

Lesen Sie bitte in unserer Mandanteninformation für den Monat Mai 2010 über folgende Themen:

1. Vorsteuerabzug bei überhöhtem Umsatzsteuerausweis
2. Elektronisches Fahrtenbuch: Ausschluss nachträglicher Änderungen
3. Risiken des „Sales-and-lease-back“
4. Elektronische Rechnungen: Vereinfachung in Sicht?
5. Bauleistungen – BMF revidiert eigene Auffassung
6. Steuerliches Einlagekonto ist kein Auffangbecken

1. Vorsteuerabzug bei überhöhtem Umsatzsteuerausweis

Einführung

Wird Umsatzsteuer in Rechnungen zu Unrecht bzw. falsch ausgewiesen, so schuldet der Rechnungsaussteller die ausgewiesene Umsatzsteuer. Dem Rechnungsempfänger steht grundsätzlich kein Vorsteuerabzug aus diesen Rechnungen zu. Umstritten war bisher jedoch, welche Konsequenzen sich ergeben, wenn Umsatzsteuer zwar geschuldet, aber überhöht ausgewiesen wird.

Neues Urteil

Dem BFH lag ein Fall vor, in dem ein Unternehmer den Vorsteuerabzug aus Rechnungen forderte, in denen statt des ermäßigten Steuersatzes (7 %) der Regelsteuersatz (19 %) ausgewiesen war. Der BFH ließ - entgegen der Vorinstanz - den Abzug der Vorsteuer zu, soweit diese gesetzlich geschuldet wurde.

Konsequenz

Das Urteil weicht von den zuletzt zu dieser Thematik ergangenen Urteilen des BFH ab, die sehr hohe Anforderungen an Rechnungen hinsichtlich des Vorsteuerabzuges gestellt hatten. Vom Grundsatz entspricht es der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung. Allerdings errechnet der BFH den zulässigen Vorsteuerabzug auf Basis des ausgewiesenen Nettobetrag, während die Finanzverwaltung diesen aus dem Bruttobetrag heraus rechnet. Beispiel: In einer Rechnung mit dem Nettobetrag 100,00 EUR wird statt 7 % mit 19 % Umsatz-Steuer abgerechnet, so dass irrtümlich brutto 119,00 EUR statt 107,00 EUR abgerechnet werden. Laut BFH sind 7,00 EUR als Vorsteuer abzugsfähig ($100,00 \times 7\%$). Die UStR lassen hingegen einen Abzug in Höhe von EUR 7,79 zu ($119,00 / 1,07 \times 7\%$).

2. Elektronisches Fahrtenbuch: Ausschluss nachträglicher Änderungen

Kernproblem

Die Besteuerung der privaten Nutzung eines betrieblichen PKW kann wahlweise auf Grundlage der pauschalen 1 %-Regelung oder eines Fahrtenbuchs erfolgen. Bei Anwendung der Fahrtenbuchregelung ermittelt sich der private Nutzungsanteil aus dem Verhältnis von privat gefahrenen Kilometern zu den insgesamt mit dem PKW zurückgelegten Kilometern.

Sachverhalt

Die Klägerin nutzte ihre Firmen-Pkw auch für Privatfahrten. In den Fahrzeugen waren Fahrdatenspeicher installiert, die für jede durchgeführte Fahrt automatisch u. a. Datum, Uhrzeit, Kilometer und Tachostand aufzeichneten. Hingegen konnten Ziel und Zweck der Fahrt manuell eingegeben werden. Mit einer entsprechenden Software wurden die Daten später ausgelesen. Die automatisch aufgezeichneten Daten konnten später nicht mehr verändert werden, wohl aber die manuellen Eingaben. Die Klägerin ermittelte den privaten Nutzungsanteil der Firmen-Pkw auf Grundlage des elektronischen Fahrtenbuchs. ./..

Das Finanzamt hingegen verwarf das elektronische Fahrtenbuch als nicht ordnungsgemäß und ermittelte den privaten Nutzungsanteil nach der steuerlich ungünstigeren 1 %-Regelung.

Entscheidung

Das FG folgte der Auffassung des Finanzamtes. Die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs verlangt, dass die Aufzeichnungen eine hinreichende Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit bieten. Hierzu ist es auch notwendig, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form geführt wird. Bezogen auf elektronische Fahrtenbücher bedeutet dies den technischen Ausschluss möglicher nachträglicher Änderungen. Da hier die technische Möglichkeit bestand, den Zweck der Fahrt (betrieblich oder privat) jederzeit abzuändern, ohne dass diese Änderungen systemseitig dokumentiert werden, verneinte das FG die Ordnungsmäßigkeit des Fahrtenbuchs.

Konsequenz

Das Urteil reiht sich nahtlos in die hierzu in der Vergangenheit ergangenen Urteile zur Problematik des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ein. So hatte der BFH bereits im Jahr 2006 die Ordnungsmäßigkeit eines über das Tabellenkalkulationsprogramm "Excel" geführten Fahrtenbuchs verneint, da hier eine jederzeitige Änderung der Daten möglich ist. Zwar war im vorliegenden Fall ein Gewerbetreibender Betroffener der Entscheidung, jedoch dürfte die Urteilsbegründung auch für Arbeitnehmer relevant sein, die von ihrer Firma einen PKW zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt bekommen. Sofern diese für die Ermittlung des privaten Nutzungsanteils zulässigerweise von der Führung eines elektronischen Fahrtenbuchs Gebrauch machen, sollten sie die Auffassung des FG beherzigen.

3. Risiken des "Sale-and-lease-back"

Einführung

"Sale-and-lease-back"-Geschäfte, d. h. der Verkauf eines Wirtschaftsgutes mit gleichzeitiger Rückvermietung, stellen zivilrechtlich Kauf und Rückkauf dar. Aufgrund eines BFH-Urteils aus dem Jahre 2006 kann es sich umsatzsteuerlich hiervon abweichend jedoch um eine steuerfreie Darlehensgewährung handeln. In vielen Fällen erforderte die geänderte Rechtsprechung die Korrektur der umsatzsteuerlichen Erfassung, die für die Betroffenen z. T. erhebliche Zinsnachzahlungen verursachte. Doch es kann noch schlimmer kommen.

Sachverhalt

Einem als Darlehensgewährung zu behandelnden "Sale-and-lease-back"-Geschäft lag ein Mietkaufvertrag mit offenem Ausweis von Umsatzsteuer zugrunde, da zunächst das Vorliegen einer Lieferung unterstellt wurde. Aufgrund der geänderten BFH-Rechtsprechung erfolgten die Abrechnungen später jedoch ohne Umsatzsteuer, die entsprechend auch nicht abgeführt wurde. Eine Betriebsprüfung beim Leasingnehmer ergab, dass dieser die Vorsteuer aus den Mietkaufverträgen geltend gemacht hatte. Eine Korrektur war aufgrund der Bestandskraft der Bescheide nicht mehr möglich. Das Finanzamt des Leasinggebers forderte nun von diesem die Umsatzsteuer aus den Mietkaufverträgen, da die Umsatzsteuer zu Unrecht ausgewiesen sei. /..

Neues Urteil

Das Sächsische FG vertritt den Standpunkt der Finanzverwaltung. Es widerspricht dem Einwand des Klägers, dass es sich bei den Mietkaufverträgen gar nicht um Rechnungen handele, da die Angabe des Leistungszeitpunkts fehle. Diesen sieht das FG durch die Zahlungseingänge konkretisiert. Trotz Berichtigung der Rechnungen, schulde der Kläger die komplette Umsatzsteuer, da die Gefährdung des Steueraufkommens nicht beseitigt sei. Eine Saldierung mit der vom Leasingnehmer abgeführten Umsatzsteuer aus dem ursprünglichen Verkauf hält das FG für nicht zulässig.

Konsequenz

Das Urteil zeigt die Risiken auf, die mit dem falschen Ausweis von Umsatzsteuer verbunden sind. Tückisch ist, dass ein unkorrekter Ausweis von Umsatzsteuer nach Ansicht des FG trotz Korrektur der eigentlichen Rechnungen vorliegt, wenn im zugrunde liegenden Vertrag, der ebenfalls die Rechnungsanforderungen erfüllt, eine Korrektur unterblieben ist. In ähnlichen Fällen sind daher alle als Rechnung in Betracht kommenden Dokumente zu berichtigen. Hinsichtlich der Frage, ob die vom Leasingnehmer aus dem Vorgeschäft abgeführte Umsatzsteuer bei der Ermittlung des dem Fiskus entstehenden Schadens zu berücksichtigen ist, hat das FG die Revision beim BFH zugelassen. Die Entscheidung wird zu beachten sein.

4. Elektronische Rechnungen: Vereinfachung in Sicht?

Einführung

Rechnungen können in Papierform oder elektronisch übermittelt werden. Während Papierrechnungen zum Vorsteuerabzug berechtigen, sofern sie im Original vorliegen, sind die Anforderungen an den Vorsteuerabzug aus elektronisch übermittelten Rechnungen wesentlich höher. Dieser Umstand ist den wenigsten Unternehmern bewusst und führt zunehmend zu unerfreulichen und unnötigen Mehrergebnissen bei Betriebsprüfungen.

Rechtslage

Elektronische Rechnungen müssen seitens des Rechnungsausstellers mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen werden, um überhaupt für einen Vorsteuerabzug in Frage zu kommen. Diese Signatur ist vom Rechnungsempfänger mit eigens hierfür vorgesehenen Programmen zu prüfen. Der gesamte Prüfvorgang muss dokumentiert und die Dokumentation, ebenso wie die elektronische Rechnung, archiviert werden. Ein alleiniger Ausdruck einer elektronischen Rechnung berechtigt nicht zum Vorsteuerabzug.

Neue Verlautbarung der EU

Die EU-Kommission hatte vorgeschlagen, die elektronischen Rechnungen den Papierrechnungen gleichzustellen. Hierdurch sollten die elektronische Rechnungserstellung gefördert und in erheblichem Maße Bürokratiekosten abgebaut werden. Der Rat der EU folgt diesem Vorschlag nur bedingt. In einem aktuellen Entwurf zur Änderung der MwStSystRL gleicht er die Anforderungen zwar an, verzichtet jedoch nicht zwingend auf das Erfordernis einer elektronischen Signatur. /..

Um den Vorsteuerabzug zu erhalten, muss zukünftig, unabhängig in welcher Form die Rechnung vorliegt, die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts sowie die Lesbarkeit gewährleistet sein, solange die Rechnung aufbewahrt werden muss. Der Steuerpflichtige kann selber festlegen, wie er dies erreichen möchte. Allerdings wird explizit darauf verwiesen, dass die fortgeschrittene elektronische Signatur ein Mittel sein kann, um dies zu erreichen.

Konsequenz

In der Presse wird der vorliegende Entwurf überwiegend als erhebliche Vereinfachung für die Unternehmen gefeiert, da die Unternehmen nicht mehr zur elektronischen Signatur gezwungen werden können. Wer jedoch die Mentalität der deutschen Finanzverwaltung kennt, sollte vor zu schnellen Beifallsbekundungen abwarten, welche Alternativen zur elektronischen Signatur zukünftig zulässig sein werden. Nur wenn hier einfache und praktikable Anforderungen geschaffen werden, können die Unternehmen untereinander vereinfacht abrechnen, ohne die nächste Betriebsprüfung fürchten zu müssen.

5. Bauleistungen - BMF revidiert eigene Auffassung

Einführung

Bauleister im Sinne des § 13b UStG schulden die Umsatzsteuer aus Bauleistungen, die an sie erbracht werden. Sie müssen die Umsatzsteuer errechnen, anmelden und an ihr Finanzamt abführen. In der Praxis stellt sich häufig die Frage, ob der Leistungsempfänger als Bauleister zu qualifizieren ist oder nicht. Fehlbeurteilungen können zu Nachforderungen der Finanzverwaltung führen.

Neue Verwaltungsanweisung

Nachdem das BMF sich zuletzt im Oktober 2009 zu dieser Thematik geäußert hatte, stellt es nun einige der seinerzeit getätigten Aussagen nochmals klar. Demnach sind Baustoffhändler, die ausschließlich Baumaterial liefern, nicht als Bauleister zu qualifizieren. Bei Bauträgern ist die Qualifikation als Bauleister vom Verhältnis der Umsätze aus Grundstückslieferungen, die dem GrEStG unterliegen, und von den Umsätzen aus Werklieferungen abhängig. Bauträger werden nur als Bauleister behandelt und damit Steuerschuldner für an sie erbrachte Bauleistungen, wenn ihre Umsätze aus Werklieferungen mehr als 10 % ihrer gesamten steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze betragen.

Konsequenz

Während Baustoffhändler eigentlich schon bisher nicht als Bauleister galten, so ist die Anwendung der Bagatellgrenze von 10 % für Bauträger neu. Dies stellt für Bauträger eine Erleichterung dar, nicht jedoch für die Unternehmen, die in ihrem Auftrag Bauleistungen erbringen. Diese können nur davon ausgehen, dass der Bauträger als Bauleister behandelt wird und eine Nettoabrechnung ausstellt, wenn dieser ihnen eine im Zeitpunkt des Umsatzes gültige Freistellungsbescheinigung vorlegt.

6. Steuerliches Einlagekonto ist kein Auffangbecken

Kernproblem

Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft unterliegen beim Empfänger grundsätzlich der Besteuerung im Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren - oder (ab 2009) der Abgeltungsteuer, wenn die Anteile im Privatvermögen gehalten werden. In den Fällen, in denen ausländische Anteilseigner an der Gesellschaft beteiligt sind, wird durch Einbehaltung von Kapitalertragsteuer auch das - nach Maßgabe der einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen bestehende - deutsche Besteuerungsrecht sichergestellt. Eine Ausnahme von diesen Grundsätzen gilt nur, wenn die Ausschüttung als Rückgewähr von Einlagen zu qualifizieren ist. Zu deren Erfassung wird das steuerliche Einlagekonto geführt.

Sachverhalt

Eine GmbH, an der u. a. ausländische Anteilseigner beteiligt waren, nahm im Jahr 2004 eine Ausschüttung in Höhe von 7,3 Mio. EUR vor. Ihren ausschüttbaren Gewinn ermittelte die GmbH mit 3,2 Mio. EUR und behielt für diesen Teil der Ausschüttung Kapitalertragsteuer ein. Den darüber hinausgehenden Teil der Ausschüttung (4,1 Mio. EUR) behandelte die GmbH dagegen als nicht kapitalertragsteuerpflichtig. Insoweit minderte die GmbH ihr steuerliches Einlagekonto, das allerdings vor Ausschüttung lediglich einen positiven Bestand von 0,9 Mio. EUR aufwies und damit durch die Ausschüttung negativ werden sollte.

Entscheidung

Der BFH ist der Auffassung der GmbH nicht gefolgt. In seinem Urteil stellt er vielmehr klar, dass auf dem steuerlichen Einlagekonto auch tatsächlich nur Einlagen verbucht werden und dass dies keinesfalls als "allgemeines Auffangkonto für Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz" angesehen werden könne. Ein Zugang im Einlagekonto sei daher nicht anzunehmen. Andererseits könne, so der BFH, das Einlagekonto durch Ausschüttungen auch nicht negativ werden. Im Ergebnis ist daher die Ausschüttung nur insoweit von der Besteuerung beim Empfänger ausgenommen, als sie durch den Bestand des steuerlichen Einlagekontos (0,9 Mio. EUR) abgedeckt ist.

Konsequenz

Das Urteil unterstreicht zum einen, dass die ausschüttende Gesellschaft die steuerliche Behandlung der von ihr vorgenommenen Ausschüttung genau prüfen muss. Im Streitfall wurde sie vom Finanzamt - im Ergebnis zu Recht - als Haftungsschuldner für die nicht einbehaltene Kapitalertragsteuer in Anspruch genommen. Zum anderen wird auch die Notwendigkeit einer sauberen Entwicklung der Steuerbilanz deutlich: Nur so kann die Höhe des ausschüttbaren Gewinns und damit letztlich auch die Höhe einer Ausschüttung aus dem Einlagekonto zutreffend bestimmt werden.

Wir bemühen uns immer aktuell und fachlich umfassend zu sein.

Jedoch ersetzt dies die nicht Einzelberatung.

Die Angaben erfolgen ohne Gewähr.