

## Mandanten-Rundschreiben für Einzelunternehmer Nr. 2/2019

Sehr geehrte Damen und Herren,

diese Ausgabe des Mandanten-Rundschreibens verrät Ihnen, welche Fußangeln bei Ehegatten-Arbeitsverträgen auf Sie lauern (Nr. 1), aber auch, welche Vorteile Sie wahrnehmen können (Nr. 3). Ferner gibt es neue Entscheidungen zu der Frage, was bei Betriebsfeiern zu beachten ist, um den Betriebsausgabenabzug sicherzustellen (Nr. 2 und 4).

Der Schwerpunkt dieser Ausgabe liegt auf dem Umsatzsteuerrecht (Nr. 8, 11 bis 13). Die Sollbesteuerung kann dazu führen, dass bei Vereinbarung von Ratenzahlungen die Umsatzsteuer „morgen“ zu zahlen ist, obwohl sie erst in einem Jahr eingeht. Der EuGH hat hierzu die Grenzen aufgezeigt (Nr. 12). Die Kleinunternehmerregelung kann zu einem Gestaltungsmissbrauch führen (Nr. 13).

Es stellt sich die Frage, ob die volle Kfz-Steuer trotz bestehender Diesel-Fahrverbote gezahlt werden muss. Die Auffassung der Finanzrechtsprechung lesen Sie im Beitrag Nr. 5.

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Ehegatten-Arbeitsverhältnis:** Steuerliche Fußangeln
- 2 Betriebsausgaben:** Aufwendungen für Herrenabende nur hälftig abzugsfähig
- 3 Lohnsteuerersparnis:** Private Pkw-Nutzung statt Barlohn
- 4 Betriebsfeiern:** Aufwendungen für den äußeren Rahmen gehören auch dazu
- 5 Kfz-Steuer:** Volle Steuerlast trotz eingeschränkter Fahrmöglichkeit (Dieselfahrverbot)?
- 6 Grunderwerbsteuer:** Vorsicht bei Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Ein-Mann-GmbH
- 7 Rechnungsabgrenzungsposten:** Bagatellgrenze beachten

## 1 Ehegatten-Arbeitsverhältnis: Steuerliche Fußangeln

Arbeitsverhältnisse mit dem Ehegatten sind für Einzelunternehmer eher die Regel als die Ausnahme – sei es als normaler Arbeitsvertrag oder als Minijob bei geringfügiger Beschäftigung. Dies ist auch verständlich, denn der Partner ist verschwiegen, vertrauenswürdig, flexibel und anpassungsfähig bei schwankenden Arbeitsbelastungen. Keiner hat mehr Interesse am Wohlergehen des Unternehmens als der Partner. Doch Vorsicht! Nicht immer sollte man die Vorzüge in einem Arbeitsvertrag schriftlich fixieren.

### Beispiel:

*Unternehmer U war IT-Berater und gleichzeitig mit dem Handel von Hard- und Software gewerblich tätig. Seine Ehefrau war geringfügig als Bürokraft für monatlich 400 Euro beschäftigt. Zusätzlich hatte er ihr einen betrieblich genutzten Pkw zur Privatnutzung überlassen.*

*Es war keine feste Arbeitszeit vereinbart, vielmehr sollte sich die Arbeitszeit nach der anfallenden Arbeitsmenge richten. Überstunden und Mehrarbeit sollten durch Freizeit ausgeglichen werden. Außerdem war vereinbart, dass ein Teil des Gehalts monatlich im Wege der Gehaltsumwandlung in eine Direktversicherung eingezahlt wird.*

Das Finanzamt erkannte den Arbeitsvertrag steuerlich nicht an und versagte demzufolge auch den Betriebsausgabenabzug der Personalkosten. Das FG bestätigte die Auffassung des Finanzamts. Dabei spielte es keine Rolle, dass der Arbeitsvertrag nicht tatsächlich vollzogen wurde. Ausschlaggebend war vielmehr, dass dem FG ein solcher Arbeitsvertrag unter fremden Dritten nicht üblich erschien.

**Wichtig:** Auch bei Ehegatten sollte ein Arbeitsvertrag so vereinbart werden **wie** er gewöhnlich **mit einem fremden Dritten** abgeschlossen würde.

## 2 Betriebsausgaben: Aufwendungen für Herrenabende nur hälftig abzugsfähig

Werbeveranstaltungen und Veranstaltungen zur Kundenpflege bzw. Gewinnung neuer Kunden sind zentrale Elemente der Kundenbindung und Kundenakquisition. Doch werden die Aufwendungen für solche Veranstaltungen auch immer als Betriebsausgaben anerkannt? Ein Rechtsstreit, der vor dem FG Düsseldorf ausgetragen wurde, zeigt die Probleme bei solchen Sachverhalten.

### Beispiel:

*Ein Unternehmer machte Aufwendungen für sogenannte Herrenabende als Betriebsausgaben geltend. Zu diesen Veranstaltungen, die im Garten des Unternehmers stattfanden, waren ausschließlich Männer eingeladen. Der Teilnehmerkreis bestand aus Kunden, Geschäftsfreunden und Persönlichkeiten aus Verwaltung, Politik, öffentlichem Leben und Vereinen. Die Gäste wurden begrüßt, bewirtet und unterhalten.*

*Der Unternehmer setzte die Aufwendungen als Betriebsausgaben ab und machte geltend, dass die Aufwendun-*

*gen der Pflege bestehender Geschäftsverbindungen und der Gewinnung von neuen Kunden gedient hätten und daher voll abzugsfähig seien.*

*Das Finanzamt sah in den Aufwendungen privat veranlasste Aufwendungen bzw. Aufwendungen, die unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 EStG fallen (z.B. Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Segel- oder Motoryachten) und erkannte diese nicht als Betriebsausgaben an.*

Im ersten Rechtsgang hat das FG Düsseldorf die Klage des Unternehmers abgewiesen. Im Revisionsverfahren hat der BFH die Entscheidung aufgehoben. Das vom FG angenommene Abzugsverbot komme nur zur Anwendung, wenn den Gästen ein besonderes qualitatives Ambiente oder ein besonderes Unterhaltungsprogramm geboten werde. Die Sache wurde an das FG Düsseldorf zurückverwiesen.

In seiner neuen Entscheidung vom 31.7.2018 ließ das FG die Aufwendungen dann **hälftig zum Abzug** zu. Zwar komme das Abzugsverbot nicht zur Anwendung, weil den Gästen weder ein besonderes qualitatives Ambiente noch ein besonderes Unterhaltungsprogramm geboten worden sei. Die Aufwendungen für die Herrenabende seien aber gemischt veranlasst, weil sowohl Gäste aus dem privaten als auch aus dem beruflichen Umfeld der Partner des Unternehmers teilgenommen hätten. Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig, da Nichtzulassungsbeschwerde seitens der Finanzverwaltung eingelegt wurde.

In der Praxis empfiehlt es sich, die Liste der eingeladenen Gäste sorgfältig abzustimmen, sodass nur Gäste aus dem geschäftlichen Umfeld (Mitarbeiter, Geschäftspartner, Kunden, Interessenten) eingeladen werden. Diese Gästeliste sollte ebenso sorgfältig aufbewahrt werden. Wenn Gäste aus dem privaten und dem beruflichen Umfeld teilnehmen, sind die Gesamtkosten anteilig nach Gästen aufzuteilen. Die bloße Absicht, neue Kunden gewinnen zu wollen, hielt das Gericht für den Betriebsausgabenabzug allein nicht für ausreichend.

## 3 Lohnsteuerersparnis: Private Pkw-Nutzung statt Barlohn

Bei einem Ehegatten-Arbeitsverhältnis ist die Nutzung eines Firmenfahrzeugs zu privaten Zwecken nicht ausgeschlossen. Besonders vorteilhaft kann es sein, wenn der Ehegatte auf einen Teil des Barlohns verzichtet und stattdessen die Privatnutzung eines Firmenwagens mit dem Sachwert versteuert. Denn es gilt Folgendes:

Verzichtet ein Arbeitnehmer unter Abänderung seines Arbeitsvertrags auf einen Teil seines Barlohns und gewährt der Arbeitgeber ihm stattdessen einen Sachlohn (hier: die Nutzung des Firmen-Pkw auch für private Zwecke), ist der verbleibende Barlohn mit dem Nennwert und der Sachlohn mit dem Wert gemäß § 8 Abs. 2 und 3 EStG anzusetzen, d.h. im Regelfall mit monatlich 1 Prozent des Bruttolistenpreises des Fahrzeugs zum Zeitpunkt der Erstzulassung.

#### 4 Betriebsfeiern: Aufwendungen für den äußeren Rahmen gehören auch dazu

In den vergangenen Monaten sind Kosten von Betriebsfeiern zunehmend in den Mittelpunkt von Rechtsstreitigkeiten gerückt. So hatte das FG Köln die Kosten pro Mitarbeiter nicht nach der Zahl der Teilnehmer, sondern nach der Zahl der angemeldeten Personen ermittelt. Das FG Düsseldorf ist davon ausgegangen, dass die Kosten für einen Bustransfer Aufwendungen für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung darstellen ohne eigenen Konsumwert für die Arbeitnehmer (vgl. Mandanten-Rundschreiben Nr. 1/2019, Nr. 2). Dabei ist es ganz wesentlich, welche Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung einbezogen werden müssen. Nicht nur für die Höhe der Pauschalsteuer, sondern ebenso für die Frage, ob der Freibetrag von 110 Euro pro Arbeitnehmer überschritten wird.

Ein neues Urteil des FG Münster schafft weiteren Diskussionsbedarf. Nach seiner Auffassung sind auch solche Aufwendungen, die den äußeren Rahmen einer Veranstaltung betreffen, in die Bemessungsgrundlage der pauschalierten Einkommensteuer nach § 37b EStG einzubeziehen.

##### Sachverhalt:

*Unternehmerin A veranstaltete eine Betriebsfeier, zu der sie sowohl eigene Arbeitnehmer, als auch Arbeitnehmer verbundener Unternehmen einlud, die sich zuvor um die Umsetzung des Firmen-Jahresmottos verdient gemacht hatten. Die Zuwendungen versteuerte sie zunächst nicht. Nach einer Lohnsteueraußenprüfung erließ das Finanzamt einen Nachforderungsbescheid und bezog die Gesamtkosten der Veranstaltung in die Bemessungsgrundlage mit ein.*

*Hiergegen wandte die Klägerin ein, dass nur solche Zuwendungen zu berücksichtigen seien, die für die Empfänger einen marktgängigen Wert darstellten und bei diesen zu steuerpflichtigen Einkünften führten. Hierzu gehörten nicht die Aufwendungen für den äußeren Rahmen wie Anmietung der Veranstaltungshalle, Ausstattung, Dekoration, Technik, Garderobe, Bustransfer, Toilettencontainer und Werbemittel.*

Nach Auffassung des FG hat es sich anders als etwa bei einer Jubiläumsfeier eines Unternehmens um eine Veranstaltung marktgängiger Art gehandelt, die auch anderweitig gegen Zahlung eines Eintritts- oder Ticketpreises angeboten wurde. Ein fremder Anbieter hätte in seine Preiskalkulation die Aufwendungen des äußeren Rahmens mit einbezogen. Dies gilt allerdings nicht für die Kosten für Werbemittel, da diese typischerweise nicht auf Endkunden umgelegt werden und deshalb keinen geldwerten Vorteil hervorrufen können.

#### 5 Kfz-Steuer: Volle Steuerlast trotz eingeschränkter Fahrmöglichkeit (Dieselfahrverbot)?

Viele Fragen ergeben sich, nachdem der Gedanke immer näher rückt, dass bestimmte Dieselfahrzeuge im Jahr 2019 zu bestimmten Zeiten in bestimmten Städten nicht mehr

fahren dürfen. So ist auch die Frage aufgetaucht, ob die Kfz-Steuer für nicht ständig einsetzbare Fahrzeuge in voller Höhe festgesetzt werden darf.

Das FG Hamburg hat mit Urteil vom 14.11.2018 klargestellt, dass Fahrverbote grundsätzlich keine Herabsetzung der Kfz-Steuer begründen.

##### Sachverhalt:

*Der Halter eines Diesel-Pkw mit Emissionsklasse Euro 5 hatte vor dem FG Hamburg geklagt. Die Begründung klang zunächst einleuchtend: Wenn in einzelnen Städten und Gemeinden die Straßennutzung für seinen Pkw durch Dieselfahrverbote eingeschränkt werde, widerspreche die Kfz-Steuerfestsetzung dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Besteuerungsgrundlage für die Kfz-Steuer ist der Schadstoffausstoß. Durch die veranlassten Fahrverbote sei das Fahrzeug potenziell weniger schädlich, weil es in den Fahrverbotszonen keine Stickoxide mehr ausstoßen könne.*

Die Richter sahen das anders: Bemessungsgrundlage für die Steuer seien zwar die Kohlendioxidemissionen und der Hubraum. Die **Verpflichtung zur Zahlung von Kfz-Steuer** setze aber bereits dann ein, **wenn das Fahrzeug** nach den verkehrsrechtlichen Bestimmungen zum Verkehr **zugelassen** wird. Darauf, ob das Fahrzeug überhaupt, über welchen Zeitraum und in welchem Ausmaß genutzt werde oder welche Straßen befahren bzw. nicht befahren würden, komme es nach der gesetzlichen Ausgestaltung der Kfz-Steuer nicht an. Im Übrigen basierten Fahrverbote für Dieselfahrzeuge auf Normierungen des Bundes-Immissionsschutzgesetzes und der Straßenverkehrsordnung und folgten eigenen Regeln, ohne auf die Berechnung und Höhe der Kfz-Steuer auszustrahlen.

#### 6 Grunderwerbsteuer: Vorsicht bei Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine Ein-Mann-GmbH

Sollten Sie als Einzelunternehmer auf den Gedanken kommen, Ihre Firma in eine Ein-Mann-GmbH umzuwandeln, könnte es eine böse Überraschung geben, wenn Sie größeren Immobilienbesitz mit einbringen wollen. Grundstücke, die Sie für Ihr Einzelunternehmen erworben haben, unterliegen dann nämlich nochmals der Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen. Ein Vertrag, durch den die Verpflichtung begründet wird, Grundstücke auf eine Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu übertragen, ist im Sinne dieser Vorschrift ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet (BFH, Beschluss vom 4.5.2011, Az. II B 151/10).

##### Beispiel:

*A betrieb ein Einzelunternehmen, zu dem Grundbesitz gehörte. Mit notariell beurkundetem „Umwandlungsbeschluss“ vom 20.8.2013 erklärte er, das Einzelunterneh-*

men werde gemäß den §§ 190 ff. UmwG formwechselnd in eine GmbH, umgewandelt. In dem mitbeurkundeten Gesellschaftsvertrag war bestimmt, dass A sämtliche Geschäftsanteile der GmbH „gegen Einbringung des Einzelunternehmens gemäß Sachgründungsbericht“ übernimmt. Nach dem Sachgründungsbericht wird das Stammkapital gemäß § 5 Abs. 4 GmbHG durch Sacheinlagen erbracht. Aus dem Sachgründungsbericht geht hervor, dass „durch die Einbringung der Grundstücke“ das gezeichnete Stammkapital weit übertroffen wird und der Sachgründung ein Sachverständigengutachten zum Grundbesitz zugrunde liegt. Im September 2013 wurde die GmbH in das Handelsregister eingetragen.

Das Finanzamt setzte Grunderwerbsteuer mit der Begründung fest, die GmbH habe Grundbesitz durch Einbringung erworben. Der Erwerbsvorgang unterliege gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG der Grunderwerbsteuer.

Die Bemühungen des Einzelkaufmanns bzw. der neuen Ein-Mann-GmbH, die Grunderwerbsteuer zu vermeiden, waren in allen Instanzen erfolglos. Mit dem „Umwandlungsbeschluss“ vom 20.8.2013 und dem mitbeurkundeten Gesellschaftsvertrag hat sich A zur Übereignung des zu seinem Einzelunternehmen gehörenden Grundbesitzes auf die GmbH verpflichtet. Der Auslegung der von A abgegebenen Erklärungen als Einbringung steht nicht entgegen, dass laut Umwandlungsbeschluss die Einzelfirma formwechselnd nach §§ 190 ff. UmwG in die GmbH, umgewandelt werden sollte. Denn § 191 Abs. 1 UmwG sieht den Formwechsel eines Einzelunternehmens in eine Ein-Mann-GmbH nicht vor. Auch durch die Beurkundung eines solchen unzulässigen Formwechsels eines grundbesitzenden Einzelunternehmens kann die Entstehung von Grunderwerbsteuer nicht vermieden werden.

## 7 Rechnungsabgrenzungsposten: Bagatellgrenze beachten

Die Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz dient dazu, Einnahmen und Ausgaben in dem Jahr auszuweisen, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Aktiviert werden Aufwendungen, die als laufende Betriebsausgaben abziehbar sind (z.B. vor dem Bilanzstichtag gezahlte, aber als Gegenleistung für die Zeit nach dem Bilanzstichtag bestimmte Miet-, Pacht-, Darlehenszinsen, Versicherungsprämien und ähnliche wiederkehrende Leistungen). Dienen die Aufwendungen dem Erwerb eines Wirtschaftsguts, das erst in späterer Zeit genutzt werden soll, sind die Aufwendungen als Wirtschaftsgut bzw. als Anzahlung zu aktivieren.

Nach dem BFH-Beschluss vom 18.3.2010 (Az. X R 20/09) kann bei geringfügigen Beträgen auf eine Abgrenzung verzichtet werden. Der BFH orientiert sich dabei an den jeweiligen Grenzen des § 6 Abs. 2 EStG. Der Gesetzgeber hat in dieser Vorschrift zu erkennen gegeben, dass er bei geringwertigen Wirtschaftsgütern auf einen periodengerechten Ausweis verzichtet und eine Sofortabschreibung für angemessen hält.

Nach Auffassung des BFH kann diese gesetzgeberische Einschätzung auf die Bildung von Rechnungsabgren-

zungsposten übertragen werden, sodass geringwertige Posten bilanziell nicht abgegrenzt werden müssen. Für einen höheren Ansatz der Geringfügigkeitsgrenzen besteht keine Rechtsgrundlage.

Der **Grenzwert für geringwertige Wirtschaftsgüter** ist seit dem 1.1.2018 von 410 Euro auf **800 Euro angehoben** worden. Für Jahresabschlüsse ab 2018 brauchen – entsprechend der Argumentation des BFH – keine Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden, wenn der jeweils abzugrenzende Betrag den Wert von 800 Euro nicht überschreitet.

## 8 Vorsteuerabzug: Angabe der Briefkastenadresse in der Rechnung genügt

Die Anforderungen an die Rechnungspflichtangaben führen immer wieder zu Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung und zur Versagung des Vorsteuerabzugs. Der BFH hatte dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) Mitte 2016 zwei nahezu identische Vorabentscheidungsersuche mit der Frage vorgelegt, welche Anforderungen hinsichtlich der „vollständigen Anschrift“ an eine ordnungsgemäße Rechnung zu stellen sind, um dem Leistungsempfänger das Recht zum Vorsteuerabzug zu sichern. Beide Vorlagen betrafen den Vorsteuerabzug aus Rechnungen, die lediglich eine Briefkastenadresse des Lieferanten nannten.

Mit Schreiben vom 7.12.2018 hat das BMF den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) an die Rechtsprechung des BFH angepasst. Dieser hatte entschieden, dass eine zum Vorsteuerabzug berechtigte Rechnung nicht voraussetzt, dass die wirtschaftliche Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden muss, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist. Ausreichend ist jede Art von Anschrift und **damit auch eine Briefkastenanschrift**, sofern der Unternehmer **unter dieser Anschrift erreichbar** ist.

Das Urteil des BFH vom 22.7.2015, in dem er als „vollständige Anschrift“ (§ 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG) die Anschrift forderte, unter der der leistende Unternehmer seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet, ist insoweit **nicht mehr anwendbar**.

Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden.

## 9 Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Aufbewahrung: Neuer GoBD-Praxisleitfaden

Seit dem 1.1.2015 gelten die GoBD, die „Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff“. Seitdem wird in den Unternehmen und in der Fachwelt diskutiert, ob und welche Maßnahmen von den Unternehmen in diesem Zusammenhang zu ergreifen sind.

Die Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e.V. (AWV) hat ihren GoBD-Praxisleitfaden überarbeitet und nunmehr um den Themenkomplex Verfahrensdoku-

mentation/Internes Kontrollsystem erweitert. Der erweiterte Leitfaden steht als PDF-Dokument auf der Webseite der AWV zum kostenlosen Download zur Verfügung. Der GoBD-Praxisleitfaden ist als „lebendes“ Dokument konzipiert: Bei Änderungen des GoBD-Regelwerks sowie neuen (technischen) Entwicklungen werden zeitnah Anpassungen vorgenommen.

Auch mehr als vier Jahre nach der ersten Veröffentlichung sind in der Praxis große Unsicherheiten bei der Anwendung der Regeln festzustellen. Zwar war ein Ziel der GoBD, die Anforderungen an die elektronische Buchführung den technischen Entwicklungen anzupassen. Doch wollte ein Unternehmen die Potenziale der Digitalisierung rechtskonform nutzen, fehlten bislang konkrete Hilfestellungen.

### 10 Mindestlohn: Digitale Dokumentation nicht notwendig

Die Dokumentation der geleisteten Arbeitszeit gemäß den Vorgaben des Mindestlohngesetzes ist nicht formgebunden und muss daher nicht auf digitalem Wege erfolgen. Das stellt die Bundesregierung in ihrer Antwort (BT-Drucks. 19/6686) auf eine Kleine Anfrage der FDP-Fraktion klar.

Wenn die Arbeitszeit nicht elektronisch erfasst werde, könne bei Kontrollen auch nicht auf elektronische Datensätze des Arbeitgebers zurückgegriffen werden. Auf die Prüfung durch die Finanzkontrolle Schwarzarbeit (FKS) hätte es keine Auswirkungen, wenn die Arbeitszeit in Zukunft häufiger auf digitalem Weg dokumentiert würde, heißt es in der Antwort.

### 11 Umsatzsteuer-Zahlung im Januar: Wann sind es Betriebsausgaben des alten Jahres?

Die Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember oder das vierte Quartal eines Jahres wird in der Regel im Januar des Folgejahres abgegeben und die Umsatzsteuer-Vorauszahlung bzw. -erstattung dafür im Januar gezahlt. Regelmäßig sind Betriebsausgaben und Werbungskosten in dem Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Dies gilt zumindest dann, wenn der Gewinn durch eine Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt wird. Im Fall einer Gewinnermittlung durch Bilanzierung gelten andere Grundsätze.

Bei Umsatzsteuer-Vorauszahlungen gilt aber eine Sonderregelung. Werden sie innerhalb von zehn Tagen nach Ablauf des alten Jahres gezahlt, sind sie auch dann im alten Jahr steuerlich noch abziehbar, wenn der 10.1. des Folgejahres auf einen Sonnabend oder Sonntag fällt. Dies hat der BFH in seinem Urteil vom 27.6.2018 entschieden und sich damit gegen die bisherige Verwaltungsauffassung gestellt.

#### Sachverhalt:

Im Streitfall hatte die Unternehmerin K die Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember 2014 am 8.1.2015 angewie-

sen und diesen Betrag sodann als Betriebsausgabe des Jahres 2014 geltend gemacht. Das Finanzamt meinte demgegenüber, die Vorauszahlung sei nicht am Sonnabend, dem 10.1.2015, sondern erst an dem folgenden Montag, dem 12.1.2015 und damit außerhalb des Zehntageszeitraums fällig geworden (§ 108 Abs. 3 AO). Denn in dieser Vorschrift der Abgabenordnung ist geregelt, dass wenn das Ende einer Frist auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend fällt, diese mit dem Ablauf des nächstfolgenden Werktags endet.

Das FG München hatte die Auffassung der Unternehmerin bereits mit Urteil vom 27.1.2016 bestätigt. Es hielt eine Anwendung des § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG in Verbindung mit § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG im Streitfall für möglich und rechnete die Umsatzsteuervorauszahlung vom Dezember 2014 dem Wirtschaftsjahr 2014 zu. Das Gericht hielt die Auslegung des Rechtsbegriffs „kurze Zeit“ für modifizierungsbedürftig. Auch wenn der Zehntageszeitraum auf eine lange Tradition zurückblicken kann, sei dieser willkürlich gewählt. Entsprechend zur Erweiterung des Zeitraums der „kurzen Zeit“ hinsichtlich der Leistung sei auch der Zeitraum, der für die Fälligkeit der entsprechenden Leistung zu berücksichtigen ist, auf mindestens zwölf Tage zu erweitern.

**Hinweis:** Mit seiner Entscheidung wendet sich der BFH gegen die Auffassung des Bundesministeriums der Finanzen (ESTR § 11 H 11). Das Urteil ist immer dann von Bedeutung, wenn der 10.1. auf einen Sonnabend oder Sonntag fällt, das nächste Mal somit im Januar 2021.

### 12 Umsatzsteuer (1): Regelbesteuerung mit EU-Recht vereinbar?

Unter Regelbesteuerung versteht man das Besteuerungsverfahren, wonach der Unternehmer verpflichtet ist, die Umsatzsteuer in einer Steuervoranmeldung selber zu berechnen, diese beim Finanzamt einzureichen und die Umsatzsteuer zu bezahlen. Nach § 18 UStG muss der Unternehmer bis zum zehnten Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums eine Voranmeldung für die Umsatzsteuer dem Finanzamt übermitteln. Voranmeldungszeitraum ist das Kalendervierteljahr. Beträgt die Umsatzsteuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 7.500 Euro, ist der Kalendermonat Voranmeldungszeitraum.

Unternehmer schulden die Umsatzsteuer auf ihre Leistungen regelmäßig unabhängig von Rechnungsstellung und Zahlungseingang bereits im Zeitpunkt der Leistungserbringung (**Sollbesteuerung**); die Steuer ist mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums zu zahlen. Im Gegensatz dazu steht die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG). Hier entsteht die Steuer erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die **Entgelte vereinnahmt** worden sind (**Istbesteuerung**).

#### Beispiel:

Subunternehmer A vereinbart mit dem Generalunternehmer B eine Leistung, die er am 15.2.2019 erbringt und mit 100.000 Euro netto + 19.000 Euro Umsatzsteuer in Rechnung stellt. Am 10.3. (mit Dauerfristverlängerung spätes-

tens am 10.4.) muss er die 19.000 Euro Umsatzsteuer anmelden und an das Finanzamt abführen, obwohl er sie noch gar nicht erhalten hat.

Was passiert, wenn der Unternehmer B die Rechnung erst in vier Ratenzahlungen begleichen kann und der Unternehmer A sein Entgelt vollständig erst ein Jahr später vereinnahmt? Unternehmer A muss Umsatzsteuer abführen, die er erst Monate später erhält. Ist das rechtens?

In der Praxis kann man sich bei größeren Projekten oft mit Abschlagszahlungen nach Baufortschritt oder mit Teilzahlungen helfen. Doch was tut der Unternehmer, wenn ein Auftrag z.B. von der Gemeinde erst sechs oder zwölf Monate später komplett bezahlt wird?

Der EuGH musste sich vor kurzem mit der Frage beschäftigen, ob die Sollbesteuerung überhaupt mit dem Europarecht im Einklang steht.

#### **Der Sachverhalt:**

Die Klägerin war eine Spielervermittlerin im Profifußball. Im Jahr 2012 vermittelte sie einen Spieler für ein dreijähriges Engagement. Der Verein sollte die Vermittlungsprovision in Raten über drei Jahre leisten. Das Finanzamt verlangte von der Klägerin für 2012 die gesamte Umsatzsteuer unter Hinweis auf die ausgeführte Vermittlungsleistung.

Der BFH hatte Zweifel, ob die Sollbesteuerung unionsrechtskonform ist und legte dem EuGH diverse Fragen zur Auslegung von Art. 63 Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) zur Vorabentscheidung vor.

Hierzu führt der EuGH unter Verweis auf Art. 63 im Verbindung mit Art. 64 Abs. 1 MwStSystRL aus: Der Steueratbestand und der Steueranspruch treten bei einer Ratenzahlung über mehrere Jahre noch nicht zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ein. Kurz gesagt: Die Pflicht zur Umsatzsteuerzahlung nach deutschem Recht steht in einem solchen Fall **mit europäischem Recht nicht in Einklang**.

**Fazit:** Die abschließende Entscheidung obliegt nun dem BFH, der hoffentlich ausführlich erläutern wird, bei welchen Geschäften die Voraussetzungen der Europarechts-Richtlinien im Einzelnen erfüllt sind. Es besteht jedoch die Aussicht, dass die Sollbesteuerung in Fällen der langfristigen Ratenzahlungen modifiziert wird.

### **13 Umsatzsteuer (2): Gestaltungsmissbrauch bei Aufspaltung in mehrere Kleinunternehmen**

Eine Ausnahme von der Regelbesteuerung ist die sogenannte **Kleinunternehmerregelung** (§ 19 UStG). Als Kleinunternehmer mit einem Umsatz bis 17.500 Euro im Vorjahr und unter 50.000 Euro im laufenden Jahr unterfällt man nicht der Umsatzsteuer. Das heißt, der betreffende Unternehmer muss keine Umsatzsteuervoranmeldung durchführen, darf keine Umsatzsteuer in seinen Rechnungen ausweisen und ist dafür aber auch nicht vorsteuerabzugsberechtigt.

Erbringt ein Unternehmer Leistungen an andere Unternehmen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, so ist

sowohl für ihn als auch für den Leistungsempfänger die Kleinunternehmerregelung vorteilhaft.

#### **Beispiel:**

A erbringt Buchführungsleistungen an Ärzte und andere Heilberufler, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Unterliegt A der Regelbesteuerung, so würde er eine monatliche Rechnung für 300 Euro + 19 Prozent Umsatzsteuer = 357 Euro erstellen. Der Arzt müsste jährlich 4.284 Euro zahlen, ohne dass er Vorsteuer abziehen könnte. Der Betrag wäre dafür in voller Höhe als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Unterliegt A der Kleinunternehmerregelung, so lautet die Rechnung über 300 Euro ohne zusätzliche Umsatzsteuer. Der Arzt würde (12 x 57 Euro =) 684 Euro sparen, könnte aber auch 684 Euro weniger als Betriebsausgaben geltend machen.

Spaltet jedoch ein Einzelunternehmer sein Unternehmen willkürlich aus steuerlichen Gründen in mehrere Kleinunternehmen auf, so stellt dies nach der aktuellen Rechtsprechung einen Gestaltungsmissbrauch dar und wird nicht anerkannt.

#### **Sachverhalt:**

Unternehmer A bot überwiegend Buchführungsleistungen an, und zwar ausschließlich an Kunden, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt waren, weil sie steuerfreie Leistungen erbrachten und Heilberufler oder Kleinunternehmer waren. Er spaltete sein Einzelunternehmen in mehrere KGs auf, deren Umsätze jeweils unter der Kleinunternehmergrenze blieben. Teilweise wurden die gleichen Kunden zwecks Nichtüberschreitung der Kleinunternehmergrenze nacheinander von mehreren KGs betreut. Bis zur Gründung der KGs wurden die Leistungen unmittelbar von A erbracht. Die Arbeiten der KGs wurden mit den Sach- und Personalmitteln des A ausgeführt. Die Entgelte vereinnahmten die KGs jeweils auf eigene Rechnung.

Das Finanzamt sah die Auslagerung der Buchführungsleistungen auf die KGs als missbräuchlich an und rechnete alle Umsätze der KGs dem Unternehmer A zu. Dem folgte das FG und wies die Klage ab. Der BFH bestätigte das Urteil: Werden von mehreren Gesellschaften gegenüber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Leistungsempfängern inhaltsgleiche Buchführungsleistungen deshalb nacheinander erbracht, um mehrfach die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen zu können, liegt eine zweckwidrige Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung vor, die zu ihrer Versagung führt.

Zwar hat ein Bürger das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass er seine Steuerschuld in Grenzen hält. Im Streitfall fehlte es jedoch für die erstrebte Reduzierung der Umsatzsteuerbelastung an einem rechtfertigenden außersteuerlichen Grund. § 19 UStG beruht auf Art. 281 MwStSystRL und ist dementsprechend unionsrechtskonform anzuwenden. Maßstab eines Gestaltungsmissbrauchs ist daher nicht § 42 AO, sondern die unionsrechtliche Auslegung durch die Rechtsprechung des EuGH. Die Inanspruchnahme ist missbräuchlich, wenn für die Gestaltung kein rechtfertigender außersteuerlicher Grund vorliegt.