

4

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- Umsatzsteuer beim Internethandel
- Briefkastenanschrift des Rechnungsausstellers
- Bruchteilsgemeinschaft kein Unternehmer
- Gewerberäume: Ermittlung der ortsüblichen Miete
- Termine: Steuer und Sozialversicherung

Ausgabe April 2019

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

auch mit unserer April-Ausgabe möchten wir Sie wieder über wichtige aktuelle Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren.

STEUERRECHT

Unternehmer

Umsatzsteuer beim Internethandel

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat zur umsatzsteuerlichen Neuregelung in Bezug auf Internet-Handelsplattformen Stellung genommen.

Hintergrund: Ab dem 1.1.2019 müssen elektronische Marktplatzbetreiber wie z. B. eBay Aufzeichnungspflichten beachten und können unter bestimmten Umständen für die Umsatzsteuer der bei ihnen unternehmerisch tätigen Verkäufer (Onlinehändler) haften (s. hierzu unsere Mandanten-

Information Oktober 2018). Zu den Einzelheiten hat sich nun das BMF geäußert.

Die wesentlichen Aussagen des BMF:

- Der Marktplatzbetreiber hat neben zahlreichen weiteren Angaben (z. B. Name, Anschrift, Steuernummer, soweit vorhanden Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des unternehmerisch tätigen Onlinehändlers) u. a. die Höhe des Umsatzes des jeweiligen Onlinehändlers aufzuzeichnen. Dabei sind Entgeltminderungen wie Skonti oder Rabatte zu berücksichtigen; die Entgeltminderung ist nicht gesondert aufzuzeichnen.
- Ein Umsatz ist nicht aufzuzeichnen, wenn der Empfänger die Ware entweder nicht annimmt oder innerhalb der ihm eingeräumten Frist zurücksendet.

Hinweis: Von vornherein nicht zu den Marktplatzbetreibern gehören sog. Vermittlungsmarktplätze, die wie ein „Schwarzes Brett“ funktionieren und auf denen keine Einkäufe getätigt werden können, sondern lediglich der Kontakt zum Händler hergestellt wird.

- Der Marktplatzbetreiber muss sich vom Onlinehändler eine Bescheinigung des Finanzamts geben lassen, dass letzterer beim Finanzamt steuerlich erfasst ist (Erfassungsbescheinigung). Auf diese Weise kann der Betreiber grundsätzlich die Haftung für eine vom Onlinehändler nicht abgeführte Umsatzsteuer vermeiden. Die Bescheinigung, die der Händler bei seinem Finanzamt beantragen kann, wird vom Finanzamt bis zum 31.12.2021 befristet ausgestellt. Die Bescheinigung wird auch Kleinunternehmern auf deren Antrag hin erteilt.

Hinweis: Onlinehändler, die im Inland (Deutschland) keine Umsätze ausführen, benötigen keine Bescheinigung. Hierzu zählen etwa Unternehmer, die Direktverkäufe aus einem nicht zur EU gehörenden Ausland (sog. Drittland wie z. B. China) tätigen, bei denen die Ware bei Abschluss des Kaufvertrags nicht im Inland lagert, die Beförderung oder Versendung im Drittland beginnt und der Lieferant oder sein Beauftragter nicht Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist; diese Voraussetzungen muss der Marktplatzbetreiber aber nachweisen, etwa durch eine Erklärung des Händlers. Auch Onlinehändler, die ausschließlich bestimmte Versendungslieferungen innerhalb der EU unterhalb einer Lieferschwelle von 100.000 € tätigen, können dazu gehören.

- Die Bescheinigung wird nach einem bundeseinheitlichen Vordruckmuster vorerst in Papierform erteilt. Jeder Händler erhält nur eine Bescheinigung.

Hinweis: Bei Verlust wird dem Händler eine Ersatzbescheinigung erteilt. Ändern sich die Grunddaten des Händlers wie z. B. seine Adresse oder die Steuernummer, wird ebenfalls eine neue Bescheinigung erteilt.

- Der Marktplatzbetreiber kann beim Finanzamt bei begründeten Zweifeln nachfragen, ob die ihm vorgelegte Bescheinigung gültig ist.

Hinweis: Eine solche Nachfrage ist zu empfehlen, weil eine gültige Bescheinigung die Haftung des Betreibers für nicht abgeführte Umsatzsteuer grundsätzlich ausschließt.

- Onlinehändler, die ihren Wohnsitz weder in der EU noch im EWR haben, sondern z. B. in Asien wohnen, müssen einen inländischen Empfangsbevollmächtigten für den Schriftverkehr benennen; dies muss kein Steuerberater, sondern kann auch eine Privatperson sein, die die Briefe des Finanzamts entgegen nimmt.

- Der Marktplatzbetreiber kann trotz gültiger Bescheinigung für die nicht abgeführte Umsatzsteuer des Onlinehändlers haften, wenn er wusste oder hätte wissen müssen, dass der Händler die Umsatzsteuer nicht abführt. Der Betreiber darf offensichtliche oder bekanntgewordene Tatsachen nicht außer Acht lassen, die darauf schließen lassen, dass der Händler die Umsatzsteuer nicht abführt.

Hinweis: Der Betreiber ist dem BMF zufolge allerdings nicht dazu verpflichtet, den Onlinehändler aktiv auszufragen.

- Stellt der Betreiber eine Pflichtverletzung des Onlinehändlers bei der Erfüllung seiner umsatzsteuerlichen Pflichten fest, kann der Betreiber eine Haftung für die Umsatzsteuer des Händlers dadurch vermeiden, dass er diesen mit einer Frist von maximal zwei Monaten auffordert, seine umsatzsteuerliche Pflichtverletzung abzustellen und ggf. – falls der Händler der Aufforderung nicht nachkommt – dessen Account sperrt.

Hinweis: Der Betreiber soll die Finanzverwaltung über die Sperrung des Accounts informieren.

- Hat sich der Onlinehändler nicht als Unternehmer auf der Plattform registriert, sondern als Privatverkäufer, besteht grundsätzlich keine Haftung des Betreibers, es sei denn, der Betreiber weiß oder müsste wissen, dass der Onlinehändler tatsächlich Unternehmer ist. Hierbei kommt es nur auf die Umsätze des Händlers auf der vom Betreiber unterhaltenen Plattform an. Überschreiten diese Umsätze innerhalb eines Jahres die für Kleinunternehmer geltende Umsatzgrenze von 17.500 €, spricht dies für eine unternehmerische Tätigkeit des Händlers.
- Hat das Finanzamt Erkenntnisse über eine umsatzsteuerliche Pflichtverletzung des Onlinehändlers, darf es den Marktplatzbetreiber hierüber informieren und ihn auffordern, auf den Händler einzuwirken. Der Betreiber ist dann gehalten, den Händler zur Erfüllung der umsatzsteuerlichen Pflichten aufzufordern und ihm nach Ablauf einer Frist ggf. den Account zu sperren. Auf diese Weise kann der Betreiber eine Haftung vermeiden (s. o.).

Hinweis: Die Aufzeichnungspflichten der Marktplatzbetreiber gelten zwar bereits ab dem 1.1.2019. In Bezug auf im Drittland ansässige Onlinehändler sind die Aufzeichnungspflichten jedoch erst zum 1.3.2019 zu erfüllen und für unternehmerisch tätige Händler aus Deutschland, der EU oder dem EWR erst zum 1.10.2019.

Inzwischen hat das BMF mitgeteilt, dass es bis zum 15.4.2019 nicht beanstandet wird, wenn dem Marktplatzbetreiber anstelle der Erfassungsbescheinigung der bis zum 28.2.2019 gestellte Antrag des Onlinehändlers auf Erteilung der Bescheinigung (in elektronischem Format oder als Abdruck) vorliegt.

Briefkastenanschrift des Rechnungsausstellers - Beweislast des Empfängers

Zwar ist der Vorsteuerabzug auch aus einer Rechnung möglich, in der der Rechnungsaussteller nur seine Briefkastenanschrift angegeben hat (s. hierzu unsere Mandanten-Information Oktober 2018). Der Rechnungsempfänger trägt allerdings die **Beweislast** dafür, dass der Rechnungsaussteller unter der angegebenen Briefkastenanschrift im Ausstellungszeitpunkt postalisch erreichbar gewesen ist.

Hintergrund: Nach der geänderten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) ist der Vorsteuerabzug auch aus solchen Rechnungen möglich, in denen der leistende Unternehmer und Rechnungsaussteller lediglich seine Briefkastenadresse angegeben hat, nicht aber die Adresse, unter der er wirtschaftlich aktiv geworden ist. Der leistende Unternehmer und Rechnungsaussteller muss unter der angegebenen Anschrift aber erreichbar gewesen sein.

Sachverhalt: Der Kläger betrieb eine Gebäudereinigung sowie ein Internetcafé. Er machte im Jahr 2007 die Vorsteuer aus den Rechnungen zweier Unternehmer geltend, die jeweils eine eigene Adresse angaben, unter denen sie nach den Feststellungen des Finanzamts wirtschaftlich nicht aktiv geworden waren. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage in der ersten Instanz ab.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) verwies die Sache zur weiteren Sachaufklärung an das FG zurück:

- Zwar ist es nach der neuen Rechtsprechung des BFH und des EuGH nicht erforderlich, dass der Rechnungsaussteller und Lieferant unter der in der Rechnung angegebenen Anschrift wirtschaftlich aktiv geworden ist. Es genügt, wenn er eine Anschrift verwendet, unter der er postalisch erreichbar ist.
- Maßgeblicher Zeitpunkt für die postalische Erreichbarkeit ist der Zeitpunkt der Rechnungsausstellung.
- Der Rechnungsempfänger, der die Vorsteuer aus der Rechnung geltend machen will, trägt allerdings die Beweislast dafür, dass der Rechnungsaussteller im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung unter der von ihm angegebenen Adresse postalisch erreichbar ist. Dies muss das FG nun noch aufklären.

Hinweise: Für die postalische Erreichbarkeit genügt ein Briefkasten, ein Postfach, eine Großkundenadresse oder eine c/o-Adresse des Rechnungsausstellers. Die Finanzverwaltung folgt der neuen Rechtsprechung und erkennt den Vorsteuerabzug aus sog. Briefkastenrechnungen an.

Das aktuelle Urteil verdeutlicht jedoch die Schwierigkeiten für den Unternehmer, der die Vorsteuer aus einer derartigen Rechnung geltend machen will: Er muss nachweisen, dass der Rechnungsaussteller im Zeitpunkt der Rechnungsausstellung unter der genannten Rechnungsanschrift postalisch erreichbar war; im Streitfall geht es immerhin um das Jahr 2007, so dass der Kläger nun die postalische Erreichbarkeit der Rechnungsaussteller im Jahr 2007 nachweisen muss.

Das Finanzamt wehrt sich im Streitfall auch deshalb gegen die Anerkennung des Vorsteuerabzugs, weil es sich bei den streitigen Rechnungen nach seinen Feststellungen um sog. Abdeckrechnungen handelt, die eine illegale Beschäftigung verschleiern sollten.

Bruchteilsgemeinschaft kein umsatzsteuerlicher Unternehmer

Eine Bruchteilsgemeinschaft, bei der jeder Gemeinschaftler einen Anteil am Vermögen hält, ohne dass die Gemeinschaftler einen gemeinschaftlichen Zweck verfolgen, ist kein Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne. Die Bruchteilsgemeinschaft schuldet daher weder Umsatzsteuer, noch ist sie zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Hintergrund: Eine Bruchteilsgemeinschaft besteht, wenn mehrere Personen Eigentümer oder Inhaber eines Gegenstands oder Rechts sind, aber keinen gemeinsamen Zweck verfolgen. Hiervon abzugrenzen ist eine Personengesellschaft wie z. B. eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), bei der die Gesellschafter einen gemeinschaftlichen Zweck verfolgen, z. B. den Betrieb einer Arztpraxis.

Sachverhalt: Der Kläger hatte zusammen mit weiteren Personen Erfindungen im medizinischen Bereich getätigt. Er und die anderen Erfinder schlossen mit einer Kommanditgesellschaft (KG) Lizenzverträge über die Vermarktung der Erfindungen. Die KG erteilte den einzelnen Erfindern Gutschriften und wies hierin die Umsatzsteuer mit dem Regelsteuersatz von 19 % aus. Der Kläger gab Umsatzsteuererklärungen ab und erklärte Umsätze aus dem Lizenzvertrag nur mit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Dem folgte das Finanzamt zunächst, änderte allerdings im Jahr 2011 nach einer Außenprüfung die Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2010 und besteuerte die Umsätze des Klägers mit 19 %. Der Kläger machte geltend, dass nicht er die Umsatzsteuer schulde, sondern die Bruchteilsgemeinschaft.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) wies die Klage ab:

- Eine Bruchteilsgemeinschaft ist kein Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne. Denn zivilrechtlich hat die Bruchteilsgemeinschaft keine Rechte und Pflichten. Sie selbst nimmt nicht am Rechtsverkehr teil, sondern nur ihre Gemeinschaftler.
- Daher sind nur die einzelnen Gemeinschaftler Unternehmer, so dass ihnen die Umsätze anteilig zugerechnet werden. Damit schuldet der Kläger als Gemeinschaftler der Erfinder-Bruchteilsgemeinschaft die auf ihn entfallende Umsatzsteuer. Auch der Vorsteuerabzug steht nicht der Bruchteilsgemeinschaft zu, sondern nur anteilig den einzelnen Gemeinschaftlern.
- Das Finanzamt durfte im Jahr 2011 die Umsatzsteuer für die Jahre 1998 bis 2010 noch ändern. Denn im Streitfall galt eine zehnjährige Verjährungsfrist, weil der Kläger die Umsatzsteuer hinterzogen hat. Die ihm erteilten Gutschriften wiesen eine Umsatzsteuer von 19 % aus, während der Kläger Umsätze mit einem Umsatzsteuersatz von lediglich 7 % erklärte. Ihm hätte bewusst sein müssen, dass der Steuersatz von 7 % unrichtig ist, so dass er in seinen Umsatzsteuererklärungen zumindest darauf hätte hinweisen müssen, dass in den Gutschriften die Umsatzsteuer mit 19 % ausgewiesen wurde. Die Verjährungsfrist von zehn Jahren begann erst mit Abgabe der Umsatzsteuererklärungen, so dass im Jahr 2011 noch keine Verjährung eingetreten war.

Hinweise: Der BFH ändert seine Rechtsprechung, da er bislang die Bruchteilsgemeinschaft als Unternehmer und damit als Umsatzsteuerschuldner angesehen hat. Allerdings hat der BFH zum Vorsteuerabzug bereits entschieden, dass dieser nicht der Bruchteilsgemeinschaft zusteht, sondern dem einzelnen Gemeinschaftler, soweit die Vorsteuer auf ihn entfällt. Nach dem neuen Urteil steht nun fest, dass die Bruchteilsgemeinschaft umsatzsteuerlich nicht existiert, weil auch die Umsatzsteuer nicht von der Bruchteilsgemeinschaft geschuldet wird, sondern anteilig vom einzelnen Gemeinschaftler, dem dafür im Gegenzug auch die Vorsteuer zusteht.

Die Rechtsprechungsänderung erfasst nicht nur Erfindergemeinschaften wie im Streitfall, sondern ist z. B. auch für die im Immobilienbereich weit verbreiteten Grundstücksgemeinschaften von großer Bedeutung.

Schwierig bleibt in der Praxis die Abgrenzung zwischen einer Bruchteilsgemeinschaft und einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Die Gesellschafter einer GbR verfolgen im Gegensatz zur Bruchteilsgemeinschaft einen gemeinsamen Zweck. Im Streitfall hätten sich also die Erfinder auch zu einer GbR zusammenschließen können, deren gemeinsamer Zweck die Vermarktung der Erfindungen ist. Ein entsprechender Gesellschaftsvertrag ist zwar auch mündlich möglich, sollte aber schriftlich getroffen werden, um Unklarheiten zu vermeiden. Hätte im Streitfall eine GbR bestanden, wäre der Erlass eines Umsatzsteuerbescheids gegenüber dem Kläger rechtswidrig gewesen; der Umsatzsteuerbescheid hätte gegenüber der GbR ergehen müssen.

Vermieter

Ermittlung der ortsüblichen Miete für Gewerberäume

Für die Prüfung, ob die Vermietung von Gewerberäumen teilentgeltlich erfolgt und damit ein Teil der Aufwendungen steuerlich nicht abziehbar ist, ist die vereinbarte Miete mit der ortsüblichen Miete zu vergleichen. Lassen sich Vergleichswerte nicht finden, weil es keine vergleichbaren Objekte gibt, kann ein Sachverständiger herangezogen werden. Dieser muss allerdings die örtlichen Besonderheiten berücksichtigen und darf seine Ermittlung daher nicht auf eine sog. ertragsorientierte Pachtwertermittlung (EOP-Methode) stützen.

Hintergrund: Bei einer teilentgeltlichen Vermietung wird das Mietverhältnis steuerlich in einen entgeltlichen und in einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt. Die Aufwendungen, die auf den unentgeltlichen Teil entfallen, sind nicht abziehbar, weil sie nicht der Einnahmenerzielung dienen. Bei der Vermietung von Wohnräumen gibt es hierzu eine spezielle gesetzliche Regelung (s. Hinweis unten), nicht aber bei der Vermietung von Gewerberäumen.

Sachverhalt: Die Klägerin erwarb 2006 ein Grundstück, das mit einem historischen Gebäude bebaut war, das als Gaststätte genutzt wurde. Der Kaufpreis betrug 140.000 €. Die Klägerin investierte bis zum Jahr 2010 noch weitere 400.000 € in die Sanierung des Gebäudes. Ab 2008 vermietete sie das Grundstück an ihren Ehemann zu einer monatlichen Pacht von 1.000 € zzgl. ca. 2.000 € Nebenkostenvorauszahlung. Das Finanzamt ging davon aus, dass eine Pacht von rund 1.500 € zzgl. Nebenkosten ortsüblich sei und kürzte daher die Werbungskosten der Klägerin entsprechend. In der ersten Instanz holte das Finanzgericht (FG) ein Sachverständigengutachten ein, dessen Ergebnis

auf einer Kombination aus ertragsorientierter Pachtwertermittlung und aus Investivpacht beruhte. Der Gutachter gelangte zu einer ortsüblichen Pacht von etwas mehr als 1.500 €, so dass das FG die Klage abwies.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) hob das Urteil des FG auf und verwies die Sache an das FG zurück:

- Der Werbungskostenabzug ist bei einer teilweise unentgeltlichen Vermietung teilweise ausgeschlossen. Eine teilweise unentgeltliche Vermietung ist anzunehmen, wenn die vereinbarte Miete mehr als 25 % unter der ortsüblichen Miete liegt. Dabei kommt es auf die ortsübliche Nettokaltmiete bzw. Nettokaltmiete an.
- Grundsätzlich ist die Vergleichswertmethode anzuwenden, also die Miete für vergleichbare Objekte heranzuziehen. Dies war im Streitfall jedoch nicht möglich, da die Klägerin ein historisches Gebäude vermietete und es keine vergleichbaren Objekte in der Umgebung gab.
- Das vom FG eingeholte Sachverständigengutachten ist nicht geeignet, um die ortsübliche Miete zu ermitteln. Die ertragsorientierte Pachtwertermittlung (EOP-Methode) beruht auf statistischen Annahmen und hängt davon ab, welchen Ertrag ein durchschnittlich begabter Gewerbetrieber – hier: der Gastwirt – voraussichtlich mit dem Objekt erwirtschaften kann. Die EOP-Methode berücksichtigt damit nicht in ausreichendem Maße die ortsüblichen Besonderheiten, insbesondere nicht Angebot und Nachfrage.
- Auch die vom Gutachter ermittelte Investivpacht berücksichtigt nicht hinreichend die Ortsüblichkeit, sondern stellt vorrangig darauf ab, welche Miete der Vermieter auf der Grundlage seiner Investitionen erzielen müsste.

Hinweise: Das FG muss nun im zweiten Rechtszug ggf. erneut einen Sachverständigen heranziehen, z. B. einen erfahrenen Gewerberaummakler mit entsprechenden Ortskenntnissen. Dieser muss seine Einschätzung nicht auf Einzelnachweise stützen, und er muss auch keine umfassende Ausarbeitung vorlegen, sondern es genügt gegebenenfalls eine mündliche Anhörung des Sachverständigen. Er muss aber darlegen, dass er ortsbezogene Marktkenntnisse hat und dass er das konkrete Grundstück kennt. Bestehen danach noch Zweifel über die Höhe der ortsüblichen Pacht, geht dies zu Lasten des Finanzamts.

Bei der Vermietung von Wohnraum regelt das Gesetz, dass eine Miete, die mindestens 66 % der ortsüblichen Miete ausmacht, als vollentgeltlich anzusehen ist. Die Werbungskosten sind dann in vollem Umfang abziehbar. Maßgeblich ist hier die ortsübliche Warmmiete und nicht die ortsübliche Nettokaltmiete. Im Streitfall ging es jedoch um Gewerberäume.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im April 2019

- | | |
|--------------------|---|
| 10. 4. 2019 | Umsatzsteuer; Lohnsteuer, Kirchensteuer zur Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag
Zahlungsschonfrist bis zum 15. 4. 2019 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck) |
| 26. 4. 2019 | Fälligkeit der Beitragsgutschrift der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 26. 4. 2019
Einreichen der Beitragsnachweise bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 24. 4. 2019 |