

## Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 3/2020

Sehr geehrte Damen und Herren,

für die Steuerbefreiung von Ärzten bei der Umsatzsteuer kommt es – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – nicht darauf an, dass zwischen Arzt und Patient ein Vertrauensverhältnis besteht (Nr. 1). Wer seine Praxis steuerbegünstigt veräußert hat, darf unter bestimmten Voraussetzungen seine bisherige Tätigkeit in geringem Maß steuerunschädlich fortführen (Nr. 2). Bei einer Geschäftsreise sind nur die Verpflegungspauschalen abziehbar. Daneben kann allerdings die Vorsteuer aus den tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden (Nr. 4).

Wer jetzt einen neuen Firmenwagen erwerben will und sich für ein Elektrofahrzeug bzw. für ein Plug-In-Hybridfahrzeug entscheidet, wird vom Staat mit einem höheren Umweltbonus unterstützt (Nr. 5).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Medizinische Analysen sind von der Umsatzsteuer befreit**
- 2 Veräußerung einer freiberuflichen Praxis:** Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung
- 3 Tagesmutter:** Zahlungen von Jugendämtern nicht steuerfrei
- 4 Reisekosten:** Vorsteuer aus den Verpflegungskosten abzugsfähig
- 5 Umweltbonus für Elektroautos genehmigt**
- 6 Doppelter Haushalt berufstätiger Ehegatten mit Kindern**
- 7 Steuerbegünstigter Arbeitslohn:** Nichtanwendungserlass des Fiskus
- 8 Streuwerbeartikel:** Abgrenzung zu Geschenken
- 9 Bahnfahrten:** Sieben Prozent Umsatzsteuer ab 2020
- 10 Umsatzsteuer bei Vereinbarungen zwischen Angehörigen**
- 11 Betriebsveräußerung:** Besteuerung von Veräußerungszeitrenten

## 1 Medizinische Analysen sind von der Umsatzsteuer befreit

Medizinische Analysen eines Facharztes für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik sind – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – umsatzsteuerfrei. Das Bestehen eines Vertrauensverhältnisses zwischen Arzt und Patient ist keine Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer Tätigkeit im Rahmen einer Heilbehandlung.

### Beispiel:

*Ein Facharzt für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik führte ausschließlich Umsätze an ein Unternehmen (GmbH) aus, das niedergelassenen Ärzten, Rehakliniken, Gesundheitsämtern und Krankenhäusern Laborleistungen zur Verfügung stellt. Dazu erbrachte er Leistungen der Befunderhebung mit dem Ziel konkreter laborärztlicher Diagnosen sowie ärztlicher Hilfestellungen bei transfusionsmedizinischen Maßnahmen für konkrete Behandlungsverhältnisse im Bereich der Humanmedizin.*

*Der Facharzt gab keine Umsatzsteuererklärungen ab, weil er davon ausging, dass seine Leistungen insgesamt umsatzsteuerfrei sind. Das Finanzamt war hingegen der Auffassung, dass seine Umsätze steuerpflichtig seien. Die Leistungen von klinischen Chemikern und Laborärzten würden nicht auf einem persönlichen Vertrauensverhältnis zu den Patienten beruhen. Dies sei aber Voraussetzung für die Steuerbefreiung. Das Finanzamt erließ daher Schätzungsbescheide über Umsatzsteuer auf Basis der Nett honorare.*

**Heilbehandlungen** im Bereich der Humanmedizin, die von einem Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeuten, einer Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflich tätigen Person durchgeführt werden, sind umsatzsteuerfrei. Medizinische Analysen, die von praktischen Ärzten im Rahmen ihrer Heilbehandlungen angeordnet werden, tragen zur Aufrechterhaltung der menschlichen Gesundheit bei. Jede **vorbeugend erbrachte ärztliche Leistung** zielt darauf ab, die Beobachtung und die Untersuchung der Patienten zu ermöglichen, noch bevor es erforderlich wird, eine etwaige Krankheit zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen.

Es würde gegen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität verstoßen, wenn abhängig vom Ort der Leistung eine andere Mehrwertsteuerregelung gelten würde, obwohl ihre Qualität angesichts der Ausbildung der betreffenden Dienstleistungserbringer gleichwertig ist. Der Bundesfinanzhof hat daher entschieden, dass die Steuerfreiheit nicht davon abhängen kann, an welchem Ort eine Dienstleistung durchgeführt wird.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung ist das Bestehen eines Vertrauensverhältnisses zwischen Arzt und Patient keine (zwingende) Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer Tätigkeit im Rahmen einer Heilbehandlung, sondern lediglich ein typischer Anwendungsfall der Befreiungsvorschrift.

## 2 Veräußerung einer freiberuflichen Praxis: Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung

Der Gewinn aus der Veräußerung einer freiberuflichen Praxis kann ermäßigt besteuert werden, wenn der Freiberufler die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen seiner bisherigen Tätigkeit endgültig auf einen anderen überträgt. Hierzu muss der Veräußerer seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellen.

### Beispiel:

*Ein Steuerberater hat seine Praxis an eine Partnerschaftsgesellschaft übertragen. Der Steuerberater hatte mit der Partnerschaftsgesellschaft einen zeitlich begrenzten Vertrag über die freie Mitarbeit geschlossen. Der Steuerberater beantragte, den Gewinn aus der Veräußerung seiner Praxis ermäßigt zu besteuern. Das Finanzamt folgte dem Antrag, indem es die ermäßigte Besteuerung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung durchführte.*

*30 Monate nach der Veräußerung seiner Praxis nahm der Steuerberater erneut eine steuerberatende Tätigkeit auf, die er in seinem häuslichen Arbeitszimmer ausübte. Hieraus erzielte er Umsätze, die unter zehn Prozent seiner früheren Umsätze lagen.*

*Das Finanzamt war der Auffassung, der Antragsteller habe nach 30 Monaten in seinem bisherigen örtlichen Wirkungskreis seine selbstständige Tätigkeit wieder aufgenommen. Die „Wartezeit“ bis zur unschädlichen Wiederaufnahme **von wenigstens drei Jahren** sei somit nicht eingehalten worden. Eine Zeitspanne von 30 Monaten reiche nicht, um von einer definitiven Übertragung des Mandantenstamms auszugehen. Die Gewinnung neuer Mandate innerhalb der „gewissen Zeit“ durch den Antragsteller sei – auch ohne Überschreiten der Zehn-Prozent-Grenze – schädlich, da eine Betriebsaufgabe nicht stattgefunden habe. Das Finanzamt berichtigte den Steuerbescheid und machte die ermäßigte Besteuerung des Veräußerungsgewinns rückgängig.*

Der BFH hat entschieden, dass es grundsätzlich unschädlich ist, **wenn der Veräußerer als Arbeitnehmer oder als freier Mitarbeiter im Auftrag und für Rechnung des Erwerbers** tätig wird. Auch eine geringfügige Fortführung der bisherigen freiberuflichen Tätigkeit steht der Annahme einer begünstigten Praxisveräußerung nicht entgegen, und zwar auch dann nicht, wenn sie die Betreuung neuer Mandate umfasst. Nach den Feststellungen des FG steht fest, dass der Steuerberater die für die Ausübung seiner selbstständigen Tätigkeit wesentlichen wirtschaftlichen Grundlagen (insbesondere den Mandantenstamm und Praxiswert) entgeltlich auf die Erwerber übertragen hat. Seine steuerberatende Tätigkeit in der bis dahin ausgeübten Einzelpraxis hat der Antragsteller zunächst eingestellt.

Die spätere Aufnahme einer geringfügigen steuerberatenden Tätigkeit ist unschädlich. Eine solche **geringfügige Tätigkeit** liegt regelmäßig vor, wenn die neuen Umsätze

weniger als zehn Prozent der gesamten Einnahmen aus den letzten drei Jahren vor der Veräußerung ausmachen. Die Tätigkeit des Antragstellers im Auftrag und für Rechnung der Praxiserwerber im Rahmen der sogenannten überleitenden freien Mitarbeit steht dem nicht entgegen.

Eine starre zeitliche Grenze, nach der die Tätigkeit steuerunschädlich wieder aufgenommen werden kann, besteht nicht. Dementsprechend ist auch keine „Wartezeit“ von mindestens drei Jahren einzuhalten. Je nach den Umständen des Einzelfalls kann ein Zeitraum von etwa zwei bis drei Jahren ausreichend sein.

### 3 Tagesmutter: Zahlungen von Jugendämtern nicht steuerfrei

Das FG Münster hat entschieden, dass Zahlungen eines Jugendamtes an eine Tagesmutter nicht steuerfrei sind, weil die Zahlungen nicht ausschließlich für die Erziehung bestimmt sind.

#### Beispiel:

*Die Steuerpflichtige erzielt als anerkannte Tagesmutter Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Sie betreute Kinder in einem Umfang zwischen 15 und 40 Wochenstunden. Ihre Einnahmen setzten sich aus Zahlungen der Jugendämter (Anerkennungsbeiträge für Förderleistungen und Erstattung angemessener Kosten für Sachaufwand) sowie aus Essensgeldern der Eltern zusammen.*

*Das Finanzamt behandelte sämtliche Zahlungen als steuerpflichtige Einnahmen. Die Steuerpflichtige war der Auffassung, dass lediglich das Essensgeld zu versteuern sei. Die Zahlungen der Jugendämter seien dagegen als Bezüge aus öffentlichen Mitteln zur Förderung der Erziehung steuerfrei.*

Das FG hat die **Klage abgewiesen**. Es trifft zwar zu, dass die Geldleistungen aus öffentlichen Mitteln geleistet wurden. Es fehlt jedoch an einer unmittelbaren Förderung der Erziehung. Nahezu jede längere Beschäftigung mit Kindern dient zugleich deren Erziehung. Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist es jedoch erforderlich, dass die öffentlichen Gelder **ausschließlich zur Erziehung bestimmt** sind. Tageseinrichtungen dienen nicht nur der Erziehung, sondern auch der Unterstützung der Eltern, damit sie Kindererziehung und Erwerbstätigkeit miteinander vereinbaren können. Die Tagesmutter erzieht nicht die Kinder anstelle der Eltern, sondern unterstützt die Eltern nur bei der Erziehung. Darüber hinaus dient die Aufnahme der Kinder bei der Tagesmutter auch deren Unterbringung, Versorgung, Verpflegung und der allgemeinen Betreuung.

Die Leistungen sind außerdem nicht als Beihilfen anzusehen. Hierunter fallen nur uneigennützig gewährte Unterstützungsleistungen, nicht dagegen Leistungen im Rahmen eines entgeltlichen Austauschgeschäfts. Anders als Pflegegelder, die an Pflegeeltern gezahlt werden, werden mit den pauschalen Zahlungen an die Tagesmutter auch deren sachliche und zeitliche Aufwendungen abgegolten.

### 4 Reisekosten: Vorsteuer aus den Verpflegungskosten abzugsfähig

Aus den Verpflegungspauschalen kann ein Freiberufler keinen Vorsteuerabzug beanspruchen. Es besteht jedoch die Möglichkeit, den Vorsteuerabzug aus den Verpflegungsaufwendungen geltend zu machen, die während der Geschäftsreise tatsächlich entstanden sind.

**Voraussetzung:** Es muss eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegen, in der die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist. Außerdem muss der Freiberufler selbst als Leistungsempfänger ausgewiesen sein. **Bei einer Personengesellschaft** (Sozietät) kann nur die Personengesellschaft, nicht aber der Gesellschafter die Vorsteuer abziehen. Deshalb ist Voraussetzung, dass die Personengesellschaft in der Rechnung als Leistungsempfänger bezeichnet ist. Bei Kleinbetragsrechnungen bis 250 Euro brutto ist die Bezeichnung des Freiberuflers nicht erforderlich. Wenn der Unternehmer genannt wird, sollten die Angaben jedoch stimmen.

#### Beispiel:

*Ein Rechtsanwalt unternimmt eine zweitägige Geschäftsreise. Er ist an beiden Tagen jeweils mehr als 14 Stunden unterwegs. Für die eigene Verpflegung hat der Anwalt 166,60 Euro (140 Euro + 26,60 Euro Umsatzsteuer) ausgegeben. Die Verpflegungskosten kann er durch verschiedene Kleinbetragsrechnungen nachweisen. Er hat am Zielort für 122 Euro übernachtet. Das Frühstück ist gesondert ausgewiesen und im Übernachtungspreis mit 15 Euro enthalten. Der Anwalt kann die folgenden Beträge als Betriebsausgaben geltend machen:*

Verpflegungspauschale (14 Euro x 2 =)	28 Euro
Übernachungskosten	
(122 Euro - 15 Euro - 7 Euro Umsatzsteuer =)	100 Euro
Insgesamt	128 Euro

*Die Vorsteuer darf der Rechtsanwalt allerdings aus den tatsächlichen Verpflegungs- und Übernachtungskosten in Anspruch nehmen. Er ermittelt die Vorsteuer wie folgt: aus der Übernachtungsrechnung ohne*

Frühstück	7 Euro
aus dem Hotelfrühstück (15 Euro x 19/119 =)	2,39 Euro
aus den übrigen tatsächlichen	
Verpflegungskosten	26,60 Euro
Vorsteuer insgesamt	35,99 Euro

**Fazit:** Bei einer Geschäftsreise können also nur die Verpflegungspauschalen als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Wegen des Vorsteuerabzugs lohnt es sich dennoch, während der Geschäftsreise die Belege für die eigene Verpflegung zu sammeln.

### 5 Umweltbonus für Elektroautos genehmigt

Die EU-Kommission hat am 11.2.2020 mitgeteilt, dass sie keine Einwände gegen eine höhere finanzielle Förderung

von Elektrofahrzeugen in Deutschland hat. Die Bundesregierung kann somit den Umweltbonus für Elektrofahrzeuge wie angekündigt erhöhen.

Die neuen Fördersätze sind für alle Fahrzeuge anwendbar, die nach dem 4.11.2019 und vor dem 1.1.2026 zugelassen wurden bzw. werden. Die neuen Förderbeträge (Zuschüsse) sehen wie folgt aus:

- (1) Förderung von Elektroautos (batteriebetrieben) bis zu einem Listenpreis bis 40.000 Euro 6.000 Euro (bisher 4.000 Euro)
- (2) Förderung von Elektroautos (batteriebetrieben) mit einem Listenpreis von über 40.000 Euro 5.000 Euro (bisher 4.000 Euro)
- (3) Förderung von Plug-in-Hybridelektroautos bis zu einem Listenpreis bis 40.000 Euro 4.500 Euro (bisher 3.000 Euro)
- (4) Förderung von Plug-in-Hybridelektroautos mit einem Listenpreis von über 40.000 Euro 3.750 Euro (bisher 3.000 Euro)

Dieser Umweltbonus (Zuschuss) wird zur Hälfte vom Staat gezahlt. Die andere Hälfte des Zuschusses wird von der Industrie getragen. Die angepasste (neue) Förderrichtlinie ist im Bundesanzeiger veröffentlicht worden und damit in Kraft treten.

## 6 Doppelter Haushalt berufstätiger Ehegatten mit Kindern

Bei beiderseits berufstätigen Ehegatten, die mit ihren Kindern am Beschäftigungsort in einer familiengerechten Wohnung leben, gilt die Vermutung, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen am Beschäftigungsort liegt, auch wenn die frühere Familienwohnung beibehalten und zeitweise noch genutzt wird. Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, diese Regelvermutung zu widerlegen. Er muss allerdings detailliert darlegen können, welche Gründe dafürsprechen, dass der Lebensmittelpunkt nach wie vor außerhalb des Beschäftigungsorts liegt.

### Beispiel:

*Der Steuerpflichtige war in einem Arbeitsverhältnis als Arzt in A beschäftigt und erwarb eine Arztpraxis in C. Die Ehefrau war vorher in einer Klinik in A als Arztsekretärin und medizinisch-technische Assistentin tätig. Sie wechselte nach kurzer Zeit als Angestellte in die Praxis. Mit der Ehefrau zogen auch die beiden Kinder (Tochter und Sohn) nach C, um dort ab dem nächsten Schuljahresanfang die Schule zu besuchen. Die Tochter und der Sohn besuchten dasselbe Gymnasium in C.*

*Der Steuerpflichtige bewohnte mit seiner Familie in C eine angemietete Vier-Zimmer-Wohnung mit Balkon nebst separatem Büro in der Nähe der Praxis. Der Kläger verfügte ferner gemeinsam mit seiner Ehefrau über ein Einfamilienhaus in A mit einer Wohnfläche von 192 m<sup>2</sup>. Für alle Familienmitglieder wurde als Hauptwohnung durchgehend die Adresse in A angegeben, die Adresse in der*

*Nähe der Praxis wurde als Nebenwohnung bezeichnet. Der Steuerpflichtige und seine Familienmitglieder hielten sich nachhaltig in A auf. Welche Familienmitglieder zu welchen Zeitpunkten dort anwesend waren, ließ sich jedoch nicht genau ermitteln.*

*Das Finanzamt erkannte die doppelte Haushaltsführung nicht an.*

Der BFH führt aus, dass das FG zu Recht davon ausgegangen ist, dass sich der Mittelpunkt der Lebensinteressen in der Regel an den Beschäftigungsort verlagert, wenn der Steuerpflichtige dort mit seinem Ehepartner und den Kindern in eine familiengerechte Wohnung einzieht. Das gilt auch, wenn die frühere Familienwohnung beibehalten und zeitweise noch genutzt wird. Allerdings bedeutet dies nicht, dass Ehegatten, die beide gemeinsam mit ihren schulpflichtigen Kindern am Beschäftigungsort in einer familiengerechten Wohnung leben, zwangsläufig ihren Lebensmittelpunkt am Beschäftigungsort haben. Aber allein das Vorhalten einer Wohnung außerhalb des Beschäftigungsorts für gelegentliche Besuche oder für Ferientaufenthalte reicht nicht aus, um eine doppelte Haushaltsführung zu begründen. Liegt der Lebensmittelpunkt am Beschäftigungsort, liegt keine doppelte Haushaltsführung vor.

## 7 Steuerbegünstigter Arbeitslohn: Nichtanwendungserlass des Fiskus

Es gibt Steuerbefreiungen und pauschale Besteuerungsmöglichkeiten für Arbeitgeberleistungen, die davon abhängig sind, dass der Arbeitgeber die entsprechenden Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt. Der BFH hat abweichend von seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass die steuerlichen Vorteile auch dann zu gewähren sind, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer den „ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ für künftige Lohnzahlungszeiträume arbeitsrechtlich wirksam herabsetzen und der Arbeitgeber diese Minderung durch verwendungsgebundene Zusatzleistungen steuerbegünstigt ausgleicht.

Die Finanzverwaltung wendet diese Rechtsprechung nicht an und will sie durch eine Gesetzesänderung aushebeln. Um klarzustellen, wie bis zum Inkrafttreten der Gesetzesänderung zu verfahren ist, hat das Bundesfinanzministerium zu der Gewährung von Zusatzleistungen und der Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen Stellung genommen. Danach werden ab sofort Leistungen des Arbeitgebers (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung nur dann „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht, wenn

- die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet wird,
- der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der begünstigten Leistung herabgesetzt wird,
- die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt wird und

- bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

Diese Grundsätze gelten unabhängig davon, ob der Arbeitslohn tarifgebunden ist oder nicht, sodass im gesamten Lohn- und Einkommensteuerrecht nur echte Zusatzleistungen des Arbeitgebers steuerbegünstigt sind.

## 8 Streuwerbeartikel: Abgrenzung zu Geschenken

Streuwerbeartikel und geringwertige Warenproben werden nicht als Geschenke eingestuft. Streuwerbeartikel sind „Werbemittel, die durch ihre breite Streuung viele Menschen erreichen und damit den Bekanntheitsgrad des Unternehmens steigern“. Es ist daher nicht erforderlich, die Namen der Empfänger aufzuzeichnen. **Streuwerbeartikel sind Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht mehr als 10 Euro betragen.** Die Vorschrift, wonach Sachzuwendungen pauschal mit 30 Prozent zu versteuern sind, ist daher nicht anzuwenden.

Für die Regelung zu den Streuwerbeartikeln bis zu einer Höhe von 10 Euro gibt es keine gesetzliche Grundlage. Es handelt sich vielmehr um eine Verwaltungsregelung, die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten abstellt. Das führt zu dem Ergebnis, dass

- die Umsatzsteuer nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehört, wenn der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, und
- die Umsatzsteuer bei der Prüfung der Zehn-Euro-Grenze hinzuzurechnen ist, wenn der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Denn dann gehört die Umsatzsteuer zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

## 9 Bahnfahrten: Sieben Prozent Umsatzsteuer ab 2020

Durch das Klimaschutzgesetz wurde der Steuersatz für die Beförderung von Personen im innerdeutschen Schienenbahnfernverkehr ab dem 1.1.2020 auf sieben Prozent abgesenkt. Das bedeutet, dass der ermäßigte Steuersatz von sieben Prozent auf alle Personenbeförderungsleistungen anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2019 ausgeführt werden. Auf den Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung kommt es ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts oder der Rechnerischeilung.

Wurde der Fahrausweis für eine Bahnfahrt vor dem 1.1.2020 bezahlt, richtet sich der Steuersatz grundsätzlich nach dem Zeitpunkt der Beförderung und nicht nach dem Zeitpunkt der Zahlung. Die Personenbeförderung wird erst im Zeitpunkt ausgeführt, in dem die Beförderung endet. Beim Kauf eines Fahrausweises am Automaten oder Schalter richtet sich der Umsatzsteuerausweis ausschließlich nach dem Druckdatum bzw. beim Onlineticketkauf nach dem Erstellungsdatum der Fahrkarte. Das bedeutet, dass auf Fahrkarten im Schienenbahnfernverkehr bis

zum Druck-/Erstellungsdatum 31.12.2019 der Regelsteuersatz von 19 Prozent ausgewiesen wurde. Erst ab dem Druck-/Erstellungsdatum 1.1.2020 wird der ermäßigte Steuersatz von sieben Prozent ausgewiesen.

Um den Übergang zum ermäßigten Steuersatz für die Beförderung von Personen im Schienenbahnverkehr in der Praxis zu erleichtern, gilt folgende Übergangsregelung:

- Auf Einnahmen aus den Verkäufen von Einzel- und Zeitfahrkarten, die bis zum Ablauf des Monats Dezember 2019 gültig waren, ist der Steuersatz von 19 Prozent anzuwenden, auch wenn der Betriebstag 31.12. erst nach 24 Uhr endete.
- Für Einzelfahrkarten, Hin- und Rückfahrkarten sowie Zeitkarten gilt der Steuersatz von 19 Prozent, wenn diese vor dem 1.1.2020 erworben wurden und die Gültigkeitsdauer über den 31.12.2019 hinausreicht.
- Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn bei Fahrausweisen, für die das Entgelt in monatlichen Raten gezahlt wird und deren Gültigkeitsdauer über den 31.12.2019 hinausgeht, ab dem 1.1.2020 die Umsatzsteuer mit 7 Prozent ausgewiesen wird.
- Der Steuersatz von 19 Prozent bleibt unverändert, wenn Fahrkarten entsprechend dem Druckdatum einen Steuersatz von 19 Prozent ausweisen, die Beförderung aber erst nach dem 31.12.2019 erfolgt.
- Bei den Verkaufsverfahren „Bahn-Tix“ und „Rail&Fly“ kommt es zu einer zeitlichen Trennung zwischen dem Zeitpunkt der Fahrkartenbuchung und dem Zeitpunkt des Fahrkartendrucks. Werden Fahrkarten beispielsweise in 2019 gebucht und bezahlt und erfolgt der Ausdruck erst in 2020 am Automaten, wird beim Ausdruck auf den Steuersatz zurückgegriffen, der zum Zeitpunkt der Buchung maßgebend war. Bei diesen Fahrkartenweisen mit einem Druckdatum nach dem 31.12.2019 wird somit noch ein Steuersatz von 19 Prozent ausgewiesen. Der Steuersatz von 19 Prozent kann hier weiter angewendet werden.

## 10 Umsatzsteuer bei Vereinbarungen zwischen Angehörigen

Eine unternehmerische Tätigkeit ist auch im Verhältnis zwischen nahen Angehörigen möglich. Sie ist nicht bereits deshalb zu verneinen, weil Vereinbarungen über Leistung und Gegenleistung nicht dem entsprechen, was unter Fremden üblich ist.

### Beispiel:

*Ein Unternehmer hat seine Ehefrau als geringfügig Beschäftigte mit einer monatlichen Vergütung von 400 Euro angestellt. Der schriftliche Arbeitsvertrag sah eine regelmäßige wöchentliche Arbeitszeit von neun Stunden vor, wobei auch Kurierfahrten und andere Fahrten zu ihrem Aufgabengebiet gehörten. Die Ehefrau wurde im Wesentlichen durch die Einräumung einer privaten Nutzungsmöglichkeit eines Pkw, der von ihr auch für die betrieblichen Fahrten einzusetzen war, bezahlt.*

Den Sachbezug der privaten Nutzung ermittelte der Unternehmer nach der Ein-Prozent-Regelung. Den Differenzbetrag zum Gesamtvergütungsanspruch in Höhe von monatlich 137 Euro und nach einem Fahrzeugwechsel in Höhe von 15 Euro zahlte er aus.

Das Finanzamt erkannte das Arbeitsverhältnis steuerlich nicht an, weil es die Vereinbarungen für nicht fremdüblich hielt. Das Finanzamt ordnete den Pkw dem Privatvermögen zu und lehnte deshalb den Vorsteuerabzug ab.

Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Das FG leitete ein unternehmerisches Handeln des Unternehmers (und eine sich hieraus ergebende **Berechtigung zum Vorsteuerabzug**) daraus ab, dass das zwischen ihm und seiner Ehefrau bestehende Arbeitsverhältnis wirksam vereinbart worden sei. Bei der Gestattung der privaten Nutzung des ihr überlassenen Pkw habe es sich um einen Bestandteil ihrer Vergütung gehandelt. Im Gegensatz dazu führt der BFH aus, dass es auf den Umfang der Nutzung durch die Ehefrau im Rahmen des Beschäftigungsverhältnisses nicht ankommt. Das heißt, selbst wenn das Arbeitsverhältnis ertragsteuerlich nicht anerkannt wird, kann das **Fahrzeug** mit allen Konsequenzen **zum umsatzsteuerlichen Unternehmen** gehören.

## 11 Betriebsveräußerung: Besteuerung von Veräußerungszeitrenten

Der Gewinn aus einer Betriebsveräußerung ist, auch wenn der Veräußerungserlös in Form wiederkehrender Bezüge gezahlt wird, grundsätzlich im Zeitpunkt der Veräußerung zu versteuern. Zu einer **Besteuerung nach dem Zufluss** kann es nur kommen, wenn diese vom Steuerpflichtigen ausdrücklich gewählt wird (= Wahlrecht). Hat der Steuerpflichtige die Besteuerung nach dem Zeitpunkt des Zuflusses gewählt, dann ist der **Zinsanteil einer Zeitrente** aus der Veräußerung eines Gewerbebetriebs **als nachträgliche Betriebseinnahme** zu erfassen. Der Zinsanteil gehört dann nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen.

### Beispiel:

Der Steuerpflichtige war bis 2009 Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft, die im Jahr 2009 ein Grundstück zum Preis von 1,5 Mio. Euro veräußerte. Der Gewinnanteil

(Kaufpreis), der auf den Steuerpflichtigen entfiel, wurde in Form von 123 monatlichen Zahlungen mit einem Zinssatz von 5 Prozent p.a. verrentet. Der vorgesehene Zahlungszeitraum hat somit zehn Jahre und drei Monate betragen. Die vereinbarte Zeitrente diente laut Kaufvertrag der Altersversorgung des Steuerpflichtigen. Der Steuerpflichtige wählte im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2009 die Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach dem Zuflussprinzip. Das Finanzamt veranlagte entsprechend.

Im Einspruchsverfahren gegen die Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2011 hat der Kläger (erstmalig) beantragt, den in den Zahlungen enthaltenen Zinsanteil von 59.655 Euro nicht mehr als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu behandeln. Das Finanzamt hat dagegen den Gesamtbetrag als nachträgliche Betriebseinnahmen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers berücksichtigt.

Veräußert ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb gegen wiederkehrende Bezüge (insbesondere gegen eine Leibrente) gewähren ihm sowohl die Rechtsprechung als auch die Finanzverwaltung bei der Einkommensteuer Erleichterungen. Das Wahlrecht wird jedoch nur gewährt, wenn sich die „**Kaufpreisratenzahlung**“ auf einen Zeitraum von **mehr als zehn Jahren** erstreckt. Für die Unterscheidung einer solchen betrieblichen Veräußerungszeitrente von der Veräußerung gegen Kaufpreisraten ist der Vertragsinhalt entscheidend, der eindeutig die Absicht des Veräußerers erkennen lassen muss, sich mit der Veräußerung eine Versorgung zu verschaffen.

Die Rechtsprechung geht davon aus, dass es sich bei der **Sofortbesteuerung** um den **gesetzlichen Normalfall** handelt. Daraus folgt, dass der Gewinn aus einer Betriebsveräußerung auch dann, wenn der Veräußerungserlös in Form wiederkehrender Bezüge gezahlt wird, grundsätzlich bereits im Zeitpunkt der Veräußerung zu versteuern ist. Konsequenz: Bei der **Zuflussbesteuerung** handelt es sich um eine **Ausnahmeregelung**, die auf Billigkeitserwägungen beruht. Das bedeutet, dass es nur dann zu einer Zuflussbesteuerung kommen kann, wenn diese vom Steuerpflichtigen ausdrücklich gewählt wird.

**Fazit:** Bei der Wahl der Besteuerung nach dem Zufluss gehört die Rentenforderung insgesamt zum Betriebsvermögen. Sie ist und bleibt Betriebsvermögen und kann nicht entnommen werden. Anders ist es bei einer Sofortbesteuerung. Die Kaufpreisrentenforderung gehört dann nicht zum notwendigen Betriebsvermögen. In dieser Situation wird eine Aufteilung zwischen Tilgungs- und Zinsanteil erforderlich sein.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 3/2020

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 <b>Medizinische Analysen</b>	BFH, Urteil vom 18.12.2019, Az. XI R 23/19 (Az. XI R 23/15) <a href="http://www.juris.bundesfinanzhof.de">www.juris.bundesfinanzhof.de</a>	§ 4 Nr. 14 a Umsatzsteuergesetz
2 <b>Praxisveräußerung</b>	BFH, Beschluss vom 11.2.2020, Az. VIII B 131/19 <a href="http://www.juris.bundesfinanzhof.de">www.juris.bundesfinanzhof.de</a>	§ 16 Einkommensteuergesetz § 34 Einkommensteuergesetz
3 <b>Tagesmutter</b>	FG Münster, Urteil vom 10.10.2019, Az. 6 K 3334/17 E <a href="http://www.justiz.nrw.de">www.justiz.nrw.de</a>	§ 3 Nr. 11 Einkommensteuergesetz
4 <b>Reisekosten</b>	Abschnitt 15.6. Abs. 1 Umsatzsteuer-Anwendungserlass <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	§ 23 Sozialgesetzbuch
5 <b>Umweltbonus</b>	Richtlinie zur Förderung des Absatzes elektrisch betriebener Fahrzeuge (Umweltbonus); BAnz AT 18.02.2020 B2 <a href="http://www.bundesanzeiger.de">www.bundesanzeiger.de</a>	§ 15 Einkommensteuergesetz
6 <b>Doppelter Haushalt</b>	BFH, Urteil vom 1.10.2019, Az. VIII R 29/16 <a href="http://www.juris.bundesfinanzhof.de">www.juris.bundesfinanzhof.de</a>	Pressemitteilung des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie vom 11.2.2020 § 9 Abs. 1 Nr. 5 Einkommensteuergesetz
7 <b>Steuerbegünstigter Arbeitslohn</b>	Bundesfinanzministerium, Schreiben vom 5.2.2020, Az. IV C 5 - S 2334/19/10017 :002 BStBl. 2020 I, S. 222	GmbH-Stpr 2020, S. 97
8 <b>Steuerverbeurteilung</b>	BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Az. IV C 6 - S 2297-b/14/10001 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	§ 37b Einkommensteuergesetz
9 <b>Bahnfahrten</b>	BMF-Schreiben vom 21.1.2020, Az. III C 2 - S 7244/19/10002 :009 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	§ 12 Abs. 2 Nr. 10 Umsatzsteuergesetz
10 <b>Umsatzsteuer</b>	BFH, Beschluss vom 4.12.2019, Az. V R 31/18 <a href="http://www.juris.bundesfinanzhof.de">www.juris.bundesfinanzhof.de</a>	§ 2 Umsatzsteuergesetz
11 <b>Betriebsveräußerung</b>	BFH, Urteil vom 5.11.2019, Az. X R 12/17 <a href="http://www.juris.bundesfinanzhof.de">www.juris.bundesfinanzhof.de</a>	–