

HWS Vogtland GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
Bahnhofstraße 12, 08209 Auerbach
Tel.: 03744/ 8303-0
Fax: 03744/ 8303-99



Mandanteninformationen für Unternehmer

Januar 2024

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. **E-Paper-Ausgaben: Welcher Umsatzsteuersatz gilt?**

Zeitungen werden häufig sowohl in Papier- als auch E-Paper-Form zur Verfügung gestellt. Hier stellt sich die Frage, welcher Steuersatz anzuwenden ist.

Hintergrund

Im Streitzeitraum 2009-2012 wurden die Zeitungen des klagenden Verlags in Printform und auch als inhaltsgleiches E-Paper im pdf-Format herausgegeben. Möglich war auch nur ein Abonnement des E-Papers. Die Print-Abonnenten konnten im Streitzeitraum auf das E-Paper ohne weitere Zuzahlung zugreifen. Später mussten die Print-Abonnenten für das E-Paper eine zusätzliche Zahlung entrichten. Die Klägerin unterwarf im Streitzeitraum das Gesamtentgelt dem für Druckerzeugnisse (z. B. Zeitungen) geltenden ermäßigten Steuersatz von 7 %. Das Finanzamt sah jedoch in der Zurverfügungstellung eines elektronischen Zugangs zum E-Paper neben dem Print-Abonnement eine eigenständige Leistung, auf die der Regelsteuersatz (19 %) Anwendung finde. Wegen der unterschiedlichen Steuersätze teilte das Finanzamt das Gesamtentgelt auf.

Erst ab Inkrafttreten von § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG zum 18.12.2019 unterliegt auch der Zugang zum E-Paper dem ermäßigten Steuersatz.

Entscheidung

Nach Auffassung des FG stellt die Zurverfügungstellung des E-Papers im streitigen Zeitraum 2009-2012 eine eigenständige dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung dar. Nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist auf die Lieferung von Büchern und Zeitschriften der ermäßigte Steuersatz von 7 % anzuwenden. Der mit dem Jahressteuergesetz 2019 eingeführte ermäßigte Steuersatz auf E-Paper gem. § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG (neue Fassung) gilt erst ab dem 18.12.2019. Für die hier streitigen Zeiträume 2009-2012 sieht das UStG für Umsätze mit E-Paper mangels Ausnahmenvorschrift den Regelsteuersatz von 19 % vor.

Die Möglichkeit des elektronischen Konsums ist nach Auffassung des FG ein völlig anderer Leistungsgegenstand als die Lieferung einer Zeitung in Papierform. Während letztere ein physisch erfassbares Produkt darstellt, an dem Besitz und Eigentum übertragen werden kann, erfüllt ersteres nur die Merkmale einer sonstigen Leistung durch Zurverfügungstellung von Informationen auf einem elektronischen Medium.

Aus der Sicht des Verlags geht es zwar in erster Linie um die Zurverfügungstellung journalistischer Inhalte und nicht um das dabei eingesetzte Medium. Nach Auffassung des FG kommt es jedoch allein auf die Sicht eines Durchschnittsverbrauchers an. Für diesen habe der Erhalt einer Zeitung einen anderen verbrauchsfähigen materiellen Gehalt als die Zurverfügungstellung von elektronischen Informationen. So sei der elektronische Zugang flexibler handhabbar als die physische Zeitungslieferung (so etwa im Urlaub oder bei Nutzung durch andere Familienmitglieder).

Das FG sieht die Zurverfügungstellung des E-Papers auch nicht als steuerlich unbeachtliche und das Schicksal der Hauptleistung teilende Nebenleistung zur Zeitungslieferung an. Es sei insoweit nicht erkennbar, dass die Einzelleistungen des Verlags für den Kunden so eng miteinander verbunden seien, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bildeten, dessen Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

Das FG sieht auch keine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von Printausgabe und E-Paper. Bei unterschiedlich zu besteuern den Leistungen zu einem pauschalen Gesamtverkaufspreis ist das einheitliche Entgelt sachgerecht aufzuteilen. Zwar ist die Aufteilung anhand der jeweiligen Einzelverkaufspreise die einfachste Berechnungsmethode, dies würde jedoch für den Verlag zu einem ungünstigen Ergebnis führen. Deshalb orientierte sich das Finanzamt an für Print-Kunden zu späterer Zeit für den E-Paper-Zugang berechneten Preisen und legte dabei einen Mittelwert von 1,99 EUR zugrunde. Daher liege insoweit keine rechtswidrige Benachteiligung der Klägerin vor.

2. **Gewerbesteuerbefreiung: Was gilt bei Einrichtungen zur ambulanten Rehabilitation?**

Die maßgebliche 40 %-Grenze für eine partielle Steuerbefreiung ambulanter Reha-Einrichtungen richtet sich nur nach der Anzahl der ambulanten Rehabilitationsfälle, die insgesamt behandelt wurden.

Hintergrund

Die Klägerin betreibt Physiotherapie- und ambulante Rehabilitationseinrichtungen. Sie erbringt damit Leistungen der sog. "Erweiterten Ambulanten Physiotherapie (EAP)", welche nach § 3 Nr. 20 Buchst. e GewStG steuerbefreit sind. Zusätzlich wurden Behandlungselemente der krankengymnastischen Therapie, physikalischen Therapie und medizinischen Trainingstherapie angeboten. Das Finanzamt hat die Gewerbesteuerbefreiung abgelehnt, da die Behandlungskosten nicht in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung getragen worden sind. Hierbei hat das Finanzamt auf alle Umsätze der Klägerin abgestellt; der Anteil der begünstigten Rehabilitationsleistungen daran lag unter der 40 %-Grenze. Der Einspruch der Klägerin blieb erfolglos.

Entscheidung

Das FG hat der Klage stattgegeben. Für die partielle Gewerbesteuerbefreiung von Einrichtungen zur ambulanten Rehabilitation ist es erforderlich, dass mindestens in 40 % der Fälle die Behandlungskosten von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung ganz oder überwiegend getragen worden sind. Die entscheidende Bezugsgröße für die Fallzahl ermittelt sich auf Basis der Anzahl der in der Einrichtung insgesamt behandelten ambulanten Rehabilitationsfälle. Dies gilt auch dann, wenn eine solche Einrichtung weitere – steuerlich nicht begünstigte – allgemeine physiotherapeutische Leistungen erbringt. Denn die durch das Reha-Zentrum erbrachten allgemeinen physiotherapeutischen Leistungen sind gewerbesteuerlich ohnehin nicht begünstigt und bleiben deshalb bei der Berechnung der 40 %-Grenze für die partielle Steuerbefreiung von vornherein außen vor.

Für die isolierte Betrachtung der Rehabilitationsfälle als Bezugsgröße ist es zudem unerheblich, ob die Rehabilitation gegenüber anderen Leistungsbereichen der Einrichtung räumlich oder organisatorisch verselbstständigt ist. Es genügt, dass die Abgrenzung der steuerbefreiten Rehabilitationsleistungen anhand der Abrechnungsunterlagen erfolgen kann.

3. **Verspätungszuschlag: Überschreiten der verlängerten Abgabefristen**

Bei Überschreiten der aufgrund der Pandemie verlängerten Abgabefristen für Steuererklärungen erfolgt grundsätzlich die Festsetzung eines Verspätungszuschlags.

Hintergrund

Der Steuerberater des Klägers gab die Gewerbesteuererklärung 2019 erst im Dezember 2021 ab, ohne zuvor beim Finanzamt eine Fristverlängerung beantragt zu haben. Das Finanzamt setzte hierauf einen Verspätungszuschlag von 100 EUR fest, gegen den sich der Kläger im Einspruchsverfahren wandte. Er verwies auf die Mehrbelastung durch die Corona-Pandemie. Zwar sei eine gesetzliche Verlängerung der Abgabefristen nur bis 31.8.2021 erfolgt, die Finanzverwaltung habe aber in ihrem Fragenkatalog (sog. FAQ) zum Ausdruck gebracht, dass sie die Besonderheiten der Pandemie im Einzelfall besonders berücksichtigen werde. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Rechtslage sei eindeutig. Da der Steuerberater des Klägers keine Fristverlängerung im Vorab beantragt habe, sei ein Verspätungszuschlag festzusetzen.

Entscheidung

Das FG bestätigte indes die Auffassung des Finanzamts. Nach der aktuellen Fassung des § 152 Abs. 2 Nr. 1 AO sei es zwingend, einen Verspätungszuschlag festzusetzen, wenn die Steuererklärung nicht innerhalb der gesetzlich bestimmten Frist eingereicht werde. Aufgrund der Besonderheiten der Corona-Pandemie sei diese Frist für das Jahr 2019 bis 31.8.2021 verlängert worden. Diese Frist habe der Klägervertreter nicht eingehalten, sodass ein der Höhe nach auch zutreffender Verspätungszuschlag festzusetzen gewesen sei. Eine allgemeine weitere Verlängerung der Abgabefristen ergebe sich auch nicht aus den FAQ. Hiernach habe die Finanzverwaltung nur zum Ausdruck gebracht, dass es die Besonderheiten der Pandemie im jeweiligen Einzelfall besonders prüfen und berücksichtigen werde.

4. Wann die Gestattung der Ist-Besteuerung widerrufen werden kann

Falls ein Leistungsempfänger bereits zur Vornahme des Vorsteuerabzugs berechtigt ist, obwohl beim leistenden Unternehmer aufgrund der Gestattung der Ist-Besteuerung noch keine Umsatzsteuer entstanden ist, beruht dies umsatzsteuerrechtlich nicht auf einer missbräuchlichen Gestaltung durch die am Leistungsaustausch beteiligten Steuerpflichtigen, sondern auf einer unzutreffenden Umsetzung oder Anwendung des Art. 167 MwStSystRL durch den Mitgliedstaat Deutschland.

Hintergrund

Der Kläger ist Unternehmer und besteuert seine Umsätze aufgrund einer Genehmigung vom 2.4.1987, die unter dem Vorbehalt des Widerrufs erteilt worden ist, nach vereinnahmten Entgelten. Im Sommer 2015 fand bei ihm eine Außenprüfung des Finanzamts statt. Der Prüferin fiel auf, dass der Kläger als Geschäftsführer verschiedener Firmen (Leistungsempfängerinnen) unternehmerisch tätig war, denen er in erheblichem Umfang Rechnungen mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer erteilt hatte, die von den Leistungsempfängerinnen jedoch nur über Verrechnungskonten gebucht und über mehrere Jahre hinweg nicht bezahlt wurden. In den Rechnungen waren weder Zahlungsfristen genannt noch Fälligkeiten ausgewiesen. Die Prüferin war der Auffassung, dass ein zeitnaher Zufluss der Entgelte für die abgerechneten Leistungen beim Kläger nicht angestrebt worden sei, sondern hätte gezielt vermieden werden sollen.

Das Finanzamt widerrief daraufhin die Genehmigung zur Besteuerung der Umsätze nach vereinnahmten Entgelten mit Bescheid v. 18.11.2015 zum 1.1.2016. Die sofortige Vornahme des Vorsteuerabzugs bei den Leistungsempfängerinnen bei fehlender Vereinnahmung der Entgelte für die Umsätze beim Kläger begründe bei nahestehenden Personen die Vermutung, dass die Gestattung missbraucht werde.

Der Einspruch des Klägers, mit dem er vortrug, die Ablehnung sei ermessensfehlerhaft auf Liquiditätsvorteile des leistenden Unternehmers gestützt worden, obwohl gerade die Stärkung der Liquidität kleiner und mittlerer Unternehmer Zweck der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten sei und Zinsnachteile der Finanzverwaltung vom Zweck der Vorschrift umfasst seien, wies das Finanzamt durch Einspruchsentscheidung als unbegründet zurück.

Das FG hat die hiergegen erhobene Klage abgewiesen, weil nach dessen Ansicht der Widerrufsgrund der Gefährdung des Steueraufkommens vorliege.

Entscheidung

Der BFH entscheidet, dass die Revision des Klägers begründet ist. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Stattgabe der Klage. Das Finanzamt könne sich auf die von ihm bejahte Gefährdung des Steueraufkommens nicht berufen, weil den Leistungsempfängern des Klägers der Vorsteuerabzug nach Art. 167 MwStSystRL erst zustehe, wenn diese die Umsatzsteuer an den Kläger gezahlt hätten. Ob dieses Ergebnis im Besteuerungsverfahren der Leistungsempfängerinnen durch eine richtlinienkonforme Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG gefunden werden könne oder der Gesetzgeber dazu zunächst das nationale Recht anpassen müsse, bedürfe im Streitfall keiner Entscheidung.

Im Streitfall habe das Finanzamt den Widerruf darauf gestützt, dass die Vornahme des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger bei gleichzeitig fehlenden Umsätzen beim leistenden Unternehmer bei nahestehenden Personen die Vermutung begründe, dass die dem leistenden Unternehmer erteilte Gestattung missbraucht werde. Dies treffe indes nicht zu, weil Art. 167 MwStSystRL einer nationalen Regelung entgegen stehe, nach der das Recht auf Vorsteuerabzug bereits im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes entstehe, wenn der Steueranspruch gegen den Lieferer oder Dienstleistungserbringer nach einer nationalen Abweichung gem. Art. 66 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL erst bei Vereinnahmung des Entgelts entstehe und dieses noch nicht gezahlt worden sei. Das Recht auf Vorsteuerabzug werde nämlich nach Art. 167, 179 Satz 1 MwStSystRL grundsätzlich während des gleichen Zeitraums ausgeübt, in dem es entstanden ist, d. h., wenn der Anspruch auf die Steuer entstehe.

Das bedeute, dass es zu dem von Finanzamt und FG bejahten Missbrauch kraft Unionsrechts nicht kommen könne. Die Frage, ob dem leistenden Unternehmer die Ist-Besteuerung gestattet werde, habe nur Auswirkung darauf, ob sowohl die Umsatzsteuer als auch das Recht auf Vorsteuerabzug bereits bei Ausführung des Umsatzes oder erst bei Vereinnahmung entstehen würden. Ein zeitliches Auseinanderfallen, das durch den Widerruf der Gestattung gegenüber dem Kläger verhindert werden solle, sei unionsrechtlich nicht möglich. Es beruhe nicht auf dem von Finanzamt und FG beanstandeten Verhalten des Klägers, sondern – wenn überhaupt – auf der unzutreffenden Umsetzung des Unionsrechts in Deutschland.

Ob das dargestellte Ergebnis im Besteuerungsverfahren der Leistungsempfängerinnen seit dem Besteuerungszeitraum 2016, zu dem der Widerruf erfolgen sollte, durch richtlinienkonforme Auslegung des nationalen Rechts erreicht werden könne, bedürfe vorliegend keiner Entscheidung. Eine dem Art. 167 MwStSystRL vergleichbare Vorschrift enthalte das nationale Recht bisher nicht ausdrücklich.

§ 13 UStG regele nur die Entstehung der Steuer und nicht die Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug. Von der nach § 16 Abs. 1 UStG berechneten Steuer seien nach § 16 Abs. 2 UStG die in den Besteuerungszeitraum fallenden, nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge abzusetzen. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG regele, dass der Unternehmer u. a. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, abziehen könne.

Für die Auslegung dieser Vorschriften könnte bedeutsam sein, dass der BFH § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG im Wege richtlinienkonformer Auslegung dahingehend einschränkend ausgelegt habe, dass nicht jeder, sondern nur der "geschuldete" Steuerbetrag als Vorsteuer abziehbar sei. Diese vom BFH bereits vorgenommene, das frühere Verständnis des § 15 UStG einschränkende Auslegung könnte auch eine zeitliche Komponente beinhalten: Der Begriff "geschuldet" i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG könnte dahingehend zu verstehen sein, dass die Steuer schon geschuldet werden müsse, um als Vorsteuer abgezogen werden zu können (und daher vom Leistungsempfänger noch nicht abgezogen werden dürfe, solange sie vom Leistenden noch nicht geschuldet werde).

Darauf komme es im Streitfall, in dem nur über den Widerruf der Gestattung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten des Klägers zu entscheiden sei, indes nicht an. Darüber sei vielmehr in den Besteuerungsverfahren der Leistungsempfängerinnen zu entscheiden. Sollte den Leistungsempfängerinnen der Vorsteuerabzug nicht zu versagen sein, obwohl der Kläger die Umsatzsteuer möglicherweise noch nicht vereinnahmt habe, wäre dies vom Mitgliedstaat Deutschland hinzunehmen.