

## Mandanten-Information für das Kfz-Gewerbe

Im Dezember 2021

### Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

beim Handel mit gebrauchten Pkws können Kfz-Verkäufer die **Differenzbesteuerung** anwenden. Mit der Anwendung dieser Sonderregelung sind allerdings einige **Nachweispflichten** verbunden. Wir stellen Ihnen dazu eine interessante Entscheidung vor. Darüber hinaus geht es um eine Neuerung im Zusammenhang mit der Umsatzsteuerbefreiung für **Ausfuhrlieferungen**. Im **Steuertipp** gehen wir auf Klarstellungen des Bundesfinanzministeriums zur **betrieblichen Altersversorgung** ein.

#### Differenzbesteuerung

### Beweislast liegt beim Wiederverkäufer von gebrauchten Pkws

Das Finanzgericht Düsseldorf (FG) hat sich mit der Darlegungs- und Beweislast für die Anwendung der Differenzbesteuerung beim Wiederverkauf gebrauchter Pkws beschäftigt.

**Hinweis:** Die Differenzbesteuerung ist beim Handel mit gebrauchten beweglichen, körperlichen Gegenständen von Bedeutung. In diesen Fällen unterliegt nicht der Verkaufspreis, sondern die Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis (Handelsspanne) der Umsatzsteuer.

Im Streitfall ging es um einen Autohändler, der einen Großteil der Ankäufe unter der Annahme tätigte, dass der jeweilige Verkäufer das Fahrzeug als **Privatperson** verkauft habe. Daher ka-

men die unter Privatleuten üblichen Musterverträge zum Einsatz. Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung vertrat das Finanzamt jedoch die Auffassung, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung nicht erfüllt seien. Die Verkäufer seien als Händler tätig gewesen. Das hätte der Kläger beim Ankauf erkennen müssen, da die Verkäufer nicht mit den letzten Halterdaten übereingestimmt hätten. Erschwerend kam hinzu, dass das Kraftfahrt-Bundesamt bei 22 Fahrzeugen keine Daten liefern konnte, weil in den letzten sieben Jahren keine Fahrzeuge mit diesen Fahrgestellnummern im Inland zugelassen waren. Das Finanzamt versagte daher die Anwendung der Differenzbesteuerung im Schätzungsweg für etwa 20 % der betroffenen Umsätze.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das FG ist der Auffassung des Finanzamts gefolgt. Der Kläger habe nicht überzeugend dar-

#### In dieser Ausgabe

- ☑ **Differenzbesteuerung:** Beweislast liegt beim Wiederverkäufer von gebrauchten Pkws ..... 1
- ☑ **Neues Bundesamt:** Umsatzsteuerbefreiung und Ausfuhrnachweise in Beförderungsfällen ..... 2
- ☑ **Vorsteuerabzug:** Angaben zum Leistungszeitpunkt bzw. -zeitraum in Rechnungen ..... 2
- ☑ **Mahlzeitengestellung:** Verpflegungspauschalen sind auch ohne erste Tätigkeitsstätte zu kürzen ..... 2
- ☑ **Bilanzierung:** Aktive Rechnungsabgrenzungsposten auch bei geringem Aufwand ..... 3
- ☑ **Auslandsreisen:** Pauschbeträge für Verpflegung und Übernachtung 2022 unverändert ..... 3
- ☑ **Betriebsaufspaltung:** Stimmenpatt begründet keine personelle Verflechtung ..... 3
- ☑ **Steuertipp:** Klarstellungen zur betrieblichen Altersversorgung ..... 4

gelegt und nachgewiesen, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung erfüllt gewesen seien. Zudem sei eine **Hinzuschätzung** gerechtfertigt, da unzutreffende Fahrzeugstellnummern festgestellt worden seien und daher keine weiteren Einzelheiten zu den letzten Haltern und Verkäufern hätten ermittelt werden können. Der Wiederverkäufer trage die Darlegungs- und Beweislast dafür, dass die Voraussetzungen für die Anwendung der Differenzbesteuerung erfüllt seien. Nach Auffassung des FG kann das Vorliegen der Voraussetzungen der Differenzbesteuerung auch nicht aus Vertrauensschutzgründen fingiert werden.

#### Neues Bundesamt

### **Umsatzsteuerbefreiung und Ausfuhrnachweise in Beförderungsfällen**

Das Bundesfinanzministerium hat sich zur Umsatzsteuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen geäußert und in diesem Zusammenhang den Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) angepasst. Im UStAE sind unter anderem Ausfuhrnachweise in Beförderungsfällen geregelt. Hier wurden nun die Bescheinigungen des Auswärtigen Amts um Bescheinigungen des **Bundesamts für Auswärtige Angelegenheiten**, einschließlich der diplomatischen oder konsularischen Vertretungen der Bundesrepublik Deutschland im Bestimmungsland, ergänzt. Diese Neuregelung ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

**Hinweis:** Für die Belegnachweise wird unterschieden, ob es sich um einen Beförderung- oder einen Versendungsfall handelt. Ein Beförderungsfall liegt vor, wenn der Lieferant oder Abnehmer den Gegenstand der Lieferung selbst, das heißt mit dem eigenen Lkw, in ein Drittland transportiert. In diesen Fällen soll der Nachweis grundsätzlich durch einen Beleg geführt werden, der folgende Angaben enthält: Name und Anschrift des Unternehmers, handelsübliche Bezeichnung und Menge des ausgeführten Gegenstands, Ort und Tag der Ausfuhr sowie Ausfuhrbestätigung der den Ausgang des Gegenstands aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Grenzzollstelle eines Mitgliedstaats.

#### Vorsteuerabzug

### **Angaben zum Leistungszeitpunkt bzw. -zeitraum in Rechnungen**

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat sich im Hinblick auf den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers zu den Voraussetzungen einer **ord-**

**nungsgemäßen Rechnungsstellung** geäußert. Damit setzt das BMF die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) um, nach der sich der Leistungszeitpunkt in einer Rechnung (als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug) im Einzelfall aus dem Rechnungsdatum ergeben kann.

Der BFH hatte bereits 2018 entschieden, dass sich die Angabe des **Kalendermonats** als Leistungszeitpunkt aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung ergeben kann. Das ist der Fall, wenn nach den Verhältnissen des Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem die Rechnung ausgestellt wurde. Ein Jahr später hat der BFH diese Auffassung noch einmal bestätigt.

Das BMF hat klargestellt, dass Rechnungen, die nicht den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung enthalten, nicht ordnungsgemäß ausgestellt sind. Der Vorsteuerabzug ist dann nur ausnahmsweise möglich, wenn das Finanzamt über sämtliche Angaben verfügt, um die materiellen Voraussetzungen zu überprüfen. **Zweifel** sind laut BMF insbesondere dann gegeben, wenn das Zusammenfallen von Rechnungs- und Leistungsdatum nicht branchenüblich ist, eine zeitnahe Abrechnung nicht regelmäßig durchgeführt wird oder sonstige Zweifel bestehen.

Das BMF hat sich auch zu den Anforderungen an die **Leistungsbeschreibung** geäußert. Diese muss nicht nur eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen, sondern zusätzlich Rückschlüsse auf den Leistungsort und die Steuerpflicht zulassen.

Zudem ist der Vorsteuerabzug unzulässig, sofern der Rechnungsaussteller einen Gewerbebetrieb vortäuscht, ohne tatsächlich Leistungen mit dem vermeintlichen Leistungsempfänger ausgetauscht zu haben (**Strohmannengeschäfte**).

#### Mahlzeitengestellung

### **Verpflegungspauschalen sind auch ohne erste Tätigkeitsstätte zu kürzen**

Mitunter stellt der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung ein Dritter seinen Arbeitnehmern anlässlich oder während einer Tätigkeit außerhalb ihrer ersten Tätigkeitsstätte Mahlzeiten zur Verfügung. In solchen Fällen sind die Verpflegungspauschalen zu kürzen, und zwar für ein Frühstück um 20 % und für ein Mittag- oder Abendessen um je 40 % der maßgebenden Verpflegungspauschale für einen vollen Kalendertag. Die **Kürzung** darf die ermittelte Verpflegungspauschale nicht übersteigen. Das gilt auch, wenn Reisekostenvergütungen wegen der zur Verfügung gestellten Mahlzeiten einbehalten oder ge-

kürzt oder die Mahlzeiten pauschal besteuert werden. Hat der Arbeitnehmer für die Mahlzeit ein Entgelt gezahlt, mindert dieser Betrag den Kürzungsbetrag. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass die Verpflegungspauschalen im Fall einer Mahlzeitengestellung auch dann zu kürzen sind, wenn der Arbeitnehmer nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügt.

Im Streitfall war ein Offizier auf See **an Bord von Schiffen** tätig. Dort erhielt er seine Mahlzeiten unentgeltlich. In den Heuerabrechnungen wurden sie als steuerfreier Sachbezug behandelt. An einzelnen „Hafentagen“ blieb die Bordküche kalt, so dass sich der Arbeitnehmer selbst versorgen musste. Den trotz der unentgeltlichen Gestellung der Mahlzeiten geltend gemachten Abzug der Verpflegungspauschalen für alle Tage an Bord des Schiffs lehnte das Finanzamt ab. Das Finanzgericht ließ zwar den Abzug der Verpflegungspauschalen für die Tage der Selbstversorgung zu, für die übrigen Tage lehnte es den Werbungskostenabzug aber ab.

Der BFH hat die Entscheidung der Vorinstanz bestätigt. Das Gesetz enthalte eine umfassende Verweisung auf die entsprechenden Regeln für Arbeitnehmer mit erster Tätigkeitsstätte. Es ordne insoweit eine **Gleichstellung** beider Gruppen an. Daher gelte die Kürzung der Verpflegungspauschalen im Fall der Mahlzeitengestellung auch für solche Arbeitnehmer, die nicht über eine erste Tätigkeitsstätte verfügten.

#### Bilanzierung

### Aktive Rechnungsabgrenzungsposten auch bei geringem Aufwand

Bilanzierende Unternehmen müssen zur periodengerechten Gewinnabgrenzung sogenannte **Rechnungsabgrenzungsposten** (RAP) bilden. Fallen Ausgaben vor dem Abschlussstichtag an, die erst nach diesem Stichtag als gewinnmindernder Aufwand zu erfassen sind, ist ein aktiver RAP zu bilden. Hierüber wird die gewinnmindernde Wirkung in die nächste Periode verschoben. Umgekehrt ist ein passiver RAP zu bilden, wenn eine Zahlung beim Unternehmer eingeht, die sich erst in einer späteren Periode als gewinnerhöhende Einnahme auswirken soll.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich mit Fragen der zutreffenden Rechnungsabgrenzung befasst. Im Streitfall hatte ein Gewerbetreibender **zahlreiche Kleinbeträge** im Zahlungsjahr direkt als Betriebsausgaben verbucht (ohne Rechnungsabgrenzung), darunter Ausgaben für Haftpflichtversicherung, Werbung und Kfz-Steuer. Sämtliche Einzelpositionen führten pro Jahr zu einer Summe zwischen 1.315 € und 1.550 €. Das Finanzamt

war der Auffassung, dass auch diese vorausgezählten Kleinbeträge aktiv abzugrenzen seien, so dass es zu Gewinnerhöhungen kam.

Nach Ansicht des Finanzgerichts mussten wegen der geringen Bedeutung der Aufwendungen keine RAP gebildet werden. Es orientierte sich dabei an der damaligen Wertgrenze von 410 €, die für die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern galt (aktuell: 800 € netto). Der BFH ist dieser Auffassung jedoch entgegengetreten. Er hat entschieden, dass das Finanzamt **zu Recht aktive RAP gebildet** hatte.

**Hinweis:** Das Einkommensteuergesetz enthält ein abschließendes Aktivierungsgebot für entsprechende Ausgaben; ein Wahlrecht besteht nicht. Die Pflicht zur Bildung von RAP ist nicht auf wesentliche Fälle beschränkt, so dass auch bei Aufwendungen von geringer Bedeutung aktive RAP zu bilden sind.

#### Auslandsreisen

### Pauschbeträge für Verpflegung und Übernachtung 2022 unverändert

Das Bundesfinanzministerium hat darauf hingewiesen, dass die bei beruflich bzw. betrieblich veranlassten Auslandsreisen zur Anwendung kommenden Auslandstage- und Auslandsübernachtungsgelder pandemiebedingt **nicht zum 01.01.2022 neu festgesetzt** werden. Somit bleibt es bei den zum 01.01.2021 von der Finanzverwaltung veröffentlichten Pauschbeträgen.

**Hinweis:** Die Pauschbeträge für Übernachtungskosten gelten nur bei der Erstattung durch den Arbeitgeber. Nicht anwendbar sind die Pauschbeträge beim Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzug. Hier sind weiterhin nur die tatsächlich angefallenen Übernachtungskosten abziehbar.

#### Betriebsaufspaltung

### Stimmenpatt begründet keine personelle Verflechtung

Besteht zwischen zwei Unternehmen eine Betriebsaufspaltung, wird die vermögensverwaltende Tätigkeit einer Gesellschaft (z.B. die Vermietung eines Grundstücks) steuerlich als **Gewerbebetrieb** eingestuft. Folglich liegen gewerbliche Einkünfte vor. Eine Betriebsaufspaltung setzt voraus, dass ein Unternehmen („Besitzunternehmen“) mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage, zum Beispiel ein Grundstück, an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft („Betriebsunternehmen“) vermietet.

Neben dieser sachlichen muss auch eine personelle Verflechtung bestehen. Das heißt: Eine Person oder eine Personengruppe muss ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in beiden Gesellschaften durchsetzen können.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat zur personellen Verflechtung Folgendes entschieden: Eine Betriebsaufspaltung liegt (noch) nicht vor, wenn der das Besitzunternehmen beherrschende Gesellschafter in der Betriebskapitalgesellschaft nur über **exakt 50 % der Stimmen** verfügt. Ihm sind die Stimmen seines ebenfalls beteiligten minderjährigen Kindes nicht zuzurechnen, wenn in Bezug auf dessen Gesellschafterstellung eine Ergänzungspflegschaft angeordnet ist.

Im Streitfall waren die Klägerin und ihre beiden Kinder mit dem Tod des Ehemanns und Vaters zu Gesellschaftern der Betriebs-GmbH geworden. Die Klägerin hatte dieser GmbH bereits seit Jahren ein betrieblich genutztes Grundstück verpachtet. Nachdem sie in einer Gesellschafterversammlung, in der eine Ergänzungspflegerin ihren minderjährigen Sohn vertrat, zur Geschäftsführerin der GmbH bestellt worden war, sah das Finanzamt die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung als erfüllt an. Denn die Klägerin könne die GmbH aufgrund ihrer elterlichen Vermögenssorge beherrschen - obwohl sie nur 50 % der Stimmen innehatte -, so dass neben der sachlichen auch eine personelle Verflechtung vorliege. Die Klägerin erziele daher aus der Grundstücksverpachtung **gewerbliche Einkünfte**.

Das Finanzgericht sah dies jedoch anders und gab der Klage statt. Die Revision des Finanzamts hatte keinen Erfolg, und auch der BFH hat eine personelle Verflechtung verneint. Die Anteile ihres minderjährigen Kindes waren der Klägerin laut BFH nicht zuzurechnen, da für das Kind eine **Ergänzungspflegschaft** angeordnet war, die auch die Wahrnehmung von dessen Gesellschafterrechten umfasste. In einem solchen Fall lägen keine gleichgelagerten wirtschaftlichen Interessen vor. Die Beteiligung der Klägerin von exakt 50 % der Stimmen reiche aufgrund der „Pattsituation“ für eine Beherrschung nicht aus.

#### Steuertipp

### **Klarstellungen zur betrieblichen Altersversorgung**

Das Bundesfinanzministerium hat das umfangreiche **Anwendungsschreiben** zur steuerlichen Förderung der betrieblichen Altersversorgung überarbeitet und für alle offenen Fälle unter anderem Folgendes geregelt:

- Von einer betrieblichen Altersversorgung ist (nur) auszugehen, wenn die Versorgungszusage des Arbeitgebers einem im **Betriebsrentengesetz** geregelten Versorgungszweck dient, die Leistungspflicht nach dem Inhalt der Zusage durch ein im Gesetz genanntes biologisches Ereignis ausgelöst wird und durch die vorgesehene Leistung ein im Gesetz angesprochenes biometrisches Risiko (Alter, Tod, Invalidität) zumindest teilweise übernommen wird.
- Keine betriebliche Altersversorgung liegt vor, wenn der Arbeitgeber die Versorgungsleistung einem **betriebsfremden** Arbeitnehmer-Ehegatten verspricht. Das Gleiche gilt für Lebenspartner nach dem Lebenspartnerschaftsgesetz und für nichteheliche Lebensgefährten.
- Bei Eintritt einer Erwerbsminderung, Erwerbs- oder Berufsunfähigkeit wird das biometrische **Risiko der Invalidität** grundsätzlich erfüllt. Die Versicherung dieser Risiken erfüllt die Voraussetzungen des Betriebsrentengesetzes. Dies gilt auch, wenn der Leistungsfall nicht zusätzlich daran geknüpft ist, dass der Arbeitnehmer tatsächlich durch den Eintritt des Invaliditätsgrades in seiner Berufsausübung beeinträchtigt ist. Dem Arbeitgeber steht es aber frei, in seiner Versorgungszusage und entsprechend in den versicherungsvertraglichen Vereinbarungen den Leistungsfall in diesem Sinne einzuschränken.
- Eine **Grundfähigkeitenversicherung** dient ebenfalls der Absicherung des biometrischen Risikos „Invalidität“, da der Verlust einer Grundfähigkeit zum Eintritt eines Invaliditätsgrades führt. Auch sie erfüllt daher die Voraussetzungen des Betriebsrentengesetzes.
- Die Versicherung des Risikos einer **Arbeitsunfähigkeit** stellt, auch wenn es sich um eine längerfristige handelt, keine Absicherung des biometrischen Risikos „Invalidität“ dar und dient folglich nicht einer betrieblichen Altersversorgung.
- Ist in den Durchführungswegen Direktversicherung, Pensionskasse und Pensionsfonds eine **Beitragsfreistellung** für bestimmte Zeiten vereinbart, ist dies betriebsrentenrechtlich unbedenklich und steht der steuerlichen Anerkennung als betriebliche Altersversorgung somit nicht entgegen.

Mit freundlichen Grüßen