

Steuerblick November 2020

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

- | | |
|--|---|
| 1. Einkommensteuerliche Behandlung pauschaler Bonuszahlungen einer gesetzlichen Krankenkasse | 1 |
| 2. Bau-/Handwerkerleistungen vor dem Hintergrund des Auslaufens der Umsatzsteuerabsenkung zum 31.12.2020 | 2 |
| 3. GmbH & Co. KG: Keine Gestaltung über unentgeltliche Geschäftsführungsleistungen der Kommanditisten möglich | 4 |
| 4. Gefahr der Versagung des Vorsteuerabzugs bzw. der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen bei Einbezug in einen Umsatzsteuerbetrug | 5 |
| 5. Unterlagen zu Airbnb-Vermietern liegen wohl der Finanzverwaltung vor | 5 |

1. Einkommensteuerliche Behandlung pauschaler Bonuszahlungen einer gesetzlichen Krankenkasse

Der BFH hat nun mit Urteilen vom 6.5.2020 (Aktenzeichen X R 16/18 und X R 30/18) den in der Praxis häufig vorkommenden Fall entschieden und klargestellt, dass die von einer gesetzlichen Krankenkasse gewährte Geldprämie (Bonus) für gesundheitsbewusstes Verhalten auch bei pauschaler Ausgestaltung **keine den Sonderausgabenabzug mindernde Beitragserstattung** darstellt, sofern durch sie konkreter, der jeweiligen Gesundheitsmaßnahme zuzuordnender finanzieller Aufwand des Stpfl. ganz oder teilweise ausgeglichen wird.

Voraussetzung für die Erlangung des Bonus war, dass mindestens vier bonifizierbare Aktivitäten gemäß der Satzung der Krankenkasse (u.a. für die Inanspruchnahme regelmäßiger Leistungen zur Früherkennung bestimmter Krankheiten) im Kalenderjahr durchgeführt wurden. Der Gesamtbonus war auf 300 € jährlich begrenzt. Der Nachweis war durch ein sog. Bonusheft zu führen.

Der **BFH differenziert** hinsichtlich solcher Bonuszahlungen nun folgendermaßen:

- Der Bonus wird – anders als bei klassischen Beitragserstattungen oder bei Prämien für Wahltarife – nicht etwa gezahlt, weil bestimmte Leistungen zu Lasten der Krankenkasse nicht in Anspruch genommen oder durch einen Selbstbehalt wirtschaftlich selbst getragen wurden, sondern – letztlich umgekehrt – gerade weil der Versicherte bestimmte auf dem Gebiet der Gesundheitsprävention und des Gesundheitsbewusstseins liegende Maßnahmen und Aktivitäten ergriffen hat.
- Demgemäß stehen satzungsgemäße Boni in diesem Sinne dann nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit den Beiträgen zur Erlangung des Basiskrankenversicherungsschutzes, wenn durch den jeweiligen Bonus **eigene Kosten des Versicherten für die Inanspruchnahme entsprechender Gesundheitsmaßnahmen und Aktivitäten ausgeglichen werden**. In diesem Fall wird durch den Bonus nicht nachträglich die Gegenleistung des Versicherten für die Erlangung

seines Versicherungsschutzes herabgesetzt, so dass die hierauf bezogene wirtschaftliche Belastung unverändert bleibt. Nicht erforderlich ist hierbei, dass der pauschale Bonus exakt den tatsächlichen Aufwand des Versicherten abdeckt.

- Dies gilt auch, wenn Anlass für eine Bonuszahlung der Nachweis gesundheitsbewussten Verhaltens ist, so z.B. Mitgliedschaft in einem Sportverein oder einem Fitness-Studio. Voraussetzung hierfür ist allerdings ebenfalls, dass der **Versicherte finanzielle Aufwendungen trägt**, die konkret auf die Inanspruchnahme der jeweils geförderten Gesundheitsmaßnahme zurückzuführen sind. Auch insoweit steht der Bonus nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit den Beiträgen zur Erlangung des Krankenversicherungsschutzes, sondern gleicht – wenn ggf. auch nur zum Teil – Kosten des Versicherten für die gesetzlich als förderungswürdig qualifizierte Gesundheitsmaßnahme aus.
- Nimmt der Stpfl. dagegen gesundheitliche **Vorsorge- oder Schutzmaßnahmen in Anspruch, die Bestandteil des Basiskrankenversicherungsschutzes sind** (z.B. Leistungen zur Früherkennung bestimmter Krankheiten oder Zahnvorsorgeuntersuchungen), fehlt es an eigenem – einer solchen Maßnahme konkret zuzuordnenden – Gesundheitsaufwand, der durch einen hierfür gezahlten Bonus ausgeglichen werden könnte. Wird der Stpfl. trotz oder gerade wegen der Inanspruchnahme solcher Versicherungsleistungen noch durch einen Bonus wirtschaftlich entlastet, stellt sich dies für ihn als **Beitragsersatzung** dar. Die insoweit gezahlten Boni sind mit den Krankenversicherungsbeiträgen im Rahmen des Sonderausgabenabzugs zu verrechnen.
- Gleiches gilt für Boni, die auf Grund des Nachweises eines aufwandsunabhängigen Verhaltens oder Unterlassens (z.B. gesundes Körpergewicht, Nichtraucherstatus) gezahlt werden. Auch insoweit ist ein Bonus nicht geeignet, eigenen Gesundheitsaufwand des Stpfl. auszugleichen.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sind die einzelnen Modelle also zu differenzieren. Wichtig ist, dass die Bescheinigungen der Krankenkassen und die insoweit von den Krankenkassen an die FinVerw übermittelten Daten nicht maßgebend sind.

2. Bau-/Handwerkerleistungen vor dem Hintergrund des Auslaufens der Umsatzsteuerabsenkung zum 31.12.2020

Bei Privatpersonen stellt die Umsatzsteuer aus bezogenen Lieferungen und Leistungen eine endgültige Belastung dar. Gleiches gilt auch bei unternehmerisch tätigen Stpfl., die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, wie bspw. Ärzte, Physiotherapeuten oder bei der Wohnungsvermietung. Daher sollte im Hinblick auf das Auslaufen der zeitlich **befristeten Umsatzsteuerabsenkung zum 31.12.2020** geprüft werden, ob und wie die bis dahin noch geltenden abgesenkten Umsatzsteuersätze noch genutzt werden können. Herauszustellen sind an dieser Stelle vor allem bezogene Bauleistungen/Handwerkerleistungen, die oftmals ein großes Volumen erreichen. So wird z.B. aktuell auf eine Baumaßnahme über einen Nettowert von 20 000 € eine Umsatzsteuer von 3 200 € fällig; ab dem 1.1.2021 beträgt die Umsatzsteuer dann 3 800 €.

Hinsichtlich des anzuwendenden Umsatzsteuersatzes ist der Zeitpunkt maßgebend, in dem der jeweilige Umsatz ausgeführt wird. Bei einer Werklieferung und einer Werkleistung (z.B. Beratungsleistung, Handwerkerleistung, Dienstleistung) kommt es auf den **Abschluss der Arbeiten und die Abnahme** durch den Erwerber an. Dies gilt auch, wenn Leistungsbeginn für eine Werkleistung oder Dienstleistung bereits vor dem 1.7.2020 ist, die Leistung jedoch erst nach dem 30.6.2020 beendet bzw. abgenommen wird. Entsprechendes gilt dann in Bezug auf das Auslaufen der Steuersatzabsenkung zum 31.12.2020. Unmaßgeblich ist der Zeitpunkt der Auftragserteilung, der Ausstellung der Rechnung und der Zahlung des Entgelts.

Handlungsempfehlung:

Der Abschluss der Leistung bzw. die Abnahme sollte z.B. in einem **Abnahmeprotokoll** dokumentiert werden.

Hinweis:

Wichtig für den Handwerker ist, dass dieser ausdrücklich einen Leistungspreis „zzgl. der gesetzlichen Umsatzsteuer“ vereinbart, damit nicht die Gefahr eintritt, dass bei einer Verzögerung der Fertigstellung der dann wieder höhere Umsatzsteuersatz an den Kunden zivilrechtlich nicht weitergegeben werden kann.

Da zeitlich umfangreiche Bau-/Handwerkerleistungen oftmals bis zum 31.12.2020 nicht mehr abgeschlossen werden können, ist zu prüfen, ob Werklieferungen und Werkleistungen wirtschaftlich

teilbar sind und in **Teilleistungen** erbracht werden können und damit zumindest ein Teil der Gesamtsumme noch den abgesenkten Umsatzsteuersätzen unterliegt.

Auf **Teilleistungen, die vor dem 1.1.2021 erbracht werden**, sind die bis zum 31.12.2020 geltenden Umsatzsteuersätze von 16 % bzw. 5 % anzuwenden.

Vor dem 1.1.2021 erbrachte Teilleistungen liegen aber nur vor, wenn folgende **Voraussetzungen** erfüllt sind:

- Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.
- Der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, vor dem 1.1.2021 abgenommen worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, muss er vor dem 1.1.2021 vollendet oder beendet worden sein.
- Vor dem 1.1.2021 muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Sind für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung zunächst keine Teilentgelte gesondert vereinbart worden, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem 1.1.2021 entsprechend geändert werden.
- Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

Die Abrechnung von Teilleistungen setzt stets voraus, dass die **Gesamtleistung nach wirtschaftlicher Betrachtung teilbar ist**. Insoweit muss der Einzelfall betrachtet werden. Wichtige Fälle sind nach einer Zusammenstellung der FinVerw:

Art der Arbeit	Teilungsmaßstäbe
Anschlüsse an Entwässerungs- und Versorgungsanlagen	Aufteilung erfolgt je Anlage
Bodenbelagarbeiten	Aufteilung je Wohnung oder Geschoss
Fliesen- und Plattenlegerarbeiten	Aufteilung nach Bädern oder Küchen ist im Regelfall zulässig.
Gas-, Wasser- und Abwasserinstallation	Bei der Installation z.B. von Waschbecken, Badewannen und WC-Becken kann eine stückweise Aufteilung erfolgen.
Glaserarbeiten	Aufteilung je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig.
Heizungsanlagen	Bei selbständigen Etagenheizungen kann nach Wohnungen aufgeteilt werden.
Maler- und Tapezierarbeiten	Die Aufteilung nach Wohnungen ist im Regelfall zulässig. Eine raumweise Aufteilung wird regelmäßig nicht anerkannt, wenn die Arbeiten untrennbar ineinanderfließen.
Maurer- und Betonarbeiten	Bei Neubauten können Teilleistungen im Allgemeinen nur haus- oder blockweise bewirkt werden. Insbesondere bei herkömmlicher Bauweise und bei Skelettbauweise kann eine geschossweise Aufteilung grundsätzlich nicht zugelassen werden.
Naturwerkstein- und Beton-Werksteinarbeiten	Bei Objekten, die miteinander nicht verbunden sind, kann eine stückweise Aufteilung vorgenommen werden.
Putz- und Stuckarbeiten (innen)	Aufteilung nach Wohnungen oder Geschossen
Schlosserarbeiten	Aufteilung je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig (z.B. je Balkongitter).
Tischlerarbeiten	Aufteilung je nach Art der Arbeit im Regelfall stückweise zulässig (z.B. je Tür und Fenster).

Hinweis:

Selbstverständlich sind im Hinblick auf die Abnahme von (Teil-)Leistungen nicht nur steuerliche Aspekte zu beachten. Soweit Mängel vorhanden sind oder kleinere Restarbeiten noch ausstehen, sollte dies in dem Abnahmeprotokoll unbedingt vermerkt werden.

Teilleistungen können auch bei **Architekten- und Ingenieurverträgen** beauftragt werden. Im Regelfall wird die Leistung eines Architekten bzw. Fachingenieurs für verschiedene Leistungsphasen des Bauvorhabens beauftragt (z.B. Entwurfs-, Genehmigungs- und Ausführungsplanung). Werden mehrere Leistungsphasen der HOAI als einheitliche Leistung beauftragt, erfolgt die Abnahme der Architektenleistung erst mit der letzten Handlung des Architekten aus der letztbeauftragten Leistungsphase. Umsatzsteuerlich bedeutet dies, dass die Leistung des Architekten erst zu diesem

Zeitpunkt erbracht ist und der in diesem Zeitpunkt geltende Umsatzsteuersatz für die Besteuerung der gesamten Architektenleistung maßgeblich ist. Möglich ist aber auch die separate Beauftragung der einzelnen Leistungsphasen. Dann liegen Teilleistungen im umsatzsteuerlichen Sinne vor, die mit dem Umsatzsteuersatz belastet werden, der bei Beendigung der einzelnen Teilleistung gültig ist.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, dass

- **Handwerker** bei der Erstellung von Angeboten bzw. Auftragsbestätigungen darauf achten sollten, dass die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer an den Kunden weiterberechnet werden kann und
- **Handwerker und Kunden** gemeinsam Möglichkeiten der Erbringung von Teilleistungen prüfen sollten, um von den noch abgesenkten Umsatzsteuersätzen profitieren zu können.

3. GmbH & Co. KG: Keine Gestaltung über unentgeltliche Geschäftsführungsleistungen der Kommanditisten möglich

Die steuerliche Belastung von Personengesellschaften mit hohen Einkünften ist in Deutschland beträchtlich. Unabhängig von der Gewinnverwendung (Entnahme oder Stehenlassen im Unternehmen) werden diese Gewinne mit fast 50 % Ertragsteuern (Einkommensteuer auf Ebene der Gesellschafter und Gewerbesteuer auf Ebene der Personengesellschaft selbst) belastet, wohingegen eine vergleichbare Kapitalgesellschaft, welche den erwirtschafteten Gewinn im Unternehmensvermögen belässt, hingegen nur mit ca. 30 % belastet wird. Hier tritt eine darüberhinausgehende steuerliche Belastung nur und erst dann ein, wenn eine Gewinnausschüttung an die Anteilseigner erfolgt.

Bei einer GmbH & Co. KG wird in diesen Fällen in der Praxis oftmals versucht, die vergleichsweise günstige Belastung der nicht ausschüttenden Kapitalgesellschaft über die Komplementär-GmbH zu nutzen. Dieser wird ein Teil des Gewinns zugewiesen. Der BFH hat nun aber mit Urteil vom 28.5.2020 (Aktenzeichen IV R 11/18) solchen Gestaltungen Grenzen aufgezeigt.

Der Urteilsfall stellte sich – stark vereinfacht – wie folgt dar: Die Geschäftsführung der GmbH & Co. KG wurde gegen Entgelt von der Komplementär-GmbH erbracht. Geschäftsführer der Komplementär-GmbH wiederum waren Kommanditisten, die bei der Komplementär-GmbH unentgeltlich die Geschäftsführungstätigkeit erbrachten. Im Ergebnis verblieb damit die von der KG vereinnahmte Geschäftsführungsvergütung bei der Komplementär-GmbH als Gewinn.

Ziel der Struktur war offensichtlich eine teilweise **Gewinnthesaurierung bei der Komplementär-GmbH**, und zwar sollte diese einen Teil des Gewinns der GmbH & Co. KG über Sondervergütungen (hier: Geschäftsführungsvergütung) erhalten, damit die Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Anrechnung der Gewerbesteuer bei den Kommanditisten vollständig erhalten bleibt.

Der BFH stellt insoweit nun aber klar, dass die **Vergütung als Sondervergütung nicht der Komplementär-GmbH, sondern dem die Geschäfte führenden Kommanditisten zuzurechnen** ist, wenn der Gesellschaftsvertrag einer GmbH & Co. KG einen Vorabgewinn der Komplementär-GmbH für die Übernahme der Geschäftsführung der KG vorsieht, die von einem Kommanditisten der KG als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH erbracht wird. Dies gelte unabhängig davon, ob die GmbH dem Kommanditisten ein Entgelt für seine Tätigkeit schuldet. Damit unterliegen diese Vergütungen für die Geschäftsführung bei den Kommanditisten der Einkommensteuer.

Der BFH hält es für entscheidend, dass ein Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der gleichzeitig Kommanditist der KG ist, bei teleologischer Auslegung der Regelung zu den Einkünften des Mitunternehmers einkommensteuerrechtlich „im Dienst“ der KG tätig wird und daher die unternehmerische Leistung der Geschäftsführung der KG aus einkommensteuerrechtlicher Sicht nicht von der Komplementär-GmbH, sondern von dem Kommanditisten erbracht wird. Dementsprechend müsse auch in einem Fall wie dem Streitfall, in dem nicht der Kommanditist selbst (unmittelbar von der KG oder mittelbar unter Zwischenschaltung der Komplementär-GmbH) ein Entgelt für seine Tätigkeit „im Dienst“ der KG erhält, sondern der Komplementär-GmbH ein Vorabgewinn für die Geschäftsführung zugewiesen wird, der auf die Geschäftsführung entfallende Gewinnanteil einkommensteuerrechtlich dem die Geschäfte tatsächlich führenden Kommanditisten zugerechnet werden. Insoweit handelt es sich zwar nicht um ein Entgelt, aber um einen Vorabgewinnanteil für eine Leistung, die der Kommanditist und nicht die Komplementär-GmbH erbringt. Der Vorabgewinn ist daher dem die Leistung erbringenden Kommanditisten zuzurechnen.

Hinweis:

Dies verdeutlicht die Besonderheiten bei der steuerlichen Gewinnermittlung von Personengesellschaften. Gestaltungen zur Thesaurierung über die Komplementär-GmbH bedürfen einer sorgfältigen steuerlichen Beratung.

4. Gefahr der Versagung des Vorsteuerabzugs bzw. der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen bei Einbezug in einen Umsatzsteuerbetrug

Einmal mehr ging es um die Frage, ob bei einem vermeintlichen Einbezug des Unternehmers in einen Umsatzsteuerbetrug die Vorteile aus dem Mehrwertsteuersystem für Unternehmer in Gestalt des Vorsteuerabzugs oder der Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen versagt werden können.

Mit Urteil vom 11.3.2020 (Aktenzeichen XI R 7/18) setzt der BFH der vielfach zu beobachtenden Praxis der FinVerw Grenzen. Insbesondere stellt das Gericht heraus:

- Liegen die materiellen und formellen Anforderungen des Vorsteuerabzugs vor, so darf dieser nur dann versagt werden, wenn nach der **objektiven Sachlage die missbräuchliche Inanspruchnahme** feststeht. Hierbei muss die Steuerhinterziehung nicht selbst durch den Unternehmer begangen worden sein, sondern es reicht aus, wenn der Unternehmer wusste oder hätte wissen können, dass er mit dem Umsatz in eine Mehrwertsteuerhinterziehung verstrickt war.
- Der **Vertrauensschutz**, den die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Erwerbers bei einer vermeintlich steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferung ausstrahlt, greift nicht, wenn der Unternehmer die **gesetzlichen Nachweispflichten nicht beachtet**. Diese lagen im entschiedenen Fall in Form der Belegnachweise nicht vor. Darüber hinaus hätte die Stpfl. bei der Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns die Unrichtigkeit der Angaben des Erwerbers in Form einer ungültigen USt-IdNr. eines anderen Mitgliedsstaats erkennen können.

Handlungsempfehlung:

Insbesondere wird die Bedeutung der **Abfrage der Gültigkeit der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (Bestätigungsverfahren)** für die Erlangung des gesetzlichen Vertrauensschutzes deutlich. Der BFH führt hierzu konkret aus, dass eine Abfrage der Gültigkeit mindestens mit der ersten Lieferung und im weiteren Verlauf in regelmäßigen Abständen erforderlich ist. In bekannt betrugsbehafteten Branchen ist eine häufigere Überprüfung empfehlenswert.

5. Unterlagen zu Airbnb-Vermietern liegen wohl der Finanzverwaltung vor

Die Hamburger Finanzbehörde meldet in einer Pressemitteilung vom 2.9.2020: „Weltweit agierendes Vermittlungsportal für Buchung und Vermittlung von Unterkünften liefert Kontrolldaten an die Hamburger Steuerfahndung“. Offensichtlich handelt es sich wohl um das Vermittlungsportal Airbnb. Mittels dieser Daten soll bundesweit überprüft werden, ob Einkünfte aus Wohnungsvermietungen erklärt und besteuert wurden.

Zum Hintergrund: Die Vermietung von Räumen der selbstgenutzten Wohnung oder eines selbstgenutzten Hauses an fremde Personen ist grundsätzlich steuerlich relevant. Soweit insofern eine Einkünfteerzielungsabsicht vorliegt, werden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Es können aber auch gewerbliche Einkünfte vorliegen, wenn neben der eigentlichen Vermietung noch gewichtige und unübliche Sonderleistungen erbracht werden (so bspw. tägliche Zimmerreinigung, Frühstücksangebot, jederzeit ansprechbares Personal) oder die Vermietungstätigkeit eine unternehmerische Organisation erfordert, die mit gewerblichen Beherbergungsbetrieben (z.B. Hotels) vergleichbar ist (z.B. durch ständige Erreichbarkeit wie bei einer Hotelrezeption).

Hinweis:

Einnahmen aus der vorübergehenden (Unter-)Vermietung von selbst genutzten Immobilien dürfen bis zu einer Höhe von 520 € pro Veranlagungszeitraum unbesteuert bleiben. Wird diese Grenze überschritten, so sind die Einkünfte insgesamt der Besteuerung zu unterwerfen.

Handlungsempfehlung:

In derartigen Fällen ist sorgfältig zu prüfen, ob steuerlich relevante Einkünfte vorliegen, die erklärt werden müssen. Ist dies zu bejahen, so sind auch entsprechende Werbungskosten gegenzurechnen. Soweit das Zimmer bzw. die

Räume dauerhaft zur (Unter-)Vermietung angeboten werden, sind auch auf Leerstandszeiten entfallende Kosten den Werbungskosten zuzuordnen.

Mit freundlichen Grüßen