

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- Neues zur Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen
- Rechnung: Verweis auf andere Unterlagen zulässig
- Weiterbeschäftigung eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach Auszahlung der Pension
- Nachweis der Privatnutzung eines Dienstwagens
- Kosten für die Unterbringung in einem Wohnstift
- Dienstwagen erhöht Unterhalt

Ausgabe Nr. 4/2014 (Juli/August)

STEUERRECHT

Unternehmer

Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat ein weiteres Schreiben zur Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen veröffentlicht. Hierbei geht es um die Frage, wer die Umsatzsteuer schuldet und ob aufgrund der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) bereits gestellte Rechnungen berichtigt werden müssen.

Hintergrund: Dem Gesetz zufolge geht bei Bauleistungen die Umsatzsteuerschuld des leistenden Bauunternehmers auf den Auftraggeber über, wenn der Auftraggeber auch Bauleistungen erbringt. Der BFH hat diese Regelung neu jedoch eingeschränkt und verlangt für den Übergang der Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger (Auftraggeber), dass dieser **die an ihn erbrachte Bauleistung seinerseits** für Bauleistungen verwendet.

Das BMF hatte bereits Anfang Februar mit einem Schreiben auf die neue Rechtsprechung reagiert und für Bauleistungen, die bis zum 14. 2. 2014 erbracht wurden, eine sog. Nichtbeanstandungsregelung ausgesprochen (s. hierzu Mandanten-Information 3/2014).

Die wesentlichen Punkte des neuen BMF-Schreibens:

1. Vereinbarung über den Übergang der Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger

Die Vertragspartner können durch eine schriftliche Bestätigung des Auftraggebers (Leistungsempfängers) den Übergang der Umsatzsteuerschuld auf ihn bewirken. Bestätigt der Auftraggeber, dass er die Bauleistung für eine eigene Bauleistung weiterverwenden wird, geht die Umsatzsteuerschuld auf ihn über. Die Bestätigung kann entweder im Vertrag oder aber in einem gesonderten Bestätigungsschreiben, in dem konkret auf den Vertrag Bezug genommen wird, erfolgen.

Hinweis: Diese Bestätigung gilt auch dann, wenn sie unrichtig ist, weil der Leistungsempfänger die Bauleistung tatsächlich nicht für eine eigene Bauleistung verwendet. Der Auftragnehmer (leistende Unternehmer) darf allerdings von der Unrichtigkeit keine Kenntnis haben.

Mittels dieser Bestätigung können die Vertragspartner den Übergang der Umsatzsteuerschuld auf den Auftraggeber (Leistungsempfänger) bewirken. Das BMF umgeht damit die Aussage des BFH, wonach ein einvernehmlicher Übergang der Umsatzsteuerschuld nicht mehr zulässig sein soll.

2. Neufassung der Nichtbeanstandungsregelung

Sind die Vertragspartner hinsichtlich einer **vor dem 15. 2. 2014 ausgeführten oder begonnenen Bauleistung** von einem Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger ausgegangen, weil dies der damaligen Rechtslage – vor der Einschränkung durch den BFH – entsprach, können sie daran festhalten. Es ist dann unbeachtlich, dass nach der neuen BFH-Rechtsprechung nicht der Leistungsempfänger, sondern der leistende Unternehmer Schuldner der Umsatzsteuer wäre.

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Hinweis: Diese Nichtbeanstandungsregel gilt für alle noch offene Fälle.

3. Berichtigung von Rechnungen über Anzahlungen

Eine Rechnungsberichtigung kann erforderlich werden bei **vor dem 15. 2. 2014 geleisteten Anzahlungen**, wenn die **Bauleistung nach dem 14. 2. 2014 erbracht** worden ist. Hat der leistende Unternehmer zu Unrecht keine Umsatzsteuer in seiner Anzahlungsrechnung ausgewiesen, weil er von einem Übergang der Umsatzsteuerschuld auf den Leistungsempfänger ausgegangen ist, muss er an sich die Anzahlungsrechnung berichtigen.

Hinweis: Die Berichtigung der Anzahlungsrechnung kann allerdings unterbleiben, wenn der leistende Unternehmer in seiner **Schlussrechnung** die Umsatzsteuer für das gesamte Entgelt (also mit den Anzahlungen) in Rechnung stellt. Die geleisteten Anzahlungen sind dann in der Schlussrechnung nur mit ihrem Nettobetrag (ohne Umsatzsteuer) anzurechnen. Sofern der Leistungsempfänger zum **Vorsteuerabzug berechtigt** ist, genügt es, wenn die Umsatzsteuer nur auf den verbleibenden Schlussbetrag berechnet wird; der Leistungsempfänger muss dann aber die Umsatzsteuer auf die Anzahlungsrechnungen abgeführt haben.

Machen die Vertragspartner von der **Nichtbeanstandungsregelung** Gebrauch (s. unter 2.) und gehen sie einvernehmlich von der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers aus, braucht in der Schlussrechnung keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt werden.

Hinweis: In diesem Fall sollte in der Rechnung ein Hinweis erfolgen, dass die Vertragspartner aufgrund der bis zum 14. 2. 2014 geltenden Verwaltungsanweisungen von einer Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ausgehen.

Hat der leistende Unternehmer **vor dem 15. 2. 2014** eine Anzahlung ohne Umsatzsteuer **in Rechnung gestellt** und **zahlt** der Auftraggeber erst **nach dem 14. 2. 2014**, muss an sich die Anzahlungsrechnung berichtigt und Umsatzsteuer gesondert in Rechnung gestellt werden, wenn nach der neuen BFH-Rechtsprechung der Leistungsempfänger nicht Schuldner der Umsatzsteuer ist.

Hinweis: Auch hier gilt, dass die Vertragspartner von der Nichtbeanstandungsregelung Gebrauch machen können (s. unter 2.). Dann besteht keine Pflicht zur Berichtigung der Rechnung. Dies gilt auch dann, wenn der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Anmerkung: Mit seinem aktuellen Schreiben will das BMF den Beteiligten in Übergangsfällen eine Abwicklung der Leistungen nach alter Rechtslage ermöglichen. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings enthält das Schreiben noch keine Ausführungen zu einer Vertrauensschutzregelung für Altfälle. In diesem Zusammenhang hat das BMF bereits ein weiteres Schreiben angekündigt. Das Thema bleibt also spannend. Sollten Sie hierzu Fragen haben, sprechen Sie uns an.

Rechnung: Verweis auf andere Unterlagen zulässig

Der Vorsteuerabzug aus einer Rechnung ist auch dann möglich, wenn in der Rechnung in Bezug auf die erbrachte Leistung auf eine eindeutig bezeichnete Vereinbarung Bezug genommen und diese Vereinbarung aufbewahrt wird. Die Vereinbarung muss der Rechnung nicht beigelegt werden.

Hintergrund: Der Vorsteuerabzug eines Unternehmers setzt eine ordnungsgemäße Rechnung voraus. Die Rechnung muss u. a. Angaben zum leistenden Unternehmer, zum Leistungsempfänger, zur erbrachten Leistung und zum Entgelt sowie zur Umsatzsteuer und zum Umsatzsteuersatz enthalten.

Streitfall: Ein Makler machte im Streitjahr 2004 Vorsteuer aus zwei Rechnungen der C-GmbH geltend. In diesen Rechnungen hieß es zur erbrachten Leistung: „gemäß unserer Vereinbarung zum Projekt L. F. der X-AG“. Finanzamt und Finanzgericht der ersten Instanz erkannten die Vorsteuer nicht an, da die abgerechnete Leistung in der Rechnung nicht hinreichend bezeichnet worden sei.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab dem Makler grundsätzlich Recht, verwies die Sache aber an das Finanzgericht (FG) zur weiteren Aufklärung zurück:

- Die Rechnung muss Angaben zur Identifizierung der erbrachten Leistung enthalten. Wie viele Angaben dies sein müssen, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab.
- Zur Identifizierung der erbrachten Leistung kann in der Rechnung auf andere Geschäftsunterlagen wie z. B. Vereinbarungen verwiesen werden, in denen die Leistungen genau beschrieben sind; **dabei ist die in Bezug genommene Geschäftsunterlage eindeutig zu bezeichnen**. Die entsprechende Geschäftsunterlage muss der Rechnung nicht beigelegt werden – es genügt ihre Aufbewahrung.
- Im zweiten Rechtszug muss das FG nun prüfen, ob sich aus der in Bezug genommenen Vereinbarung eine ausreichend bezeichnete Leistung ergibt. Außerdem muss das FG noch ermitteln, ob der Makler die Rechnungen bereits im Jahr 2004 erhalten hat. Denn nur dann kann er im Jahr 2004 die Vorsteuer geltend machen. Hat er die Rechnungen im Jahr 2005 erhalten, ist der Vorsteuerabzug erst dann möglich.

Hinweise: Der BFH hält an seiner bisherigen Rechtsprechung fest, wonach in der Rechnung auf andere Geschäftsunterlagen Bezug genommen werden darf. Allerdings können möglicherweise in den in Bezug genommenen Geschäftsunterlagen unterschiedliche Leistungen enthalten sein, (z. B. bei Rahmenverträgen mit einer Vielzahl von Leistungen), so dass bei der Rechnungsstellung und -prüfung darauf geachtet werden muss, über welche der unterschiedlichen Leistungen abgerechnet wird.

Weiterbeschäftigung eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach Auszahlung der Pension

Hat eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer eine Pensionszusage erteilt und beschäftigt sie ihn nach Eintritt der vereinbarten Altersgrenze weiter, ist die Pensionszahlung als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln, wenn das Geschäftsführergehalt nicht auf die Pension angerechnet wird oder wenn der Beginn der Pensionszahlungen nicht bis zur Beendigung der Geschäftsführertätigkeit ausgedehnt wird.

Hintergrund: Eine GmbH kann ihren Gesellschaftern eine Pensionszusage erteilen. Ist die Zusage oder aber die spätere Auszahlung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, ist die Gewinnminderung durch den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung zu kompensieren.

Streitfall: Eine GmbH erteilte ihrem mit 50 % beteiligten 58 Jahre alten Gesellschafter-Geschäftsführer G im Jahr 1991 eine Pensionszusage. Danach sollte G ab Vollendung des 67. Lebensjahres eine Altersrente in Höhe von rund 1.400 € erhalten. Als G 67 Jahre alt wurde, blieb er weiterhin als Geschäftsführer für die GmbH tätig, allerdings auf Teilzeitbasis zu einem reduzierten Gehalt. Zudem erhielt er nun die Pension in der vereinbarten Höhe. Das Finanzamt behandelte die Pensionszahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen und erhöhte das Einkommen der GmbH.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab dem Finanzamt Recht:

- Zwar war die Pensionszusage nicht zu beanstanden. Insbesondere musste die Auszahlung der Pension nicht an das vorherige Ausscheiden des G als Geschäftsführer geknüpft werden, sondern es genügte die Vereinbarung eines Pensionsalters.
- Steuerlich zu beanstanden ist aber die Fortsetzung der Geschäftsführertätigkeit nach Vollendung des 67. Lebensjahres unter gleichzeitigem Bezug der Pension. Entweder hätte eine Anrechnung der Pension auf das Gehalt erfolgen müssen, oder es hätte der Beginn der Pensionszahlungen – ggf. unter Vereinbarung eines Barwertausgleichs – hinausgeschoben werden müssen, bis G seine Tätigkeit als Geschäftsführer beendet. Es genügte also nicht, dass G lediglich seine Geschäftsführertätigkeit reduziert.

Hinweis: Der BFH stellt auf den Zweck der betrieblichen Altersversorgung ab, die den Wegfall der Bezüge aus dem Dienstverhältnis ersetzen soll. Wird das Dienstverhältnis fortgesetzt, besteht kein Versorgungsbedarf mehr. Deshalb muss entweder eine Anrechnung vereinbart oder der Beginn der Pensionszahlung nach hinten hinausgeschoben werden. Zulässig ist es allerdings, wenn der Geschäftsführer nunmehr als Berater tätig wird und neben seinen Beraterhonoraren die vereinbarte Pension erhält.

Arbeitgeber/Arbeitnehmer

Nachweis der Privatnutzung eines Dienstwagens

Ob ein Dienstwagen privat genutzt worden ist, ist unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden. Das Finanzamt kann daher auch die Kollegen des Arbeitnehmers befragen und die hieraus gewonnenen Erkenntnisse im Einspruchsverfahren berücksichtigen.

Hintergrund: Die Möglichkeit des Arbeitnehmers, einen Dienstwagen privat nutzen zu können, ist als Arbeitslohn zu versteuern. Wird kein Fahrtenbuch geführt, ist der Vorteil aus der Privatnutzung mit 1 % des Bruttolistenpreises des Fahrzeugs zu versteuern (sog. 1 %-Regelung).

Streitfall: Ein Geschäftsführer einer GmbH hatte mit der GmbH keine Regelung darüber getroffen, ob er den ihm überlassenen Dienstwagen auch privat nutzen darf. Im Versicherungsschein des Fahrzeugs war als Nutzung des Pkw notiert: „privat/geschäftlich/freiberuflich“.

Das Finanzamt ging von einer Privatnutzungsmöglichkeit aus und setzte Arbeitslohn nach der 1 %-Regelung an.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die hiergegen gerichtete Klage des Geschäftsführers ab:

Bereits die private Nutzungsmöglichkeit des Dienstwagens ist als Arbeitslohn zu versteuern. Es kommt nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich privat nutzt.

Ob eine private Nutzungsmöglichkeit besteht, ist unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden. Im Streitfall sprachen folgende Umstände hierfür:

- Der Geschäftsführer selbst hatte noch im Einspruchsverfahren vorgetragen, dass er den Dienstwagen privat genutzt hatte. Erst im Klageverfahren rückte er von diesem Vortrag ab.
- Der Mitgeschäftsführer bestätigte gegenüber dem Finanzamt, dass der Geschäftsführer (Kläger) sich entschieden habe, keine Privatfahrten zu machen, weil dies steuerlich zu ungünstig erscheine. Daraus folgt, dass der Geschäftsführer eine Entscheidungsmöglichkeit hatte. Ein Privatnutzungsverbot bestand damit nicht, sondern eine Privatnutzungsmöglichkeit – und diese stellt Arbeitslohn dar.

Hinweis: Hat der Arbeitnehmer ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt, kann der Nutzungsvorteil auch nach der Fahrtenbuchmethode versteuert werden, d. h. in Höhe der durch die Privatfahrten verursachten Aufwendungen. Die Fahrtenbuchmethode ist steuerlich günstiger, wenn der Arbeitnehmer nur wenige Privatfahrten unternommen hat.

Alle Steuerzahler

Kosten für die Unterbringung in einem Wohnstift

Die Kosten für eine krankheitsbedingte Unterbringung in einem Wohnstift werden als außergewöhnliche Belastung anerkannt, wenn die Unterbringung – z. B. wegen der Größe der Wohnung – nicht in einem offensichtlichen Missverhältnis zu dem medizinisch indizierten Aufwand steht. Die Aufwendungen sind jedoch um eine Haushaltsersparnis sowie um Erstattungen der Pflegeversicherung zu kürzen.

Hintergrund: Steuerpflichtige, denen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl der Bürger gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands entstehen, können diese steuermindernd geltend machen. Typischer Fall dieser „außergewöhnlicher Belastungen“ sind Krankheitskosten.

Streitfall: Die Klägerin war seit 1998 zu 100 % schwerbehindert und gehörte der Pflegestufe III an. Im Jahr 2003 zog sie mit ihrem Ehemann, der 2005 verstarb, in ein Wohnstift und bezog dort eine 75 qm große Wohnung. Der Vertrag mit dem Wohnstift umfasste neben der Wohnung auch eine altengerechte Grundbetreuung sowie die Nutzung der Gemeinschaftseinrichtungen. Die Klägerin machte in den Steuererklärungen für 2004 und 2005 die Aufwendungen für das Wohnstift in Höhe von 41.000 € bzw. 49.000 € als außergewöhnliche Belastungen geltend, die das Finanzamt nur zu einem geringen Teil anerkannte.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der Klage im Grunde statt und wies die Sache zur weiteren Sachaufklärung an die Vorinstanz zurück:

- Zu den Krankheitskosten gehören auch Aufwendungen für eine **krankheitsbedingte Unterbringung**.
- Abziehbar sind die in diesem Zusammenhang **üblichen Kosten**.
- Diese sind nicht auf die Aufwendungen für eine Mindestversorgung beschränkt, sondern umfassen alle medizinisch indizierten diagnostischen und therapeutischen Maßnahmen, die bei einer Erkrankung gerechtfertigt sind.
- Ein Abzug der Kosten ist erst dann nicht mehr möglich, wenn die Unterbringungskosten (beispielsweise aufgrund der Größe des Apartments) in einem offensichtlichen Missverhältnis zu dem medizinisch indizierten Aufwand stehen.
- Im Streitfall handelte es sich um eine krankheitsbedingte Unterbringung, da die Klägerin schwerbehindert und pflegebedürftig war. Als außergewöhnliche Belastungen waren daher die eigentlichen Pflegekosten sowie die Unterbringungskosten abziehbar. Die Vorinstanz muss nun noch klären, welche Kosten für die Unterbringung nur einer Person entstanden wären; denn nur die für die Unterbringung der Klägerin angefallenen Beträge sind als außergewöhnliche Belastungen abziehbar. Zudem sind die Aufwendungen um die sog. Haushaltsersparnis und um einen etwai-

gen Ersatz durch die Pflegeversicherung zu kürzen. Außerdem ist noch die sog. zumutbare Belastung abzuziehen.

Hinweise: Nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden Aufwendungen des nicht pflegebedürftigen Ehegatten, der mit seinem pflegebedürftigen Ehegatten in das Wohnstift zieht. Ob der Abzug einer zumutbaren Belastung verfassungswidrig ist, muss noch vom BFH geklärt werden. Bis dahin können Steuern insoweit vorläufig festgesetzt werden.

Dienstwagen erhöht Unterhalt

Wird einem unterhaltspflichtigen Arbeitnehmer ein Dienstwagen auch zur privaten Nutzung zu Verfügung gestellt, erhöht sich sein unterhaltspflichtiges Einkommen in dem Umfang, in dem er Aufwendungen für die Unterhaltung eines eigenen Pkw spart.

Streitfall: Die Beteiligten, getrennt lebende Eheleute, streiten über Trennungsunterhalt. Dem unterhaltspflichtigen Ehemann steht ein von seinem Arbeitgeber finanziertes Firmenfahrzeug auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. Dieses setzt der Ehemann unter anderem bei Besuchen der gemeinsamen, bei der Ehefrau lebenden Tochter ein. Das Fahrzeug wird mit einem Betrag von 236 € brutto auf den monatlichen Gehaltsabrechnungen des Ehemanns einkommenserhöhend aufgeführt und danach als Nettobetrag von dem Gesamtbruttoeinkommen abgezogen. Der Ehemann ist der Ansicht, dass dieser Betrag bei Berechnung des ihm monatlich zur Verfügung stehenden, der Unterhaltsberechnung zugrunde zu legenden Einkommens nicht zu berücksichtigen ist.

Entscheidung: Dies sahen die Richter des Oberlandesgerichts Hamm anders:

- Der Ehemann hat einen monatlichen Nutzungsvorteil, der beim unterhaltspflichtigen Einkommen zu berücksichtigen ist.
- Dieses erhöht sich um den Betrag ersparter eigener Aufwendungen für die Unterhaltung eines Pkw, wenn einem Arbeitnehmer ein Dienstwagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt wird.
- Der Vorteil kann mit dem in der Gehaltsabrechnung angegebenen Betrag bewertet werden; einen geringeren Umfang der Privatnutzung im Verhältnis zur gesamten Nutzung hat der Ehemann nicht dargelegt.