

# Mandanteninformation für Steuerrecht Unternehmer

---

## 1. Ausländische Künstler: Steuerabzug und Gewinnerzielungsabsicht

**Führen ausländische professionelle Musik- oder Theaterensembles im Inland u. a. Konzerte auf, die auf kommerziellen Erfolg ausgerichtet sind, kann die das Honorar schuldende Konzertdirektion im Rahmen des Steuerabzugs bei beschränkter Steuerpflicht nicht allein mit der Behauptung von Einbehalt und Abführung der Steuer absehen, dass es den Ensembles an der Gewinnerzielungsabsicht fehlt.**

### Hintergrund

Die Klägerin, eine GmbH österreichischen Rechts mit Sitz in der Republik Österreich, betrieb im Streitzeitraum 1996 bis 1999 eine Konzertdirektion. Im Rahmen dieser Tätigkeit stellte sie für in Deutschland durchgeführte kulturelle Veranstaltungen ausländische Künstler bzw. Künstlergruppen zur Verfügung. Sie schloss hierzu für jede Veranstaltung einen Werkvertrag mit den jeweiligen Veranstaltern, in der diese sich zur Zahlung einer Vergütung an die Klägerin verpflichteten, sowie einen weiteren Werkvertrag mit den jeweiligen ausländischen Künstlern, in dem die Klägerin sich ihrerseits zur Vergütung der Auftritte verpflichtete.

Nachdem das Finanzamt hiervon Kenntnis erhalten hatte und die Klägerin auch keine Steueranmeldungen für die an die ausländischen Künstler gezahlten Honorare abgegeben hatte, nahm es die Klägerin im Oktober/November 1999 mit Haftungsbescheiden wegen nicht angemeldeter und abgeführter Steuerabzugsbeträge in Anspruch. Es setzte dabei die Höhe der an die Künstler gezahlten Vergütungen im Wege der Schätzung an. Die danach abzuführende Einkommensteuer berechnete das Finanzamt unter Anwendung des Steuersatzes von 25 %.

Im Einspruchsverfahren reichte die Klägerin eine Aufstellung der einzelnen Künstler bzw. Künstlergruppen und die an diese gezahlten Vergütungen ein.

Mit der Einspruchsentscheidung reduzierte das Finanzamt die Haftungsbeträge entsprechend den von der Klägerin gemachten Angaben.

Im Klageverfahren trug die Klägerin u. a. vor, dass die verpflichteten ausländischen Künstler und Künstlergruppen zum überwiegenden Teil ohne Gewinnerzielungsabsicht aufgetreten seien, weil sie entweder von ihren Heimatstaaten finanziert worden oder gemeinnützig seien.

Die Klage wurde vom FG als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidung

Die von der Klägerin geschuldeten Vergütungen für die inländischen Auftritte der beschränkt steuerpflichtigen Künstler bzw. Künstlerensembles unterliegen der Abzugsteuer, sodass die angefochtenen Haftungsbescheide vom FG zutreffend als rechtmäßig beurteilt worden sind.

Nach § 50 a Abs. 4 Satz 1 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung wird bei beschränkt Steuerpflichtigen die Einkommensteuer in bestimmten Fällen im Wege des Steuerabzugs erhoben. Dem Steuerabzug unterliegen u. a. Einkünfte aus inländischen künstlerischen Darbietungen einschließlich der Einkünfte aus anderen mit diesen Leistungen zusammenhängenden Leistungen und unabhängig davon, wem die Einnahmen zufließen.

Der Steuerabzug beträgt in diesen Fällen 25 %.

Die Steuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Vergütung dem Gläubiger zufließt. In diesem Zeitpunkt hat der Vergütungsschuldner den Steuerabzug für Rechnung des beschränkt steuerpflichtigen Gläubigers (Steuerschuldner) vorzunehmen und die innerhalb eines Kalendervierteljahres einbehaltene Steuer an das für ihn zuständige Finanzamt abzuführen.

Der Vergütungsschuldner haftet für die Einbehaltung und Abführung der Steuer. Soweit der Vergütungsschuldner seine Verpflichtungen nicht erfüllt, kann das Finanzamt die Steuer bei ihm durch Haftungsbescheid anfordern.

Die Vorschriften über die Einbehaltung, Abführung und Anmeldung der Steuer sind ungeachtet dessen anzuwenden, dass die Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, ggf. aufgrund eines DBA nicht oder nur nach einem niedrigeren Steuersatz besteuert werden.

Die von Deutschland abgeschlossenen DBA enthalten häufig Klauseln, denen zufolge das Besteuerungsrecht für Künstlervergütungen ausnahmsweise nicht dem Vertragsstaat, in dem der Auftritt stattfindet, sondern dem Ansässigkeitsstaat des Künstlers zusteht, wenn der Aufenthalt ganz oder überwiegend aus öffentlichen Mitteln des Ansässigkeitsstaats finanziert worden ist. Derartige Klauseln sind indessen für den Steuerabzug nicht von Bedeutung, weil der Steuerabzug ungeachtet von auf DBA beruhenden Einschränkungen der deutschen Besteuerungsbefugnisse anzuwenden ist.

Auch Vergütungsschuldner, die im Inland weder ihren Sitz unterhalten noch eine Betriebsstätte haben, sind zum Steuerabzug verpflichtet. Es ist ausreichend, dass Entgelte an Künstler für einen Auftritt im Inland entrichtet werden, die beschränkt steuerpflichtig sind. Das Anbieten künstlerischer Veranstaltungen im Inland rechtfertigt die Verpflichtung zum Steuerabzug für Rechnung der Künstler, ohne dass Fragen der verwaltungstechnischen Abwicklung des Steuerabzugs eine Rolle spielen. Die an eine Betätigung im Inland anknüpfende beschränkte Steuerpflicht des Vergütungsgläubigers stellt den für die Verpflichtung zum Steuerabzug erforderlichen Inlandsbezug her.

Nach ständiger Rechtsprechung sind Zahlungen und sonstige Vermögensveränderungen nicht der Einkünfteerzielung zuzuordnen, wenn sie im Zusammenhang mit Leistungen stehen, die sich als steuerlich unbeachtliche "Liebhaberei" darstellen. Eine solche liegt vor, wenn die betreffenden Leistungen nicht von dem Streben nach Gewinnerzielung getragen sind, sondern aus persönlichen Motiven erfolgen.

Der BFH teilt die Auffassung des FG, dass die ausländischen Künstlerensembles, an die die Klägerin die Vergütungen gezahlt hat, Gewinnerzielungsabsicht gehabt haben und damit einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtig gewesen sind.

Insbesondere spricht hierfür, dass es sich um professionelle Theater- und Musikgruppen gehandelt hat, die europaweite Tourneen durchführten. Vor allem sind populäre Opern, Operetten und Musicals gespielt worden, die ein möglichst breites Publikum ansprechen und damit einen größtmöglichen kommerziellen Erfolg versprechen.

Obwohl sich die Feststellungen des FG nur auf die erkennbaren inländischen Aktivitäten des Künstlerensembles bezogen, reichen sie mangels gegenteiligen substantiierten Vorbringens der Klägerin aus, um auf der Stufe des Steuerabzugs von einer Gewinnerzielungsabsicht der Künstlerensembles ausgehen zu können.

Auch die Inanspruchnahme staatlicher Subventionen durch ein Künstlerensemble spricht nicht grundsätzlich gegen dessen Gewinnerzielungsabsicht. Insbesondere ist nicht ersichtlich, aus welchem Grund auf staatlichen Subventionen beruhende Einnahmen eines aus Berufsmusikern oder -schauspielern bestehenden Ensembles bei der Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht außer Acht bleiben müssen. Es handelt sich bei staatlichen Subventionen um Einnahmen, die durch die betreffende Einkunftsquelle veranlasst und folglich grundsätzlich den betreffenden Einkünften zuzuordnen sind.

Abschließend weist der BFH darauf hin, dass die Inanspruchnahme der Klägerin im Rahmen des Auswahlermessens nicht zu beanstanden ist und dass auch das Steuerabzugsverfahren nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG, dem beschränkt steuerpflichtige Künstler im Hinblick auf das Honorar für Auftritte im Inland unterworfen sind, sowie ein sich ggf. anschließendes Haftungsverfahren gegenüber dem Vergütungsschuldner in ihrer für die Jahre 1996 bis 1999 maßgeblichen Ausgestaltung sowohl mit der unionsrechtlich verbürgten Dienstleistungsfreiheit als auch mit Art. 3 Abs. 1 des GG vereinbar sind.

Die angefochtenen Haftungsbescheide sind danach rechtmäßig.

## 2. **Beschränkte Steuerpflicht: Wer ist zuständig für die Außenprüfung?**

**Die sachliche Zuständigkeit des Bundeszentralamts für Steuern für die Antragsveranlagung beschränkt Steuerpflichtiger und die Durchführung des Steuerabzugs nach § 50a Abs. 1 EStG erstreckt sich nicht auf die Außenprüfung.**

### **Hintergrund**

Die Klägerin, eine KG, die eine Konzertdirektion in X (Inland) betreibt, veranstaltet dort das jährlich stattfindende Musik Festival. Dafür engagiert sie ausländische Künstler, Künstlergruppen und Produktionsgesellschaften, die beschränkt steuerpflichtige Einkünfte erzielen. Mit diesen Einkünften unterliegen die betreffenden Künstlergruppen bzw. Produktionsgesellschaften dem Steuerabzug nach § 50a

Abs. 1 Nr. 1 EStG bzw. § 50a Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die Klägerin nahm diesen Abzug vor und übermittelte Meldungen in elektronischer Form an das für den Steuerabzug zuständige BZSt.

Am 12.2.2020 hat das Finanzamt eine Prüfungsanordnung wegen einer Lohnsteuer-Außenprüfung erlassen. Die Prüfung sollte sich auch auf den "Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG" beziehen. Das BZSt hatte zuvor die Übersendung von Kontrollmaterial angeregt und darum gebeten, im Rahmen von Außenprüfungen (Lohnsteuer-Außenprüfung, Außenprüfung) den Steuerabzug nach § 50a Abs. 1 EStG in die Prüfung einzubeziehen. Das BZSt hatte dabei auch ausgeführt, dass dazu die Erteilung eines Prüfauftrags nicht erforderlich sei, da die sachliche Zuständigkeit für Außenprüfungen bei den Ländern verblieben sei.

Gegen die Prüfungsanordnung legte die Klägerin Einspruch ein. Dass ein örtliches Finanzamt nach Übertragung der Kompetenzen für den Steuerabzug nach § 50a EStG auf das BZSt noch für Prüfungen im Kontext des § 50a EStG zuständig sei, müsse bezweifelt werden.

Die gegen die zurückweisende Einspruchsentscheidung erhobene Klage hatte Erfolg. Das FG ging davon aus, dass nicht das Finanzamt, sondern das BZSt für die Prüfung des Steuerabzugs im Rahmen einer Außenprüfung sachlich zuständig sei. Die vom Finanzamt erlassene Prüfungsanordnung sei deshalb nichtig. Hiergegen richtet sich die Revision des Finanzamts.

### Entscheidung

Der BFH hat die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben die Klage abgewiesen. Er hat entschieden, dass die streitige Prüfungsanordnung rechtmäßig ist. Insbesondere sei das Finanzamt für deren Erlass auch insoweit sachlich zuständig gewesen, als es um die Prüfung des Steuerabzugs gem. § 50a Abs. 1 EStG geht.

Nach der Rechtsprechung des BFH beschränkt sich die sachliche Zuständigkeit des BZSt im Sinne einer funktionalen Aufgabenteilung auf die positiv-rechtlich im FVG enumerativ angeordneten Anwendungsfälle, im Übrigen bleibt es bei der Zuständigkeit des Finanzamts.

Nach diesen Maßgaben ist mit der im Jahr 2009 erfolgten Übertragung der in § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG genannten Aufgaben keine sachliche Zuständigkeit des BZSt für die Durchführung von Außenprüfungen bei beschränkt Steuerpflichtigen bzw. inländischen Steuerabzugsverpflichteten begründet worden. Das Urteil der Vorinstanz, das in der Literatur teilweise Zustimmung erfahren hat, kann daher keinen Bestand haben.

Bereits der Wortlaut der Regelung und die Gesetzessystematik sprechen gegen das Auslegungsergebnis des FG. Im Gegensatz zum Begriff der Verwaltung einer Steuer, der weit – im Sinne von sämtlichen, zum Vollzug des Steuergesetzes erforderlichen verfahrensrechtlichen Maßnahmen – verstanden werden kann, spricht § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG lediglich einzelne Maßnahmen an, die punktuell vom BZSt durchzuführen sind (Veranlagung, Steuerabzug, Erlass von Haftungs- und Nachforderungsbescheiden und deren Vollstreckung).

Zudem erfassen die vom Gesetzgeber gewählten Formulierungen die Außenprüfung sprachlich nicht. Die Außenprüfung ist nicht Bestandteil der "Durchführung der Veranlagung". Denn mit dem Begriff der Veranlagung ist das förmliche Verfahren gemeint, in dem von der zuständigen Finanzbehörde aufgrund von Steuererklärungen, die vom Steuerpflichtigen einzureichen sind, die Besteuerungsgrundlagen ermittelt, die Steuer sodann festgesetzt und die Festsetzung mit Steuerbescheid bekannt gegeben werden. Veranlagung ist gesetzessprachlich damit die Steuerfestsetzung. Für die Steuerfestsetzung erforderlich werdende Einzelermittlungen der Finanzbehörde sind Teil des Veranlagungsverfahrens. Dazu gehört aber nicht die gesondert angeordnete Außenprüfung. Denn dabei handelt es sich um eine besondere Sachaufklärungsmaßnahme, die regelmäßig zeitlich nach der Erstfestsetzung angeordnet wird, auf eine umfassende Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen mit erweiterten Mitwirkungspflichten angelegt ist und einem streng formalisierten eigenen Verfahren folgt. Außerdem ist die "Durchführung des Steuerabzugsverfahrens" gegenüber der "Durchführung der Veranlagung" als der Regelform zur Erhebung der Steuer lediglich als ein verfahrensrechtlich einfacher ausgestaltetes "Minus" zu qualifizieren und erfasst die Außenprüfung ebenfalls nicht.

Schließlich kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Aufgabenwahrnehmungen des BZSt im Bereich der Außenprüfung in § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 19 FVG gesondert angesprochen und de-

tailliert geregelt werden, was gegen einen Einbezug der Außenprüfungskompetenz im Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 12 FVG spricht.

Ferner macht die Entstehungsgeschichte der Norm deutlich, dass der historische Gesetzgeber eine Übertragung der Prüfungszuständigkeit auf das BZSt nicht vorgesehen hat.

Darüber hinaus kann die Klägerin auch mit ihrem Einwand, dass eine Aufteilung der Zuständigkeit zwischen Landesfinanzbehörde und BZSt unzulässig sei, nicht durchdringen. Soweit sie in diesem Zusammenhang auf die BFH-Rechtsprechung zur sog. Gesamtzuständigkeit verweist, würdigt sie nicht ausreichend, dass der BFH insoweit den Grundsatz der Gesamtzuständigkeit für die örtliche Zuständigkeit durchaus anerkannt hat. Vorliegend geht es jedoch um die sachliche Zuständigkeit.

### 3. Differenzbesteuerung für Kunstgegenstände

**Die Anwendung der Differenzbesteuerung ist auch in Fällen des innergemeinschaftlichen Erwerbs zulässig. Die Erwerbsbesteuerung soll sich hingegen nicht auf die Margenbesteuerung auswirken. Hier kommt aber die Möglichkeit der Beantragung eines Billigkeitserlasses in Betracht.**

#### Hintergrund

Der Kläger ist Kunsthändler.

Er betreibt Galerien in mehreren deutschen Städten.

Im Laufe des Jahres 2014 (Streitjahr) bezog er auch Kunstgegenstände von Künstlern, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig waren.

Diese Lieferungen wurden von den Künstlern in ihren Ansässigkeitsstaaten jeweils als steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferungen behandelt.

Der Kläger versteuerte die innergemeinschaftlichen Erwerbe mit dem ermäßigten Steuersatz.

Mit Einspruch gegen einen geänderten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheid für den Voranmeldungszeitraum Dezember 2014 machte der Kläger geltend, dass § 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG, wonach die Differenzbesteuerung keine Anwendung auf die Lieferung eines Gegenstands finde, den der Wiederverkäufer innergemeinschaftlich erworben habe, wenn auf die Lieferung des Gegenstands an den Wiederverkäufer die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet worden sei, unionsrechtswidrig sei.

Mit Einspruchsentscheidung vom 22.12.2015 wies das Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück.

In der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2014 erfasste der Kläger die streitbefangenen Umsätze unter Anwendung der Differenzbesteuerung.

Das Finanzamt lehnte die Anwendung der Differenzbesteuerung ab. Vielmehr sei die Umsatzsteuer auf das gesamte Entgelt zu erheben.

Erste Entscheidungen des EuGH: Differenzbesteuerung entgegen dem deutschen UStG anwendbar

Das FG legte dem EuGH die Sache zur Vorabentscheidung vor. Der EuGH entschied, dass Art. 316 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL es gestatte, dass ein steuerpflichtiger Wiederverkäufer von Kunstgegenständen auf im Rahmen einer steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung erworbene Gegenstände bei der Weiterlieferung die Differenzbesteuerung anwenden dürfe. Ein Vorsteuerabzug aus der Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb komme dann allerdings nicht in Betracht.

Mit Folgeentscheidung ließ das FG bei Anwendung der Differenzbesteuerung die vom Kläger getragene Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb als mangelmindernde Kosten zu.

Gegen die letztgenannte Entscheidung des FG wandte sich die Finanzverwaltung. Der BFH legte dem EuGH den Fall zur Vorabentscheidung vor. Der EuGH verneinte bei Anwendung der Differenzbesteuerung mit Hinweis auf Art. 317 MwStSystRL einen Abzug der Umsatzsteuer bei innergemeinschaftlichem Erwerb.

#### Entscheidung

Als Nachfolgeentscheidung hat der BFH entschieden, dass die Berücksichtigung der auf den innergemeinschaftlichen Erwerb entfallenden Steuer nicht in Betracht komme. Der BFH weist darauf hin, dass er an die Entscheidung des EuGH gebunden sei. Offensichtlich war der BFH geneigt, eine andere – wirtschaftlich überzeugendere - Auffassung zu vertreten.

Gleichwohl wurde die Sache erneut an das FG zurückverwiesen. Der Hintergrund lag darin, dass die Vorinstanz die nicht abziehbare Umsatzsteuer mit rd. 59.200 EUR bezifferte, wohingegen die Erwerbsteuer in der Einspruchsentscheidung mit rd. 60.100 EUR bemessen wurde.

Von besonderer Praxisrelevanz sind die Ausführungen des BFH zu möglichen Billigkeitsmaßnahmen. Mit Hinweis auf die aktuelle EuGH-Rechtsprechung neigt der BFH offensichtlich dazu, einen Teilerlass der Steuer aus sachlichen Billigkeitsgründen zur Verhinderung einer Doppelbesteuerung "Steuer auf die Erwerbsteuer" zu gewähren.

#### 4. **Einbau einer Heizungsanlage in ein vermietetes Wohngebäude: Vorsteuerabzug?**

**Schuldet der Vermieter von Wohnraum zum vertragsgemäßen Gebrauch auch die Versorgung mit Wärme und warmem Wasser, stehen Kosten des Vermieters für eine neue Heizungsanlage im direkten und unmittelbaren Zusammenhang zur steuerfreien Vermietung. Das gilt jedenfalls dann, wenn es sich dabei nicht um Betriebskosten handelt, die der Mieter gesondert zu tragen hat.**

##### **Hintergrund**

Die Klägerin, eine GbR, vermietete ein Haus mit 2 Wohnungen zu Wohnzwecken. Der Mietvertrag sah vor, dass sich die Miete aus der Grundmiete, den "kalten" Betriebskosten sowie den Heizungsbetriebskosten (Heizung und Warmwasser) zusammensetzte. Für die anfallenden Betriebs- und Heizkosten waren Vorauszahlungen zu leisten.

Im September 2016 ließ die Klägerin als Ersatz für die bisherige Anlage eine neue Kesselanlage und Heizung sowie einen neuen Warmwasserspeicher (Heizungsanlage) für die vermieteten Wohnungen installieren. Die Rechnung für die Heizungsanlage vom Oktober 2016 bezahlte die Klägerin im November 2016.

Im November 2016 verzichtete die Klägerin gegenüber dem Finanzamt auf die Kleinunternehmerregelung und gab eine Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober 2016 mit einem Überschuss zu ihren Gunsten ab. Darin erklärte sie Umsätze zu 19 % aus den Wärme- und Warmwasserlieferungen in Höhe des Nettobetrags der entsprechenden Vorauszahlungen und machte Vorsteuerbeträge für den Erwerb und die Installation der Heizungsanlage geltend. Für November 2016 und Dezember 2016 erklärte die Klägerin in ihren Umsatzsteuervoranmeldungen geringfügige Überschüsse zu ihren Gunsten.

Nach einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung war das Finanzamt der Auffassung, die Wärme- und Warmwasserlieferungen an die Mieter seien typische Nebenleistungen zur steuerfreien Wohnungsvermietung. Ein Vorsteuerabzug scheidet aus, weil die Klägerin ausschließlich steuerfreie Vermietungsumsätze getätigt habe. Dementsprechend setzte das Finanzamt die Umsatzsteuervorauszahlungen für Oktober bis Dezember 2016 auf jeweils 0 EUR fest.

Dagegen legte die Klägerin erfolglos Einspruch ein. Während des anschließenden Klageverfahrens reichte die Klägerin eine Umsatzsteuerjahreserklärung ein, in der sie – als Umsätze zum Regelsteuersatz – die Wärme- und Warmwasserlieferungen an ihre Mieter für die Monate Oktober bis Dezember 2016 sowie Vorsteuerbeträge erklärte und einen Überschuss zu ihren Gunsten geltend machte. Das Finanzamt stimmte der Erklärung nicht zu und erließ demgegenüber einen Umsatzsteuerjahresbescheid für 2016, mit dem es die Umsatzsteuer auf 0 EUR festsetzte.

Das FG gab der Klage überwiegend statt. Die Klägerin erbringe steuerpflichtige Wärme- und Warmwasserlieferungen an ihre Mieter und könne daher für die mit diesen Lieferungen im Zusammenhang stehenden Vorleistungen den Vorsteuerabzug geltend machen. Die Energielieferungen seien als selbstständige Lieferungen und nicht als unselbstständige Nebenleistungen der Vermietung zu betrachten. Allerdings wirke der Verzicht der Klägerin auf die Kleinunternehmerregelung nicht erst – wie die Klägerin meine – ab Oktober, sondern bereits ab Beginn des Kalenderjahres, in dem die Option ausgeübt werde, sodass auch die steuerpflichtigen Umsätze (Wärme- und Warmwasserlieferungen)

von Januar bis September 2016 zu Lasten der Klägerin zu berücksichtigen seien. Dementsprechend nahm das FG einen niedrigeren Überschuss zu Gunsten der Klägerin an.

### **Entscheidung**

Der BFH hält die Revision des Finanzamts für begründet. Das FG-Urteil ist insoweit aufzuheben, als es der Klage stattgegeben hat, und die Klage ist insgesamt abzuweisen. Entgegen dem Urteil des FG ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen, da Erwerb und Installation der Heizungsanlage in einem direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreien Vermietung standen.

Hierzu führten die Richter u. a. aus:

Erbringt der Unternehmer neben steuerpflichtigen Leistungen mit Recht auf Vorsteuerabzug auch steuerfreie Leistungen, für die der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, hängt das Recht zum Vorsteuerabzug u. a. davon ab, ob zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung der hierfür erforderliche Zusammenhang besteht.

Für das Recht auf Vorsteuerabzug müssen danach jedenfalls die Kosten der Eingangsleistungen Eingang in den Preis der Ausgangsumsätze finden, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit erbringt. Hängen die Eingangsleistungen hingegen – in diesem Sinne – mit steuerfreien Umsätzen oder mit nicht vom Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer erfassten Umsätzen zusammen, kommt es nicht zum Vorsteuerabzug

Schuldet der Vermieter von Wohnraum zum vertragsgemäßen Gebrauch auch die Versorgung mit Wärme und warmem Wasser, stehen Kosten des Vermieters für eine neue Heizungsanlage jedenfalls dann im direkten und unmittelbaren Zusammenhang zur steuerfreien Vermietung, wenn es sich dabei nicht um Betriebskosten handelt, die der Mieter gesondert zu tragen hat. Letzteres trifft auf den Streitfall zu, da die Kosten für Erwerb und Installation der Heizungsanlage vom Mieter nicht neben der Miete gesondert als Betriebskosten zu tragen waren.

Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten sind vom Betriebskostenbegriff ausgeschlossen. Bau- und sonstige Anschaffungskosten sind als einmalige – und nicht "laufende" – Kosten nicht als Betriebskosten anzusehen. Dasselbe gilt für Abschreibungen auf die Heizungsanlage.

Auf die Frage, ob die Klägerin neben der Vermietung eine umsatzsteuerrechtlich gesondert zu betrachtende "Betriebsleistung" erbracht hat, als deren Entgelt die durch die Mieter gesondert zu tragenden Betriebskosten anzusehen sein könnten, kommt es nicht an. Die Kosten der Heizungsanlage jedenfalls waren nach dieser Vorschrift nicht auf die Mieter abwälzbar.

Danach ist das FG-Urteil insoweit aufzuheben, als das FG der Klage stattgegeben hat, und die Klage auch insoweit abzuweisen. Soweit nach den Feststellungen des FG der Vorsteuerbetrag für die Heizungsanlage den vom FG festgesetzten Erstattungsbetrag übersteigt, ist eine Änderung zu Lasten der Klägerin über die vom Finanzamt im angefochtenen Steuerbescheid festgesetzte Steuer von 0 EUR hinaus wegen des im gerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots nicht möglich.

## **5. Kleidungsstücke und Accessoires: Abzugsverbot gilt auch für Influencer**

**Aufwendungen einer Mode-Influencerin und Mode-Bloggerin für die Anschaffung von bürgerlicher Kleidung und Accessoires sind nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, da es sich nicht um typische Berufskleidung handelt.**

### **Hintergrund**

Die Klägerin betreibt auf verschiedenen Social-Media-Kanälen und über eine Website einen Mode- und Lifestyleblog und erstellt hierzu Fotos und Stories. Zusätzlich zu den Waren, die die Klägerin im Rahmen ihrer Tätigkeit von verschiedenen Firmen erhalten hatte, um sie zu bewerben, erwarb die Klägerin diverse Kleidungsstücke und Accessoires wie z. B. Handtaschen namhafter Marken. Sie begehrt, die Aufwendungen für diese Kleidungsstücke und Accessoires als Betriebsausgaben bei ihrer gewerblichen Tätigkeit als Influencerin zu berücksichtigen.

Das Finanzamt verwehrte den Betriebsausgabenabzug mit der Begründung, dass sämtliche Gegenstände durch die Klägerin auch privat genutzt werden könnten und eine Abgrenzung der privaten zur betrieblichen Sphäre nicht möglich sei. Insbesondere habe die Klägerin nicht dargelegt, in welchem

Umfang sie die Kleidungsstücke und Accessoires jeweils für private oder betriebliche Zwecke genutzt hat.

### **Entscheidung**

Das FG hat die Klage als unbegründet zurückgewiesen, da bei gewöhnlicher bürgerlicher Kleidung und Accessoires eine Trennung zwischen privater und betrieblicher Sphäre nicht möglich sei. Aus § 12 Nr. 1 EStG folge insoweit ein Abzugsverbot für Aufwendungen für die Lebensführung der Klägerin, die ihre wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringe, auch wenn die Aufwendungen zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit der Klägerin erfolgt seien. Es komme nicht darauf an, wie die Klägerin die Gegenstände konkret genutzt habe.

Allein die naheliegende Möglichkeit der Privatnutzung von bürgerlicher Kleidung und Accessoires führe dazu, dass eine steuerliche Berücksichtigung ausgeschlossen sei. Auch handele es sich bei den von der Klägerin erworbenen Gegenständen nicht um typische Berufskleidung, für die ein Abzug als Betriebsausgabe möglich sei. Hierunter fallen lediglich solche Kleidungsstücke, die nach ihrer Beschaffenheit objektiv nahezu ausschließlich für die berufliche Nutzung bestimmt und geeignet und wegen der Eigenart des Berufs nötig sind.

## **6. Zweckbetrieb Krankenhaus mit Mitarbeitercafeterien**

**Einnahmen eines Krankenhauses aus der Personal- und Sachmittelgestellung an Ärzte hängen nicht mit dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" zusammen. Sie gehören vielmehr zu den Besteuerungsgrundlagen, die einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sind.**

### **Hintergrund**

Die Klägerin, eine rechtsfähige Körperschaft des öffentlichen Rechts, betrieb mehrere Krankenhäuser, welche sie als gleichartige Betriebe gewerblicher Art (BgA) zu einem einheitlichen BgA zusammenfasste, der in den Streitjahren 2007 bis 2011 über eine den Anforderungen der §§ 59 ff. AO genügende Satzung mit dem Satzungszweck der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege verfügte. Den Gewinn des BgA ermittelte die Klägerin durch Betriebsvermögensvergleich. In den Krankenhäusern entfielen in den Streitjahren jeweils über 80 % der jährlichen Belegungs- oder Berechnungstage auf Patienten, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen berechnet wurden.

Die Klägerin genehmigte den bei ihr angestellten Ärzten als Nebentätigkeit die ambulante Behandlung von Patienten, soweit die Ärzte nach § 116 SGB V oder nach § 31a der Zulassungsverordnung für Vertragsärzte zur Teilnahme an der vertragsärztlichen Versorgung der Versicherten ermächtigt oder (teil-)zugelassen waren (ermächtigte Ärzte) und eine Zulassung für das Krankenhaus nicht bestand. Die Ermächtigungen waren beschränkt auf die Erbringung bestimmter Leistungen, soweit und solange eine ausreichende ärztliche Versorgung der Versicherten ohne die ermächtigten Ärzte nicht sichergestellt war. Die über eine (Teil-)Zulassung verfügenden Ärzte konnten Patienten ambulant auf Kosten der Klägerin behandeln, soweit die ärztlichen Leistungen zum Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenversicherung gehörten. Für die genehmigte Nebentätigkeit stellte die Klägerin ihre Räumlichkeiten sowie Personal und sonstige Sachmittel gegen ein Nutzungsentgelt zur Verfügung. Das Nutzungsentgelt setzte sich aus einer pauschalen Kostenerstattung für die Kosten, die dem Krankenhaus durch die Nebentätigkeit entstanden, sowie aus einem daneben abzuführenden Vorteilsausgleich in Höhe eines pauschalen Satzes der Bruttohonorareinnahmen zusammen.

Die Klägerin rechnete nach § 120 SGB V die Vergütung, die den ermächtigten Ärzten für die erbrachten ambulanten ärztlichen Leistungen zustand, für diese mit der Kassenärztlichen Vereinigung ab und leitete die Vergütung nach Abzug des Nutzungsentgelts für die genehmigte Nebentätigkeit und der Kosten für den Verwaltungsaufwand der Abrechnung an die ermächtigten Ärzte weiter. Die Abrechnung der ärztlichen Leistungen der über eine (Teil-)Zulassung verfügenden Ärzte erfolgte im Namen dieser Ärzte entsprechend der Regelung des § 120 SGB V. Gegenüber Privatpatienten und Selbstzahlern erbrachte ambulante ärztliche Leistungen rechneten die ermächtigten Ärzte selbst nach Maßgabe der GOÄ ab und führten das vereinbarte Nutzungsentgelt an die Klägerin ab.

Zudem betrieb die Klägerin in den Streitjahren in 3 Krankenhäusern Cafeterien. In 2 der 3 Cafeterien gab sie Speisen und Getränke ausschließlich an Mitarbeiter des Zweckbetriebs "Krankenhaus" zu vergünstigten Preisen ab. Die vergünstigte Abgabe der Speisen und Getränke an die Mitarbeiter erfolgte aufgrund einer Betriebsvereinbarung, welche Bestandteil der Arbeitsverträge der Mitarbeiter war. In der dritten Cafeteria gab die Klägerin darüber hinaus Speisen und Getränke auch an Dritte zu marktüblichen Preisen ab. Buchhalterisch wurden sämtliche Cafeterien als Gesamtbetrieb geführt, sodass keine getrennten Aufzeichnungen über die erzielten Gewinne oder Verluste aus der Beköstigung von Dritten oder von Mitarbeitern vorhanden waren.

In ihren Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 2007 und 2010 erklärte die Klägerin jeweils Verluste aus ihrem BgA, in Streitjahren 2008, 2009 und 2011 jeweils Gewinne. Nach der Durchführung der Veranlagungen für die Streitjahre begehrte die Klägerin, die Gewinne aus der Personal- und Sachmittelgestellung an die ermächtigten Ärzte, die sie zunächst in ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erklärt hatte, dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" zuzuordnen.

Die Betriebsprüfung und ihr nachfolgend das Finanzamt waren hingegen der Auffassung, dass diese Gewinne unverändert dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Klägerin unterfielen. Unabhängig hiervon griff das Finanzamt Aufwendungen der Klägerin auf, die diese bisher ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "Krankenhausceteria" zugeordnet hatte. Soweit Verluste in den Cafeterien angefallen seien, die ausschließlich Mitarbeiter beköstigten, hätten die Ausgaben insoweit den Bereich des Zweckbetriebs nicht verlassen und die Verluste seien demgemäß nicht im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu berücksichtigen. Soweit in einer Cafeteria sowohl Mitarbeiter als auch Dritte beköstigt worden seien, hinge die Zuordnung des Verlustes aus der Mitarbeiterverpflegung zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb davon ab, ob im jeweiligen Streitjahr bei den Besucheressen ein Gewinn oder ein Verlust erzielt worden sei. Im Fall von Gewinnen seien im Bereich der Mitarbeiterverpflegung entstandene Verluste in vollem Umfang dem Zweckbetrieb zuzuordnen. Seien bei den Besucheressen Verluste erzielt worden, seien Verluste im Bereich der Mitarbeiterverpflegung dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nur in dem Verhältnis zuzuordnen, in dem auch im Bereich der Besucheressen die Ausgaben die Einnahmen überstiegen hätten.

Das Finanzamt setzte seine Rechtsauffassung in geänderten Steuerbescheiden für die Streitjahre um. Die hiergegen eingelegten Einsprüche bleiben erfolglos.

Das FG gab der Klage überwiegend statt. Das FG ordnet die Gewinne aus der Personal- und Sachmittelgestellung und der Übernahme der Abrechnungstätigkeit für bei ihr beschäftigte ermächtigte Krankenhausärzte für deren ambulante Behandlung von gesetzlich und privat Versicherten sowie Selbstzahlern im Rahmen des sich aus der Ermächtigung ergebenden jeweiligen Umfangs sowie aus dem vereinnahmten Vorteilsausgleich dem Krankenzweckbetrieb zu.

Zu im Zusammenhang mit dem Betrieb der Cafeteria angefallenen Kosten stellt es fest, dass lediglich die Ausgaben, die durch das Unterhalten des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs veranlasst sind, bei dessen Gewinnermittlung abzuziehen sind. Nicht zu berücksichtigen seien hingegen Ausgaben, die oder soweit sie auch ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden wären. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze seien die im Zusammenhang mit dem Betrieb der Cafeteria angefallenen Aufwendungen insoweit durch den steuerfreien Krankenzweckbetrieb der Klägerin veranlasst und wären auch ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden, wie die Klägerin sich gegenüber ihren im Zweckbetrieb beschäftigten Mitarbeitern arbeitsrechtlich zu einer verbilligten Verköstigung verpflichtet habe. Die auf den Zweckbetrieb entfallenden, nicht im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stehenden Aufwendungen betragen nach der zwischen den Beteiligten auf Anregung des Gerichts geschlossenen tatsächlichen Verständigung 15 %.

### **Entscheidung**

Der BFH hat die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben und die Sache zu anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Die Revision des Finanzamts, mit der es begehrt, Gewinne aus einer Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte Ärzte im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu erfassen, ist begründet, da das FG zu Unrecht diese Gewinne dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" i. S. d. § 67 AO zugeordnet hat.

Die Revision der Klägerin ist ebenfalls begründet. Die Feststellungen des FG tragen nicht seine Entscheidung, 15 % der Betriebsausgaben aller Cafeterien dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" i. S. d. § 67 AO zuzuordnen. Die Sache ist in Bezug auf beide Streitpunkte nicht spruchreif.

Rechtsfehlerhaft hat das FG im Hinblick auf die Revision des Finanzamts wegen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuerermessbeträge 2007 bis 2011 die Einkünfte der Klägerin aus der Personal- und Sachmittelgestellung an ermächtigte Ärzte für deren Ambulanzen dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" zugeordnet.

Denn Einnahmen eines Krankenhauses aus der Personal- und Sachmittelgestellung an nach § 116 SGB V ermächtigte Ärzte – und demgemäß die diesen Einnahmen zuzuordnenden Ausgaben – hängen nicht mit dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" zusammen, sondern gehören zu den Besteuerungsgrundlagen, die einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sind.

Es fehlt bereits an einem hinreichenden Zusammenhang der Einnahmen aus der Personal- und Sachmittelgestellung mit einer Krankenhausbehandlung. Das Personal und die Sachmittel des Krankenhauses dienen insoweit der Behandlung von Patienten im Rahmen der Ambulanzen der ermächtigten Ärzte, die in ihren Ambulanzen in ihrem überwiegend eigenen Interesse tätig sind. Die ermächtigten Ärzte wirken dabei zur Sicherstellung der vertragsärztlichen Versorgung der Versicherten mit, nicht aber innerhalb des Versorgungsauftrags des Krankenhauses. Ein Krankenhaus kann auch ohne Personal- und Sachmittelgestellung an ambulant tätige ermächtigte Ärzte betrieben werden. Allein die Tatsache, dass ein Krankenhaus dadurch zusätzliche Einnahmen erzielt, reicht für die Zuordnung zum Zweckbetrieb "Krankenhaus" nicht aus.

Zudem wurden die Sozialversicherungsträger im Rahmen der Krankenhausvergütung durch die Personal- und Sachmittelgestellung an die ermächtigten Ärzte nicht zusätzlich belastet.

Die im Krankenhaus erbrachten ambulanten ärztlichen Leistungen der ermächtigten Krankenhausärzte werden nach den für Vertragsärzte geltenden Grundsätzen aus der vertragsärztlichen Gesamtvergütung vergütet. Die mit diesen Leistungen verbundenen allgemeinen Praxiskosten, die durch die Anwendung von ärztlichen Geräten entstehenden Kosten sowie die sonstigen Sachkosten sind mit den Gebühren abgegolten, soweit in den einheitlichen Bewertungsmaßstäben nichts Abweichendes bestimmt ist.

Demgemäß bleibt es einer vertraglichen Regelung zwischen Krankenhaus und ermäßigtem Arzt vorbehalten, in welchem Umfang und in welcher Höhe für die Inanspruchnahme von Personal und Sachmitteln des Krankenhauses ein Ausgleich verlangt wird. Der Umfang des Abzugs für die Personal- und Sachmittelgestellung belastet danach den ermächtigten Arzt, dessen abzurechnende Vergütung dadurch gemindert wird, nicht aber die gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung abzurechnende Vergütung. Im Ergebnis erfolgt durch den Ausgleich für die Personal- und Sachmittelgestellung eine Abgeltung des wirtschaftlichen Nutzens, den der ermächtigte Arzt aus der Inanspruchnahme der personellen und sächlichen Ressourcen des Krankenhauses für seine Behandlungen als ermächtigter Arzt zieht. Dem entspricht es auch, dass die Abrechnungssysteme der ermächtigten Ärzte über die Kassenärztlichen Vereinigungen einerseits und unmittelbar durch die Krankenkasse andererseits rechtlich strikt getrennt sind.

Eine Zuordnung zum Zweckbetrieb scheidet danach auch für die Übernahme der Abrechnungstätigkeit sowie für den sogenannten Vorteilsausgleich aus.

Das FG hat darauf abgestellt, dass Betriebsausgaben, die bei dem Betrieb der Cafeterien anfielen, insoweit durch den steuerfreien Zweckbetrieb "Krankenhaus" veranlasst seien, als sich die Klägerin gegenüber ihren im Zweckbetrieb beschäftigten Mitarbeitern arbeitsrechtlich zu einer vergünstigten Beköstigung verpflichtet habe. Diese arbeitsrechtliche Verpflichtung sei bei einer wertenden Zuordnung der aufgrund des Betriebs der Cafeterien entstandenen Betriebsausgaben anhand von Aufwandsursachen zu berücksichtigen. Soweit die Klägerin gegenüber ihren im Zweckbetrieb beschäftigten Mitarbeitern teilweise auf ein Entgelt für eine Verpflegung verzichtet habe, stelle eine solche teilweise unentgeltliche Überlassung von Speisen und Getränken eine Gegenleistung für die Zurverfügungstellung von Arbeitskraft dar, die durch den Zweckbetrieb veranlasst sei. Die Aufwendungen, die auf den teilweisen Entgeltverzicht der Klägerin gegenüber ihren Arbeitnehmern entfielen, seien wirtschaftlich betrachtet Lohnaufwand des Zweckbetriebs. Die Höhe des Entgeltverzichts stelle einen hinreichend ob-

jektiven Maßstab für die Zuordnung des entsprechenden Anteils der Betriebsausgaben dar. Aufgrund einer tatsächlichen Verständigung entfielen 15 % der gesamten Betriebsausgaben der Cafeterien auf den Zweckbetrieb "Krankenhaus" und damit nicht auf den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb "Krankenhauscafeteria".

Die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen seine Entscheidung nicht. Sie genügen nicht, um prüfen zu können, ob und in welchem Umfang Betriebsausgaben insoweit dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" zuzuordnen sind, als diese auf die vergünstigte Abgabe von Speisen und Getränken an Mitarbeiter des Zweckbetriebs "Krankenhaus" entfallen könnten.

Den Feststellungen des FG lässt sich schon nicht entnehmen, ob sämtliche Krankenhauscafeterien tatsächlich als selbstständige Tätigkeiten anzusehen sind. Es erscheint jedenfalls für die Cafeterien, die nur für Mitarbeiter des Zweckbetriebs "Krankenhaus" und nicht der Allgemeinheit zugänglich waren, unter Berücksichtigung der Betriebsvereinbarung zur vergünstigten Abgabe von Speisen und Getränken nicht ausgeschlossen, dass der Betrieb dieser Cafeterien mit dem Zweckbetrieb "Krankenhaus" zusammenhängt, etwa weil die Speisen und Getränke unter Berücksichtigung der Arbeitszeiten der Mitarbeiter zum sofortigen Verzehr im Betrieb gedacht waren.

Soweit die Cafeterien nach dem vom FG ebenfalls noch festzustellenden primären Veranlassungszusammenhang einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellen, fehlen Feststellungen des FG zu objektivierbaren Aufteilungskriterien für die in den Cafeterien anfallenden Einnahmen und Ausgaben. Der bisher vom FG hierfür angesetzte Maßstab ist rechtsfehlerhaft.

Die Feststellung des FG, 15 % sämtlicher Betriebsausgaben aller Cafeterien seien einer vergünstigten Abgabe von Speisen und Getränken an die Mitarbeiter der Klägerin zuzurechnen, ist schon deshalb widersprüchlich, da dabei unberücksichtigt bleibt, dass nach den übrigen tatsächlichen Feststellungen des FG jedenfalls eine der Cafeterien auch der Allgemeinheit zugänglich war und sich damit die Anwendung eines einheitlichen Prozentsatzes auf sämtliche Cafeterien verbietet.

Die Annahme des FG, die Klägerin überlasse ihren Mitarbeitern Speisen und Getränke teilweise unentgeltlich als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft, wobei die Höhe eines solchen Entgeltverzichts einen hinreichend objektiven Maßstab für die Zuordnung eines Anteils der gesamten Betriebsausgaben der Cafeterien darstelle, ist anhand der vom FG getroffenen Feststellungen nicht nachvollziehbar.