

DRANSFELD & HARMS

STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

Dransfeld & Harms · Harburger Straße 7 · 29614 Soltau

Jürgen Dransfeld
Steuerberater

Marion Harms
Steuerberaterin

Karl-Heinz Wedemeyer
angestellter Steuerberater
nach § 58 StBG

Harburger Straße 7
29614 Soltau

Telefon (0 51 91) 96 96-0
und 98 89-0

Telefax (0 51 91) 96 96 79
und 98 89 88

info@dransfeld-harms.de
www.dransfeld-harms.de

Im März 2010
KB 156/10

Sehr verehrte Damen, sehr geehrte Herren,

die Umsatzsteuer steht zunehmend im Fokus der Finanzämter. Dies belegt eine Veröffentlichung des Bundesfinanzministeriums, wonach im Jahr 2008 Umsatzsteuer-Sonderprüfungen zu Mehrsteuern von insgesamt ca. EUR 1,6 Mrd. und damit zu einer durchschnittlichen Nachzahlung von rund EUR 16.500 geführt haben. Neben Aspekten der Umsatzsteuer informiert Sie dieses Schreiben insbesondere über Aktuelles aus der Rechtsprechung sowie über Handlungsbedarf bei der Abgeltungssteuer.

Mit freundlicher Empfehlung und den besten Grüßen

Vorsteuervergütungsverfahren ab 1.1.2010

Durch die Umsetzung einer EU-Richtlinie soll das Vorsteuervergütungsverfahren für Unternehmer, die in der EU ansässig sind, vereinfacht und beschleunigt werden. Für im Drittland ansässige Unternehmer ergeben sich im Rahmen des Vorsteuervergütungsverfahrens keine Änderungen. Die Neuregelungen gelten für alle Vergütungsanträge, die nach dem 31.12.2009 gestellt werden. Für Vergütungsanträge von in EU-Mitgliedstaaten ansässigen Unternehmern gelten nun die folgenden Voraussetzungen:

Antragsstellung: Der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer muss künftig seinen Antrag nicht mehr in Deutschland beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) stellen, sondern über das in seinem Ansässigkeitsstaat eingerichtete elektronische Portal der zuständigen Finanzbehörde. Sofern der Unternehmer Vorsteuerabzugsberechtigter ist und über eine im Erstattungszeitraum gültige Umsatzsteueridentifikationsnummer (USt-IdNr.) verfügt, leitet die ausländische Behörde den Antrag innerhalb von 15 Kalendertagen an das BZSt weiter.

Entsprechend hat der in Deutschland ansässige Antragsteller den Vorsteuervergütungsantrag für in anderen Mitgliedstaaten gezahlte Vorsteuer direkt an das BZSt zu richten. Wird die Vorsteuervergütung für mehrere Mitgliedstaaten beantragt, so ist für jeden Mitgliedstaat ein gesonderter Vergütungsantrag zu stellen. Dem Antrag ist keine Ansässigkeitsbescheinigung mehr beizufügen.

Vergütungszeitraum: Der Vergütungszeitraum muss weiterhin mindestens drei aufeinander folgende Kalendermonate in einem Kalenderjahr umfassen. Es müssen nicht in jedem Monat Vorsteuerbeträge anfallen. Soweit am Jahresende für die Monate November und Dezember noch keine entsprechenden Anträge abgegeben wurden, können

auch nur die beiden Monate Vergütungszeitraum sein. Über den Vergütungsantrag muss nun künftig innerhalb von acht Monaten entschieden werden. Bei verspäteter Auszahlung besteht ein Anspruch auf Verzinsung des Auszahlungsbetrages.

Belege und Rechnungen: Künftig besteht grundsätzlich keine Verpflichtung mehr, Originalrechnungen und Einfuhrdokumente vorzulegen. Es ist ausreichend, wenn der Antragsteller entsprechende Kopien in elektronischer Form dem Vorsteuervergütungsantrag beifügt. Rechnungen und Einfuhrdokumente mit einer Bemessungsgrundlage von unter EUR 1.000 (bei Kraftstoffen EUR 250), müssen dem Antrag nicht beigelegt werden.

Antragsfrist: Für Unternehmer, die im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, ist der Antrag bis zum 30. September des Folgejahres, in dem der Vergütungsanspruch entstanden ist, abzugeben. Zur Wahrung der Frist genügt es, den Antrag bei der zuständigen Stelle des Ansässigkeitsstaates einzureichen.

Höhe der Vergütung: Der Vergütungsbetrag muss bei einem Vergütungsantrag, der ein Jahr umfasst, mindestens EUR 50 betragen. Der Unternehmer kann auch einen Antrag für einen Zeitraum von mindestens drei Monaten stellen, wenn der Vergütungsbetrag mindestens EUR 400 beträgt. Wichtig ist, dass nur solche Vorsteuerbeträge erstattet werden, die auf nach dem Recht des Ansässigkeitsstaates anerkannte steuerpflichtige Leistungen entfallen.

Anforderungen an die Vorsteuerabzugsfähigkeit von Rechnungen

Der Unternehmer darf die von anderen Unternehmern in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nur dann als Vorsteuer abziehen, wenn er im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist. Der Ermessensspielraum der Finanzverwaltung hinsichtlich der Gewährung eines Vorsteuerabzugs bei fehlenden Pflichtangaben auf Rechnungen wird durch die neueste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu Ungunsten des Steuerpflichtigen deutlich eingeschränkt.

Nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH ist ein Vorsteuerabzug nur noch dann zu gewähren, wenn die in § 14 Abs. 4 UStG und ggf. § 14a UStG geforderten Angaben auf der Rechnung vollständig und richtig enthalten sind. Eine ordnungsgemäße Rechnung im Sinne des § 14 Abs. 4 UStG muss folgende Angaben enthalten:

- Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers,
- die Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers,
- das Ausstellungsdatum,
- fortlaufende Rechnungsnummer,
- die Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung,
- den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung,
- das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder die sonstige Leistung sowie jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist,
- den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt und
- einen Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers im Sonderfall des § 14b Abs. 1 S. 5 UStG.

Praxisfall: Reise- und Bewirtungskosten eines Unternehmers

Nachfolgend soll anhand eines typischen Praxisfalls die korrekte umsatzsteuerliche Behandlung des Vorsteuerabzugs bei Bewirtungs- und Reisekosten dargestellt werden.

Reise- und Bewirtungskosten eines Unternehmers für sein Unternehmen führen grundsätzlich zu einer Vorsteuerabzugsberechtigung, wenn die formalen Voraussetzungen – insbesondere das Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung – erfüllt sind. Auch für Bewirtungsaufwendungen ergeben sich hierbei keine Einschränkungen. Werden die vom Unternehmer zunächst selbst getragenen Reisekosten aufgrund einer entsprechenden Vereinbarung einem Auftraggeber weiterberechnet, so muss auf eine korrekte Abrechnung geachtet werden. Insbesondere liegen in diesen Fällen – entgegen einer weit verbreiteten Ansicht – keine sog. „durchlaufenden Posten“ vor.

Beispielsfall: Der Unternehmer U führt eine Dienstreise durch. Dabei entstehen die folgenden Aufwendungen:

Übernachtung	2 Nächte zu je EUR 119,00
Verpflegungsmehraufwand – pauschal	2 x EUR 6,00, 2 x EUR 24,00
nachgewiesene Verpflegungskosten	EUR 59,50 (brutto)
Fahrkilometer mit privatem Pkw	1.200 km
Tankbelege für die Dienstfahrt	EUR 154,70 (brutto)
Bewirtung eines Geschäftspartners	EUR 89,25 (brutto)

Für die Leistungen, die U von anderen Unternehmern erhalten hat (Hotel, Tankbelege, nachgewiesene Verpflegungs- und Bewirtungskosten) liegen ihm ordnungsgemäße Rechnungen vor. Zum Teil handelt es sich – zulässigerweise – um sog. „Kleinbetragsrechnungen“, in denen die Umsatzsteuer nicht gesondert ausgewiesen ist. Vereinbarungsgemäß möchte U die entstandenen Übernachtungskosten seinem Auftraggeber gegenüber weiterbelasten.

U hat die Leistungen anlässlich einer Dienstreise und damit für sein Unternehmen bezogen. Damit ist grundsätzlich ein Vorsteuerabzug hieraus gegeben. Voraussetzung ist allerdings, dass U über Rechnungen verfügt, die auf seinen Namen lauten.

Aus den Übernachungskosten kann U somit die in der Hotelrechnung enthaltene Umsatzsteuer in Höhe von EUR 38,00 (2 x EUR 19,00) als Vorsteuer geltend machen. Da der Rechnungsbetrag oberhalb der Grenze für Kleinbetragsrechnungen von EUR 150,00 liegt, muss U für den Vorsteuerabzug eine ordnungsgemäße Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer besitzen.

Aus den Verpflegungspauschalen ist seit dem 1.4.1999 kein Vorsteuerabzug mehr möglich. U kann zwar ertragsteuerlich die Verpflegungsmehraufwendungen in Höhe von insgesamt EUR 60,00 abziehen, auf die Umsatzsteuer ergeben sich hieraus aber keine Auswirkungen. Anders verhält es sich mit den tatsächlich nachgewiesenen Verpflegungskosten. Insoweit ist ein Vorsteuerabzug möglich, soweit der Unternehmer entsprechende Rechnungen besitzt. U kann damit EUR 9,50 (19 % Umsatzsteuer in EUR 59,50) als Vorsteuer geltend machen.

Aus den Fahrtkosten steht U kein Vorsteuerabzug zu. Denn bei dem Pkw handelt es sich um ein Privatfahrzeug des U, sodass allgemeine Aufwendungen nicht zu einer Vorsteuerabzugsberechtigung führen. Aus dem ertragsteuerlich zulässigen Ansatz von EUR 0,30 pro gefahrenen Kilometer ergibt sich demzufolge keine Vorsteuerabzugsberechtigung für U. Er kann jedoch aus den Tankbelegen einen Vorsteuerabzug in Höhe von EUR 24,70 (19 % Umsatzsteuer in EUR 154,70) vornehmen, wenn eine eindeutige Zuordnung der bezogenen Leistung zu der unternehmerischen Nutzung des Fahrzeugs nachgewiesen werden kann (z. B. mittels Fahrtenbuch).

Auch die Bewirtung des Geschäftspartners vollzieht sich im Rahmen des Unternehmens des U. Damit ist auch insoweit ein Vorsteuerabzug gegeben. Obwohl ertragsteuerlich nur ein Betrag in Höhe von 70 % der nachgewiesenen Bewirtungskosten abzugsfähig ist, kommt im Rahmen der Umsatzsteuer ein vollständiger Abzug der Vorsteuerbeträge aus angemessenen und nachgewiesenen Bewirtungsaufwendungen in Betracht. U kann hier also EUR 14,25 (19 % Umsatzsteuer in EUR 85,25) als Vorsteuer geltend machen.

Eine Weiterbelastung von Reisekosten bedarf zunächst einmal einer rechtlichen Grundlage. Es muss also grundsätzlich ein Anspruch auf Erstattung von Spesen entweder in pauschaler Höhe (z. B. Kilometerpauschale, Verpflegungs- oder Tagegelder etc.) oder in tatsächlicher Höhe gegen Vorlage entsprechender Belege vereinbart worden sein. Ohne eine solche vertragliche oder rechtliche Rechtsgrundlage können „Spesen“ nicht weiterbelastet werden.

Reisekosten, die im Zusammenhang mit einem Umsatz (z. B. Beratungsleistung) dem Auftraggeber weiterbelastet werden sollen, stellen regelmäßig Nebenleistungen dar, die das Schicksal der Hauptleistung teilen. Es handelt sich insbesondere nicht um einen sog. „durchlaufenden Posten“, da in aller Regel – so auch im Praxisfall – keine rechtsgeschäftliche Verbindung zwischen dem Rechnungsaussteller (z. B. Hotel) und dem Auftraggeber bestehen wird.

Im Rahmen der Weiterbelastung sind dem Auftraggeber somit nur die Nettoaufwendungen aus den Reisekosten zu berechnen. Die Umsatzsteuer ist sodann auf die Summe aus dem Nettoentgelt für die eigene Hauptleistung und den Nettoaufwendungen der Reisekosten zu berechnen. U muss hier demzufolge auf die Nettoaufwendungen aus den Übernachtungen (EUR 200,00) die Umsatzsteuer entsprechend der von ihm gegenüber seinem Auftraggeber ausgeführten Leistung zusätzlich berechnen.

Aufwendungen für das Arbeitszimmer sind vorläufig wieder absetzbar

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat einem Schuldirektor Recht gegeben, der sich auf der Lohnsteuerkarte einen Freibetrag für sein Arbeitszimmer eintragen lassen wollte. In einem Eilverfahren äußerten die Richter Zweifel an dem seit 2007 geltenden Verbot der Abzugsfähigkeit. Die Finanzverwaltung reagierte hierauf und gewährt Steuerpflichtigen, die regelmäßig einen Teil ihrer Arbeit zu Hause erledigen und sich auf die BFH-Entscheidung (Az. VI B 69/09) beziehen, die Berücksichtigung ihrer Aufwendungen auf der Lohnsteuerkarte.

Die endgültige Entscheidung, ob ein Arbeitszimmer auch im Fall teilweiser Nutzung steuerlich anzuerkennen ist oder nur, wenn es Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit ist, wird voraussichtlich erst das Bundesverfassungsgericht treffen. Bis dahin ergehen Steuerbescheide der Jahre ab 2007 grundsätzlich vorläufig.

Einsichtnahme in elektronische Aufzeichnungen

Das Finanzamt darf im Fall einer nicht buchführungspflichtigen Freiberufler-Sozietät nicht auf eine freiwillig geführte digitale Buchführung zugreifen. Das Recht, im Rahmen einer Außenprüfung auf elektronische Daten zuzugreifen und damit effektiv eine große Datenmenge zu überprüfen, bezieht sich nach Ansicht des Bundesfinanzhofs (BFH) nur auf elektronische Daten aus gesetzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen.

Abgeltungsteuer – Hinweise zur Veranlagung 2009 und Handlungsbedarf für 2010

Ziel des Gesetzgebers war es, durch die Abgeltungsteuer neben einer teilweisen Reduzierung auch eine Vereinfachung der Besteuerung des Kapitalvermögens zu erreichen. Insbesondere sollte hierbei ab 2009 die Erfassung dieser Einkünfte im Wege der Veranlagung entfallen. Die Praxis zeigt allerdings, dass eine Veranlagung in zahlreichen Fällen weiterhin notwendig sein wird. Um diese ggf. zu vermeiden, sind einige Punkte zu beachten:

Mit der Einführung der Abgeltungsteuer ab 2009 wird die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen auf eine neue Grundlage gestellt. Diese Einkünfte werden bereits im Auszahlungszeitpunkt durch einen pauschalen Steuerabzug, d. h. mit einem Steuersatz in Höhe von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer abschließend besteuert (sog. Abgeltungsteuer). Neu ist hierbei vor allem, dass ab 2009 auch Kursgewinne aus Wertpapierveräußerungen von sog. Neupapieren, d. h. bei Wertpapierkauf nach dem 31. Dezember 2008, unabhängig von der Halte-dauer der Abgeltungsteuer unterliegen.

Damit ab 2010 eine Veranlagung der Kapitaleinkünfte durch das Finanzamt ggf. entfallen kann, sind die folgenden Punkte zu beachten:

Meldung der Konfession an die Banken, damit diese die Kirchensteuer einbehalten können. Ansonsten muss die Kirchensteuer im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung erhoben werden.

Praxishinweis: Wie im Jahr 2009 ist auch 2010 die Angabe der Konfession noch nicht zwingend vorgeschrieben. Sofern mit hohen Einkünften aus Kapitalvermögen zu rechnen ist, ist es denkbar, den Banken bewusst die Konfession nicht mitzuteilen, um somit eine zinslose Stundung der Kirchensteuerzahlung auf die Kapitalerträge bis zur Veranlagung erreichen zu können. Eine solche Vorgehensweise macht allerdings die Nacherklärung der Kirchensteuer im Rahmen der Veranlagung erforderlich.

Vollständige Ausnutzung und korrekte Verteilung des sog. Sparerpauschbetrags in Höhe von EUR 801 bei Einzelveranlagung und EUR 1.602 im Rahmen der Zusammenveranlagung von Ehegatten. Dies bedeutet, dass die jeweiligen Freistellungsaufträge an die Kreditinstitute entsprechend den voraussichtlichen Kapitaleinkünften zu verteilen sind.

Praxishinweis: Es besteht bei Eheleuten auch die Möglichkeit, den gesamten Freistellungsauftrag nur einem Ehegatten zuzuweisen, wenn nur dieser Kapitaleinkünfte bezieht. Sofern sich eine Veranlagung nicht vermeiden lässt, ist es wichtig, den Freistellungsauftrag möglichst optimal auf die Banken oder im Falle der Zusammenveranlagung auf die Depots der Ehegatten und Banken zu verteilen, damit möglichst lange keine Abgeltungsteuer einbehalten wird.

Liegen die Kapitaleinkünfte über dem Sparerpauschbetrag, aber das zu versteuernde Einkommen unterhalb des Grundfreibetrags von (in 2009) EUR 7.834 oder EUR 15.668 für Eheleute (2010: EUR 8.004/16.008), kann ggf. beim zuständigen Finanzamt eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung (NV-Bescheinigung) beantragt werden. Wird eine solche NV-Bescheinigung bei der Bank vorgelegt, darf diese keine Abgeltungsteuer einbehalten, da in diesem Fall eine Veranlagung zur Einkommensteuer überhaupt nicht in Betracht kommt. Die NV-Bescheinigung wird regelmäßig vom Finanzamt für drei Jahre erteilt.

Große Veranlagungsoption: Es besteht auch die Möglichkeit, auf die Kapitaleinkünfte statt der Abgeltungsteuer, die normale Einkommensteuer im Wege der Veranlagung durch das Finanzamt zu erheben. Dies kann insbesondere dann von Vorteil sein, wenn der persönliche Steuersatz unter 25 % liegt. Dieses Wahlrecht zur Veranlagung kann nur einheitlich für sämtliche Kapitalerträge ausgeübt werden und erfolgt nicht konten- oder depotbezogen. Man spricht deshalb von der großen Veranlagungsoption. Als Faustregel gilt, dass diese Option dann günstiger ist, wenn das zu versteuernde Einkommen inkl. der Einkünfte aus Kapitalvermögen unter EUR 15.400 bzw. EUR 30.800 bei Eheleuten liegt. Von dieser Möglichkeit werden insbesondere Rentner, Kinder und Personen mit negativen Einkünften aus anderen Einkunftsarten profitieren. Folglich wird die zu viel bezahlte Abgeltungsteuer vom Finanzamt erstattet. Eine Verschlechterung im Vergleich zu einer Versteuerung mit der Abgeltungsteuer kann sich infolge der stattfindenden Günstigerprüfung durch das Finanzamt nicht ergeben.

Kleine Veranlagungsoption: Neben der großen Veranlagungsoption gibt es außerdem eine kleine Veranlagungsoption, die dem Kapitalanleger ein Wahlrecht einräumt, Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterlagen, in die Veranlagung mit einzubeziehen, um Tatbestände, die beim Steuerabzug nicht berücksichtigt werden konnten, im Wege der Veranlagung geltend zu machen. Dies kommt z. B. in folgenden Fällen in Betracht:

- Wenn beim Abzug der Abgeltungsteuer nicht der tatsächlich zu versteuernde Betrag sondern eine (höhere) Ersatzbemessungsgrundlage verwendet wurde. Dies kann etwa bei einem Depotübertrag aus einem Drittland der Fall sein oder beim Verkauf eines ausländischen thesaurierenden Fonds.
- Vorliegen eines noch nicht berücksichtigten Verlusts im Sinne des § 23 EStG a. F.
- Vorliegen eines Verlustvortrags bei den Kapitaleinkünften ab 2009, der im Wege einer Veranlagung entstanden ist.
- Vorliegen noch nicht berücksichtigter ausländischer Steuern.
- Zur Überprüfung, ob der Steuerabzug tatsächlich die günstigere Steuervariante darstellt.
- Vorliegen eines nicht vollständig ausgenutzten Sparer-Pauschbetrags (Hinweis: hier ist wohl damit zu rechnen, dass die Finanzämter zur Überprüfung die Angabe sämtlicher Kapitaleinkünfte verlangen werden).

Pflichtveranlagungsfälle: Es besteht eine Pflicht zur Angabe derjenigen Kapitalerträge in der Einkommensteuererklärung, für die keine Abgeltungsteuer einbehalten wurde. Dies ist in folgenden Fällen möglich:

- Kapitalerträge werden in ausländischen Depots eines inländischen Steuerpflichtigen erzielt, z. B. Depot in der Schweiz oder Luxemburg.
- Es liegen Gewinne aus der Veräußerung von Aktien vor, die nicht in einem Bankdepot gehalten werden oder es werden GmbH-Anteile veräußert, soweit keine wesentliche Beteiligung von mindestens 1 % vorliegt oder
- es fallen Zinserträge aus Privatdarlehen an.

Antrag auf Verlustverrechnung: Für den Fall, dass 2010 Verluste aus Wertpapiergeschäften entstehen, kann ein Antrag auf Verlustbescheinigung bis zum 15.12.2010 (Ausschlussfrist) bei der jeweiligen Bank gestellt werden, damit eine Verrechnung mit positiven Kapitalerträgen bei anderen Banken im Wege der Veranlagung erfolgen kann. Ohne Antragstellung wird der Verlust des Jahres 2010 bei der betreffenden Bank automatisch in das Jahr 2011 vorgetragen und kann dann nur dort mit zukünftigen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden.