

Umsatzsteuer-News

Aktuelles rund um das Umsatzsteuerrecht

Ausgabe 11, November 2022

Inhalt

Vom Europäischen Gerichtshof 2

Zur Verzinsung des Reemtsma-Anspruchs

Der sogenannte Direktanspruch (auch „Reemtsma-Anspruch“) dient der Erstattung eines Steuerbetrags durch die Finanzbehörde direkt an den Leistungsempfänger, den dieser fälschlich an den leistenden Unternehmer entrichtet hat, aber von diesem nicht mehr zurückerhält. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat sich zur Frage geäußert, ob der Direktanspruch durch die Finanzbehörde zu verzinsen ist. 2

Aus der Rechtsprechung 3

Zur Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung

Ein fehlender Steuerausweis in einer Rechnung führt grundsätzlich dazu, dass die Rechnung nicht rückwirkend auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungsausstellung korrigiert werden kann. Die deutsche Finanzverwaltung ließ eine Rückwirkung der Rechnungskorrektur in einem im vorletzten Jahr veröffentlichten Schreiben jedoch für Fälle des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger als Ausnahme zu. Nun hatte der Bundesfinanzhof (BFH) über einen solchen Fall zu entscheiden – Fragen bleiben auch weiterhin. 3

Vorsteuerabzug bei Leistungen für einen angestrebten Personalabbau

Besorgt der Arbeitgeber Beratungsleistungen, um unkündbare Beschäftigte zum Wechsel ihres Arbeitsplatzes zu motivieren, kann er die entsprechende Vorsteuer abziehen. Obwohl die Aussage des Urteils nur mit gehöriger Vorsicht auf andere Fälle zu übertragen ist, ist es für Rechtsanwender auch aus übergeordneten Gründen interessant. 5

Aus der Finanzverwaltung 6

Befristete Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz und Wärme über ein Wärmenetz

Am 25. Oktober 2022 wurde das „Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz“ im Bundesgesetzblatt verkündet. Ein noch am selben Tag veröffentlichtes Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) regelt das Nähere. 6

Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) umfangreich an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) der letzten zehn Jahre zur Vorsteueraufteilung bei gemischt für vorsteuerschädliche als auch vorsteuerunschädliche Umsätze genutzten Grundstücken angepasst. 8

Service 9

Ihre Ansprechpartner 9

Vom Europäischen Gerichtshof

Zur Verzinsung des Reemtsma-Anspruchs

Der sogenannte Direktanspruch (auch „Reemtsma-Anspruch“) dient der Erstattung eines Steuerbetrags durch die Finanzbehörde direkt an den Leistungsempfänger, den dieser fälschlich an den leistenden Unternehmer entrichtet hat, aber von diesem nicht mehr zurückerhält. Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat sich zur Frage geäußert, ob der Direktanspruch durch die Finanzbehörde zu verzinsen ist.

Fundstellen:

EuGH [C-397/21](#) „Humda“, Urteil vom 13. Oktober 2022; BMF-Schreiben vom [12. April 2022](#)

Sachverhalt

Im vorliegenden Fall hatte ein ungarischer Unternehmer (BHA) gegenüber einem anderen ungarischen Unternehmer (der Klägerin des Ausgangsverfahrens) irrtümlich seine Dienstleistungen unter Ausweis ungarischer Mehrwertsteuer abgerechnet und die Steuer an die ungarischen Finanzbehörden abgeführt, obwohl der Leistungsort dieser Dienstleistungen in Italien war. Der Irrtum wurde später festgestellt, allerdings war über BHA inzwischen ein Liquidationsverfahren eröffnet worden. Dies hatte dazu geführt, dass die Forderung der Klägerin gegen BHA auf Rückzahlung des überzahlten Betrags uneinbringlich war. Das daraufhin von der Klägerin direkt in Anspruch genommene ungarische Finanzamt lehnte es allerdings ab, der Klägerin diesen Betrag im Wege eines Direktanspruchs auszuzahlen.

Entscheidung

Der EuGH gab der Klägerin recht: Die von der ungarischen Finanzverwaltung angewandte Regelung lief seiner Meinung nach im vorliegenden Fall letztlich darauf hinaus, dem Dienstleistungsempfänger die Erstattung der zu Unrecht in Rechnung gestellten und gezahlten Mehrwertsteuer zu verweigern, ohne dass die Gefahr von Betrug oder Missbrauch vorlag. Folglich sei diese Regelung unverhältnismäßig.

Was die Frage anging, ob die Klägerin auf den Erstattungsbetrag auch Zinsen beanspruchen konnte, könne ein Zinsanspruch zwar nicht auf einen Verstoß gegen das Unionsrecht gestützt werden – schließlich war die von BHA falsch ausgewiesene Steuer in Einklang mit dem Unionsrecht erhoben worden –, allerdings lasse sich eine „Reemtsma-Erstattung“ ihrem Wesen nach mit einem Mehrwertsteuerüberschuss im Sinne von Art. 183 der Mehrwertsteuerrichtlinie vergleichen. Insofern hatte der EuGH bereits einmal entschieden, dass die finanziellen Verluste, die dadurch entstehen, dass ein Vorsteuerüberschuss nicht innerhalb einer angemessenen Frist erstattet wird, durch die Zahlung von Verzugszinsen ausgeglichen werden müssen, was der EuGH auf den Ausgangsfall überträgt.

Da sich hierzu aus der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) nichts ergebe, fielen Modalitäten dafür in den Bereich der Verfahrensautonomie der Mitgliedstaaten, die aber durch Grundsätze wie etwa den Effektivitätsgrundsatz begrenzt sei. Aus dem Effektivitätsgrundsatz folge, dass (insbesondere) nationale Zinsvorschriften nicht dazu führen dürften, dass dem Steuerpflichtigen eine angemessene Entschädigung für die Einbußen vorenthalten wird, die durch eine nicht innerhalb einer angemessenen Frist erfolgende Erstattung der Mehrwertsteuer entstanden sind. Hierbei seien sowohl die nationalen Verwaltungsbehörden als auch die nationalen Gerichte gehalten, für die volle Wirksamkeit dieser Bestimmungen Sorge zu tragen, und zwar gegebenenfalls durch eine unionsrechtskonforme Auslegung des nationalen Rechts. Es bestünden aber Grenzen, wie die allgemeinen Rechtsgrundsätze (zu denen unter anderem der Grundsatz der Rechtssicherheit gehört), außerdem dürfe das Unionsrecht nicht als Grundlage für eine Auslegung *contra legem* dienen.

Hinweis

Der Direktanspruch kommt infrage, wenn der Leistungsempfänger bei unrichtigem Steuerausweis durch den leistenden Unternehmer die Vorsteuer aus der Rechnung nicht abziehen kann, aber den von ihm an den leistenden Unternehmer gezahlten Steuerbetrag von diesem (zum Beispiel wegen zwischenzeitlich eingetretener Insolvenz des leistenden Unternehmers) auch nicht mehr zurückerhält. Gegenstand des (aus Ungarn vorgelegten) Urteils war ein Liquidationsverfahren. Bedauerlicherweise findet sich weder im Vorabentscheidungsersuchen noch im Urteil eine zureichende Beschreibung dieses Verfahrens, die einen Vergleich mit möglichen ähnlichen Verfahren des deutschen Rechts zuließe. Allerdings ist schon der Umstand, dass der EuGH sich um die Einzelheiten dieses Verfahrens nicht kümmerte, sondern es im Wesentlichen offenbar genügen ließ, dass die Forderung „uneinbringlich“ war (an anderer Stelle ist von „Zahlungsun-

fähigkeit“ die Rede), nicht ohne Interesse. Die Finanzverwaltung geht in ihrem (auch sonst vielfach restriktiv gehaltenen) Schreiben vom 12. April 2022 (siehe [Ausgabe 05](#) unseres Newsletters *Umsatzsteuer-News* vom Mai 2022) bislang regelmäßig erst im Fall eines mangels Masse abgelehnten Insolvenzantrags von einer von vornherein unmöglichen oder übermäßig erschwerten Erstattung durch den Leistenden aus – neben mehreren anderen im Schreiben genannten Ausschlussgründen genüge die bloße Zahlungsunfähigkeit nicht, selbst im Falle eines Insolvenzverfahrens könne grundsätzlich erst nach Abschluss dieses Verfahrens über einen Direktanspruch entschieden werden. In seinem Urteil scheint der EuGH auf einen früheren Zeitpunkt für die Auszahlung des Reemtsma-Anspruchs abzielen.

In Deutschland ist der Direktanspruch derzeit als Billigkeitsmaßnahme nach §§ 163, 227 AO ausgestaltet, was ein eigenes Billigkeitsverfahren voraussetzt. Zu einer Verzinsung äußert sich das Bundesministerium der Finanzen (BMF) in dem erwähnten Schreiben nicht. Die Zinsvorschrift zumindest des § 233a AO für Nachzahlungen und Erstattungen, der einen Unterschiedsbetrag infolge Festsetzung der Umsatzsteuer verlangt, scheint derzeit lediglich für Fälle des § 163 AO anwendbar zu sein – diese Vorschrift erlaubt es unter anderem, dass aus Billigkeitsgründen „Steuern niedriger festgesetzt werden“ können. Demgegenüber erscheint im Fall des § 227 AO, der nicht im Zusammenhang mit dem Festsetzungsverfahren, sondern mit dem Erhebungsverfahren steht und es unter anderem erlaubt, dass „bereits entrichtete Beträge erstattet oder angerechnet werden“, eine Anwendung der Zinsvorschrift zumindest nicht ohne Weiteres möglich. Es ist daher nicht auszuschließen, dass ein Reemtsma-Anspruch in Hinblick auf die Verzinsung zu Zufallsergebnissen führt. Insofern wäre es zu begrüßen, nähme der Gesetzgeber dieses Urteil zum Anlass, den Reemtsma-Anspruch und seine Verzinsung endlich gesetzlich zu regeln.

Aus der Rechtsprechung

Zur Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung

Ein fehlender Steuerausweis in einer Rechnung führt grundsätzlich dazu, dass die Rechnung nicht rückwirkend auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungsausstellung korrigiert werden kann. Die deutsche Finanzverwaltung ließ eine Rückwirkung der Rechnungskorrektur in einem im vorletzten Jahr veröffentlichten Schreiben jedoch für Fälle des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger als Ausnahme zu. Nun hatte der Bundesfinanzhof (BFH) über einen solchen Fall zu entscheiden – Fragen bleiben auch weiterhin.

Fundstellen:

BFH [V R 33/20](#), Urteil vom 7. Juli 2022;
BMF-Schreiben vom 18. September 2020

Sachverhalt

Die Klägerin, die ihren statutarischen Sitz in Luxemburg hatte, bezog Dienstleistungen von deutschen Konzerngesellschaften. In der Annahme, dass der Leistungsort dieser Dienstleistungen in Luxemburg liegt (und dort die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger überging), wiesen die deutschen Gesellschaften keine Steuer aus. Später kam das zuständige deutsche Finanzamt zum Schluss, dass der Ort der Geschäftsleitung der Klägerin sich im Inland befunden hatte, sodass die Klägerin im Inland ansässig war. Da es sich folglich um Inlandsleistungen gehandelt hatte, berichtigten die Konzerngesellschaften ihre Rechnungen und wiesen deutsche Umsatzsteuer aus. Die Klägerin berücksichtigte den Vorsteuerabzug aus solchen Rechnungen rückwirkend für das Streitjahr – das Finanzamt zeigte sich nicht einverstanden.

Entscheidung

Der BFH gab dem Finanzamt recht. Der Vorsteuerabzug setze unter anderem voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung besitzt. Hierzu gehöre insbesondere „der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag“. Danach sei die Klägerin aus den im Streitjahr erteilten Rechnungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen. Mit diesen Rechnungen hätten nach den Vorstellungen der Leistenden und der Klägerin als Leistungsempfängerin im übrigen Gemeinschaftsgebiet erbrachte Leistungen abgerechnet werden sollen. Damit sollten nach dem Willen der Beteiligten kein inländischer Steuerausweis und keine inländische Steuerschuldnerschaft der Klägerin vorliegen. Der BFH verlange für die rückwirkende Geltendmachung des Vorsteuerabzugs, dass die ursprünglich ausgestellte Rechnung Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält. Daran halte er, der BFH, auch weiterhin fest.

Auch wenn die Finanzverwaltung (wie im Streitfall) die Fehlbeurteilung zum Leistungsort entdecke, dürfe sie die Angabe zum Steuerausweis oder zum (hier inländischen) Steuerschuldner nicht selbst ersetzen. Denn hierbei gehe es nicht um die Behebung einer bloßen Unklarheit, sondern es fehle ein zentrales Rechnungsmerkmal. Zudem habe der Leistende als Rechnungsaussteller zu entscheiden, ob das in der Rechnung ausgewiesene Entgelt als Brutto- oder Nettoentgelt zu verstehen sei (ob also die Steuer aus dem Betrag herauszurechnen sei oder sie zum ausgewiesenen Betrag hinzukomme). Nach dem übereinstimmenden Willen der an den entgeltlichen Leistungen Beteiligten sollten weder die Klägerin noch die leistenden Unternehmer eine inländische Umsatzsteuer zahlen. Eine Belastung der Klägerin mit inländischer Umsatzsteuer habe daher nach dem Willen der Vertragsparteien erst aufgrund der Rechnungsberichtigungen eintreten können.

Außerdem komme zum Erfordernis, dass ein Steuerpflichtiger nur beanspruchen könne, einen Steuerbetrag abzuziehen, der ihm in Rechnung gestellt wurde, auch eine zeitliche Komponente hinzu. Nach Meinung des BFH kann damit – jedenfalls für Fälle wie dem vorliegenden – der Abzug eines Steuerbetrags als Vorsteuer nicht für eine Zeit beansprucht werden, in der es noch keinen Ausweis dieses Steuerbetrags gab.

Dass die Klägerin nach ihren Angaben in Luxemburg für ihre Leistungsbezüge das Reverse-Charge-Verfahren durchgeführt hatte, war nach Meinung des BFH unbeachtlich. Die Versteuerung durch den Leistungsempfänger im Ausland könne nicht einer Versteuerung im Inland gleichgestellt werden: Eine Möglichkeit des grenzüberschreitenden Vorsteuerabzugs bestehe nicht. Dies unterscheide den Streitfall von anderen Fallgestaltungen, bei denen die Finanzverwaltung für den Fall, dass der Leistungsempfänger im Inland die Besteuerung nach § 13b UStG und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG durchgeführt habe, eine Rückwirkung eines erstmaligen Steuerausweises zulasse.

Hinweis

Jedenfalls dann, wenn eine tatsächlich im Inland steuerbare Leistung von den Parteien irrtümlich als im Ausland steuerbar behandelt wurde und die Parteien zusätzlich annahmen, dass im Ausland die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger übergang, ist nach dem BFH also eine rückwirkende Rechnungskorrektur nicht möglich. Der BFH teilt im Urteil jedoch mit, dass in solchen Fällen „jedenfalls dann“ keine Rückwirkung eintrete, „wenn der Leistungsempfänger im Jahr der Rechnungserteilung nicht im Inland steuerrechtlich registriert“ sei. Weshalb er das erwähnt und welche Rolle eine umsatzsteuerliche Erfassung im Inland hier spielen könnte, bleibt aber unklar.

Etwas anderes könnte aber für Leistungen gelten, die zwar nach übereinstimmender (und korrekter) Auffassung der Parteien im Inland steuerbar sind, die sich aber über die Anwendung der Regelungen zum Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger täuschen. Auch wenn die Aussagen des BFH zur Verwaltungsmeinung zur rückwirkenden Berichtigung von Rechnungen über im Inland steuerbare Leistungen, für die irrtümlich ein Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger angenommen wurde, einer Bestätigung recht nahekommen, sollte jedoch beachtet werden, dass der BFH diese Auffassung letztlich nicht ausdrücklich anerkennt. Dazu hatte er nach dem Sachverhalt allerdings auch keine Veranlassung.

Es sollte zudem beachtet werden, dass die Finanzverwaltung dem genannten Schreiben zufolge in einem derartigen Fall einen Hinweis auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft nach § 14a Abs. 5 UStG auf der Rechnung verlangt. Für den Zweck einer möglichen Rückwirkung dürfte ein solcher Hinweis auch in Anbetracht des Umstands ratsam sein, dass der BFH im Urteil „die Angabe [...] zum (vorliegend inländischen) Steuerschuldner“ als „zentrales Rechnungsmerkmal“ zu bezeichnen scheint, obwohl diese Rechnungsangabe nicht ausdrücklich unter zu den vom BFH aufgeführten fünf Mindestangaben zu finden ist.

Vorsteuerabzug bei Leistungen für einen angestrebten Personalabbau

Besorgt der Arbeitgeber Beratungsleistungen, um unkündbare Beschäftigte zum Wechsel ihres Arbeitsplatzes zu motivieren, kann er die entsprechende Vorsteuer abziehen. Obwohl die Aussage des Urteils nur mit gehöriger Vorsicht auf andere Fälle zu übertragen ist, ist es für Rechtsanwender auch aus übergeordneten Gründen interessant.

Fundstellen:

BFH V R 32/20, Urteil vom 30. Juni 2022;
EuGH C-528/19 „Mitteldeutsche Hartstein“, Urteil vom 16. September 2020;
EuGH C-405/19 „Vos Aannemingen“, Urteil vom 1. Oktober 2020

Sachverhalt

Die Klägerin versuchte zur Einsparung von Kosten Personal abzubauen, allerdings waren ihre Mitarbeiter großenteils unkündbar und unbefristet beschäftigt. So konnte der Personalabbau nur auf freiwilliger Basis mit Zustimmung der jeweiligen Mitarbeiter zu einer Aufhebung ihrer Arbeits- oder Dienstverträge erfolgen. Daher beauftragte die Klägerin auf ihre eigenen Kosten sogenannte Outplacement-Unternehmen, die die Mitarbeiter betreuen, beraten und bei der Suche nach einem anderen Arbeitsplatz unterstützen sollten, damit diese freiwillig ihre bisherigen Beschäftigungsverhältnisse aufgaben. Die Klägerin machte aus den Leistungen der Outplacement-Unternehmer den Vorsteuerabzug geltend.

Hingegen meinte das Finanzamt, dass der Vorsteuerabzug nur statthaft sei, soweit er auf die allgemeine Beratung und auf sogenannte Erfolgspauschalen entfiel. Es versagte den Vorsteuerabzug aus den personenbezogenen Beratungsleistungen, da die von der Klägerin bezogenen Leistungen durch die individuelle Beratung speziell auf die künftige berufliche Entwicklung der Beschäftigten zugeschnitten gewesen seien. Nicht nur bei der Klägerin, sondern auch bei den Beschäftigten habe ein massives Eigeninteresse an der Beratung bestanden.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der Klägerin recht. Zu den Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gehöre ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz, der zum Beispiel zur wirtschaftlichen Gesamttätigkeit bestehen könne. Für die Feststellung dieses Zusammenhangs sei zudem der „ausschließliche Entstehungsgrund des fraglichen Umsatzes“ zu berücksichtigen: Stelle die Verfolgung der steuerpflichtigen Tätigkeit nicht den ausschließlichen Entstehungsgrund dafür dar, dass bestimmte Kosten und Ausgaben getätigt wurden, stünden diese nicht in direktem und unmittelbarem Zusammenhang mit dieser Tätigkeit.

Hier aber habe für die Klägerin ein vorrangiges Unternehmensinteresse bestanden, hinter dem das Interesse des Beschäftigten an der Outplacement-Beratung zurückgetreten sei. Dies sei für Zwecke des Vorsteuerabzugs nach den für die Entnahmebesteuerung maßgeblichen Kriterien zu beurteilen. Das Interesse der Klägerin am Personalabbau überwiege den Vorteil, der sich für die dort Beschäftigten an der Begründung eines neuen Arbeitsverhältnisses ergeben habe. So sei es jedenfalls dann, wenn es um die Begründung neuer Arbeitsverhältnisse für unkündbar und unbefristet Beschäftigte gehe: Dann könne man davon ausgehen, dass sich das Interesse an der Begründung neuer Arbeitsverhältnisse nicht aus dem Wunsch des Beschäftigten nach einem Arbeitgeberwechsel erkläre. Vielmehr erkläre es sich dann aus dem unternehmerischen Ziel, nicht kündbare Beschäftigte, deren gegenwärtige Betätigung aus unternehmerischen Gründen beendet werden soll, davon zu überzeugen, einer Auflösung des bestehenden Beschäftigungsverhältnisses zuzustimmen. Den Beschäftigten sei ein von ihnen ursprünglich nicht gewünschter Vorteil aus unternehmerischen Gründen quasi aufgedrängt worden. Dass Beschäftigte von sich aus Arbeitsverhältnisse neu begründen wollten, sei nicht vorgetragen oder festgestellt worden.

Das Kriterium des ausschließlichen Entstehungsgrunds bestätige das Vorsteuerabzugsrecht der Klägerin: Dieser Entstehungsgrund habe sich aus dem unternehmerischen Ziel des Personalabbaus ergeben, nicht aber aus einem Zuwendungswillen gegenüber den Beschäftigten. Die Klägerin habe darüber entschieden, welche Beschäftigten welche Qualifizierungsleistungen in Anspruch nehmen konnten. So standen die Leistungen denjenigen Beschäftigten nicht offen, die sich zwar für einen Beschäftigungswechsel interessierten, die die Klägerin aber in ihrem Unternehmen halten wollte.

Durch die Outplacement-Beratung hätten Beschäftigte zu einem Wechsel veranlasst werden sollen, bei denen zu vermuten gewesen sei, dass sie aufgrund ihrer unkündbaren Stellung kein Interesse an einem aufgezwungenen Arbeitgeberwechsel hatten. Für die Beratenen habe keine Notwendigkeit zur Aufgabe ihrer bisherigen Betätigung bestanden, insbesondere aufgrund ihrer Unkündbarkeit. Das werde durch die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zur Nebensächlichkeit bestätigt: Bestehe ein

direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den dem Steuerpflichtigen erbrachten Dienstleistungen und seiner wirtschaftlichen Tätigkeit, könne der Umstand, dass ein Dritter einen gegenüber dem Bedarf des Steuerpflichtigen nebensächlichen Vorteil erhalte, nicht die Versagung des Vorsteuerabzugs für diese Dienstleistungen rechtfertigen. So verhalte es sich im Streitfall.

Hinweis

Unbefristet und unkündbar beschäftigte Mitarbeiter dürften in der Wirtschaft ein eher seltenes Phänomen sein. Die Grundsätze des Urteils sind daher nur mit gehöriger Vorsicht auf andere Fälle zu übertragen, zumal der BFH sehr deutlich macht, dass für die Mitarbeiter keine Notwendigkeit bestand, auf das Angebot einzugehen, ja dass den Beschäftigten die Maßnahmen „quasi aufgedrängt“ wurden.

Für breitere Kreise interessanter dürfte ein anderer Aspekt des Urteils sein: Der BFH spricht in seinem Urteil eine bereits verfestigte Rechtsprechung des EuGH an, die er „Rechtsprechung zur sogenannten Nebensächlichkeit“ nennt, wobei er das EuGH-Urteil „Vos Aannemingen“ heranzieht. Offenkundig meint er hier die „Mitteldeutsche Hartstein“-Rechtsprechung, die sich in allgemeiner Weise mit dem Vorsteuerabzug aus Leistungen befasst, von denen auch ein Dritter profitiert – wobei sich diese Rechtsprechung zugleich mit der Frage befasst, wann eine unentgeltliche Wertabgabe zugunsten des Dritten vorliegt und wann nicht. Im selben Urteil stellt der BFH offenbar einen Bezug zu den „überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlassten Leistungen“ nach Abschnitt 1.8 Abs. 4 UStAE her. Der BFH selbst verwendet diesen Begriff zwar nicht (er spricht von „vorrangigem Unternehmensinteresse“), allerdings zieht er beispielhaft mehrere Leistungen an, die sich auch in dem unter der genannten Stelle im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) aufgeführten Katalog wiederfinden.

Das könnte bedeuten, dass zwischen den bislang fast rein kasuistisch bestimmten „überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlassten Leistungen“ der Finanzverwaltung und der „Mitteldeutsche Hartstein“-Rechtsprechung des EuGH ein Zusammenhang besteht, soweit es Leistungen angeht, die auch Arbeitnehmern zugutekommen. Anders gesagt: Zunehmend entsteht der Eindruck, dass die „überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlassten Leistungen“ als Unterfall der „Mitteldeutsche Hartstein“-Rechtsprechung verstanden werden könnten.

Das könnte es Rechtsanwendern einfacher machen, zu argumentieren, dass im Einzelfall für eine unternehmerisch veranlasste Eingangsleistung, mit der auch der private Bedarf von Arbeitnehmern gedeckt wird, gleichwohl der Vorsteuerabzug statthaft ist. Künftige Rechtsprechung wird diesen Zusammenhang noch vollends zu bestätigen und die Grenzen der unternehmerischen Veranlassung noch genauer zu definieren haben. Dass allerdings die Grenzen des Vorsteuerabzugs aus solchen Leistungen nicht allzu weit gesteckt sein dürften, lässt der BFH erahnen, wenn er implizit mitteilt, dass die Verfolgung der steuerpflichtigen Tätigkeit der ausschließliche Entstehungsgrund für die Eingangsleistungen sein müsse – und sich kein Zuwendungswille gegenüber den Beschäftigten ergeben dürfe. In der Regel dürften also nur unternehmerisch veranlasste Leistungen infrage kommen, bei denen sich der dem Personal (oder anderen Dritten) zugewendete Vorteil unweigerlich aus der Inanspruchnahme der Leistung ergibt.

Aus der Finanzverwaltung

Befristete Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz und Wärme über ein Wärmenetz

Am 25. Oktober 2022 wurde das „Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz“ im Bundesgesetzblatt verkündet. Ein noch am selben Tag veröffentlichtes Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) regelt das Nähere.

Fundstellen:

BMF-Schreiben vom
25. Oktober 2022;

Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz vom 19. Oktober 2022, [BGBl. I 2022, S. 1743](#);

Gesetzentwurf der Fraktionen SPD, Bündnis 90/Die Grünen und FDP vom 20. September 2022 (BT-Drs. 20/3530) sowie Bericht des Finanzausschusses vom 28. September 2022 (BT-Drs. 20/3763), beide zu finden auf der [Übersichtsseite des Bundestags](#)

Mit dem „Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz“ (vgl. [Ausgabe 10](#) unseres Newsletters *Umsatzsteuer-News* vom Oktober 2022) wurde rückwirkend zum 1. Oktober 2022 und mit Wirkung bis zum 31. März 2024 der Umsatzsteuersatz für Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz und von Wärme über ein Wärmenetz von 19 Prozent auf 7 Prozent herabgesetzt.

Das Schreiben des BMF enthält zunächst Bestimmungen über den Anwendungsbereich: Begünstigt ist demnach die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz, wobei nicht zwischen Biogas und Erdgas unterschieden wird. Während in der Gesetzesbegründung laut Entwurf der Regierungsfractionen ausgeführt worden war, dass die Lieferung von Gas über andere Vertriebswege, wie zum Beispiel Tankwagen oder Kartuschen, nicht steuerbegünstigt sei, macht das BMF-Schreiben für Lieferungen von Gas eine Ausnahme, das vom leistenden Unternehmer per Tanklastwagen zum Leistungsempfänger für die Wärmeerzeugung transportiert wird. Ermäßigt besteuert wird dem Schreiben zufolge unter anderem auch die Einspeisung von Gas in das Erdgasnetz. Analog zu den Bestimmungen für Wasseranschlüsse gilt auch das Legen eines Gas-Hausanschlusses als „Lieferung von Gas“. Wie das BMF ergänzend ausführt, bleibt die Einfuhr von Gas wie schon bislang steuerfrei, ein innergemeinschaftliches Verbringen oder ein innergemeinschaftlicher Erwerb komme wegen bereits bestehender umsatzsteuerlicher Besonderheiten bei der Lieferung von Gas über das Erdgasnetz nicht infrage.

Der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt auch für die Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz. Begünstigt ist damit die Lieferung von Wärme aus einer Wärmeerzeugungsanlage.

Daneben macht das BMF-Schreiben Ausführungen zur zeitlichen Anwendung der Steuerermäßigung anhand von § 27 Abs. 1 UStG unter besonderer Berücksichtigung der Behandlung von Anzahlungen, Abschlagszahlungen, Vorauszahlungen und Vorschüssen, für die auch dann ein anderer Steuersatz gelten kann, wenn die Steuer infolge Steuerentstehung bei Vereinnahmung vor Ausführung der Leistung (sogenannte Mindest-Istversteuerung) bereits vor Inkrafttreten der Änderungsvorschrift entstanden ist. Dies ist besonders in Anbetracht des Umstands von Belang, dass nach Ansicht des BMF Gas- und Wärmelieferungen erst mit Ablauf des jeweiligen Ablesezeitraums als ausgeführt zu behandeln sind: Damit unterliegt der Gas- oder Wärmeverbrauch eines Kunden grundsätzlich auch dann in vollem Umfang dem Steuersatz, der am Ende des Ablesezeitraums gilt, wenn zu Beginn dieses Zeitraums noch ein anderer Steuersatz gegolten hat. Das BMF gewährt jedoch umfangreiche Vereinfachungen zum Beispiel in Hinblick auf eine gesonderte Abrechnung von Gas- und Wärmelieferungen oder in Hinblick darauf, dass Ablesungen (hierbei ist vom „Gastag“ die Rede) beim jeweiligen Wechsel des Steuersatzes erst zu einer bestimmten Uhrzeit des Folgetags stattfinden, sofern das für das Datum der Absenkung und Wiederheraufsetzung des Steuersatzes einheitlich gehandhabt wird. Hinzu kommen Ausführungen u. a. zur Gewährung zum Beispiel von Jahresboni und Jahresrückvergütungen.

Da die Gesetzesänderung erst Ende Oktober verkündet wurde, die Ermäßigung aber rückwirkend zum Anfang des Monats Oktober 2022 gilt, wird im Fall eines im Oktober 2022 erfolgten zu hohen Umsatzsteuerausweises eine Nichtbeanstandungsregelung in der Unternehmernetz gewährt.

Hinweis

Die vorstehenden Regelungen sollen für die Wiederanwendung des Regelsteuersatzes von 19 Prozent zum 1. April 2024 entsprechend anzuwenden sein.

Die Ausnahme für die Gaslieferung per Tanklastzuglieferung für die Wärmegewinnung könnte darauf zurückzuführen sein, dass (wie sich aus Unterlagen des Gesetzgebungsverfahrens, konkret aus dem Bericht des Finanzausschusses ergibt) Fernwärme zu einem großen Anteil aus dem Verbrennen von Gas resultiert. Unerheblich für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die Lieferung von Wärme sei es, ob die Wärmelieferung tatsächlich aus dem Verbrennen von Gas resultiert. Denn eine entsprechende Differenzierung wäre sehr bürokratieaufwendig und praktisch kaum durchführbar.



Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Grundstücken

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) umfangreich an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) und des Bundesfinanzhofs (BFH) der letzten zehn Jahre zur Vorsteueraufteilung bei gemischt für vorsteuerschädliche als auch vorsteuerunschädliche Umsätze genutzten Grundstücken angepasst.

Fundstelle:

BMF-Schreiben vom
20. Oktober 2022

In einem ersten Schritt ist demnach zu unterscheiden, ob die Eingangsleistungen für die Nutzung, Erhaltung und Unterhaltung von gemischt genutzten Gebäuden oder für ihre Anschaffung oder Herstellung anfallen – je nachdem können direkt zuordenbare Eingangsleistungen vorab direkt den einzelnen Ausgangsumsätzen zuzuordnen sein. Besonderheiten können im Fall einer Teiloption bei der Anschaffung gelten. Die Aufteilung der verbleibenden Vorsteuer (im Fall der Anschaffung oder Herstellung der gesamten Vorsteuer) in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil muss nach einem sachgerechten Aufteilungsschlüssel erfolgen. Kommen neben dem Gesamtumsatzschlüssel (gesamtumsatzbezogen oder gesamtunternehmensbezogen) andere Aufteilungsschlüssel in Betracht, ist ein anderer Aufteilungsschlüssel anzuwenden, wenn er ein präziseres Ergebnis liefert.

In Betracht kommen insbesondere ein (objektbezogener) Flächenschlüssel, ein objektbezogener Umsatzschlüssel oder ein Schlüssel nach dem umbauten Raum. Im Einzelfall kann ein anderer Aufteilungsschlüssel in Betracht kommen (z. B. nach Nutzungszeiten). Das BMF geht sowohl im Schreiben als auch im Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) explizit und im Detail auf die Frage ein, in welchen Fällen welcher Schlüssel in welchem Umfang zur Anwendung kommen kann. Kommen (abgesehen vom Gesamtumsatzschlüssel) mehrere andere präzisere Aufteilungsschlüssel in Betracht, muss der Unternehmer nicht zwingend die präziseste Methode anwenden: Die Auswahl obliegt dem Unternehmer, jedoch kann das Finanzamt sie daraufhin überprüfen, ob sie sachgerecht ist.

Photovoltaikanlagen, Blockheizkraftwerke und Betriebsvorrichtungen sind dem Schreiben zufolge nicht mehr in allen Fällen als umsatzsteuerrechtlich eigenständige Zuordnungsobjekte anzusehen, sondern nur, soweit sie nicht gemäß Abschnitt 15.17 Abs. 6 UStAE (wo – mit Ausnahmen – auf einkommensteuerrechtliche Begrifflichkeiten verwiesen wird) Anschaffungs- oder Herstellungskosten des gesamten Gebäudes darstellen. Das gilt auch in Hinblick auf Vorsteuerabzugsbeschränkungen nach § 15 Abs. 1b UStG, die das BMF auf den Fall erstreckt, dass diese Vorrichtungen Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des gesamten Gebäudes darstellen.

Hinweis

Die Grundsätze dieses Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Es wird dem BMF zufolge nicht beanstandet, wenn Unternehmer vor der Veröffentlichung dieses Schreibens im Fall erheblich unterschiedlicher Ausstattung der Räume oder bei unterschiedlicher Geschosshöhe zulässigerweise eine direkte Zuordnung von Vorsteuerbeträgen nach Abschnitt 15.17 Abs. 7 Sätze 6 und 7 UStAE in der bisherigen Fassung vorgenommen haben. Außerdem werde es nicht beanstandet, wenn sich ein Unternehmer vor der Veröffentlichung dieses Schreibens auf die Regelungen in der bisherigen Fassung der Abschnitte 15.2c Abs. 10 und 15.6a Abs. 3 UStAE (zu Photovoltaikanlagen, Blockheizkraftwerken und Betriebsvorrichtungen) als umsatzsteuerlich eigenständigen Zuordnungsobjekten) berufen hat. Das BMF-Schreiben vom 30. September 2008 (BStBl. I 2008, S. 896) wird aufgehoben.

Service

Ihre Ansprechpartner

Berlin

Nicole Stumm

Tel.: +49 30 2636-3733
nicole.stumm@pwc.com

Sven Kreilkamp

Tel.: +49 30 2636-5693
sven.kreilkamp@pwc.com

Frankfurt am Main / Mannheim

Frank Gehring

Tel.: +49 69 9585-2771
frank.gehring@pwc.com

Gerald Hammerschmidt

Tel.: +49 69 9585-5290
gerald.hammerschmidt@pwc.com

Hamburg / Hannover

Markus Hüllmann

Tel.: +49 40 6378-8858
markus.huellmann@pwc.com

Marcel Detmering

Tel.: +49 511 5357-5571
marcel.detmering@pwc.com

München / Stuttgart / Nürnberg

Jens Müller-Lee

Tel.: +49 711 25034-1101
jens.mueller-lee@pwc.com

Sandra Zölch

Tel.: +49 89 5790-6840
sandra.zoelch@pwc.com

Düsseldorf / Köln / Essen

Alexandra Hartenfels

Tel.: +49 211 981-2598
alexandra.hartenfels@pwc.com

Sounia Kombert

Tel.: +49 221 2084-384
sounia.kombert@pwc.com

David Kosiak

Tel.: +49 221 2084-270
david.kosiak@pwc.com

ITX ERP and Data Analytics

Roberta Grottini

Tel.: +49 30 2636-5399
roberta.grottini@pwc.com

ITX Financial Services

Imke Murchner

Tel.: +49 89 5790-6779
imke.murchner@pwc.com

ITX Deals

Christian Schubert

Tel.: +49 89 5790-6726
christian.schubert@pwc.com

ITX Business Recovery Services

Maria Milanovic

Tel.: +49 89 5790-5979
maria.milanovic@pwc.com

Die Beiträge sind als Hinweise für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Teile dieser Veröffentlichung/Information dürfen nur nach vorheriger schriftlicher Zustimmung durch den Herausgeber nachgedruckt und vervielfältigt werden. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

© November 2022 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.
„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

www.pwc.de