

Informationsbrief September 2016

für

GmbH-Gesellschafter bzw. -Geschäftsführer**1. Anwendung des Umsatzschlüssels bei gemischt genutzten Gebäuden**

Die Vorsteuer ist bei gemischt genutzten Gebäuden regelmäßig nach dem Flächenschlüssel und nur bei erheblichen Unterschieden in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen.

Hintergrund

Zu entscheiden war, ob die Vorsteuern auf Eingangsleistungen zur Herstellung eines gemischt genutzten Gebäudes nach dem Verhältnis der Ausgangsumsätze aufgeteilt werden können. A errichtete ein gemischt genutztes Gebäude. Das Erdgeschoss vermietete sie umsatzsteuerpflichtig an Gewerbetreibende, das Obergeschoss umsatzsteuerfrei an private Mieter. Die auf die Herstellungskosten entfallenden und nicht direkt zuzuordnenden Vorsteuerbeträge teilte sie nach dem Umsatzschlüssel auf. Das Finanzamt nahm dagegen die Aufteilung entsprechend dem steuerpflichtig vermieteten Flächenanteil vor (Flächenschlüssel).

Das Finanzgericht gab der Klage statt. Es entschied, A sei zur Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel berechtigt. Soweit nach der deutschen Regelung die Anwendung des Umsatzschlüssels ausgeschlossen sei, stehe die Norm nicht mit dem Unionsrecht in Einklang.

Entscheidung

Das Unionsrecht gibt für den Regelfall die Aufteilung nach dem Verhältnis der gesamten Umsätze vor. Der nationale Gesetzgeber kann jedoch die Aufteilung nach der Zuordnung eines Teils der Gegenstände oder Dienstleistungen gestatten. Die deutsche Vorschrift geht von der "wirtschaftlichen Zurechnung" aus. Ausgehend vom Unionsrecht ist die Zuordnung daher – entgegen früherer Rechtsprechung – nicht gegenstandsbezogen zu verstehen, sondern in dem Sinne, dass auch die Aufteilung nach dem gesamtunternehmensbezogenen Umsatzschlüssel zulässig ist. Das Umsatzsteuergesetz geht allerdings insoweit über die unionsrechtliche Ermächtigung hinaus, als der Umsatzschlüssel nur dann anwendbar ist, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung "möglich" ist. Diese Regelung legt der Bundesfinanzhof unionsrechtskonform dahin aus, dass der Umsatzschlüssel nur dann vorrangig ist, wenn keine andere "präzisere wirtschaftliche Zuordnung möglich" ist.

Als andere wirtschaftliche Zuordnung ermöglicht bei einem gemischt genutzten Gebäude der objektbezogene Flächenschlüssel in der Regel eine genauere Bestimmung des Verhältnisses als der Umsatzschlüssel. Der Flächenschlüssel schließt daher bei einem gemischt genutzten Gebäude als die im Regelfall präzisere Zurechnung den Umsatzschlüssel aus, und zwar sowohl den gesamtunternehmensbezogenen als auch den objektbezogenen.

Der Flächenschlüssel findet aber dann keine Anwendung, wenn die Ausstattung der Räumlichkeiten, die verschiedenen Zwecken dienen (z. B. wegen der Raumhöhe, der Dicke der Wände und Decken oder in Bezug auf die Innenausstattung) erhebliche Unterschiede aufweist. Denn in solchen Fällen kann nicht davon ausgegangen werden, dass sich die Eingangsbezüge gleichmäßig auf die Fläche verteilen, sodass der Flächenschlüssel nicht die genauere Aufteilung ergibt. Ist hier keine präzisere wirtschaftliche Zurechnung durch den Flächenschlüssel möglich, gilt der Umsatzschlüssel, und zwar, um das Verhältnis "möglichst präzise" zu berechnen, der objektbezogene Umsatzschlüssel.

2. Umsatzsteuerliche Behandlung der Überlassung von Fahrrädern an Arbeitnehmer

Immer mehr Unternehmen überlassen ihren Arbeitnehmern (Elektro-)Fahrräder zur privaten Nutzung. Zur ertragsteuerlichen Behandlung dieses geldwerten Vorteils hat die Finanzverwaltung schon Ende 2012 Stellung genommen. Aber was gilt umsatzsteuerlich?

Hintergrund

Ein Unternehmer kauft oder least (Elektro-)Fahrräder, die er seinen Arbeitnehmern zur Nutzung unentgeltlich überlässt. Die Arbeitnehmer nutzen diese Fahrräder ausschließlich privat (zum Teil auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte). Eine Nutzung für unternehmerische Fahrten liegt nicht vor.

Fragestellung

Hat der Unternehmer aus der Anschaffung bzw. dem Leasing einen Vorsteuerabzug und wie ist die Nutzungsüberlassung umsatzsteuerrechtlich zu behandeln? Wie ist zu verfahren, wenn das (Elektro-)Fahrrad dem Arbeitnehmer geschenkt wird?

Stellungnahme

Ertragsteuerrechtlich liegt in diesen Fällen ein zum Arbeitslohn gehörender geldwerter Vorteil vor. Hierbei ist als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung (einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) 1 % der auf volle 100 EUR abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer festgesetzt.

Umsatzsteuerrechtlich liegt bei dieser unentgeltlichen Überlassung ein Leistungsaustausch vor. Die Gegenleistung der Arbeitnehmer besteht in der anteiligen Arbeitsleistung. Der Arbeitgeber hat die Überlassung als Umsatz zu versteuern. Folglich hat er aus der Anschaffung bzw. dem Leasing auch den vollen Vorsteuerabzug.

Die Besteuerung der Überlassung erfolgt nach den Grundsätzen des tauschähnlichen Umsatzes. Aus Vereinfachungsgründen wird von der Verwaltung zwar nicht beanstandet, wenn anstelle der Ausgaben von den lohnsteuerlichen Werten ausgegangen wird. Dies gilt jedoch nur bei Überlassung von Fahrzeugen, nicht dagegen von (Elektro-)Fahrrädern. Deshalb ist der Wert anhand der Gesamtkosten des Arbeitgebers für die Überlassung des Fahrrads zu bestimmen.

Kein Vorsteuerabzug bei Schenkung

Sollte der Unternehmer ein (Elektro-)Fahrrad dem Arbeitnehmer schenken, so könnte die Anschaffung bzw. das Leasing nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet und folglich kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Die Besteuerung eines Umsatzes entfällt in diesen Fällen.

3. Wie elektronische Kontoauszüge aufzubewahren sind

Im Online-Banking-Verfahren erhalten Kunden von ihrer Bank häufig nur noch Kontoauszüge in elektronischer Form. Der bloße Ausdruck dieser Dokumente bei Kunden mit Gewinneinkünften genügt allerdings nicht den steuerlichen Anforderungen. Vielmehr muss auch das originär digitale Dokument aufbewahrt werden.

Die guten alten Papierkontoauszüge gehören bei vielen Bankkunden mittlerweile der Vergangenheit an; seit ihrer Teilnahme am Online-Banking-Verfahren erhalten sie ihre Kontoauszugsdaten häufig nur noch in elektronischer Form. Die Banken übermitteln die Daten häufig in Bilddateiformaten (z. B. im TIF- oder PDF-Format) oder in maschinell auswertbarer Form (z. B. als CSV-Datei).

Das Bayerische Landesamt für Steuern erklärt, wie diese elektronischen Kontoauszugsdaten aufzubewahren sind. Folgende Aspekte sind hervorzuheben:

- Elektronisch übermittelte Kontoauszüge sind aufbewahrungspflichtig, da sie originär digitale Dokumente sind. Es genügt allerdings nicht, wenn der Steuerpflichtige (mit Gewinneinkünften) die elektronischen Kontoauszüge lediglich ausdruckt und anschließend die digitale Ausgangsdatei löscht.
- Der Ausdruck eines elektronischen Kontoauszugs ist beweisrechtlich nicht den originären Papierkontoauszügen gleichgestellt, sondern stellt lediglich eine Kopie des elektronischen Kontoauszugs dar.
- Bücher und sonst erforderliche Aufzeichnungen dürfen auch auf Datenträgern geführt werden. Die Form der Buchführung, das angewandte Verfahren und die maschinelle Weiterverarbeitung von Kontoauszugsdaten müssen aber den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und ordnungsmäßiger datenverarbeitungsgestützter Buchführungssysteme entsprechen.
- Wenn Bücher und Aufzeichnungen auf Datenträgern geführt werden, muss der Steuerpflichtige sicherstellen, dass die Daten während der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können.
- Die System- und Verfahrensdokumentation muss erkennen lassen, auf welche Weise elektronische Kontoauszüge aufbewahrt, archiviert und weiterverarbeitet werden.
- Das Datenverarbeitungsverfahren muss sicherstellen, dass alle erfassten Datenbestände nicht nachträglich unterdrückt oder ohne Kenntlichmachung überschrieben, gelöscht, geändert oder verfälscht werden können. Bei originär digitalen Dokumen-

ten muss sichergestellt sein, dass eine Bearbeitung während des Übertragungsvorgangs ausgeschlossen ist.

- Wenn Kontoumsatzdaten in auswertbaren Formaten (z. B. als XLS- oder CSV-Datei) an den Kunden übermittelt werden, muss sichergestellt sein, dass die empfangenden Daten durchgängig unveränderbar sind. Eine Aufbewahrung von XLS- oder CSV-Dateien ist daher nicht ausreichend, wenn die Kontoinformationen in digitaler Form übermittelt werden, sie aber änderbar oder unterdrückbar sind.
- Alternativ zu den dargestellten Anforderungen kann der Steuerpflichtige seine Kontoauszüge auch beim Kreditinstitut vorhalten lassen (mit jederzeitiger Zugriffsmöglichkeit während der Aufbewahrungsfrist).

4. Prüfungsumfang einer Lohnsteueraußenprüfung: Ausweitung auf umsatzsteuerliche Fragen unzulässig

Die Lohnsteueraußenprüfung muss schriftlich angeordnet werden. Hierzu übersendet das Betriebsstättenfinanzamt dem Arbeitgeber eine Prüfungsanordnung. Es ist unzulässig diese Prüfungsanordnung von vornherein auch auf die Umsatzsteuer zu erstrecken.

Eine Prüfungsanordnung über eine Lohnsteueraußenprüfung darf sich nicht von vornherein auch auf die Umsatzsteuer erstrecken, so das Finanzgericht Berlin-Brandenburg in einem aktuellen Urteilsfall.

Finanzamt weitete Prüfungsumfang auf Umsatzsteuer aus

Die Klägerin ist eine GmbH, die mehrere Betriebsstätten hatte. Das zuständige Betriebsstättenfinanzamt ordnete eine Lohnsteueraußenprüfung bei einer der Betriebsstätten an. Gegenstand der Prüfung sollte laut Prüfungsanordnung unter anderem auch die Umsatzsteuer für Sachzuwendungen und der Vorsteuerabzug aus Reisekosten der Arbeitnehmer sein. Die Klägerin legte gegen die Prüfungsanordnung Einspruch ein, den sie damit begründete, dass sich die Lohnsteueraußenprüfung nicht auf Fragen der Umsatzsteuer erstrecken dürfe. Für die Umsatzsteuer sei nämlich das Finanzamt am Hauptsitz der GmbH zuständig und nicht das Betriebsstättenfinanzamt.

Das Finanzamt widersprach dem. Es führte aus, zwischen lohnsteuerlich relevanten Fragestellungen und der Umsatzsteuer bestehe regelmäßig ein Zusammenhang, sodass hier eine Überprüfung der Umsatzsteuerfragen gerechtfertigt sei. Nach ergehen einer Einspruchsentscheidung erhob die GmbH Klage vor dem Finanzgericht.

Finanzgericht folgt Auffassung des Klägers

Die Klage hatte Erfolg, da das Finanzgericht ebenfalls zu der Ansicht gelangte, dass die Prüfungsanordnung insoweit rechtswidrig sei, wie sie sich auf die Umsatzsteuer erstreckte. Rechtsgrundlage für den Erlass der Prüfungsanordnung seien die §§ 193 ff. der Abgabenordnung, die für die Lohnsteueraußenprüfung in Teilbereichen durch § 42f Einkommensteuergesetz modifiziert werden würden.

Demnach seien Gegenstand einer Lohnsteuer Außenprüfung die sich im Zusammenhang mit der Lohnsteuer ergebenden Pflichten. Zudem dürften auch solche Steuern geprüft werden, die im Zusammenhang mit der Lohnsteuer stünden. Dies gelte indes nicht für die Umsatzsteuer, da für diese keine solche Annexzuständigkeit bestünde. Demgemäß dürfe ein örtlich unzuständiges Finanzamt nicht von vornherein Umsatzsteuerfragen mit in die Prüfung einbeziehen.

Kontrollmitteilung anlässlich Außenprüfung zulässig

Wenn allerdings im Rahmen einer Lohnsteuer Außenprüfung Feststellungen getroffen werden würden, die für andere Steuerarten, insbesondere die Umsatzsteuer, relevant seien, sei das Finanzamt nicht gehindert, diese Feststellungen dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen.

Einbeziehung von Annexsteuern zulässig

Es ist nach dem Wortlaut der Bestimmung unstreitig, dass sich eine Lohnsteuer Außenprüfung auf die Prüfung der im Zusammenhang mit der Lohnsteuer stehenden Pflichten erstreckt. Darüber hinaus ist anerkannt, dass sich die Prüfung auch auf solche Steuern erstrecken kann, die im einen unmittelbaren Zusammenhang mit der Lohnsteuer stehen. Dies betrifft insbesondere die Kirchensteuer und den Solidaritätszuschlag sowie die Arbeitnehmer-sparzulage.

In Hinblick auf die Umsatzsteuer ist dem hier beklagten Finanzamt zugute zu halten, dass oftmals ein enger Zusammenhang zwischen lohnsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Fragen besteht, sodass es durchaus nicht abwegig erscheint, einzelne umsatzsteuerliche Fragen im Rahmen einer Lohnsteuer Außenprüfung zu prüfen. Allerdings ist der Anwendungsrahmen des § 42f Einkommensteuergesetz klar gesetzlich definiert, sodass für eine Überprüfung der Umsatzsteuer kein Raum besteht. Hierfür stehen andere gesetzliche Möglichkeiten für die Finanzverwaltung zur Verfügung. Insoweit ist das Urteil zutreffend.

=====