Rechnungsberichtigung im Falle der irrtümlichen Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens möglich ist. Ist dies der Fall, wäre der Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Ausstellung der ursprünglichen Rechnung möglich und nicht erst in dem Zeitpunkt, in dem die korrigierte Rechnung vorliegt. Die Frage ist spannend, da es nach aktueller Verwaltungsauffassung Voraussetzung für eine rückwirkende Rechnungsberichtigung ist, dass in der Rechnung u.a. die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wird. Bei Umkehr der Steuerschuldnerschaft wird jedoch eine Rechnung ohne Ausweis von Umsatzsteuer ausgestellt und lediglich auf das Reverse Charge-Verfahren hingewiesen.

Das FG Niedersachsen hat sich in seinem Urteil auf eine Sonderregel des Umsatzsteuergesetzes (UStG) bezogen, die besagt, dass in § 13b UStG-Fällen die Mindestangabe „gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer“ nicht anzugeben ist. Es hat klargestellt, dass der entsprechenden Rechnung keine Mindestangabe fehlt, da die Rechnung den Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers enthalte und somit den gesetzlichen Vorgaben des UStG entspreche. Eine rückwirkende Rechnungsberichtigung und auch ein rückwirkender Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger sind nach der Entscheidung des FG Niedersachsen möglich.

Gegen eines der Urteile ist eine Revision anhängig. Es bleibt abzuwarten, wie der Bundesfinanzhof auf diese Urteile reagieren wird. Wird dem FG Niedersachsen gefolgt, sind die Auswirkungen für Rechnungsempfänger auf den ersten Blick vorteilhaft. Auf einen zweiten Blick ergeben sich jedoch Umsetzungsfragen, insbesondere bei Verjährungen oder Verfristungen.

Gutschrift an einen Nicht-Unternehmer ist keine Rechnung.

Gutschrift gegenüber einem Unternehmer gilt als Rechnung bis zum wirksamen Widerspruch.

Neben dem wirksamen Widerspruch ist ein Antrag beim Finanzamt notwendig.

Ist der Vorsteuerabzug bei Reverse-Charge-Rechnungen rückwirkend möglich?

Grundsätzlich ist die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer Voraussetzung.

Rückwirkende Rechnungsberichtigung bei irrtümlicher Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens möglich.

BFH ändert seine Rechtsprechung zum Vorsteuerabzug und zu unentgeltlichen Wertabgaben

BFH ändert bisherige Rechtsauffassung zum Vorsteuerabzug und zu unentgeltlichen Wertabgaben.

Bislang war Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangsumsatz und steuerpflichtigem Ausgangsumsatz.

Jetzt ist der Vorsteuerabzug auch bei mittelbarem Zusammenhang möglich.

Keine Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe, falls keine Gefahr eines unsteuererten Endverbrauchs besteht.

Einkaufspreis im Zeitpunkt der Spende bestimmt die Bemessungsgrundlage.

Bei Sachspenden ist niedrigere Bemessungsgrundlage bei ein-

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seinem Urteil vom 20.12.2020 seine bisherige Rechtsauffassung zum Vorsteuerabzug und zu unentgeltlichen Wertabgaben geändert.

Im Urteilsfall vom 20.12.2020 ging es um die umsatzsteuerliche Beurteilung von Ausbaumaßnahmen an einer öffentlichen Gemeindestraße, die der Erfüllung einer behördlichen Auflage dienen.

Bislang war nach ständiger Rechtsprechung Voraussetzung für den Vorsteuerabzug, dass ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen einem bestimmten Eingangsumsatz und einem steuerpflichtigen Ausgangsumsatz besteht. Fehlte ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang, war ein Vorsteuerabzug auch möglich, wenn die Kosten zu den allgemeinen Aufwendungen des Unternehmers gehörten.

Im entschiedenen Urteilsfall lag lediglich ein mittelbarer Zusammenhang vor: der Anschluss der Gemeindestraße an den Schwerlastverkehr. Der BFH stellt in seinem Urteil vom 20.12.2020 klar, dass auch ein solcher mittelbarer Zusammenhang ausreichend für den Vorsteuerabzug ist.

Die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe hat nach Auffassung des BFH nicht zu erfolgen, wenn kein unsteuerter Endverbrauch vorliegt. Die Gefahr eines unsteuererten Endverbrauchs liegt nicht vor, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Die Eingangsleistung wird vor allem für Bedürfnisse des Steuerpflichtigen genutzt,
- sie ist für das Unternehmen erforderlich und geht darüber nicht hinaus,
- die Kosten der Eingangsleistung sind (kalkulatorisch) im Preis der getätigten Ausgangsumsätze enthalten und
- der Vorteil des Dritten (hier der Allgemeinheit) ist allenfalls nebensächlich.

Im betroffenen Urteilsfall waren diese Voraussetzungen erfüllt, sodass die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe nicht zu erfolgen hatte.

Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf dieses Urteil reagieren wird und ob das Urteil auch auf andere Bereiche anzuwenden ist.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Sachspenden

Sachspenden aus dem Unternehmensvermögen stellen „unentgeltliche Wertabgaben“ dar, sofern der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigte. Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich bei diesen unentgeltlichen Wertabgaben grundsätzlich nach dem fiktiven Einkaufspreis im Zeitpunkt der Spende (auch bei eigener Herstellung, hilfsweise Selbstkosten).

Neu ist, dass das Bundesministerium der Finanzen (BMF) eine niedrigere Bemessungsgrundlage zugesteht, wenn die Gegenstände nicht mehr oder nur noch stark

eingeschränkt verkehrsfähig sind. Als Beispiele werden dazu aufgeführt:

- Kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums stehende Lebensmittel oder Non-Food-Artikel (z.B. Drogerieartikel, Medikamente, Tierfutter, Bauchemieprodukte, Blumen und andere verderbliche Waren)
- Erhebliche Material- oder Verpackungsfehler (z.B. Befüllungsfehler, Falschetikettierungen oder beschädigte Retouren)
- Fehlende Marktgängigkeit (z.B. Vorjahresware, Saisonware wie Oster- oder Weihnachtsartikel)
- Nicht bei Neuware ohne jegliche Beeinträchtigung, die nur aus wirtschaftlichen oder logistischen Gründen aus dem Warenverkehr ausgesondert wird.

Die Minderung ist im Umfang der Einschränkung der Verkehrsfähigkeit vorzunehmen. Nur bei wertloser Ware (z.B. Lebensmittel und Non-Food-Artikel kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums oder bei Frischwaren, bei denen die Verkaufsfähigkeit nicht mehr gegeben ist) dürfen 0€ angesetzt werden.

Bei Neuware ohne jegliche Beeinträchtigung, die aus wirtschaftlichen oder logistischen Gründen aus dem Warenverkehr ausgesondert wird, sieht die Finanzverwaltung keine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit. Dies gilt auch, wenn die Neuware ansonsten vernichtet werden würde, weil z.B. Verpackungen beschädigt sind, bei Bekleidung deutliche Spuren einer Anprobe erkennbar sind oder Ware verschmutzt ist, ohne dass sie beschädigt ist. Dies führt nicht dazu, dass die Neuware ihre Verkaufsfähigkeit vollständig verliert. Auch in diesen Fällen ist ein fiktiver Einkaufspreis anhand objektiver Schätzungsunterlagen zu ermitteln.

Befristet für den Zeitraum 01.03.2020 bis 31.12.2021 wird eine Billigkeitsregelung für Sachspenden gewährt. Danach wird bei Warenspenden von durch die Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffenen Einzelhändlern an steuerbegünstigte Organisationen auf die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe (unabhängig vom Zustand der Ware) verzichtet.

Keine Sachspende und keine unentgeltliche Wertabgabe liegt vor bei Verkauf weit unter dem ursprünglichem Einkaufspreis. Die Bemessungsgrundlage ist hier das tatsächliche Entgelt. Hier ergibt sich für den Unternehmer ein Gestaltungsspielraum. Ausnahme: Mindest-Bemessungsgrundlage bspw. bei Verkauf an nahestehende Personen oder Gesellschafter.

Uneindeutig ist, ob das BMF eine niedrigere Bemessungsgrundlage auch zulässt bei unentgeltlichen Wertabgaben, die keine Sachspenden darstellen (z.B. Entnahmen für private Zwecke oder Abgaben an Mitarbeiter). Auch sollte Vorsicht gelten bei Warenabgaben, die nicht beispielhaft im BMF-Schreiben genannt werden. In beiden Fällen sollte daher im Vorfeld eine Abstimmung mit den Finanzbehörden erfolgen und ggf. Nachweise und Argumente für eine Wertminderung bereitgelegt werden.

Vorsteueraufteilung bei Gebäuden

Der Immobilienbereich zeichnet sich umsatzsteuerlich dadurch aus, dass regelmäßig kein oder kein vollständiges Recht zum Vorsteuerabzug besteht. Vermieter von Immobilien, die sowohl an Endverbraucher als auch an umsatzsteuerliche Unternehmer überlassen werden (sog. gemischt genutzte Immobilien), sind vor die besondere Herausforderung gestellt, Vorsteuerbeträge, die nicht eindeutig und leicht dem einen oder dem anderen zugeordnet werden können, anhand des präzisesten sachgerechten Schlüssels aufzuteilen. Die Bedingungen, unter denen

geschränkter Verkehrsfähigkeit von Waren zulässig.

Voraussetzung: „nicht vorliegende oder stark eingeschränkte Verkehrsfähigkeit“.

Minderung und wertlose Ware.

Keine eingeschränkte Verkehrsfähigkeit bei Neuware.

Corona-Billigkeitsmaßnahme für den Einzelhandel.

Verbilligte Verkäufe.

BFH bestätigt Rechtsprechungsgrundsätze.

Vorsteueraufteilung grundsätzlich nach Flächen-, bei erheblichen Ausstattungsmerkmalen nach Umsatzschlüssel.

UStAE: Finanzverwaltungsgrundsätze weichen (leicht) ab.

Nach Auffassung der deutschen FG kann zur Begründung einer festen Niederlassung eine fehlende personelle Ausstattung durch eine überdurchschnittlich stark ausgeprägte technische Ausstattung aufgewogen werden.

bei dieser Aufteilung auf den sog. Umsatzschlüssel zurückgegriffen werden kann, bestätigte der Bundesfinanzhof (BFH) in seiner jüngeren Rechtsprechung.

Der Vorsteuerabzug bei gemischt genutzten Immobilien hat objektbezogen zu erfolgen. Das heißt, dass der Vorsteuerschlüssel jeweils grundsätzlich auf ein Gebäude bezogen zu entwickeln ist. Nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des BFH ist bei der objektbezogenen Aufteilung von Vorsteuern im Zusammenhang mit der Herstellung eines Gebäudes grundsätzlich der Flächenschlüssel anzuwenden, da dieser zu einer präziseren Aufteilung als die Verwendung eines Umsatzschlüssels führt. Dies gilt für sämtliche Vorsteuerbeträge, die ggf. nach nicht zu komplexen, leicht durchführbaren Einzelzuordnungen verbleiben. Der BFH tendiert dazu, die vorgelagerte Einzelzuordnung auszulassen und sämtliche Vorsteuern nach Schlüsseln aufzuteilen. Hierbei sieht er die Anwendung des Umsatzschlüssels vor, wenn unterschiedlich genutzte Räume erhebliche Ausstattungsmerkmale aufweisen (z.B. unterschiedliche Deckenhöhen/-dicken, Wanddicken, Raumhöhen, Innenausstattungen). In Ermangelung einer gesetzlichen oder richterlichen Definition wurde in der Praxis das Verständnis entwickelt, dass Unterschiede dann „erheblich“ sind, wenn diese im Vergleich zum Flächenschlüssel entweder eine Abweichung von 10% oder um einen Betrag von mindestens 10.000€ bedeuten.

Die Sichtweise der Finanzverwaltung folgt den Rechtsprechungsgrundsätzen nicht in Gänze. Im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) ist regelmäßig der Flächenschlüssel für die Aufteilung vorgesehen, bei erheblich unterschiedlichen Räumlichkeiten die Einzelzuordnung. Ergänzend kommt eine Aufteilung im Verhältnis der Ertragswerte in Betracht, wenn die Immobilie erworben, also nicht hergestellt worden ist. Der Umsatzschlüssel soll hingegen nur angewendet werden, wenn keine andere wirtschaftliche Zuordnung möglich ist.

Mit Blick auf die Aufteilung von Vorsteuerbeträgen kann durchaus von einer Annäherung von Rechtsprechung und unternehmerischer Praxis einerseits sowie der Finanzverwaltungsansicht andererseits gesprochen werden. Dennoch werden Scharmützel mit der Finanzverwaltung auch künftig nicht gänzlich ausbleiben. Es ist daher angezeigt, die Lage – im Zweifel anhand der Bauplanungen und (plausibler!) Vermietungsabsicht – zu klären und nachzuhalten. In manchen Fällen bietet es sich an, dies von Anfang an abgestimmt mit dem zuständigen Finanzamt zu tun. Auf der Grundlage einer sauberen, nachgehaltenen Planung im Zeitablauf sind auch außerordentliche Ereignisse (wie der Ad-hoc-Teilverkauf von Einzelbauten, Teilprojekten oder Baufeldern) besser handhabbar.

Vermietung einer Immobilie OHNE eigenes Personal begründet keine feste Niederlassung (EuGH)

Eine feste Niederlassung setzt nach der derzeitigen Rechtslage eine beständige Struktur voraus. Dies bedeutet, dass diese von ihrer personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung von Leistungen oder den Empfang von Leistungen erlauben muss. Damit eine feste Niederlassung begründet wird, müssen folglich sowohl personelle als auch technische Mittel vorliegen. Finanzgerichte (FG) haben in einigen Fällen entschieden, dass Windkraftanlagen auch ohne vor Ort eingesetztes Personal des Betreibers feste Niederlassungen darstellen können. Als Begründung wurde angeführt, dass die fehlende personelle Ausstattung durch eine überdurchschnittlich stark ausgeprägte technische Ausstattung aufgewogen wird.

In einem Urteil vom 03.06.2021 hat der Europäische Gerichtshof (EuGH) nun entschieden, dass eine vermietete Immobilie, die kein eigenes Personal für die Vermietungsleistung aufweist, keine feste Niederlassung begründet. Dem EuGH zufolge geht dies aus dem Wortlaut der Mehrwertsteuerverordnung und der dazu ergangenen Rechtsprechung hervor. Eine feste Niederlassung setzt sowohl personelle als auch technische Ausstattung voraus. Fehlt es an eigenem Personal, ist eine Einordnung unter dem Begriff der „festen Niederlassung“ nicht möglich. Dies gilt gleichermaßen sowohl für aktive feste Niederlassungen (Leistungserbringung durch feste Niederlassungen) als auch für passive feste Niederlassungen (Leistungsempfang durch feste Niederlassungen).

In dem zugrunde liegenden Fall vermietete ein Unternehmen mit Sitz und Geschäftsleitung in Jersey eine in Österreich belegene Immobilie umsatzsteuerpflichtig an zwei österreichische Unternehmer. Die Verwaltung der Immobilie übernahm ein beauftragtes Hausverwaltungsunternehmen, das Dienstleister und Lieferanten vermittelt, die Mieten und Betriebskosten abrechnen, die Geschäftsaufzeichnungen führen und die Umsatzsteuer-Melddaten vorbereiten sollte. Diese Leistungen wurden von dem beauftragten Unternehmen in anderen Räumlichkeiten als denjenigen des ausländischen Unternehmens erbracht. Die Entscheidungsgewalt über Begründung und Auflösung von Mietverhältnissen und deren wirtschaftlichen und rechtlichen Konditionen, Durchführung von Investitionen und Reparaturen, Auswahl der Dienstleister und Beauftragung der Hausverwaltung blieb bei dem ausländischen Unternehmen. Dieses wies in den Rechnungen an die Mieter keine österreichische Mehrwertsteuer aus. Aufgrund gegenteiliger Auffassung setzte das Finanzamt gegen das Unternehmen österreichische Mehrwertsteuer fest, woraufhin der Klageweg bestritten wurde.

Wird ein externer Dienstleister beauftragt, der nicht durch den Leistungsempfänger bevollmächtigt wurde, liegt aufgrund dieser Beauftragung keine feste Niederlassung vor. Der externe Dienstleister ersetzt nicht das fehlende eigene Personal. Mit dem jüngsten Urteil widerspricht der EuGH dem österreichischen Bundesfinanzgericht sowie dessen zitierter Rechtsprechung einiger deutscher FG. Zudem stellt das Urteil die Auffassung der Finanzverwaltung infrage. Diese ist nun gefordert, sich zu dem Urteil zu positionieren. Von Bedeutung ist das Urteil insbesondere für Betreiber von Windkraftanlagen, jedoch auch für Unternehmer mit vergleichbaren Fallgestaltungen.

EuGH-Vorlage zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Betriebsvorrichtungen

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) die Frage vorgelegt, ob die Vermietung von Betriebsvorrichtungen nur dann steuerpflichtig ist, wenn diese isoliert erfolgt, oder auch dann, wenn sie eine Nebenleistung zu einer steuerfreien Gebäudevermietung ist. Fraglich ist somit, ob der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung oder das Aufteilungsgebot Vorrang hat.

Im Streitfall verpachtete der Steuerpflichtige Stallgebäude zur Putenaufzucht mit für diesen Zweck speziell abgestimmten und von Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen. Dem lag ein einheitliches Entgelt – ohne Aufteilung auf die Stallüberlassung einerseits und die Vorrichtungen andererseits – zugrunde. Der Steuerpflichtige ging insgesamt von einer Umsatzsteuerbefreiung aus, während das Finanzamt die Auffassung vertrat, dass die Betriebsvorrichtungen mit einem Anteil von 20% des Pachtentgelts umsatzsteuerpflichtig seien.

EuGH: Eine feste Niederlassung setzt das gleichzeitige Vorliegen der personellen und technischen Ausstattung voraus. Eine fehlende personelle Ausstattung schließt die Annahme der festen Niederlassung aus.

Vorrang der Einheitlichkeit der Leistung oder des Aufteilungsgebots?

Im Streitfall unterstellte der Steuerpflichtige eine Umsatzsteuerbefreiung der gesamten Umsätze hinsichtlich der Gebäudeverpachtung nebst Betriebsvorrichtungen.

Nach Auffassung des FG teilt die Verpachtung von Betriebsvorrichtungen als Nebenleistung das Schicksal der steuerfreien Gebäudeverpachtung.

Die MwStSystRL schließt die Steuerbefreiung der Vermietung von Betriebsvorrichtungen grundsätzlich aus.

Der BFH legt aus, die Einheitlichkeit der Leistung könnte Vorrang haben, zum anderen könnte ein Aufspaltungsgebot in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil gelten.

Unternehmer trifft Zuordnungsentscheidung über Umfang der unternehmerischen Nutzung bei Anschaffung oder Herstellung.

BFH versagte weiteren Vorsteuerabzug für die Vorjahre bei nachträglicher Änderung des Umfangs der unternehmerischen

Das Finanzgericht (FG) entschied, dass es sich bei der Verpachtung der Vorrichtungen lediglich um eine Nebenleistung zu der Gebäudeverpachtung handele und diese insoweit steuerfrei sei, als sie auf die Überlassung der Vorrichtungen entfalle.

Hiergegen richtet sich die Revision des Finanzamts. Aus Sicht des BFH bestehen zwei Auslegungsmöglichkeiten. Argumente gibt es sowohl für den Vorrang der Einheitlichkeit als auch für die Anwendung des Aufteilungsgebots.

Das Unionsrecht sieht nach Art. 135 der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) eine Steuerbefreiung von Umsätzen aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken vor. Umgesetzt ist diese Regelung in § 4 Nr. 12 S. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG). Hiervon ausgeschlossen ist jedoch die Vermietung von dauerhaft eingebauten Vorrichtungen und Maschinen.

Die Grundsätze der EuGH-Rechtsprechung zur Bestimmung eines einheitlichen Umsatzes könnte Vorrang gegenüber dem Ausschlussstatbestand nach Art. 135 der MwStSystRL haben. Der EuGH hat entschieden, dass die Vermietung von Parkplätzen und Garagen nicht von der steuerfreien Vermietung von Grundstücken ausgeschlossen werden kann, wenn sie mit dieser eng verbunden ist und einen „einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang“ darstellt, was mit der Zugehörigkeit zu demselben Gebäudekomplex und einer Vermietung von demselben Vermieter an denselben Mieter bejaht wurde. Mit Bezug auf den Streitfall wäre somit insgesamt von einer steuerfreien Leistung auszugehen.

Alternativ könnten die einheitlichen Umsätze im Zuge eines Aufteilungsgebots in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil aufgespalten werden. Die Verpachtung von Betriebsvorrichtungen würde somit nicht in die Sphäre der Steuerbefreiung der Grundstücksverpachtung gelangen. Der Grundstücksüberlassung würde ein „passiver Charakter“ zugesprochen, während die Überlassung von Betriebsvorrichtungen infolge zusammenhängender geschäftlicher Tätigkeiten als „aktiv“ zu bezeichnen wäre. Dies würde zu einer Umsatzsteuerpflicht führen. Das Ergebnis des Vorabentscheidungsersuchens an den EuGH bleibt abzuwarten. Gibt der EuGH der Einheitlichkeit der Leistung Vorrang, kann eine Überlassung von Vorrichtungen und Maschinen nur als eigenständige Leistung steuerpflichtig sein, wenn kein Zusammenhang mit einer Gebäude- oder Grundstücksüberlassung besteht. Entsprechende Steuerbescheide sollten offen gehalten werden.

Rückwirkend geänderte Verwendungsabsicht irrelevant für den Vorsteuerabzug

In einem Verfahren des Bundesfinanzhofs (BFH) ging es um die nachträgliche Änderung der unternehmerischen Zuordnung einer Immobilie. Grundsätzlich steht dem Unternehmer im Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung der Immobilie ein Zuordnungswahlrecht über den Umfang der unternehmerischen Nutzung zu. Er kann das Grundstück insgesamt seinem Privatvermögen, insgesamt seinem Unternehmen oder in einem gewissen Umfang seinem Unternehmen zuordnen.

Der Steuerpflichtige hatte in vier aufeinanderfolgenden Jahren während der Herstellung des Gebäudes jeweils eine teilweise Zuordnung zum Unternehmensvermögen vorgenommen und entsprechend den Vorsteuerabzug geltend gemacht sowie entsprechende Umsatzsteuer-Erklärungen abgegeben. Im darauffolgenden

Jahr, in dem das Gebäude weiterhin noch erstellt wurde, fasste der Steuerpflichtige die Absicht, einen größeren Anteil der Flächen seinem unternehmerischen Bereich zuzuordnen. Der Steuerpflichtige begehrte daraufhin, die für die Vorjahre geltend gemachte Vorsteuer auf den nun maßgeblichen Anteil der unternehmerischen Nutzung zu erhöhen. Das Finanzgericht (FG) versagte dies und der BFH bestätigte die Entscheidung des FG mit seinem Beschluss vom 10.02.2021.

Der BFH machte deutlich, dass Absichtsänderungen nicht zurückwirken und deshalb nicht dazu führen, dass Steuerbeträge nachträglich als Vorsteuer abziehbar sind. Insbesondere sei eine Absichtsänderung kein rückwirkendes Ereignis im Sinne der Abgabenordnung (AO).

Aus dem Grundsatz des Sofortabzugs der Vorsteuer folgt, dass der Unternehmer eine Zuordnungsentscheidung für den Umfang des Vorsteuerabzugs bereits bei Leistungsbezug treffen muss. An die getroffene Zuordnungsentscheidung und -absicht, die für die abgegebene Umsatzsteuer-Erklärung ein gewichtiges Indiz bilden, bleibt er nach Ablauf der Abgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung gebunden. Dagegen bleibt für Jahre, für die noch keine Umsatzsteuer-Jahreserklärung abgegeben wurde, eine neue angepasste Zuordnungsentscheidung möglich. Dies bestätigte auch der BFH, indem er das Jahr, für das noch keine Erklärung abgegeben und damit eine Zuordnungsentscheidung nicht abschließend dokumentiert worden ist, nicht in seine Entscheidung mit einbezog.

Der BFH bestärkt noch einmal, wie entscheidend die Zuordnungsentscheidung für den Vorsteuerabzug ist. An die einmal in Erklärungen getroffene Zuordnung ist der Unternehmer gebunden. Das verleitet dazu, im Zweifel eine weitaus größere Zuordnung zum Unternehmensvermögen vorzunehmen, um – bei nachträglich geänderter Verwendungsabsicht – das Recht auf den „angemessenen“ Vorsteuerabzug nicht zu verlieren. Dabei verbleibt natürlich das Risiko, nachträglich auch eine zu viel gezahlte Umsatzsteuer korrigieren zu müssen. Allerdings bleibt wohl weiterhin die Möglichkeit des § 15a UStG bei Vorliegen der Voraussetzungen bestehen und damit die Möglichkeit, pro rata temporis doch den erhöhten Vorsteuerbetrag zu erhalten.

Umsatzsteuerliche Behandlung des Legens von Hauswasseranschlüssen

Endlich Klarheit: Mit der Aufnahme der höchstrichterlichen Rechtsprechung in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) setzt die Finanzverwaltung den lang erwarteten, von vielen Gemeinden seit Längerem im täglichen Doing antizipierten Schlusspunkt unter einen mehr als eine Dekade andauernden Diskurs.

Schon im Jahr 2008 hatten der Europäische Gerichtshof (EuGH) und ihm folgend der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass das Verlegen der Anschlüsse für die Wasserversorgung „unentbehrlich“ und daher generell mit nur 7% zu besteuern sei. Auch die Finanzverwaltung setzte dies seinerzeit um, knüpfte die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes jedoch einschränkend an die Voraussetzung, dass das Legen des Anschlusses und die Wasserlieferungen von demselben Unternehmer erbracht werden.

Letztgenanntes entsprach nicht der Rechtsprechung und beschwor deshalb weitere Rechtsstreitigkeiten herauf, die der BFH in 2018 – wenig verwunderlich –

Nutzung durch den Steuerpflichtigen.

Absichtsänderungen sind keine rückwirkenden Ereignisse nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO.

Unternehmer bleibt an in Umsatzsteuer-Erklärungen manifestierte Zuordnungsentscheidung gebunden.

Neues BMF-Schreiben / Anpassung des UStAE.

EuGH-/BFH-Rechtsprechung seit Langem eindeutig.

BFH bestätigt Rechtsprechungslinie.

Finanzverwaltung zieht nach und gibt hilfreiche Definitionen und Begriffsabgrenzungen.

Gegen eine unselbstständige Nebenleistung spricht die Möglichkeit seitens des Mieters, den Stromanbieter frei zu wählen.

Wäre die Stromlieferung eine unselbstständige Nebenleistung einer steuerfreien Vermietung, wäre ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten einer Photovoltaikanlage nicht möglich. Dies entspricht der bisherigen Auffassung der Gerichte und der Finanzverwaltung.

zugunsten des Steuerpflichtigen entschied. Er unterstrich dabei, dass es nicht auf die Unternehmeridentität ankomme, da das Legen des Anschlusses selbst als „Lieferung von Wasser“ gelte, also nicht nur als eine Nebenleistung, die einer entsprechenden Hauptleistung für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bedürfe.

Die Finanzverwaltung zieht mit dem aktuellen Schreiben im Wesentlichen nach: Eine Identität ist weder beim Unternehmer noch beim Empfänger erforderlich. Der Verleger muss nicht das Versorgungsunternehmen sein und es macht keinen Unterschied, ob der Vermieter oder Eigentümer auch schon Empfänger der Anschlussverlegung war. Zudem sind die im Schreiben genannten Begriffsdefinitionen (z.B. „Legen des Hauswasseranschlusses“), Abgrenzungen (z.B. Nichteinbezug des Bodenaushubs bei kombinierten Anschlussarbeiten auch für Strom, Telekommunikation und Gas) und Hinweise zum Reverse Charge hilfreich für den Umgang in der täglichen Praxis.

Fazit und Ausblick:

Die Anpassungen im UStAE über die Verweisung auf das aktuelle BMF-Schreiben sind zweifelsohne begrüßenswert wie notwendig. Diese dürften nun auch letzte Bastionen zum Einlenken veranlassen, die hier noch mit dem Regelsteuersatz unterwegs waren und ggf. weiter sind. Empfänger solcher unzutreffend (hoch) besteuerten Eingangsleistungen sind weiter aufgerufen, auf entsprechende Rechnungsänderung zu drängen. Auf diese Weise wird übersteuerten Kosten bei privaten Immobilien und ggf. einem unzutreffenden Vorsteuerabzug bei unternehmerisch genutzten Immobilien vorgebeugt.

Lieferung von vom Vermieter selbst erzeugtem Strom an die Mieter

Erzeugt ein Vermieter Strom über eine Photovoltaikanlage und liefert er diesen an seine privaten Mieter, so ist nach einem revisionsbehafteten Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts (FG) vom 25.02.2021 im Regelfall davon auszugehen, dass die Stromlieferung keine unselbstständige Nebenleistung einer steuerfreien Vermietung ist, sondern eine selbstständige Leistung. Entscheidend sei insofern, dass dem jeweiligen Mieter die Möglichkeit gegeben wird, seinen Stromanbieter frei zu wählen.

Der Kläger war Vermieter mehrerer Wohnhäuser. Die Vermietungen erfolgten umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 12 Buchst. a Umsatzsteuergesetz (UStG). Auf den Dächern der Häuser installierte er jeweils eine Photovoltaikanlage und schloss mit seinen Mietern eine Zusatzvereinbarung über die Stromversorgung ab. Anschließend erfolgte die Versorgung der Mieter mit Strom über die installierten Anlagen. Den Betrieb der Anlagen zeigte der Kläger bei der Stadt als gewerbliche Betätigung an. Mit den Mietern rechnete der Kläger jährlich über einen Gemeinschaftszähler im jeweiligen Haus und entsprechende Unterzähler nach der individuellen Verbrauchsmenge ab. Nach einer Zusatzvereinbarung hatten die Mieter allerdings auch die Möglichkeit, den Stromlieferungsvertrag zu kündigen und sich anderweitig zu versorgen. Das Finanzamt versagte dem Kläger den geltend gemachten Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Photovoltaikanlagen. Seiner Meinung nach handelte es sich bei der Stromlieferung des Klägers an die Mieter um eine unselbstständige Nebenleistung zur steuerfreien Hauptleistung (Vermietung). Daher sei auch die Stromlieferung ein steuerfreier Umsatz, sodass die Photovoltaik-

anlagen zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet würden. Dies schließe gem. § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG den Vorsteuerabzug aus.

Die Klage war begründet. Im Unterschied zum Finanzamt betrachtete das FG die Vermietungsleistung und die Stromlieferung als selbstständige Leistungen. Daher teile die Stromlieferung umsatzsteuerrechtlich nicht das Schicksal der Vermietungsleistung (Steuerfreiheit). Zwar hatten der Europäische Gerichtshof (EuGH) und der Bundesfinanzhof (BFH) die Lieferung sog. Mietnebenkosten (z.B. Wasser oder Strom) lange Zeit ebenfalls als Nebenleistung zur Hauptleistung „Vermietung“ eingeordnet (so auch weiterhin die Finanzverwaltung im Umsatzsteuer-Anwendungserlass in Abschnitt 4.12.1 Abs. 5 S. 3). Der EuGH hat jedoch in einem Urteil vom 16.04.2015 (C-42/14, Rs. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie) seine Auffassung geändert. Das Vorhandensein von individuellen Zählern zur Ermittlung der jeweiligen Verbrauchsmenge durch den Mieter sieht der EuGH nunmehr als ein wichtiges Indiz dafür, dass die Lieferung von Versorgungsleistungen (z.B. Strom) als eine von der Vermietung getrennte Leistung anzusehen ist. Der BFH lässt in seiner Entscheidung vom 11.11.2015 (V R 37/14, BStBl II 2017, 1259) vermuten, dass er diese Ansicht des EuGH teilt.

Auch die jedem Mieter zustehende Möglichkeit, den Stromlieferungsvertrag zu kündigen, spricht neben dem Vorhandensein individueller Zähler nach Meinung des FG dafür, Vermietungsleistungen und Stromlieferung als getrennte Leistungen zu betrachten. Insoweit sei wichtig, dass für die Mieter die „generelle Möglichkeit“ bestehe, den Stromlieferungsvertrag mit dem Kläger zu kündigen und zu einem anderen Anbieter zu wechseln. Dies gilt auch, wenn in diesem Fall anfallende Umbaukosten einen Wechsel zwar erschweren, ihn jedoch nach Ansicht des FG nicht unmöglich machen.

Stellt der Verkauf einer Hotelimmobilie eine Geschäftsveräußerung dar?

Stellt der Verkauf einer nicht verpachteten Hotelimmobilie samt Inventar eine Geschäftsveräußerung im Ganzen (GiG) dar? Mit dieser auch aufgrund von Corona und seinen wirtschaftlichen Folgen womöglich (gerade für die Hotelbranche) künftig heiß zu diskutierenden Frage hatte sich das Finanzgericht (FG) Köln in seinem Urteil vom 15.09.2020 zu beschäftigen.

Im Ergebnis verneinte das FG die Frage und stellte in dem zugrunde liegenden Fall für den Steuerpflichtigen nachteilig fest, dass aufgrund der Negierung der GiG – man hatte im Kaufvertrag nicht zusätzlich zur Umsatzsteuer optiert – eine schädliche, d.h. eine Vorsteuerkorrektur-behaftete Veräußerung vorlag. Damit gab das FG im Tenor die Aussagen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) wieder, nach dem eine GiG nur dann gegeben sein kann, wenn gleichzeitig mit der Immobilie auch ein entsprechender Mietvertrag übergeht; folglich kann der Verkauf eines leer stehenden Objekts niemals zu einer GiG führen.

Allerdings hatte das FG Köln in dem in Rede stehenden Fall die Revision zugelassen, da der Bundesfinanzhof in einem früheren Urteil aus 2010, das sich mit einem ähnlichen Fall beschäftigte, zu dem Ergebnis gekommen war, dass eine GiG sehr wohl gegeben sein könne und zwar obwohl kein bestehender Mietvertrag auf den Erwerber übergeht. Hintergrund dessen war, dass dem Übergang „ohne“ Mietvertrag ein von vornherein geplanter sofortiger Abschluss eines neuen Miet-

Änderung der Rechtsauffassung des EuGH: Im Falle des Vorhandenseins individueller Stromzähler zur Ermittlung der jeweiligen Verbrauchsmengen geht er hinsichtlich der Strombelieferung von einer selbstständigen Leistung aus.

Nach Meinung des FG spricht darüber hinaus die Möglichkeit der Kündigung der Strombelieferung für das Vorliegen einer selbstständigen Leistung.

FG Köln entschied, dass eine nicht verpachtete Hotelimmobilie keine GiG darstellen kann. Entscheidung gemäß UStAE – keine GiG ohne Mietvertrag.

Revision wurde zugelassen aufgrund eines ähnlich gelagerten BFH-Urteils aus 2010.

Von einer Revision wurde kein Gebrauch gemacht – daher besteht weiterhin Unsicherheit, ob eine GiG in derartigen Fällen vorliegt.

vertrags mit dem Käufer als allen Beteiligten bekannter Gesamtplan zugrunde lag. Leider wurde gegen das Urteil des FG Köln keine Revision eingelegt, weshalb in derart gelagerten Fällen – wie auch bei vielen anderen Sachverhalten rund um die GiG – weiterhin Unsicherheit im Hinblick auf die Frage „GiG: Ja oder nein?“ besteht.

Als Quintessenz können wir daher nur empfehlen, im Zusammenhang mit der Erstellung von Umsatzsteuerklauseln in Kaufverträgen in jedem Fall einen versierten Steuerberater hinzuziehen, um etwaige negative Folgen von vornherein für die beteiligten Parteien – zumindest aus Umsatzsteuersicht – auszuschließen.

Umsatzsteuerliche Behandlung von Dienstleistungen durch Apotheken

Umsätze von Apotheken unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer.

Die Umsatzsteuer auf Apothekerleistungen bei Grippeimpfungen und beim Sichtbezug von Substitutionsmitteln für Gripeschutzimpfungen entfällt.

Keine Beanstandung der umsatzsteuerpflichtigen Behandlung von Umsätzen bis zum 31.03.2021. Ab dem 01.04.2021 ist der Vorsteuerabzug jedoch ausgeschlossen.

Bei der Lieferung von Schutzmasken durch Apotheken besteht keine Pflicht zur Rechnungserteilung.

Während Leistungen von Ärzten und anderen Heilberuflern umsatzsteuerbefreit sind, unterliegen Umsätze von Apotheken als vollkaufmännische Unternehmen der Umsatzsteuer. Neben dem Warenhandel erbringen Apotheken vermehrt auch Dienstleistungen. Unklar war bislang, ob solche Dienstleistungen als umsatzsteuerpflichtige Leistungen eines kaufmännischen Unternehmens oder als umsatzsteuerfreie Leistungen eines Heilberufers behandelt werden sollen.

Mit dem am 23.03.2021 veröffentlichten Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) stellt die Finanzverwaltung klar, dass keine Umsatzsteuer mehr bei zwei bestimmten Dienstleistungen durch Apotheken fällig wird. Betroffen sind Modellvorhaben für Gripeschutzimpfungen und der Sichtbezug von Substitutionsmitteln für Gripeschutzimpfungen. Mit dem BMF-Schreiben wird der Umsatzsteuer-Anwendungserlass erweitert, sodass Apothekerinnen und Apotheker mit bestimmten Tätigkeiten unter die umsatzsteuerbefreiten „ähnlichen“ heilberuflichen Tätigkeiten fallen.

Dem BMF-Schreiben zufolge sind die Grundsätze auf alle offenen Fälle anzuwenden. Im Falle von Umsätzen, die vor dem 01.04.2021 ausgeführt werden, wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer seine Leistungen umsatzsteuerpflichtig behandelt. Ab dem 01.04.2021 gilt dies jedoch nicht mehr. Der Vorsteuerabzug ist dann ausgeschlossen. Dies gilt auch dann, wenn die Umsatzsteuer in der Rechnung gesondert ausgewiesen ist. Zu beachten ist, dass in einem Fall des unberechtigten Ausweises der Unternehmer die Umsatzsteuer dennoch schuldet. In einem Schreiben vom 05.02.2021 hat das Finanzministerium Schleswig-Holstein Stellung zur Behandlung der Lieferung von Schutzmasken durch Apotheker bezogen. Dem Ministerium zufolge erbringt der Apotheker eine steuerbare Leistung, wobei das Entgelt in Form der Eigenbeteiligung teils vom Empfänger selbst und nach dem in der Schutzmaskenverordnung beschriebenen Mechanismus durch das Bundesamt für soziale Sicherung gezahlt wird. Für die Apotheke besteht keine Pflicht zur Rechnungserteilung. Unabhängig von der Rechnungserteilung wird die Umsatzsteuer jedoch geschuldet. Erteilt die Apotheke dennoch eine Rechnung, so hat diese korrekterweise das Gesamtentgelt (einschließlich der Zuzahlung) und den darauf entfallenden Steuerbetrag auszuweisen. Dagegen liegt bei der Abrechnung des Apothekerrechenzentrums an das Bundesamt für soziale Sicherung über die Zuzahlung keine umsatzsteuerliche Leistungserbringung vor (insbesondere keine Lieferung von Schutzmasken). Es handelt sich bei derartigen Abrechnungen auch nicht um umsatzsteuerliche Rechnungen. Im Falle des offenen Ausweises der Umsatzsteuer in einer solchen Abrechnung für eine tatsächlich nicht erbrachte Leistung wird die ausgewiesene Steuer dennoch geschuldet.

Fazit:

Das neue BMF-Schreiben stellt klar, dass von Apotheken erbrachte Gripeschutzimpfungen und der Sichtbezug von Substitutionsmitteln für Gripeschutzimpfungen umsatzsteuerbefreit sind. Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Bei Umsätzen, die vor dem 01.04.2021 ausgeführt werden, wird es nicht beanstandet, wenn diese umsatzsteuerpflichtig behandelt werden. Ab dem 01.04.2021 ist der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Dem Schreiben des Finanzministeriums Schleswig-Holstein zufolge erbringen Apotheker bei der Lieferung von Schutzmasken steuerbare und mit 19% umsatzsteuerpflichtige Leistungen. Für die Apotheke besteht keine Pflicht zur Rechnungserteilung.

Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen eines medizinischen Callcenters

Mit Urteil vom 23.09.2020 (XI R 6/20) hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass telefonische Beratungen im Rahmen eines sog. Gesundheitstelefons einen therapeutischen Zweck verfolgen können und daher unter den Begriff „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ fallen.

In dem zu entscheidenden Fall betrieb die Klägerin im Auftrag von gesetzlichen Krankenkassen ein sog. Gesundheitstelefon, bei dem Versicherte in medizinischer Hinsicht beraten wurden. Die telefonische Beratung wurde dabei durch Krankenschwestern und medizinische Fachangestellte erbracht, die größtenteils auch als Gesundheitscoach ausgebildet waren. In mehr als einem Drittel der Fälle wurde zudem ein Arzt hinzugezogen, der die Beratung übernahm bzw. bei Rückfragen Anweisungen oder eine „zweite Meinung“ erteilte.

Die Klägerin stufte ihre Umsätze aus dem Betrieb des Gesundheitstelefons als Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin ein und meldete insoweit steuerfreie Umsätze an. Das Finanzamt beurteilte die betreffenden Umsätze hingegen als steuerpflichtig.

Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf wies mit Urteil vom 14.08.2021 (1 K 1570/14 U) die gegen den Umsatzsteuerbescheid gerichtete Klage ab und stufte die telefonischen Beratungsleistungen nicht als ärztliche Heilbehandlungen ein, da die im Rahmen des Gesundheitstelefons erteilten Informationen nicht auf medizinischen Feststellungen, sondern allein auf den Angaben des Anrufers zu dem Krankheitsbild beruhten, zu dem dieser sich habe weiter informieren wollen. Zudem hätten auch die Krankenkassen in ihren Internet-Auftritten ausdrücklich darauf hingewiesen, dass ein medizinisches Informationsgespräch den Besuch beim Arzt nicht ersetzen könne und keine Ferndiagnosen gestellt, sondern lediglich weitergehende Informationen über eine Erkrankung oder Auskünfte zu Diagnosen erteilt würden.

Nachdem der BFH zunächst den Europäischen Gerichtshof (EuGH) im Wege eines Vorabentscheidungsverfahrens hinsichtlich der europarechtlichen Auslegung des Begriffs „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ angerufen hatte, entschied der BFH in Übereinstimmung mit dem EuGH, dass telefonische Beratungen im Rahmen eines sog. Gesundheitstelefons sehr wohl einen therapeutischen Zweck verfolgen können, und hob dementsprechend das Urteil des FG Düsseldorf auf.

Voraussetzung für das Vorliegen von Heilbehandlungen im o.g. Sinne und für die daraus folgende Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a S. 1 Umsatz-

Urteil des BFH vom 23.09.2020 zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Leistungen eines medizinischen Callcenters.

Die Klägerin betrieb im Auftrag von Krankenkassen ein Gesundheitstelefon, bei dem Versicherte medizinisch beraten wurden.

Die Klägerin beanspruchte die Umsatzsteuerbefreiung gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a S. 1 UStG.

Das FG Düsseldorf stufte in Übereinstimmung mit dem Finanzamt die telefonischen Beratungsleistungen nicht als ärztliche Heilbehandlungen ein und versagte die Umsatzsteuerbefreiung.

Der BFH rief den EuGH an und entschied – dessen Auslegung folgend –, dass telefonische Beratungen Heilbehandlungen im Sinne des UStG sein können.

Die Beratungsleistungen müssen jedoch geeignet sein, zur

menschlichen Gesundheit beizutragen, und im Rahmen eines ärztlichen oder arzttähnlichen Berufes erbracht werden. Sofern die Beratungsleistungen von einem nicht unter die Katalogberufe des § 4 Nr. 14 Buchst. a S. 1 UStG fallenden Unternehmer erbracht werden, kann sich die Umsatzsteuerbefreiung dadurch ergeben, dass die Tätigkeit von Sozialversicherungsträgern finanziert wird.

Vergangenheit: ein Aufsichtsratsmitglied ist automatisch selbstständig tätig und damit Unternehmer; dies galt bis zum Urteil des EuGH aus Juni 2019.

Seit Juni 2019 – faktisches Wahlrecht für Gremiumsmitglieder.

Tenor des BMF: fixe Vergütung – keine selbstständige Tätigkeit; bei variablem Vergütungsanteil $\geq 10\%$ – selbstständige Tätigkeit und damit Unternehmereigenschaft i.S.d. Umsatzsteuer.

steuergesetz (UStG) ist jedoch, dass die Leistungen grundsätzlich geeignet sind, zum Schutz, zur Aufrechterhaltung oder zur Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit beizutragen, und dass sie im Rahmen eines ärztlichen oder arzttähnlichen Berufes erbracht werden. Dabei ist es nicht notwendig, dass jeder Aspekt einer therapeutischen Behandlung von medizinischem Personal durchgeführt wird. Was ein ärztlicher oder arzttähnlicher Beruf ist, bestimmt sich insbesondere anhand der erforderlichen Berufsqualifikation. Für die nicht unter einen der in § 4 Nr. 14 Buchst. a S. 1 UStG genannten Katalogberufe fallenden Unternehmer kann sich die erforderliche Berufsqualifikation aus einer berufsrechtlichen Regelung ergeben. Außerdem kann grundsätzlich vom Vorliegen des Befähigungsnachweises ausgegangen werden, wenn die Leistungen des Unternehmers in der Regel von den Sozialversicherungsträgern wie gesetzlichen Krankenkassen finanziert werden. Ob diese Voraussetzungen auch im Streitfall erfüllt sind, hat nun das FG Düsseldorf zu entscheiden.

Besteuerung von Aufsichtsratsmitgliedern – das Ende des „Rosinenpickens“ naht

Ein weiteres Thema, das uns immer wieder über die letzten Ausgaben dieses Rundschreibens begleitet hat, sind Aufsichtsratsvergütungen und deren umsatzsteuerliche Behandlung.

War in der Vergangenheit klar, dass ein Gremiumsmitglied in jedem Fall unternehmerisch tätig und folglich als vollwertiger Unternehmer anzusehen ist, wurde diese Konstante der Umsatzsteuer erstmals mit Urteil aus Juni 2019 durch den Europäischen Gerichtshof (EuGH) infrage gestellt. Zahlreiche Urteile in Zusammenhang mit den unterschiedlichsten Gremiumsmitgliedern folgten seither – alle zielten auf dem Urteilstenor des EuGH aus 2019 ab, wonach fixe Vergütungen für eine Gremiumstätigkeit grundsätzlich nicht zu einer umsatzsteuerbaren Tätigkeit führen.

Infolge dessen hatte ein Gremiumsmitglied fortan mit Bezug auf die Judikative die Möglichkeit, sich seiner umsatzsteuerlichen Pflichten gegenüber dem Finanzamt „zu entledigen“; wollte man jedoch partout weiterhin umsatzsteuerlicher Unternehmer sein, konnte man sich hingegen auf die einschlägigen Passagen des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses (UStAE) beziehen; es galt Vertrauensschutz.

Die Zeit des „Rosinenpickens“ hat nun bald ein Ende; mit Datum vom 08.07.2021 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ein Schreiben veröffentlicht, in dem es – dem Urteil des EuGH folgend – klarstellt, dass ein Aufsichtsratsmitglied, das eine fixe Vergütung für seine Tätigkeit erhält, nicht selbstständig tätig und damit auch kein umsatzsteuerlicher Unternehmer ist. Hintergrund dessen ist das fehlende Vergütungsrisiko in diesen Fällen. Lediglich bei Zahlung von Mischvergütungen durch das entsprechende Unternehmen – feste Entgeltkomponente sowie zusätzliche variable Komponente – kann es weiterhin zu umsatzsteuerbaren Tätigkeiten des Gremiumsmitglieds kommen; dies ist grundsätzlich bei variablen Entgeltanteilen von mindestens 10% der Fall – aber auch hier gilt: Ausnahmen bestätigen die Regel.

Laut Erlassschreiben kann man sich bis zum Ende dieses Kalenderjahres als Gremiumsmitglied noch auf die „Altregelung“ des UStAE berufen, wonach man für Leistungen, die bis zum 31.12.2021 erbracht werden, weiterhin als umsatz-

steuerlicher Unternehmer agiert. Spätestens ab dem 01.01.2022 müssen jedoch Aufsichtsratsmitglieder und die entsprechenden Unternehmen die Wertgrenze variabler Vergütungen (10%) im Blick haben, um bspw. den unberechtigten Ausweis von Umsatzsteuer zu vermeiden.

Fraglich ist an dieser Stelle jedoch, wie mit der Frage des Leistungszeitpunktes im Zusammenhang mit der Erbringung von Aufsichtsratsstätigkeiten umzugehen ist; folgt man einzelnen Literaturstimmen, gilt eine derartige Leistung erst mit Ablauf der Hauptversammlung als erbracht. Da diese naturgemäß erst im kommenden Jahr (2022) stattfinden wird, ist es möglich, dass die Neuregelung bereits im Kalenderjahr 2021 gilt.

Verlängerung des BMF-Schreibens vom 02.07.2020; Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Restaurationsleistungen – Verlängerung des Anwendungsbereichs

Durch das Erste Corona-Steuerhilfegesetz wurde festgelegt, dass der ermäßigte Steuersatz für nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.07.2021 erbrachte Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen (mit Ausnahme der Abgabe von Getränken) gilt.

Mit dem Schreiben des Bundesministerium für Finanzen (BMF) vom 02.07.2020 hatte die Finanzverwaltung im Rahmen der befristeten Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen die Aufteilung von Gesamtkaufpreisen konkretisiert: Demzufolge ist es nicht zu beanstanden, wenn bei sog. Kombiangeboten aus Speisen inkl. Getränken der auf Getränke entfallende Entgeltanteil mit 30% des Pauschalpreises angesetzt wird. Des Weiteren hatte die Finanzverwaltung den Anwendungsbereich des ermäßigten Umsatzsteuersatzes im Bereich der Umsätze aus der kurzfristigen Vermietung von Wohn- und Schlafräumen sowie aus der kurzfristigen Vermietung von Campingflächen angehoben, indem der pauschale Ansatz von 20% nicht begünstigter Umsätze auf 15% reduziert wird. Die Regelungen des BMF-Schreibens galten vom 01.07.2020 bis zum 30.06.2021.

Analog zum Dritten Corona-Steuerhilfegesetz, das den ermäßigten Umsatzsteuersatz für erbrachte Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen (mit Ausnahme der Abgabe von Getränken) über den 30.06.2021 hinaus bis zum 31.12.2022 verlängert, hat die Finanzverwaltung die Regelungen des BMF-Schreibens vom 02.07.2020 ebenfalls befristet bis zum 31.12.2022 ausgedehnt.

Die Steuersatzermäßigung verfolgt das Ziel, insbesondere gastronomische Betriebe zu stärken und die negativen wirtschaftlichen Auswirkungen der Pandemie auf die Gastronomiebranche abzufedern. Jedoch sollen auch andere Bereiche wie Cateringunternehmen, der Lebensmitteleinzelhandel, Bäckereien und Metzgereien unterstützt werden. In Hinblick auf die Verlängerung des Anwendungsbereichs des BMF-Schreibens gilt es zu beachten, zwischen der Lieferung steuersatzbegünstigter Lebensmittel und der Erbringung von sonstigen Leistungen zu unterscheiden. Da die Abgabe von Getränken weiterhin von der Steuersatzermäßigung ausgeschlossen wird, ist diese Abgrenzung weiterhin notwendig

Anwendung des BMF-Schreibens mit Übergangsregelung bis Ende 2021.

Bei Kombiangeboten aus Speisen inkl. Getränken kann der auf Getränke entfallende Entgeltanteil mit 30% des Pauschalpreises angesetzt werden.

Die Grundsätze zur Aufteilung von Gesamtkaufpreisen gelten bis zum 31.12.2022.

Garantiezusage eines Kfz-Händlers als Versicherungsleistung

Die Garantieleistung eines Kfz-Händlers ist eine eigenständige Leistung.

Garantiezusagen sind von der Umsatzsteuer befreit.

Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen im Zusammenhang mit Garantieleistungen ist grundsätzlich ausgeschlossen.

Grundsätze gelten für Garantiezusagen, die nach dem 30.06.2021 abgegeben werden.

Grundsätze gelten auch für Garantiezusagen über die Kfz-Branche hinaus.

Der Leistungsaustausch ist bei Gesellschafterbeiträgen oft schwer abzugrenzen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in seinem Urteil vom 14.11.2018 entschieden, dass die entgeltliche Garantiezusage eines Kfz-Händlers keine unselbstständige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung ist. Vielmehr stellt diese eine eigenständige Leistung dar.

Bei Garantiezusagen wird für umsatzsteuerliche Zwecke zwischen folgenden Fällen unterschieden:

- Anspruch des Käufers/Garantienehmers auf Reparatur oder Reparaturkostenersatz (Geldleistung) gegen den Verkäufer/Garantiegeber
- Wahlrecht des Käufers/Garantienehmers zwischen Reparaturanspruch gegen den Verkäufer/Garantiegeber und Reparaturkostenersatzanspruch gegen einen anderen Versicherer

Beide Fälle sind als Leistungen aufgrund eines Versicherungsverhältnisses anzusehen und gemäß der Steuerbefreiungen des Umsatzsteuergesetzes umsatzsteuerfreie Leistungen.

Ein Vorsteuerabzug des Verkäufers (Versicherers) aus Eingangsleistungen, die im Zusammenhang mit diesen steuerfreien Versicherungsleistungen stehen, ist grundsätzlich ausgeschlossen. Sofern sich die Garantiezusagen auf Gegenstände beziehen, die in ein Drittland ausgeführt werden, ist ein Vorsteuerabzug im Einzelfall über die Rückausnahme möglich.

Die erläuterten Grundsätze werden im Umsatzsteuer-Anwendungserlass berücksichtigt. Dieser wurde mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 11.05.2021 entsprechend geändert. Das BMF fügt mit seinem Schreiben vom 18.06.2021 noch eine Änderung hinzu. Die obigen Grundsätze gelten für Garantiezusagen, die nach dem 30.06.2021 abgegeben werden. Für Garantiezusagen, die vorher abgegeben werden, können diese Grundsätze bereits angewendet werden. Darüber hinaus weist das BMF darauf hin, dass die steuerlichen Grundsätze zu Garantiezusagen branchenunabhängig Geltung beanspruchen und deshalb über die Anwendung im Kfz-Bereich hinausgehen.

Eine Unterscheidung in steuerfreie und steuerpflichtige Leistungen aufgrund der Gestaltung der Garantieleistungen entfällt somit. Lediglich in Fällen, in denen die Garantiezusagen nur in Zusammenhang mit dem Abschluss eines Vollwartungsvertrags erfolgen, nimmt das BMF eine Einordnung als umsatzsteuerpflichtige Leistung vor.

Vorabgewinn als umsatzsteuerbares Sonderentgelt

Im Beschluss vom 12.11.2020 (V R 22/19) hat sich der Bundesfinanzhof (BFH) erneut mit dem teils schwer abzugrenzenden Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter befasst.

Im Streitfall hat ein Komplementär (Landwirt) seiner ebenfalls landwirtschaftlich tätigen KG Vieheinheiten gegen 5€ pro Einheit überlassen. Dies war gesellschafts-

rechtlich vereinbart, sodass es sich bei der Vergütung um einen Vorabgewinn handelte. Dieser stellte weder Aufwand noch eine Betriebsausgabe bei der Gesellschaft dar. Bei nicht ausreichendem Gewinn sollte die Zahlung prozentual gekürzt werden.

Grundsätzlich setzen entgeltliche Leistungen ein Rechtsverhältnis voraus, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen Leistung und Entgelt begründet, sodass ein Leistungsaustausch vorliegt. Bei Gesellschafterbeiträgen fehlt es hieran, wenn die Gesellschafter für ihre Gesellschaft Leistungen nur gegen die allgemeine Gewinnverteilung erbringen. Laut BFH lag im vorliegenden Fall ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen dem Überlassen der Vieheinheiten und dem sich nach dem Umfang der Leistung richtenden Vorabgewinn vor. Somit handelte es sich um ein umsatzsteuerbares Sonderentgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs und nicht um eine nicht umsatzsteuerbare Gewinnverteilung.

Unerheblich sei das Fehlen einer schuldrechtlichen Vereinbarung oder dass der Vorabgewinn weder als Aufwand noch als Betriebsausgabe berücksichtigt wurde. Es sei ausreichend, wenn der Leistende mit dem Entgelt nach objektiven Maßstäben rechnen konnte. Im vorliegenden Fall war dies laut BFH insbesondere anzunehmen, weil nicht mit Verlusten der KG zu rechnen war.

Somit sind bei der umsatzsteuerlichen Einordnung von Gesellschafterbeiträgen auch die tatsächlichen Umstände des Einzelfalls entscheidend.

Umsatzsteuerliche Behandlung von Beiträgen an Fitnessstudios in coronabedingten Schließzeiten

Die coronabedingten Schließungen haben auch die Fitnessstudios schwer getroffen. Viele Fitnessstudiobetreiber haben sofort gehandelt und ihren Mitgliedern verschiedene Optionen hinsichtlich ihrer Beitragsfortzahlungen angeboten.

Sagt der Fitnessstudiobetreiber seinem Kunden zu Beginn der coronabedingten Schließzeit zu, dass die Beitragsfortzahlung zu einer tagesgenauen Zeitgutschrift führt, die eine Verlängerung des abgeschlossenen Vertrags bedeutet, handelt es sich um eine umsatzsteuerpflichtige Anzahlung. Nur die Beitragsrückzahlung führt zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage.

Eine weitere Möglichkeit besteht darin, bei Beitragsfortzahlung einen Gutschein für eine beitragsfreie Zeit auszustellen, die der Dauer der Schließung entspricht. In diesem Fall handelt es sich um eine Anzahlung auf einen Einweckgutschein. Auch hier führt nur die Beitragsrückzahlung zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage.

Gewährt der Fitnessstudiobetreiber seinem Kunden keinerlei Gegenleistung für die fortwährende Beitragszahlung in der coronabedingten Schließzeit, fehlt es an einem Leistungsaustausch. Die Beiträge sind somit nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

Die umsatzsteuerliche Beurteilung richtet sich nach der Option, für die sich der Fitnessstudiobetreiber entscheidet.

Vieheinheiten wurden gegen einen Vorabgewinn pro Einheit überlassen.

Der Leistungsaustausch aufgrund unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Leistung und Entgelt qualifiziert den Vorabgewinn als umsatzsteuerbares Sonderentgelt.

Ausreichend ist, wenn der Leistende mit dem Entgelt rechnen kann. Auf eine schuldrechtliche Vereinbarung kommt es nicht an.

Möglichkeit 1:
Beitragsfortzahlung als umsatzsteuerpflichtige Anzahlung.

Möglichkeit 2:
Beitragsfortzahlung als Anzahlung auf einen Gutschein.

Möglichkeit 3:
Beitragsfortzahlung ohne Gegenleistung.



Ihre Ansprechpartner zu Fragen zur Umsatzsteuer:

Kersten M. WinterSteuerberater
Tel.: +49-(0)211-8989-0
E-Mail: winter@gamapa.de**Roland Moskat**Dipl.-Finw.
Steuerberater
Tel.: +49-(0)211-8989-0
E-Mail: moskat@gamapa.de**Norbert Pull**Dipl.-Bw (FH)
Steuerberater
Tel.: +49-(0)211-8989-0
E-Mail: pull@gamapa.de**Bernd Rühland, LL.M.**Rechtsanwalt
Steuerberater
Tel.: +49-(0)211-8989-225
E-Mail: ruehland@gamapa.de**Thomas Kozik**Dipl.-Bw. (FH)
Steuerberater
Tel.: +49-(0)211-8989-161
E-Mail: kozik@gamapa.de**Kristian Hofmann**Dipl.-Kfm.
Steuerberater
Tel.: +49-(0)211-8989-0
E-Mail: hofmann@gamapa.de

Über uns

Dr. Ganteführer, Marquardt & Partner mbB ist eine Sozietät aus Wirtschaftsprüfern, Steuerberatern und Rechtsanwälten. Seit Gründung im Jahr 1975 sind wir zu einer der führenden multidisziplinären Mittelstandskanzleien in der Region Düsseldorf gewachsen. Mit einem Team von rund 140 Mitarbeitern beraten wir Unternehmen aus dem In- und Ausland, vermögende Privatpersonen und Family-Offices sowie eine Vielzahl von gemeinnützigen Stiftungen und Vereinen, Kommunen und kommunalen Unternehmen.

Zudem sind wir Mitglied von HLB Deutschland, einem Netzwerk unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften. 233 Partner und 1.898 Berufsträger und Mitarbeiter kümmern sich um die Belange der meist mittelständischen Mandanten.

HLB Deutschland wiederum ist Teil von HLBI, dem internationalen Netzwerk. Mit 795 Büros in 158 Ländern sind wir für unsere Kunden als Mitglied so in allen bedeutenden Wirtschaftszentren rund um den Globus präsent.