

Steuerrecht Unternehmer

1. In welchem Jahr ist die Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat Dezember zu berücksichtigen?

Umsatzsteuervorauszahlungen, die rund um den Jahreswechsel innerhalb eines 10-Tage-Zeitraums geleistet werden, gehören in das Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Dass es in der Praxis so einfach dann doch nicht ist, zeigt ein Fall, der vom Sächsischen Finanzgericht entschieden wurde.

Hintergrund

Der Kläger, ein selbstständiger Steuerberater, erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 2015 die Umsatzsteuervorauszahlung für das 4. Quartal 2015 als Betriebsausgabe im Rahmen seiner Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung. Die Voranmeldung hatte er am 4.1.2016 beim Finanzamt eingereicht und zeitgleich die Erlaubnis zum Lastschriftinzug erteilt. Das Finanzamt zog die Vorauszahlung am 11.1.2016 (Montag) ein. Das Konto des Klägers war hinreichend gedeckt. Nach Auffassung des Finanzamts war der Betriebsausgabenabzug erst für das Jahr 2016 möglich, da sich die Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung auf den nächstfolgenden Werktag (Montag, 11.1.2016) verschoben hatte und damit außerhalb des 10 Tage-Zeitraums lag.

Entscheidung

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte Erfolg. Die Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember war im Jahr 2015 zu berücksichtigen, weil sowohl der Zahlungszeitpunkt als auch der Fälligkeitszeitpunkt innerhalb "kurzer Zeit" nach Beendigung des Kalenderjahres 2015 lagen. Bei Vorliegen einer Einzugsermächtigung gilt eine wirksam geleistete Zahlung als am Fälligkeitstag entrichtet.

Bei hinreichender Deckung des Kontos gilt die Zahlung der Umsatzsteuervorauszahlung zum Fälligkeitstag auch dann als bewirkt, wenn das Finanzamt die Forderung tatsächlich erst später einzieht. Deshalb ist im vorliegenden Fall die Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres 2015 abgeflossen.

§ 108 Abs. 3 AO, der die Fälligkeit von Fristen unter bestimmten Voraussetzungen auf den Ablauf des nächstfolgenden Werktags schiebt, ist hier nicht anwendbar. Bei der Ermittlung der Fälligkeit ist allein auf die gesetzliche Frist abzustellen, nicht hingegen auf eine mögliche Verlängerung der Frist.

Reaktionen der Finanzverwaltung

Das Urteil ist rechtskräftig. Mittlerweile haben einzelne Länder-Finanzverwaltungen bestätigt, dass bei erteilter Lastschrift-Einzugsermächtigung der Abfluss im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung anzunehmen ist, soweit das betreffende Konto im Fälligkeitszeitpunkt eine hinreichende Deckung aufweist (FinMin Schleswig-Holstein, Einkommensteuer-Kurzinformation Nr. 2019/22 v. 20.11.2019; BayLfSt, Verfügung v. 30.1.2020, S 2226.2.1 – 5/14 St 32).

2. Korrektur eines Investitionsabzugsbetrags: Was und wie viel darf korrigiert werden?

Ein gewinnmindernd berücksichtigter Investitionsabzugsbetrag kann lediglich punktuell rückgängig gemacht werden. Die spezielle Korrekturvorschrift des § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG ermöglicht keine darüberhinausgehenden Änderungen.

Hintergrund

X war selbstständig tätig. In seiner Einnahmen-Überschussrechnung für das Jahr 2009 hatte er einen Investitionsabzugsbetrag von 15.800 EUR für geplante Investitionen berücksichtigt.

Das Finanzamt veranlagte erklärungsgemäß.

Da die Anschaffung der Wirtschaftsgüter unterblieben war, beabsichtigte das Finanzamt, den Abzugsbetrag von 15.800 EUR für 2009 hinzuzurechnen, d.h. den seinerzeit berücksichtigten Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen. Anstatt dementsprechend den Gewinn um 15.800 EUR zu erhöhen, verminderte das Finanzamt jedoch im Jahr 2014 versehentlich den Gewinn 2009 um 14.200 EUR und setzte die Einkommensteuer entsprechend niedriger fest.

Im Jahr 2017 bemerkte das Finanzamt den Fehler. Es erließ im Jahr 2017 einen weiteren Einkommensteuer-Änderungsbescheid 2009, in dem es die Einkünfte um 30.000 EUR (14.200 EUR + 15.800 EUR) erhöhte.

Das Finanzgericht entschied, dass § 7g Abs. 3 EStG nur eine auf die Korrektur des seinerzeit gewinnmindernd berücksichtigten Investitionsabzugsbetrags beschränkte Änderung (Erhöhung) der Einkünfte des X von 15.800 EUR gestattete. Die weiter gehende Gewinnerhöhung um 14.200 EUR war dagegen nicht von der Korrekturvorschrift des § 7g Abs. 3 EStG gedeckt.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof bestätigte das Urteil des Finanzgerichts und entschied, dass die Erhöhung der Einkünfte des X – über die Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags von 15.800 EUR hinaus – um weitere 14.200 EUR nicht durch § 7g Abs. 3 EStG gedeckt war. Eine Korrektur nach einer anderen Änderungsvorschrift war nicht mehr zulässig, da Festsetzungsverjährung eingetreten war.

§ 7g Abs. 3 Satz 2 EStG enthält für die Fälle der Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags eine spezielle Korrekturvorschrift für das Abzugsjahr. Die Norm erlaubt die Änderung bestandskräftiger Bescheide nur insoweit, als dies der Rückgängigmachung eines vorgenommenen Abzugs dient. § 7g Abs. 3 Satz 2 EStG ermöglicht demnach lediglich eine punktuelle Rückgängigmachung des gewinnmindernd berücksichtigten Abzugsbetrags. Die Korrektur ist folglich auf den Umfang des geltend gemachten und berücksichtigten Abzugsbetrags begrenzt (hier 15.800 EUR). Über diesen Rahmen hinausgehende Änderungen (hier 14.200 EUR) können nur vorgenommen werden, wenn diese durch andere Änderungsnormen gedeckt sind.

Einer weiter gehenden Änderung des Einkommensteuer-Bescheids aus 2014 steht der Eintritt der Festsetzungsverjährung entgegen. Zum Zeitpunkt des Erlasses des Änderungsbescheids im Jahr 2017 war die reguläre Festsetzungsfrist, die am 31.12.2014 endete, bereits abgelaufen. Eine Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist, die dem Finanzamt eine weiter gehende Korrektur der Steuerfestsetzung mittels des Änderungsbescheids aus 2017 ermöglichen würde, war nicht ersichtlich. Zwar wurde der Ablauf der Festsetzungsfrist gem. § 7g Abs. 3 Satz 3 EStG gehemmt. Jedoch tritt die Ablaufhemmung nach dieser Vorschrift nur "insoweit" ein, als die Rückgängigmachung des Investitionsabzugsbetrags betroffen ist. Die Ablaufhemmung wirkt somit nur partiell. Folglich löst sie keine Ablaufhemmung hinsichtlich des gesamten Steueranspruchs aus und ermöglicht keine weiter gehende Korrektur aufgrund anderer Änderungsvorschriften.

3. Lieferung von Strom an Mieter: Umsatzsteuerliche Folgen

Erzeugt ein Vermieter Strom über seine Photovoltaikanlage und liefert er diesen an seine Mieter, handelt es sich bei dieser Stromlieferung umsatzsteuerlich nicht um eine Nebenleistung der Vermietung. Deshalb kann bei einer umsatzsteuerfreien Vermietung bezüglich der Photovoltaikanlage Vorsteuer geltend gemacht werden.

Hintergrund

Der Kläger vermietete ein Mehrfamilienhaus und ein Doppelhaus umsatzsteuerfrei. Auf den Dächern der Objekte ließ der Kläger Photovoltaikanlagen mit Speichern installieren. Der von den Anlagen erzeugte Strom wurde teilweise direkt an die Mieter geliefert und teilweise an Netzbetreiber verkauft. Wenn die Mieter mehr Strom benötigten, bezog der Kläger diesen über Energielieferanten und verkaufte ihn an die Mieter mit einem Gewinnaufschlag weiter.

Bezüglich der Abrechnung mit den Mietern war eine "Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag über Stromversorgung" geschlossen worden. Danach rechnete der Vermieter jährlich über einen Gemeinschaftszähler mit Unterzählern nach der individuellen Verbrauchsmenge ab. Falls ein Mieter den Strom über einen anderen Anbieter beziehen wollte, musste er die Umrüstkosten für die Zähleranlage tragen.

Das Finanzamt verweigerte dem Kläger den Vorsteuerabzug aus der Anschaffung der Photovoltaikanlagen. Seiner Ansicht nach handelte es sich bei der Stromlieferung des Klägers an die Mieter um eine Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Hauptleistung der Vermietung.

Entscheidung

Die Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht entschied, dass dem Kläger das Recht zum Vorsteuerabzug aus der Errichtung der Photovoltaikanlage zustand. Denn die Stromlieferungen stellten keine unselbstständige Nebenleistung zu den umsatzsteuerfreien Vermietungsleistungen des Klägers dar.

Zwar behandelt die Finanzverwaltung sog. Mietnebenkosten (z. B. Wasser und Strom) als unselbstständige Nebenleistungen zur Hauptleistung "Vermietung". Kann der Mieter aber bei Leistungen Lieferanten und/oder Nutzungsmodalitäten auswählen, sind diese grundsätzlich als von der Vermietung getrennt anzusehen.

Dies gilt insbesondere beim Verbrauch von Wasser, Elektrizität oder Wärme. Dieser kann durch die Anbringung von individuellen Zählern kontrolliert und in Abhängigkeit dieses Verbrauchs abgerechnet werden. Die Leistungen, die sich auf diese Gegenstände oder Dienstleistungen beziehen, müssten grundsätzlich als von der Vermietung getrennt angesehen werden.

Im vorliegenden Fall rechnete der Kläger unstreitig die Verbrauchsmenge des Stroms mit seinen Mietern über individuelle Zähler ab. Dies spricht für eine getrennte Lieferung. Auch bestanden individuelle Zusatzvereinbarungen über die Stromlieferung mit vom Mietvertrag abweichenden Kündigungsmöglichkeiten.

Zudem hatten die Mieter die freie Wahl des Stromanbieters, obwohl sie dann erforderliche Umbaukosten tragen mussten. Dies erschwert zwar einen Wechsel des Anbieters, machen einen solchen jedoch nicht unmöglich.

4. Separat abgerechnete Hotelleistungen: Aufteilung nach Steuersätzen

Für Hotelübernachtungen gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz. Wird das Frühstück gesondert berechnet, handelt es sich jedoch um eine eigenständige Leistung, die dem Regelsteuersatz unterliegt. Das Gleiche gilt für die Überlassung von Parkplätzen.

Hintergrund

Die Klägerin betreibt ein Hotel mit Restaurant. Die Gäste können zusätzlich zur Übernachtung ein Frühstück bestellen, außerdem wird ihnen ein Parkplatz zur Verfügung gestellt. Für diese Leistungen weist die Klägerin einheitlich den ermäßigten Steuersatz von 7 % aus. Das Finanzamt ist dagegen der Meinung, dass für die Leistungen für Frühstück und Parkplatz der Regelsatz anzusetzen ist.

Entscheidung

Das Finanzgericht wies die Klage ab und entschied, dass das Finanzamt zu Recht eine Aufteilung der Steuersätze vorgenommen hatte. Die Umsatzsteuer ermäßigt sich auf 7 % für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält. Dies gilt nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind.

Im vorliegenden Fall wäre der Nebenleistungscharakter des Frühstücks nur bei einer einheitlichen Pauschalleistung zu bejahen gewesen, die hier nicht vorlag. Die Klägerin hatte das Frühstück nicht als Pauschalpreis angeboten, sondern die Gäste hatten die Wahl, ob sie die Übernachtung mit oder ohne Frühstück buchen wollten. Für den Fall der Nichtinanspruchnahme des Frühstücks erhielten die Gäste nach Angabe der Klägerin eine Erstattung. Damit liegt nach Ansicht des Gerichts eine selbstständige Leistung vor, aus der sich der unterschiedliche Steuersatz rechtfertigen lässt.

Auch wenn die Klägerin für die Parkplätze keinen gesonderten Preis berechnet hat, gilt insoweit im Ergebnis das Gleiche. Die Einräumung von Parkmöglichkeiten dient nämlich nicht der Vermietung, sondern der Verwahrung der von Hotelgästen mitgeführten Fahrzeuge, sodass kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Übernachtung und der Parkplatzbestellung besteht und nicht von einer einheitlichen Leistung ausgegangen werden kann. Die Übernachtungsmöglichkeit kann auch bei Anreise ohne Auto oder mit dem Auto in Anspruch genommen werden, ohne dass der Gast den von der Klägerin vorgehaltenen Platz nutzt. Zudem kann die Klägerin gar nicht genügend Stellplätze für sämtliche Hotelgäste anbieten, sodass diese auch keinen Anspruch auf einen Parkplatz haben.