

## Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 1/2020

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Bundesfinanzministerium gibt eine Hilfestellung bei der Abgrenzung zwischen freiberuflichen und gewerblichen Tätigkeiten im Bereich der Heilberufe (Nr. 2). Die Umsatzgrenze für Kleinunternehmer wurde ab dem Jahr 2020 erhöht (Nr. 1). Steuerfreie oder steuerbegünstigte Gehaltsextras sind teilweise davon abhängig, dass der Arbeitgeber die Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbringt. Laut Bundesfinanzhof reicht es in diesem Zusammenhang aus, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer den ohnehin geschuldeten Arbeitslohn für künftige Lohnzahlungszeiträume arbeitsrechtlich wirksam herabsetzen und der Arbeitgeber sodann das Defizit durch verwendungsgebundene Zusatzleistungen steuerbegünstigt ausgleicht (Nr. 3). Ab 2020 gelten für einige Länder neue Pauschbeträge für Auslandsreisekosten (Nr. 11).

Mit freundlichen Grüßen und den besten Wünschen für 2020

### Aus dem Inhalt:

- 1 Umsatzsteuer:** Neuer Grenzwert für Kleinunternehmer
- 2 Heilberufe und Heilhilfsberufe:** Wann liegt eine freiberufliche Tätigkeit vor?
- 3 Steuerbegünstigte Gehaltsextras nach vorheriger Lohnherabsetzung**
- 4 Klimapaket:** Erhöhung der Entfernungspauschale
- 5 Zinslose betriebliche Darlehen:** Abzinsung mit 5,5 Prozent in 2010 noch verfassungsgemäß
- 6 Elektronische Kasse:** Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen ab 2020 unverzichtbar
- 7 Stille Beteiligung mit minderjährigen Kindern:** Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung
- 8 Innergemeinschaftlicher Erwerb:** Wann die Option zur Umsatzsteuer vorteilhaft ist
- 9 Elektrolieferfahrzeuge:** Sonderabschreibung ab 2020

## 1 Umsatzsteuer: Neuer Grenzwert für Kleinunternehmer

Das Inkrafttreten des „Dritten Bürokratieentlastungsgesetzes“ hat sich – insbesondere bei den steuerlichen Regelungen – im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens mehrfach verzögert. Die maßgebliche Fassung wurde inzwischen verabschiedet. Damit steht nun fest, wie und wann die Neuregelung für umsatzsteuerliche Kleinunternehmer anzuwenden ist.

**Regelung bis zum 31.12.2019:** Umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer ist derjenige, dessen Umsatz

- **im Vorjahr (also 2018)** nicht höher als 17.500 Euro war und
- **im Jahr 2019** voraussichtlich nicht höher als 50.000 Euro war.

**Ab dem 1.1.2020** gilt: Umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer ist derjenige, dessen Umsatz

- **im Vorjahr (also 2019)** nicht höher als 22.000 Euro war und
- **im laufenden Jahr 2020** voraussichtlich nicht höher als 50.000 Euro sein wird.

**Wichtig:** Werden **beide Grenzwerte** nicht überschritten, wird keine Umsatzsteuer erhoben. Das heißt, die Umsätze sind im Ergebnis steuerfrei. 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 dann für insgesamt **fünf Jahre** gebunden.

**Fazit:** Zum Jahreswechsel 2019/2020 müssen Unternehmer mit geringeren Umsätzen prüfen, ob die **Umsatzgrenze von 22.000 Euro unter- oder überschritten** wird. Hat im Jahr 2019 der Bruttoumsatz den Grenzwert von 22.000 Euro nicht überschritten, ist der Unternehmer automatisch Kleinunternehmer. Weist der Unternehmer, obwohl er 2020 Kleinunternehmer geworden ist, Umsatzsteuer aus, **optiert er automatisch zur Umsatzsteuer**. Daran ist er dann für die nächsten fünf Jahre gebunden. In diesem Zusammenhang spielt es keine Rolle, ob die Grenze bewusst überschritten wurde oder ob bekannt war, welche Konsequenzen damit verbunden sind.

## 2 Heilberufe und Heilhilfsberufe: Wann liegt eine freiberufliche Tätigkeit vor?

Heilberufe üben eine freiberufliche Tätigkeit aus, wenn sie ausdrücklich im Einkommensteuergesetz genannt sind (= Katalogberufe). Heilberufe oder Heilhilfsberufe, die dort nicht ausdrücklich genannt, aber einem der Katalogberufe vergleichbar sind, sind ebenfalls als Freiberufler einzustufen. Einen Heilberuf oder Heilhilfsberuf übt derjenige aus, dessen Tätigkeit die Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden beim Menschen zum Ziele hat. Dazu gehören auch Leistungen der vorbeugenden Gesundheitspflege. Die Vergleichbarkeit der jeweils ausgeübten Tätigkeit richtet sich nach den sie charakterisierenden Merkmalen, der Vergleichbarkeit der

Ausbildung und der Vergleichbarkeit der Bedingungen, an die das Gesetz die Ausübung des zu vergleichenden Berufs knüpft. Bei der Prüfung der Vergleichbarkeit ist regelmäßig auf die Katalogberufe des Heilpraktikers oder Krankengymnasten abzustellen. Dabei sind folgende Kriterien von Bedeutung:

**Vergleichbarkeit der ausgeübten Tätigkeit:** Die ausgeübte Tätigkeit ist den Katalogberufen ähnlich, wenn sie der Ausübung der Heilkunde dient.

**Vergleichbarkeit der Ausbildung:** Die Ausbildung ist ähnlich, wenn sie als mehrjährige theoretische und praktische Ausbildung aufgrund eines bundeseinheitlichen Berufsgesetzes absolviert wird.

**Vergleichbarkeit der gesetzlichen Bedingungen an die Ausübung:** Es müssen grundsätzlich vergleichbare berufsrechtliche Regelungen über Ausbildung, Prüfung, staatliche Anerkennung sowie staatliche Erlaubnis und Überwachung der Berufsausübung vorliegen. Für den zu beurteilenden Beruf muss ein **bundeseinheitliches Berufsgesetz** existieren, in dem Ausbildung und Ausübung geregelt sind. Die Ausübung des Berufs muss einer gesetzlich vorgeschriebenen Erlaubnis bedürfen. Die Ausübung des zu beurteilenden Berufs muss einer staatlichen Überwachung durch die zuständige Behörde (z.B. Gesundheitsamt) unterliegen.

Zu den **vergleichbaren Berufsgruppen**, die eine freiberufliche Tätigkeit ausüben, gehören somit Altenpfleger, soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt, Diätassistenten, Ergotherapeuten, medizinische Fußpfleger, Hebammen/Entbindungspfleger, Krankenpfleger/Krankenschwestern, soweit keine hauswirtschaftliche Versorgung der Patienten erfolgt, Logopäden, staatlich geprüfte Masseur, Heilmasseur, soweit diese nicht lediglich oder überwiegend kosmetische oder Schönheitsmassagen durchführen, medizinische Bademeister, soweit diese auch zur Feststellung des Krankheitsbefunds tätig werden oder persönliche Heilbehandlungen am Körper des Patienten vornehmen, medizinisch-technische Assistenten, Psychologische Psychotherapeuten, Kinder- und Jugendpsychotherapeuten, Podologen, Rettungsassistenten und Zahnpraktiker.

## 3 Steuerbegünstigte Gehaltsextras nach vorheriger Lohnherabsetzung

Arbeitgeber können ihren Arbeitnehmern bestimmte Lohnbestandteile steuerfrei zukommen lassen oder pauschal versteuern, wenn sie diese Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbringen. Setzen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den „ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ für künftige Lohnzahlungszeiträume arbeitsrechtlich wirksam herab, kann der Arbeitgeber diese Minderung durch verwendungsgebundene Zusatzleistungen steuerbegünstigt ausgleichen. Das heißt, die Zusatzleistungen werden dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten (reduzierten) Lohn erbracht. **Konsequenz:** Ein arbeitsvertraglich vereinbarter Wechsel in der Form des Lohns ist somit steuerunschädlich.

**Beispiel:**

Ein Arbeitgeber schloss mit seinen Arbeitnehmern ergänzende Vereinbarungen zum Arbeitsvertrag, wonach zunächst eine Absenkung des Gehalts vereinbart wurde. Kurze Zeit später haben Arbeitgeber und Arbeitnehmer Gehaltsextras vereinbart, die dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wurden. Diese Gehaltsextras behandelte der Arbeitgeber als steuerbegünstigte bzw. steuerfreie Zahlungen.

Vereinbart wurde ein Bündel von Gehaltsextras, u.a. die Bereitstellung von Handys mit der Übernahme der laufenden (auch privaten) Kosten, die Zahlung eines Arbeitgeberzuschusses für die Internetnutzung und die Kinderbetreuung, sowie die Kostenübernahme für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Die **Zuschüsse zur Internetnutzung** versteuerte der Arbeitgeber pauschal mit 25 Prozent, die **Fahrtkostenübernahme** wurde mit 15 Prozent pauschaliert. Die **Zuschüsse zur Kinderbetreuung** und zu den **Telefonkosten** behandelte der Arbeitgeber als steuerfreie Zuwendungen. Das Finanzamt lehnte die Steuervergünstigungen ab, weil die Zuschüsse nach seiner Auffassung „nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ gezahlt wurden. Das Finanzamt ging vielmehr von einer steuerschädlichen Gehaltsumwandlung aus.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass die Arbeitgeberzuschüsse zur Internetnutzung, zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und zur Kinderbetreuung trotz vorausgegangener Lohnherabsetzung begünstigt sind, weil diese Gehaltsextras **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** gewährt wurden. Dies deshalb, weil der Arbeitnehmer nach dem Wortlaut der Vereinbarungen im Zeitpunkt der Zahlung keinen verbindlichen Rechtsanspruch auf die gezahlten Zuschüsse hatte. Dass der Zuschussgewährung eine Lohnherabsetzung vorausgegangen war, sah der BFH als unerheblich an.

Der BFH führt aus, dass die Auffassung der Finanzverwaltung auf der Fiktion beruht, dass (ohnehin) geschuldet ist, was seit jeher (ohnehin) geschuldet war. Arbeitgeberleistungen, die der Arbeitgeber **früher einmal geschuldet** hat, nunmehr aber nicht länger schuldet, können nach Auffassung des BFH daher zum maßgeblichen Zeitpunkt des Zuflusses nicht (mehr) zum „ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ zählen. Bei der Beurteilung ist auf den gegenwärtigen und nicht auf einen vergangenen oder fiktiven Sachverhalt abzustellen.

#### 4 Klimapaket: Erhöhung der Entfernungspauschale

Die Bundesregierung hat im Rahmen ihres Klimaschutzprogramms 2030 eine CO<sub>2</sub>-Bepreisung beschlossen. Alle zusätzlichen Einnahmen aus der CO<sub>2</sub>-Bepreisung sollen in Maßnahmen zur Förderung des Klimaschutzes und zur Entlastung der Bürger verwendet werden.

Durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung werden die Benzinpreise steigen. Wer mit einem Pkw den Weg zur Arbeit zurücklegt, kann sich kurzfristig nicht auf die höheren Kraftstoffpreise

umstellen. Zur Entlastung der Fernpendler wird deshalb (**befristet vom 1.1.2021 bis zum 31.12.2026**) die Entfernungspauschale **ab dem 21. Kilometer um 0,05 Euro auf 0,35 Euro angehoben**. Die befristete Anhebung wird entsprechend auch für Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung gelten.

Mit dieser Maßnahme werden die Steuerpflichtigen entlastet, die einen besonders langen Arbeitsweg haben. Die Entlastung erfolgt **unabhängig vom benutzten Verkehrsmittel**. Mit der zusätzlichen Erhöhung um 0,05 Euro auf 0,35 Euro wird für eine Übergangszeit pauschalierend ein Teil der Aufwendungen zurückgegeben, die sich durch die CO<sub>2</sub>-Bepreisung ergeben werden. Im Übrigen bleibt die Entfernungspauschale von 0,30 Euro je Entfernungskilometer bis zu einer Entfernung von 20 Kilometer unverändert bestehen.

#### 5 Zinslose betriebliche Darlehen: Abzinsung mit 5,5 Prozent in 2010 noch verfassungsgemäß

Unverzinsliche betriebliche Darlehen sind mit 5,5 Prozent abzuzinsen. Das heißt, dass nur der abgezinsten Betrag ausgewiesen wird. Die Differenz zwischen Nominalwert und abgezinstem Wert erhöht den steuerlichen Gewinn. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat die Höhe des Zinssatzes von 5,5 Prozent, der bei der Abzinsung angewendet werden muss, für Wirtschaftsjahre bis einschließlich 2010 als verfassungsgemäß angesehen. Des Weiteren stellt der BFH fest, dass eine nachträglich vereinbarte Verzinsung nicht rückwirkend anzuerkennen ist.

**Beispiel:**

Die Steuerpflichtige erhielt im Jahr 2010 für ihren Betrieb von einem Bekannten ein langfristiges Darlehen über 250.000 Euro, das zunächst nicht zu verzinsen war. Während einer Außenprüfung, in der es wegen der fehlenden Verzinsung um eine bilanzielle Gewinnerhöhung ging, legten die Vertragspartner eine ab dem 1.1.2012 beginnende Verzinsung von jährlich 2 Prozent fest. Später hoben sie den ursprünglichen Darlehensvertrag auf und vereinbarten rückwirkend ab 2010 eine Darlehensgewährung zu einem Zinssatz von 1 Prozent.

Das Finanzgericht, das das Darlehen steuerlich dem Grunde nach anerkannte, ließ die nachträglich getroffene Zinsvereinbarung unberücksichtigt, sodass sich für das Jahr 2010 ein hoher einkommen- und gewerbsteuerpflichtiger Abzinsungsgewinn ergab. In diesem Zusammenhang machte die Steuerpflichtige geltend, dass die Höhe des Zinssatzes von 5,5 Prozent verfassungswidrig sei.

Der BFH bestätigt das Gebot der Abzinsung für unverzinsliche Verbindlichkeiten. Durch die Abzinsung werde steuerlich berücksichtigt, dass eine Verpflichtung, die erst in Zukunft zu erfüllen ist, das Unternehmen weniger belastet als eine sofortige Leistungspflicht. Fehlt eine Gegenleistung für den Zahlungsaufschub ist das Darlehen nicht mit dem Nennwert, sondern dem geringeren Barwert zu passivieren. Zinsvereinbarungen, die nach dem jeweiligen Bilanzstichtag getroffen wurden, können (selbst wenn sie zivilrechtlich rückwirkend erfolgen) wegen des bilanzsteu-

errechtlichen Stichtagsprinzips sowie des allgemeinen **steuerlichen Rückwirkungsverbots** erst für künftige Wirtschaftsjahre berücksichtigt werden.

Der Auffassung, dass 5,5 Prozent verfassungswidrig seien stimmt der BFH für das Jahr 2010 nicht zu. Im Jahr 2010 habe sich das niedrigere Marktzinsniveau noch nicht derart strukturell verfestigt, dass es dem Gesetzgeber verwehrt gewesen sei, aus Vereinfachungsgründen an dem statischen Abzinsungssatz von 5,5 Prozent festzuhalten. Der vergleichsweise heranzuziehende Zins am Fremdkapitalmarkt habe Ende des Jahres 2010 noch knapp unter 4 Prozent gelegen.

**Hinweis:** Der BFH hat wegen der Höhe der Nachzahlungszinsen von 0,5 Prozent pro Monat (= 6 Prozent pro Jahr) für Zeiträume **ab dem Jahr 2015 schwerwiegende Zweifel** an der Verfassungsmäßigkeit. In einer später veröffentlichten Entscheidung hat der BFH die Aussetzung auf Zeiträume ab 2012 ausgedehnt. Der BFH begründet dies mit der realitätsfernen Bemessung des Zinssatzes, die den allgemeinen Gleichheitssatz des Grundgesetzes verletze. Der gesetzlich festgelegte Zinssatz überschreite den angemessenen Rahmen erheblich, da sich ein niedrigeres Marktzinsniveau strukturell und nachhaltig verfestigt habe.

Der BFH findet den Zinssatz von 5,5 Prozent für die Abzinsung unverzinslicher Darlehen im Jahr 2010 noch als zulässig. Ab 2012 dürfte das – entsprechend den vorstehenden Ausführungen – nicht mehr gelten. Das heißt, dass die Abzinsung ab 2012 (spätestens jedoch ab 2013) aus verfassungsrechtlichen Gründen mit einem deutlich niedrigeren Zinssatz erfolgen müsste.

## 6 Elektronische Kasse: Zertifizierte technische Sicherheitseinrichtungen ab 2020 unverzichtbar

Ab dem 1.1.2020 besteht die Pflicht, dass jedes eingesetzte elektronische Aufzeichnungssystem **durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung** zu schützen ist. Betroffen sind alle, die ihre Bargeldeinnahmen mittels einer elektronischen Registrierkasse aufzeichnen. Die technisch notwendigen Anpassungen und Aufrüstungen sind umgehend durchzuführen und die rechtlichen Voraussetzungen unverzüglich zu erfüllen.

Problem ist jedoch, dass bis zum Beginn des Jahres 2020 die erforderlichen technischen Sicherheitseinrichtungen am Markt **noch nicht flächendeckend verfügbar sind**. Die Finanzverwaltung wird es deshalb nicht beanstanden, wenn die erforderlichen technischen Sicherheitseinrichtungen **bis zum 30.9.2020** noch nicht vorhanden sind.

## 7 Stille Beteiligung mit minderjährigen Kindern: Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung

Eine stille Beteiligung kann zivilrechtlich wirksam auch mit minderjährigen Kindern geschlossen werden. Allerdings

sind die Auswirkungen einer stillen Beteiligung **nicht** in jedem Fall **steuerlich anzuerkennen**. Die Gewinnbeteiligungen von minderjährigen Kindern an der Zahnarztpraxis ihres Vaters sind vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen, wenn die maßgebliche Veranlassung für die Zusage von Gewinnbeteiligungen privat motiviert ist. Davon ist auszugehen, wenn das Ziel erreicht werden soll, Steuern zu sparen und den Kindern einen Vorteil zukommen zu lassen. Die Zahlungen an die Kinder unterliegen dann dem steuerlichen Abzugsverbot.

### Beispiel:

*Ein Zahnarzt ermittelte den Gewinn aus seiner Einzelpraxis mithilfe einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Der Zahnarzt ist Vater von drei minderjährigen Kindern. Zum Abschluss eines notariellen Gesellschaftsvertrags über die Einräumung einer stillen Beteiligung an der Zahnarztpraxis ordnete das zuständige Amtsgericht die Ergänzungspflegschaft für alle drei Kinder an. Als Ergänzungspfleger bestellte das Gericht auf Vorschlag des Vaters einen Steuerberater. Die Einlagen von je 50.000 Euro stellte der Zahnarzt seinen drei Kindern „schenkweise“ zur Verfügung. Geldflüsse mit tatsächlichen Zahlungen von Geldern in das Betriebsvermögen erfolgten nicht. Die jährliche Gewinnbeteiligung von jeweils 7.500 Euro erkannte das Finanzamt nicht an.*

Bereits vor Jahren hatte der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass Zinszahlungen privat veranlasst sind, wenn ein Steuerpflichtiger in einem Vertrag seinen Kindern Geldbeträge zuwendet, die sie ihm sogleich wieder als Darlehen zur Verfügung stellen müssen. Zur Begründung hat der BFH darauf abgestellt, dass es für die steuerliche Wertung nicht entscheidend auf zivilrechtliche Konstruktionen ankommt. Vielmehr liege ein Darlehen erst dann vor, wenn eine endgültige Vermögensverschiebung bewirkt worden ist. Daran fehlt es bei einem bloß formalen „Hin und Her“ von Geldzahlungen. Die endgültige Vermögensverschiebung wird in einem solchen Fall erst in der Zukunft in dem Jahr bewirkt, in dem die Kinder des Steuerpflichtigen die geschenkten Geldmittel tatsächlich zur freien Verfügung in ihrem Vermögensbereich erhalten.

Außerdem ist eine stille Beteiligung ohne Verlustbeteiligung steuerrechtlich wie ein Darlehen zu beurteilen. Wendet ein Steuerpflichtiger einem Kind schenkweise einen Geldbetrag zu, den das Kind sogleich als Einlage im Rahmen einer typisch stillen Beteiligung dem Steuerpflichtigen wieder zur Verfügung stellen muss, **fehlt es** somit ebenfalls **an einer gegenwärtigen Vermögensverschiebung**. Die Zahlungen des Steuerpflichtigen an seine Kinder sind in solchen Fällen privater Natur.

## 8 Innergemeinschaftlicher Erwerb: Wann die Option zur Umsatzsteuer vorteilhaft ist

Unternehmer, die Waren oder andere Gegenstände in einem anderen EU-Land umsatzsteuerfrei einkaufen, müssen diesen innergemeinschaftlichen Erwerb im Inland der Umsatzsteuer unterwerfen. Abweichend davon findet

kein umsatzsteuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb statt, wenn der Unternehmer

- ausschließlich umsatzsteuerfreie Umsätze ausführt, die den Vorsteuerabzug ausschließen, oder
- ein Kleinunternehmer ist, der für seine Umsätze keine Umsatzsteuer berechnet. Kleinunternehmer ist, dessen Umsätze im Vorjahr nicht mehr als 17.500 Euro (ab 1.1.2020: 22.000 Euro) betragen haben und im laufenden Jahr voraussichtlich nicht mehr als 50.000 Euro betragen werden.

Allerdings unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb in diesen Fällen nur dann nicht der Umsatzsteuer, wenn der Unternehmer die sogenannte **Erwerbsschwelle von 12.500 Euro** nicht überschreitet. Das ist der Fall, wenn sein Einkauf aus andern EU-Ländern im Vorjahr nicht mehr als 12.500 Euro betragen hat und im laufenden Jahr voraussichtlich nicht mehr als 12.500 Euro betragen wird (§ 1a Abs. 3 Umsatzsteuergesetz).

Bei Einkäufen von mehr als 12.500 Euro im Jahr muss die Erwerbsbesteuerung immer durchgeführt werden. Es besteht allerdings auch die Möglichkeit, **freiwillig die Erwerbsbesteuerung durchzuführen**, wenn die Erwerbsschwelle nicht überschritten wird. Das ist vor allem dann vorteilhaft, wenn die ausländische deutlich höher ist als die inländische Umsatzsteuer.

Betroffen sind hier also nur Personen, die ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführen, z.B. Ärzte oder Kleinunternehmer. Bei Einkäufen bis 12.500 Euro pro Jahr brauchen diese Personen keine Umsatzsteuer auf den Erwerb zu zahlen. Das bedeutet, der ausländische Unternehmer stellt die Umsatzsteuer seines Landes in Rechnung, die beim inländischen Abnehmer den Einkaufspreis und somit auch die Anschaffungskosten erhöht.

#### **Beispiel:**

*Ein Arzt führt ausschließlich steuerfreie Umsätze aus. Er beabsichtigt für 8.000 Euro netto medizinische Geräte in Dänemark einzukufen. Die dänische Umsatzsteuer beträgt 25 Prozent = 2.000 Euro. Der Einkauf liegt unter der Erwerbsschwelle von 12.500 Euro. Der Arzt kann – obwohl er die Erwerbsschwelle nicht überschreitet – freiwillig (unter Angabe seiner Umsatzsteuer-Identifikationsnummer) den innergemeinschaftlichen Erwerb der Umsatzsteuer unterwerfen. Er zahlt dann nicht die dänische, sondern ausschließlich die deutsche Umsatzsteuer (= 1.520 Euro). Wegen der unterschiedlichen Steuersätze ergibt sich bei dem Einkauf der medizinischen Geräte für 8.000 Euro netto ein Vorteil von (2.000 – 1.520 =) 480 Euro.*

## **9 Elektrolieferfahrzeuge: Sonderabschreibung ab 2020**

Für die Anschaffung **neuer, rein elektrisch** betriebener **Lieferfahrzeuge** wird eine **Sonderabschreibung von 50 Prozent** im Jahr der Anschaffung eingeführt. Die Regelung ist auf Anschaffungen ab dem 1.1.2020 bis zum 31.12.2030 befristet. Außerdem ist die Sonderabschreibung auf die Anschaffung neuer betrieblich genutzter Elektrolieferfahrzeuge begrenzt. **Begünstigt** ist nur der

Erwerb eines bisher ungenutzten Fahrzeugs, das erstmalig zugelassen wird (ausgenommen hiervon sind Tageszulassungen).

**Nicht begünstigt** ist der Erwerb eines vorher zu Vorführungszwecken genutzten Fahrzeugs, weil es sich nicht um die Anschaffung eines neuen Fahrzeugs handelt. Die Sonderabschreibung kann nur von demjenigen in Anspruch genommen werden, auf den das Fahrzeug erstmals zugelassen ist (ausgenommen Tageszulassungen).

Die Sonderabschreibung kann **nur im Jahr der Anschaffung** in Anspruch genommen werden. Die reguläre lineare Abschreibung ist parallel neben der Sonderabschreibung vorzunehmen. In den Folgejahren ist die Abschreibung nach dem Restwert zu ermitteln. Das heißt, der Restwert wird gleichmäßig auf die Restnutzungsdauer verteilt. Die Sonderabschreibung kann somit nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Voraussetzungen der **linearen Abschreibung** vorliegen. Das bedeutet, dass das Elektrolieferfahrzeug zum Anlagevermögen gehören und dazu dienen muss, betriebliche Einkünfte zu erzielen. Eine Kumulierung mit anderen Sonderabschreibungen oder erhöhten Abschreibungen ist nicht möglich.

**Elektrolieferfahrzeuge** sind Fahrzeuge der EG-Fahrzeugklassen N1 und N2 mit einer technisch zulässigen Gesamtmasse von maximal 7,5 Tonnen, die ausschließlich durch Elektromotoren angetrieben werden, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden. Schwere Lastkraftwagen sind somit von der Förderung ausgeschlossen. Die technisch zulässige Gesamtmasse eines Fahrzeugs kann ohne zusätzliche Nachweiserfordernisse der Zulassungsbescheinigung Teil I (Fahrzeugschein) entnommen werden (Feld F1). Zudem ist der Nachweis der erstmaligen Zulassung durch den Steuerpflichtigen ohne großen Aufwand zu erbringen und durch die Finanzverwaltung leicht nachprüfbar.

## **10 Erbschaftsteuer: Zur Anwendung des Staffeltarifs**

Die Prozenttarife der Erbschaftsteuer sind auf den gesamten Erwerb anzusetzen. Eine Aufspaltung des steuerpflichtigen Erwerbs in Teilbeträge mit unterschiedlichen Steuertarifen findet nicht statt. Werden Vorerwerbe einbezogen, können Nachteile entstehen, die durch den gesetzlich vorgeschriebenen Härteausgleich kompensiert werden. Damit werden Nachteile, die durch Progressionssprünge entstehen können, abschließend geregelt.

#### **Beispiel:**

*Der Steuerpflichtige erhielt im Wege der Schenkung am 13.7.2015 von seinem Vater einen Miteigentumsanteil an zwei Grundstücken. Das Finanzamt setzte unter Berücksichtigung des Freibetrags von 400.000 Euro und eines Vorerwerbs bei einer Bemessungsgrundlage von insgesamt 246.800 Euro Schenkungsteuer in Höhe von 27.148 Euro fest. Dies entspricht einem Steuersatz von elf Prozent, der sich aus der Tabelle in § 19 Abs. 1 Erb-*

*schaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (ErbStG) ergibt.*

*Der Steuerpflichtige beantragte die Steuer in der Weise zu berechnen, dass für einen Teilbetrag von 75.000 Euro ein Steuersatz von sieben Prozent und nur für den übersteigenden Teilbetrag von 171.800 Euro der Steuersatz von elf Prozent zur Anwendung kommen solle. Dies entspreche der Berechnung, die der Bundesfinanzhof (BFH) bei der Berechnung der zumutbaren Belastung beim Abzug außergewöhnlicher Belastungen angewendet habe. Nach seiner Berechnung ergebe sich dann eine Schenkungsteuer in Höhe von 24.148 Euro.*

Das Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz lässt eine Aufspaltung des steuerpflichtigen Erwerbs in Teilbeträge mit unterschiedlichen Steuertarifen nicht zu. Die Erwägungen des BFH bei der Berechnung der zumutbaren Belastung beim Abzug außergewöhnlicher Belastungen sind auf den Tarif des ErbStG nicht anwendbar. Wäre die Berechnungsweise des Steuerpflichtigen zutreffend, würde die Härteregelelung in § 19 Abs. 3 ErbStG leerlaufen. Die darin angelegte Deckelung der Steuer auf 50 Prozent bzw. 75 Prozent des die jeweilige Wertgrenze übersteigenden Betrags könnte niemals erreicht werden. Eine Auslegung des Gesetzes, mit der eine weitere Vorschrift des Gesetzes jeglichen Anwendungsbereich verlieren würde, kann jedenfalls nicht zutreffend sein.

Der BFH hält den gesetzlich vorgesehenen Tarif in Verbindung mit dem Härteausgleich für verfassungsgemäß. Hierbei ist zu bedenken, dass es sich bei der Begrenzung der Steuer auf 50 Prozent bzw. 75 Prozent um einen Steuersatz handelt, der nicht auf den gesamten Erwerb, sondern nur auf Teilbeträge des gesamten Erwerbs anzuwenden ist. Der Durchschnittssteuersatz kann niemals die im ErbStG genannten Prozentsätze übersteigen.

## 11 Auslandsreisekosten: Pauschbeträge für 2020

Das Bundesfinanzministerium hat die neuen Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen und Übernachtungskosten für beruflich und betrieblich veranlasste Auslandsdienstreisen bekannt gemacht, die ab dem 1.1.2020 gelten. Dabei ändern sich nicht alle Pauschbeträge, sondern nur ein Teil. In diesem Zusammenhang ist Folgendes zu beachten:

Bei eintägigen Reisen in das Ausland ist der entsprechende Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Bei mehrtägigen Reisen in verschiedenen Staaten gilt für die Ermittlung der Verpflegungspauschalen am An- und

Abreisetag sowie an den Zwischentagen (Tagen mit 24 Stunden Abwesenheit) insbesondere Folgendes:

- Bei der Anreise vom Inland in das Ausland oder vom Ausland in das Inland ist jeweils der Pauschbetrag des Orts maßgebend, der vor 24 Uhr Ortszeit erreicht wird.
- Bei der Abreise vom Ausland in das Inland oder vom Inland in das Ausland ist der entsprechende Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts maßgebend.
- Für die Zwischentage ist in der Regel der entsprechende Pauschbetrag des Orts maßgebend, den der Arbeitnehmer vor 24 Uhr Ortszeit erreicht.
- Schließt sich an den Tag der Rückreise von einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit zur Wohnung oder ersten Tätigkeitsstätte eine weitere ein- oder mehrtägige Auswärtstätigkeit an, ist für diesen Tag nur die höhere Verpflegungspauschale zu berücksichtigen.

Bei der Gestellung von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung durch einen Dritten ist die **Kürzung der Verpflegungspauschale** tagesbezogen vorzunehmen, d.h. von der für den jeweiligen Reisetag maßgebenden Verpflegungspauschale für eine 24-stündige Abwesenheit, unabhängig davon, in welchem Land die jeweilige Mahlzeit zur Verfügung gestellt wurde.

### **Beispiel:**

*Ein Ingenieur kehrt am Dienstag von einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit in Straßburg (Frankreich) zu seiner Wohnung zurück. Nachdem er Unterlagen und neue Kleidung eingepackt hat, reist er zu einer weiteren mehrtägigen Auswärtstätigkeit nach Kopenhagen (Dänemark) weiter. Er erreicht Kopenhagen um 23 Uhr. Die Übernachtungen – jeweils mit Frühstück – wurden vom Arbeitgeber im Voraus gebucht und bezahlt.*

Für den Rückreisetag von Straßburg gilt eine Pauschale von 34 Euro und für den Anreisetag nach Kopenhagen eine Pauschale von 39 Euro. Für den Dienstag ist nur die höhere Verpflegungspauschale von 39 Euro anzusetzen. Aufgrund der Gestellung des Frühstücks im Rahmen der Übernachtung in Straßburg ist diese Verpflegungspauschale um 11,60 Euro (20 Prozent der Verpflegungspauschale für Kopenhagen für einen vollen Kalendertag: 58 Euro) auf 27,40 Euro zu kürzen.

Für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend. Die Pauschbeträge für Übernachtungskosten sind ausschließlich bei Arbeitgebererstattungen anwendbar. Für den Werbungskostenabzug können nur die tatsächlich entstandenen Übernachtungskosten angesetzt werden.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 1/2020

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 <b>Umsatzsteuer</b>	Art. 7 des Dritten Bürokratieentlastungsgesetzes	§ 19 UStG
2 <b>Heilberufe</b>	BMF-Schreiben vom 20.11.2019, Az. IV C 6 - S 2246/19/10001 www.bundesfinanzministerium.de	§ 18 Abs. 1 EStG
3 <b>Gehaltsextras</b>	BFH, Urteil vom 1.8.2019, Az. VI R 32/18 www.bundesfinanzhof.de	–
4 <b>Klimapaket: Erhöhung der Entfernungspauschale ab 2021</b>	Art. 2 des Entwurfs eines Gesetzes zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht	§ 9 Abs. 1 Nr. 4 in Verbindung mit § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG
5 <b>Zinslose Darlehen</b>	BFH, Urteil vom 22.5.2019, Az. X R 19/17 www.bundesfinanzhof.de	§ 6 Abs. 1 EStG
6 <b>Elektronische Kasse</b>	§ 1 Kassensicherungs-Verordnung BMF-Schreiben vom 6.11.2019, Az. IV A 4 - S 0319/19/10002 :001	§ 146a AO (Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen)
7 <b>Stille Beteiligung</b>	FG München, Urteil vom 17.5.2019, Az. 6 K 756/18 www.gesetze-bayern.de	BFH, Urteil vom 12.2.1992, Az. X R 121/88 BFH, Urteil vom 21.10.1992, Az. X R 99/88
8 <b>Innergemeinschaftlicher Erwerb</b>	§ 1a UStG	–
9 <b>Elektrolieferfahrzeuge</b>	Art. 2 des Entwurfs eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften www.bundesfinanzministerium.de	–
10 <b>Erbschaftsteuer</b>	BFH, Beschluss vom 20.2.2019, Az. II B 83/18 www.bundesfinanzhof.de	§ 19 Abs. 1 ErbStG
11 <b>Reisekosten, Auslandspauschalen 2020</b>	BMF-Schreiben vom 15.11.2019, Az. IV C 5 - S 2353/19/10010 :001 www.bundesfinanzministerium.de	–