

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 4/2024

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Wachstumschancengesetz wurde im Bundesgesetzblatt veröffentlicht und verpflichtet jeden Unternehmer/Freiberufler, ab 2025 sicherzustellen, dass er E-Rechnungen von anderen Unternehmern/Freiberuflern empfangen kann (Nr. 7). Wirtschaftsgüter, die unternehmerisch und auch privat genutzt werden, können dem umsatzsteuerlichen Unternehmen nicht oder nur teilweise oder in vollem Umfang zugeordnet werden (Nr. 3). Über steuerliche Fragen rund um den Betriebs-Pkw informieren wir in den Beiträgen Nr. 1 (Veräußerung eines Betriebs-Pkw), Nr. 9 (Überlassung an freie Mitarbeiter) und Nr. 5 (Anwendung der 1-Prozent-Regelung).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Veräußerung eines Betriebs-Pkw:** Erlös ist in vollem Umfang Betriebseinnahme
- 2 Pkw-Leasing:** Die Vergütung von Mehr- und Minderkilometern aus steuerlicher Sicht
- 3 Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmen (1):** Steuerliche Konsequenzen
- 4 Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmen (2):** Nachweis der Zuordnung
- 5 Leasing-Verträge:** Anwendung der 1-Prozent-Regelung
- 6 Vorsteuerabzug:** Kauf/Einlage eines Gebrauchtfahrzeugs aus steuerlicher Sicht
- 7 E-Rechnungen:** Verwendung ab 2025
- 8 Kleinunternehmer:** Ermittlung des Gesamtumsatzes
- 9 Freie Mitarbeiter:** Überlassung eines Firmenwagens aus steuerlicher Sicht
- 10 Mängel bei der Kassenführung:** Zur Schätzungsbefugnis des Finanzamts

1 Veräußerung eines Betriebs-Pkw: Erlös ist in vollem Umfang Betriebseinnahme

Veräußert ein Freiberufler seinen betrieblich genutzten Pkw, erhöht der **gesamte** Unterschiedsbetrag zwischen Buchwert und Veräußerungserlös den Gewinn. Das gilt **auch dann**, wenn das **Fahrzeug teilweise privat genutzt** wurde. Die wirtschaftliche Betrachtung, dass die tatsächlich für das Fahrzeug in Anspruch genommene Abschreibung wegen der Besteuerung der Privatnutzung teilweise neutralisiert wird, demnach dem steuerlich keine Rolle.

Der Veräußerungserlös ist in voller Höhe als Betriebseinnahme zu berücksichtigen. Die vorangegangene Besteuerung der Nutzungsentnahme bleibt in diesem Zusammenhang unberücksichtigt. Der Veräußerungserlös ist weder anteilig zu kürzen, noch findet eine gewinnmindernde Korrektur in Höhe der Abschreibung statt, die auf die private Nutzung entfallen ist. Dies beruht darauf, dass die Besteuerung der Nutzungsentnahme und die spätere Veräußerung des Wirtschaftsguts **zwei unterschiedliche Vorgänge** darstellen, die getrennt zu betrachten sind. In der Besteuerung des vollständigen Veräußerungserlöses ist auch kein Verstoß gegen das Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und das objektive Nettoprinzip zu sehen.

Der Kläger hatte daraufhin Verfassungsbeschwerde beim Bundesverfassungsgericht eingelegt. Aber: Das Bundesverfassungsgericht hat die **Verfassungsbeschwerde** zu der Frage, ob der Gewinn aus der Veräußerung eines zum Betriebsvermögen gehörenden, jedoch teilweise privat genutzten Kfz voll zu versteuern ist, **nicht angenommen**. Damit ist die Entscheidung des BFH vom 16.6.2020 rechtskräftig, wonach der Veräußerungserlös in voller Höhe als Betriebseinnahme zu erfassen ist.

2 Pkw-Leasing: Die Vergütung von Mehr- und Minderkilometern aus steuerlicher Sicht

Leasingverträge legen häufig den Umfang der Nutzung fest, z.B. jährliche Nutzung von 15.000 km. Auf dieser Basis ermittelt der Leasinggeber die Höhe der Leasingrate. Für Abweichungen von der vereinbarten Kilometerleistung sind vertraglich festgelegte Ausgleichszahlungen zu leisten. Die Vereinbarungen über die Vergütung für Mehr- und Minderkilometer sind also darauf gerichtet, die Ansprüche aus dem Leasingverhältnis an die tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs durch den Leasingnehmer anzupassen. Konsequenz ist, dass

- Zahlungen des Leasingnehmers für Mehrkilometer ein zusätzliches Entgelt und
- Zahlungen des Leasinggebers für Minderkilometer eine Entgeltminderung für die Nutzungsüberlassung darstellen.

Das gilt entsprechend auch für Vergütungen zum Ausgleich von Restwertdifferenzen in Leasingverträgen mit

Restwertausgleich. Nutzungsentschädigungen wegen verspäteter Rückgabe des Leasingfahrzeugs stellen keinen Schadenersatz dar, sondern sind Entgelt für die Nutzungsüberlassung des Fahrzeugs zwischen vereinbarter und tatsächlicher Rückgabe des Fahrzeugs.

Beispiel:

Im Leasingvertrag eines Freiberuflers ist eine Klausel enthalten, wonach eine jährliche Kilometerleistung von 15.000 km vereinbart ist. Für Mehrkilometer ist eine zusätzliche Vergütung zu zahlen. Da der Freiberufler mehr Kilometer als vereinbart gefahren ist, muss er nachträglich 600 Euro zuzüglich 114 Euro Umsatzsteuer an den Leasinggeber zahlen. Da die Zahlungen des Leasingnehmers für Mehrkilometer ein zusätzliches Entgelt darstellen, bucht er wie folgt: Mietleasing Kfz / Abziehbare Vorsteuer von 19 Prozent an Bank.

Ist der Unternehmer weniger Kilometer als vereinbart gefahren, erhält er nachträglich 500 Euro zuzüglich 95 Euro Umsatzsteuer vom Leasinggeber erstattet. Die Zahlungen des Leasinggebers für die Minderkilometer stellen eine Entgeltminderung für die Nutzungsüberlassung dar. Er bucht daher wie folgt: Bank an Mietleasing Kfz / Abziehbare Vorsteuer von 19 Prozent.

3 Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmen (1): Steuerliche Konsequenzen

Beabsichtigt ein umsatzsteuerpflichtiger Freiberufler, einen einheitlichen Gegenstand sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Tätigkeiten zu verwenden, hat er ein Zuordnungswahlrecht. Zu den unternehmerischen Tätigkeiten gehören auch steuerfreie Umsätze (z.B. steuerfreie Vermietungsumsätze). Konsequenz ist, dass ein Freiberufler, der einen Gegenstand teilweise zu unternehmerischen und teilweise zu nichtunternehmerischen Zwecken nutzt, den Gegenstand entweder

- insgesamt seinem umsatzsteuerlichen Unternehmen oder
- insgesamt seinem nichtunternehmerischen (privaten) Bereich oder
- anteilig entsprechend seinem unternehmerischen Nutzungsanteil dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zurechnen kann.

Die vollständige oder teilweise Zuordnung des Gegenstands zum Unternehmen erfordert aus diesem Grund eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentcheidung des Freiberuflers.

Der Freiberufler hat **kein Wahlrecht** bei Gegenständen, die er ausschließlich für unternehmerische oder nichtunternehmerische Zwecke nutzt. Schafft er einen Gegenstand an, den er teilweise unternehmerisch und teilweise nichtunternehmerisch (z.B. zu eigenen Wohnzwecken) nutzt, darf er diesen Gegenstand insgesamt seinem Unter-

nehmen zuordnen, wenn er ihn zumindest zu 10 Prozent für unternehmerische Zwecke nutzt.

Freiberufler können einen Gegenstand insgesamt ihrem umsatzsteuerlichen Unternehmen zuordnen, auch wenn der Vorsteuerabzug für den privat genutzten Teil nicht möglich ist. Diese Zuordnung bringt keine Nachteile mit sich. **Vorteil der Zuordnung:** Bei einer Nutzungsänderung besteht später die Möglichkeit, innerhalb des Korrekturzeitraums bisher nicht beanspruchte Vorsteuerbeträge nachträglich geltend zu machen. Ohne ausdrückliche Zuordnung entfällt diese Möglichkeit.

Besonderheiten bei der Zuordnung eines Firmenwagens, der auch privat genutzt wird: Ein Pkw kann umsatzsteuerlich dem Unternehmen zugeordnet werden, wenn er zu mindestens 10 Prozent unternehmerisch genutzt wird. Maßgebend ist das Verhältnis der unternehmerisch gefahrenen Kilometer zu den Jahreskilometern des Fahrzeugs. Umsatzsteuerlich spielt es keine Rolle, ob der Pkw bei der Einkommensteuer zum Betriebsvermögen oder zum Privatvermögen gehört. Die umsatzsteuerliche Zuordnung zum Unternehmen richtet sich nämlich nicht nach den einkommensteuerlichen Merkmalen. Das bedeutet, dass ein Fahrzeug, das der Freiberufler mindestens zu 10 Prozent unternehmerisch nutzt, auch dann umsatzsteuerlich dem Unternehmen zugeordnet werden kann, wenn es bei der Einkommensteuer als Privatvermögen behandelt wird.

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt schafft am 5.2. für 35.700 Euro (einschließlich 5.700 Euro Umsatzsteuer) einen Pkw an. Der Anwalt nutzt den Pkw zu 40 Prozent für betriebliche/unternehmerische Zwecke. Der Pkw ist kein notwendiges Betriebsvermögen. Der Anwalt verzichtet darauf, den Firmenwagen als gewillkürtes Betriebsvermögen auszuweisen. Als Betriebsausgaben macht er entweder die Kilometerpauschale oder die anteiligen tatsächlichen Kosten für betriebliche Fahrten geltend.

Bei der Umsatzsteuer ordnet der Anwalt den Pkw ebenfalls seinem Privatvermögen zu. Der Vorsteuerabzug scheidet damit aus. Er darf aber auch in diesem Fall die Vorsteuer aus Kosten geltend machen, die einer betrieblichen Fahrt unmittelbar zugeordnet werden können, z.B. aus Reparaturkosten aufgrund eines Unfalls auf einer betrieblichen Fahrt.

Alternative: *Beim selben Sachverhalt wie zuvor ordnet der Rechtsanwalt den Pkw zu 100 Prozent seinem umsatzsteuerlichen Unternehmen zu. Er macht die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten und den laufenden Kosten zu 100 Prozent geltend. Die private Nutzung des Pkw unterliegt der Umsatzsteuer, ebenso der spätere Verkauf des Fahrzeugs.*

Alternative: *Beim selben Sachverhalt wie zuvor ordnet der Rechtsanwalt den Pkw zu 40 Prozent seinem umsatzsteuerlichen Unternehmen zu. Er macht die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten und den laufenden Kosten zu*

40 Prozent geltend. Die private Nutzung des Pkw unterliegt nicht der Umsatzsteuer.

4 Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmen (2): Nachweis der Zuordnung

Ein Unternehmer, der einen einheitlichen Gegenstand sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Tätigkeiten verwenden will, hat ein Zuordnungswahlrecht (siehe Beitrag Nr. 4).

Die vollständige oder teilweise Zuordnung des Gegenstands zum Unternehmen erfordert **spätestens bis zum 31.7. des Folgejahres** eine durch **Beweisanzeichen** gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers. Die Zuordnung zum Unternehmen hängt also davon ab, wie sich der Steuerpflichtige beim Erwerb des Gegenstands verhält. Die Zuordnung kann auch konkludent (durch schlüssiges Verhalten) erfolgen. Für die Dokumentation der Zuordnung ist keine fristgebundene Mitteilung an die Finanzbehörde erforderlich. Liegen innerhalb der Dokumentationsfrist nach außen hin objektiv erkennbare Beweisanzeichen (Anhaltspunkte) für eine Zuordnung vor, können diese der Finanzbehörde auch noch nach Ablauf der Frist mitgeteilt werden.

Die (durch konkludentes Handeln erfolgte) Zuordnung einer Photovoltaikanlage zum Unternehmen kann z.B. dadurch erfolgen, dass im Laufe des Jahres, in dem die Anlage erworben wurde, ein Vertrag mit dem Recht zum Weiterverkauf des gesamten von der Anlage erzeugten Stroms **zuzüglich Umsatzsteuer** abgeschlossen wurde. Dies ist ein Indiz dafür, dass der Steuerpflichtige die Photovoltaikanlage dem Unternehmen voll zugeordnet hat. Da hier das Recht zum Weiterverkauf des gesamten Stroms besteht, führt der später tatsächlich selbst verbrauchte Strom zu keinem anderen Zuordnungsumfang.

Gegenstände (u.a. Gebäude), die teilweise zu unternehmerischen und teilweise zu nichtunternehmerischen Zwecken genutzt werden, können ganz oder teilweise dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zugeordnet werden. Unterlässt der Unternehmer den **Vorsteuerabzug**, spricht dies gegen eine Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmen. Ist kein Vorsteuerabzug möglich, muss die Zuordnung auf andere Weise dokumentiert werden. Gibt es für eine Zuordnung zum Unternehmen keine anderen Beweisanzeichen, kann die Zuordnung auch nicht unterstellt werden. Dies gilt sowohl für die konkludente Zuordnung des unternehmerischen als auch des unternehmensfremd genutzten Anteils.

Im Einzelfall kann bei entsprechenden Beweisanzeichen daher auch von einer nur anteiligen Zuordnung auszugehen sein. Eine Zuordnung über die vorliegenden Beweisanzeichen hinaus ist in einem solchen Fall nicht objektiv erkennbar und der Gegenstand damit insoweit nicht dem Unternehmen zugeordnet. Eine später (außerhalb der Dokumentationsfrist) getroffene Entscheidung, einen höheren

Anteil der Leistung unternehmerisch zu nutzen, wirkt nicht zurück und führt daher nicht dazu, dass sich der Vorsteuerabzug erhöht. Auch eine konkludente Zuordnung setzt die unternehmerische Mindestnutzung des Gegenstands von 10 Prozent voraus.

Wichtig: Die Vorsteuer ist immer nur entsprechend der originären unternehmerischen Nutzung abziehbar. Bei einer 100-prozentigen Zuordnung kann es somit bei einem späteren Nutzungswechsel erforderlich werden, eine Vorsteuerkorrektur durchzuführen.

5 Leasing-Verträge: Anwendung der 1-Prozent-Regelung

Die 1-Prozent-Regelung zur Ermittlung des privaten Nutzungsanteils kann bei einem Leasingfahrzeug nur dann angewendet werden, wenn es überwiegend (mehr als 50 Prozent) betrieblich genutzt wird. Der Vertrag über ein obligatorisches Nutzungsrecht an einem fremden Wirtschaftsgut (der Leasingvertrag) kann dem Betrieb eines Nutzungsberechtigten nur zugeordnet werden, wenn eine betriebliche Veranlassung vorliegt. Dient das obligatorische Nutzungsrecht sowohl betrieblichen wie auch außerbetrieblichen Zwecken, hängt die Zuordnung des Vertrags zum Betriebsvermögen davon ab, ob die betriebliche oder die außerbetriebliche Nutzung überwiegt. Nur wenn die betriebliche Nutzung überwiegt, sind die Leasingraten als Betriebsausgaben abzugsfähig und die 1-Prozent-Regelung für die Bewertung der Privatnutzung des Betriebs-Pkw anwendbar.

Überwiegt der außerbetriebliche bzw. der private Nutzungszweck, können die Rechte aus dem Vertrag nicht dem notwendigen Betriebsvermögen zugeordnet werden, weil dies erst bei einem betrieblichen Nutzungsanteil von **mehr als 50 Prozent** angenommen werden kann. Somit scheidet die Zuordnung eines Leasingvertrags zum Betriebsvermögen aus, wenn die betriebliche Nutzung nicht mehr als 50 Prozent beträgt.

6 Vorsteuerabzug: Kauf/Einlage eines Gebrauchtfahrzeugs aus steuerlicher Sicht

Wird ein Gebrauchtfahrzeug von einer Privatperson gekauft, darf der Verkäufer keine Umsatzsteuer ausweisen. Ein Vorsteuerabzug ist dann ausgeschlossen. Wird das Gebrauchtfahrzeug von einem Händler gekauft, der beim Verkauf die Differenzbesteuerung anwendet, scheidet der Vorsteuerabzug ebenfalls aus. Der Händler, der die Differenzbesteuerung anwendet, darf die Umsatzsteuer nicht offen ausweisen. Selbst wenn er unzulässigerweise die Umsatzsteuer ausweisen sollte, darf der Käufer die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer geltend machen.

Auch bei einer Einlage aus dem Privatvermögen ins Betriebsvermögen kommt ein Vorsteuerabzug nicht in Be-

tracht. Wird das Fahrzeug, bei dem der Vorsteuerabzug nicht möglich war, später verkauft, unterliegt der Verkauf dennoch der Umsatzsteuer. Es besteht allerdings die Möglichkeit, den Pkw, der ohne Vorsteuerabzug erworben bzw. ins Betriebsvermögen eingelegt wurde, privat zu entnehmen und anschließend privat außerhalb des Mehrwertsteuersystems zu veräußern. Für die Entnahme und auch für die anschließende private Veräußerung fällt keine Umsatzsteuer an. Zwischen Entnahme und Veräußerung muss kein größerer Zeitabstand liegen. Die private Veräußerung darf sich unmittelbar an die Entnahme anschließen.

Beispiel:

Ein Freiberufler will seinen gebraucht gekauften Firmen-Pkw, den er ohne Vorsteuerabzug erworben hat, veräußern. Der Buchwert beträgt 1 Euro. Der Zeitwert (Teilwert) des Pkw ist in der Regel der Betrag, den er beim Verkauf erzielen kann. Um die Umsatzsteuer zu vermeiden, die er bei einem Verkauf aus dem Betriebsvermögen zahlen müsste,

- entnimmt er den Pkw zunächst ins Privatvermögen und
- veräußert ihn dann privat für 4.200 Euro.

Die Entnahme ist ohne Umsatzsteuer mit dem Teilwert von 4.200 Euro zu buchen.

Wichtig: Der Freiberufler muss unbedingt darauf achten, dass die Privatentnahme und die anschließende private Veräußerung ausreichend dokumentiert werden. Der Freiberufler sollte daher für seinen Käufer eine Rechnung ausstellen, aus der hervorgeht, dass er den Pkw als Privatperson veräußert. Umsatzsteuer darf er dann keine ausweisen. Die Zahlung des Kaufpreises sollte außerdem nicht über das betriebliche Konto abgewickelt werden. Zweckmäßig ist außerdem, wenn die Entnahme bereits vor dem Verkauf im Rahmen der laufenden Buchführung und nicht erst beim Jahresabschluss gebucht wird.

7 E-Rechnungen: Verwendung ab 2025

Mit dem Wachstumschancengesetz wurde die Verpflichtung, E-Rechnungen im Business-to-Business-Bereich (B2B-Bereich) auszustellen, im Bundesrat verabschiedet. Danach muss jedes Unternehmen im B2B-Bereich ab dem 1.1.2025 in der Lage sein, E-Rechnungen zu erhalten und zu verarbeiten. Damit entfällt der Vorrang von Papierrechnungen, weil jedes Unternehmen im B2B-Bereich E-Rechnungen **versenden kann**. Unternehmen mit einem Vorjahresumsatz von mehr als 800.000 Euro sind ab dem 1.1.2027 zum Versand von E-Rechnungen **verpflichtet**. Ab dem 1.1.2028 müssen dann alle Unternehmen im B2B-Bereich E-Rechnungen versenden. Steuerfreie Lieferungen und Leistungen sowie Kleinbetragsrechnungen bis 250 Euro und Fahrausweise sind von dieser Verpflichtung ausgenommen.

Die zwingende Verwendung von E-Rechnungen ist Voraussetzung für die geplante Verpflichtung zur transaktionsbezogenen Meldung im B2B-Bereich. Nur noch eine

Rechnung, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht (nach den Vorgaben der Richtlinie 2014/55/EU), wird als E-Rechnung gelten. Rechnungen, die in einem anderen elektronischen Format oder auf Papier übermittelt werden, fallen unter den neuen Begriff der „sonstigen Rechnung“.

Für Kleinbetragsrechnungen und für Fahrausweise können weiterhin alle Arten von Rechnungen verwendet werden. Die Übergangsregelungen wurden nochmals erweitert. Zu einem zwischen dem 1.1.2025 und 31.12.2026 ausgeführten Umsatz kann befristet bis zum 31.12.2026 statt einer E-Rechnung auch eine sonstige Rechnung auf Papier oder in einem anderen elektronischen Format (mit Zustimmung des Empfängers) ausgestellt werden.

Von der Verpflichtung, E-Rechnungen im B2B-Bereich empfangen und ausstellen zu können, sind nahezu alle Unternehmen betroffen, weil der Empfang von E-Rechnungen ab 2025 ermöglicht werden muss. Das heißt im Ergebnis, dass die Umstellung bereits in 2024 stattfinden muss.

8 Kleinunternehmer: Ermittlung des Gesamtumsatzes

Kleinunternehmer brauchen für ihre Umsätze **keine Umsatzsteuer** zu zahlen und dürfen folglich keine Umsatzsteuer in Ihren Ausgangsrechnungen ausweisen. Kleinunternehmer ist derjenige, dessen Umsatz

- im Vorjahr nicht höher als 22.000 Euro war und
- im laufenden Jahr voraussichtlich nicht höher als 50.000 Euro sein wird.

Werden beide Grenzwerte nicht überschritten, wird die Umsatzsteuer nicht erhoben, d.h., die Umsätze unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Die Kehrseite ist, dass auch der Vorsteuerabzug entfällt. Wer dies nicht will, kann seine Umsätze freiwillig der Umsatzsteuer unterwerfen (= Option zur Umsatzsteuer). An diese Wahl ist der Unternehmer für insgesamt fünf Jahre gebunden.

Der Gesamtumsatz richtet sich immer nach den Entgelten, die der Unternehmer im jeweiligen Jahr einnimmt. Entscheidend ist also nicht, was der Unternehmer in Rechnung stellt, sondern das, was er tatsächlich einnimmt. Umsätze aus dem Verkauf von Anlagevermögen werden nicht einbezogen. Dabei spielt es keine Rolle, ob der Unternehmer das Anlagevermögen verkauft oder privat entnimmt. Der Unternehmer ermittelt seinen **Gesamtumsatz wie folgt:**

- Summe der vereinnahmten Entgelte
- + unentgeltliche Wertabgaben (gelten als Umsatz)
- steuerfreie Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen
- steuerfreie Hilfsumsätze (wenn die Umsätze nicht den Hauptzweck des Unternehmens darstellen)

- Entnahme von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens
- Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens
- = Umsatz nach § 19 Abs. 1 Satz 2 Umsatzsteuergesetz
- + ggf. Umsatzsteuer (wenn der Umsatz steuerpflichtig ist)
- = Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (ist ggf. umzurechnen in einen Jahreswert, wenn die unternehmerische Tätigkeit nicht das gesamte Kalenderjahr über ausgeübt wurde bzw. ein Betrieb unterjährig eröffnet wurde).

Neu ist, dass Kleinunternehmer ab dem Besteuerungszeitraum 2024 grundsätzlich von der Übermittlung von Umsatzsteuererklärungen für das Kalenderjahr befreit sind. Bei Aufforderung zur Abgabe durch das Finanzamt bleibt die Erklärungspflicht noch bestehen.

9 Freie Mitarbeiter: Überlassung eines Firmenwagens aus steuerlicher Sicht

Überlässt der Unternehmer seinem Arbeitnehmer einen Firmenwagen, erfolgt die private Nutzung im Rahmen des Arbeitsverhältnisses. Für bestimmte Tätigkeiten können Unternehmer auch freie Mitarbeiter einsetzen und ihnen ebenfalls einen Firmenwagen zur Verfügung stellen, der auch privat genutzt werden darf. Der Vorteil der Privatnutzung ist beim freien Mitarbeiter als Erlös zu erfassen. Bei dem Unternehmer, der das Fahrzeug überlässt, handelt es sich um betriebliche Aufwendungen, die er auf das Konto „Fremdleistungen“ bucht.

Soweit der freie Mitarbeiter das Fahrzeug verwendet, um für den Unternehmer Aufträge durchzuführen, handelt es sich um betriebliche Fahrten, für die der Unternehmer die Kosten unmittelbar übernimmt. Diese Fahrten brauchen zwischen Unternehmer und freiem Mitarbeiter nicht abgerechnet werden, wenn die Kosten unmittelbar beim Unternehmer entstehen und von ihm als Betriebsausgaben abgezogen werden. Umsatzsteuer fällt keine an, weil kein Leistungsaustausch stattfindet.

Darf der freie Mitarbeiter den Firmenwagen auch für private Fahrten nutzen, unterliegen die hierauf entfallenden Kosten als Leistungsaustausch der Umsatzsteuer. Das heißt, Unternehmer und freier Mitarbeiter müssen diese Kfz-Kosten abrechnen, wenn sie keine steuerlichen Nachteile in Kauf nehmen wollen. Den geldwerten Vorteil rechnet der freie Mitarbeiter mit dem Unternehmer ab, bzw. dieser erteilt dem freien Mitarbeiter eine Gutschrift, wobei die private Nutzung entweder

- nach den tatsächlichen Kosten, die auf die privaten Fahrten entfallen, oder
- nach der 1-Prozent-Methode abgerechnet wird.

Bei der privaten Nutzung durch den freien Mitarbeiter handelt es sich um eine entgeltliche Leistung des Unternehmers. Gegenleistung ist die Dienstleistung des freien Mitarbeiters. Konsequenz ist, dass der Unternehmer insoweit einen steuerpflichtigen Umsatz ausführt. Wenn ein

Elektrofahrzeug oder extern aufladbares Hybridfahrzeug verwendet wird, stellt sich der Frage, ob ertragsteuerlich die reduzierten Werte zugrunde gelegt werden können. Umsatzsteuerlich ist dies nicht möglich, sodass eine problemlose Abrechnung nur möglich ist, wenn die Werte verwendet werden, die für Verbrennungsmotoren gelten.

Beispiel:

Ein Unternehmer überlässt seinem freien Mitarbeiter einen Pkw. Der Bruttolistenpreis beträgt 32.000 Euro. Der 1-Prozent-Wert beträgt daher 320 Euro pro Monat. Die Abrechnung sieht dann wie folgt aus:

Pkw-Überlassung für Privatfahrten im Monat	320,00 Euro
Zuzüglich 19 Prozent Umsatzsteuer	<u>60,80 Euro</u>
Bruttobetrag	380,80 Euro

Abrechnung durch den freien Mitarbeiter:

Honorar für vereinbarte Leistungen (Honorar, Provisionen)	320,00 Euro
zuzüglich 19 Prozent Umsatzsteuer	<u>60,80 Euro</u>

Bruttobetrag	380,80 Euro
--------------	-------------

Verrechnung mit der Pkw-Überlassung	<u>380,80 Euro</u>
-------------------------------------	--------------------

noch zu zahlen	0,00 Euro
----------------	-----------

Die tatsächliche Nutzung (Sachzuwendung) hat der freie Mitarbeiter erhalten, sodass der Betrag von 380,80 Euro nicht in bar gezahlt wird. Es fließen insoweit keine Geldbeträge. Der freie Mitarbeiter zahlt 60,80 Euro Umsatzsteuer an das Finanzamt. Die GmbH hat einen Vorsteuerabzug von 60,80 Euro, sodass sich per Saldo für den Unternehmer aus diesem Vorgang keine Umsatzsteuerbelastung ergibt.

10 Mängel bei der Kassenführung: Zur Schätzungsbefugnis des Finanzamts

Bei einer Schätzung der Einnahmen sind der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit und des Vertrauensschutzes anzuwenden.

Beispiel:

Ein Restaurantbetreiber, der einen großen Teil seiner Einnahmen in Form von Bargeld erzielte, verwendete in den Jahren 2011 bis 2014 eine elektronische Registrierkasse sehr einfacher Bauart, die bereits in den 1980er Jahren entwickelt worden war. Das Finanzamt (FA) sah die Aufzeichnungen des Klägers nicht als ordnungsgemäß an und nahm eine Vollschatzung der Erlöse vor. Dies führte zu einer Vervielfachung der erklärten Umsätze.

Das Finanzgericht (FG) beauftragte einen Sachverständigen mit der Begutachtung der Registrierkasse. Dieser kam zu dem Ergebnis, ein bestimmter interner Zähler der Kasse, der die Lückenlosigkeit der Tagesausdrucke sicherstellen sollte (Z1-Zähler), könne durch Eingabe entsprechender Codes verändert werden. Eine solche Änderung könne allerdings im Zuge von Reparaturen der Kasse erforderlich werden. Daraufhin sah das FG die Kasse als objektiv manipulierbar und damit ungeeignet für steuerliche Zwecke an und bestätigte die Vollschatzung des FA im Wesentlichen. Eine tatsächliche Manipulation der Kasse hat das FG jedoch nicht feststellen können. So nahmen die Prüfer bei den Außer-Haus-Lieferungen eine Verprobung der erklärten Umsätze anhand der Provisionsabrechnungen vor, die dem Kläger von den großen Internet-Essenslieferdienst-Vermittlungsplattformen erteilt worden waren. Diese Verprobung ergab, dass die vom Kläger erklärten Lieferdienstumsätze weitestgehend plausibel waren. Hinsichtlich der Restaurantumsätze nahmen die Prüfer eine Vollschatzung der Erlöse vor. Hinsichtlich der Außer-Haus-Umsätze erhöhten sie die vom Kläger erklärten Erlöse um einen Sicherheitszuschlag von knapp 10 Prozent.

Der BFH hat diese Entscheidung aufgehoben und die Sache zur erneuten Prüfung an das FG zurückverwiesen. Die vom Kläger verwendete Registrierkasse sei zwar objektiv manipulierbar gewesen. Dies stellt grundsätzlich einen formellen Mangel von hohem Gewicht dar, der dem FA eine Schätzungsbefugnis gibt. Allerdings ist das Wissen um die Manipulierbarkeit derart alter Kassenmodelle erst im Laufe der Zeit gewachsen. Daher ist den Steuerpflichtigen in Anwendung des Grundsatzes der Verhältnismäßigkeit unter bestimmten Voraussetzungen Vertrauensschutz zu gewähren. Das Gewicht des in der objektiven Manipulierbarkeit liegenden Mangels ist dann nicht so hoch einzuschätzen wie im Regelfall und könne bei Führung zusätzlicher Nachweise sogar ganz entfallen.

Fazit: Allein die Verwendung einer objektiv manipulierbaren elektronischen Registrierkasse einfacher Bauart begründet keine Schätzungsbefugnis. Soweit das FG als zusätzliches Argument angeführt hat, dass im Vergleich zur vorangegangenen Außenprüfung (2001 bis 2003) der Fassbiereinkauf in 2013 deutlich geringer ausgefallen ist, hätte es sich auch damit auseinandersetzen müssen, dass sich der Kläger auf einen sehr hohen Anteil an Außer-Haus-Umsätzen berufen hat, bei denen der Getränkeanteil geringer ist als bei Restaurantumsätzen.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 4/2024

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Betriebs-Pkw: Veräußerung	BVerfG-Az. 2 BvR 2161/20 (Verfahren erledigt durch Beschluss vom 17.8.2023 (nicht zur Entscheidung angenommen)) www.bundesfinanzhof.de	BFH, Urteil vom 16.6.2020, Az. VIII R 9/18
2 Pkw-Leasing	BMF-Schreiben vom 6.2.2014, Az. IV D 2 - S 7100/07/10007 www.bundesfinanzministerium.de	–
3 Zuordnung zum Unternehmen (1)	BMF-Schreiben vom 17.5.2024, Az. III C 2 - S 7300/19/10002 :001 www.bundesfinanzministerium.de	–
4 Zuordnung zum Unternehmen (2)	BMF-Schreiben vom 17.5.2024, Az. III C 2 - S 7300/19/10002 :001 www.bundesfinanzministerium.de	BFH, Urteil vom 4.5.2022, Az. XI R 29/21 (XI R 7/19)
5 Leasing: 1-Prozent-Regelung	BFH, Urteil vom 20.11.2012, Az. VIII R 31/09 www.bundesfinanzhof.de	§ 4 Abs. 1 EStG, § 4 Abs. 3 EStG
6 Vorsteuerabzug	BFH, Urteil vom 31.1.2002, Az. V R 61/96 www.datenbank.nwb.de	EuGH, Urteil vom 8.3.2001, Az. C-415/98;
7 E-Rechnungen ab 2025	§ 14 Abs. 1 Satz 2 bis 8, Abs. 2 und 3 UStG i.d.F. des Wachstumschancengesetzes www.gesetze-im-internet.de	§ 27 Abs. 38 UStG; §§ 33 und 34 UStDV
8 Kleinunternehmer	§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG www.gesetze-im-internet.de	
9 Freie Mitarbeiter	§ 3 Nr. 9 UStG	–
10 Kassenführung	BFH, Urteil vom 28.11.2023, Az. X R 3/22 www.bundesfinanzhof.de	–