



Deutscher Steuerberaterverband e.V. · Littenstraße 10 · 10179 Berlin

**Deutscher Steuerberaterverband e.V.**

Bundesministerium der Finanzen  
Herrn Ministerialdirektor Dr. Albert Peters  
Leiter der Steuerabteilung  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

**Aktenzeichen**  
NP/Ro 21-02-400-01/11 – S 02/11

**Telefon**  
+49 30 27876-620

**Telefax**  
+49 30 27876-799

**E-Mail**  
peters@dstv.de

**Datum**  
8.2.2011

## **Umsatzsteuerliche Praxisfragen**

Sehr geehrter Herr Dr. Peters,

in der täglichen Arbeit der Steuerberater stellt die Beratung in umsatzsteuerlichen Fragen eine zentrale Aufgabe dar. Rechtsunsicherheiten bereiten daher gerade bei dieser Steuerart den Kollegen erhebliche Schwierigkeiten, zumal die finanziellen Auswirkungen nachträglicher Änderungen aufgrund einer geänderten Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung für die Mandanten erhebliche Belastungen bedeuten können.

Daher wenden wir uns mit den nachfolgenden Auslegungs- und Anwendungsfragen an Sie, um für die Praxis eine gewisse Sicherheit bei der Anwendung der betroffenen Normen zu erreichen.

Vorweg möchten wir ferner an Sie appellieren, insbesondere im Umsatzsteuerrecht, Änderungen der Auslegung von Normen durch die Rechtsprechung, die von einer bis dahin von der Verwaltung vertretenen Ansicht abweicht, regelmäßig nur für die Zukunft zwingend für anwendbar zu erklären. Gerade eine rückwirkende Geltung der sich aus der neuen Rechtsprechung ergebenden Grundsätze stellt für Steuerberater und Mandanten eine erhebliche Härte dar. Häufig ist zudem eine Änderung der Buchhaltung aufgrund der Vielzahl der betroffenen Geschäftsvorfälle nur unter unverhältnismäßigem Aufwand darstellbar.

Im Einzelnen möchten wir auf folgende Problembereiche hinweisen. Gerne diskutieren wir mit Ihnen hierzu auch Lösungsmöglichkeiten aus Sicht der Praxis.

## **I. Ist-Besteuerung bei freiwillig bilanzierenden Freiberuflern**

Der Bundesfinanzhof hatte in seiner Entscheidung vom 22.7.2010 (Az. V R 4/09) darüber zu entscheiden, ob eine Steuerberatungs-GmbH mit buchführungspflichtigen Umsätzen zur Steuerberechnung nach vereinbarten Entgelten gemäß § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG berechtigt ist. Diese Frage wurde vom Gericht verneint.

Dieses Ergebnis soll hier nicht Gegenstand sein, wenn sich auch der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) der berechtigten Kritik an dieser Entscheidung von Stadie, In dubio pro fisco – BFH verneint Ist-Versteuerung für Freiberufler-GmbH, UStR 2011, S.45 anschließt.

Vielmehr hat das Gericht in der vorgenannten Entscheidung in einem obiter dictum (vgl. hierzu Martin, Urteilsanmerkung in: BFH/PR 2/2011) unter Tz. 30 ausgeführt, dass die Ist-Besteuerung auch bei Fehlen der Buchführungspflicht dann nicht in Betracht kommt, wenn ein Unternehmer freiwillig Bücher führt. Dieses Ergebnis leitet das Gericht daraus ab, dass eine Ist-Versteuerung nur dann gerechtfertigt sei, wenn dies der Vermeidung zusätzlicher Aufzeichnungen diene. Wenn aber freiwillig Bücher geführt werden, lassen sich alle für eine Soll-Besteuerung erforderlichen Abgaben aus der Buchhaltung entnehmen, so dass die Anwendung des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG ausscheiden müsse. Diese Argumentation könnte dahingehend zu verstehen sein, dass sowohl Freiberufler als auch Freiberufler-Personengesellschaften nicht von der Regelung des § 20 Abs.1 Satz 1 Nr. 3 UStG Gebrauch machen können, wenn sie ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher führen.

Die vom Gericht vorgenommene Auslegung steht damit im Widerspruch zum bisherigen Verständnis des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG. Zudem ist unseres Erachtens der Wortlaut der Norm sowie die systematische Stellung der Nr. 3, die von der Nr. 2 durch ein „oder“ getrennt ist, dahin zu verstehen, dass es auf das Vorliegen einer Buchführung bei den freien Berufen gerade nicht ankommen soll.

Darüber hinaus verkennt die Rechtsprechung aber auch die in der Praxis erforderlichen Aufzeichnungen. Wenn das Gericht ausführt, dass bei freiwillig bilanzierenden Steuerpflichtigen alle Angaben für eine Soll-Besteuerung vorlägen, muss dem unseres Erachtens entgegengetreten werden, dass vergleichbare Aufzeichnungen regelmäßig auch bei Nichtbilanzierenden

vorliegen. Denn bei Unternehmern erfordert bereits die Überwachung von Debitoren und Kreditoren eine der Buchführung entsprechende Dokumentation. Es ist daher nicht sachgerecht, wenn sich der Unternehmer zur Erfüllung der betriebswirtschaftlich notwendigen Aufzeichnung insbesondere der Datenverarbeitung bedient, das Umsatzsteuerrecht jedoch hieraus für ihn negative Konsequenzen zieht.

Bei einer derartigen Auslegung des Gesetzes hätte zudem der § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG nur noch einen sehr eingeschränkten Anwendungsbereich. Dies kann aber kaum dem Willen des historischen Gesetzgebers entsprechen.

Nach dem zuvor Gesagten kann es nicht ausreichen, wenn die Grundsätze der neueren BFH-Rechtsprechung lediglich ex nunc ab dem 1.1.2012 Anwendung finden. Vielmehr regt der DStV an, durch eine klarstellende Ergänzung des Wortlautes des Gesetzes in § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG die Ist-Besteuerung für Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG unabhängig vom Vorliegen einer Buchführung zuzulassen.

Wir schlagen daher folgende Formulierung des § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG vor:

(...)

Nr. 3. soweit er Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausführt. NEU: Dies gilt unabhängig davon, ob er ohne rechtliche Verpflichtung Bücher führt und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahme regelmäßig Abschlüsse macht.

Im Übrigen möchten wir drauf aufmerksam machen, dass die durch das Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung vom 16.7.2009 erfolgte temporäre Erhöhung der Umsatzgrenze des § 20 Abs. 1 Nr. 1 UStG von 250.000 auf 500.000 Euro mit Wirkung zum 31.12.2011 ausläuft. Die Anhebung, die zu einer Vereinheitlichung der Umsatzgrenzen in den alten und neuen Bundesländern führte, sollte auch über den genannten Stichtag hinaus gelten. Gerade auch für gewerblichen Mittelstand ist die Möglichkeit der Ist-Versteuerung eine spürbare Entlastung.

## **II. Unternehmerbescheinigungen**

Ein weiterer, seit Jahren für alle Beteiligten bei der Umsatzbesteuerung immer wieder zu immensen Problemen führender Bereich ist – neben vielen anderen Punkten – die Vorsteuerberechtigung des Unternehmers, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG nicht erfüllt waren. So stellt sich in

der Praxis immer wieder der Fall ein, dass eine Leistung entgegen den gesetzlichen Anforderungen und des äußeren Scheins nicht von einem anderen Unternehmer ausgeführt worden ist. Insbesondere sind hier Fälle der Schein- oder Strohmannunternehmen zu nennen. Nach Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung ist ein Vorsteuerabzug zwingend ausgeschlossen, wenn der Leistungserbringer kein Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist, da § 15 UStG keinen Vertrauensschutz vorsieht. Zwar kann unter Umständen ein Vorsteuerabzug als Billigkeitsmaßnahme in Betracht kommen, jedoch sind in der Praxis die Anforderungen an die vom Unternehmer vorgenommenen Anstrengungen gerade bei einem Massenphänomen wie der Vorsteuerberechtigung aus Rechnungen kaum darstellbar.

In diesem Zusammenhang hat sich in der Praxis ein Verfahren bewährt, das jedenfalls bei einem vertretbaren Aufwand dem Unternehmer eine gewisse Rechtssicherheit bietet. Zum Nachweis seiner eigenen Unternehmereigenschaft beantragt der leistende Unternehmer beim zuständigen Finanzamt die Ausstellung einer Bescheinigung, dass es sich bei ihnen um einen Unternehmer im Sinne des § 2 UStG handelt. Dieses in der Praxis als Unternehmerbescheinigung bekannte Dokument wird dann bei den Vertragspartnern vorgelegt, um so diesen eine Gewähr des Vorliegens der Unternehmereigenschaft zu bieten.

Gemäß einer Verfügung der OFD Magdeburg v. 3.5.2010 S 7359 – 29 – St 242, DStR 2010, S. 1338 sollen derartige Bescheinigungen nunmehr grundsätzlich nicht ausgestellt werden.

Der DStV gibt zu bedenken, dass aufgrund der eingangs dargestellten Rechtslage zur Tragung der objektiven Beweislast den belasteten Unternehmern hiermit eine in der Praxis durchaus bewährte Möglichkeit genommen wird, den ihnen auferlegten Pflichten in praktikabler Weise zu genügen. Sollte die Auffassung der OFD Magdeburg bundesweit Geltung erlangen, würde dies eine weitere einseitige Belastung der Unternehmer bedeuten.

Wir bitten daher mit Nachdruck, die Position der Finanzverwaltung zu überdenken. Insbesondere sollte hierbei Berücksichtigung finden, dass sich der Staat der Unternehmer als „Steuereinnahmer“ bedient und diese zwangsverpflichtete Gehilfen des Staates bei der Besteuerung der Verbraucher sind. Unter Berücksichtigung des verfassungsrechtlich fundierten Verhältnismäßigkeitsprinzips darf sich die Finanzverwaltung in einer derartigen Fallkonstellation jedoch nicht einer Mitwirkung verschließen, wie dies in der genannten Verfügung der OFD Magdeburg zum Ausdruck kommt.

### **III.      Rechnungskorrektur**

Ein weiterer, in der Praxis derzeit ungeklärter Punkt ist die Reichweite der Grundsätze aus der Entscheidung des EuGH in der Rechtssache Pannon Gép Centrum kft (Entscheidung v. 15.7.2010, C-368/09).

Nach der Entscheidung ist die Berichtigung einer unrichtigen Rechnung für Zwecke des Vorsteuerabzugs zulässig. Freilich ist bisher nicht abschließend geklärt, ob der EuGH in dem Urteil Pannon Gép auch die Rückwirkung der Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Rechnungserteilung anerkennt.

Mit Blick auf die Verzinsung nach § 233a AO kommt jedoch gerade dieser Frage entscheidende Bedeutung zu. Der DStV bittet um eine kurzfristige Klärung der Verwaltungsauffassung zu dieser Frage.

Nach unserer Auffassung sollten bei der Entscheidung folgende Gesichtspunkte Berücksichtigung finden.

Mit Urteil vom 29.4.2004 hat der EuGH in der Rs. C-152/02 (Terra Baubedarf-Handel) entschieden, dass der erstmaligen Rechnungserteilung keine Rückwirkung auf den Zeitpunkt des Leistungsbezugs zukommt. Im Urteil Pannon Gép erwähnt der EuGH sein Urteil Terra Baubedarf-Handel überhaupt nicht. Unseres Erachtens kann aus der Nichterwähnung des Urteils - entgegen der Auffassung des FG Rheinland-Pfalz (Urt. v. 23.9. 2010, 6 K 2089/10, DStR 2010, 2131) - nicht geschlossen werden, dass der EuGH seine Rechtsprechung nicht ändern wollte. Für den EuGH bestand vielmehr kein Anlass, sich mit seinem Urteil Terra Baubedarf-Handel auseinanderzusetzen. Während es bei Terra Baubedarf-Handel um die Rückwirkung der erstmaligen Rechnungserteilung auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung ging, betraf das Verfahren in der Rs. Pannon Gép die nachträgliche Berichtigung einer ursprünglich unrichtigen Rechnung und die Frage der Rückwirkung auf den Zeitpunkt der erstmaligen Rechnungserteilung.

Dem EuGH-Urteil Pannon Gép kann entgegen zum Teil vertretener Meinung entnommen werden, dass eine Rechnungsberichtigung zurückwirkt. Dies ergibt sich zum einen aus dem Sachverhalt, der der Entscheidung des EuGH zu Grunde lag. Fehlerhafte Rechnungen wurden im Jahr 2007 erteilt und der Vorsteuerabzug wurde für das vierte Quartal 2007 geltend gemacht; die Berichtigung der Rechnungen erfolgte jedoch im Jahr 2008. Die im Verfahren vor dem EuGH zu beantwortende Frage galt demnach dem Vorsteuerabzug aus der ursprünglichen

Rechnung im Jahr 2007. Zum anderen urteilt der EuGH, dass Art. 167, Art. 178 Buchst. a, Art. 220 Nr. 1 und Art. 226 MwStSystRL einer nationalen Praxis entgegenstehen, die einem Steuerpflichtigen einen Vorsteuerabzug mit der Begründung versagen, dass die ursprüngliche Rechnung, die zum Zeitpunkt der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs in seinem Besitz war, ein falsches Datum ausgewiesen habe (...) (Rn. 45). Dies lässt u. E. eine Bezugnahme des EuGH auf den Zeitpunkt der ursprünglichen Geltendmachung des Vorsteuerabzugs erkennen, weil die Versagung des Vorsteuerabzugs für diesen Besteuerungszeitraum erfolgte.

Demnach ist für die Frage der Rückwirkung entscheidend, dass zunächst überhaupt eine Rechnung ausgestellt wurde, die später berichtigt wird. Fraglich ist aber, welche Mindestanforderungen die erstmalig erteilte Rechnung erfüllen muss, um später mit Rückwirkung korrigiert werden zu können.

Um hier für den Berufsstand der Steuerberater eine rasche Klärung herbei zu führen, wären wir für eine kurzfristige Veröffentlichung einer Verwaltungsauffassung dankbar.

#### **IV. Warengutscheine**

In dem Urteil vom 29.7.2010 in der Rs. C-40/09 (Astra Zeneca) hat der EuGH zur umsatzsteuerlichen Behandlung des Verkaufs von Wertgutscheinen Stellung genommen. Das Gericht erkennt hierin eine umsatzsteuerbare und bis auf wenige Ausnahmen mit dem Regelsteuersatz steuerpflichtige sonstige Leistung. Der EuGH hat freilich zu den Folgen für die umsatzsteuerliche Qualifizierung der späteren Leistungserbringung bei Einlösung des Gutscheins keine Aussagen getroffen.

Thematischer Hintergrund der Entscheidung war die Frage eines Leistungsaustauschs zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer. Der EuGH hat festgestellt, dass die Ausgabe von Einkaufsgutscheinen eine steuerbare Dienstleistung darstellt, zumindest dann, wenn der Gutschein dem Lohn des Arbeitnehmers angerechnet wird, mithin Lohnbestandteil ist.

Das Urteil hat jedoch nach Auffassung des DStV eine generelle Auswirkung auf die umsatzsteuerliche Behandlung der Ausgabe von Wertgutscheinen. Denn sofern Gutscheine gegen Bargeld erworben werden (und nicht wie im Vorlagefall gegen Arbeitsleistung), muss man u. E. erst Recht von einer steuerbaren Dienstleistung ausgehen. Dies entspricht jedoch nicht der bisherigen deutschen Rechtsauffassung. Die Ausgabe eines Wertgutscheins gegen Entgelt ist nach deutschem Rechtsverständnis ein nicht steuerbarer Vorgang, da lediglich Zahlungsmittel ausgetauscht werden. Anders werden Fälle beurteilt, in denen die dem

Gutschein zugrundeliegende Leistung bereits so konkretisiert ist, dass der Erwerb des Gutscheins einer Anzahlung/Vorauszahlung für eine konkrete Leistung gleichkommt („Sachgutscheine“).

Kann der Erwerber eines Gutscheins sich jedoch bei Einlösung des Gutscheins im Rahmen des Sortiments des Händlers noch frei für irgendein Produkt entscheiden, so erfolgt die Umsatzbesteuerung nach geltendem Recht erst bei Einlösung des Gutscheins. Der Kauf des Gutscheins ist nicht steuerbar („Geld gegen Geld“). Dies kann so nach dem Urteil des EuGH nicht mehr ohne Weiteres gelten. Denn der EuGH besteuert bereits die entgeltliche Ausgabe des Gutscheins.

Dies wirft in der Praxis diverse Folgefragen auf.

Zum einen stellt sich die Frage, welcher Steuersatz auf die Dienstleistung „Ausgabe Gutschein“ anzuwenden ist. Die Bestimmung des Steuersatzes richtete sich nach der bisherigen Praxis in Deutschland nach dem mittels Gutschein erworbenen Produkt. Da der EuGH die Ausgabe des Gutscheins als eigenständige, vom tatsächlichen Umsatz (bei der Gutscheinseinlösung) unabhängige Leistung ansieht, muss nunmehr der Steuersatz für die Dienstleistung „Aushändigung Gutschein“ ermittelt werden. Mangels tatbestandlichem Vorliegen einer Steuersatzermäßigungsnorm wird dies in den allermeisten Fällen der Regelsteuersatz sein. Unerheblich ist bei einem derartigen Verständnis, welche Art von Produkt später durch den Gutschein erworben wird. Dies führt bei Gutscheinen etwa von Buchhandlungen zu erheblichen Rechtsunsicherheiten und wirtschaftlichen Nachteilen, da diese Unternehmen häufig die Gutscheine zur Bezahlung von Produkten akzeptieren, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen.

Desweiteren stellt sich die Frage, wie der nach bisherigem deutschen Verständnis eigentlich steuerbare Umsatz (Einlösung des Gutscheins für ein Produkt) umsatzsteuerlich zu behandeln ist. Sofern die Ausgabe des Gutscheins in Übereinstimmung mit den vom EuGH aufgestellten Grundsätzen bereits besteuert wird, darf die Einlösung des Gutscheins nicht nochmals umsatzbesteuert werden. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung kann dies im Ergebnis nur bedeuten, dass entweder der Erwerb des Produkts nicht steuerbar ist (was die Umkehrung der bisherigen deutschen Rechtspraxis bedeuten würde) oder der steuerbare und steuerpflichtige Umsatz der Gutscheinsausgabe bei Einlösung des Gutscheins rückgängig gemacht wird.

Der DStV appelliert, diese für die deutsche Wirtschaft wichtige Frage kurzfristig durch sachgerechte, systemkonforme und praxistaugliche Verwaltungsanweisungen zu klären.

Insbesondere bitten wir darum, eine möglicherweise notwendige Änderung der bisherigen Praxis ausschließlich ex nunc vorzunehmen. Eine rückwirkende Anwendung der vorgenannten Rechtsprechung stellt gerade die Steuerberater bei der Bearbeitung der Mandate vor unlösbare Probleme.

## **V. Dauerfristverlängerung – Erstattung von Guthaben**

Entgegen der gängigen Praxis hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 16.12.2008 (Az. VII R 17/08) entschieden, dass die bei einer Dauerfristverlängerung zur Abgabe der monatlichen Umsatzsteuervoranmeldung zu leistende Sondervorauszahlung insoweit nicht mehr im letzten Voranmeldungszeitraum zu erstatten ist, als sie die USt-Zahllast aus diesem Zeitraum übersteigt. Dieser Saldo soll somit durch die Finanzverwaltung erst im Rahmen der Bearbeitung der Umsatzsteuer-Jahreserklärung berücksichtigt werden.

Eine Vielzahl von Steuerberatern hat bezugnehmend auf dieses Urteil erhebliche praktische Bedenken vorgetragen und beklagt, dass durch diese zeitliche Verzögerung unbillige Ergebnisse entstehen, da den Unternehmen übermäßig lange Liquidität vorenthalten wird.

Diese Einbuße an Liquidität könnte den Unternehmer veranlassen, von dieser für alle beteiligten Seiten sinnvollen Erleichterung nicht mehr Gebrauch zu machen. Sofern sich diese Befürchtungen bewahrheiten, besteht die Gefahr, dass infolge des sodann bestehenden Zeitdrucks zur Abgabe der monatlichen Steuererklärung nicht mehr qualitativ hochwertige Umsatzsteuer-Voranmeldungen erstellt werden können. Der folgende Korrekturbedarf dürfte aber auch bei der Finanzverwaltung erheblichen Mehraufwand auslösen. Diese Folgen können keinesfalls durch die Zinsvorteile seitens der Verwaltung gerechtfertigt werden.

Aus diesem Grunde fordert der DStV die Vorschrift des § 48 Abs. 4 UStDV dahingehend klar zu stellen, dass im letzten Voranmeldungszeitraum des Besteuerungsverfahrens die Sondervorauszahlung nach § 47 UStDV auch dann vollumfänglich erstattet wird, wenn sich ein Verrechnungsüberhang ergibt.

Abschließend möchten wir anregen, dass künftig bei wesentlichen Änderungen des Umsatzsteueranwendungserlasses der Berufsstand der Steuerberater vorab die Gelegenheit zur Stellungnahme erhält, um so Anregungen und Erfahrungen der Praxis einbringen zu können. Dies war bisher bei den Umsatzsteuerrichtlinien der Fall. Die jetzt von der Finanzverwaltung vorgenommene Umstellung, einen permanent zu aktualisierenden Anwendungserlass zu veröffentlichen, ist grundsätzlich aufgrund der jederzeitigen Aktualität zu



begrüßen. Freilich sollte auch weiterhin nicht auf die Beiträge aus der Praxis verzichtet werden, so dass wir eine Vorabübersendung zur Stellungnahme begrüßen würden.

Für Rückfragen und stehen wir gerne zur Verfügung. Gerne diskutieren wir unsere Anregungen im Rahmen eines persönlichen Gespräches mit Ihnen.

Mit freundlichen Grüßen

RA/StB Norman Peters  
(Geschäftsführer)

RA Carsten Rothbart, Dipl.-Kfm. (FH)  
(Referent für Steuerrecht)