

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

auch im vergangenen Monat hat sich rund um Steuern, Recht und Betriebswirtschaft einiges getan. Über die aus unserer Sicht wichtigsten Neuregelungen und Entscheidungen halten wir Sie mit Ihren Mandanteninformationen gerne auf dem Laufenden. Zögern Sie nicht, uns auf einzelne Punkte anzusprechen, wir beraten Sie gerne.

Mit freundlichen Grüßen

### 1. **Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß: Privatnutzung wird nach 1 %-Regelung besteuert**

**Nicht nur bei Pkw, auch bei Wohnmobilen im Betriebsvermögen kommt die 1 %-Regelung zur Anwendung, wenn die Fahrtenbücher nicht ordnungsgemäß geführt sind. Kann keine fast ausschließliche betriebliche Nutzung des Wohnmobils nachgewiesen werden, muss ggf. sogar ein Investitionsabzugsbetrag rückgängig gemacht werden.**

#### **Hintergrund**

In den Jahren 2010 bis 2014 befanden sich nacheinander 2 Wohnmobile im Betriebsvermögen eines Reparaturbetriebs. Der Inhaber nutzte die Fahrzeuge für Fahrten zu seinen Kunden, um bei Stillständen in deren Produktionsanlagen schnell vor Ort sein zu können, Hotelaufenthalte zu vermeiden und auf den Betriebsgeländen vor Ort übernachten zu können.

Für beide Wohnmobile führte er elektronische Fahrtenbücher im Excel-Format. Der danach ermittelte Privatnutzungsanteil lag zwischen 2,05 % und 9,17 % pro Jahr. Für das zweite Wohnmobil hatte der Betriebsinhaber zudem einen Investitionsabzugsbetrag gebildet, sodass er im Anschaffungsjahr eine entsprechend gewinnwirksame Kürzung der Anschaffungskosten und eine Sonderabschreibung vornahm.

Das Finanzamt sah die elektronischen Fahrtenbücher als nicht ordnungsgemäß an und berechnete die Privatnutzung nach der 1 %-Methode. Darüber hinaus erkannte es auch den Investitionsabzugsbetrag und die Sonderabschreibung ab. Denn die Bildung des Abzugsbetrags setzt eine "fast ausschließliche betriebliche Nutzung" des Wirtschaftsguts voraus. Diese ist jedoch bei Anwendung der 1 %-Methode ausgeschlossen. Später reichte der Betriebsinhaber noch ergänzende, mit Bleistift geführte handschriftliche Fahrtenbücher und Taschenkalender ein.

#### **Entscheidung**

Das Finanzgericht wies die Klage ab und entschied, dass aufgrund formeller und materieller Fehler kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorgelegt wurde und das Finanzamt daher zu Recht die 1 %-Methode angewandt hatte. Das Gericht kam insbesondere zu dem Ergebnis, dass die vorgelegten Excel-Ausdrucke nicht unveränderbar und somit bereits formell nicht ordnungsgemäß waren. Die Fahrtenbücher wurden zudem nicht zeitnah geführt, weil an bestimmten Tagen nachträglich alle Eintragungen für sämtliche Fahrten eines Jahres getätigt worden waren. Zudem stellte das Gericht materielle Mängel fest, da die Reiserouten nicht nachvollzogen werden konnten und bei gleichen Reisezielen unterschiedliche Entfernungen eingetragen worden waren. Die mit Bleistift geführten Aufzeichnungen beurteilte das Gericht ebenfalls als formell nicht ordnungsgemäß, weil sie nachträglich durch Wegradie-

rung noch änderbar waren. Und zuletzt beanstandete das Finanzgericht, dass als Fahrtziele in sämtlichen Aufzeichnungen nur die Kundennamen ohne Adressen aufgeführt waren. Die Anforderungen an ein ordnungsmäßiges Fahrtenbuch dürften bei Wohnmobilen nicht geringer ausfallen als bei Pkws, da erstere eine erhebliche private Nutzungsmöglichkeit eröffnen.

Der Investitionsabzugsbetrag und die damit verbundene Sonderabschreibung war nach Ansicht des Gerichts zu Recht vom Finanzamt aberkannt worden, weil die notwendige "fast ausschließliche betriebliche Nutzung" nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung eine betriebliche Nutzung von mindestens 90 % vorausgesetzt hätte. Aufgrund der umfangreichen materiellen Mängel der vorgelegten Aufzeichnungen hatte das Finanzgericht erhebliche Zweifel, dass das Wohnmobil in dem erforderlichen Umfang betrieblich genutzt worden war.

## 2. **Mangelhafte Buchführung kann zu Hinzuschätzungen führen**

**Weist die Buchführung formelle und materielle Mängel auf, ist das Finanzamt grundsätzlich schätzungsbefugt. Da auch eine gerichtliche Schätzungsbefugnis besteht, kann mit einer Klage eine geringere Hinzuschätzung erreicht werden.**

### **Hintergrund**

Die Klägerin ist Unternehmerin und betrieb im eigenen Wohnhaus einen Restaurationsbetrieb. Zusätzlich erzielte sie umsatzsteuerpflichtige Einnahmen aus einer Photovoltaikanlage. Für die Jahre 2012 und 2013 gab die Klägerin Umsatzsteuererklärungen erst nach einer Schätzung durch das Finanzamt ab. Für 2012 bis 2014 beanstandete das Finanzamt die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in Bezug auf die Tätigkeit als Restauratorin. Für das Jahr 2013 nahm das Finanzamt wegen fehlender Buchführungsdaten und Belege eine Hinzuschätzung in Form eines Sicherheitszuschlags von 20 % der erklärten Netto-Betriebseinnahmen aus der Restaurationstätigkeit vor. Dagegen wandte sich die Klägerin mit ihrer Klage

### **Entscheidung**

Die Klage vor dem Finanzgericht war teilweise erfolgreich. Bei einzelnen Vorsteuerbeträgen blieb unklar, ob diese überhaupt angefallen sind bzw. für welchen Zweck diese bezogen wurden. Diese wurden vom Finanzgericht deshalb nicht anerkannt.

Das Gericht hielt allerdings einen Sicherheitszuschlag in Höhe von lediglich 5 % für angemessen. Offenbar konnte nachgewiesen werden, dass lediglich einzelne Rechnungen nicht erfasst wurden und dass die vorgelegten Kontoauszüge zumindest weitgehend vollständig waren. Wegen der Art des Gewerbes und der Art der Kunden, die ganz überwiegend Geschäftskunden waren, ging das Gericht deshalb in Bezug auf mögliche Barumsätze nur von Einzelfällen aus. Auch war der Zeitraum, für den die Kontoauszüge fehlten, sehr kurz, sodass nicht von erheblichen fehlenden unbaren Umsätzen auszugehen war.

## 3. **Rückwirkende Rechnungsberichtigung: BMF klärt Zweifelsfragen**

**Sowohl Europäischer Gerichtshof als auch Bundesfinanzhof halten eine rückwirkende Rechnungsberichtigung unter bestimmten Voraussetzungen für möglich. Das BMF folgt der Rechtsprechung weitestgehend, gibt aber noch weitergehende Hinweise zu den Rechnungsbestandteilen.**

### **Hintergrund**

Hat ein Unternehmer aufgrund einer vorliegenden Rechnung den Vorsteuerabzug geltend gemacht und stellt sich später in einer Betriebsprüfung oder einer unangekündigten Umsatzsteuer-Nachschaue heraus, dass diese Rechnung nicht alle in § 14 Abs. 4 UStG vorgegebenen Rechnungsbestandteile enthält, war in der Vergangenheit fraglich, ob die Vorlage einer berichtigten Rechnung Wirkung für die Vergangenheit entfaltet.

Der Europäische Gerichtshof hatte grundsätzlich in 2 Entscheidungen die rückwirkende Rechnungsberichtigung ermöglicht, die Ausgestaltung aber im Wesentlichen in die Hand der nationalen Rechtsprechung gelegt. Der Bundesfinanzhof hatte sich dann in mehreren Verfahren mit den Voraussetzungen

und den Wirkungen der rückwirkenden Rechnungsberichtigung auseinandergesetzt und u. a. folgende Grundsätze festgelegt:

Der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG setzt die Vorlage einer Rechnung voraus. Eine Rechnung kann mit Wirkung für die Vergangenheit berichtigt werden, wenn sie berichtigungsfähig ist. Die Berichtigungsfähigkeit setzt voraus, dass die wesentlichen Elemente der Rechnung vorhanden sind und diese Angaben nicht in einem so hohen Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen. Die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung beim Vorsteuerabzug gilt unabhängig davon, ob die Berichtigung zum Vorteil oder zum Nachteil des Leistungsempfängers wirkt. Auch der Stornierung einer Rechnung nebst Neuausstellung einer sie ersetzenden Rechnung kann eine solche Rückwirkung zukommen.

#### **BMF-Schreiben v. 18.9.2020**

Die Finanzverwaltung nimmt in ihrem Schreiben zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung umfassend zu den Möglichkeiten des Vorsteuerabzugs aus Rechnungen Stellung und ändert und ergänzt die entsprechenden Vorgaben in Abschn. 15.2a UStAE.

Grundsätzlich stellt die Finanzverwaltung fest, dass der Besitz einer Rechnung sowohl formelle als auch materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist, weil die Angabe der Steuerbelastung wesentlich für die Neutralität des Umsatzsteuerrechts ist.

Das Recht auf den Vorsteuerabzug kann jedoch ausnahmsweise auch geltend gemacht werden, wenn der Leistungsempfänger keine Rechnung besitzt, die alle formellen Voraussetzungen erfüllt und die auch nicht berichtigt wurde. Dazu muss der Unternehmer durch objektive Nachweise belegen, dass ein anderer Unternehmer an ihn tatsächlich Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt hat, für die eine Umsatzsteuer entstanden und auch tatsächlich abgeführt worden ist.

Dieser Nachweis kann aber nur über eine Rechnung oder deren Kopie mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer geführt werden. Ohne diesen gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer verbleiben Zweifel, ob und in welcher Höhe die Umsatzsteuer in dem Zahlbetrag enthalten ist und ob die materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen.

Die anderen materiellen Voraussetzungen kann der Unternehmer durch andere Beweismittel nachweisen. Entscheidend ist, dass sie eine leichte und zweifelsfreie Feststellung der Voraussetzungen durch die Finanzbehörden ermöglichen. Jegliche Zweifel und Unklarheiten gehen zu Lasten des Unternehmers, der den Vorsteuerabzug begehrt.

Ist eine Rechnung ausgestellt worden, aber nicht ordnungsgemäß i. S. d. § 14 Abs. 4 UStG, kann diese unter bestimmten Voraussetzungen auch mit Wirkung für die Vergangenheit berichtigt werden.

Die Rechnung muss aber berichtigungsfähig sein. Dazu muss sie die folgenden Bestandteile aufweisen:

- Angaben zum Rechnungsaussteller,
- Angaben zum Rechnungsempfänger,
- eine ausreichende Leistungsbeschreibung,
- das Entgelt für die ausgeführte Leistung sowie
- die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer.

Bei Kleinbetragsrechnungen (bis 250 EUR) müssen die Bestandteile insoweit enthalten sein, wie dies für diese Rechnungen notwendig ist.

Damit sind in jedem Fall die Rechnungsnummer, das Rechnungsdatum, das Leistungsdatum sowie die Steuernummer oder die USt-IdNr. in der Rechnung nachträglich ergänzbare oder berichtigungsfähige Angaben, die einer Rückwirkung auf den ursprünglichen Vorsteuerabzug nicht entgegenstehen.

Ist die Angabe des leistenden Unternehmers ungenau, aber grundsätzlich zutreffend, kann die Rechnung mit Wirkung für die Vergangenheit berichtigt werden. Es besteht aber keine Notwendigkeit zur Berichtigung, wenn der leistende Unternehmer durch die Gesamtheit der vorliegenden Angaben in der Rechnung eindeutig identifizierbar und eine Verwechslungsgefahr mit anderen Unternehmern ausgeschlossen ist. Auch der Leistungsempfänger muss so eindeutig beschrieben sein, dass eine Verwech-

selungsgefahr ausgeschlossen ist. So kann z. B. eine unzutreffende Bezeichnung der Rechtsform mit Wirkung für die Vergangenheit berichtigt werden. Die Angabe eines falschen leistenden Unternehmers wie auch eines falschen Leistungsempfängers ist aber nicht über eine rückwirkende Rechnungsberichtigung heilbar.

Die Leistungsbeschreibung muss, um rückwirkend berichtigungsfähig zu sein, zumindest so konkret sein, dass die Leistung und der Leistungsbezug für das Unternehmen des Leistungsempfängers erkennbar sind. Eine unrichtige Leistungsbeschreibung kann nicht mit Wirkung für die Vergangenheit berichtigt werden. Eine ungenaue Leistungsbeschreibung ist zumindest dann berichtigungsfähig, wenn sie nicht so allgemein gehalten ist, dass es nicht möglich ist, die abgerechnete Leistung eindeutig und leicht nachprüfbar feststellen zu können.

Wenn durch Angabe des Bruttorechnungsbetrags und des gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrags das Entgelt eindeutig berechenbar ist, liegt die Möglichkeit der rückwirkenden Rechnungsberichtigung vor.

Sind Rechnungen fälschlicherweise ohne gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer ausgestellt worden (z. B. wegen Annahme einer Geschäftsveräußerung im Ganzen oder der Annahme einer Steuerbefreiung) und stellt sich die Annahme als unzutreffend heraus, kann grundsätzlich keine Rechnungsberichtigung mit Wirkung für die Vergangenheit vorgenommen werden.

Ist in einer Rechnung die Umsatzsteuer unzutreffend niedrig ausgewiesen worden (z. B. Ansatz des ermäßigten Steuersatzes anstelle des Regelsteuersatzes), kann dies nicht mit Wirkung für die Vergangenheit berichtigt werden. Der falsche (zu niedrige) Steuerbetrag bleibt aber bestehen. Die Differenz kann dann erst mit Vorlage der korrigierten Rechnung abgezogen werden.

Liegt keine ordnungsgemäße Rechnung vor, kann der Unternehmer aber den Nachweis erbringen, dass ihm andere Unternehmer auf einer vorausgehenden Umsatzstufe tatsächlich Gegenstände geliefert oder sonstige Leistungen erbracht haben, für die eine Umsatzsteuer entstanden und auch tatsächlich abgeführt worden ist, kann die Vorsteuer zu dem Zeitpunkt abgezogen werden, in dem die Leistung bezogen wurde und eine Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer vorlag. Dies gilt entsprechend, wenn eine rückwirkende Rechnungsberichtigung möglich war und durchgeführt wurde. Bei einem zu niedrigen Steuerausweis kann die Differenz zwischen der in der ursprünglichen Rechnung gesondert ausgewiesenen Steuer und der zutreffenden Steuer erst in dem Moment abgezogen werden, in dem die berichtigte Rechnung vorliegt.

### **Hinweis**

Die Grundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Lediglich bei dem Vorsteuerabzug bei rückwirkenden Rechnungsberichtigungen wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn der Vorsteuerabzug erst in dem Zeitraum geltend gemacht wird, in dem die berichtigte Rechnung vorliegt, wenn die berichtigte Rechnung dem Leistungsempfänger bis zum 31.12.2020 übermittelt worden ist.