

Cornelia Wolff  
Steuerberaterin

13409 Berlin  
Letteallee 90  
Tel.: 030 498 76 370  
Fax: 030 747 34 158  
E-Mail steuerberatung@cornelia-wolff.de

Cornelia Wolff Letteallee 90 13409 Berlin

Frau  
Cornelia Wolff  
Letteallee 90  
13409 Berlin

Datum 05.11.2012

Unser Zeichen 10000

## Steuerblick Oktober 2012

### Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

- |                                                                                                                            |   |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|
| 1. Umsatzsteuerliche Anforderungen an elektronische Rechnungen – Vereinfachungen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 | 1 |
| 2. Verluste aus einer auch selbstgenutzten Ferienwohnung                                                                   | 4 |
| 3. Vermietung, Selbstnutzung und Veräußerung von in Spanien belegenen Grundstücken                                         | 4 |
| 4. Verkauf von Betriebsvermögen an vermögensverwaltende Personengesellschaft                                               | 5 |
| 5. Steuerneutrale Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei Realteilung                                                   | 5 |

### 1. Umsatzsteuerliche Anforderungen an elektronische Rechnungen – Vereinfachungen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011

#### a) Neuregelung durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011

Mit dem Steuervereinfachungsgesetz 2011 sind die umsatzsteuerlichen Regelungen für elektronische Rechnungen zum 1.7.2011 neugefasst worden. Eine elektronische Rechnung wird nun definiert als eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Hierunter fallen **Rechnungen, die per E-Mail, im EDI-Verfahren, als PDF- oder Textdatei, per Computer-Telefax oder Fax-Server (nicht aber Standard-Telefax) oder im Wege des Datenträgeraustauschs übermittelt werden.** Die Regelung ist technologieneutral ausgestaltet. Selbst die Übermittlung als schlichte E-Mail ohne Signatur reicht aus. Damit sollen bürokratische Hürden beim elektronischen Rechnungsversand abgebaut werden.

Bislang bestand große Unsicherheit über die Anforderungen an elektronische Rechnungen, da bei Missachtung der formalen Anforderungen an die Rechnungsausstellung der Vorsteuerabzug in Gefahr ist. Nun hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 2.7.2012 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7287-a/09/10004 :003, DOK 2012/0449475) zu den umsatzsteuerlichen Anforderungen an elektronische Rechnungen Stellung genommen. Dies schafft in der Praxis eine gewisse Sicherheit. Im Folgenden werden die wichtigsten Äußerungen der Finanzverwaltung dargestellt.

#### b) Notwendigkeit eines innerbetrieblichen Kontrollverfahrens

Bisher wurden auf elektronischem Weg übermittelte Rechnungen umsatzsteuerlich nur anerkannt, wenn eine qualifizierte elektronische Signatur oder ein EDI-Verfahren verwendet wurde. Soweit das Signaturverfahren zur Anwendung kam, musste der Rechnungsempfänger jede Signatur einer

technischen Prüfung unterziehen, um damit den Inhaber des für die Signatur verwendeten Zertifikats zu ermitteln und festzustellen, ob die empfangene Rechnung inhaltlich verändert worden ist. Zum Nachweis der durchgeführten Verifikation war zusätzlich zur Rechnung auch das Verifikationsprotokoll aufzubewahren. Zur Gewährleistung einer erneuten Überprüfbarkeit war darüber hinaus die qualifizierte elektronische Signatur vorzuhalten.

Ab dem 1.7.2011 erfolgte nun aber eine gesetzliche Gleichstellung von Papierrechnungen und elektronischen Rechnungen. Die Gleichstellung führt zu keiner Erhöhung der Anforderungen an die Ordnungsmäßigkeit einer Papierrechnung. Es ergeben sich aber deutliche Erleichterungen für elektronische Rechnungen.

Grundvoraussetzung für die umsatzsteuerliche Anerkennung ist, dass sowohl bei Papierrechnungen als auch bei elektronischen Rechnungen die **Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden**. Dies muss vom Unternehmer nachgewiesen werden. Der Nachweis kann durch jegliches innerbetriebliches Kontrollverfahren erreicht werden, das – so die Finanzverwaltung – „einen verlässlichen Prüfpfad zwischen Rechnung und Leistung herstellen kann“. Gegeben ist dies bei Übermittlung einer elektronischen Rechnung mittels qualifizierter elektronischer Signatur oder der Nutzung einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz und den elektronischen Datenaustausch (EDI). Nach gesetzlicher Neuregelung handelt es sich hierbei allerdings nur um eine mögliche – und eben nicht die einzige – Technologie, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts einer elektronischen Rechnung gewährleistet.

#### **Hinweis:**

Die bisherigen Verfahren – Signatur oder EDI – können also beibehalten werden, so dass eine innerbetriebliche Umstellung nicht erforderlich ist. Zu beachten ist allerdings, dass bei diesen Verfahren – wie bisher auch – zudem die für den Vorsteuerabzug notwendigen Rechnungsangaben geprüft werden.

Geeignet sind aber auch andere **innerbetriebliche Kontrollverfahren**. Das innerbetriebliche Kontrollverfahren dient nicht dazu, die materiell-rechtlichen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs zu überprüfen. Ebenso wenig soll die inhaltliche Ordnungsmäßigkeit der Rechnung hinsichtlich der nach dem Umsatzsteuergesetz erforderlichen Angaben gewährleistet werden. Mit dem innerbetrieblichen Kontrollverfahren soll lediglich die **korrekte Übermittlung der Rechnungen sichergestellt werden**. Dabei hat sich das innerbetriebliche Kontrollverfahren an dem Grundsatz zu orientieren, dass eine inhaltlich richtige Rechnung (in der die Angaben der Leistung, des Leistenden, des Entgelts und des Zahlungsempfängers richtig sind) die Annahme rechtfertigen, dass bei der Übermittlung keine die Echtheit der Herkunft oder die Unversehrtheit des Inhalts beeinträchtigenden Fehler vorgekommen sind.

#### **Hinweis:**

Dies bedeutet, dass sich in der Praxis die Durchführung des Kontrollverfahrens und die Prüfung der Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs in Teilen überschneiden. Ist die Rechnung auf die umsatzsteuerlichen Anforderungen hin überprüft und damit der Nachweis erbracht, dass die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs gegeben sind, kommt der Frage der Durchführung des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens in dem konkreten Einzelfall keine eigenständige Bedeutung mehr zu und kann vor allem nicht mehr zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen.

Unter innerbetrieblichen Kontrollverfahren sind nach Auffassung der Finanzverwaltung Verfahren zu verstehen, die der Unternehmer zum Abgleich der Rechnung mit seinen Zahlungsverpflichtungen einsetzt. Die Wahl des Verfahrens kann der Unternehmer frei bestimmen. Im Allgemeinen wird zu überprüfen sein, ob

- die Rechnung in der Substanz korrekt ist, d.h. ob die in Rechnung gestellte Leistung tatsächlich in dargestellter Qualität und Quantität erbracht wurde,
- der Rechnungsaussteller also tatsächlich den Zahlungsanspruch hat,
- die vom Rechnungssteller angegebene Kontoverbindung korrekt ist und Ähnliches,

um zu gewährleisten, dass er tatsächlich nur die Rechnungen begleicht, zu deren Begleichung er auch verpflichtet ist.

Die umsatzsteuerlichen Anforderungen an ein solches innerbetriebliches Kontrollverfahren können im Rahmen eines entsprechend eingerichteten Rechnungswesens erfüllt werden. Ausreichend ist aber nach den Aussagen der Finanzverwaltung z.B. auch ein **manueller Abgleich der Rechnung mit vorhandenen geschäftlichen Unterlagen**, wie z.B. Kopie der Bestellung, Auftrag, Kaufvertrag, Lieferschein, Überweisungs- oder Zahlungsbeleg.

#### **Hinweis:**

Deutlich wird, dass mit dem innerbetrieblichen Kontrollverfahren nichts anderes gemeint ist, als die auch bislang schon stattfindende **Rechnungsprüfung im Unternehmen**. Der Unternehmer kann die Art und Ausgestaltung des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens selbst festlegen. Die Ausgestaltung des Kontrollverfahrens wird sich auch an der Größe und Komplexität des Unternehmens orientieren.

#### **Handlungsempfehlung I:**

Für den geforderten **Rechnungsabgleich** eignen sich z.B. die Kopie der Bestellung, der Auftrag, der Kaufvertrag, der Lieferschein oder die Überweisung bzw. der Zahlungsbeleg. Unerheblich ist, wie diese Prüfung im Unternehmen organisiert wird. Dies kann geschehen z.B. in einer Rechnungsprüfungsstelle, in den Fachabteilungen, in der Finanzbuchhaltungsabteilung oder auch vollautomatisch durch Abgleich von Bestellung, Lieferschein und Wareneingang innerhalb der eingesetzten EDV-Systeme. Wichtig ist nur, dass eine entsprechende Prüfung erfolgt und dies – z.B. durch „abhaken“ der Rechnungsangaben oder Prüfvermerke – dokumentiert ist.

#### **Handlungsempfehlung II:**

Den Unternehmen ist zur Bestätigung der Integrität zunächst zu empfehlen, die Rechnung (Papier wie elektronisch) in einen „unveränderbaren Zustand“ zu überführen. Es muss dafür gesorgt werden, dass innerbetrieblich keine Änderungen mehr vorgenommen werden können. Gerade bei elektronischen Rechnungen bietet es sich an, diese in einem **revisions sicheren Archivsystem** zu speichern.

### **c) Aufbewahrung elektronischer Rechnungen**

Papier- und elektronische Rechnungen sind **zehn Jahre aufzubewahren**. Während des gesamten Aufbewahrungszeitraums müssen die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet werden.

#### **Handlungsempfehlung I:**

Im Rahmen der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung muss bei der Aufbewahrung eine Unveränderbarkeit gewährleistet werden. Papierrechnungen dürfen in ein digitales Format überführt werden und die ursprüngliche Papierrechnung kann dann unter bestimmten Voraussetzungen vernichtet werden. Für elektronische Rechnungen gibt es eine Umwandlungsmöglichkeit in Papier nicht. Vielmehr müssen **elektronisch erhaltene Rechnungen zwingend auch in der elektronischen Form aufbewahrt werden**. Die Aufbewahrung eines Ausdrucks reicht nicht aus.

#### **Handlungsempfehlung II:**

Wird eine Rechnung ein zweites Mal versandt, so sollte diese deutlich als Kopie oder Duplikat gekennzeichnet werden. Ansonsten besteht die Gefahr, dass der Unternehmer die Umsatzsteuer doppelt schuldet.

### **d) Zustimmung des Rechnungsempfängers**

Elektronisch übermittelte Rechnungen sind nur dann zulässig, wenn der **Rechnungsempfänger diesem Verfahren zugestimmt hat**. Diese Zustimmung bedarf allerdings keiner Form. Möglich ist z.B. auch eine Rahmenvereinbarung, eine stillschweigende Billigung durch Praktizierung dieses Verfahrens oder auch die nachträgliche Billigung.

#### **Gestaltungshinweis:**

Vielfach kann es sinnvoll sein, die Zulässigkeit der elektronischen Rechnungsstellung unmittelbar in den verwendeten AGB festzuhalten.

### **e) Anwendung der Neuregelungen**

Die dargestellten Grundsätze sind ab dem 1.7.2011 anzuwenden und gelten für alle Rechnungen über Umsätze, die nach dem 30.6.2011 ausgeführt worden sind.

#### **Hinweis:**

Es wird von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn für eine vor dem 1.7.2011 ausgeführte und abgerechnete, jedoch erst nach dem 30.6.2011 berichtigte Rechnung bereits die ab 1.7.2011 geltende Regelung angewendet wird.

## 2. Verluste aus einer auch selbstgenutzten Ferienwohnung

Werden aus einem Vermietungsobjekt Verluste erzielt, so können diese steuerlich nur berücksichtigt werden, wenn für dieses Objekt insgesamt eine Überschusserzielungsabsicht besteht. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen, dass eine Überschusserzielungsabsicht gegeben ist. Eines besonderen Nachweises durch den Stpfl. bedarf es dann nicht.

Kritischer betrachtet die Finanzverwaltung die Vermietung einer Ferienwohnung. Zunächst gilt, dass bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereit gehaltenen Ferienwohnung ebenfalls von der Überschusserzielungsabsicht des Stpfl. auszugehen ist. Dem Stpfl. obliegt in diesen Fällen lediglich die Feststellungslast, dass ausschließlich eine Vermietung und keine Selbstnutzung der Ferienwohnung erfolgt. Diese Grundsätze gelten unabhängig davon, ob der Stpfl. die Ferienwohnung in Eigenregie oder durch Einschalten eines fremden Dritten, wie eines Vermittlungsbüros, vermietet. Die Vermutung der Überschusserzielungsabsicht wird aber insbesondere durch eine Eigennutzung erschüttert.

Nach dem Urteil des Finanzgerichts Niedersachsen vom 7.3.2012 (Aktenzeichen 9 K 180/09) kann auch bei **geringfügiger Eigennutzung** die Überschusserzielungsabsicht ohne weitere Prüfung unterstellt werden, wenn im Fall der Vermietung über eine Organisation die ortsüblichen Vermietungstage nicht wesentlich unterschritten werden. Im Urteilsfall behielt sich der Kläger ein Recht zur Eigennutzung für bis zu 21 Tage im Jahr vor. Aufwendungen, die unmittelbar oder anteilig auf die Zeit der Eigennutzung entfallen, müssen jedoch bei der Ermittlung der Einkünfte neutralisiert werden.

### Hinweis:

Das Finanzgericht hat entgegen der insoweit restriktiven Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entschieden. Gegen das Urteil des Finanzgerichts ist nun allerdings die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

### Handlungsempfehlung:

Generell kann bei der Vermietung einer Ferienwohnung nur dazu geraten werden, die Vermietungsbemühungen und die jeweiligen Nutzungstage exakt zu dokumentieren.

## 3. Vermietung, Selbstnutzung und Veräußerung von in Spanien belegenen Grundstücken

Gerade in der aktuellen Situation wird vielfach Grundbesitz in Spanien erworben oder auch verkauft. Dies führt zu steuerlichen Fragestellungen, welche eine hohe Komplexität aufweisen können. Zu typischen Fallgestaltungen hat jüngst die Oberfinanzdirektion Frankfurt mit Verfügung vom 16.5.2012 (Aktenzeichen S 1301 A-ES.08-St 56) Stellung genommen. Die wichtigsten Aussagen können wie folgt zusammengefasst werden:

- **Vermietung:** Erzielt eine in Deutschland ansässige Person Vermietungseinkünfte aus Immobilien in Spanien, steht das Besteuerungsrecht sowohl dem Belegenheitsstaat Spanien als auch dem Ansässigkeitsstaat Deutschland zu. Die Doppelbesteuerung wird durch Anrechnung der in Spanien gezahlten Steuer vermieden. Dies bedeutet, dass die Vermietungseinkünfte auch in der deutschen Steuererklärung angegeben werden müssen. Allerdings können auch Verluste aus einer spanischen Vermietungsimmobilie in Deutschland bei der Einkommensteuer mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden. Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt nach den Grundsätzen des deutschen Einkommensteuerrechts.
- **Selbstnutzung:** Die Selbstnutzung einer Wohnung in Spanien führt bereits ab 1987 grundsätzlich nicht mehr zu steuerpflichtigen Einkünften in Deutschland. Eine Anrechnung oder der Abzug der ausländischen Einkommensteuer ist daher nicht möglich.

- **Veräußerung:** Die Veräußerung eines in Spanien belegenen Grundstücks kann sowohl im Ansässigkeitsstaat Deutschland als auch im Belegenheitsstaat Spanien zu steuerpflichtigen Einkünften führen. Das Besteuerungsrecht steht auch hier beiden Staaten zu. Wie solche Veräußerungsgewinne behandelt werden, war bislang strittig. Bis zum Inkrafttreten des Doppelbesteuerungsabkommens 2011 zwischen Spanien und Deutschland werden Veräußerungsgewinne in Deutschland steuerlich nicht erfasst, sondern vielmehr in Spanien. Mit Inkrafttreten des neuen Doppelbesteuerungsabkommens soll künftig aber die sog. Anrechnungsmethode mit den nachfolgend beschriebenen Folgen gelten: Der Veräußerungsgewinn wird zunächst in Spanien steuerlich erfasst und führt dort zu einer Steuer. Danach wird der Veräußerungsgewinn auch in Deutschland – unter weiteren Voraussetzungen – bei der Einkommensteuer erfasst. Auf die dabei entstehende deutsche Einkommensteuer wird allerdings die spanische Steuer angerechnet.

#### **Hinweis:**

Der Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt ist zu entnehmen, dass das neue Doppelbesteuerungsabkommen mit Spanien derzeit noch nicht ratifiziert und damit noch nicht in Kraft ist. Aktuell gilt daher noch die Freistellungsmethode.

## **4. Verkauf von Betriebsvermögen an vermögensverwaltende Personengesellschaft**

Im Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft werden nicht selten auch Beteiligungen an anderen vermögensverwaltenden Personengesellschaften gehalten. Diese Beteiligungsgesellschaften können z.B. die Verwaltung von Grundvermögen zum Gegenstand haben. Steuerlich erzielt dann die Beteiligungsgesellschaft im Grunde Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Da jedoch sämtliche Einkünfte der beteiligungshaltenden Gesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gelten, werden auch die auf diese Gesellschaft entfallenden Beteiligungseinkünfte in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert. Die Beteiligungsgesellschaft wird steuerlich auch als **Zebragesellschaft** bezeichnet, da die Beteiligungseinkünfte der Gesellschafter zu unterschiedlichen Einkunftsarten führen. Soweit die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird, erzielt der Gesellschafter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Bei Beteiligungen im Betriebsvermögen werden die anteilig zuzurechnenden Einkünfte in gewerbliche umqualifiziert.

Der Bundesfinanzhof hatte nun über die Frage zu entscheiden, was steuerlich beim Verkauf von Betriebsvermögen des Gesellschafters an eine solche Zebragesellschaft passiert. Mit Urteil vom 26.4.2012 (Aktenzeichen IV R 44/09) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass in diesem Fall in dem übertragenen Vermögen enthaltene stille Reserven entsprechend der Beteiligungsquote an der Zebragesellschaft nicht aufzudecken und zu versteuern sind. Nach Ansicht des Gerichts werden die Wirtschaftsgüter dem übertragenden Gesellschafter – unabhängig vom zivilrechtlichen Eigentumsübergang – für steuerliche Zwecke vor und nach der Übertragung in Höhe der Beteiligungsquote zugerechnet, so dass sie das Betriebsvermögen nicht verlassen.

#### **Gestaltungshinweis:**

Damit könnte sich ggf. die Möglichkeit bieten, Betriebsvermögen zumindest entsprechend der Beteiligungsquote steuerneutral auf die Zebragesellschaft zu übertragen, wobei wegen der hierbei zu beachtenden komplexen Materie unbedingt steuerlicher Rat eingeholt werden sollte.

## **5. Steuerneutrale Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter bei Realteilung**

Bei Personengesellschaften ist nach den gesetzlichen Vorgaben eine sog. Realteilung steuerneutral möglich. Unter Realteilung wird verstanden, dass das Vermögen der Gesellschaft im Rahmen einer Aufgabe der Personengesellschaft auf die Gesellschafter in der Art und Weise aufgeteilt wird, dass die einzelnen Gesellschafter nach der Realteilung mit diesem Vermögen selbständige Betriebe fortführen. So bleiben die Wirtschaftsgüter weiterhin steuerliches Betriebsvermögen. Als Beispiel kann eine Praxisgemeinschaft von zwei Ärzten angeführt werden, bei der durch Auseinandersetzung jeder der beiden Ärzte einen bestimmten Patientenstamm aus der bisherigen Praxisgemeinschaft übernimmt und auf eigene Rechnung weiterbetreibt. Die steuerliche Regelung erlaubt die Aufgabe der Gemeinschaftspraxis und die anschließende Teilung des Patientenstamms, ohne dass aus diesem Vorgang eine steuerliche Belastung entsteht.

Die gesetzlichen Vorgaben verlangen, dass das übertragene Vermögen **bei den Gesellschaftern** weiterhin steuerlich verhaftet ist, also zum Betriebsvermögen der einzelnen Realteiler gehört. Das

Finanzgericht Düsseldorf hatte nun über eine Realteilung zu entscheiden, bei der einzelne Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft zu Buchwerten in eine Schwesterpersonengesellschaft übertragen worden sind, an der ausschließlich die bisherigen Mitunternehmer der realgeteilten Personengesellschaft beteiligt waren. Das Finanzgericht lehnte mit Urteil vom 9.2.2012 (Aktenzeichen 3 K 1348/10 F) die buchwertneutrale Übertragung ab, so dass die in diesen Wirtschaftsgütern vorhandenen stillen Reserven aufzudecken und zu versteuern waren. Ob die Entscheidung des Finanzgerichts richtig ist, kann bezweifelt werden. Gegen dieses Urteil wurde beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen IV R 8/12 Revision eingelegt.

**Gestaltungshinweis:**

Die gesetzlichen Möglichkeiten bieten Personengesellschaften eine sehr große Flexibilität, wenn es darum geht, einzelne Wirtschaftsgüter steuerneutral von der Gesellschaft auf ein Betriebsvermögen des Gesellschafters und umgekehrt zu übertragen oder die Gesellschaft real zu teilen. Allerdings umfassen die gesetzlichen Regelungen auch nicht jeden Übertragungsweg, so dass in einigen Fällen die Übertragung von Vermögen eine – unter Umständen erhebliche – Steuerbelastung auslösen kann. In diesen Fällen sollte wegen der großen materiellen Bedeutung stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

Mit freundlichen Grüßen