

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne.

Mit freundlichen Grüßen

1. **Bei Bösgläubigkeit des Erwerbers besteht kein Anspruch auf Vorsteuerabzug**

Wusste der Erwerber oder hätte er wissen müssen, dass er mit seinem Erwerb an Lieferungen mit Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen ist, ist der Erwerber als ein an dieser Hinterziehung Beteiligter anzusehen. Ein Antrag auf Auszahlung der Vorsteuern kann hier versagt werden.

Hintergrund

Die antragstellende Großhändlerin handelte seit April 2019 in großem Umfang erstmals mit der Marke D, die sie seit September 2019 vornehmlich von dem Lieferanten E kaufte. Mit dem Verkauf der Ware an D ins Ausland tätigt die Antragstellerin steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen und Ausfuhrlieferungen. Dies führt für die Antragstellerin zu hohen Vorsteuerüberschüssen aus den Rechnungen der E. Das Finanzamt verweigerte die Auszahlung der Vorsteuerüberschüsse, da die Antragstellerin in ein betrügerisches Umsatzsteuerkarussell mit D eingebunden sei.

Entscheidung

Nach Auffassung des Finanzgerichts ist der Antrag der Antragstellerin auf Auszahlung der Vorsteuern unbegründet. Der Vorsteuerabzug ist zu versagen, wenn der Unternehmer wusste oder hätte wissen müssen, dass er sich mit seinem Leistungsbezug an einem Umsatz beteiligt, bei dem der Leistende oder andere Beteiligte auf einer vorhergehenden oder nachfolgenden Umsatzstufe in eine begangene Hinterziehung von Umsatzsteuer oder Erlangung eines nicht gerechtfertigten Vorsteuerabzugs i. S. d. § 25 f UStG einbezogen waren. § 25 f UStG setzt die Rechtsprechung des EuGH zur Versagung des Vorsteuerabzugs in Fällen des Umsatzsteuerbetrugs insbesondere in Form von Ketten- oder Karussellgeschäften um. Trifft jedoch der Unternehmer alle Maßnahmen, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in eine Mehrwertsteuerhinterziehung einbezogen sind, darf ihm der Vorsteuerabzug nicht versagt werden.

Liegen Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung vor, kann ein verständiger Wirtschaftsteilnehmer nach den Umständen des konkreten Falls verpflichtet sein, über einen anderen Wirtschaftsteilnehmer, von dem er Leistungen zu erwerben beabsichtigt, Auskünfte einzuholen, um sich von dessen Zuverlässigkeit zu überzeugen. Die Finanzbehörden können jedoch von dem den Vorsteuerabzug begehernden Unternehmer nicht generell verlangen zu prüfen, ob der Aussteller der maßgeblichen Rechnung Unternehmer ist, ob er die fraglichen Gegenstände liefern konnte und ob er seinen umsatzsteuer-

lichen Pflichten beim Finanzamt nachgekommen ist. Die Feststellungslast für die Bösgläubigkeit des Leistungsempfängers trägt die Finanzbehörde.

Bei Entscheidung über den vorläufigen Rechtsschutzantrag lagen glaubhaft hinreichend objektive Umstände dafür vor, dass die E offenbar bereits seit Beginn der Geschäftsbeziehungen zur Antragstellerin an umsatzsteuerlichen Betrugsketten im Handel mit D beteiligt war. In diese war die Antragstellerin mit ihrem Leistungsbezug von E eingebunden. Dies hätte der Geschäftsführer der Antragstellerin wissen müssen. So verzeichnete die L, die "Vorlieferantin" von E, nach bisher eher unauffälligen Umsätzen im 4. Quartal 2019 plötzlich sehr hohe Umsätze. Gleichzeitig stellte sie von einem Monat auf den anderen ihre Handelsgeschäfte in einem großen Umfang auf den damaligen marktunerfahrenen Brancheneuling E um. Auch die festgestellten Liefer- und Zahlungsmodalitäten sind ein für betrügerische Lieferketten typisch. So lieferte L die Ware mit Zahlungsziel an die E. Auch musste die E die Ware nicht Zug um Zug, sondern erst nach Eingang der Zahlungen ihrer Abnehmer bezahlen, ohne dass jegliche Sicherheiten zu stellen waren.

Ein weiteres Merkmal für eine betrügerische Lieferkette ist die "Preisgestaltung" für den Handel mit den D. Hier hat die L für den Weiterverkauf einen Preisaufschlag von 3 bis 5 % vorgeschlagen. Letztendlich ist gerade die Ausgestaltung der Warentransporte (Einsatz eines Logistikunternehmens, bei dem die Ware gelagert wurde; Durchreichen der Ware von L über E an deren Abnehmer aufgrund von Freigaben nach Zahlungseingang; Zahlungsabwicklung über die Zahlungsplattform ausländischer Zahlungsdienstleisters durch L und E) ein weiteres Indiz für das Zusammenwirken der L und der E in einer betrügerischen Lieferkette.

Nach Überzeugung des Finanzgerichts hätte der Geschäftsführer der Antragstellerin wissen müssen, dass diese mit ihren Erwerben von der E in betrügerische Lieferketten einbezogen war. So entdeckte die Antragstellerin Ende Juni 2020 bei der Prüfung der Seriennummern auf den gelieferten Masterboxen und Einzelverpackungen der D, dass E wiederholt die Ware D angeboten hat, die schon einmal von der Antragstellerin gehandelt worden waren. Bereits zu diesem Zeitpunkt musste den Verantwortlichen der Antragstellerin bewusst sein, dass ein solcher Warenkreislauf bei Vorliegen üblicher Marktverhältnisse nicht erklärbar ist. Üblicherweise steigt der Preis mit jeder weiteren Stufe und dieselbe Ware kann nicht nochmals zum identischen oder gar niedrigeren Preis auf der vorgelagerten Handelsstufe verkauft werden.

2. Ist die Supervision in pflegenden und betreuenden Berufen umsatzsteuerfrei?

Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL erfasst auch Unterrichtseinheiten, die sich auf Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung beziehen. Die Anforderungen, die der EuGH an die Steuerfreiheit des Schul- und Hochschulunterrichts stellt, gelten hierfür nicht. Umsätze einer Supervisorin können nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL steuerfrei sein.

Hintergrund

A ist als Supervisorin für verschiedene Auftraggeber u. a. aus den Bereichen der Wohlfahrtspflege und Jugendhilfe tätig. Ihre Leistung gegenüber den Auftraggebern besteht darin, für die Teilnehmer an ihren Veranstaltungen, d. h. für die Arbeitnehmer ihrer Auftraggeber, Handlungsempfehlungen für den umsichtigeren Umgang mit den beruflichen Alltagsproblemen zu erarbeiten.

Das Finanzamt ging davon aus, die Supervisionsleistungen seien weder nach nationalem Recht noch nach Unionsrecht steuerfrei.

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Die Supervisionsleistungen seien nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL steuerfrei. Insbesondere erbringe A Unterrichtstätigkeiten im Rahmen von Schul- und Hochschulunterricht. Sie habe ihre Tätigkeit auch als Privatlehrerin i. S. d. Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL ausgeübt.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof bestätigt die Auffassung des Finanzgerichts, dass Supervisionsleistungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL von der Umsatzsteuer befreit sind. A erfüllt sowohl die leistungsbezogenen als auch die unternehmerbezogenen Voraussetzungen des Befreiungstatbestands. Die Revision des Finanzamts wurde daher als unbegründet zurückgewiesen.

Unstreitig kommt eine Steuerfreiheit nach nationalem Recht nicht in Betracht. § 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG scheidet am Bescheinigungserfordernis und § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG an den dort aufgeführten unternehmerbezogenen Voraussetzungen. Ebenso kommt eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 14 UStG nicht in Betracht, da die Supervisionsleistungen keine Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin sind. Dafür reicht es nicht aus, wenn bei Supervisionen auch bei Heilbehandlungen eingesetzte Methoden angewandt werden und diese auch der gesundheitlichen Prophylaxe dienen können.

A erfüllt die leistungsbezogenen Befreiungsvoraussetzungen. Die Steuerfreiheit erfasst nach der EuGH-Rechtsprechung "Unterrichtseinheiten, die von Unterrichtenden ... erteilt werden und sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen", wobei diese Unterrichtseinheiten "die Vermittlung von Kenntnissen und Fähigkeiten durch den Unterrichtenden an Schüler oder Studierende im Rahmen einer Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit einschließen". Es besteht zudem keine Beschränkung auf Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung oder zur Erlangung einer Qualifikation führt oder der eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt. Vielmehr kann der Unterricht auch andere Tätigkeiten einschließen. Dementsprechend hat der Bundesfinanzhof bereits ausdrücklich entschieden, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL auch Unterrichtseinheiten erfasst, die sich auf Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung beziehen, so dass auch Supervisionsleistungen steuerfrei sein können.

A hat Sozialarbeiter, Sozialpädagogen sowie andere in der Pflege tätige Arbeitnehmer im Auftrag deren Arbeitgeber in ihrer eigenen Handlungskompetenz insbesondere gegenüber den jeweiligen Klienten geschult und weiterentwickelt. Gegenstand war die Vermittlung im beruflichen Alltag erforderlicher Kompetenzen, nicht die Lösung persönlicher Probleme der Teilnehmer im Sinne einer Therapie. Ziel der Tätigkeit der A war an erster Stelle das gemeinsame Erarbeiten von Lösungen und Handlungsmustern, die dazu befähigen sollten, künftig im beruflichen Umfeld auftretende Schwierigkeiten selbst oder gegenseitig kollegial zu überwinden. Die Leistungen der A bezogen sich damit nicht auf Veranstaltungen mit bloßem Freizeitcharakter. Dafür spricht auch, dass Auftraggeber der A nicht die Teilnehmer der Veranstaltungen selbst, sondern deren Arbeitgeber waren.

Der Unterricht wird unternehmerbezogen von einem Privatlehrer i. S. v. Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL erteilt, wenn der Lehrer Träger der Bildungseinrichtung ist und für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung handelt. Danach war die A auch als "Privatlehrerin" i. S. d. Art. 132 Abs. 1 Buchst. j MwStSystRL tätig. Denn sie handelte für eigene Rechnung und in eigener Verantwortung. Sie war auch Trägerin der Bildungseinrichtung, da es ihren Auftraggebern um die Aus- und Fortbildung des eigenen Personals ging. A war Träger der Bildungseinrichtung, an der die Fortbildungsmaßnahmen erbracht wurden.

3. Sind die Säumniszuschläge verfassungsgemäß?

Bei summarischer Prüfung bestehen keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge.

Hintergrund

Die A-GmbH entrichtete die Lohnsteuer und die Umsatzsteuer für Juli 2021 (fällig zum 10.8.2021) erst am 20.8.2021. Die für den angefangenen Monat berechneten Säumniszuschläge von 1 % (28 EUR zur Lohnsteuer und 14 EUR zur Umsatzsteuer) beglich sie nicht.

Gegen den entsprechenden Abrechnungsbescheid legte A Einspruch ein und beantragte Aussetzung der Vollziehung (AdV). Das Finanzamt stellte das Einspruchsverfahren ruhend und lehnte die AdV ab.

Hierauf beantragte A die AdV beim Finanzgericht. Dieses gab dem Antrag statt und setzte die Vollziehung des Abrechnungsbescheids bis zum Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe einer Einspruchsentscheidung aus.

Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, dass die Verfassungsmäßigkeit der gesetzlich festgelegten Höhe der Säumniszuschläge wegen des darin enthaltenen Zinsanteils ernstlich zweifelhaft erscheine.

Gegen die AdV des Abrechnungsbescheids durch das Finanzgericht wandte sich das Finanzamt mit der Beschwerde zum Bundesfinanzhof.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof gab der Beschwerde statt. Er hob den AdV-Beschluss des Finanzgerichts auf und lehnte die AdV ab. Zum einen hat der entscheidende VI. Senat – im Gegensatz zum V. und VII. Senat – keine ernstlichen Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit und der Unionsrechtskonformität der verwirkten Säumniszuschläge. Zum anderen fehlt es auch an dem im Streitfall erforderlichen (besonderen) Aussetzungsinteresse.

Nach der Auffassung des BVerfG verstößt § 233a i. V. m. § 238 Abs. 1 Satz 1 AO gegen Art. 3 Abs. 1 GG und ist daher verfassungswidrig, soweit er auf Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2014 Anwendung findet. Aufgrund einer Fortgeltungsanordnung für die Verzinsungszeiträume bis zum 31.12.2018 ist der Zinssatz von 6 % p. a. allerdings erst für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 nicht mehr anwendbar.

§ 233a AO und § 240 AO regeln unterschiedliche Sachverhalte. Die nach § 233a AO geregelte Vollverzinsung soll typisierend Zins- und Liquiditätsvorteile erfassen, die dadurch entstehen, dass zwischen Entstehung des Steueranspruchs und seiner Fälligkeit ein Zeitraum von mehreren Jahren liegen kann. Die Nachzahlungszinsen sind dementsprechend weder Sanktion noch Druckmittel, sondern ein Ausgleich für die Kapitalnutzung. Säumniszuschläge sind demgegenüber ein Druckmittel, das den Steuerschuldner zur rechtzeitigen Zahlung anhalten soll. Außerdem wird eine Gegenleistung für das Hinausschieben der Zahlung und ein Ausgleich für den Verwaltungsaufwand bezweckt. Aufgrund dieser Unterschiede kann die Entscheidung des BVerfG zur Vollverzinsung auf § 240 AO auch nicht allein wegen eines gedachten Zinsanteils der Säumniszuschläge übertragen werden.

Die Typisierung der Zuschläge der Höhe nach obliegt der "Einschätzungsprärogative" des Gesetzgebers. Die Höhe wäre erst dann nicht mehr zu rechtfertigen, wenn sie unter veränderten Umständen mit dem Gesetzeszweck unvereinbar wäre. Davon ist aber – auch unter Berücksichtigung des seit 2014 währenden strukturellen Niedrigzinsniveaus – nicht auszugehen. Zum einen lässt sich § 240 AO nicht entnehmen, in welchem Verhältnis die vom Gesetz verfolgten Zwecke (Druckmittel, zinsähnliche Funktion, Verwaltungsaufwand) zueinanderstehen. Wegen dieser multifunktionalen Zielsetzung lässt sich der Zinsanteil nicht belastbar beziffern. Zum anderen könnte selbst ein gedachter Zinsanteil von 0,5 % pro angefangenem Monat nicht zu ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit des § 240 Abs. 1 Satz 1 AO führen. Denn ein Säumniszuschlag von 1% für jeden angefangenen Monat wäre jedenfalls bei verspäteter Zahlung von Lohnsteuer und Umsatzsteuer verhältnismäßig, da die Lohnsteuer vom Arbeitgeber gewissermaßen treuhänderisch für den Arbeitnehmer eingezogen wird und die Umsatzsteuer im Kaufpreis enthalten ist.

Bei ernstlichen Zweifeln an der Verfassungsmäßigkeit eines formell ordnungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes erfordert die AdV grundsätzlich ein besonderes berechtigtes Interesse an der AdV. Der Bundesfinanzhof hält an dieser Voraussetzung jedenfalls in einem Bagatellfall (weiterhin) fest, wenn ausschließlich verfassungsrechtliche Einwendungen gegen ein Gesetz erhoben werden. Das gebietet der Geltungsanspruch jedes formell verfassungsgemäß zustande gekommenen Gesetzes. Im Streitfall kann nicht angenommen werden, dass die Säumniszuschläge von insgesamt 42 EUR bis zum Abschluss des Hauptsacheverfahrens für A zu einem irreparablen Nachteil führen könnten.