

SELBSTANZEIGENBERATUNG

Selbstanzeige bei airbnb-Einkünften

von RA StB Julian Ott, FA StR, FBStR, Klier & Ott GmbH, Berlin

| Steuerstrafverfahren wegen nicht erklärter Vermietungseinkünfte über airbnb werden in Zukunft nicht nur durch anonyme Anzeigen von entnervten Nachbarn ins Rollen gebracht, sondern könnten systematisch durchgeführt werden. |

1. Auskunftersuchen

Der Presse vom 4.5.18 (www.iww.de/s1782) ist zu entnehmen, dass die deutsche Finanzverwaltung ein Auskunftersuchen an Irland gestellt hat, wo das weltgrößte Unterkunftsvermittlungsportals airbnb seinen Europa-Sitz hat. Das zuständige Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) in Bonn habe bereits eine entsprechende Gruppenanfrage nach Dublin geschickt, um die Herausgabe der Daten zu erreichen. Nach Übermittlung der Daten ist damit zu rechnen, dass die Namen der airbnb-Vermieter von den deutschen Finanzbehörden daraufhin überprüft werden, ob diese in ihren Steuererklärungen entsprechende Vermietungseinkünfte angegeben haben.

2. Selbstanzeige

Für Vermieter, die diese Einkünfte nicht deklariert haben, stellt sich daher die Frage, ob eine strafbefreiende Selbstanzeige noch möglich ist.

2.1 Keine Sperrwirkung

Eine strafbefreiende Selbstanzeige kann nur wirksam abgegeben werden, solange die Steuerstraftat noch nicht entdeckt ist (§ 371 Abs. 2 Nr. 2 AO). Eine Tatentdeckung im Sinne eines Sperrgrundes liegt dann vor, wenn bei vorläufiger Tatbewertung die Wahrscheinlichkeit eines verurteilenden Erkenntnisses gegeben ist (BGH 9.5.17, 1 StR 265/16, PStR 17, 197 ff., 253 ff.).

Auch Angehörige ausländischer Behörden kommen als Tatentdecker i.S. des § 371 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 AO in Betracht, wenn der betreffende Staat aufgrund bestehender Abkommen internationale Rechtshilfe leistet (BGH 9.5.17, a.a.O). Insoweit ist es nicht völlig ausgeschlossen, dass der Entdeckungszeitpunkt vorverlagert ist und bereits Aktivitäten der irischen Behörden als ausreichend angesehen werden.

Allerdings fordert der BGH eine weitere Konkretisierung des Verdachtsmoments durch zusätzliche Umstände: „Die Kenntniserlangung von einer Steuerquelle stellt für sich allein allerdings noch keine Tatentdeckung dar. Welche Umstände hinzukommen müssen, damit die Tat (wenigstens zum Teil) entdeckt ist, bleibt dabei einer Beurteilung des konkreten Einzelfalls vorbehalten. In der Regel ist eine Tat aber bereits dann entdeckt, wenn unter Berücksichtigung der zur Steuerquelle oder zum Auffinden der Steuerquelle bekannten weiteren Umstände nach allgemeiner kriminalistischer Erfah-

Irland ist Europa-Sitz
des Unterkunfts-
vermittlungsportals
airbnb

Frage nach dem
Entdeckungszeit-
punkt

Konkretisierung des
Verdachtsmoments

rung eine Steuerstraftat oder -ordnungswidrigkeit nahelegt. Eine Entdeckung der Tat ist somit bei verschleierte Steuerquellen bereits vor einem Abgleich mit den Steuererklärungen des Steuerpflichtigen denkbar, wenn die Art und Weise der Verschleierung nach kriminalistischer Erfahrung ein signifikantes Indiz für unvollständige oder unrichtige Angaben ist“ (BGH 9.5.17, a.a.O).

Da bei den über airbnb vermittelten Vermietungseinkünften im Regelfall keine rechtlich komplexen oder die Feststellung der Identität erschwerenden Strukturen wie z.B. Briefkastengesellschaften oder Versicherungsmäntel vorliegen werden, liegt eine den Entdeckungszeitpunkt vorverlagernde verschleierte Gestaltung zumeist nicht vor.

Meist wird eine Selbstanzeige bis zu dem Zeitpunkt möglich sein, bis das für den einzelnen Vermieter zuständige FA aktiv wird: Jedenfalls dann, wenn ein Abgleich der Vermietungsdaten von airbnb mit der persönlichen Steuererklärung für den betreffenden Zeitraum durch das FA erfolgt, liegt Entdeckung der Steuerstraftat vor, und eine Selbstanzeige kann nicht mehr wirksam abgegeben werden.

Der konkrete Zeitpunkt der Tatentdeckung hängt somit von behördeninternen Abläufen ab und kann nicht prognostiziert werden. Da die Nacherhebung der Steuer durch Bearbeitung von Selbstanzeigen mit relativ geringerem Verwaltungsaufwand verbunden ist als die Festsetzung ohne Mitwirkung des Vermieters, ist ein gewisses offenes Zeitfenster für Selbstanzeigen wahrscheinlich. Hierfür spricht auch die Veröffentlichung der Information des Auskunftersuchens in der Presse.

2.2 Vollständigkeit

Eine wirksame Selbstanzeige setzt in Bezug auf gänzlich nicht angegebene Einkünfte voraus, dass fehlende Angaben nachgeholt werden. Der Umfang der Angaben bezieht sich auf den Tatbegriff der Steuerhinterziehung und definiert sich nach Steuerart, Besteuerungszeitraum und Steuerpflichtigen. Bei Tateinheit (§ 52 StGB) muss sich die Selbstanzeige auf alle in Tateinheit stehenden Taten beziehen, denn das Gesetz behandelt sie rechtlich wie eine Tat (Klein, AO, § 371 Rn. 51).

PRAXISTIPP | Um eine unwirksame Teilselbstanzeige zu vermeiden, müssen alle neben der ESt relevanten Steuern (auch City-Tax) erfasst sein, weil für eine „übersehene“ Steuer Tatentdeckung eintritt und die Wiederholung der Selbstanzeige nicht möglich ist.

2.2.1 Übernachtungssteuer, City-Tax oder Beherbergungsabgaben

In immer mehr deutschen Städten werden sogenannte Übernachtungssteuern (City Tax/Kulturförderabgabe/Tourismustaxe/Beherbergungssteuer) auf privat veranlasste Übernachtungen erhoben.

In Berlin gilt seit dem 1.1.14 das Übernachtungssteuergesetz (ÜNStG) mit einem Steuersatz von 5 % auf die Nettoübernachtung als Bemessungsgrundlage. Es besteht eine Anzeigeverpflichtung binnen einer Woche für das

Bei airbnb-Einkünften wird eine Selbstanzeige bis zu ...

... einem Abgleich durch das zuständige FA möglich sein

Keine Steuern „übersehen“

Anbieten von Übernachtungsmöglichkeiten gegen Entgelt. Bei weniger als 10 Betten ist die Übernachtungssteuer quartalsweise, ansonsten monatlich anzumelden. Wird die Anmeldung unterlassen, liegt eine Steuerhinterziehung vor. Steuerschuldner ist der Beherbergungsbetrieb, beruflich veranlasste Übernachtungen sind bei Glaubhaftmachung durch den Gast angenommen.

PRAXISTIPP | Aufgrund der zu erwartenden Dokumentationsprobleme in Bezug auf die berufliche Veranlassung von Übernachtungen sollte im Rahmen der Selbstanzeige wegen des Wirksamkeitsrisikos die volle Steuer deklariert werden und der Versuch, eine Quote von beruflich veranlassten Übernachtungen zu berücksichtigen, erst im Rechtsbehelfsverfahren unternommen werden.

Eine Erleichterung wird sich trotz entsprechender Bemühungen von airbnb auch in Zukunft nicht ergeben, da die vorgeschlagene Abführung durch den Plattformbetreiber wohl nicht weiträumig realisiert wird. Der Berliner Senat hat erst kürzlich ein Angebot von airbnb abgelehnt, für die Vermieter zentral die Übernachtungssteuer abzuführen.

2.2.2 Umsatzsteuer

Die kurzfristige Vermietung (oder Untervermietung) von Wohnraum ist nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG umsatzsteuerpflichtig. Die Umsatzsteuerbefreiung für Vermietungsumsätze nach § 4 Nr. 12 S. 1a UStG ist nicht anwendbar – wegen fehlender Dauerhaftigkeit der Vermietung. Häufig wird aber die Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG greifen, wonach die Umsatzsteuer bei Bruttoumsätzen bis 17.500 EUR im Vorjahr und voraussichtlich 50.000 EUR im laufenden Kalenderjahr nicht erhoben wird.

PRAXISTIPP | Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG). Soweit Mandanten isoliert in Bezug auf die airbnb-Einkünfte beraten werden, muss der Berater bei der Prüfung der Kleinunternehmergrenze des § 19 UStG andere Umsätze mitberücksichtigen.

Nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG gilt für alle Umsätze aus der „Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Gästen bereithält“, der reduzierte Steuersatz von 7 %. In Bezug auf den dann gegebenen Vorsteuerabzug verbietet sich wegen des Kompensationsverbots des § 370 Abs. 4 S. 3 AO jegliches saldierende Vorgehen im Rahmen der Selbstanzeige.

2.2.3 Gewerbesteuer

In der Regel wird keine gewerbliche Tätigkeit vorliegen, selbst wenn es sich um die kurzfristige Vermietung einer nicht selbst bewohnten Wohnung in einer Großstadt handelt (BFH 28.9.10, X B 42/10, Abruf-Nr. 110045), die Vermietung einer Wohnung ist regelmäßig keine gewerbliche Betätigung, weil die Vermietung über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung nicht hinausgeht.

Nach dem ÜNStG (Berlin) gilt: 5 % auf Nettoübernachtung

Angebot abgelehnt: Airbnb wollte Übernachtungssteuer zentral abführen

Kleinunternehmerregelung

Reduzierter Steuersatz von 7 %

Die Regel ist: keine Gewerbesteuer bei privater Vermögensverwaltung

Im Falle einer umfassenden Anmietung und Untervermietung einer Vielzahl von Wohnungen mag dies anders zu beurteilen sein. Entscheidend ist, ob die Aktivität vergleichbar einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb eine unternehmerische Organisation erfordert. Inwieweit dann airbnb-spezifische Qualifikationen als „superhost“ oder hohe Bewertungszahlen als Teilelemente unternehmerischer Organisation angesehen werden, bleibt abzuwarten.

Selbst wenn der Vermieter gewerblich tätig ist, fällt jedoch häufig keine Gewerbesteuer an, da für natürliche Personen oder Personengesellschaften (gegebenenfalls Miteigentümer als GbR) ein gewerbesteuerlicher Freibetrag von 24.500 EUR pro Jahr gilt (§ 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG).

2.3 Bagatellgrenze

Soweit nur eine Teilvermietung selbst genutzten Wohnraums in sehr geringem Umfang vorliegt, sollte die Bagatellregelung des R 21.2 Abs. 1 EStR geprüft werden: Werden Teile einer selbst genutzten Eigentumswohnung, eines selbst genutzten Einfamilienhauses oder insgesamt selbst genutzten anderen Hauses vorübergehend vermietet und übersteigen die Einnahmen hieraus nicht 520 EUR im VZ, kann im Einverständnis mit dem Steuerpflichtigen aus Vereinfachungsgründen von der Besteuerung der Einkünfte abgesehen werden. Das Gleiche gilt bei vorübergehender Untervermietung von Teilen einer angemieteten Wohnung, die im Übrigen selbst genutzt wird.

Die Regelung beinhaltet keinen steuerlichen Freibetrag, sondern ist als reine Bagatellgrenze von 520 EUR im Jahr zu verstehen, unter welcher der administrative Aufwand der Steuererhebung nicht lohnt.

Eine korrespondierende Regelung zur USt fehlt, wohl weil im Regelfall die Kleinunternehmerregelung greifen wird. Soweit dies ausnahmsweise nicht der Fall ist, wird man sich auf eine analoge Anwendung berufen müssen, da das Ziel der Richtlinie – Vermeidung administrativen Aufwands im Bagatellfall – gleichermaßen relevant ist.

3. Außersteuerliche Folgen – Zweckentfremdungsverbot

In Bezug auf eine Selbstanzeige sind jedoch auch die nicht steuerlichen Konsequenzen zu bedenken. Jedenfalls in den deutschen Großstädten gelten Zweckentfremdungsregelungen für Wohnraum, welche auch die Vermietung über Portale wie airbnb erfassen können.

In Berlin gilt das Gesetz über das Verbot der Zweckentfremdung von Wohnraum vom 29.11.13. Nach § 2 Abs. 1 Nr. 2 ZwVbG liegt eine Zweckentfremdung vor, wenn Wohnraum zum Zwecke der wiederholten, nach Tagen oder Wochen bemessenen Vermietung als Ferienwohnung oder einer Fremdenbeherbergung, insbesondere einer gewerblichen Zimmervermietung oder der Einrichtung von Schlafstellen, verwendet wird. Zweckentfremdung wird als Ordnungswidrigkeit verfolgt und kann gemäß § 7 Abs. 4 ZwVbG mit Bußgeldern bis zu 500.000 EUR geahndet werden.

Besteuerung entfällt,
wenn Einkünfte nicht
mehr als 520 EUR
im VZ betragen

Zweckentfremdung
wird als Ordnungs-
widrigkeit verfolgt

PRAXISTIPP | Der Berater sollte im Rahmen der Akteneinsicht prüfen, ob eine Weitergabe von Informationen an die nach dem jeweiligen Zweckentfremdungsrecht zuständigen Behörden geplant ist und eventuell unter Berufung auf das Steuergeheimnis gemäß § 30 AO im Wege der finanzgerichtlichen einstweiligen Anordnung aufgehoben werden kann.

In Berlin schützt das Steuergeheimnis nicht: Die Offenbarung der erlangten Erkenntnisse ist zulässig, soweit sie durch Gesetz ausdrücklich zugelassen ist (§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO). Die Eingriffsermächtigungsnorm des § 5 ZwVbG enthält die ausdrückliche gesetzliche Anordnung. Die für die Übernachtungssteuer zuständige Behörde (das FA) erteilt auf der Grundlage dieses Gesetzes i.V. mit § 30 Abs. 4 Nr. 2 AO dem zuständigen Bezirksamt Auskünfte.

Steuergeheimnis schützt hier nicht

4. Auslandssachverhalte

Aufgrund der vermutlich objektbezogenen Struktur der Daten des Vermittlungsportals airbnb muss nach Auswertung auch mit dem Auftreten von Auslandssachverhalten gerechnet werden.

4.1 Ausländischer Vermieter

Die Einkünfte, die ein nicht in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtiger Vermieter aus der Vermietung seiner deutschen Immobilie erzielt, sind beschränkt steuerpflichtig nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG (§ 49 Abs. 1 Nr. 2f EStG für gewerbliche Einkünfte vorrangig).

Ausländischer Vermieter mit Immobilie in Deutschland

Im Regelfall wird das DBA das Besteuerungsrecht für Vermietungseinkünfte aus Immobilienbesitz dem Belegenheitsstaat zuweisen (Art. 6 OECD-MA), sodass das Besteuerungsrecht nicht durch ein DBA mit dem Ansässigkeitsstaat des Vermieters ausgeschlossen wird. Die Steuererhebung erfolgt durch Veranlagung, der beschränkt Steuerpflichtige muss eine Steuererklärung abgeben, der Verstoß ist Steuerhinterziehung. Die Durchsetzung des Steueranspruchs wird auch verfolgt, da die Steuer für das FA letztlich unproblematisch durch Vollstreckung in den deutschen Grundbesitz im Wege der Zwangshypothek realisiert werden kann.

Beschränkt Steuerpflichtiger muss Vermietungseinkünfte erklären

4.2 Ferienwohnung im Ausland

Hat der in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige airbnb-Vermieter neben seinen Vermietungseinkünften aus in Deutschland belegenen Immobilien auch vergleichbare Einkünfte im Ausland – etwa aus einer Ferienwohnung in UK –, muss wegen der Vollständigkeit der Selbstanzeige auch dieser Sachverhalt deklariert werden: Selbst wenn das Besteuerungsrecht für die Einkünfte nach dem DBA dem Staat zugewiesen ist, in dem die Immobilie liegt (z.B. Art. 6 Abs. 1 und 3 DBA UK), muss selbst bei Steuerfreistellung in Deutschland der Progressionsvorbehalt (Art. 23 Abs. 1d DBA UK) berücksichtigt werden, der den deutschen Steuersatz erhöht. Andernfalls droht die Unvollständigkeit der Selbstanzeige auch in Bezug auf die in Deutschland erzielten Vermietungseinkünfte.

Steuerfreistellung: Progressionsvorbehalt ist zu beachten