

Umsatzsteuer-Info (04/2021)

In dieser Ausgabe

1	Aus der Rechtsprechung	1
	1. Blockheizkraftwerk: Lieferung von Wärme durch WEG an Eigentümer.....	1
	2. Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen per Gesundheitstelefon.....	4
	3. Mietvertrag muss Option eindeutig erkennen lassen	7
	4. Vermietung von Gewerbeimmobilien: Nebenkosten zzgl. Umsatzsteuer	11
	5. Umsätze eines Zauberkünstlers	11
2	Aus der Finanzverwaltung	12
	1. Übermittlung von Voranmeldungen in Neugründungsfällen	12
	2. Leistungen ausländischer Unternehmer im Rahmen von Messen.....	13
	3. KITAS und Schulen im Anwendungsbereich des § 2b UStG	14
3	Aus der Gesetzgebung	16
	1. Steuersatzminderung für Gastronomie bis Ende 2022.....	16
	2. Abgabefrist für Umsatzsteuererklärung 2019.....	16
4	Abkürzungsverzeichnis.....	17

1 Aus der Rechtsprechung

1. Blockheizkraftwerk: Lieferung von Wärme durch WEG an Eigentümer

Betreibt eine Wohnungseigentümergeinschaft (WEG) ein Blockheizkraftwerk und liefert Wärme an die jeweiligen Eigentümer der Gemeinschaft, so sind diese Leistungen nach § 4 Nr. 13 UStG, also nach nationalem Recht, umsatzsteuerfrei. Der EuGH hält diese Bestimmung jedoch für unvereinbar mit dem EU-Recht. Art. 135 Abs. 1 Buchst. I der MwSt-SystRL stehe der deutschen Regelung entgegen. Das aktuelle Urteil ist des einen Leid, des anderen Freud, denn künftig könnte – oder wird – die Wärmelieferung an die Gemeinschaft umsatzsteuerpflichtig werden, ermöglicht aber den Vorsteuerabzug.¹

Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine Wohnungs- und Teileigentümergeinschaft. Auf einem ihr gehörenden Grundstück errichtete sie ein Blockheizkraftwerk und machte die für dessen Anschaffung und Betrieb in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend. Den erzeugten Strom lieferte sie an ein Energieversorgungsunternehmen, die daneben erzeugte Wärme an die Wohnungs- bzw. Teileigentümer. Das Finanzamt berücksichtigte nur 28 Prozent der erklärten Vorsteuerbeträge. Im Übrigen entfiel ein Vorsteuerabzug, da die

¹ EuGH-Urteil vom 17.12.2020, C-449/19, NWB WAAAH-67321

Lieferung von Wärme an Wohnungseigentümer nach § 4 Nr. 13 UStG steuerfrei und daher insoweit ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen sei. Die Klägerin machte daraufhin geltend, das Unionsrecht enthalte keine entsprechende Ermächtigungsgrundlage; die nationale Steuerbefreiungsnorm des § 4 Nr. 13 UStG sei folglich europarechtswidrig.

Das FG Baden-Württemberg hielt insoweit eine Entscheidung des EuGH über die Auslegung der MwStSystRL für erforderlich.² Der EuGH hat sich den Bedenken angeschlossen und hält § 4 Nr. 13 UStG für EU-rechtswidrig.

Begründung:

Auch wenn es nicht entscheidungserheblich war, so weist der EuGH zunächst darauf hin, dass eine WEG als Steuerpflichtiger im Sinne der MwStSystRL gelten kann, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Dies ist bei der Wärmelieferung offenbar gegeben. Dabei handelt es sich zudem um die "Lieferung eines Gegenstands", die grundsätzlich ein der Mehrwertsteuer unterliegender Umsatz ist. Im weitesten Sinne ist die Wärmeerzeugung und -lieferung zwar auf die Nutzung eines Grundstücks zurückzuführen. Den Erwerb der Wärme, also den Eigentümern, die Mitglieder der WEG sind, wird aber nicht das Recht gewährt, das Grundstück, hier in Form des Blockheizkraftwerks, in Besitz zu nehmen und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen. Damit kommt eine diesbezügliche Steuerbefreiung nicht in Betracht.

Die Europäische Kommission hat zwar erklärt, dass die Mitgliedstaaten die Lieferung von Wärme und ähnlichen Gegenständen durch WEG an die Wohnungseigentümer von der Mehrwertsteuer befreien können. Diese Erklärung hat aber in keiner Richtlinie Niederschlag gefunden, so dass sie ohne Belang ist. Somit ergibt sich, dass Art. 135 Abs. 1 Buchst. I MwStSystRL dahin auszulegen ist, dass eine Steuerbefreiung wie die in § 4 Nr. 13 UStG nicht unter diese Bestimmung fällt.

Unerheblich ist es im Übrigen, dass Mieter und Eigentümer von Einfamilienhäusern anders behandelt werden als Mitglieder einer WEG. Das heißt, dass die Wärmeerzeugung für den Selbstverbrauch durch einen Eigenheimbesitzer steuerlich unbeachtlich ist, während die Gemeinschaftler einer WEG quasi für ihre selbst produzierte und abgenommene Ware Umsatzsteuer zahlen müssen.

² FG Baden-Württemberg, Beschluss vom 12.9.2018, 14 K 3709/16, NWB NAAAH-27770

Praxishinweise

Fast zeitgleich zu dem Vorlagebeschluss aus Baden-Württemberg hatte der IV. Senat des BFH, obwohl eigentlich nicht für die Umsatzsteuer zuständig, auch zu umsatzsteuerlichen Fragen rund um das Thema "Blockheizkraftwerk einer Wohnungseigentümergeinschaft" Stellung genommen. Er hatte die Sichtweise vertreten, dass die steuerbare Lieferung der Wärme an die Wohnungs- und Teileigentümer nach § 4 Nr. 13 UStG steuerfrei ist und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.³

Diese Sichtweise, die Auffassung der deutschen Finanzverwaltung und letztlich auch die Regelung in § 4 Nr. 13 UStG lassen sich jedoch nicht mehr aufrecht halten. Der Gesetzgeber wird handeln müssen. Dies kann bedeuten, dass Mitglieder einer WEG künftig schlechter gestellt werden als die Eigentümer eines Einfamilienhauses, wenn sie Wärme mittels eines Blockheizkraftwerks erzeugen und die Wärme selbst abnehmen. Bis auf Weiteres können sich WEG aber weiter auf § 4 Nr. 13 UStG berufen, wenn ihre Leistungen steuerfrei bleiben sollen.

Umgekehrt bietet das Urteil für diejenigen Vorteile, die einen hohen Vorsteuerabzug begehren, Ihnen ist es nun freigestellt, die Anwendung des EU-Rechts zu verlangen.

Das Urteil betrifft einen Sachverhalt des Jahres 2009, also einen Fall, der nach Änderung des Wohnungseigentumsgesetzes im Jahre 2007 ergangen ist, wonach den WEG bereits umfassendere Rechte eingeräumt worden ist. Mit der abermaligen Änderung des WEG zum 1.12.2020 sind die Gemeinschaften noch weiter gestärkt worden. In aktuellen Fällen kann daher davon ausgegangen werden, dass die WEG selbst Unternehmer und keine Bruchteilsgemeinschaft ist. Soweit ersichtlich wird diese Auffassung überwiegend auch für die Fälle vor der aktuellen Gesetzesänderung angenommen.⁴ Unumstritten ist dies aber nicht.

Eine gewisse Unsicherheit besteht nach dem BFH-Urteil vom 22.11.2018. Danach sind Ehegatten im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich nur als Mitglieder einer Bruchteilsgemeinschaft anzusehen, die nur jeder für sich, jedoch nicht gemeinsam Unternehmer sein können. Jedenfalls gilt dies, solange nicht besondere wirtschaftliche Aktivitäten auf eine GbR schließen lassen.⁵ Diese Entscheidung könnte auch auf WEG anwendbar sein. Für die

³ BFH-Urteil vom 20.9.2018, IV R 6/16, BStBl 2019 II S. 160

⁴ vgl. Schmidt, NWB Nr. 27/2019, Seite 1964

⁵ BFH-Urteil vom 22.11.2018, V R 65/17, BFH/NV 2019 S. 359 Nr. 4

Wärmelieferung durch WEG an ihre Gemeinschaftler sollte in der Praxis aber – wie erwähnt – bis auf Weiteres davon ausgegangen werden, dass diese als Unternehmer anzusehen ist. In diese Richtung scheint der EuGH jedenfalls zu tendieren, auch wenn die Frage nicht zur Entscheidung stand.

Noch zwei Hinweise zur Ertragsteuer und zum Verfahrensrecht: Der IV. Senat des BFH hat mit dem oben erwähnten Urteil vom 20.9.2018 entschieden, dass eine WEG beim Betrieb eines Blockheizkraftwerks, mit dem Strom an einen außenstehenden Abnehmer geliefert wird, selbst gewerblich tätig sein kann. Daher begründet sie selbst ertragsteuerrechtlich eine Mitunternehmerschaft, für die das erforderliche Feststellungsverfahren durchzuführen ist. Der Annahme einer von den Wohnungseigentümern zusätzlich konkludent gegründeten GbR bedürfe es nicht. Der BFH befasst sich in dem Urteil vom 20.9.2018 zudem mit der Frage, ob eine Beiladung von mittlerweile ausgeschiedenen Wohnungseigentümern erforderlich ist, das heißt, inwiefern diese ihre Rechte wahren können, wenn diese mit dem (früheren) Verwaltern oder anderen Miteigentümern zerstritten sind. In dem betroffenen Fall hat er eine Beiladung der übrigen Wohnungseigentümer jedenfalls für nicht notwendig erachtet.

2. Umsatzsteuerbefreiung für Leistungen per Gesundheitstelefon

Telefonische Beratungsleistungen, die eine GmbH im Auftrag von gesetzlichen Krankenkassen durch "Gesundheitscoaches" ausführt, können als umsatzsteuerfreie Heilbehandlungen gelten. Sofern bestimmte Qualitätsstandards gewährleistet sind, können die steuerfreien telefonischen Beratungen auch von medizinischen Fachangestellten oder Krankenschwestern durchgeführt werden. So hatte der EuGH mit Urteil vom 5.3.2020 entschieden. Der BFH hat nun seine Nachfolgeentscheidung veröffentlicht.⁶

Der Sachverhalt:

Im Streitfall betrieb die Klägerin im Auftrag gesetzlicher Krankenkassen ein Gesundheitstelefon zur Beratung von Versicherten in medizinischer Hinsicht. Sie führte zudem Patientenbegleitprogramme durch, bei denen bestimmte Versicherte auf der Basis von Abrechnungsdaten und Krankheitsbildern über eine medizinische Hotline situationsbezogene In-

⁶ EuGH-Urteil vom 5.3.2020, C 48/19, NWB QAAA-45725; vgl. USt-Info 9/2020 (Mai 2020); BFH-Urteil vom 23.9.2020, XI R 6/20 (XI R 19/15), NWB OAAA-68070

formationen zu ihrem Krankheitsbild erhielten. Die telefonischen Beratungsleistungen wurden durch Krankenschwestern und medizinische Fachangestellte erbracht, die größtenteils auch als "Gesundheitscoach" ausgebildet waren. In ca. einem Drittel der Fälle wurde ein Arzt hinzugezogen, der die Beratung übernahm bzw. bei Rückfragen Anweisungen oder eine Zweitmeinung erteilte.

Die Entscheidung des EuGH:

Nach Ansicht des EuGH können telefonisch erbrachte Heilbehandlungen unter die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL vorgesehene Mehrwertsteuerbefreiung fallen. Es obliegt aber dem BFH zu klären, inwieweit die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden telefonischen Beratungen hierunter fallen. Dabei werde er zu prüfen haben, ob mit den Beratungen ein therapeutischer Zweck verfolgt wird, da dieser ausschlaggebend dafür ist, ob eine medizinische Leistung von der Mehrwertsteuer zu befreien ist. Der EuGH sieht einen therapeutischen Zweck als gegeben an,

- wenn dem Patienten Diagnosen und Therapien erläutert werden,
- wenn Änderungen der durchgeführten Behandlungen vorgeschlagen werden,
- wenn den betroffenen Personen ermöglicht wird, ihre medizinische Situation besser zu verstehen und
- insbesondere, wenn die Patienten daraufhin entsprechend tätig werden, etwa indem sie ein bestimmtes Arzneimittel einnehmen oder nicht einnehmen.

Entsprechende Beratungsleistungen, die per "Gesundheitstelefon" von Ärzten erbracht werden, fallen folglich unter die Mehrwertsteuerbefreiung. Der BFH müsse aber darlegen, welche Qualifikation das Fachpersonal (Krankenpfleger, medizinische Fachangestellte) aufweisen muss, damit auch deren Leistungen der Umsatzsteuerfreiheit unterliegen.

Dagegen fallen Leistungen, die in der Erteilung von Auskünften über Erkrankungen oder Therapien bestehen, aber aufgrund ihres allgemeinen Charakters nicht geeignet sind, zum Schutz, zur Aufrechterhaltung oder zur Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit beizutragen, nicht unter den Begriff "Heilbehandlung".

Die Entscheidung des BFH:

Naturgemäß folgen die BFH-Richter den Vorgaben des EuGH. Danach gilt: Auch telefonische Beratungen im Rahmen eines Gesundheitstelefons können einen therapeutischen Zweck verfolgen und unter den Begriff "Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin" fallen. Werden die telefonischen Heilbehandlungsleistungen durch einen "Katalogberuf" erbracht,

des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG erbracht, also insbesondere durch einen Arzt, sind diese mithin steuerfrei. Werden die Leistungen der Heilbehandlung aber nicht durch einen Katalogberufler erbracht, müsse eine bestimmte Berufsqualifikation vorliegen, die sich entweder aus einer berufsrechtlichen Regelung ergeben kann oder daraus, dass die betreffenden heilberuflichen Leistungen üblicherweise von den Sozialversicherungsträgern finanziert werden.

Eine Kostentragung durch gesetzliche Krankenkassen sei dann von Bedeutung, wenn sie den Charakter eines Befähigungsnachweises hat. Dies könne sich im Einzelfall aus den Beziehungen der Krankenkassen zu den Leistungserbringern nach den nationalen Regelungen im Vierten Kapitel des SGB V und damit aus den §§ 69 ff. SGB V ergeben. So sei zum Beispiel die Aufnahme der betreffenden Leistungen in den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen nach § 92 SGB V, der Abschluss eines Versorgungsvertrags nach § 111 SGB V oder die Zulassung nach § 124 SGB V als Indiz für das Vorliegen der erforderlichen Berufsqualifikation anzusehen. Auch aus der Kostentragung nach § 43 SGB V i.V.m. einer Gesamtvereinbarung könne sich der erforderliche Qualifikationsnachweis ergeben.

Im vorliegenden Fall waren Krankenschwestern und medizinische Fachangestellte (Arztshelfer), die größtenteils auch als Gesundheitscoach ausgebildet waren, tätig. Bei gegebener Relevanz wurden diese in mehr als einem Drittel der Fälle von Fachärzten unterstützt. Die betreffenden Kosten wurden vollständig von gesetzlichen Krankenkassen getragen. Daraus könne grundsätzlich auf die für die erbrachten Leistungen erforderliche Qualifikation des eingesetzten Personals geschlossen werden. Allerdings erfolgte dies möglicherweise auf einzelvertraglicher Grundlage außerhalb des Leistungskatalogs und nicht aufgrund eines Versorgungsvertrags. Dazu müsse die Vorinstanz nun weitere Feststellungen treffen.

Praxishinweise

Angesichts der Corona-Pandemie ist es erfreulich, dass der EuGH und nun auch der BFH für Klarheit sorgen und die Steuerfreiheit von telefonisch erbrachten Heilbehandlungen gewähren.

Anbieter von Gesundheitstelefonen sollten aber genau dokumentieren, wann tatsächlich Diagnosen gestellt und Therapien erbracht und wann lediglich allgemeine Auskünfte er-

teilt werden. Diese Dokumentation dürfte aber allein schon aus abrechnungs- und gegebenenfalls haftungsrechtlichen Gründen im eigenen Interesse der Anbieter von Gesundheitstelefonen liegen.

Zu der Frage, welche Qualifikation das Fachpersonal aufweisen muss, damit auch deren Leistungen der Umsatzsteuerfreiheit unterliegen, verweist der BFH – wenig überraschend – auf die Handhabung der Sozialversicherungsträger. Betroffene sollten daher entsprechende Vereinbarungen, wenn sich diese nicht bereits aus allgemeinen Leistungskatalogen ergeben, ebenfalls dokumentieren. Gegebenenfalls können auch Ausbildungsverordnungen etc. hilfreich sein, die die Qualifikation der Mitarbeiter belegen.

3. Mietvertrag muss Option eindeutig erkennen lassen

Allein der Passus "zuzüglich der jeweils gesetzlichen Umsatzsteuer" in einem Mietvertrag ohne einen konkreten Hinweis auf die Ausübung der Option seitens des Vermieters genügt nicht den Anforderungen an den Ausweis der Umsatzsteuer, so dass dem Mieter der Vorsteuerabzug zu versagen ist. Fehlt es von vornherein an einem ausreichenden Ausweis der Umsatzsteuer im Mietvertrag, liegt auch keine Rechnung vor, die später mit Rückwirkung berichtigungsfähig wäre.⁷

Sachverhalt:

Die Klägerin mietete Räumlichkeiten für ihr gewerbliches Unternehmen an. Im Mietvertrag lautete es bei der Festlegung des Mietzinses zwar "zuzüglich der jeweils gesetzlichen Umsatzsteuer". Der Vertrag (vom 18.12.2012) enthielt aber keinen expliziten Hinweis auf eine Option zur Umsatzsteuer und auch nicht die Steuernummer oder USt-IdNr. der Vermieterin. Der konkrete Steuerbetrag und der genaue Steuersatz fehlten ebenfalls. Die Klägerin zahlte die Miete für das Streitjahr 2013 per Überweisung. Für Januar 2013 erfolgte eine Überweisung mit der Bezeichnung "*Miete einschl. Nebenkosten A-Str. 13b*" über 5.509,70 Euro. Ab dem 1.2.2013 erfolgte die Zahlung monatlich per Sammelüberweisung (4.699,31 Euro + 810,39 Euro).

Die Klägerin zog die gezahlte Umsatzsteuer laufend als Vorsteuer ab. Erst am 18.10.2017 erstellte die Vermieterin über die Vermietung eine "ordnungsgemäße" Dauerrechnung, in der es wie folgt hieß: "*Diese Rechnung gilt rückwirkend ab dem 1. Januar 2013 bis zum 31. Dezember 2013; Grundlage dieser Rechnung ist der Mietvertrag vom 18.12.2012.*"

⁷ FG Münster, Urteil vom 29.9.2020, 15 K 2680/18 U rkr., NWB UAAAH-65865

Das Finanzamt vertrat im Rahmen einer Außenprüfung die Auffassung, dass der für die Immobilie abgeschlossene Mietvertrag nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. In dem Mietvertrag vom 18.12.2012 sei der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag nicht offen ausgewiesen. Der Vertrag enthalte auch keine zahlenmäßige Angabe über den konkret anzuwendenden Steuersatz. Die am 18.10.2017 ausgestellte Dauerrechnung lasse keine Rückwirkung zu, da der Mietvertrag nicht die Mindestanforderungen des § 14 UStG erfüllt habe (gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer). Der Vorsteuerabzug für 2013 sei mithin zu kürzen.

Die hiergegen gerichtete Klage blieb erfolglos. Im Urteilsfall lag der Verzicht auf die Steuerbefreiung erst bei Ausstellung der Dauerrechnung in 2017 vor. Folglich konnte die Ursprungsrechnung nicht mit Rückwirkung berichtigt werden, so dass dem Mieter der Vorsteueranspruch erst in 2017 zustand und zumindest ein entsprechender "Zinsschaden" entstanden ist. Die vom FG Münster zugelassene Revision wurde nicht eingelegt, so dass das Urteil nun rechtskräftig geworden ist.

Begründung:

Der Vorsteuerabzug setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Dies erfordert insbesondere, dass die dem Unternehmer erteilte Rechnung den Anforderungen des § 14 Abs. 4 UStG entspricht. Fehlen die für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG erforderlichen Rechnungsangaben oder sind sie unzutreffend, besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug. Der EuGH hat mit Urteil Senatex GmbH vom 15.9.2016 (C-518/14) entschieden, dass eine Rechnung dann nicht rückwirkend berichtigt werden kann, wenn eine zwingende Angabe fehlt, so dass das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die berichtigte Rechnung nicht für das Jahr ausgeübt werden kann, in dem diese Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde, sondern für das Jahr, in dem sie berichtigt wurde.

Voraussetzung für die Rückwirkung einer Berichtigung auf den Zeitpunkt, in dem die Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde, ist auch nach der Rechtsprechung des BFH, dass es sich um eine berichtigungsfähige Rechnung nach § 31 Abs. 5 Satz 1 UStDV handelt.

Bei Dauerschuldverhältnissen erfüllt ein Vertrag nur dann die Funktion einer Rechnung in diesem Sinne, wenn in dem Vertrag die Umsatzsteuer offen ausgewiesen ist und zudem ergänzende Zahlungsbelege vorgelegt werden, aus denen sich die Abrechnung für einen bestimmten Zeitraum ergibt.

Die jeweils gesetzliche Umsatzsteuer bei einer Vermietung beträgt im Regelfall 0 Euro, wenn nicht (ausdrücklich) auf die Steuerbefreiung des Umsatzes verzichtet wird. Allein der Passus "zuzüglich der jeweils gesetzlichen Umsatzsteuer" im Mietvertrag ohne einen expliziten Hinweis auf die Ausübung der Option seitens des Vermieters genügt in diesem Fall den Anforderungen an den Ausweis der Umsatzsteuer nicht.

Zwar kann in der Ausstellung einer Rechnung unter Ausweis von Umsatzsteuer ein Verzicht auf die betreffende Steuerbefreiung zu erkennen sein. Dies muss aber eindeutig sein. Rudimentäre Angaben zur "gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer" reichen nicht aus. Dies gilt umso mehr, wenn sich auch aus den Zahlungsbelegen ein ausreichender und hinreichend konkreter Ausweis der Umsatzsteuer nicht ergibt. Das heißt, zumindest muss sich aus Zahlungsbelegen ein "konstanter Umsatzsteuerbetrag" bei einem "konstanten Umsatzsteuersatz" herauslesen lassen.

Ein Vorsteuerabzug darf zwar nicht allein wegen der unzureichenden Leistungsbeschreibung einer Rechnung versagt werden, wenn die Steuerbehörde über alle notwendigen Informationen verfügt, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts zum Vorsteuerabzug vorliegen. Doch auch in diesem Fall muss aus eventuell weiteren Belegen eindeutig hervorgehen, von welchem gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuerbetrag ausgegangen wird.

In Anbetracht dessen, dass der Leistungsempfänger keinen höheren Umsatzsteuerbetrag als Vorsteuer abziehen kann, als in der Rechnung gesondert ausgewiesen ist, ist der Ausweis des Umsatzsteuerbetrages insoweit nicht verzichtbar.

Praxishinweise

Zwar entsprach der jeweilige Überweisungsbetrag im Urteilsfall rein rechnerisch der vereinbarten Miete (zuzüglich Nebenkosten) plus 19 Prozent Umsatzsteuer. Die Zahlungsbelege ließen aber nicht leicht und einwandfrei die Aufteilung in Entgelt und Umsatzsteuer erkennen, so dass sie den "Fehler" in dem Mietvertrag, also die fehlende ausdrückliche Option mit Ausweis der konkreten Umsatzsteuer, nicht heilen konnten – so das FG Münster.

Die Sichtweise des FG Münster entspricht der Auffassung des BMF im Schreiben vom 18.9.2020.⁸ Danach gilt: Bei einem fehlenden oder auch nur zu geringen Ausweis der Steuer fehlen die materiellen Voraussetzungen für der Vorsteuerabzug; der Fehler ist so schwerwiegend, dass die Rechnung hier nicht rückwirkend berichtigt werden kann. Eine

⁸ BMF-Schreiben vom 18.9.2020, BStBl 2020 I S. 976

Ausnahme soll nur für den Fall des § 13b UStG gelten, wenn also der Leistende in der Rechnung "Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers" vermerkt, sich dies als falsch herausstellt und in der korrigierten Rechnung die Umsatzsteuer dann doch ausgewiesen wird.

Vermieter und Mieter sollten umgehend prüfen, ob ihre Mietverträge den Anforderungen des FG Münster standhalten. Wichtig ist dabei auch, dass der Mietvertrag eine Rechnungsnummer und die Steuernummer oder USt-IdNr. des Leistenden enthält.⁹ Die Mieter sollten zudem darauf achten, dass die einzelnen Zahlungsbelege (Überweisungsträger) die jeweiligen Leistungsabschnitte (z.B. Monate, Quartale) und die konkret gezahlte Umsatzsteuer erkennen lassen.¹⁰ In Zweifelsfällen sollten Vermieter jeweils bis zum 31.12. eine Jahresrechnung mit allen notwendigen Angaben erstellen bzw. sollten Mieter eine Jahresrechnung verlangen.

Noch ein Hinweis zur Absenkung des Steuersatzes im zweiten Halbjahr 2020: Es reicht(e) aus, wenn der Vertrag durch ergänzende Unterlagen angepasst worden ist, die unter Bezug auf den ursprünglichen Vertrag alle erforderlichen Informationen zum Entgelt und Steuersatz für den Zeitraum vom 1. Juli 2020 bis zum 31. Dezember 2020 enthalten haben.¹¹

4. Vermietung von Gewerbeimmobilien: Nebenkosten zzgl. Umsatzsteuer

Hat der Vermieter einer Gewerbeimmobilie zur Umsatzbesteuerung optiert und haben die Parteien hinsichtlich der monatlichen Grundmiete vereinbart, dass diese zuzüglich der jeweils gültigen Umsatzsteuer zu leisten ist, so ist eine tatrichterliche Vertragsauslegung, wonach auch die umlagefähigen Nebenkosten zuzüglich Umsatzsteuer zu leisten sind, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Dies hat der BGH mit Urteil vom 30.9.2020 entschieden.¹²

Die Klägerin vermietet dem Beklagten für dessen Unternehmen eine Gewerbeimmobilie. In § 4 des Mietvertrags ist vereinbart, der Mietzins betrage monatlich 10.500 Euro zuzüglich der jeweils gültigen Umsatzsteuer. In § 6 ist vereinbart: „Die Mieterin trägt alle auf dem Grund- und Gebäudebesitz ruhenden öffentlichen und privaten Lasten einschließlich

⁹ vgl. hierzu auch FG München, Urteil vom 4.12.2008, 14 K 1781/08, DStRE 2009 S. 1130 Nr. 18. bzgl. der Verträge, die vor dem 1.1.2004 abgeschlossen worden sind

¹⁰ vgl. BFH 7.7.1988, V B 72/86, BStBl 1988 II S. 913 sowie Abschn. 14.1 Abs. 2 Satz 2 UStAE

¹¹ BMF-Schreiben vom 30.6.2020 BStBl 2020 I S. 584, Tz. 3.3.1

¹² BGH-Urteil vom 30.9.2020, XII ZR 6/20, DStR 2020 S. 2804 Nr. 50, NWB HAAAH-64225

Grundsteuern, ... [und] Versicherungsprämien ... Die Mieterin wird dazu, soweit als möglich, in direkte Vertragsbeziehungen zu den zuständigen Versorgern und Entsorgern und sonstigen Dienstleistern treten. Soweit Betriebs- und Nebenkosten gegenüber der Vermieterin abgerechnet werden, berechnet die Vermieterin diese zur sofortigen Begleichung bzw. Erstattung an die Mieterin weiter.“

Die Vermieterin erteilte eine Nebenkostenabrechnung über Grundbesitzabgaben und Versicherungskosten zuzüglich darauf entfallender Umsatzsteuer. Der Mieter zahlte den Rechnungsbetrag ohne den Umsatzsteueranteil, da die Steuer seiner Auffassung nach nur für die Nettomiete, nicht aber für die Nebenkosten geschuldet sei. Doch dies war unzutreffend, wie der BGH nun bestätigt hat.

Die umgelegten Betriebskosten unterliegen der Umsatzbesteuerung, da der Vermieter – was dem Mieter bekannt war – zur Umsatzsteuer optiert hatte. Infolgedessen ist die Steuer auf den gesamten Umsatz entstanden, somit auf die gesamte Miete einschließlich der Nebenkosten. Dementsprechend hatte der Mieter auch Umsatzsteuer zu tragen, die auf die Nebenkosten entfiel.

5. Umsätze eines Zauberkünstlers

Umsätze in Form von Darbietungen auf dem Gebiet der Zauberei und der Ballonmodellage unterliegen nicht dem Regelsteuersatz, sondern dem ermäßigten Steuersatz – so das FG Münster mit Urteil vom 26.11.2020.¹³

Der Kläger war als selbständiger Zauberkünstler tätig und fertigte auch "Ballonskulpturen". Seine Dienstleistungen stellte er für betriebliche und private Feierlichkeiten zur Verfügung. Außerdem trat er jährlich als Nikolaus auf und veröffentlichte mehrere Bücher. In seinen Umsatzsteuererklärungen erklärte er im Hinblick auf die Tätigkeiten als Zauberer und seine Auftritte als Nikolaus ermäßigt besteuerte und hinsichtlich seiner übrigen Tätigkeiten regelbesteuerte Umsätze. Das Finanzamt war demgegenüber der Auffassung, dass die Umsätze des Klägers aus seinen Tätigkeiten als Zauberkünstler und Nikolaus dem Regelsteuersatz unterliegen würden, da es sich nicht um theaterähnliche Leistungen handele, und erließ entsprechende Umsatzsteuerbescheide.

Im Rahmen der hiergegen gerichteten Klage hat das FG Münster wie folgt geurteilt: Die Leistungen des Klägers auf dem Gebiet der Zauberei und der Ballonmodellage unterfielen

¹³ FG Münster, Urteil vom 26. 11.2020, 5 K 2414/19 U, Newsletter FG Münster Januar 2021, NWB CAAAH-69461

nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. a UStG dem ermäßigten Steuersatz. Nach dieser Vorschrift ermäßige sich der Steuersatz für die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler. Bei der Auslegung der Begriffe "Theater" und "den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbare Darbietungen" seien speziell diejenigen Leistungen einheitlich zu behandeln, die aufgrund ihrer Gleichartigkeit in einem Wettbewerb stünden. Bei dem Kläger handele es sich um einen ausübenden Künstler, der mit seiner Tätigkeit als Zauberer und auf dem Gebiet der Ballonmodellage eine einer Theatervorführung vergleichbare Darbietung erbringe, denn er habe eigenschöpferische Leistungen in einem theaterähnlichen Rahmen erbracht. Für die Vorführungen des Klägers als Nikolaus bleibe es demgegenüber bei der Anwendung des umsatzsteuerlichen Regelsteuersatzes.

2 Aus der Finanzverwaltung

1. Übermittlung von Voranmeldungen in Neugründungsfällen

Mit dem Dritten Bürokratieentlastungsgesetz wurde § 18 Abs. 2 UStG zum 1. Januar 2021 um einen Satz 6 ergänzt. Dieser sieht vor, dass für Neugründer die generelle Verpflichtung zur monatlichen Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung in den beiden ersten Jahren ausgesetzt wird, allerdings beschränkt auf die Besteuerungszeiträume 2021 bis 2026. Das BMF hat nun zu Einzelfragen Stellung genommen.¹⁴

Eine generelle Befreiung von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen kommt für das Jahr der Aufnahme der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit und das folgende Kalenderjahr nicht in Betracht.¹⁵

Für die Bestimmung des Voranmeldungszeitraums in dem Kalenderjahr der Aufnahme der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit ist die voraussichtliche Steuer dieses Jahres maßgebend; im folgenden Kalenderjahr ist die tatsächliche Steuer des Vorjahres in eine Jahressteuer umzurechnen. Die voraussichtliche Steuer ist zu Beginn der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit vom Unternehmer zu schätzen und dem Finanzamt mitzuteilen.

Auch für Neugründungsfälle im Jahr 2020 gelten im Besteuerungszeitraum 2021 die vorgenannten Grundsätze, nach denen für die Bestimmung des Voranmeldungszeitraums im Besteuerungszeitraum 2021 nicht § 18 Abs. 2 Satz 4 UStG, sondern § 18 Abs. 2 Sätze 1

¹⁴ BMF-Schreiben vom 16.12.2020, BStBl 2020 I S. 1379

¹⁵ Abschnitt 18.7 Abs. 5 Satz 3 UStAE

und 2 UStG anzuwenden ist, wobei die tatsächliche Steuer des Jahres 2020 in eine Jahressteuer umzurechnen ist.

Die Regelungen gelten entsprechend in Fällen des § 18 Abs. 2a UStG; also für den Fall, dass sich für das vorangegangene Kalenderjahr ein Vorsteuer-Überhang von mehr als 7.500 Euro ergibt. Für die Anwendung des § 18 Abs. 2a UStG kommt es im Gründungsjahr auf den voraussichtlichen Überschuss und im Folgejahr auf den tatsächlichen Überschuss für das Gründungsjahr umgerechnet in einen Jahresüberschuss an.

Praxishinweise

Wer zu Beginn seiner Tätigkeit einen hohen Vorsteuer-Überhang zu verzeichnen hat, ist an die vierteljährliche Abgabe der Voranmeldungen nicht gebunden. Er darf seine Voranmeldungen unter den Voraussetzungen des § 18 Abs. 2a UStG auch monatlich abgeben. Die Regelungen zu Vorratsgesellschaften im Sinne des § 18 Abs. 2 Satz 5 Nr. 1 UStG und zu Firmenmänteln im Sinne des § 18 Abs. 2 Satz 5 Nr. 2 UStG bleiben von der Vereinfachung im Übrigen ausgenommen.

2. Leistungen ausländischer Unternehmer im Rahmen von Messen

Für Unternehmer mit Sitz im Ausland, die ihre Leistungen auf Messen in Deutschland anbieten, ist es nicht leicht zu verstehen, welchen steuerlichen Pflichten sie in Deutschland unterliegen. Das Bayerische Landesamt für Steuern hat aktuell die wichtigsten Regeln in einem Merkblatt kurz und prägnant zusammengefasst, und zwar in den Sprachen Deutsch, Englisch, Italienisch, Ungarisch und Polnisch. Interessierte sollten das kostenlose Merkblatt vom 25.1.2021 auf der Internetseite des Landesamts herunterladen.¹⁶

3. Kitas und Schulen im Anwendungsbereich des § 2b UStG

In Schulen bzw. Kindertageseinrichtungen werden durch Elternbeiräte, Schülermitverwaltungen, Schulfirmen, Schülerfirmen und Fördervereine vielfältige Umsätze erzielt. Hierbei sind im Wesentlichen zwei Fragen zu klären: Wem sind die Umsätze zuzurechnen? Unterliegen die Umsätze der Umsatzsteuer?

¹⁶ https://www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Steuerinfos/Steuerarten/Umsatzsteuer/2021-01-25_Merkblatt_zur_Umsatzbesteuerung.pdf

Da die in Rede stehenden Umsätze regelmäßig auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden, ist von entscheidender Bedeutung, ob die Einrichtung nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig wird. Für die Umsatzsteuer ohne Belang ist nunmehr, ob die Einrichtung die Voraussetzungen eines Betriebs gewerblicher Art (§ 4 KStG i.V.m. § 2 Abs. 3 UStG i.d.F. bis 31.12.2015) erfüllt. Aktuell hat das Bayerische Landesamt für Steuern in einem umfassenden Erlass vom 8.1.2021 zu Zweifelsfragen Stellung bezogen.¹⁷

Elternbeiräte

Der Elternbeirat ist wie die Kindertageseinrichtung oder die Schule selbst nicht rechtsfähig und damit ein unselbstständiges Organ des jeweiligen Trägers (z.B. Gemeinde, Landkreis, Pfarrgemeinde etc.) der Einrichtung. Die Umsätze unterliegen aber der Umsatzsteuer, sofern und soweit der Elternbeirat nachhaltig tätig wird.

Beispiel: Der Elternbeirat einer Kindertageseinrichtung veranstaltet ein Sommerfest sowie eine St.-Martin-Feier. Auf beiden Festen werden Getränke und Kuchen verkauft. Zielgruppe sind die Kinder, deren Eltern und Großeltern. Der Elternbeirat wird nicht nachhaltig tätig. Insbesondere liegt keine Beteiligung am Markt vor.

Beispiel: Der Elternbeirat einer Kindertageseinrichtung bietet "Nikolaus-Besuche" an. Hierfür schaltet er eine Werbeanzeige im Gemeindeblatt. Das Angebot richtet sich an die breite Öffentlichkeit. Der Elternbeirat tritt am Markt auf und wird somit nachhaltig tätig. Die Umsätze unterliegen der Umsatzsteuer und sind dem Sachaufwandsträger zuzurechnen.

Beispiel: Der Elternbeirat einer Schule betreibt alljährlich einen Glühwein-Stand auf dem gemeindlichen Christkindlmarkt. Der Elternbeirat tritt am Markt auf und wird somit nachhaltig tätig. Die Umsätze unterliegen der Umsatzsteuer und sind dem Sachaufwandsträger zuzurechnen.

Die Kleinunternehmerregelung kann nur dann in Anspruch genommen werden, wenn der Gesamtumsatz des Trägers die Umsatzgrenzen des § 19 UStG nicht überschreitet.

Schulfirmen/Schulprojekte

Schulfirmen / Schulprojekte sind Übungsfirmen und Tätigkeiten von Schülerinnen und Schülern z.B. im Rahmen des fachlichen Unterrichts. Produkte und Dienstleistungen, die Schülerinnen und Schüler im Rahmen des fachlichen Unterrichts herstellen bzw. erbringen, sind essentieller Bestandteil ihrer Ausbildung an sich. Ihre Herstellung bzw. Erbringung erfolgt auf Veranlassung und in Verantwortung der Schule und nicht "unter dem

¹⁷ Bayerisches Landesamt für Steuern, Erlass vom 8.1.2021, S 7107.2.1-37/11 St 33, NWB KAAAH-68430

Dach“ einer ggf. selbstständigen Schülerfirma. Der pädagogische Aspekt steht dabei im Mittelpunkt.

Beispiele:

- Fachakademien für Ernährungs- und Versorgungsmanagement bieten Catering für Veranstaltungen an. Der Erlös geht an den Sachaufwandsträger.
- Eine staatliche Berufsfachschule für Musikinstrumentenbau verkauft im Fachunterricht hergestellte Geigen an selbständige Geigenbauer. Die Schule stellt dem Geigenbauer eine Rechnung; die Finanzen werden über die Kämmerei des Landratsamtes abgewickelt.

Die Einnahmen sind (hier: nach den entsprechenden Vorschriften des Bayerischen Landesrechts) dem Sachaufwandsträger zuzurechnen. Im Regelfall führt die Ausführung dieser Umsätze zu einer steuerbaren Tätigkeit. Abhängig von der Ausgestaltung des jeweiligen Einzelfalls können jedoch auch nicht steuerbare Innenumsätze oder hoheitliche Hilfgeschäfte im Sinne des Abschn. 2b.1 Absatz 9 UStAE vorliegen. Die Kleinunternehmerregelung kann nur dann in Anspruch genommen werden, wenn der Gesamtumsatz des Trägers die Umsatzgrenzen des § 19 UStG nicht überschreitet.

Schülerfirmen

Bei einer Schülerfirma handelt es sich aufgrund ihrer pädagogischen Zielsetzung grundsätzlich um eine schulische Veranstaltung, in deren Rahmen Schülerinnen und Schüler Produkte herstellen und an Dritte verkaufen bzw. Dienstleistungen anbieten. Bei dem Zusammenschluss der Schüler handelt es sich regelmäßig um eine GbR. Kennzeichen der GbR ist, dass die Gesellschaft aus geschlossenen Verträgen als solche berechtigt und verpflichtet wird. Schülerfirmen sind somit ein eigenständiger Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Unter den Voraussetzungen des § 19 UStG wird die Umsatzsteuer nicht erhoben.

Fördervereine

Fördervereine sind eigenständige Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Unter den Voraussetzungen des § 19 UStG wird die Umsatzsteuer nicht erhoben.

Praxishinweise

Die Übergangsregelung zur Umsatzbesteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach § 2b UStG sollte eigentlich zum 31.12.2020 auslaufen. Mit dem ersten Corona-Hilfegesetz ist sie jedoch um zwei Jahre bis zum 31.12.2022 verlängert worden.

3 Aus der Gesetzgebung

1. Steuersatzminderung für Gastronomie bis Ende 2022

Der Koalitionsausschuss von CDU/CSU und SPD hat am 3.2.2021 beschlossen, den verringerten Mehrwertsteuersatz für die Abgabe von Speisen in Restaurants und Cafés bis Ende 2022 beizubehalten. Ursprünglich ist die Regelung bis Ende Juni 2021 befristet gewesen. Das konkrete Gesetzgebungsverfahren bleibt natürlich noch abzuwarten.

2. Abgabefrist für Umsatzsteuererklärung 2019

Der Bundestag hat am 28.1.2021 das Gesetz zur Änderung des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung (EStG) beschlossen. Mit dem Gesetz soll die Ende Februar 2021 endende Steuererklärungsfrist nach § 149 Abs. 3 AO für den Besteuerungszeitraum 2019 um sechs Monate bis zum 31.8.2021 verlängert werden, soweit im Einzelfall nicht eine Anordnung nach § 149 Abs. 4 AO ergangen ist. Gleichzeitig wird für die Berechnung von Steuerzinsen die – regulär fünfzehnmonatige – zinsfreie Karenzzeit des § 233a Abs. 2 Satz 1 AO für den Besteuerungszeitraum 2019 um sechs Monate verlängert. Dies betrifft gleichermaßen Erstattungs- wie Nachzahlungszinsen. Der Bundesrat muss der Änderung noch zustimmen. Dies erfolgt voraussichtlich am 12.2.2021.

4 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift, Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung