

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 4/2020

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Tätigkeit als externer Datenschutzbeauftragter ist gewerblich, auch wenn sie von einem Rechtsanwalt ausgeübt wird (Nr. 1). Medizinische Leistungen sind auch dann umsatzsteuerfrei, wenn sie telefonisch erbracht werden (Nr. 2). Die umsatzsteuerliche und ertragsteuerliche Behandlung von Leasingverträgen kann unterschiedlich ausfallen (Nr. 4). Betriebliche Fahrräder mit Elektroantrieb können ggf. als Kfz einzuordnen sein, was zu einer anderen steuerlichen Beurteilung führt (Nr. 5). Der Investitionsabzugsbetrag kann auch dann, wenn die Investition erfolgt ist, rückgängig gemacht werden (Nr. 6). Die Corona-Krise hat dazu geführt, dass die Bundesregierung eine Reihe von Zuschüssen und auch steuerlichen Erleichterungen beschlossen hat. Einige dieser Maßnahmen sind unter den Nr. 8 und 9 dargestellt.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Externe Datenschutzbeauftragte sind gewerbliche Unternehmer**
- 2 Umsatzsteuerbefreiung für medizinische Telefonhotline**
- 3 Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer:** Keine Anwendung für Ausländer
- 4 Miet- und Leasingverträge:** Lieferung oder sonstige Leistung
- 5 Betriebliches Fahrrad:** Besteuerung der Privatnutzung
- 6 Investitionsabzugsbetrag:** Rückgängigmachung trotz Investition
- 7 Vorsteuerabzug bei der Ist-Versteuerung**
- 8 Steuerfreie Aufstockung des Kurzarbeitergelds**
- 9 Pauschaler Verlustrücktrag ermöglicht Herabsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen für 2019**

1 Externe Datenschutzbeauftragte sind gewerbliche Unternehmer

Ein externer Datenschutzbeauftragter ist gewerblicher Unternehmer, auch wenn er zugleich als Rechtsanwalt tätig ist. Es liegt keine freiberufliche Tätigkeit vor. Der externe Datenschutzbeauftragte ist daher gewerbsteuerpflichtig und – bei Überschreiten bestimmter Gewinn Grenzen – auch buchführungspflichtig.

Beispiel:

Ein selbstständiger Rechtsanwalt war im Bereich des IT-Rechts tätig. Daneben arbeitete er für verschiedene größere Unternehmen als externer Datenschutzbeauftragter. Das Finanzamt sah diese Tätigkeit als gewerblich an. Es setzte Gewerbesteuer fest und forderte den Rechtsanwalt als gewerblichen Unternehmer auf, ab dem Folgejahr Bücher zu führen und Abschlüsse zu machen.

Der gegen diese Aufforderung gerichtete Einspruch des Rechtsanwalts blieb ebenso wie die nachfolgende Klage vor dem FG ohne Erfolg.

Der BFH hat das Urteil des Finanzgerichts bestätigt. Als Datenschutzbeauftragter übt der Steuerpflichtige keine Tätigkeit aus, die dem Beruf des Rechtsanwalts vorbehalten ist. Konsequenz ist daher, dass der Steuerpflichtige in einem eigenständigen, von seiner Anwaltstätigkeit abzugrenzenden Beruf tätig wird. Ein Datenschutzbeauftragter berät in interdisziplinären Wissensgebieten. Hierfür muss er zwar neben datenschutzrechtlichem Fachwissen auch Fachwissen in anderen Bereichen besitzen (z.B. in der Informations- und Kommunikationstechnik und der Betriebswirtschaft), aber eine spezifische akademische Ausbildung muss ein Datenschutzbeauftragter – anders als der Rechtsanwalt – nicht nachweisen. Aus diesem Grund ist der Steuerpflichtige als Datenschutzbeauftragter auch nicht in einem dem Rechtsanwalt ähnlichen Beruf tätig. Schließlich ist auch keine sonstige selbstständige Arbeit anzunehmen. Es fehlt an der erforderlichen Vergleichbarkeit mit den in § 18 Abs. 1 Nr. 3 EStG genannten Regelbeispielen.

Vorsicht: Ist ein Rechtsanwalt in einer Einzelpraxis tätig, kann er die freiberufliche Rechtsanwaltstätigkeit von der gewerblichen Tätigkeit trennen. Haben sich aber mehrere Rechtsanwälte zu einer Gemeinschaftspraxis (Sozietät) zusammengeschlossen, dann können die gewerblichen Einnahmen als externer Datenschutzbeauftragter dazu führen, dass sämtliche Einnahmen (also auch die aus der Rechtsanwaltstätigkeit) als gewerblich einzustufen sind (Infektionstheorie).

2 Umsatzsteuerbefreiung für medizinische Telefonhotline

Nach dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem in der Europäischen Union (EU) sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin steuerfrei, wenn sie im Rahmen der vom jeweiligen Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden. Der Europäi-

sche Gerichtshof (EuGH) hatte nun zu entscheiden, ob **telefonische Beratungsleistungen** (= Gesundheitstelefon mit Patientenbegleitprogramm), die eine GmbH im Auftrag von gesetzlichen Krankenkassen durch „Gesundheits-Coaches“ ausführt, als umsatzsteuerfreie Heilbehandlungen gelten können.

Beispiel:

Eine GmbH betrieb im Auftrag gesetzlicher Krankenkassen ein sogenanntes Gesundheitstelefon zur Beratung von Versicherten in medizinischer Hinsicht. Sie führte zudem Patientenbegleitprogramme durch, bei denen bestimmte Versicherte auf der Basis von Abrechnungsdaten und Krankheitsbildern über eine medizinische Hotline situationsbezogene Informationen zu ihrem Krankheitsbild erhielten. Die telefonischen Beratungsleistungen wurden durch Krankenschwestern und medizinische Fachangestellte erbracht, die größtenteils auch als „Gesundheits-Coach“ ausgebildet waren. In ca. einem Drittel der Fälle wurde ein Arzt hinzugezogen, der die Beratung übernahm bzw. bei Rückfragen Anweisungen oder eine Zweitmeinung erteilte.

Eine ärztliche Dienstleistung ist von der Umsatzsteuer befreit, wenn die beiden folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es muss sich um eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin handeln.
- Die Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin muss von ärztlichen und arztähnlichen Berufen erbracht werden (entsprechend der Definition im betreffenden Mitgliedstaat).

Der Ort, an dem die Heilbehandlung erbracht wird, spielt keine Rolle, sodass telefonisch erbrachte Heilbehandlungen unter die Mehrwertsteuerbefreiung fallen, wenn sie alle Voraussetzungen für die Anwendung dieser Befreiung erfüllen. Derselbe Steuerpflichtige kann daher sowohl Dienstleistungen erbringen, die als Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin von der Mehrwertsteuer befreit sind, als auch andere Dienstleistungen, die steuerpflichtig sind.

Konsequenz: Ob und inwieweit die telefonischen Beratungen unter den Begriff „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ fallen, muss nun der BFH entscheiden. Dabei kommt es darauf an, ob mit den Beratungen ein therapeutischer Zweck verfolgt wird. Eine ärztliche Verschreibung in diesem Zusammenhang ist nicht erforderlich.

Ob die „Gesundheits-Coaches“ (medizinische Fachangestellte und Krankenschwestern), die die telefonische Beratung durchführen, die erforderliche berufliche Befähigung besitzen, richtet sich nach deutschem Recht. Das Erfordernis eines ausreichenden Qualitätsniveaus gilt jedoch unabhängig von der Art der Kommunikation, die für die Leistungserbringung gewählt wurde. Es müssen zumindest die telefonisch erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin von der Mehrwertsteuer befreit sein, bei denen auf einen Arzt zurückgegriffen wird. Inwieweit Heilbehandlungen, die durch Krankenpfleger

und medizinische Fachangestellte erbracht werden, umsatzsteuerfrei sind, muss der BFH entscheiden. Allein aufgrund der Tatsache, dass Leistungen telefonisch erbracht werden, können keine zusätzlichen Anforderungen an die berufliche Qualifikation gestellt werden, um in den Genuss der Steuerbefreiung zu kommen.

Fazit: Wichtig ist, dass Leistungen, die im Rahmen einer medizinischen Telefonhotline erbracht werden, umsatzsteuerfrei sein können. In vergleichbaren Situationen ist es somit sinnvoll, anderslautende Entscheidungen des Finanzamts offen zu halten und ggf. eine Aussetzung der Vollziehung zu beantragen.

3 Umsatzsteuerbefreiung für Kleinunternehmer: Keine Anwendung für Ausländer

Die Kleinunternehmerregelung ist auf Unternehmer beschränkt, die in dem Mitgliedstaat ansässig sind, in dem die Leistung erbracht wird.

Beispiel:

Die P ist italienische Staatsangehörige und lebte in Italien. An einer Wohnung im Inland, die ihrem Vater gehörte, stand ihr ein Nießbrauchsrecht zu. Als Nießbraucherin vermietete sie die Wohnung kurzfristig über Internetportale. Da es sich um kurzfristige Vermietungen handelte, ging das Finanzamt (FA) davon aus, dass es sich bei den Mietzahlungen um umsatzsteuerpflichtige Leistungen gehandelt hat. Gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer legte P Einspruch ein. Sie beantragte die Aufhebung des Steuerbescheids, weil bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung keine Umsatzsteuer anfallen würde.

Der BFH hat entschieden, dass die Klägerin nicht berechtigt war, die Kleinunternehmerregelung in Anspruch zu nehmen. Nach der Kleinunternehmerregelung wird von Unternehmern, die **im Inland ansässig** sind, die Umsatzsteuer nicht erhoben, wenn der Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 Euro (ab 2020: 22.000 Euro) nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird. Diese Regelung gilt nicht für die Lieferungen und Dienstleistungen von Personen, die nicht in dem Mitgliedstaat ansässig sind, in dem die Umsatzsteuer geschuldet wird. Der Europäische Gerichtshof hat bereits entschieden, dass diese Einschränkung nicht gegen EU-Recht verstößt. Da die Klägerin in Italien ansässig war und die vermietete Wohnung nicht als feste Niederlassung in Deutschland gewertet werden kann, hat das FA die Umsatzsteuer zu recht festgesetzt.

4 Miet- und Leasingverträge: Lieferung oder sonstige Leistung

Bei Miet- oder Leasingverträgen handelt es sich um eine **Lieferung**, wenn die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft wird, oder um eine **sonstige Leistung**,

wenn es sich lediglich um eine Nutzungsüberlassung handelt. Die Finanzverwaltung ging bisher davon aus, dass es sich um eine Lieferung handelt, wenn der Leasinggegenstand ertragsteuerlich dem Leasingnehmer zuzurechnen war, d.h., wenn der Leasinggegenstand von Anfang an im Anlagevermögen des Leasingnehmers auszuweisen war. Konsequenz war, dass die ertragsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Beurteilungen übereinstimmten.

Wegen eines EuGH-Urteils aus dem Jahr 2017 hat das Bundesfinanzministerium nunmehr den Umsatzsteuer-Anwendungserlass geändert. Danach liegt eine Lieferung vor, wenn Gegenstände im Leasingverfahren überlassen werden und die Übergabe des Gegenstands durch den Leasinggeber an den Leasingnehmer

- aufgrund einer vertraglichen Klausel ausdrücklich vorgesehen ist (d.h. wenn sie den Übergang des Eigentums an diesem Gegenstand vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer enthält) und
- aus den Vertragsbedingungen (zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung) deutlich hervorgeht, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig durchgeführt wird.

Das bedeutet, dass auch dann **eine Lieferung vorliegt**, wenn der Vertrag die formale Klausel enthält, dass der Leasingnehmer je nach Interessenlage den Gegenstand erwerben, zurückgeben oder weiter mieten kann, aber diese Klausel **keine echte wirtschaftliche Alternative** ist. Auch wenn der Vertrag eine formal völlig unverbindliche Kaufoption enthält, ist von vornherein von einer Lieferung auszugehen, wenn angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen die Kaufoption als einzig wirtschaftlich vernünftige Möglichkeit für den Leasingnehmer in Betracht kommt.

Konsequenzen: Durch die Umsetzung der EuGH-Rechtsprechung kann sich die Situation ergeben, dass umsatzsteuerlich eine Lieferung vorliegt, obwohl der Gegenstand ertragsteuerlich dem Leasinggeber zuzurechnen ist. Es kann auch der umgekehrte Fall eintreten, dass umsatzsteuerlich (wegen einer fehlenden Kaufoption) eine sonstige Leistung vorliegt, der Leasinggegenstand aber dem Leasingnehmer zuzurechnen ist. Das bedeutet, dass **bereits beim Abschluss** eines Miet- oder Leasingvertrags die umsatzsteuerliche Beurteilung erfolgen muss, damit die Rechnung entsprechend der umsatzsteuerlichen Beurteilung ausgestellt werden kann.

Ist von einer Lieferung auszugehen, muss der Leasinggeber beim Abschluss eines Miet- oder Leasingvertrags die **gesamte Umsatzsteuer in Rechnung stellen**, die der Leasingnehmer dann als Vorsteuer gegenüber dem Finanzamt geltend machen kann.

Sind Miet- und Leasingverträge ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich unterschiedlich zu beurteilen, ist der Ausweis in der Buchführung schwierig. Innerhalb der Buchführung müssen ggf. Konten verwendet bzw. neu angelegt

werden, damit der Ausweis in der Bilanz im Ergebnis zutreffend ist.

Übergangsregelung: Da die Finanzverwaltung bisher davon ausgegangen ist, dass nur dann eine Lieferung vorliegt, wenn der Leasinggegenstand ertragsteuerlich dem Leasingnehmer zuzurechnen ist, kann für alle Verträge, die vor dem 18.3.2020 abgeschlossen wurden, hinsichtlich des Vorsteuerabzugs die bisherige Rechtsauffassung weiter angewendet werden.

5 Betriebliches Fahrrad: Besteuerung der Privatnutzung

Ein Elektrofahrrad kann entweder als **Fahrrad** oder als **Kfz** einzustufen sein. Es handelt sich um ein Fahrrad, wenn es durch Muskelkraft fortbewegt wird und mit einem elektromotorischen Hilfsantrieb mit einer Nenndauerleistung von höchstens 0,25 kW ausgestattet ist. Die Leistung muss sich mit zunehmender Fahrzeuggeschwindigkeit progressiv verringern und beim Erreichen einer Geschwindigkeit von 25 km/h unterbrochen werden.

• Steuerfreie Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern an Arbeitnehmer

Darf der Arbeitnehmer das (Elektro-)Fahrrad auch privat nutzen, dann ist der private Nutzungsanteil nicht als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen, wenn die **Überlassung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** gewährt wird. Gehaltsumwandlungen sind somit von der Steuerbefreiung ausgeschlossen. Die Steuerfreiheit gilt für (Elektro-)Fahrräder, die in der Zeit vom 1.1.2019 bis zum 31.12.2030 angeschafft wurden oder werden.

Ist die Überlassung **nicht** steuerfrei und wird das betriebliche Fahrrad erstmals nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031 zur privaten Nutzung überlassen, wird der monatliche Durchschnittswert der privaten Nutzung für das Jahr 2019 mit einem Prozent des auf volle 100 Euro abgerundeten **halbierten** Listenpreises und **ab dem 1.1.2020** mit einem Prozent des auf volle 100 Euro abgerundeten **Viertels** des Listenpreises angesetzt. (Listenpreis ist die Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer). Mit dem pauschalen 1-Prozent-Wert sind alle Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung erfasst.

• Überlassung von Elektrofahrrädern, die Kraftfahrzeuge sind

Ein Elektrofahrrad ist **als Kfz einzustufen**, wenn der Motor auch **Geschwindigkeiten über 25 km/h** unterstützt. Es gelten dann dieselben Regelungen, die für die Überlassung anderer Kfz (Firmen-Pkw) gelten. Die Anschaffungskosten eines „Kfz-E-Bike“ werden den Bruttolistenpreis von 40.000 Euro regelmäßig nicht überschreiten. Das bedeutet, dass bei einem betrieblichen „Kfz-E-Bike“, das erstmals nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031 überlassen wurde bzw. wird, der auf volle 100 Euro ab-

gerundete Bruttolistenpreis **mit einem Viertel** anzusetzen ist. Die private Nutzung ist somit mit einem Prozent von einem Viertel des Bruttolistenpreises zu ermitteln.

Beispiel:

Ein Unternehmer überlässt seinem Arbeitnehmer ein „Kfz-E-Bike“, das er auch für private Fahrten nutzen kann (Erwerb im Januar 2020). Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers (Bruttolistenpreis) für das E-Bike beträgt 4.600 Euro. Der private Nutzungsanteil 2020 für das E-Bike beträgt somit $4.600 \text{ Euro} : 4 = 1.150 \text{ Euro} \times 1 \text{ Prozent} = 11,50 \text{ Euro im Monat}$. Die Umsatzsteuer ist aus dem Betrag herauszurechnen.

Die monatliche Freigrenze von 44 Euro ist in diesem Zusammenhang nicht anzuwenden. Firmen, die Fahrräder verleihen, können allerdings den jährlichen Rabattpflichtbeitrag von 1.080 Euro berücksichtigen, wenn die Lohnsteuer nicht pauschal erhoben wird.

• Nutzung eines „Kfz-E-Bikes“ durch den Unternehmer

Unternehmer dürfen die pauschale 1-Prozent-Methode nur dann anwenden, wenn die **betriebliche Nutzung** ihres Firmen-Kfz im jeweiligen Jahr überwiegt, also **mehr als 50 Prozent** beträgt. Diese Einschränkung gilt somit auch für „Kfz-E-Bikes“. Für betriebliche Fahrräder, die keine Kfz sind, gilt diese Einschränkung jedoch nicht. Zum Nachweis der überwiegenden betrieblichen Nutzung reicht es aus, wenn der Unternehmer den betrieblichen Nutzungsumfang nur einmal über einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten darlegt. Als betriebliche Fahrten sind alle Fahrten einzubeziehen, die betrieblich veranlasst sind, die also in einem tatsächlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen. Zu den betrieblichen Fahrten gehören auch die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb.

6 Investitionsabzugsbetrag: Rückgängigmachung trotz Investition

Ein Investitionsabzugsbetrag kann nachträglich im Jahr seines Abzugs rückgängig gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige es im Investitionsjahr unterlassen hat, den Investitionsabzugsbetrag außerbilanziell hinzuzurechnen und der Steuerbescheid für das Jahr der Investition nicht mehr berichtigt werden kann.

Beispiel:

Der Unternehmer machte in seiner Gewinnermittlung 2008 einen außerbilanziellen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 12.491 Euro geltend. Das Finanzamt (FA) verlangte erklärungsgemäß, ohne den Bescheid unter einen Vorbehalt der Nachprüfung zu stellen. Im Jahr 2009 erwarb der Unternehmer mehrere Wirtschaftsgüter und minderte die Anschaffungskosten jeweils um 40 Prozent, was in der Summe dem im Jahr 2008 geltend gemachten Investitionsabzugsbetrag von 12.491 Euro entsprach. Die gesetzlich vorgesehene Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrags unterblieb hingegen.

Das FA veranlagte den Unternehmer für 2009 erklärungs-gemäß und ohne Vorbehalt der Nachprüfung. Sowohl die Minderung als auch das Unterbleiben der Hinzurechnung war aus den beim FA eingereichten Unterlagen erkennbar.

Nachdem das FA den Fehler bemerkt hatte, erließ es in 2016 geänderte Bescheide für 2008 über Einkommensteuer und den Gewerbesteuermessbetrag, in denen es den Gewinn jeweils um 12.491 Euro erhöhte. Das FA führte aus, dass zwar für das Jahr 2009, in dem der Fehler eingetreten sei, keine Korrekturmöglichkeit bestehe. Allerdings ist der ursprüngliche Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen, wenn dieser Betrag nicht bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres hinzugerechnet worden sei. Eine solche Hinzurechnung sei hier unterblieben.

Der BFH hat entschieden, dass ein Investitionsabzugsbetrag nachträglich im Jahr seines Abzugs rückgängig gemacht werden kann, wenn der Steuerpflichtige im späteren Jahr der Investition zwar den Abzug von 40 Prozent der Anschaffungskosten vornimmt, es aber unterlassen hat, den in einem Vorjahr abgezogenen Investitionsabzugsbetrag hinzuzurechnen. Weil der Steuerbescheid für das Jahr der Investition nicht mehr geändert werden konnte, war das FA berechtigt, den Steuerbescheid für das Jahr der Bildung des Investitionsabzugsbetrags zu ändern.

Die spezielle Korrekturvorschrift des § 7g Abs. 3 EStG ist generell anwendbar und zwar auch dann, wenn bereits die Voraussetzungen für die Vornahme des Investitionsabzugs nicht vorgelegen hatten. Darüber hinaus kann die Korrekturvorschrift auch in der hier vorliegenden Konstellation,

- bei der zwar tatsächlich eine Investition vorgenommen worden ist,
- aber der Steuerpflichtige die Hinzurechnung unterlassen hat,

angewendet werden. Das gilt auch, wenn das FA diesen Fehler im Rahmen der Veranlagungsarbeiten nicht bemerkt hat.

Die Festsetzungsverjährung für 2008 war im Jahr 2016 noch nicht eingetreten. In den Fällen, in denen die Korrekturvorschrift anzuwenden ist, endet die Festsetzungsfrist für das Jahr der Vornahme des Investitionsabzugs nicht bevor die Festsetzungsfrist für den Veranlagungszeitraum abgelaufen ist. Diese endet nach dem dritten auf das Wirtschaftsjahr des Abzugs folgenden Wirtschaftsjahr. Das dritte Jahr war hier das Jahr 2011. Der Steuerpflichtige konnte somit die Einkommensteuererklärung für 2011 frühestens im Jahr 2012 beim FA einreichen. Die vierjährige Festsetzungsfrist für die Einkommensteuer 2011 endete somit frühestens mit Ablauf des Jahres 2016. Der berichtigte Einkommensteuerbescheid 2008 ist am 1.9.2016 und damit noch innerhalb der verlängerten Festsetzungsfrist ergangen.

7 Vorsteuerabzug bei der Ist-Versteuerung

Bestimmte Unternehmer und Freiberufler können bei der

Umsatzsteuer die Besteuerung nach **vereinnahmten** Entgelten wählen. Das heißt, dass sie die Umsatzsteuer erst mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem sie die Zahlung erhalten haben, gegenüber dem Finanzamt (FA) erklären und zahlen müssen. Der Leistungsempfänger darf jedoch die Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, die ihm in Rechnung gestellt wurde. Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es beim Vorsteuerabzug nicht an.

Beispiel:

Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) erzielte Umsätze mit der Vermietung eines Gewerbegrundstücks. Die GbR hatte dieses Grundstück ihrerseits gemietet. Sowohl die GbR als auch ihre Vermieterin hatten wirksam auf die Steuerbefreiung der Vermietungsumsätze verzichtet und somit zur Umsatzsteuer optiert. Beiden war es von der Finanzverwaltung gestattet worden, die Steuer nicht nach vereinbarten Entgelten, sondern nach den vereinnahmten Entgelten zu berechnen. Mit dem Mietvertrag verfügte die GbR über eine ordnungsgemäße Dauerrechnung. In den genannten Zahlungen waren jeweils 19 Prozent Umsatzsteuer enthalten. Die GbR machte ihren Vorsteuerabzugsanspruch aber unabhängig von dem Mietzeitraum, für den die Zahlungen bestimmt waren, immer in dem Voranmeldezeitraum bzw. Kalenderjahr geltend, in dem die Zahlung erfolgte.

Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Außenprüfung wurde dieses Vorgehen beanstandet. Die Prüferin vertrat die Auffassung, dass der Vorsteuerabzugsanspruch bereits mit der Ausführung des Umsatzes (hier der monatsweisen Überlassung des Grundstücks) entstanden sei und daher jeweils für den entsprechenden Zeitraum hätte geltend gemacht werden müssen. Da für einige Jahre bereits die Festsetzungsverjährung eingetreten war, ließ das FA den Vorsteuerabzug, der auf die verjährten Jahre entfiel, nicht zum Abzug zu. Die GbR machte geltend, dass die berichtigten Bescheide gegen die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) verstießen.

Für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers nach deutschem Recht ist es unerheblich, ob er seine Umsätze nach **vereinbarten** oder nach **vereinnahmten** Entgelten versteuert. Der deutsche Gesetzgeber hat von der in Art. 167a MwStSystRL vorgesehenen Möglichkeit, den Vorsteuerabzug bei Ist-Versteuerung von der Entrichtung des Entgelts abhängig zu machen, keinen Gebrauch gemacht. Das FG Hamburg hat dem EuGH nunmehr die Frage vorgelegt, ob in diesem Fall das deutsche Recht mit Art. 167 MwStSystRL vereinbar ist.

Hinweis: Da es nach deutschem Umsatzsteuerrecht für den Vorsteuerabzug nicht auf den Zeitpunkt der Zahlung ankommt, ist allein darauf abzustellen, ob eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Das heißt, der Vorsteuerabzug muss unabhängig von der Zahlung geltend gemacht werden. Wie der EuGH entscheiden wird, spielt zurzeit keine Rolle.

8 Steuerfreie Aufstockung des Kurzarbeitergelds

Das Kurzarbeitergeld beträgt 60 Prozent des ausfallenden Nettoentgelts. Das „Sozialpaket II“ sieht – abhängig von der Dauer der Kurzarbeit – eine Erhöhung des Prozentsatzes bis zu 80 Prozent vor. Wer um mindestens 50 Prozent weniger arbeitet, erhält

- 70 Prozent ab dem vierten Monat des Bezugs und
- 80 Prozent ab dem siebten Monat des Bezugs des Kurzarbeitergelds.

Der Prozentsatz erhöht sich jeweils um 7 Prozent, wenn steuerlich mindestens ein minderjähriges Kind oder ein Kind in Ausbildung bis zum 25. Lebensjahr zu berücksichtigen ist (67 Prozent statt 60 Prozent, 77 Prozent statt 70 Prozent und 87 Prozent statt 80 Prozent).

Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld sind bisher steuerpflichtig. Das gilt auch für die Zuschüsse, die der Arbeitgeber als Ausgleich zum Kurzarbeitergeld wegen Überschreitens der Beitragsbemessungsgrenze leistet.

Das Corona-Steuerhilfegesetz sieht nunmehr vor, dass die Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld und zum Saison-Kurzarbeitergeld bis 80 Prozent des Unterschiedsbetrages zwischen dem Soll-Entgelt und dem Ist-Entgelt steuerfrei gestellt werden, sodass insoweit keine Lohnsteuer anfällt. Die Steuerbefreiung ist auf Zuschüsse begrenzt, die für Lohnzahlungszeiträume geleistet werden, die **nach dem 29.2.2020 beginnen und vor dem 1.1.2021** enden.

Die Steuerfreiheit gilt nicht für Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld, soweit diese auf den Betrag entfallen, den der Arbeitgeber wegen des Überschreitens der Beitragsbemessungsgrenze leistet.

9 Pauschaler Verlustrücktrag ermöglicht Herabsetzung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen für 2019

Steuerpflichtige, die für das Jahr 2020 mit einem erheblichen Verlust rechnen, können diesen auf das Vorjahr 2019 zurücktragen. Allerdings erst dann, wenn sie ihre Einkommensteuererklärung für 2020 abgegeben und den Einkommensteuerbescheid erhalten haben. Da sich dies bis Mitte 2021 hinziehen kann, ermöglicht ein BMF-Schreiben vom 24.4.2020, **auf Antrag** einen pauschalisierten Verlustrücktrag nach 2019 zurückzutragen, um so über eine Herabsetzung der in diesem Jahr gezahlten Einkommensteuer-Vorauszahlungen eine Liquiditätshilfe zu erhalten.

Der pauschalierte Verlustrücktrag aus 2020 beträgt **15 Prozent des Saldos der maßgeblichen Gewinneinkünfte und/oder der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung**, die der Festsetzung der Vorauszahlungen für 2019 zugrunde gelegt worden sind. (**Alternative:** Im Einzelfall kann anhand detaillierter Unterlagen ein höherer rücktragsfähiger Verlust beantragt werden.) Die gesetzliche

Obergrenze von ein bzw. – für Eheleute – zwei Mio. Euro gemäß § 10d Abs. 1 EStG ist zu beachten.

Konsequenz: Die Vorauszahlungen für 2019 sind unter Berücksichtigung des pauschal ermittelten Verlustrücktrags aus 2020 neu zu berechnen und festzusetzen, so dass sich ein Erstattungsanspruch ergibt.

Wurden die Vorauszahlungen für 2019 wegen eines pauschalierte Verlustrücktrags aus 2020 gemindert, führt die Veranlagung für 2019 (mangels Berücksichtigung eines Verlustrücktrags aus 2020, der ja erst ca. Mitte 2021 feststeht) zunächst zu einer Nachzahlung in entsprechender Höhe. Diese Nachzahlung ist auf Antrag befristet bis spätestens einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids 2020 **zinslos zu stunden**, wenn der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung für 2019 weiterhin von einer nicht unerheblichen negativen Summe der Einkünfte für 2020 ausgehen kann.

Beispiel:

Ein Freiberufler hat für das Jahr 2019 Einkommensteuer-Vorauszahlungen von 24.000 Euro entrichtet. Dem lag ein erwarteter Gewinn von 80.000 Euro zugrunde. Für das Jahr 2020 wurden Vorauszahlungen von 6.000 Euro je Quartal festgesetzt, die der Unternehmer für das erste Quartal 2020 zum Fälligkeitstermin geleistet hat. Aufgrund der Corona-Krise bricht der Umsatz erheblich ein, während die Fixkosten weiterlaufen. Der Freiberufler beantragt beim Finanzamt (FA) eine Herabsetzung seiner Vorauszahlungen für 2020 auf 0 Euro. Das FA gibt dem Antrag statt, setzt die Vorauszahlungen auf null Euro fest und erstattet die bereits geleistete Vorauszahlung von 6.000 Euro.

Der Freiberufler beantragt weiterhin die nachträgliche Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2019. Er versichert, dass er für den Veranlagungszeitraum 2020 aufgrund der Corona-Krise einen nicht unerheblichen Verlust erwartet und beantragt die Herabsetzung im Pauschalverfahren. Das FA setzt die Vorauszahlungen für 2019 auf der Grundlage eines pauschal ermittelten Verlustrücktrags von 12.000 Euro (15 Prozent von 80.000 Euro) auf 18.000 Euro herab. Die sich dadurch ergebende Überzahlung von 6.000 Euro wird ebenfalls erstattet.

Im Rahmen der erstmaligen Veranlagung für 2019 im Jahr 2020 ergibt sich (mangels Berücksichtigung eines Verlustrücktrags aus 2020) eine Nachzahlung von 6.000 Euro, welche das FA bis einen Monat nach Bekanntgabe des Einkommensteuerbescheids für 2020 unter Vorbehalt zinslos stundet. Im Laufe des Kalenderjahres 2021 gibt der Freiberufler seine Einkommensteuererklärung für 2020 ab.

Variante 1: Für 2020 ergibt sich ein Verlust, der durch den Verlustrücktrag zu einer Steuerminderung für 2019 um mindestens 6.000 Euro führt. Die anlässlich der vorherigen Steuerfestsetzung bewilligte Stundung entfällt. Stundungszinsen sind nicht festzusetzen.

Variante 2: Für 2020 ergibt sich entgegen der ursprünglichen Prognose kein rücktragsfähiger Verlust. Die gestundete Nachzahlung für 2019 ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids für 2020 zu entrichten. Stundungszinsen sind nicht festzusetzen.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 4/2020

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Externer Datenschutzbeauftragter	BFH, Urteil vom 14.1.2020, Az. VIII R 27/17 www.bundesfinanzhof.de	§ 18 Abs. 1 EStG
2 Medizinische Telefonhotline	EuGH, Urteil vom 5.3.2020, Az. C-48/19 www.curia.europa.eu	§ 14 UStG
3 Kleinunternehmer im Ausland	BFH, Urteil vom 12.12.2019, Az. V R 3/19 www.bundesfinanzhof.de	§ 19 UStG EuGH, Urteil vom 26.10.2010, Az. C-97/09 www.curia.europa.eu
4 Leasingverträge, Umsatzsteuer	BMF, Schreiben vom 18.3.2020, Az. III C 2 - S 7100/19/10008 :003 BStBl. 2020 I, S. 235	EuGH, Urteil vom 4.10.2017, Az. C-164716 www.curia.europa.eu
5 Betriebliches Fahrrad	Gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 9.1.2020 „Steuerliche Behandlung der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern“ www.bundesfinanzministerium.de	§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG
6 Investitionsabzugsbetrag, Investition	BFH, Urteil vom 3.12.2019, Az. X R 11/19 www.bundesfinanzhof.de	§ 7g Abs. 3 EStG
7 Vorsteuerabzug bei der Ist-Versteuerung	FG Hamburg, Beschluss vom 10.12.2019, Az. 1 K 337/17	§ 15 UStG
8 Steuerfreie Aufstockung des Kurzarbeitergelds	Corona-Steuerhilfegesetz www.bundesfinanzministerium.de	–
9 Pauschale Herabsetzung der Vorauszahlungen 2019	BMF, Schreiben vom 24.4.2020, Az. IV C 8 - S 2225/20/10003 :010 www.bundesfinanzministerium.de	–