

Newsletter 10.2004

Rangrücktrittsvereinbarungen – Verbindlichkeiten i.S.d. § 5 Abs. 2a EStG

Gemäß § 5 Abs. 2a EStG sind Verbindlichkeiten oder Rückstellungen für Verpflichtungen, die nur zu erfüllen sind, soweit künftige Einnahmen oder Gewinne anfallen, in der Steuerbilanz erst dann anzusetzen, wenn die Einnahmen oder Gewinne angefallen sind. Laut BMF-Schreiben vom 18.08.2004 (Az. IV A 6 – S 2133 – 2/04, <http://www.bundesfinanzministerium.de>) ist Voraussetzung für die Anwendung von § 5 Abs. 2a EStG, dass zwischen dem Ansatz der Verbindlichkeit und Gewinnen bzw. Einnahmen eine Abhängigkeit im Zahlungsjahr besteht. Die Regelung des § 5 Abs. 2a EStG ist damit nach Ansicht des BMF grundsätzlich nicht auf Vereinbarungen anwendbar, nach denen eine Rückzahlung der Verbindlichkeit nur dann zu erfolgen hat, wenn der Schuldner aus künftigen Gewinnen, aus einem Liquidationsüberschuss oder aus anderem – freien – Vermögen künftig dazu in der Lage ist und der Gläubiger mit seiner Forderung im Rang hinter allen anderen Gläubigern zurücktritt. In diesem Fall ist die Verbindlichkeit zu passivieren. Fehlt allerdings eine Bezugnahme auf die Möglichkeit einer Tilgung auch aus sonstigem freien Vermögen, ist der Ansatz von Verbindlichkeiten oder Rückstellungen ausgeschlossen.

Garantie- und Gewährleistungsrückstellungen in der Bauwirtschaft

Die OFD Koblenz hat – nach Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder – am 02.08.2004 (Kurzinformation Nr. 054/04 vom 02.08.2004 – S 2137 A, BB 2004, S. 2071) zu der Frage Stellung genommen, ob in der Bauwirtschaft pauschale Gewährleistungsrückstellungen in Anlehnung an Sicherheitseinbehalte in Höhe von 2–3% der Auftragssumme gebildet werden können. Durch diese Rückstellungen soll das Risiko künftigen Aufwands durch kostenlose Nacharbeiten, durch Ersatzlieferungen oder aus Minderungen oder Schadensersatzleistungen erfasst werden. Laut der OFD Koblenz können aus der Inanspruchnahme von Sicherheitseinbehalten keine Rückschlüsse auf die tatsächlich erbrachten oder künftig zu erbringenden Garantieleistungen gezogen werden. Vielmehr sind bei der Bemessung der Rückstellungshöhe die in der Bauwirtschaft unterschiedlichen Gewährleistungszeiträume und Risiken bei Bauvorhaben zu beachten. Bei der Ermittlung der Pauschalwerte für die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme aus Gewährleistungsverpflichtungen stehen weiter die Gegebenheiten der speziellen Branche (z.B. Hoch-, Tief-, Straßenbau), die individuellen technischen und betriebswirtschaftlichen Verhältnisse (z.B. Qualitätsmanagement, Produktionsverfahren, Materialeinsatz) und die konkreten vertraglichen Vereinbarungen (z.B. Gewährleistungszeiträume) im Vordergrund. Unterstellte Gewährleistungszeiträume und -prozentsätze, die keinen Bezug zur tatsächlichen Inanspruchnahme haben, stehen nicht im Einklang mit geltenden Bilanzierungsgrundsätzen. Demzufolge ist die Bildung einer pauschalen Gewährleistungsrückstellung von 2–3% nicht zulässig.

I Bilanzierungsforum Ertragsteuern

Rückstellung für EU-Geldbußen

In dem Beschluss vom 24.03.2004 (Az. I B 203/03, BB 2004, S. 2121) hat sich der BFH mit der Frage beschäftigt, ob ein von der EG-Kommission verhängtes Bußgeld wegen Kartellverstößen dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG unterliegt. Die Klägerin – eine GmbH – hatte im Hinblick auf das ihr drohende Bußgeld wegen Beteiligung an einem unzulässigen Kartell in ihrer Bilanz eine Rückstellung gebildet. Nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 EStG sind EU-Bußgelder nicht abzugsfähig und rechtfertigen auch nicht die Bildung einer Gewinn mindernden Rückstellung. Nach § 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 4 EStG gilt das Abzugsverbot ausnahmsweise nicht für Geldbußen, wenn durch die festgesetzte Geldbuße der durch den Gesetzesverstoß erzielte wirtschaftliche Vorteil abgeschöpft werden soll und bei der Bemessung der festgesetzten Geldbuße die steuerliche Nichtabziehbarkeit der Geldbuße unberücksichtigt geblieben

ist. Wenn beide Voraussetzungen erfüllt sind, kann auch eine Verbindlichkeitsrückstellung gebildet werden. Im vorliegenden Fall war davon auszugehen, dass entweder die EG-Kommission stillschweigend von der Abziehbarkeit der Geldbußen ausgegangen ist, oder dass sie sich hierüber keinerlei Gedanken gemacht hat. Dies kann zur Anwendung des § 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 4 EStG ausreichen. Die weitere entscheidende Frage hiernach wäre, ob und ggf. in welchem Umfang der wirtschaftliche Vorteil der Klägerin durch die festgesetzte Geldbuße abgeschöpft worden ist. Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 4 EStG soll jede betragsmäßige Korrespondenz zwischen der Höhe der Strafe und Buße einerseits und dem wirtschaftlichen Vorteil andererseits zur Abziehbarkeit führen. Die kartellrechtlichen Sanktionen der EG-Kommission sind nicht auf einen konkreten Mehrerlös bezogen und auf dessen Abschöpfung gerichtet, vielmehr dienen sie der Abschreckung potenzieller Nachahmer (EuGH-Urteil vom 07.06.1983, Rs. 100 – 103/80, „Musique Diffusion Francaise“, Slg. 1983, S. 1825). Deshalb hängt die Höhe einer zu verhängenden Geldbuße gemäß Art. 15 Abs. 2 der Verordnung (EWG) Nr. 17/62 nicht von der Schwere und Dauer der Zuwiderhandlung ab. Dies schließt jedoch nicht aus, dass diese zugleich eine Abschöpfung des Mehrerlöses und damit des wirtschaftlichen Vorteils i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 8 Satz 4 EStG bewirkt. Für den Charakter der Geldbußen als Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils spricht auch die für die Bußgeldmessung maßgebliche „Leitlinie“ der EG-Kommission (ABIEG – 1998 Nr. C 9, 3), die besagt, dass als „erschwerender Umstand“ die Notwendigkeit angesehen werden könne, den Betrag der unrechtmäßig erzielten Gewinne zu übertreffen. Nach diesen Überlegungen führen europäische Geldbußen auch zur Abschöpfung des wirtschaftlichen Vorteils, so dass eine Rückstellungsbildung möglich ist.

Steuerliche Behandlung von Beiträgen zur gesetzlichen Unfallversicherung

Mit Verfügung vom 09.07.2004 (Az. S 2144 – 33 – St 211, DStR 2004, S. 1607) hat die OFD Magdeburg bestimmt, dass Beiträge, die ein pflichtversicherter oder ein nach § 6 SGB VII freiwilligversicherter Unternehmer Einzelunternehmer oder Gesellschafter einer Personengesellschaft) an die gesetzliche Unfallversicherung entrichtet, als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Die Leistungen aus solchen Versicherungen gehören zu den Betriebseinnahmen, sind aber aufgrund des § 3 Nr. 1a EStG steuerfrei. Das Abzugsverbot im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen gemäß § 3c Abs. 1 EStG greift in diesen Fällen nicht. Als abzugsfähige Werbungskosten sind auch die Beiträge anzusehen, die ein als unternehmerähnliche Person eingestuftes Geschäftsführer und Vorstände juristischer Personen an die gesetzliche Unfallversicherung entrichten. Eine Übernahme der Beiträge durch den Arbeitgeber stellt Arbeitslohn dar; bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern kann auch eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen, wenn keine Regelung über die zu übernehmenden Beiträge in dem Anstellungsvertrag getroffen wurde. Des Weiteren sind Ehegatten, die im Unternehmen ohne arbeitsvertragliche Vereinbarungen tätig sind, steuerlich i.d.R. keine Arbeitnehmer. Deren Beiträge sind steuerlich nur als Sonderausgaben abzugsfähig. Die Versicherungsleistungen sind auch hier steuerfrei.

Wirtschaftliche Identität und Verlustverrechnung

Das Finanzgericht Saarland hat sich in seinem Beschluss vom 24.05.2004 (Az. 1 V 88/04, EFG 2004, S. 1398) mit den Voraussetzungen für den Abzug von Verlusten nach § 10d EStG beschäftigt. Gemäß § 8 Abs. 4 Satz 1 KStG i.V.m. § 10a Satz 4 GewStG ist die rechtliche und wirtschaftliche Identität der verlustverrechnenden Körperschaft mit der verlusterzielenden Körperschaft Voraussetzung für den Abzug von Verlusten nach § 10d EStG und für die Kürzung des Gewerbeertrags um die Fehlbeträge nach § 10a Satz 4 GewStG. Zur Bestimmung der Identität stellt das Gesetz auf die Körperschaft zum Zeitpunkt der Verlusterzielung ab. Daraus folgt, dass in diesen Vergleich nur Ereignisse eingehen dürfen, die während oder nach der Verlusterzielung, nicht aber davor eingetreten sind. Soweit § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG für den Verlust der wirtschaftlichen Identität an mehrere Ereignisse anknüpft (Übertragung

von Gesellschaftsanteilen, Zuführung neuen Betriebsvermögens, Betriebsfortführung oder – aufnahme mit dem neuen Betriebsvermögen), müssen diese in dem Zeitraum erfüllt sein, in dem die zur Verrechnung gestellten Verluste entstanden sind. Das Finanzgericht Saarland ist der Auffassung, dass nicht zu prüfen ist, ob die zur Verrechnung gestellten Verluste bis zum Zeitpunkt des Verlusts der wirtschaftlichen Identität entstanden sind, sondern ob die verlustverrechnende Körperschaft wirtschaftlich identisch ist mit der Körperschaft, die die Verluste erlitten hat. Andernfalls besteht – wie im Entscheidungsfall – die Gefahr, dass eine Körperschaft die von ihr selbst erlittenen Verluste nicht verrechnen kann, weil in der Zeit vor der Verlustverwirklichung Vorgänge (z.B. Gesellschafterwechsel) stattgefunden haben, die zusammen mit späteren Ereignissen (z.B. der Zuführung von neuem Betriebsvermögen) zu einem Identitätswechsel führen würden. Dies wäre weder mit dem Sinn und Zweck des § 8 Abs. 4 KStG noch mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip vereinbar und würde die Unternehmen von Körperschaften ohne sachlichen Grund gegenüber von solchen natürlicher Personen benachteiligen.

Das Finanzgericht Saarland teilt somit nicht die Auffassung der Finanzverwaltung, die sich in Tz. 33 des BMF-Schreibens vom 16.04.1999, BStBl I 1999, S. 455 dahingehend festgelegt hat, dass der Abzug sämtlicher Verluste, die bis zu dem Zeitpunkt entstanden sind, in dem der Verlust der wirtschaftlichen Identität eingetreten ist, zu versagen ist. Die Frage, ob ein Verlust, der im Zeitraum zwischen der Verwirklichung der beiden Tatbestandselemente des § 8 Abs. 4 Satz 2 KStG eintritt, unter das Verlustabzugsverbot fällt, wird im Schrifttum und in der Rechtsprechung der Finanzgerichte kontrovers diskutiert. Das Finanzgericht Saarland hat sich im Wesentlichen der Auffassung des Finanzgerichts Niedersachsen angeschlossen. Dieses kam in seiner Entscheidung vom 13.02.2001 (Az. 6 K 534/96, EFG 2001, S. 1238) zu § 8 Abs. 4 KStG a.F. zu dem Ergebnis, dass die „neue“ Gesellschaft die in der Phase zwischen Anteilsübertragung und Neuaufnahme des Geschäftsbetriebs mit neuem Betriebsvermögen entstandenen Verluste steuerlich nutzen könne. Gegen den Beschluss des Finanzgerichts Saarland wurde Beschwerde eingelegt (Az. des BFH: I B 115/04).

Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge – vGA

Mit seinem Urteil vom 14.07.2004 (Az. I R 111/03, www.bundesfinanzhof.de) hat der BFH entschieden, dass in den Fällen, in denen eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter- Geschäftsführer zusätzlich zu seinem Festgehalt Vergütungen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit zahlt, nicht immer eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegt (Abgrenzung zu dem Senatsurteilen vom 19.03.1997, Az. I R 75/96, BStBl II 1997, S. 577 und vom 27.03.2001, Az. I R 40/00, BStBl II 2001, S. 655). Nach gefestigter Rechtsprechung des erkennenden Senats sind gesonderte Vergütungen, die eine GmbH ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer für die Ableistung von Überstunden zahlt, aus steuerrechtlicher Sicht regelmäßig eine vGA. Die genannte Rechtsprechung besagt jedoch nicht, dass die Zahlung von Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschlägen an einen Gesellschafter-Geschäftsführer stets als vGA einzustufen ist. Vielmehr kann eine entsprechende Vereinbarung im Einzelfall durch überzeugende betriebliche Gründe gerechtfertigt sein, die geeignet sind, die Vermutung für die Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis zu entkräften. Dann liegt keine vGA vor. Hält die zu beurteilende Regelung einem betriebsinternen Fremdvergleich stand, so kann eine vGA auch dann im Einzelfall zu verneinen sein, selbst wenn eine entsprechende Regelung im allgemeinen Wirtschaftsleben unüblich ist oder aus anderen Gründen regelmäßig zu einer vGA führt. Im Streitfall hatte die GmbH mit anderen Arbeitnehmern, die als Schichtführer tätig waren, als Vertretung der Geschäftsführung fungierten und vergleichbare hohe Gehälter erhielten, eine entsprechende Regelung getroffen. Daher hat der BFH die Entscheidung der Vorinstanz (Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 04.11.2003, Az. I 290/ 2000, EFG 2004, S. 425) bestätigt und die getroffene Vereinbarung als nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst angesehen. Die Vergütungen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit wurden damit im beurteilten Fall nicht als vGA eingestuft.

Geburtstagsfeier des Gesellschafter-Geschäftsführers als vGA

Der BFH hat in seinem Urteil vom 14.07.2004 (Az. I R 57/03, www.bundesfinanzhof.de) entschieden, dass die Aufwendungen einer Kapitalgesellschaft für eine Veranstaltung, zu der ihr Geschäftsführer und mittelbarer Gesellschafter aus Anlass seines Geburtstags eingeladen hat, eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG darstellen. Das gilt unabhängig von der Anzahl der eingeladenen Personen und von der Höhe der Aufwendungen und auch dann, wenn die Teilnehmer der Veranstaltung überwiegend Arbeitnehmer der Gesellschaft sind. Bei der steuerrechtlichen Beurteilung von Aufwendungen für Feiern oder für die Bewirtung von Gästen erachtet die Rechtsprechung seit jeher vor allem den Anlass der betreffenden Veranstaltung als maßgeblich. Unter diesem Gesichtspunkt werden namentlich Kosten für die Feiern aus Anlass eines Geburtstags sowohl bei Arbeitnehmern (z.B. BFH-Beschluss vom 19.02.1993, Az. VI B 137/92) als auch von Einzelunternehmern und Personengesellschaften (z.B. BFH-Beschluss vom 04.11.1998, Az. IV B 30/98) regelmäßig dem privaten Bereich zugeordnet und folglich nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigt. Das gilt auch dann, wenn der Kreis der Eingeladenen vornehmlich nicht dem Privatbereich entstammt, sondern aus Geschäftsfreunden besteht. Diese Rechtsprechung gilt sinngemäß für Feiern, die eine Kapitalgesellschaft anlässlich des Geburtstags ihres Gesellschafter-Geschäftsführers ausrichtet. In diesem Fall sind die von der Kapitalgesellschaft getragenen Aufwendungen in aller Regel eine vGA. Der Senat weicht hiermit nicht vom Urteil des VI. Senats des BFH vom 28.01.2003 (Az. VI R 48/99, BStBl II 2003, S. 724) ab, wonach nicht notwendig Arbeitslohn vorliegt, wenn ein Arbeitgeber aus Anlass des Geburtstags seines Arbeitnehmers einen Empfang organisiert. Eine Abweichung von der genannten Entscheidung ist schon deshalb nicht gegeben, weil der VI. Senat u.a. darauf abgestellt hat, dass in dem dort zu beurteilenden Fall der Arbeitgeber – und nicht der Arbeitnehmer – als Gastgeber des Empfangs aufgetreten war. Das unterscheidet jenen Fall von dem vorliegenden, im dem die Einladung nicht von der Kapitalgesellschaft, sondern von dem Gesellschafter selbst ausging.

DBA-Luxemburg – Freistellung von auf Urlaubstage entfallendem Arbeitslohn

Nach Art. 10 Abs. 1 DBA-Luxemburg können die Einkünfte eines in Deutschland ansässigen Steuerpflichtigen mit luxemburgischem Arbeitgeber insoweit in Luxemburg besteuert werden, wie die Tätigkeit in Luxemburg ausgeübt wurde. Im Rahmen der deutschen Steuerveranlagung sind diese Einkünfte unter Progressionsvorbehalt freizustellen. Die Frage, in welcher Weise urlaubs- und arbeitsfreie Tage (Feiertage und Wochenenden) bei der Ermittlung der anteiligen Einkünfte zu berücksichtigen sind, war Gegenstand des BFH-Urteils vom 31.03.2004 (Az. I R 88/03, IStR 2004, S. 652). Der BFH hat in diesem Urteil der bislang von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung (vgl. BMFSchreiben vom 13.03.2002, Az. IV B 6 – S 1301 Lux – 08/02, BStBl. I 2002, S. 485) widersprochen, nach der die auf die arbeitsfreien Tage entfallenden Einkünfte im vollen Umfang der deutschen Besteuerung zu unterwerfen sind. Nach Auffassung des BFH sind diese Tage vielmehr anteilig in beiden Staaten zu berücksichtigen.

Antragsveranlagungen durch Arbeitnehmer aus den neuen EU-Mitgliedstaaten

Mit Verfügung vom 25.06.2004 (Az. St 127 – S – 1300 – 12/04, DStR 2004, S. 1216) hat sich die OFD Berlin zur Anwendung der fiktiven unbeschränkten Steuerpflicht nach § 1a EStG und der Sondervorschrift des § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 EStG auf Arbeitnehmer geäußert, die die Staatsangehörigkeit einer der zehn neuen EU-Mitgliedstaaten besitzen. Die OFD Berlin weist darauf hin, dass bei der Prüfung der Einkunftsgrenzen i.S.d. § 1 Abs. 3 EStG immer auf das Kalenderjahr abzustellen ist. Bei Steuerpflichtigen aus einem zum 01.05.2004 in die EU aufgenommenen Mitgliedstaat sind daher auch die Einkünfte einzubeziehen, die diese in der Zeit vom 01.01.–30.04.2004 bezogen haben. Die Verfügung enthält zudem insbesondere Ausführungen zum Nachweis der Einkunftsgrenzen i.S.d. § 1

Abs. 3 EStG, zur Möglichkeit der Eintragung der Steuerklasse III für das Lohnsteuerabzugsverfahren und zur Durchführung der Einkommensteuerveranlagung.

Keine Anrechnung italienischer Steuer auf die deutsche Erbschaftsteuer

Laut Verfügung der OFD Frankfurt am Main vom 18.06.2004 (Az. S – 3832 A – 9 – St III 3.06, IWB 2004, S. 878) entsprechen die in Italien im Erb- und Schenkungsfall anfallenden Steuern (Hypothekarsteuer, Katastersteuer, Hypothekengebühr, Stempelsteuer, Registriersteuer) nicht der deutschen Erbschaftsteuer. Diese Steuern sind damit nicht nach Maßgabe des § 21 ErbStG auf die deutsche Erbschaft- und Schenkungssteuer anrechenbar. Weil Italien gegenwärtig keine der deutschen Erbschaft- und Schenkungssteuer vergleichbare Steuer mehr erhebt, wird das BMF die Kündigung der mit Italien ausgetauschten Gegenseitigkeitserklärung i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchstabe c ErbStG in die Wege leiten.

Lohnsteuer - Anschaffungskosten für Navigationsgerät kein geldwerter Vorteil

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit seinem Urteil vom 04.06.2004 (Az. 18 K 879/03 E, EFG 2004, S. 1357) entschieden, dass die Anschaffungskosten für ein Navigationsgerät, das nach dem GPS-System arbeitet, nicht Bestandteil der Bemessungsgrundlage zur Berechnung des geldwerten Vorteils eines Arbeitnehmers für die Gestellung eines Kraftfahrzeugs sind. Dieses Urteil gilt nicht für den Fall eines Bordcomputers, der als unselbstständiger Bestandteil des Wagens nicht in den Geltungsbereich des für selbstständige Wirtschaftsgüter geltenden § 3 Nr. 45 EStG fällt. Hingegen ist zu beachten, dass für Freiberufler und Gewerbetreibende die Kosten für ein Navigationsgerät nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG auf jeden Fall in die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des privaten Nutzungswerts des betrieblichen PKW einzubeziehen sind, da § 3 Nr. 45 EStG ausschließlich Arbeitnehmer betrifft. Gegen diese Entscheidung wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: VI R 37/04), über deren Ergebnis wir berichten werden.

Indirekte Steuern

Vordrucke für die Umsatzsteuervoranmeldung 2005 und die Umsatzsteuerjahreserklärung 2004

Mit Schreiben vom 27.09.2004 (IV A 6 – S 7344 – 3/04) hat das BMF die Muster der Vordrucke im Umsatzsteuer-Voranmeldungs- und Vorauszahlungsverfahren für das Jahr 2005 veröffentlicht. Darin erläutert das BMF die entsprechenden Änderungen in den Vordrucken, welche durch die gegenwärtigen oder künftigen Gesetzesänderungen erforderlich geworden sind. So ist insbesondere beabsichtigt, die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers um Lieferungen von Gas und Elektrizität eines im Ausland ansässigen Unternehmers zu erweitern. Im Vordruckmuster sind im Zusammenhang mit der umgekehrten Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG künftig die Umsätze i.S.d. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 UStG des leistenden Unternehmers, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, einzutragen. Hinsichtlich Umsätzen, für die der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13 Abs. 2 UStG schuldet, hat der Leistungsempfänger nunmehr anzugeben, ob es sich um Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 5 UStG), um Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände und Umsätze, die unter die GrEStG fallen (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG) oder aber um Bauleistungen eines im Inland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG) handelt. Daneben ist auch die vom Auslagerer nach § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG geschuldete Steuer für Lieferungen, die Auslagerungen von Gegenständen aus einem Umsatzsteuerlager vorangegangen sind (§ 4 Nr. 4a Satz 2 UStG), einzutragen.

Korrespondierend hierzu sind im BMF-Schreiben vom 27.09.2004 (IV A 6 – S 7344 – 4/04) entsprechende Änderungen im Vordruckmuster der Umsatzsteuerjahreserklärung 2004 nebst Anlagen erläutert.

Umsatzsteuerberichtigung bei Zahlungsverweigerung

Bestreitet der Leistungsempfänger substantiiert Bestehen und Höhe des vereinbarten Entgelts, kommt nach dem Urteil des BFH vom 22.04.2004 (Az. V R 72/03, DStR 2004, S. 1214) eine Berichtigung der Vorsteuer wegen Uneinbringlichkeit nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG in Betracht. Eine Forderung ist aber nicht schon dann uneinbringlich, wenn der Leistungsempfänger die Zahlung nach Fälligkeit verzögert, sondern erst dann, wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung – jedenfalls auf absehbare Zeit – nicht durchsetzen kann.

Aus dem BFH-Urteil ist zu schließen, dass zwar nicht jede Zahlungsverzögerung eine Berichtigung der Umsatzsteuer rechtfertigt, bei substantiiertem Bestreiten durch den Leistungsempfänger eine Berichtigung aber durchaus möglich ist.

Vorsteuerabzug einer GbR für Beratungsleistungen

In dem vom BFH entschiedenen Fall hatte das Finanzamt einer GbR, deren alleiniger Zweck es ist, ein Gebäude zu errichten und zu vermieten, den Vorsteuerabzug aus einer Beratungsleistung eines Rechtsanwalts versagt. Dies wurde damit begründet, dass die GbR an einen Gesellschafter im Wege eines Leistungsaustauschs einen Gesellschaftsanteil übertragen habe, welcher nach § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG umsatzsteuerfrei sei. Somit stünde die bezogene Beratungsleistung mit steuerfreien Ausgangsumsätzen in Zusammenhang, so dass ein Vorsteuerabzug zu versagen sei. Dem ist der BFH mit seinem Urteil vom 01.07.2004 (Az. V R 32/00, DStR 2004, S. 1425) entgegengetreten. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die in Rechnungen i.S.d. § 14 UStG gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von anderen Unternehmern für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Diese Voraussetzungen sind bei der GbR erfüllt. Zweck der GbR war es, ein Gebäude zu errichten und zu vermieten. Als Vermieterin dieses Gebäudes war die GbR Unternehmerin i.S.d. § 2 UStG. Da neben der Vermietung des Gebäudes keine weiteren Zwecke verfolgt wurden, war die GbR ausschließlich mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen tätig. Die GbR hat mithin die rechtliche Beratung ausschließlich zur Ausführung steuerpflichtiger Vermietungsumsätze in Anspruch genommen. Dem steht auch nicht entgegen, dass die GbR einen Gesellschafter gegen Bareinlage aufgenommen hat. Eine Personengesellschaft erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage an diesen keine Dienstleistung gegen Entgelt i.S.d. Art. 2 Nr. 1 der 6. EG-Richtlinie.