

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 5/2018

Sehr geehrte Damen und Herren,

stellen Freiberufler Gutscheine aus, stellt sich die Frage, wann die zugesagte Leistung der Umsatzsteuer unterliegt. Dies wird nunmehr im Jahressteuergesetz 2018 neu geregelt (Nr. 1). Bei einer Einnahmen-Überschussrechnung kommt es bei der Zuordnung von Einnahmen und Ausgaben zu einem Kalenderjahr grundsätzlich auf den Zu- und Abfluss an. Eine Zuordnung nach der wirtschaftlichen Zugehörigkeit erfolgt, wenn die sogenannte Zehntageregung anzuwenden ist, die ein Finanzgericht kürzlich zu einer Zwölftageregung machte (Nr. 3). Die pauschale Besteuerung von Sachzuwendungen mit 30 Prozent gilt nicht für Aufmerksamkeiten (Nr. 4). Bei der Berichtigung einer Rechnung kommt es für den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs darauf an, ob wesentliche Rechnungsangaben fehlen oder unzutreffend sind (Nr. 7).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 **Gutscheine:** Umsatzsteuerliche Behandlung neu geregelt
- 2 **E-Commerce-Richtlinie** (Mini-One-Stop-Shop)
- 3 **Jahreswechsel:** Erfassung von Einnahmen und Ausgaben
- 4 **Sachzuwendungen:** Voraussetzungen für die Pauschalversteuerung mit 30 Prozent
- 5 **Provisionszahlungen:** Unterschiede zwischen Bilanzierung und Einnahmen-Überschussrechnung
- 6 **Verpflegungspauschale:** Beginn einer Geschäftsreise
- 7 **Rechnungsberichtigung:** Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs
- 8 **Schuldzinsen:** Auf den Überschuss der Entnahmen begrenztes Abzugsverbot
- 9 **Nachzahlungszinsen seit 2015:** Aussetzung der Vollziehung

1 Gutscheine: Umsatzsteuerliche Behandlung neu geregelt

Ab dem 1.1.2019 wird es erstmals eine ausdrückliche EU-Vorschrift bezüglich der umsatzsteuerlichen Erfassung von Gutscheinen geben. Das heißt, dass die neuen Regelungen erstmals auf Gutscheine anzuwenden sind, die nach dem 31.12.2018 ausgestellt werden.

Bei Gutscheinen wird zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen unterschieden. Die bisherige Abgrenzung zwischen Wertgutscheinen und Waren- oder Sachgutscheinen wird zugunsten der neuen Regelung aufgegeben. Es wird ausdrücklich festgeschrieben, dass Gutscheine, die lediglich zu einem **Preisnachlass** berechtigen, keine Gutscheine im Sinne der Neuregelung darstellen. Die Regelung, wie Gutscheine für einen Preisnachlass zu behandeln sind, hat sich nicht geändert.

Künftig werden die Gutscheine umsatzsteuerlich in **zwei unterschiedliche Kategorien** unterteilt. Davon hängt der Zeitpunkt der Steuerentstehung der Steuerschuld ab.

Einzweck-Gutschein: Hierbei handelt es sich um einen Gutschein, der alle Angaben enthält, um die umsatzsteuerliche Behandlung der zugrunde liegenden Umsätze mit Sicherheit bestimmen zu können. **Konsequenz:** Die Besteuerung erfolgt bereits im Zeitpunkt der Ausgabe bzw. Übertragung des Gutscheins. Im Ergebnis wird so der Leistungszeitpunkt gesetzlich festgelegt, wie dies auch bei Anzahlungen der Fall ist.

Mehrzweck-Gutschein: Dieser enthält im Zeitpunkt der Ausstellung nicht alle Informationen, die erforderlich sind, um die Umsatzsteuer zuverlässig ermitteln zu können. **Konsequenz** ist, dass die Besteuerung erst erfolgt, wenn die Lieferung oder sonstige Leistung tatsächlich ausgeführt wird.

Entgelt soll zukünftig alles sein, was den Wert der Gegenleistung bildet, die der leistende Unternehmer vom Leistungsempfänger oder von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung erhält oder erhalten soll.

2 E-Commerce-Richtlinie (Mini-One-Stop-Shop)

Führt ein Unternehmer sonstige Leistungen **auf elektronischem Weg** an eine Privatperson aus, befindet sich seit dem 1.1.2015 der Ort der sonstigen Leistung immer da, wo der Leistungsempfänger wohnt bzw. seinen Sitz hat. Das gilt auch für Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen. Befindet sich die Privatperson in einem anderen EU-Land, muss der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer im jeweils anderen EU-Land anmelden und zahlen. Um dies zu vermeiden, besteht die Möglichkeit, dass der inländische Unternehmer die Umsatzsteuer, die den anderen EU-Ländern zusteht, im Inland anmeldet und auch an die inländische Finanzbehörde zahlt (sog. „Mini-One-Stop-Shop“).

Konsequenz ist, dass ein inländischer Unternehmer bei Leistungen, die er auf elektronischem Weg erbringt, feststellen muss, wo der **Leistungsempfänger seinen Wohnsitz**, seinen Aufenthaltsort oder seinen Sitz hat. Ab 1.1.2019 sollen nunmehr insbesondere Kleinstunternehmen von dem Verwaltungsaufwand entlastet werden, der damit verbunden ist.

Es ist daher vorgesehen, dass der Unternehmer das Bestimmungslandprinzip nicht anwenden muss, wenn er **nur in einem Mitgliedstaat ansässig** ist. Weitere Voraussetzung ist, dass der **Gesamtbetrag der Entgelte** aus den elektronischen sonstigen Leistungen, die er an Empfänger mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat ausführt, den Betrag von **10.000 Euro** im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet. Ein Verzicht auf diese Regelung ist möglich, bindet den Unternehmer allerdings für insgesamt zwei Kalenderjahre.

Bisher mussten die Rechnungen nach dem **Recht des Empfängerlandes** ausgestellt werden, was gerade für kleine Unternehmen einen zusätzlichen Aufwand zur Folge hatte. Zur Erleichterung wird es bei der Rechnungserstellung zukünftig erlaubt, die Vorschriften des Mitgliedstaates, in dem die Unternehmen ihren Sitz haben, zu befolgen, wenn sie für in anderen Mitgliedstaaten steuerbare Umsätze den sogenannten „Mini-One-Stop-Shop“ nutzen.

3 Jahreswechsel: Erfassung von Einnahmen und Ausgaben

Bei einer Einnahmen-Überschussrechnung spielt es keine Rolle, in welchem Monat des laufenden **Kalenderjahres** die Beträge erfasst werden. Die genaue Zuordnung ist erst **beim Jahreswechsel** von Bedeutung. Denn dann muss ein Freiberufler entscheiden, was ins alte oder neue Jahr gehört.

Bei bestimmten **regelmäßig wiederkehrenden** Einnahmen oder Ausgaben müssen die Zahlungen in dem Jahr erfasst werden, zu dem sie **wirtschaftlich gehören**. **Wiederkehrend** bedeutet, dass aufgrund rechtlicher Verpflichtungen die Wiederholung in bestimmten Zeitabständen von Anfang an feststeht, z.B. bei Zinsen, Mietzahlungen, Versicherungen, Telefonrechnungen, Bausparbeiträgen und laufenden Umsatzsteuerzahlungen. Auch **Jahresprämi**en können regelmäßig wiederkehrend sein. Es ist allerdings nicht erforderlich, dass der Betrag stets gleich hoch ist. Der Zu- oder Abfluss darf nur dann abweichend vom tatsächlichen Zahlungszeitpunkt erfasst werden, wenn es sich um Einnahmen oder Ausgaben handelt, die innerhalb einer **kurzen Zeit** (= zehn Tage) vor oder nach Ablauf des Jahres zu- oder abfließen, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Es kann sich also nur um Zahlungen handeln, die zwischen dem 22.12. und dem 10.1. liegen. Entscheidend sind die wirtschaftliche Zugehörigkeit und die Zahlung innerhalb der Zehntagefrist.

Damit abweichend geleistete Zahlungen im Jahr ihrer wirtschaftlichen Zugehörigkeit abgezogen werden dürfen, müssen sie innerhalb des Zehntageszeitraums **fällig und**

geleistet worden sein. Beide Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein. Die Abflussfiktion gilt daher nicht, wenn nur die Zahlung innerhalb der „kurzen Zeit“ nach dem Ende des Kalenderjahres erfolgt ist, der Fälligkeitszeitpunkt aber außerhalb dieses Zeitraums liegt. An dieser Stelle hat das Finanzgericht München den Zeitraum nunmehr **von zehn auf zwölf Tage verlängert**.

Beispiel:

Im Urteilsfall hatte der Steuerpflichtige seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt. Seine Umsatzsteuervorauszahlungen für Dezember 2014 zahlte er am 7.1.2015 per Banküberweisung an das Finanzamt. Der Steuerpflichtige machte seine Vorauszahlung für Dezember 2014 als Betriebsausgabe im Jahr 2014 geltend und minderte seinen Gewinn entsprechend. Das Finanzamt folgte dem nicht und ließ den Betriebsausgabenabzug erst in der Gewinnermittlung des Kalenderjahres 2015 zu.

Eine **Umsatzsteuer-Vorauszahlung ist am zehnten Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums** fällig. Ist der zehnte Tag z.B. ein Samstag, was am 10.1.2015 der Fall war, verlängert sich die Frist auf den nächstfolgenden Werktag. Die Frist endete im vorliegenden Fall also am Montag, den 12.1.2015. Nach Ansicht des Finanzgerichts München besteht der Sinn und Zweck der Verlängerung einer Frist darin, dass die Sonn- und Feiertagsruhe eingehalten werden kann. Das Finanzgericht hält es für sachgerecht, dass sich die Zehntagefrist im Sinne der periodengerechten Aufwandsberücksichtigung eines pünktlich zahlenden Steuerpflichtigen ebenfalls verschiebt, sodass in dieser Situation aus der Zehntagefrist eine Zwölfstagefrist wird.

Gegen das Urteil des Finanzgerichts München ist die Revision beim BFH zugelassen worden. Solange sich der BFH zu diesem Thema nicht abschließend geäußert hat, sollten ablehnende Bescheide im Rahmen des Einspruchsverfahrens mit Verweis auf das Urteil des Finanzgerichts München offengehalten werden.

4 Sachzuwendungen: Voraussetzungen für die Pauschalversteuerung mit 30 Prozent

Unternehmer können betrieblich veranlasste Sachzuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, pauschal mit 30 Prozent versteuern. Bei den Zuwendungen des Unternehmers an Dritte handelt es sich regelmäßig entweder um Geschenke oder um Incentives (z.B. Reise oder Sachpreise aufgrund eines ausgeschriebenen Verkaufs- oder Außendienstwettbewerbs). Auch Nutzungsüberlassungen können Geschenke in diesem Sinne sein.

Unabhängig vom Betriebsausgabenabzug ist zu klären, ob das Geschenk beim Empfänger zu einkommensteuerpflichtigen Einnahmen führt. Nur wenn dies der Fall ist, kann der Schenker die Zuwendungen pauschal versteuern. Außerdem führen **Aufmerksamkeiten**, die dem Empfänger aus Anlass eines besonderen persönlichen

Ereignisses zugewendet werden, nach einem aktuellen BMF-Schreiben nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen. Das BMF differenziert nicht danach, ob der Empfänger ein Unternehmer oder ein Arbeitnehmer ist. Konsequenterweise können daher die folgenden Grundsätze abgeleitet werden:

- **Empfänger des Geschenks ist ein Unternehmer**, der das Geschenk wegen der geschäftlichen Verbindung zum Schenker erhält.

Konsequenz: Das Geschenk führt beim Unternehmer zu steuerpflichtigen Betriebseinnahmen. Er muss das Geschenk als Betriebseinnahme buchen, wenn der Schenker die Zuwendung nicht pauschal gemäß § 37b EStG versteuert. **Ausnahme:** Der Empfänger erhält das Geschenk im Wert von maximal 60 Euro (brutto, z.B. Blumen, Genussmittel) aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses (z.B. Hochzeit oder Geburtstag). Es handelt sich dann um eine Aufmerksamkeit, die nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen führt.

Während Aufmerksamkeiten für die eigenen Mitarbeiter immer voll abzugsfähig sind, gilt bei Geschäftsfreunden die 35-Euro-Grenze. Und ein weiterer Unterschied: Die 35-Euro-Grenze für Zuwendungen an Geschäftsfreunde versteht sich im Regelfall (bei Vorsteuerabzugsberechtigung) als Nettobetrag, der sich um die Umsatzsteuer erhöht; die 60-Euro-Grenze für Aufmerksamkeiten ist dagegen in allen Fällen brutto zu verstehen, also einschließlich Umsatzsteuer.

- **Empfänger des Geschenks ist ein Arbeitnehmer**, der für ein Unternehmen tätig ist, das in einer geschäftlichen Verbindung zum Unternehmen des Schenkers steht.

Konsequenz: Es handelt sich somit um ein Geschenk an einen Arbeitnehmer, der in einem anderen Unternehmen beschäftigt ist. Das Geschenk ist nicht als Arbeitslohn zu erfassen, es sei denn, die **Sachzuwendung ist als Lohnzahlung durch einen Dritten** (= Schenker) zu behandeln.

- **Empfänger des Geschenks sind eigene Arbeitnehmer** und die Zuwendung besteht nicht in Geld und wird zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht.

Konsequenz: Soweit keine Aufmerksamkeit vorliegt (siehe oben), sondern steuerpflichtiger Arbeitslohn, ist die Pauschalierung mit 30 Prozent zulässig, wenn kein Pauschalierungsausschluss gemäß § 37b Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG vorliegt. Wichtig: Wird eine Sachzuwendung an einen Arbeitnehmer pauschaliert besteuert, gilt dies auch für sämtliche Sachzuwendungen an alle eigenen Arbeitnehmer.

Zuwendungen werden auch dann als **Arbeitslohn** erfasst, wenn diese im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten gewährt werden und der **Arbeitgeber weiß** oder erkennen kann, dass derartige Vergütungen erbracht wurden. Bei der Zuwendung muss es sich also um ein Entgelt „für“ eine Leistung handeln, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Handelt es

sich um **Aufmerksamkeiten**, die dem Arbeitnehmer aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden, handelt es sich von vornherein nicht um steuerbare und steuerpflichtige Einnahmen. Somit scheidet eine Erfassung als Arbeitslohn aus, sodass eine pauschale Besteuerung nicht möglich ist.

Hinweis: Laut BMF führen Gewinne aus Verlosungen, Preisausschreiben und sonstigen Gewinnspielen sowie Prämien aus (Neu-)Kundenwerbungsprogrammen und Vertragsneuabschlüssen beim Empfänger regelmäßig nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen, sodass eine Pauschalbesteuerung nicht infrage kommt.

5 Provisionszahlungen: Unterschiede zwischen Bilanzierung und Einnahmen-Überschussrechnung

Bei einer Einnahmen-Überschussrechnung sind die Provisionen regelmäßig in dem Jahr zu erfassen, in dem sie zugeflossen sind. Entscheidet sich ein Freiberufler für die Bilanzierung, kommt es darauf an, wann der Provisionsanspruch entsteht. Sind Provisionsansprüche davon abhängig, dass das vermittelte Geschäft tatsächlich ausgeführt wird, entsteht die Provisionsforderung erst mit der Ausführung dieses Geschäfts. Konsequenz ist, dass der Provisionsanspruch bis dahin nicht als Forderung zu aktivieren ist.

Provisionsvorschüsse sind Vorauszahlungen, die der Empfänger erhält, obwohl die Forderung noch nicht (vollständig) entstanden ist. Bei einer Einnahmen-Überschussrechnung werden sie im Zeitpunkt des Zuflusses als Betriebseinnahmen erfasst. Wer seinen Gewinn durch Bilanzierung ermittelt, passiviert die Provisionsvorschüsse gewinnneutral als „erhaltene Anzahlungen“. Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Provisionsvorschüssen stehen, sind immer als Betriebsausgaben zu erfassen. Sie können nicht als „unfertige Leistung“ aktiviert werden, weil kein Wirtschaftsgut entstanden ist.

Beispiel:

Ein Reisebüro, das als Franchiseunternehmen betrieben wurde, ermittelte seinen Gewinn durch Bilanzierung. Nach dem Agenturvertrag zwischen der GmbH und dem Reisebüro erhielt der Kläger für „alle zur Ausführung gelangten Buchungsgeschäfte“ eine Provision, die grundsätzlich 10 Prozent des jeweiligen Reisepreises betrug. Die GmbH erstellte die Agenturabrechnungen bereits in dem Monat nach der Festbuchung und zahlte die Provisionen aus, sobald die Anzahlung oder der vollständige Reisepreis bei der GmbH oder dem jeweiligen Veranstalter eingegangen war.

Bei einer nachträglichen Änderung der Buchung (Umbuchung/Stornierung) wurden die dadurch veränderten Provisionsansprüche mit der nächsten Abrechnung verrechnet. Die GmbH aktivierte die geleisteten Provisionszahlungen für Reisen, die erst nach dem Abschlussstichtag angetreten wurden, als „Vorauszahlungen auf nicht begonnene Reisen“. Der Inhaber des Reisebüros buchte die von der GmbH erhaltenen Provisionen zunächst auf dem Konto

„passive Rechnungsabgrenzung“. Sie wurden zum Reisedatum des Kunden auf das Erlöskonto umgebucht.

Nach einer Betriebsprüfung folgte das Finanzamt zwar der Ansicht, wonach die gezahlten Provisionen für die erst im Folgejahr angetretenen Reisen passiv abzugrenzen seien. Das Finanzamt war aber der Auffassung, dass die Betriebsausgaben, die mit diesen Provisionen im Zusammenhang standen, gewinnerhöhend als unfertige Leistungen zu aktivieren seien.

Der BFH hat entschieden, dass durch die geleisteten Anzahlungen auf die Provisionsansprüche bei einer Bilanzierung **keine Gewinne realisiert** wurden. Maßgebend ist das handelsrechtliche Realisationsprinzip, wonach Gewinne nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie am Abschlussstichtag schon realisiert waren. Davon ist auszugehen, wenn der Kaufmann mit der künftigen Entstehung der Forderung fest rechnen kann.

Der Zeitpunkt, zu dem ein Anspruch auf eine Vermittlungsprovision realisiert ist, hängt von den Vertragsgestaltungen im Einzelfall ab. Steht dem Unternehmer ein **unentziehbarer Provisionsanspruch** für seine Leistung zu, ist der Gewinn realisiert. Soweit die GmbH Provisionen schon vor der Ausführung der Reise an das Reisebüro gezahlt hat, standen diese unter einer aufschiebenden Bedingung der Ausführung der Reise und waren mithin stornobehaftet. Es liegen insoweit **Provisionsvorschüsse** im Rahmen eines schwebenden Geschäfts vor. Soweit die Zahlungen daher als Provisionsvorschüsse zu werten sind, **fehlt es an einer Gewinnrealisierung**.

Die mit dem noch nicht ausgeführten Geschäft verbundenen Aufwendungen dürfen **nicht als unfertige Leistungen** aktiviert werden. Der Bilanzposten „unfertige Leistungen“ setzt gemäß § 266 Abs. 2 HGB voraus, dass ein Wirtschaftsgut entstanden ist. Wie der BFH ausführlich dargelegt hat, lagen die Voraussetzungen für das Entstehen eines Wirtschaftsguts nicht vor. Ohne diese Eigenschaft ist ein Ausweis nicht zulässig, sodass die Aufwendungen im Zeitpunkt ihrer Entstehung als Betriebsausgaben abziehbar sind.

6 Verpflegungspauschale: Beginn einer Geschäftsreise

Es handelt sich um auswärtige Tätigkeiten, wenn ein Freiberufler ständig an verschiedenen Orten tätig wird. Die Höhe der Verpflegungspauschale richtet sich bei einer Auswärtstätigkeit nach der **Abwesenheitsdauer** des Freiberuflers **von seiner Wohnung** am Ort des Lebensmittelpunkts. Das gilt auch dann, wenn er stets in derselben auswärtigen Unterkunft (im Hotel bzw. in einer Pension) übernachtet.

Das Zimmer in einem Hotel bzw. einer Pension kann nicht als Einsatzort für eine zusammenhängende Tätigkeit eingestuft werden, sodass die **Verpflegungspauschalen auch über den Zeitraum von drei Monaten hinaus** zu gewähren sind. Es liegt keine zusammenhängende Tätigkeit am selben Einsatzort vor, wenn der Freiberufler arbeitstäglich seine Tätigkeitsbereiche wechselt. Bei einem

täglichen Wechsel der Tätigkeitsbereiche darf der Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen nicht auf drei Monate beschränkt werden.

Beispiel:

Ein Freiberufler kehrte immer wieder an seinen wochentäglichen Ausgangspunkt (dasselbe Zimmer in einer Pension) zurück. Ansonsten ist er jeden Tag mit seinem Firmenwagen in verschiedenen Bezirken unterwegs und sucht dort seine Kunden auf. Es handelt sich hierbei um die klassische Auswärtstätigkeit, die grundsätzlich als eine Einsatzwechseltätigkeit eingestuft werden kann.

Während Unternehmer, wenn sie sich im Außendienst befinden, üblicherweise entweder jeden Tag an ihren Heimatort zurückkehren bzw. an verschiedenen Orten wechselweise übernachten, liegt hier die Besonderheit darin, dass er von Montagabend bis Freitagmorgen als ständige Übernachtungsmöglichkeit das von ihm angemietete Pensionszimmer nutzt. Die Beschränkung auf drei Monate gilt nur dann, wenn eine längerfristige vorübergehende Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte erfolgt. Das ist hier nicht der Fall, weil der quantitative und auch qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit darin liegt, die Kunden in den jeweiligen Bezirken aufzusuchen.

Das Finanzgericht hatte entschieden, dass der Kläger eine auswärtige Tätigkeit ausübt und **das Pensionszimmer/Hotel als Ausgangspunkt** der Geschäftsreisen festgelegt. Dem hat der BFH widersprochen. Maßgebend ist die **Dauer der Abwesenheit von der Wohnung**, auch wenn der Freiberufler stets in derselben auswärtigen Unterkunft übernachtet.

7 Rechnungsberichtigung: Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs

Ein Unternehmer kann die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind (Eingangsleistungen), als Vorsteuerbetrag abziehen. Der Vorsteuerabzug setzt voraus, dass der Unternehmer eine Rechnung besitzt, die **alle gesetzlich vorgeschriebenen Angaben** enthält.

Sind in einer Rechnung **nicht alle Angaben** enthalten, kann die Rechnung korrigiert werden. Es müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden. Ursprünglich hatte die Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass die Berichtigung von Rechnungen **generell keine Rückwirkung** hat. Das bedeutet, dass der ursprüngliche Vorsteuerabzug rückgängig gemacht werden musste und erst wieder zu dem Zeitpunkt beansprucht werden konnte, in dem eine berichtigte Rechnung vorlag.

Wird der Vorsteuerabzug wegen **fehlender oder unzutreffender Rechnungsbestandteile** versagt, kann also die Abzugsberechtigung durch Rechnungskorrektur im Zeitpunkt der Berichtigung hergestellt werden. Auswirkungen ergeben sich „nur“ hinsichtlich des Zeitpunkts, in dem

der Vorsteuerabzug beansprucht werden kann. Wird der Vorsteuerabzug erst Jahre später versagt, z.B. im Rahmen einer Außenprüfung, können **Nachzahlungszinsen** gemäß § 233a AO zu erheblichen finanziellen Belastungen führen.

Unbestritten ist, dass Rechnungen berichtigt werden können. Der EuGH hat jedoch entschieden, dass – je nach Art der fehlenden Angaben – der **Vorsteuerabzug im Ursprungsjahr bestehen bleibt**, auch wenn die Korrektur erst in einem späteren Jahr erfolgt. In der Entscheidung des EuGH ging es um **fehlende Steuernummern bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummern**. Diese können mit Wirkung für die Vergangenheit nachgeholt werden. Das gilt dann auch für vergleichbare Fehler, z.B. wenn das Leistungsdatum oder die fortlaufende Rechnungsnummer fehlt oder unzutreffend ist.

Eine rückwirkende Rechnungsberichtigung ist allerdings nicht möglich, wenn in einer Rechnung die **Mindestanforderungen nicht enthalten** sind. Als Mindestanforderungen werden Angaben zum Rechnungsaussteller, Angaben zum Leistungsempfänger, Bezeichnung der Leistung, Höhe des Entgelts und ein gesonderter Ausweis der Umsatzsteuer angesehen.

Fehlt auch nur eine dieser Mindestanforderungen, ist davon auszugehen, dass eine rückwirkende Rechnungsberichtigung nicht möglich ist.

Ergebnis: Eine Rechnung, die berichtigt wird, wirkt **auf den Zeitpunkt zurück**, in dem die Rechnung erstmals ausgestellt wurde. Voraussetzung ist allerdings, dass es sich um eine **berichtigungsfähige Rechnung** handelt. Eine berichtigungsfähige Rechnung liegt dann vor, wenn sie die Angaben zu den oben genannten Mindestanforderungen enthält. Das heißt eine Korrektur mit Wirkung für die Vergangenheit ist auch nur dann möglich. Wenn eine oder mehrere Mindestangaben fehlen, ist eine Korrektur zwar möglich, **nicht aber mit Wirkung für die Vergangenheit**.

8 Schuldzinsen: Auf den Überschuss der Entnahmen begrenztes Abzugsverbot

Beim Abzugsverbot für betrieblich veranlasste Schuldzinsen ist die Bemessungsgrundlage auf den periodenübergreifenden Überschuss der Entnahmen zu begrenzen. Das hat der BFH nunmehr entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden. Unter bestimmten Voraussetzungen sind betrieblich veranlasste **Schuldzinsen nicht abziehbar**, sondern dem Gewinn hinzuzurechnen, wenn die Entnahmen die Summe aus Gewinn und Einlagen übersteigen und damit sogenannte Überentnahmen vorliegen.

Die Bemessungsgrundlage für das Abzugsverbot ergibt sich aus der **Summe von Über- und Unterentnahmen** während einer Totalperiode beginnend mit dem ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.1998 geendet hat, bis zum aktuellen Wirtschaftsjahr. Die Regelung beruht auf der gesetzgeberischen Vorstellung, dass der Betriebsinhaber dem Betrieb bei negativem Eigenkapital

nicht mehr Mittel entziehen darf als er erwirtschaftet und eingelegt hat. Damit kommt es zu einer Einschränkung des Schuldzinsenabzugs für den Fall, dass der Steuerpflichtige **mehr entnimmt** als ihm hierfür an Eigenkapital zur Verfügung steht.

Die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs bei Überentnahmen stellte bei ihrer Einführung zum Veranlagungszeitraum 1999 eine Antwort des Gesetzgebers auf Steuergestaltung durch Zwei- und Mehrkontenmodelle (Verlagerung privat veranlasster Schuldzinsen in die betriebliche Sphäre) dar. Sie ist im Wortlaut **zu weit geraten**, weil bei ihrer **automatischen Anwendung** bereits ein betrieblicher Verlust ohne jede Entnahme zur teilweisen Versagung des Schuldzinsenabzugs führen kann.

In dem Fall, den der BFH entschieden hat, erzielte der Unternehmer in den Jahren von 1999 bis 2008 teils Gewinne, teils Verluste, und tätigte Entnahmen und Einlagen in ebenfalls stark schwankender Höhe. Zugleich waren im Betrieb Schuldzinsen angefallen. Das Finanzamt versagte in den Streitjahren 2007 und 2008 für einen Teil der Schuldzinsen den Betriebsausgabenabzug, weil Überentnahmen vorgelegen hätten. Die Berechnung des Finanzamts entsprach den Vorgaben des BMF, sodass es zu einer Verrechnung mit den in den Vorjahren unberücksichtigt gebliebenen Verlusten im Wege einer formlosen Verlustfortschreibung kam. **Dem ist der BFH nicht gefolgt.** Der BFH begrenzt die nach den Überentnahmen ermittelte Bemessungsgrundlage, sodass nicht der Überschuss aller Entnahmen über alle Einlagen seit 1999 bis zum Beurteilungsjahr anzusetzen sind.

Beispiel:

Beim Kläger lagen kumulierte Überentnahmen im Zeitraum zwischen 1999 und dem Streitjahr 2007 in Höhe von 696.931 Euro vor (zwischen 1999 und dem Streitjahr 2008 in Höhe von 630.908 Euro). Der Kläger hatte in diesem Zeitraum aber nur insgesamt 391.467 Euro (zwischen 1999 und dem Streitjahr 2008: 419.913 Euro) mehr entnommen als eingelegt.

Da dieser Überschuss der Entnahmen die kumulierten Überentnahmen unterschreitet, bildet dieser die Bemessungsgrundlage für die nicht abziehbaren Schuldzinsen. Die beim Steuerpflichtigen entstandenen Verluste führen somit nicht zu Überentnahmen. Die nicht abziehbaren Schuldzinsen beliefen sich damit im Streitjahr 2007 auf 23.488,02 Euro (6 Prozent von 391.467 Euro) und im Streitjahr 2008 auf 25.194,78 Euro (6 Prozent von 419.913 Euro).

Durch diese Berechnung wird sichergestellt, dass ein in der Totalperiode erwirtschafteter Verlust die Bemessungsgrundlage nicht erhöht und damit der Gefahr vorgebeugt wird, dass ein betrieblicher Verlust ohne jede Entnahme zur teilweisen Versagung des Schuldzinsenabzugs führen kann. Zudem wird der Verlust des aktuellen Jahres nicht

anders bewertet als der Verlust aus Vorjahren. Das kann in bestimmten Jahren günstiger, in anderen Jahren aber auch nachteiliger sein als der Verrechnungsmodus des BMF.

Wichtig: Da es gleichgültig ist, in welchem Jahr innerhalb der Totalperiode Gewinne oder Verluste erzielt sowie Entnahmen oder Einlagen getätigt wurden, ist der Unternehmer zu einer vorausschauenden Planung seiner Entnahmen **auch in Gewinnjahren** veranlasst, damit diese sich nicht durch spätere Verluste in steuerschädliche Überentnahmen verwandeln.

9 Nachzahlungszinsen seit 2015: Aussetzung der Vollziehung

Der BFH hatte Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des Zinssatzes für Verzinsungszeiträume ab dem 1.4.2015 geäußert und deshalb die Vollziehung eines Bescheids über Nachforderungszinsen ausgesetzt. Das BMF hat nunmehr im Einvernehmen mit den Bundesländern entschieden, dass für Verzinsungszeiträume ab dem 1.4.2015 eine Aussetzung der Vollziehung (nur) **auf Antrag** des Zinsschuldners erfolgen soll, wenn gegen eine vollziehbare Zinsfestsetzung **Einspruch** eingelegt wurde. Unerheblich ist dabei, zu welcher Steuerart und für welchen Besteuerungszeitraum die Zinsen festgesetzt wurden.

Die Vollziehung eines angefochtenen Verwaltungsaktes soll grundsätzlich ausgesetzt werden, wenn ernstliche Zweifel an dessen Rechtmäßigkeit bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte. Aus der Tatsache, dass die Aussetzung der Vollziehung für Verzinsungszeiträume **ab dem 1.4.2015** gewährt werden kann, darf nicht abgeleitet werden, dass die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder die Verfassungsmäßigkeit bezweifeln. Angesichts der bisherigen Nichtannahmebeschlüsse des Bundesverfassungsgerichts zur Verzinsungsregelung ist ungewiss, ob das Bundesverfassungsgericht den Zinssatz von 0,5 Prozent pro Monat bei einer neuerlichen Prüfung unter Berücksichtigung der weiteren Marktzinsentwicklung in den letzten Jahren nun als verfassungswidrig einstufen wird.

Für **Verzinsungszeiträume vor dem 1.4.2015** ist eine Aussetzung der Vollziehung nur zu gewähren, wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte und im Einzelfall ein besonderes berechtigtes Interesse des Antragstellers zu bejahen ist. Bei der Prüfung, ob ein solches berechtigtes Interesse besteht, ist dieses mit den gegen die Gewährung vorläufigen Rechtsschutzes sprechenden öffentlichen Belangen abzuwägen.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 5/2018

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Gutscheine	Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 www.bundesfinanzministerium.de	Abschn. 17.2 Abs. 4 UStAE
2 E-Commerce-Richtlinie	Entwurf des Jahressteuergesetzes 2018 www.bundesfinanzministerium.de	§ 3a Abs. 5 UStG
3 Jahreswechsel	FG München, Urteil vom 7.3.2018, Az. 13 K 1029/16 www.gesetze-bayern.de	§ 11 Abs. 1 EStG, R 11. EStR; H 11 LStH
4 Sachzuwendungen	BMF-Schreiben vom 28.6.2018, Az. IV C 6 - S 2297-b/14/10001 www.bundesfinanzministerium.de	BFH, Urteil vom 20.5.2010, Az. VI R 41/09; R 19.6 Abs. 1 LStR
5 Provisionszahlungen	BFH, Urteil vom 26.4.2018, Az. III R 5/16 www.bundesfinanzhof.de	§ 4 Abs. 3 EStG
6 Verpflegungspauschale	BFH, Urteil vom 8.10.2014, Az. VI R 95/13 www.bundesfinanzhof.de	§ 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG
7 Rechnungsberichtigung	EuGH, Urteil vom 15.9.2016, Az. C-518/14 www.curia.europa.eu BFH, Urteil vom 20.10.2016, Az. V R 26/15 www.bundesfinanzhof.de	§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG; § 14 Abs. 4 UStG § 31 Abs. 5 UStDV
8 Schuldzinsen	BFH, Urteil vom 14.3.2018, Az. X R 17/16 www.bundesfinanzhof.de	§ 4 Abs. 4a EStG BMF-Schreiben vom 17.11.2005, Az. IV B 2 - S 2144-50/05
9 Nachzahlungszinsen	BMF-Schreiben vom 14.6.2018, Az. IV A 3 - S 0465/18/10005-01 www.bundesfinanzministerium.de	BFH, Beschluss vom 5.4.2018, Az. IX B 21/18 § 361 Abs. 2 Satz 2 AO