

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 3/2021

Sehr geehrte Damen und Herren,

Unternehmer und Freiberufler müssen sich im steuerlichen Bereich immer wieder neuen Herausforderungen stellen. Neu ist, dass ab 2021 die Anschaffungskosten von Computern und Software sofort zu 100 Prozent abgeschrieben werden können (Nr. 1). Überentnahmen können den Abzug von betrieblichen Schuldzinsen einschränken (Nr. 3). Fremdgelder sind in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung weder als Betriebseinnahmen noch als Betriebsausgaben zu erfassen, solange keine Aufrechnung mit eigenen Ansprüchen geltend gemacht wird (Nr. 4). Beachtenswert sind weitere Themen, u.a. von der umsatzsteuerlichen Behandlung eines Firmenwagens, der dem Arbeitnehmer überlassen wird (Nr. 7), bis hin zur Verrechnung von Zinsen auf Steuernachforderungen mit Zinsen auf Steuererstattungen (Nr. 10).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 **Computer und Software:** Anschaffungen ab 2021 sofort zu 100 Prozent abschreibbar
- 2 **Berufshaftpflichtversicherung eines Rechtsanwalts:** Übernahme durch die Sozietät aus steuerlicher Sicht
- 3 **Überentnahmen:** Wann der Abzug betrieblicher Schuldzinsen eingeschränkt ist
- 4 **Einnahmen-Überschuss-Rechnung:** Steuerliche Behandlung von Fremdgeld
- 5 **Ehegatten-Arbeitsverhältnis:** Steuerliche Anerkennung einer Teilzeitbeschäftigung
- 6 **Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes:** Zum Umfang des Vorsteuerabzugs
- 7 **Umsatzsteuer (1):** Überlassung eines Firmen-Pkw an Arbeitnehmer
- 8 **Umsatzsteuer (2):** Steuerliche Auswirkungen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs
- 9 **Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit:** Voraussetzungen für die Zahlung steuerfreier Zuschläge
- 10 **Zinsen auf Steuernachforderungen und Steuererstattungen**

1 Computer und Software: Anschaffungen ab 2021 sofort zu 100 Prozent abschreibbar

Bei Computerhardware (einschließlich Peripheriegeräten) sowie die für die Dateneingabe und -verarbeitung erforderliche Betriebs- und Anwendersoftware kann ab sofort eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von **einem Jahr** zugrunde gelegt werden. Das bedeutet, dass die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zu 100 Prozent abgeschrieben werden können, unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt die Anschaffung im Laufe eines Jahres erfolgt ist.

Nur bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von **mehr als einem Jahr** erstreckt, ist der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt (§ 7 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Konsequenz: Da Computerhardware und Software nunmehr eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von **einem Jahr** haben, erfolgt keine Verteilung auf mehr als ein Jahr. Die zeitanteilige Regelung ist somit nicht anwendbar, wonach sich im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts der Absetzungsbetrag um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat vermindert, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht. Da eine Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen aber gesetzlich ausgeschlossen ist, scheidet die sogenannte zeitanteilige Regelung im Jahr der Anschaffung ebenfalls aus.

Diese Änderung der Nutzungsdauer ist erstmals in Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2020 enden. **Rückwirkende Anwendung:** Wurde bei Gewinnermittlungen bis zum 31.12.2020 von einer längeren Nutzungsdauer ausgegangen, kann in 2021 der Restbuchwert in voller Höhe abgeschrieben werden.

Der **Begriff „Software“** erfasst Betriebs- und Anwendersoftware. Dazu gehören auch nicht technisch physikalische Anwendungsprogramme eines Systems zur Datenverarbeitung sowie neben Standardanwendungen auch auf den individuellen Nutzer abgestimmte Anwendungen wie ERP-Software, Software für Warenwirtschaftssysteme oder sonstige Anwendungssoftware zur Unternehmensverwaltung oder Prozesssteuerung.

2 Berufshaftpflichtversicherung eines Rechtsanwalts: Übernahme durch die Sozietät aus steuerlicher Sicht

Wenn eine Rechtsanwaltssozietät den Versicherungsbeitrag eines angestellten Rechtsanwalts übernimmt, liegt Arbeitslohn vor. Als Arbeitslohn ist jedoch nur der Prämienanteil zu erfassen, der auf die gesetzlich vorgeschriebene Mindestbemessungsgrundlage entfällt und den ein Rechtsanwalt zur Erfüllung seiner eigenen Versicherungspflicht benötigt.

Beispiel:

Eine Rechtsanwaltssozietät hat für eine angestellte Rechtsanwältin die Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung in Höhe von 2.115 Euro jährlich, zur örtlichen Rechtsanwaltskammer in Höhe von 95 Euro pro Halbjahr und zum Deutschen Anwaltverein in Höhe von 50 Euro pro Quartal sowie die Umlage der Rechtsanwaltskammer für das besondere elektronische Anwaltspostfach in Höhe von 63 Euro (2015) bzw. 67 Euro (2016) übernommen.

Das FA beurteilte die Übernahme der genannten Beiträge durch die Rechtsanwaltssozietät als steuerpflichtigen Arbeitslohn. Das FA nahm die Rechtsanwaltssozietät als Haftungsschuldner in Anspruch.

Der BFH hat die Übernahme der Beiträge zu der Berufshaftpflichtversicherung einer angestellten und auf dem Briefkopf der Sozietät ohne weitere Kennzeichnung aufgeführten Rechtsanwältin durch den Arbeitgeber als Arbeitslohn beurteilt. Denn ein Rechtsanwalt ist gesetzlich verpflichtet, eine Berufshaftpflichtversicherung abzuschließen. Ein Verstoß gegen diese Pflicht wird mit der Nichtzulassung zum Beruf oder dem Ausschluss aus diesem sanktioniert. Der Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung ist damit unabdingbar für die Ausübung des Berufs eines Rechtsanwalts. Kommt er der gesetzlichen Verpflichtung nach, handelt er typischerweise im eigenen Interesse. Die Übernahme der Versicherungsbeiträge liegt folglich nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers, sondern im wesentlichen Interesse des angestellten Rechtsanwalts.

Ist ein angestellter Rechtsanwalt im Briefkopf der Sozietät aufgeführt, **haftet zivilrechtlich die Sozietät**, nicht aber der „Briefkopfanwalt“. In diesem Fall ist eine Höherversicherung allein darauf zurückzuführen, dass für die Sozietät keine Unterdeckung entsteht. Insoweit besteht in diesem Fall ein überwiegend **eigenbetriebliches Interesse der Sozietät** an der versicherungsrechtlich benötigten Höherversicherung und der hierdurch abgedeckten Versicherungssumme. Soweit der angestellte Rechtsanwalt im Falle einer Anwaltstätigkeit außerhalb der Sozietät von der Höherversicherung profitieren könnte, handelt es sich lediglich um eine bloße Nebenwirkung der originär eigenbetrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers.

Konsequenz: Die Übernahme des Prämienanteils, der auf die gesetzliche Mindestdeckung entfällt, führt zu Arbeitslohn. Die Übernahme des Prämienanteils, der auf die freiwillige Höherversicherung zugunsten der Sozietät entfällt, führt beim angestellten Rechtsanwalt nicht zu einem lohnsteuerpflichtigen Vorteil. Die **Versicherungsprämie** ist **entsprechend aufzuteilen**.

3 Überentnahmen: Wann der Abzug betrieblicher Schuldzinsen eingeschränkt ist

Bei einem Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anla-

gevermögens sind die Schuldzinsen regelmäßig uneingeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar. Im Übrigen kann der Abzug von Schuldzinsen eingeschränkt sein, wenn und soweit die Zinsen den **Sockelbetrag von 2.050 Euro** überschreiten. Der Abzug von Schuldzinsen, die den Betrag von 2.050 Euro übersteigen, wird eingeschränkt, wenn Überentnahmen z.B. vom betrieblichen Konto getätigt werden. Davon ist auszugehen, wenn ein Betrag für private Zwecke entnommen wird, der den Jahresgewinn zuzüglich privater Einlagen überschreitet. Unabhängig davon, wie hoch der Zinssatz tatsächlich ist, erfolgt die Kürzung der Zinsen mit sechs Prozent der Überentnahmen (= nicht abziehbarer Zinsanteil). Zur Berechnung der abziehbaren Zinsen werden Überentnahmen, die aus Vorjahren stammen, zu den Überentnahmen des laufenden Jahres addiert. Überentnahmen des laufenden Jahres werden gemindert um Unterentnahmen der Vorjahre (d.h. wenn Gewinn und Einlagen die Entnahmen überstiegen haben).

Gewinn, Entnahmen und Einlagen entscheiden also darüber, in welchem Umfang Zinsen für betriebliche Darlehen abziehbar sind. Diese Begriffe weichen nicht von den allgemeinen Grundsätzen ab. Der Begriff „Gewinn“ umfasst daher auch einen Verlust. Nach der BFH-Rechtsprechung ist der steuerliche Gewinn maßgebend, wobei außerbilanzielle Korrekturen nicht berücksichtigt werden. Dies widerspricht zumindest zum Teil der bisherigen Auffassung des BMF. Die Finanzverwaltung hat sich gleichwohl entschieden, dem BFH zu folgen, sodass **außerbilanzielle Korrekturen** bei der Ermittlung des Gewinns **außer Ansatz** bleiben. Hierzu gehören u.a. auch

- die nicht abzugsfähige Gewerbesteuer samt Nebenleistung,
- abgezogene oder hinzugerechnete Investitionsabzugsbeträge,
- die Verteilung des Übergangsgewinns aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart.

Übergangsregelung: Grundsätzlich ist die Änderung in allen offenen Fällen anzuwenden. Auf Antrag des Steuerpflichtigen (bei einer Mitunternehmerschaft auf Antrag aller Mitunternehmer) können außerbilanzielle Hinzurechnungen (wie bisher) letztmals für Wirtschaftsjahre berücksichtigt werden, die vor dem 1.1.2021 begonnen haben. Aus **Vereinfachungsgründen** wird es nicht beanstandet, wenn bereits durchgeführte Berechnungen der Gewinne und Verluste unverändert fortgeschrieben werden und hierfür die Änderung hinsichtlich der außerbilanziellen Kürzungen und Hinzurechnungen unberücksichtigt bleibt.

4 Einnahmen-Überschuss-Rechnung: Steuerliche Behandlung von Fremdgeld

Fremdgeld, das jemand für seinen Kunden/Mandanten vereinnahmt, ist als durchlaufender Posten zu behandeln. Die Vereinnahmung z.B. durch einen Rechtsanwalt und die Auszahlung des Betrags an den Mandanten sind als einheitlicher Vorgang zu behandeln. Er wirkt sich beim Rechtsanwalt nicht auf den Gewinn aus, weil die Beträge

weder zu den Betriebseinnahmen noch zu den Betriebsausgaben gehören.

Rechnet ein Rechtsanwalt jedoch nach der Vereinbarung von Fremdgeld seinen Honoraranspruch dagegen auf, löst er insoweit den einheitlichen Vorgang endgültig auf, sodass der aufgerechnete Betrag bei der Ermittlung des Gewinns als Betriebseinnahme einzubeziehen ist.

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt erstritt für seine Mandantin eine Vergleichszahlung von 290.000 Euro, die 2011 auf eines seiner Konten überwiesen wurden. Davon leitete er 240.000 Euro an die Mandantin weiter. Einen Betrag von 50.000 Euro behielt er mit der Begründung ein, ihm stünden aufgrund bereits erteilter Abrechnungen nicht erfüllte Honorarforderungen zu, mit denen er gegen den Herausgabeanspruch aufrechne. Die Mandantin bestritt diese Honorarforderungen und verlangte die Auszahlung des einbehaltenen Betrags.

Das Landgericht entschied in 2012, dass sich die zutreffenden Honoraransprüche auf 25.272 Euro beliefen. Da der Honoraranspruch von 20.470 Euro bereits erfüllt worden sei, habe der Anwalt nur in Höhe eines Restbetrags von 4.802 Euro gegen den Herausgabeanspruch der Mandantin wirksam aufrechnen können. Der Rechtsanwalt wurde zur Zahlung von (50.000 Euro - 4.802 Euro =) 45.197 Euro verurteilt. Das Urteil wurde im Jahr 2014 nach Zurückweisung der Berufung rechtskräftig. Das FA erfasste den aufgerechneten Betrag von 50.000 Euro im Jahr 2011 als Betriebseinnahme. Der Rechtsanwalt beantragte, seine Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit um 45.197 Euro zu mindern.

Der Rechtsanwalt hat den Herausgabeanspruch der Mandantin mit einer zum Teil unberechtigten Honorarforderung als erloschen behandelt. Er hat dies seiner Mandantin gegenüber auch zum Ausdruck gebracht. Konsequenz ist, dass er das Fremdgeld nicht mehr für fremde Rechnung verwahrt, sondern als ihm zustehende Honorareinnahme behandelt hat. Ihm ging es darum, durch die Aufrechnung für seine anwaltlichen Leistungen abgerechnete Honorare beizutreiben.

Der BFH hat entschieden, dass diese Behandlung dazu führt, dass **in Höhe von 50.000 Euro kein durchlaufender Posten mehr vorlag**. Da es bei einer Gewinnermittlung mithilfe einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung auf den Zeitpunkt des Zu- und Abflusses der Betriebseinnahmen und -ausgaben ankommt, sind die einbehaltenen 50.000 Euro im Jahr 2011 als Betriebseinnahmen zu erfassen. Der Betrag von 45.197 Euro kann erst im Jahr der späteren Rückzahlung als Betriebsausgabe bzw. Minderung der Einnahmen erfasst werden.

5 Ehegatten-Arbeitsverhältnis: Steuerliche Anerkennung einer Teilzeitschäftigung

Ein Steuerpflichtiger, der einen Angehörigen beschäftigt, kann die Lohnzahlungen als Werbungskosten bzw. Be-

triebsausgaben abziehen, wenn die Beschäftigung aufgrund eines **wirksamen Arbeitsvertrags** erfolgt. Er muss inhaltlich dem entsprechen, was zwischen Fremden üblich ist. Der Steuerpflichtige muss seinen Arbeitgeberpflichten nachkommen, insbesondere indem er den Lohn überweist. Für die steuerliche Anerkennung ist es bei einer Teilzeitbeschäftigung unschädlich, wenn die Arbeitszeit des Angehörigen nicht konkret festgelegt ist. Hängt die Arbeitszeit von den beruflichen Erfordernissen des Steuerpflichtigen ab und sind Schwankungen auf die Eigenart des Arbeitsverhältnisses zurückzuführen, liegt keine unübliche Gestaltung vor. **Aufzeichnungen über die Arbeitszeit**, z.B. mithilfe von Stundenzetteln, dienen lediglich als Nachweis. Sie sind aber **für die steuerliche Anerkennung** eines Arbeitsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen **nicht erforderlich**.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige bezog als Obergerichtsvollzieher Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Er beschäftigte auf eigene Kosten drei Büroangestellte, nämlich seine Ehefrau, seine Tochter und eine fremde Arbeitskraft. Die Ehefrau wurde im Rahmen eines geringfügigen Arbeitsverhältnisses mit Registratortätigkeit, Postausgang, Telefondienst sowie der Abwicklung des Publikumsverkehrs während der Abwesenheit des Steuerpflichtigen beschäftigt. Als regelmäßige monatliche Arbeitszeit waren 40 Stunden vereinbart. Der sachliche Umfang ihrer Tätigkeiten wurde detailliert festgelegt, die Dienstzeit jedoch nicht. Der Steuerpflichtige machte die Personalkosten für seine Ehefrau, seine Tochter und für die Fremdkraft bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit als Werbungskosten geltend. Das FA erkannte lediglich die vom Steuerpflichtigen aufgewandten Lohnkosten für die Tochter und die Fremdkraft an.

Ein Arbeitsverhältnis ist nach dem BFH-Urteil ertragsteuerlich anzuerkennen, wenn keine Gründe vorliegen, die an der tatsächlichen Durchführung des Ehegattenarbeitsverhältnisses zweifeln lassen. Dazu müssen alle maßgeblichen Umstände untersucht werden. Bei der Überprüfung ist zu berücksichtigen, ob die Vereinbarungen zivilrechtlich wirksam, klar und eindeutig sind und dem entsprechen, was zwischen fremden Dritten üblich ist. Außerdem müssen die Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt werden. Wesentlich ist, ob die Verträge zwischen nahen Angehörigen durch die Erzielung von Einkünften veranlasst oder durch private Zuwendungs- oder Unterhaltsüberlegungen motiviert sind. Erst das Ergebnis dieser Tatsachenbeurteilung zeigt, ob es sich bei den Aufwendungen des Steuerpflichtigen um nicht abziehbare Privatausgaben oder um Betriebsausgaben oder Werbungskosten gehandelt hat.

Im Urteilsfall entsprach das Arbeitsverhältnis inhaltlich dem, was zwischen Fremden üblich ist. Die von der Ehefrau arbeitsvertraglich geschuldeten Hauptleistungen waren hinreichend und fremdüblich bestimmt. Da das FG seine Entscheidung in erster Linie darauf gestützt hat, dass die Aufzeichnungen über die Arbeiten und Arbeitszeiten der Ehefrau unzureichend gewesen seien, reicht dies für die Nichtanerkennung des Arbeitsverhältnisses nicht aus.

Dem Ehegattenarbeitsverhältnis steht nicht entgegen, dass der Steuerpflichtige als Obergerichtsvollzieher selbst Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bezog. Denn auch ein Arbeitnehmer kann zur Erledigung der ihm übertragenen Aufgaben ein Arbeitsverhältnis abschließen. Insbesondere Gerichtsvollzieher beschäftigen regelmäßig angestellte Arbeitskräfte mit der Erledigung delegierbarer Aufgaben. Der Steuerpflichtige hatte daher neben seiner Ehefrau auch seine Tochter und eine weitere Person angestellt, um Arbeiten zu erledigen, die er nicht persönlich übernehmen musste.

Insbesondere bei Teilzeitkräften sind Unklarheiten bei der Wochenarbeitszeit für die steuerliche Anerkennung des Arbeitsverhältnisses unschädlich, wenn die Arbeitszeit von den betrieblichen oder beruflichen Erfordernissen des Steuerpflichtigen abhängt und deshalb letztlich unbestimmt und nur in Schätzwerten anzugeben ist. In einem solchen Fall ist die Unklarheit auf die Eigenart des Arbeitsverhältnisses zurückzuführen und nicht auf eine unübliche Gestaltung.

Fazit: Das Urteil des BFH gilt immer dann, wenn Verträge zwischen nahen Angehörigen durch die Erzielung von Einkünften veranlasst sind. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Steuerpflichtige Arbeitnehmer, Unternehmer oder Freiberufler ist.

6 Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes: Zum Umfang des Vorsteuerabzugs

Wird ein Gebäudekomplex errichtet, der teilweise umsatzsteuerpflichtig und teilweise umsatzsteuerfrei verwendet wird, muss die Vorsteuer in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Betrag aufgeteilt werden. Bestehen erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verwendeten Räume, sind die Vorsteuerbeträge nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen.

Beispiel:

Ein Unternehmer errichtete einen gemischt genutzten Gebäudekomplex mit einem Supermarkt, der umsatzsteuerpflichtig verpachtet wurde, sowie eine Seniorenwohnanlage, die umsatzsteuerfrei vermietet wurde. Da bei gemischt genutzten Gebäuden der Vorsteuerabzug nur bei den Leistungen (Baumaterial, Handwerkerleistungen etc.) möglich ist, die für steuerpflichtige Umsätze verwendet werden, musste der Unternehmer die Vorsteuer entsprechend aufteilen. Der Unternehmer teilte die Vorsteuer zunächst nach dem sogenannten Flächenschlüssel auf, was dazu führte, dass nur knapp ein Drittel der Vorsteuer abziehbar war.

Später beantragte der Unternehmer wegen der erheblichen Ausstattungsunterschiede bei den Gebäudeteilen eine Aufteilung der Vorsteuer nach dem Umsatzschlüssel. Danach war ca. die Hälfte der Vorsteuer abziehbar. Das FA lehnte dies ab. Es vertrat die Auffassung, dass das einheitliche Gebäude trotz der erheblichen Ausstattungsunterschiede der Flächen (Supermarkt einerseits, Seniorenwohnanlage andererseits) im Wesentlichen gleichartig sei.

Der **BFH** entschied, dass der **Umsatzschlüssel anwendbar** ist. Auch wenn ein bestimmter Prozentsatz des Gebäudekomplexes umsatzsteuerpflichtig genutzt wird, lässt dies allein noch keinen Rückschluss auf die konkrete Ausstattung eines bestimmten Gebäudeteils zu. Außerdem muss nicht der Steuerpflichtige beweisen, dass der Umsatzschlüssel präziser ist als ein Flächenschlüssel. Vielmehr darf das FA den **Flächenschlüssel** nur anwenden, **wenn er präziser ist**.

Dass der Unternehmer selbst zunächst zur Vorsteueraufteilung den Flächenschlüssel gewählt hatte, ist unschädlich, weil keine Bindung an den gewählten Schlüssel besteht, wenn dieser nicht sachgerecht ist.

7 Umsatzsteuer (1): Überlassung eines Firmen-Pkw an Arbeitnehmer

Eine Einstufung der Pkw-Überlassung an Arbeitnehmer als entgeltliche Leistung setzt voraus, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gegen Zahlung einer Miete für eine vereinbarte Dauer das Recht überträgt, den Pkw zu nutzen und andere davon auszuschließen. Ein quantifizierbarer geldwerter Vorteil, der im Rahmen der ESt für die private Nutzung anzusetzen ist (z.B. nach der 1%-Methode), ist laut EuGH umsatzsteuerlich nicht als Vergütung anzusehen. Das heißt, dass die **Arbeitsleistung des Arbeitnehmers kein Entgelt im umsatzsteuerrechtlichen Sinne** ist.

Beispiel:

Die Verwaltungsgesellschaft eines Investmentfonds mit Sitz in Luxemburg hat zwei Mitarbeiter, die ihre Tätigkeit in Luxemburg ausüben und ihren Wohnsitz in Deutschland haben. Diesen beiden Mitarbeitern wurde jeweils ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt, den sie dienstlich und auch für private Fahrten nutzen durften. Da die Verwaltungsgesellschaft in Luxemburg im vereinfachten Besteuerungsverfahren registriert ist, unterlag die Überlassung der Fahrzeuge an die Arbeitnehmer in Luxemburg nicht der USt und berechnete somit auch nicht zum Abzug der entsprechenden Vorsteuer. Die Verwaltungsgesellschaft ließ sich im November 2014 in Deutschland umsatzsteuerlich registrieren. Im Jahr 2015 meldete sie hinsichtlich der Überlassung der Fahrzeuge „sonstige steuerpflichtige Leistungen“ in Höhe von 7.904 Euro (für 2013) und 20.767 Euro (für 2014) an. Das FA Saarbrücken stimmte dem zu. Gegen die USt-Festsetzungen legte die Verwaltungsgesellschaft dann Einspruch ein, den das FA als unbegründet zurückwies.

Die Verwaltungsgesellschaft legte Klage ein und machte geltend, dass die Voraussetzungen, um die Fahrzeugnutzung der USt zu unterwerfen, EU-rechtlich nicht vorliegen. Zum einen liege keine Überlassung gegen Entgelt vor und zum anderen habe es an der Möglichkeit gefehlt, einen Vorsteuerabzug geltend zu machen. Unter diesen Umständen hat das FG Saarbrücken beschlossen, das Verfahren auszusetzen und zur Vorabentscheidung dem EuGH vorzulegen.

Der EuGH hat mit Urteil vom 20.1.2021 entschieden, dass die Umsatzbesteuerung EU-rechtlich unzutreffend ist. Ob für das Fahrzeug ein Vorsteuerabzug ganz oder teilweise möglich war, ist ein Aspekt, der jedoch in dieser Situation nicht entscheidend ist. Die Überlassung eines Firmenwagens für eine Zeit von mehr als 30 Tagen kann nicht einer Dienstleistung gegen Entgelt gleichgestellt werden.

Die Gleichstellung der Fahrzeugüberlassung mit einer Dienstleistung gegen Entgelt fällt nicht unter die EU-Richtlinie, sodass die Umsatzbesteuerung nicht als unentgeltliche „Vermietung eines Beförderungsmittels“ erfasst werden kann. Mangels einer Definition in der EU-Richtlinie handelt es sich bei dem Begriff „Vermietung eines Beförderungsmittels“ um einen autonomen Begriff des Unionsrechts, der unabhängig von den Wertungen in den Mitgliedstaaten in der gesamten Union eine einheitliche Auslegung erhalten muss.

Konsequenz: Die unentgeltliche Überlassung eines Firmenwagens auch zur privaten Nutzung fällt nicht unter EU-Recht, sodass dafür keine USt anfällt. Welche Folgen die Finanzverwaltung aus dieser EuGH-Entscheidung ziehen wird, lässt sich derzeit noch nicht sagen. Unterliegt die Überlassung eines Firmenwagens an einen Arbeitnehmer nicht der USt, wird dies voraussichtlich zu Einschränkungen beim Vorsteuerabzug führen.

8 Umsatzsteuer (2): Steuerliche Auswirkungen eines innergemeinschaftlichen Erwerbs

Der deutschen USt unterliegen Lieferungen (z.B. Verkäufe von Gegenständen) und sonstige Leistungen (z.B. Dienstleistungen), die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland gegen Entgelt ausführt.

Lieferung: Befördert oder versendet ein Unternehmer aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaates einen Gegenstand nicht nur vorübergehend nach Deutschland, handelt es sich um einen „innergemeinschaftlichen Erwerb“. Dieser ist gegenüber dem deutschen FA zu erklären und zu versteuern. Eine nicht nur vorübergehende Verwendung liegt grundsätzlich bereits dann vor, wenn der Unternehmer Ware mit der konkreten Absicht nach Deutschland bringt, diese in Deutschland zu verkaufen, auch wenn der Käufer noch nicht feststeht. Nimmt der Unternehmer aus dem anderen EU-Mitgliedstaat die nicht verkaufte Ware anschließend wieder zurück in seinen EU-Mitgliedstaat, kann der innergemeinschaftliche Erwerb aus Vereinfachungsgründen auf die tatsächlich verkaufte Warenmenge beschränkt werden. Die in Deutschland verkauften Gegenstände unterliegen der deutschen USt.

Beispiel:

Ein niederländischer Händler befördert Regenjacken nach München, um sie dort auf einer Messe zu verkaufen. Die nicht verkauften Regenjacken nimmt er nach dem Ende der Messe wieder zurück in die Niederlande. Der Händler hat in Bezug auf die verkauften Regenmäntel einen inner-

gemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu erklären. Den Verkauf der Regenmäntel auf der Messe hat er in Deutschland zu versteuern. Das Verbringen der nicht verkauften Regenmäntel nach Deutschland sowie der Rücktransport bleiben steuerlich unbeachtlich.

Sonstige Leistung: Erbringt ein Unternehmer auf der Messe eine Dienstleistung an einen Kunden (z.B. Bewirtung, Tätowierung, Friseurleistung, etc.), unterliegt diese Dienstleistung der deutschen USt, soweit sie als in Deutschland erbracht gilt. Dies ist bei Privatkunden regelmäßig der Fall. Bei Dienstleistungen an einen anderen Unternehmer ist das Reverse-Charge-Verfahren zu beachten, wonach der Leistungsempfänger die USt schuldet.

Vorsteuerabzug: Die gesetzlich geschuldete und gesondert ausgewiesene deutsche USt für selbst eingekaufte Lieferungen und sonstige Leistungen, die dem Unternehmer aus dem anderen EU-Staat in Rechnung gestellt wurde, kann er als „Vorsteuer“ abziehen, wenn er die Leistungen für sein Unternehmen bezogen hat. Das gilt auch für die entstandene Einfuhr-USt und die Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen.

9 Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit: Voraussetzungen für die Zahlung steuerfreier Zuschläge

Pauschale Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit, die ohne Rücksicht auf tatsächlich erbrachte Leistungen zu diesen Zeiten gezahlt werden, sind nicht steuerfrei. Sie können beim Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber nur dann steuerfrei belassen werden, wenn sie nach dem übereinstimmenden Willen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer als Abschlagszahlungen oder Vorschüsse auf die spätere Einzelabrechnung geleistet werden.

Beispiel:

Die Klägerin betreibt ein Kino und beschäftigte fünf Arbeitnehmer, denen sie neben dem Grundlohn eine monatliche Pauschale für Nacht- und/oder Sonntagsarbeit zahlte. Die Zuschläge wurden in den Lohnabrechnungen gesondert ausgewiesen und nicht der Lohnsteuer unterworfen. Bei einer Lohnsteueraußenprüfung wurden zwar sämtliche Stundenaufzeichnungen, Lohnabrechnungen sowie die Urlaubs- und Krankendateien für die Arbeitnehmer vorgelegt. Diese Belege enthielten jedoch keine Aufzeichnungen darüber, wann die tatsächlichen Arbeitszeiten, für die Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit gezahlt wurden, tatsächlich geleistet wurden.

Das FA behandelt die Zuschläge als steuerpflichtigen Arbeitslohn und erließ einen entsprechenden Haftungsbescheid gegenüber der Klägerin.

Zuschläge für geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit sind nur steuerfrei, wenn sie **für die tatsächlichen Arbeitsstunden an den jeweiligen Tagen bzw. zu den konkreten Nachtzeiten** gezahlt werden. Diese Arbeitszeiten müssen für jeden Arbeitnehmer festgehalten

werden. Die Zahlung von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit verlangt, dass solche Aufzeichnungen gemacht werden, da sich die Steuerbefreiung nach Prozentsätzen des Grundlohns richtet und zuvor auf Stundenlohnbasis umgerechnet werden muss. Wenn **pauschale Zuschläge** gezahlt werden, muss die exakte Höhe später anhand von Einzelaufstellungen ermittelt und abgerechnet werden.

Ist nicht erkennbar, dass es sich nach dem übereinstimmenden Willen von Arbeitgeber und Arbeitnehmer lediglich um Abschlagszahlungen oder Vorschüsse handelt, können die Zahlungen nicht steuerfrei erfolgen. Wird also in den Arbeitsverträgen nur vereinbart, dass monatlich steuerfreie Pauschalen für Nacht- und Sonntagsarbeit gewährt werden, reicht dies nicht aus, um die Pauschalen steuerfrei auszuzahlen.

Fazit: Für jeden Arbeitnehmer ist eine individuelle Abrechnung erforderlich, die sich nach den jeweils tatsächlich geleisteten Stunden des einzelnen Arbeitnehmers zu den begünstigten Zeiten richtet.

10 Zinsen auf Steuernachforderungen und Steuererstattungen

Zinsen auf Steuernachforderungen können seit 1999 nicht mehr steuermindernd geltend gemacht werden. Demgegenüber führen Zinsen auf Steuererstattungen durch das FA zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung von Zinsen führt regelmäßig nicht zu einer sachlichen Unbilligkeit. Es handelt sich vielmehr um eine bewusste gesetzgeberische Entscheidung, die konsequent daran anknüpft, dass **private Schuldzinsen nicht abzugsfähig, Guthabenzinsen aber steuerpflichtig** sind.

Die Regelung kann jedoch in Einzelfällen zu einem sachlich unbilligen Ergebnis führen, wenn – bezogen auf die Steuerbemessungsgrundlage der ESt – sowohl Steuernachforderungen als auch Steuererstattungen gegenüber dem FA auf **ein und demselben Ereignis** beruhen. In diesem Fall kann der Steuerpflichtige bei seinem für die ESt örtlich zuständigen FA **beantragen**, dass er von seinen Zinsen für Steuererstattungen maximal die Zinsen abziehen kann, die er auf Steuernachforderungen für dasselbe Ereignis zahlen muss.

Beispiel:

Bei einer Betriebsprüfung stellt das FA fest, dass ein Freiberufler in seiner Einnahmen-Überschuss-Rechnung Vorsteuerbeträge als Betriebsausgaben abgezogen hat, obwohl sie erst im Folgejahr abgeflossen sind. Die Nichtberücksichtigung der Vorsteuerbeträge als Betriebsausgaben führt zunächst zu einer Gewinnerhöhung und im Folgejahr zu einer entsprechenden Gewinnminderung.

Konsequenz: Die steuerlichen „Guthabenzinsen“ können (soweit möglich) mit den Nachzahlungszinsen saldiert werden.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 3/2021

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Computer und Software	BMF, Schreiben vom 26.2.2021, Az. IV C 3 - S 2190/21/10002 :013 www.bundesfinanzministerium.de	§ 7 Abs. 1 EStG
2 Berufshaftpflichtversicherung	BFH, Urteil vom 01.10.2020, Az. VI R 11/18 www.bundesfinanzhof.de	§ 19 EStG
3 Überentnahmen	BMF, Schreiben vom 18.1.2021, Az IV C 6 - S 2144/19/10003 :004 www.bundesfinanzministerium.de	–
4 Einnahmen-Überschuss-Rechnung	BFH, Urteil vom 29.9.2020, Az. VIII R 14/17 www.bundesfinanzhof.de	–
5 Ehegatten-Arbeiterverhältnis	BFH, Urteil vom 18.11.2020, Az. VI R 28/18 www.bundesfinanzhof.de	R 4.8 EStR
6 Gemischt genutztes Gebäude	BFH, Urteil vom 11.11.2020, Az. XI R 7/20 www.bundesfinanzhof.de	§ 15 Abs. 4 UStG
7 Umsatzsteuer (1)	EuGH-Urteil vom 20.1.2021, Az. C-288/19 https://curia.europa.eu/juris	Art. 26 Abs. 1 Buchstabe a und Art. 56 Abs. 2 Unterabs. 1 Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem
8 Umsatzsteuer (2)	Merkblatt des Bayerischen Landesamts für Steuern vom Januar 2021 zu Leistungen bei Messen https://www.finanzamt.bayern.de/Informationen/Steuerinfos/Steuerarten/Umsatzsteuer/	§ 1a Abs. 2 UStG
9 Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit	FG Düsseldorf, Urteil vom 27.11.2020, Az. 10 K 410/17 H L www.justiz.nrw.de	§ 3b Abs. 2 EStG
10 Zinsen	BMF, Schreiben vom 16.3.2021, Az. IV C 1 - S 2252/19/10012 :011 www.bundesfinanzministerium.de	§ 233a, § 163 Abgabenordnung