

## Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 4/2016

Sehr geehrte Damen und Herren,

die ersten beiden Beiträge beschäftigen sich mit Zusammenschlüssen von Freiberuflern und ihren Einkünften. Welche Voraussetzungen muss ein vollwertiges Mitglied aus steuerlicher Sicht erfüllen? (Nr. 1) Wann droht der Gemeinschaft die Gewerblichkeit mit der Folge, dass auch Gewerbesteuer zu zahlen ist? (Nr. 2) Umsatzsteuerliche Fragen behandeln die Beiträge Nr. 3 und Nr. 12.

Ob das Programm der Bundesregierung zur Förderung der Elektromobilität zu einem verstärkten Einsatz von elektrisch betriebenen Fahrzeugen auch im betrieblichen Bereich führen wird (Nr. 9), wird erst die Zukunft zeigen.

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Praxisgemeinschaft:** Wer erzielt als Mitunternehmer freiberufliche Einkünfte?
- 2 Freiberufler-Personengesellschaft:** Beteiligung einer GmbH ist schädlich
- 3 Fotobücher:** Lieferung zum allgemeinen Umsatzsteuersatz
- 4 Herstellungskosten:** Künftig gilt für die Zusammensetzung ein gesetzliches Wahlrecht
- 5 Betriebsvermögen:** Entschädigungen für Nutzungsausfall sind Betriebseinnahmen
- 6 Ist-Besteuerung:** Ein konkludenter Antrag reicht aus
- 7 Steuererklärungen:** Berichtigungspflicht bei objektiver Unrichtigkeit
- 8 Erhaltungsaufwendungen:** Bei mehrjähriger Verteilung kein Abzug durch den Einzelrechtsnachfolger
- 9 Elektromobilität:** Bundesregierung hat Förderprogramm beschlossen
- 10 Geschenke an Geschäftsfreunde:** Kann die pauschale Versteuerung von Geschenken widerrufen werden?
- 11 Geschenke:** Keine Versteuerung von Streuwerbeartikeln

## 1 Praxisgemeinschaft: Wer erzielt als Mitunternehmer freiberufliche Einkünfte?

Bei einer Vergütung nach dem selbst erzielten Umsatz und bei Ausschluss von den stillen Reserven liegt eine Mitunternehmerstellung nur bei besonders ausgeprägter Mitunternehmerinitiative vor.

### Beispiel:

Zwei Ärzte (A und B) betrieben eine Gemeinschaftspraxis. Sie nahmen eine Ärztin (C) in die Gemeinschaft auf. Vertraglich wurde eine gemeinschaftliche Geschäftsführung vereinbart, wonach Entscheidungen mehrheitlich zu treffen waren. Für die der Gemeinschaft entstehenden Verbindlichkeiten sollten die Vertragspartner als Gesamtschuldner haften, wobei intern ein Verlustausgleich entsprechend dem Verschuldensgrad vereinbart war.

C war nicht an den materiellen Werten der Gemeinschaft beteiligt. Ihr wurde jedoch eine Option zum Erwerb eines Drittels der Praxis eingeräumt. Nach der Gewinnverteilungsabrede sollte C jährlich einen Prozentsatz des eigenen Honorarumsatzes erhalten (37 Prozent für die ersten 200.000 Euro bzw. 42 Prozent für die darüber liegende Summe), sofern ein entsprechender Gewinn erzielt wird. Nach Ausübung der Option (= Erwerb eines Drittels der Praxis) sollte C einen Gewinn- oder Verlustanteil entsprechend ihrer Beteiligung erhalten.

Bis zur Ausübung der Option waren Reparaturen und Wartungen auf Kosten von A und B durchzuführen. Die Verfügungsmacht über Konten und die Barkasse lag bei ihnen. Für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters sah der Vertrag keine Regelungen über Abfindungszahlungen vor.

C machte von ihrer Erwerbsoption keinen Gebrauch. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Ärztin nicht Mitunternehmerin der GbR geworden sei. Es lehnte daher (mit einem negativen Feststellungsbescheid) die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung für die dreigliedrige GbR ab und erließ einen Feststellungsbescheid, mit dem es die Besteuerungsgrundlagen für die zweigliedrige GbR feststellte und den Gesellschaftern hälftig zurechnete. Das Finanzgericht vertrat wegen einer fehlenden Gewinnbeteiligung von C dieselbe Auffassung.

Die Merkmale der **Mitunternehmerinitiative** und des **Mitunternehmerrisikos** sind laut BFH Voraussetzungen, um von einer Mitunternehmerschaft ausgehen zu können. Diese Merkmale können im Einzelfall mehr oder weniger stark ausgeprägt sein. So kann ein geringes Initiativrecht durch ein besonders ausgeprägtes Mitunternehmerisiko (und umgekehrt) ausgeglichen werden. Allerdings müssen **beide Merkmale** vorliegen. Ob das zutrifft, ist anhand aller rechtlichen und wirtschaftlichen Umstände zu würdigen.

Mitunternehmerisiko bedeutet die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Praxiswerts. Mitunternehmerinitiative bedeutet aber auch, dass der Gesellschafter auf die unternehmerischen Entscheidungen Einfluss nehmen kann. Seine Rechte müssen mindestens den Gesellschaftsrechten (Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten) eines Kommanditisten angenähert sein.

Im vorliegenden Fall spricht Folgendes gegen ein ausreichendes Mitunternehmerisiko der C:

- Sie war nicht am Gewinn der GbR beteiligt, sondern erhielt lediglich eine **umsatzabhängige Vergütung**, die sich wesentlich nach dem von ihr selbst erwirtschafteten Umsatz richtete. Auch wenn der Vergütungsanspruch von einem entsprechend hohen Gewinn der GbR abhängig war, nahm die Ärztin am Verlust der GbR nur begrenzt teil. Ihr Vergütungsanspruch war mit dem wirtschaftlichen Erfolg der GbR verknüpft, vermittelte indes keine umfassende Teilhabe am Verlust.
- Die materiellen Werte und der Praxiswert waren unverändert den bisherigen Gesellschaftern zuzurechnen. Somit fehlte es auch an einer Beteiligung an den **stillen Reserven**.
- Der Einwand, die Ärztin habe ein – im Außenverhältnis unbeschränktes und im Innenverhältnis beschränktes – **Haftungsrisiko** getragen, trifft nicht zu. Das schwach ausgeprägte Haftungsrisiko wurde nicht durch eine besonders ausgeprägte **Mitunternehmerinitiative** ausgeglichen. Die Teilhabe an der gemeinschaftlichen Geschäftsführung der GbR war in wesentlichen Bereichen eingeschränkt (Neuinvestitionen, Verfügung über die Praxiskonten). C hatte nicht die Möglichkeit, wie ein Unternehmer das Schicksal der GbR maßgeblich zu beeinflussen.

Die Einkünfte der C waren somit nicht zusammen mit den Einkünften der ursprünglichen Gesellschafter festzustellen, sondern im Rahmen ihrer Einkommensteuer-Veranlagung zu berücksichtigen.

Die Einkünfte einer GbR können als **gewerblich** zu qualifizieren sein, wenn eine nicht als Mitunternehmerin beteiligte Ärztin ihre Patienten im Namen der GbR **eigenverantwortlich** und somit **ohne Überwachung** oder persönliche Mitwirkung durch die Mitunternehmer behandelt. **Mangels leitender und eigenverantwortlicher Tätigkeit der Mitunternehmer** können gewerbliche Einkünfte der GbR vorliegen.

## 2 Freiberufler-Personengesellschaft: Beteiligung einer GmbH ist schädlich

Besteht eine Personengesellschaft ausschließlich aus natürlichen Personen, von denen jeder Freiberufler ist, übt die Personengesellschaft insgesamt eine freiberufliche Tätigkeit aus. Ist aber einer der Mitunternehmer **eine GmbH**, erzielt die gesamte Personengesellschaft **gewerbliche Einkünfte** und keine Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit.

### Beispiel:

Eine Kommanditgesellschaft ist im Bereich der Wirtschaftsprüfung tätig. Komplementär der Kommanditgesellschaft ist eine natürliche Person mit der Qualifikation als Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. Kommanditistin ist eine GmbH, die nach der Wirtschaftsprüferordnung anerkannt ist.

Die Kommanditgesellschaft erklärte ihre Einkünfte als freiberufliche Einkünfte. Im Gegensatz dazu ging das Fi-

nanzamt von gewerblichen Einkünften aus, da nicht alle beteiligten Gesellschafter die Merkmale eines freien Berufs erfüllen.

Das Finanzgericht vertrat ebenfalls die Auffassung, dass die Tätigkeit der Personengesellschaft als Gewerbebetrieb einzustufen ist, wenn auch nur ein einziger Gesellschafter (hier die GmbH) keinen freien Beruf ausübt. Denn eine GmbH erzielt immer gewerbliche Einkünfte.

Der Fall einer mitunternehmerischen Beteiligung einer Kapitalgesellschaft ist der Beteiligung eines Berufsfremden gleichzustellen. Dies gilt unabhängig davon, ob ihre Gesellschafter bzw. Organe die erforderliche Qualifikation haben. Auch ist es ohne steuerrechtliche Auswirkung, ob die GmbH als Komplementärin oder Kommanditistin beteiligt ist. Die Kommanditgesellschaft erzielt damit insgesamt gewerbliche Einkünfte.

### 3 Fotobücher: Lieferung zum allgemeinen Umsatzsteuersatz

Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe von Fotobüchern unterliegen dem allgemeinen Umsatzsteuersatz von 19 Prozent. Der ermäßigte Steuersatz von 7 Prozent ist nicht anwendbar.

Bei dieser Auslegung bezieht sich das BMF auf EU-rechtliche Regelungen. Danach kann eine fest gebundene Ware (sogenanntes „Fotobuch“) aus Papier mit Abmessungen von etwa 21 cm × 31 cm, mit gedruckten vollfarbigen, personalisierten Fotos und kurzem Text zu den abgebildeten Aktivitäten, Veranstaltungen, Personen usw. **nicht** der Kategorie **Buch** zugeordnet werden, weil die Ware **nicht zum Lesen bestimmt** ist.

Der ermäßigte Steuersatz ist auch dann nicht anwendbar, wenn der zu beurteilende Gegenstand andere Abmessungen hat als in der EU-Durchführungsverordnung genannt sind. Ob die Herstellung im Vollfarbdruck erfolgte, spielt ebenfalls keine Rolle.

**Fotobücher** zeichnen sich dadurch aus, dass der Inhalt vom Leistungsempfänger mithilfe eines vorgegebenen Computerprogramms bzw. über einen Internetbrowser mit entsprechender Webanwendung individuell gestaltet wird. Der Inhalt besteht aus Fotos ggf. ergänzt um einen kurzen Text zu den Aktivitäten, Veranstaltungen, Personen usw., die auf den Fotos abgebildet sind. Der Inhalt dient in der Regel der Dokumentation privater Ereignisse oder der Darstellung von Unternehmen (z.B. anlässlich von Firmenjubiläen oder Abbildung von Referenzobjekten).

Die Ware ist also **nicht zur allgemeinen Verbreitung** durch Verlage oder über den Buchhandel **bestimmt**. Eine internationale Standardbuchnummer (ISBN) wird nicht vergeben.

Diese Regelungen sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für die vor dem 1.1.2017 ausgeführten Lieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerbe von Fotobüchern wird es auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers nicht beanstandet, wenn der Unternehmer diese Umsätze noch dem ermäßigten Steuersatz von 7 Prozent unterwirft.

### 4 Herstellungskosten: Künftig gilt für die Zusammensetzung ein gesetzliches Wahlrecht

Was zu den Herstellungskosten gehört, ist unabhängig davon zu entscheiden, wie der Gewinn ermittelt wird. Da das Steuerrecht keine eigene gesetzliche Definition enthält, richtet sich der Begriff der Herstellungskosten nach Handelsrecht. Danach sind **Herstellungskosten** alle Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern, die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Vermögensgegenstands, seine Erweiterung oder für eine über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehende wesentliche Verbesserung entstehen.

Bei der bisherigen steuerlichen Wertuntergrenze sollten auch die **anteiligen Kosten der allgemeinen Verwaltung** usw. einbezogen werden. Doch diese Regelung kam bisher nicht zur Anwendung, weil bis zu einer Neufassung der Einkommensteuer-Richtlinien das alte Bewertungswahlrecht weiterhin für Kosten der allgemeinen Verwaltung usw. gelten soll.

Völlig unerwartet wurde das **Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens** nunmehr um ein **gesetzliches Wahlrecht** ergänzt. Danach können angemessene Kosten der allgemeinen Verwaltung und Aufwendungen für soziale Einrichtungen des Betriebs, für freiwillige soziale Leistungen und für die betriebliche Altersversorgung, die auf den Zeitraum der Herstellung entfallen, in die Bewertung der Herstellungskosten einbezogen werden. Auf die Einbeziehung kann aber auch verzichtet werden. Das gesetzliche Wahlrecht zu den Herstellungskosten tritt am Tag nach der Verkündung des Gesetzes in Kraft. Es beinhaltet jedoch die Möglichkeit, das Wahlrecht rückwirkend **auch für bereits abgelaufene Wirtschaftsjahre** anzuwenden. Die nachfolgende Übersicht zeigt, wie die Zusammensetzung der Herstellungskosten nunmehr aussieht.

#### Umfang der Herstellungskosten:

Materialeinzelkosten

- + Fertigungseinzelkosten
- + Sondereinzelkosten der Fertigung
- + Materialgemeinkosten
- + Fertigungsgemeinkosten
- + Wertverzehr des Anlagevermögens, soweit durch die Fertigung verursacht
- = **neue Wertuntergrenze der steuerlichen Herstellungskosten**
- + Anteilige Kosten der allgemeinen Verwaltung
- + Aufwendungen für soziale Einrichtungen
- + Aufwendungen für freiwillige soziale Leistungen
- + Aufwendungen für die betriebliche Altersversorgung
- = **bisherige Wertuntergrenze der steuerlichen Herstellungskosten**
- + Fremdkapitalzinsen unter bestimmten Voraussetzungen, wenn sie auf den Zeitraum der Herstellung entfallen
- = **Wertobergrenze der steuerlichen Herstellungskosten**

## 5 Betriebsvermögen: Entschädigungen für Nutzungsausfall sind Betriebseinnahmen

Entschädigungen für den Nutzungsausfall sind immer dann im vollen Umfang als Betriebseinnahmen zu erfassen, wenn diese für ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens gezahlt werden. In diesem Zusammenhang spielt es keine Rolle, ob das Wirtschaftsgut teilweise auch privat genutzt wird.

### Beispiel:

Der Kläger, ein selbstständiger Versicherungsagent, hielt ein Fahrzeug im Betriebsvermögen, das er auch privat nutzte. Für einen Nutzungsausfall aufgrund eines Unfalls erhielt er von der Versicherung des Unfallverursachers eine Entschädigung. Das Finanzamt behandelte diese Entschädigung uneingeschränkt als Betriebseinnahme. Der Kläger machte demgegenüber geltend, dass der Unfall sich auf einer Privatfahrt ereignet habe und er außerdem für die Zeit des Nutzungsausfalls kein Ersatzfahrzeug angemietet, sondern Urlaub genommen habe.

Der BFH gab dem Finanzamt Recht. **Bewegliche Wirtschaftsgüter** sind selbst dann, wenn sie gemischt genutzt werden, **ungeteilt** entweder **Betriebsvermögen oder Privatvermögen**. Vereinnahmt der Betroffene im Zusammenhang mit Schäden am Wirtschaftsgut Ersatzleistungen, richtet sich die steuerliche Beurteilung nach der Zuordnung des Wirtschaftsguts. Das gilt unabhängig davon, bei welcher Gelegenheit der Schaden entstanden ist und wie der Betroffene auf den Schaden reagiert.

Der BFH stellt klar und deutlich heraus, dass Schadenersatz, der als Ausgleich für Substanzverluste oder Substanzschäden vereinnahmt wird, zu den Betriebseinnahmen gehört. Das heißt, sie sind stets Betriebseinnahmen, wenn sie an die Stelle eines Wirtschaftsguts des Betriebsvermögens treten. Für den Verlust der Nutzungsmöglichkeit gilt dasselbe. Auch der Gebrauchsvorteil eines Wirtschaftsguts ist ausschließlich dem Betrieb zuzuordnen, wenn das Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen gehört. **Fazit:** Entscheidend ist allein, dass das Wirtschaftsgut zum Betriebsvermögen gehört.

## 6 Ist-Besteuerung: Ein konkludenter Antrag reicht aus

Umsatzsteuerpflichtige Unternehmer erfassen die Umsatzsteuer in dem Voranmeldungszeitraum, in dem sie ihre Leistungen erbracht bzw. abgerechnet haben (= **Soll-Versteuerung**). Konsequenz ist, dass die Umsatzsteuer in der Regel zu zahlen ist, bevor die Kunden ihre Rechnung beglichen haben. Bei der **Ist-Besteuerung** zahlt der Unternehmer die Umsatzsteuer allerdings erst, nachdem sein Kunde die Rechnung bezahlt hat. Die Ist-Besteuerung ist also eine liquiditätsschonende Ausnahmeregelung. Diese Ausnahmeregelung kann der Unternehmer aber nur in Anspruch nehmen, wenn das Finanzamt seinen **Antrag auf Ist-Besteuerung genehmigt**. Antrag und Genehmigung sind an **keine bestimmte Form** gebunden.

### Beispiel:

Ein Freiberufler versteuerte seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten, obwohl er keinen ausdrücklichen Antrag auf Genehmigung gestellt hatte. Der Freiberufler hatte über viele Jahre hinweg seinen Gewinn mit einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt und seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuert.

Die Einnahmen in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung stimmten mit den Einnahmen überein, die der Freiberufler in seiner Einnahmen-Überschuss-Rechnung erklärt hatte. Diese Übereinstimmung ist regelmäßig nur plausibel, wenn die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten vorgenommen wurde. Da aus der Steuerakte hervorging, dass der Finanzbeamte diese Übereinstimmung erkannt und akzeptiert hatte, gingen Finanzgericht und der BFH davon aus, dass das Finanzamt die Ist-Besteuerung konkludent genehmigt hatte.

Es reicht aus, wenn ein Freiberufler seinen Antrag auf „Genehmigung der Ist-Besteuerung“ konkludent stellt. Ein **konkludenter Antrag liegt z.B. vor**, wenn die Einnahmen in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung übereinstimmen mit den Einnahmen, die in der Einnahmen-Überschuss-Rechnung erklärt worden sind. Eine derartige Übereinstimmung ist regelmäßig nur möglich, wenn die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten ermittelt wird. Ohne Einwendungen der Finanzverwaltung kann dann von einer **konkludenten Genehmigung** ausgegangen werden.

Wenn kein ausdrücklicher Antrag in den Steuerakten vorhanden ist, gehen Außenprüfer und Umsatzsteuer-Sonderprüfer des Finanzamts gerne davon aus, dass die Genehmigung fehlt. Sie nehmen dann einen Wechsel von der Ist- zur Sollbesteuerung vor, um so ein Mehrergebnis erhalten zu können.

Wenn Freiberufler die vorteilhafte Ist-Besteuerung anwenden wollen, müssen sie beim Finanzamt einen Antrag auf Genehmigung stellen. Ein **schriftlicher Antrag ist sinnvoll**. Wurde die Genehmigung nicht schriftlich beantragt, kann sich der Freiberufler in der Regel darauf berufen, dass das Finanzamt die Ist-Besteuerung konkludent genehmigt hat.

## 7 Steuererklärungen: Berichtigungspflicht bei objektiver Unrichtigkeit

Gegenüber dem Finanzamt besteht eine Anzeige- und Berichtigungspflicht, wenn ein Steuerpflichtiger bzw. sein gesetzlicher Vertreter oder sein Gesamtrechtsnachfolger nachträglich erkennt, dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung objektiv unrichtig oder unvollständig ist. Die Verpflichtung besteht allerdings nur, wenn es durch den Fehler zu einer Steuerverkürzung gekommen ist oder kommen kann.

Es muss zwischen Anzeige- und Berichtigungspflicht und Selbstanzeige unterschieden werden. Voraussetzung ist in beiden Fällen, dass die Erklärung objektiv unrichtig ist. Von einer Anzeige- und Berichtigungspflicht ist auszugehen, wenn die Fehlerhaftigkeit erst im Nachhinein erkannt wird und weder Vorsatz noch Leichtfertigkeit vorlag. Sobald der

Fehler bemerkt wird, besteht allerdings die Verpflichtung zur Anzeige und Berichtigungspflicht. Wer den Fehler erkennt und das Finanzamt darüber nicht informiert, begeht eine Unterlassungsstrafat.

Nicht jede objektive Unrichtigkeit ist als Steuerordnungswidrigkeit oder Steuerstrafat einzustufen. Die nachträgliche Korrektur gegenüber dem Finanzamt sollte also **nie als Selbstanzeige** bezeichnet werden, sondern **immer als Nacherklärung**. Das Finanzamt ist ohnehin verpflichtet, alle Einzelheiten zu prüfen. Wegen der Nähe zur Steuerordnungswidrigkeit oder Steuerstrafat sollte bei einer „Nacherklärung“ immer steuerliche und rechtliche Beratung in Anspruch genommen werden.

## 8 Erhaltungsaufwendungen: Bei mehrjähriger Verteilung kein Abzug durch den Einzelrechtsnachfolger

Erzielt ein Nießbraucher Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, kann er größere Erhaltungsaufwendungen auf mehrere Jahre (zwei bis fünf Jahre) verteilt als Werbungskosten geltend machen. Wird der Nießbrauch innerhalb des Verteilungszeitraums beendet, kann der Eigentümer den verbliebenen Teil der Aufwendungen nicht in seiner Steuererklärung als Werbungskosten geltend machen.

### Beispiel:

*Eine Mutter hat ihrer Tochter das Eigentum an einem vermieteten Grundstück übertragen. Die Mutter hat sich bei der Übertragung des Grundstücks ein lebenslangliches Nießbrauchsrecht vorbehalten. Die Mutter, die vereinbarungsgemäß alle Lasten des Grundstücks zu tragen hat, ließ auf ihre Kosten eine neue Heizungsanlage und neue Fenster einbauen. Auf ihren Antrag hin verteilte das Finanzamt diese Erhaltungsaufwendungen auf drei Jahre.*

*Die Mutter gab ihr Nießbrauchsrecht vorzeitig auf, sodass nunmehr die Tochter als Eigentümerin die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte. Sie machte jetzt die Erhaltungsaufwendungen geltend, die von der Mutter noch nicht beansprucht worden waren. Das Finanzamt lehnte es ab, die restlichen Erhaltungsaufwendungen der Mutter bei der Tochter als Werbungskosten abzuziehen.*

Das Finanzgericht wies die Klage der Tochter ab. Sie könne die von ihrer Mutter getragenen **Erhaltungsaufwendungen nicht als Werbungskosten** geltend machen, weil es hierfür keine Rechtsgrundlage gibt. Der Einzelrechtsnachfolger kann steuerliche Vergünstigungen seines Rechtsvorgängers nur dann in Anspruch nehmen, wenn es dafür eine gesetzliche Regelung gibt. Da dies nicht der Fall ist und die Regelung zur Fortführung von Abschreibungen durch den Einzelrechtsnachfolger nicht analog auf die Verteilung größerer Erhaltungsaufwendungen angewendet werden kann, scheidet der Werbungskostenabzug bei der Tochter aus.

Anders als bei Anschaffungskosten, bei denen zwingend eine Verteilung im Rahmen der Abschreibung vorgesehen ist, ist die Verteilung größeren Erhaltungsaufwands auf mehrere Jahre freiwillig. Es kann daher offenbleiben, ob

die Aufhebung eines Nießbrauchs überhaupt eine unentgeltliche Rechtsnachfolge darstellt.

## 9 Elektromobilität: Bundesregierung hat Förderprogramm beschlossen

Die Bundesregierung hat beschlossen, den Kauf von Elektrofahrzeugen zu fördern. Wer ein rein elektrisch betriebenes Fahrzeug erwirbt, erhält künftig eine Prämie von 4.000 Euro. Plug-in-Hybrid-Fahrzeuge werden mit 3.000 Euro gefördert. Die Kosten werden je zur Hälfte von Bund und Ländern getragen. Zuständig für die Auszahlung ist das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (Bafa). Die **Anträge** können **online beim Bafa** gestellt werden. Des Weiteren werden neue Elektroautos über zehn Jahre von der Kfz-Steuer befreit.

Reine Elektrofahrzeuge, die seit dem 1.1.2016 erworben wurden oder bis zum 31.12.2020 erworben werden, sind bereits jetzt für fünf Jahre von der Kfz-Steuer befreit. Diese **Kfz-Steuerbefreiung** wird nun rückwirkend zum 1.1.2016 **auf zehn Jahre verlängert**. Die zehnjährige Steuerbefreiung für reine Elektrofahrzeuge wird außerdem auf technisch angemessene, verkehrsrechtlich genehmigte Umrüstungen zu reinen Elektrofahrzeugen ausgeweitet.

Stellt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern die Möglichkeit zur Verfügung, ihre privaten Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge in seinem Betrieb aufzuladen, dann werden die vom Arbeitgeber gewährten Vorteile für das elektrische Aufladen und für die zur privaten Nutzung zeitweise überlassene betriebliche Ladevorrichtung steuerlich begünstigt. Der Arbeitgeber erhält die Möglichkeit, geldwerte Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung der Ladevorrichtung und Zuschüsse pauschal mit 25 Prozent der Lohnsteuer zu unterwerfen. Diese Regelungen werden für den Zeitraum vom 1.1.2017 bis 31.12.2020 befristet.

Die Fördermittel für den Erwerb von Elektrofahrzeugen sind auf 600 Mio. Euro begrenzt. Das Bafa vergibt die Förderung solange, bis die Bundesmittel aufgebraucht sind. Das Programm läuft spätestens 2019 aus.

## 10 Geschenke an Geschäftsfreunde: Kann die pauschale Versteuerung von Geschenken widerrufen werden?

Geschenke an Geschäftsfreunde kann der Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen pauschal versteuern und die pauschale Steuer übernehmen. Durch die **pauschale Besteuerung** des geldwerten Vorteils **mit 30 Prozent** wird dem Empfänger des Geschenks die Versteuerung erspart. Zusätzlich fallen Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer an. Der Zuwender hat **den Empfänger** von der Übernahme der Besteuerung zu **unterrichten**.

Die pauschale 30-prozentige Steuer ist von den Aufwendungen einschließlich Umsatzsteuer zu berechnen. Die **Pauschalierung** ist **nicht zulässig**, soweit die Aufwendungen je Empfänger und Jahr 10.000 Euro übersteigen oder wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung den Betrag von 10.000 Euro übersteigen. Ob die Pau-

schalversteuerung widerrufen werden kann, ist gesetzlich nicht geregelt und daher umstritten.

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass die Entscheidung zur Anwendung des § 37b EStG nicht zurückgenommen werden kann. In einem Teil der Fachliteratur wird die Widerrufsmöglichkeit bejaht.

#### **Beispiel:**

*Eine KG hatte den Wert von Wein- und Blumenpräsenten an Geschäftsfreunde der Pauschalversteuerung unterworfen und in der monatlichen Lohnsteuer-Anmeldung erfasst. Die KG versteuerte einen Zuwendungsbetrag von 900 Euro. Die Zuwendungsempfänger wurden entgegen der gesetzlichen Regelung nicht über die pauschale Besteuerung unterrichtet.*

*Bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung stellte das Finanzamt fest, dass bei der pauschalen Besteuerung nicht alle Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde erfasst worden waren. Der Lohnsteuer-Außenprüfer stellte weitere Zuwendungen in Höhe von 9.000 Euro fest. Das Finanzamt unterwarf auch diesen Betrag der pauschalen Besteuerung. Weil ihr das zu teuer war, hat die KG die Pauschalversteuerung im Rahmen eines Einspruchsverfahrens widerrufen. Das Finanzamt lehnte die Rückgängigmachung ab.*

Die Ausübung des Wahlrechts bei der pauschalen Besteuerung soll in gleicher Weise möglich sein, wie in den Fällen anderer steuerlicher Wahlrechte. Bis zur Bestandskraft des Bescheids sind Korrekturen möglich. Aus diesem Grund hat das Niedersächsische Finanzgericht es zugelassen, die pauschale Besteuerung rückgängig zu machen. Das Finanzamt hat gegen dieses Urteil Revision eingelegt.

### **11 Geschenke: Keine Versteuerung von Streuwerbeartikeln**

Kugelschreiber, Feuerzeuge, Taschenkalender usw., die **nicht mehr als 10 Euro** kosten, sind als Streuwerbeartikel zu beurteilen, die **beim Empfänger nicht besteuert werden**. Das heißt, dass Streuwerbeartikel – ebenso wie geringwertige Warenproben – nicht als Geschenke zu beurteilen sind. Konsequenz ist, dass Streuwerbeartikel auch nicht pauschal mit 30 Prozent versteuert werden. Es handelt sich vielmehr um Werbemittel, die durch eine breite Streuung viele Menschen erreichen sollen.

Die Finanzverwaltung stuft alle Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 10 Euro nicht übersteigen, als Streuwerbeartikel ein. Besteht der einzelne Werbeartikel aus einer Sachgesamtheit, z.B. aus einem Etui mit zwei Kugelschreibern im Wert von jeweils 6 Euro, ist für die Prüfung der 10-Euro-Grenze auf den Wert der Sachgesamtheit abzustellen. Bei der Prüfung der 10-Euro-Grenze ist die Umsatzsteuer nur dann hinzuzurechnen, wenn der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist.

Anders als bei Geschenken müssen die Namen der Empfänger bei Streuwerbeartikeln nicht festgehalten werden. Bei der Prüfung der 10-Euro-Grenze ist auf den Wert des einzelnen Werbeartikels abzustellen, auch wenn ein Empfänger mehrere Artikel erhält. Das bedeutet, dass der Unternehmer alle Artikel mit einem Einkaufs- oder Herstel-

lungswert von nicht mehr als 10 Euro als Werbekosten bucht, ohne die Namen der Empfänger aufzeichnen zu müssen.

Bei Geschenken muss der Name des Empfängers aus der Buchung bzw. dem Buchungsbeleg erkennbar sein. Geschenke der gleichen Art dürfen in einer Buchung zusammengefasst werden (Sammelbuchung), wenn die Namen der Empfänger auf dem Buchungsbeleg vermerkt bzw. eine Namensliste zusammen mit der Rechnung abgehftet wird.

### **12 Umsatzsteuer: Reden (Hochzeits-, Geburtstags-, Trennungs- und Trauerreden) als steuerbegünstigte künstlerische Tätigkeit?**

Bei der Umsatzsteuer ist der ermäßigte Steuersatz von 7 Prozent anzuwenden, wenn es sich um Leistungen ausübender Künstler handelt, die mit denen von Theatervorführungen und Konzerten vergleichbar sind. Bei diesen künstlerischen Darbietungen hängt die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes nicht davon ab, ob für die Teilnahme an der Veranstaltung eine „Eintrittsberechtigung“ verlangt wird. Nach EU-Recht reicht es aus, wenn der Künstler sein Honorar nicht direkt von den Zuhörern, sondern von einem Veranstalter erhält.

Ein Ausschluss von **Privatveranstaltungen** lässt sich weder dem Umsatzsteuergesetz noch dem EU-Recht entnehmen. Es wäre nicht sachgerecht, wenn eine künstlerische Leistung bei einer geschlossenen Hochzeitsfeier nicht begünstigt wäre, während bei einem vergleichbaren Vortrag auf einer öffentlichen Trauerfeier nach der Anzahl der nicht geladenen, aber teilnehmenden Gäste unterschieden werden müsste.

Es kommt also darauf an, ob der Hochzeits-, Geburtstags- oder Trauerredner ein **ausübender Künstler** ist. Die Leistungen müssen deshalb eine gewisse **schöpferische Gestaltungshöhe** erreichen. Denn das Wesen einer künstlerischen Tätigkeit liegt in der eigenschöpferischen Leistung, bei der eine besondere Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt. Bei einer Redetätigkeit würde gegen eine künstlerische Tätigkeit sprechen, wenn sie sich im Wesentlichen auf eine schablonenartige Wiederholung anhand eines Redegerüstes beschränkt.

Der ermäßigte Steuersatz ist auch anzuwenden bei der Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben. Bei der Abrechnung von Leistungen stellt sich somit die Frage, ob sie künstlerisch und/oder urheberrechtlich geschützt sind und damit dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen. Ausschlaggebend ist weder die Veröffentlichungsart noch die Form der Publikation. Entscheidend ist allein die schöpferische Höhe des Werks.

Reden und Vorträge sind zwar urheberrechtlich geschützte Sprachwerke. Wer aber einen Vortrag oder eine Rede hält, räumt damit einem anderen keine urheberrechtlichen Nutzungsrechte ein. Es kommt dann darauf an, ob der Vortrag als Darbietung eines Künstlers einzustufen ist.