

# Mandanten-Information für das Bau- und Baunebengewerbe

Im Juni 2023

## Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

bei Hinzuschätzungen im Rahmen von **Betriebsprüfungen** greifen die Finanzämter für den „äußeren Betriebsvergleich“ auf die **amtliche Richtsatzsammlung** zurück. Jetzt wird dieses Hilfsmittel des Bundesfinanzministeriums im Hinblick auf seine Eignung untersucht. Wir stellen Ihnen dazu einen aktuellen Beschluss vor. Zudem zeigen wir, warum die Grundsätze der **Soll-Versteuerung** auch bei späterer Vereinnahmung des Entgelts gelten. Der **Steuertipp** beantwortet Zweifelsfragen zur **Inflationausgleichsprämie**.

### Betriebsvergleich

#### Amtliche Richtsätze kommen auf den Prüfstand

Bei Betriebsprüfungen nehmen die Finanzämter häufig Hinzuschätzungen vor, wenn sie die korrekten Besteuerungsgrundlagen nicht ermitteln können. Eine zulässige **Schätzungsmethode** ist der äußere Betriebsvergleich, bei dem die Ergebnisse anderer gleichartiger Betriebe herangezogen werden. Um die erklärten Umsätze und Gewinne des geprüften Betriebs mit „Normalbetrieben“ zu vergleichen, greift das Finanzamt dann auf amtliche Richtsätze zurück, die sich bei Prüfungen anderer gleichartiger Betriebe ergeben haben.

Ob diese amtlichen Richtsatzsammlungen eine tragfähige Grundlage für **Hinzuschätzungen** bilden können, wird nun erstmals vom Bundesfinanzhof (BFH) überprüft. Geklagt hatte ein Diskothekenbetreiber, dessen Getränkeumsätze das

Finanzamt im Zuge einer Außenprüfung mit einem der Richtsatzsammlung entnommenen Rohgewinnaufschlagsatz von 300 % hochgerechnet hatte. Der Betreiber zog gegen diese Hinzuschätzung vor den BFH. Die amtlichen Richtsätze seien eine statistisch untaugliche Stichprobe, weil nur 6 % der Betriebe als Prüfungsfälle überhaupt in die Datensammlung einfließen.

Der BFH hat das Bundesfinanzministerium aufgefordert, dem Verfahren beizutreten. Ein anhand der amtlichen Richtsatzsammlung angestellter äußerer Betriebsvergleich sei zwar eine anerkannte Schätzungsmethode. Bisher sei aber noch nicht höchstrichterlich betrachtet worden, nach welchen **Grundlagen und Parametern** die Richtsätze überhaupt zustande gekommen seien.

**Hinweis:** Die Finanzverwaltung muss nun also für Transparenz sorgen und darlegen, wie die Richtsätze aufgestellt werden.

#### In dieser Ausgabe

- Betriebsvergleich:** Amtliche Richtsätze kommen auf den Prüfstand..... 1
- Soll-Besteuerung:** Steuerentstehung bei aufgeschobener Fälligkeit einer Einnahme..... 2
- Umsatzsteuersatz:** Wenn Arbeitnehmern Wohncontainer vermietet werden..... 2
- Tarifiermäßigung:** Fünftelregelung ist bei Teilzahlungen in mehreren Jahren nicht anwendbar..... 2
- Haftung:** Geschäftsführer kann sich nicht auf eigene Unfähigkeit berufen..... 3
- Niedrigzinsphase:** Säumniszuschläge von 12 % pro Jahr sind rechters..... 3
- Ukraine:** Unentgeltliche Wertabgaben werden nicht besteuert..... 4
- Steuertipp:** Bis zu 3.000 € bleiben weiterhin steuer- und sozialabgabenfrei..... 4

Soll-Besteuerung**Steuerentstehung bei aufgeschobener Fälligkeit einer Einnahme**

Die Umsatzsteuer entsteht in der Regel mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die jeweilige Leistung ausgeführt worden ist (Berechnung der Steuer nach **vereinbarten Entgelten**). Die Steuerschuld wird in diesem Fall also bereits auf Beträge berechnet, die das Unternehmen noch gar nicht erhalten hat.

**Hinweis:** Da diese Soll-Besteuerung die Liquidität bedrohen kann, dürfen kleinere Unternehmen eine Sonderregelung nutzen und die Umsatzsteuer unter gewissen Voraussetzungen auf Antrag nach vereinnahmten Entgelten berechnen (Ist-Besteuerung). Die Steuerschuld entsteht dann erst, wenn das Entgelt tatsächlich vereinnahmt ist.

Im Fall der Soll-Besteuerung müssen Leistungen laut Bundesfinanzhof (BFH) auch dann schon **mit Leistungsausführung** versteuert werden, wenn das Entgelt aufgrund einer Vereinbarung mit dem Leistungsempfänger unter Bedingungen und zeitverzögert fällig wird.

Im Streitfall hatte ein **Generalunternehmer** eine Photovoltaikanlage errichtet. Mit dem Kunden war vereinbart, dass das Entgelt hierfür nur insoweit zur Zahlung fällig wird, als der Kunde es aus den laufenden Einnahmen der Stromeinspeisung begleichen kann. Das Generalunternehmen stellte 2011 eine erste Rechnung über 450.000 € zuzüglich Umsatzsteuer aus. Der Kunde zahlte daraufhin nur 77.350 €, da nur in dieser Höhe Einspeisevergütungen geflossen waren. Das Generalunternehmen wollte seine Umsatzsteuer für 2011 auf Grundlage des tatsächlich vereinnahmten Betrags berechnen, obgleich es an die Soll-Versteuerung gebunden war. Das Finanzamt ging allerdings davon aus, dass die Umsatzsteuer auf die vollen 450.000 € zu zahlen war.

Der BFH hat dem Finanzamt recht gegeben. Die Umsatzsteuer entsteht auch dann bei Leistungsausführung (ohne Steuerberichtigung), wenn der Unternehmer mit dem Kunden vereinbart, dass das Entgelt nur insoweit geschuldet wird, als es durch Einnahmen aus der Stromeinspeisung beglichen werden kann. Aus dem EU-Recht folgt, dass die Soll-Besteuerung nicht dergestalt einzuschränken ist, dass der Unternehmer nur bereits fällige Entgeltansprüche zu versteuern hat.

**Hinweis:** Der Generalunternehmer musste also für das Jahr 2011 Umsatzsteuer in Höhe von 85.500 € (19 % auf 450.000 €) abführen, obwohl er für die zugrundeliegende Leistung nur 77.350 € vereinnahmt hatte.

Umsatzsteuersatz**Wenn Arbeitnehmern Wohncontainer vermietet werden**

Wer Wohnungen oder Häuser vermietet, muss auf seine Umsätze regelmäßig keine Umsatzsteuer zahlen, da aufgrund einer dauerhaften Vermietung eine Steuerbefreiung nach dem Umsatzsteuergesetz greift. Anders liegt der Fall bei einer Vermietung von Campingflächen oder Wohn- und Schlafräumen, die der **kurzfristigen Beherbergung von Fremden** dienen. Diese Umsätze sind steuerpflichtig und unterliegen einem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %.

Darf auch bei der kurzfristigen Vermietung von mobilen Wohncontainern der ermäßigte Umsatzsteuersatz angewandt werden oder muss der reguläre Umsatzsteuersatz von 19 % zugrunde gelegt werden? Dieser Frage ist kürzlich der Bundesfinanzhof (BFH) nachgegangen. Geklagt hatte ein Landwirt, der für seinen Spargel- und Beerenanbau saisonal rund 100 Erntehelfer beschäftigte, denen er zugleich Räume in mobilen Wohncontainern vermietete. Die Dauer der Mietverhältnisse betrug längstens drei Monate. Die Container waren nicht in das Erdreich eingelassen, sondern standen lediglich auf Steinsokeln und waren über gepflasterte Wege zu erreichen. Der Landwirt versteuerte seine Vermietungsumsätze mit 7 %. Das Finanzamt kam nach einer Außenprüfung zu dem Ergebnis, dass der reguläre Umsatzsteuersatz von 19 % anzuwenden sei. Die Steueratzermäßigung gelte nur für die kurzfristige Vermietung von Unterkünften, die dauerhaft **fest mit dem Grundstück verbunden** seien.

Der BFH gestand dem Landwirt jedoch den ermäßigten Steuersatz von 7 % zu. Dessen Anwendung ist nicht auf die Vermietung von Grundstücken und mit diesen fest verbundenen Gebäuden beschränkt. Auch die Vermietung **nicht ortsfester Wohncontainer** wird erfasst. Diese Auslegung entspricht dem Unionsrecht.

**Hinweis:** Diese Entscheidung ist nicht nur für die Vermietung von Wohncontainern an Erntehelfer relevant, sondern beispielsweise auch für die Vermietung von mobilen Containern auf Baustellen.

Tarifiermäßigung**Fünftelregelung ist bei Teilzahlungen in mehreren Jahren nicht anwendbar**

Arbeitslohn für eine mehrjährige Tätigkeit kann nach der Fünftelregelung tarifiermäßig besteuert werden, wenn er **in einem Kalenderjahr** zufließt und es durch diese „zusammengeballte“ Zahlung

zu einer erhöhten steuerlichen Belastung kommt. Laut Bundesfinanzhof kommt die Tarifiermäßigung nach der Fünftelregelung somit nicht in Betracht, wenn der Arbeitslohn für eine mehrjährige Tätigkeit in Teilbeträgen - im Streitfall in drei Kalenderjahren - ausgezahlt wird. Dies gilt unabhängig davon, ob die Zahlung ursprünglich in einer Summe vereinbart war und die über drei Kalenderjahre verteilte Auszahlung auf Gründen beruht, die der Gestaltungsfreiheit des Arbeitnehmers entzogen sind.

Im Streitfall wurde der Kapitalbetrag einer Pensionszusage über drei Jahre verteilt ausgezahlt. Die Summe der im zweiten und dritten Jahr ausgezahlten Teilbeträge betrug **mehr als 10 %** der Hauptleistung des ersten Jahres und war höher als die Steuerentlastung der Hauptleistung. Damit konnte nicht von nur geringfügigen Nebenleistungen ausgegangen werden. Auch die Annahme einer für die Fünftelregelung unschädlichen sozialen Fürsorgeleistung kam nicht in Betracht.

#### Haftung

### **Geschäftsführer kann sich nicht auf eigene Unfähigkeit berufen**

„Mein Name ist Hase, ich weiß von nichts.“ Wenn diese Redewendung auf einen GmbH-Geschäftsführer zutrifft, schützt ihn das nach einem Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht vor einer **Haftungsansprache**.

Der Kläger war von seinem Sohn als alleiniger Geschäftsführer einer GmbH eingesetzt worden. Der Sohn selbst war faktischer Geschäftsführer und zog im Hintergrund die Fäden. Prüfungen der Steuerfahndung deckten später auf, dass die GmbH zahlreiche Scheinrechnungen und beleglose Buchungen in ihre Buchführung eingestellt hatte. Tatsächlich lagen diesen Vorgängen jedoch keine Leistungen zugrunde. Nachdem über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet worden war, nahm das Finanzamt den Vater als Geschäftsführer für die **Steuerschulden der GmbH** in Haftung. Hiergegen wandte dieser ein, dass er aufgrund seines fortgeschrittenen Alters und seiner persönlichen Fähigkeiten gar nicht in der Lage gewesen sei, die Geschäftsvorfälle in der Firmen-EDV nachzuvollziehen.

Der BFH hat jedoch bestätigt, dass die Haftungsansprache gerechtfertigt war. GmbH-Geschäftsführer haften für Steuerschulden ihrer Gesellschaft, soweit die Steuern infolge **vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung** der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt werden. Sie haben die Pflicht, Steuererklärungen vollständig, richtig und recht-

zeitig abzugeben und unzutreffende Erklärungen unverzüglich zu berichtigen. Diese Pflicht hatte der Geschäftsführer verletzt, weil er die Steuererklärungen der GmbH entweder gar nicht oder in unzutreffender Form abgegeben hatte.

Er hatte überdies auch schuldhaft gehandelt. Denn er war verpflichtet gewesen, sich ständig eingehend über den Geschäftsgang der GmbH zu unterrichten, so dass ihm das Fehlverhalten beauftragter Dritter rechtzeitig hätte auffallen müssen. Werden zur Pflichterfüllung (hier: zur Buchführung) herangezogene Personen mangelhaft überwacht, liegt regelmäßig eine grob fahrlässige Pflichtverletzung (**Überwachungsverschulden**) vor. Unerheblich war laut BFH, dass der Vater nicht in der Lage gewesen war, die EDV der Firma zu bedienen. Niemand könne sich auf das eigene Unvermögen berufen, den Aufgaben eines Geschäftsführers nachzukommen. Wer den Anforderungen an einen gewissenhaften Geschäftsführer nicht entsprechen kann, darf eine solche Position einfach nicht übernehmen.

#### Niedrigzinsphase

### **Säumniszuschläge von 12 % pro Jahr sind rechters**

Auf Druck des Bundesverfassungsgerichts hat der Gesetzgeber den Zinssatz für Nachzahlungs- und Erstattungszinsen mittlerweile von 6 % auf 1,8 % pro Jahr gesenkt. Bereits im Jahr 2021 hatte das Gericht in einem Beschluss darauf hingewiesen, dass die Zinshöhe von 6 % pro Jahr nicht mehr mit dem anhaltend niedrigen Zinsniveau auf dem Kapitalmarkt vereinbar ist. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nun entschieden, dass gegen die Höhe von Säumniszuschlägen **keine** solchen **verfassungsrechtlichen Bedenken** bestehen.

**Hinweis:** Säumniszuschläge werden bei nicht rechtzeitiger Zahlung fälliger Steuern oder einer zurückzuzahlenden Steuervergütung erhoben. Das Finanzamt berechnet für jeden angefangenen Monat der Säumnis einen Zuschlag von 1 % des rückständigen Steuerbetrags, so dass übers Jahr ein Zuschlag von 12 % des Rückstands auflaufen kann.

Laut BFH lassen sich die verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Höhe von Erstattungs- und Nachzahlungszinsen nicht auf Säumniszuschläge übertragen. Während die Zinsen einen Ausgleich für die Kapitalnutzung darstellen, sollen Säumniszuschläge in erster Linie ein **Druckmittel** sein, um fällige Steuerzahlungen durchzusetzen. Auch in einer Niedrigzinsphase ist die Höhe der Säumniszuschläge nicht anzupassen. Die Höhe von 12 % pro Jahr basiert auf der Überlegung, dass

Steuerzahlern nicht ermöglicht werden soll, sich durch das Hinausschieben fälliger Steuerzahlungen „zinsgünstige Darlehen“ einzuräumen. Die Zuschläge sollten daher höher sein als ein Kredit auf dem Geldmarkt. Somit ist ein Vergleich mit den Zinssätzen für **Kontoüberziehungen** zu ziehen, deren Höhe nicht unangemessen von der Höhe der Säumniszuschläge abweicht.

## Ukraine

### **Unentgeltliche Wertabgaben werden nicht besteuert**

Die Hilfsbereitschaft und die Solidarität für Menschen, die vom Krieg in der Ukraine betroffen sind, unterstützt auch der deutsche Fiskus weiterhin mit steuerlichen Maßnahmen. Zur Vereinfachung der steuerlichen Behandlung der Unterstützungsmaßnahmen hat das Bundesfinanzministerium kürzlich seine Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit Spenden für die Ukraine erweitert. Unentgeltliche Leistungen zur **Reparatur kriegsbeschädigter Infrastruktur** in der Ukraine führen nicht zur Umsatzbesteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe. Der Vorsteuerabzug bleibt aber erhalten.

Unentgeltliche Wertabgaben, die unmittelbar die Reparatur von kriegsbeschädigter Infrastruktur in der Ukraine zum Ziel haben, sind im Billigkeitswege **bis zum 31.12.2023** nicht zu besteuern. Das beinhaltet die unentgeltliche Bereitstellung von Baumaterialien, Baumaschinen, Personal und etwaigen Transportleistungen.

Wenn ein Unternehmer schon beim Leistungsbezug eine entsprechende Verwendung beabsichtigt, ist er dennoch zum **Vorsteuerabzug** berechtigt. Die folgende unentgeltliche Wertabgabe wird im Billigkeitswege nicht besteuert.

## Steuertipp

### **Bis zu 3.000 € bleiben weiterhin steuer- und sozialabgabenfrei**

Arbeitgeber können ihren Beschäftigten auch in diesem Jahr und noch bis Ende nächsten Jahres eine steuer- und sozialabgabenfreie **Inflationsausgleichsprämie** von bis zu 3.000 € (für alle Jahre in Summe) auszahlen. Entscheidend ist, dass die Prämie den Beschäftigten zwischen dem 26.10.2022 und dem 31.12.2024 zufließt.

Das Bundesfinanzministerium beantwortet in einem FAQ-Katalog wichtige Fragen in Zusammenhang mit dieser Prämie. Demnach gilt:

- **Empfängerkreis:** Die Prämie darf nur an Arbeitnehmer im steuerlichen Sinne ausgezahlt werden (z.B. an Vollzeit- oder Teilzeitbeschäftigte, Minijobber, Aushilfskräfte, Auszubildende und Arbeitnehmer in Kurzarbeit oder Elternzeit). Als Empfänger begünstigt sind auch Arbeitnehmer in Altersteilzeit, Bezieher von Vorruhestandsgeld und Versorgungsempfänger. Seit wann und wie lange ein Arbeitsverhältnis besteht, ist unerheblich. Gezahlte Prämien sind auch bei Arbeitsverhältnissen zwischen nahestehenden Personen steuer- und abgabenfrei, wenn die Arbeitsverhältnisse und die Prämienauszahlungen fremdüblich sind.
- **Zweckbindung:** Die Prämie muss zum Ausgleich der gestiegenen Verbraucherpreise gewährt werden. Hierfür genügt es, wenn sich dieser Zusammenhang aus der Bezeichnung „Inflationsausgleichsprämie“ (z.B. auf den Gehaltsabrechnungen) ergibt. Eine gesonderte schriftliche Vereinbarung zwischen den Arbeitsparteien ist nicht erforderlich.
- **Mehrere Dienstverhältnisse:** Je Dienstverhältnis darf die Prämie nur einmal gewährt werden. Wenn ein Arbeitnehmer mehrere Dienstverhältnisse hat, darf die Inflationsausgleichsprämie hingegen mehrfach bezogen werden.
- **Auszahlung von Teilbeträgen:** Hat ein Arbeitnehmer die Prämie bereits im Jahr 2023 erhalten, darf er sie 2024 nicht erneut beziehen. Zulässig ist es aber, den Betrag von 3.000 € in mehreren Teilbeträgen auszuzahlen (z.B. jeweils 1.500 € über zwei Jahre). Geht aber beispielsweise eine Prämienzahlung für Dezember 2024 erst im Januar 2025 auf dem Konto des Arbeitnehmers ein, wird sie lohnsteuer- und sozialabgabenpflichtig.
- **Keine Lohnumwandlung:** Die Prämie muss in jedem Fall zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden, um steuer- und sozialabgabenfrei zu sein. Der Arbeitgeber darf also nicht den regulären Lohn des Arbeitnehmers herabsetzen und die Mindererstattung dann im Anschluss als steuer- und abgabenfreie Inflationsausgleichsprämie auszahlen. Der Arbeitgeber darf aber eine freiwillige Sonderzahlung aussetzen, die er ansonsten regelmäßig gewährt, und stattdessen eine Inflationsausgleichsprämie zahlen.

Mit freundlichen Grüßen