

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 5/2020

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Bundestag hat zwei „Corona-Steuerhilfegesetze“ verabschiedet. Dadurch sind steuerliche Änderungen in Kraft getreten, die teilweise nur für eine befristete Zeit gelten. Hierzu gehört die Absenkung der Mehrwertsteuer für Speisen (ohne Getränke) in Gastronomiebetrieben, was sich auch auf die Abrechnung der Reisekosten auswirkt (Nr. 10, 11). Außerdem wurde die Mehrwertsteuer für sechs Monate von 19 Prozent auf 16 Prozent und von 7 Prozent auf 5 Prozent gesenkt (Nr. 6, 8). Verabschiedet wurde auch ein vorläufiger Verlustrücktrag von 2020 auf 2019 (Nr. 3), die Verlängerung der Investitionsfrist bei Investitionsabzugsbeträgen (Nr. 4) und die Wiedereinführung der degressiven Abschreibung (Nr. 9).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Notfallpraxis ist kein Arbeitszimmer**
- 2 Elektronische Kasse:** Zertifizierte technische Sicherheit
- 3 Vorläufiger Verlustrücktrag von 2020 auf 2019 verschafft Liquidität**
- 4 Verlängerung der Investitionsfrist bei Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen**
- 5 Elektrofahrzeuge:** Neuregelung der Privatnutzung
- 6 Mehrwertsteuersenkung:** Auswirkung auf Dauerleistungen
- 7 Innergemeinschaftliche Lieferung:** Steuerbefreiung
- 8 Teilleistungen:** 16 Prozent oder 19 Prozent Umsatzsteuer
- 9 Degressive Abschreibung von beweglichen Wirtschaftsgütern neu eingeführt**
- 10 Reisekosten:** Übernachtung mit Frühstück
- 11 Speisen und Getränke:** Aufteilung eines Gesamtpreises

1 Notfallpraxis ist kein Arbeitszimmer

Die Notfallpraxis eines Arztes ist kein häusliches Arbeitszimmer, sodass die Abzugsbeschränkungen für häusliche Arbeitszimmer nicht gelten. Die **Aufwendungen** für einen Raum, der als Behandlungsraum eingerichtet ist und der nachhaltig zur Behandlung von Patienten genutzt wird, sind voll abziehbar, auch wenn der Raum in die häusliche Sphäre eingebunden ist. Bei einem Raum, bei dem aufgrund seiner Einrichtung und tatsächlichen Nutzung eine private (Mit-)Nutzung praktisch auszuschließen ist, spielt es keine Rolle, wenn die Patienten den Behandlungsraum nur über einen Flur erreichen können, der dem privaten Bereich zuzuordnen ist.

Beispiel:

Eine Augenärztin betrieb zusammen mit zwei weiteren Ärztinnen und einem Arzt eine Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), wo sie ihre Tätigkeit als Ärztin ausübte. Daneben unterhielt sie im Keller ihres privaten Wohnhauses einen für die Behandlung von Patienten in Notfällen eingerichteten Raum, der mit einer Klappliege, einer Spalllampe, einer Sehtafel, einem Medizinschrank, Instrumenten und Hilfsmitteln (z.B. zum Entfernen von Fremdkörpern), einem kleinen Tisch zum Ausstellen von Rezepten und mehreren Stühlen eingerichtet war. Es ist unbestritten, dass sie diesen Notbehandlungsraum ausschließlich für ärztliche Behandlungen nutzt. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts hat die Augenärztin in den Streitjahren 147 Behandlungen in diesem Raum durchgeführt.

Finanzamt und Finanzgericht waren der Auffassung, dass es sich bei der Notfallpraxis nicht um einen Raum handle, der einer Betriebsstätte ähnlich sei, da es an der hierfür erforderlichen leichten Zugänglichkeit fehle. Die Notfallpraxis unterliege daher unabhängig von ihrer Einrichtung den Einschränkungen, die für häusliche Arbeitszimmer gelten. Die Aufwendungen seien nicht abziehbar, da der Augenärztin ärztliche Behandlungsräume in der Gemeinschaftspraxis zur Verfügung stünden.

Es handelt sich um ein **häusliches Arbeitszimmer**, wenn der Raum nach seiner Lage, Funktion und Ausstattung in die häusliche Sphäre eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder -organisatorischer Arbeiten dient. Ein solcher Raum ist typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück ist. Wird der Raum für andere betriebliche/berufliche Zwecke, z.B. als ärztliche Notfallpraxis, genutzt und lässt sich der betriebliche/berufliche Charakter des Raums und dessen Nutzung anhand objektiver Kriterien feststellen, liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor.

Der **BFH** hat daher entschieden, dass die Notfallpraxis nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers zuzuordnen ist. Der Raum wird ähnlich einer Betriebsstätte genutzt. Es handelt sich um überspannte Anforderungen, soweit das Finanzgericht im Wesentlichen auf das Merkmal der leichten Zugänglichkeit abstellt. Entscheidend ist vielmehr

die Art der Nutzung, sodass die Abzugsbeschränkungen, die bei einem häuslichen Arbeitszimmer anzuwenden sind, für diese Räume nicht gelten. Bei praktisch ausschließlicher Nutzung als Notfallpraxis ist die Zugänglichkeit nicht von Bedeutung.

Konsequenz: Aufwendungen für Räume innerhalb des privaten Wohnbereichs des Steuerpflichtigen, die nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechen, können unbeschränkt als Betriebsausgaben abgezogen werden.

2 Elektronische Kasse: Zertifizierte technische Sicherheit

Nach dem Gesetz zum Schutz vor Manipulationen an digitalen Grundaufzeichnungen besteht seit dem 1.1.2020 die Pflicht, dass jedes eingesetzte elektronische Aufzeichnungssystem durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung zu schützen ist. Da bis zum Beginn des Jahres 2020 die erforderlichen technischen Sicherheitseinrichtungen am Markt noch nicht flächendeckend verfügbar waren, beanstandet die Finanzverwaltung es nicht, wenn die erforderlichen technischen Sicherheitseinrichtungen bis zum 30.9.2020 noch nicht vorhanden sind. Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat es abgelehnt, diese Nichtbeanstandungsregelung für die Umrüstung von TSE-Kassen über den 30.9.2020 hinaus zu verlängern. Das BMF hat die Verbände und Kammern gebeten, ihre Mitglieder entsprechend zu informieren.

Die Bundesländer Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen, Niedersachsen und Schleswig-Holstein haben die Nichtbeanstandungsregelung für die Umrüstung von TSE-Kassen bis zum 31.3.2021 verlängert. Das saarländische Finanzministerium gewährt ebenfalls die Fristverlängerung bis zum 31.3.2021, jedoch nur unter der Voraussetzung, dass der Unternehmer bis zum 30.9.2020 einen Kassenfachhändler, Kassenhersteller oder einen anderen Dienstleister im Kassenbereich mit einem fachgerechten Einbau einer Technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) oder mit dem Einsatz einer cloudbasierten TSE-Lösung beauftragt hat.

3 Vorläufiger Verlustrücktrag von 2020 auf 2019 verschafft Liquidität

Verluste, die im Jahr 2020 entstehen, können bereits jetzt mit einem pauschalen Betrag in das Jahr 2019 zurückgetragen werden. Neben der Möglichkeit, die Vorauszahlungen für 2019 herabzusetzen zu lassen, ermöglicht es die gesetzliche Neuregelung, bei der Veranlagung zur Einkommensteuer 2019 einen vorläufigen Verlustrücktrag von 2020 auf das Jahr 2019 vorzunehmen. Es ist nur ein vorläufiger Verlustrücktrag möglich, weil der tatsächliche Verlust für das Jahr 2020 erst feststeht, wenn die Veranlagung für 2020 vom Finanzamt durchgeführt wurde, also etwa Mitte 2021.

Um den vorläufigen Verlustrücktrag möglich zu machen, wird auf Antrag bei der Steuerfestsetzung für den Veranlagungszeitraum 2019 pauschal ein Betrag **in Höhe von 30 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte des Veranlagungszeitraums 2019** als Verlustrücktrag aus 2020 abgezogen. Bei der Berechnung des vorläufigen Verlustrücktrags sind Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit, die im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind, nicht zu berücksichtigen. Voraussetzung für die Anwendung des Verlustrücktrags ist außerdem, dass die **Vorauszahlungen** für den Veranlagungszeitraum 2020 **auf null Euro herabgesetzt** wurden.

Ein höherer vorläufiger Verlustrücktrag ist möglich, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass er in 2020 mit einem rücktragfähigen Verlust rechnet, der höher ist als 30 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte des Veranlagungszeitraums 2019. Der Verlustrücktrag darf den Betrag von fünf Mio. Euro und bei Ehegatten, die zusammenveranlagt werden, zehn Mio. Euro nicht übersteigen.

Wurden die Vorauszahlungen für 2019 wegen eines voraussichtlichen Verlustrücktrags aus 2020 gemindert, führt die Veranlagung für 2019 zu einer Nachzahlung in entsprechender Höhe. Die Nachzahlung für 2019, die auf den mangelnden Verlustrücktrag entfällt, ist auf Antrag befristet bis spätestens einen Monat nach Bekanntgabe des Steuerbescheids 2020 zinslos zu stunden (§ 111 Abs. 4 EStG).

Nachdem die Veranlagung für das Jahr 2020 durchgeführt worden ist, ist der Steuerbescheid 2019 zu ändern. Bei der Korrektur der Steuerfestsetzung 2019 wird der vorläufige Verlustrücktrag aus 2020 dem Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 hinzugerechnet. Das gilt auch dann, wenn der Steuerbescheid 2019 bestandskräftig geworden ist. Die Festsetzungsfrist für 2019 endet nicht, bevor die Festsetzungsfrist für 2020 abgelaufen ist.

4 Verlängerung der Investitionsfrist bei Inanspruchnahme von Investitionsabzugsbeträgen

Investitionsabzugsbeträge sind grundsätzlich bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres für begünstigte Investitionen zu verwenden. Andernfalls sind sie im Jahr der Bildung rückgängig zu machen. Investitionsabzugsbeträge, die für das Jahr 2017 gebildet worden sind, müssen im Ursprungsjahr **gewinnerhöhend aufgelöst** werden, wenn die geplante Investition nicht bis zum 31.12.2020 erfolgt ist. Die daraus resultierenden Steuernachforderungen sind zu verzinsen.

Zur Vermeidung dieser negativen Effekte und zur Steigerung der Liquidität der Unternehmen, ist die Frist für Investitionsabzugsbeträge, deren dreijährige Investitionsfrist in 2020 ausläuft, um ein Jahr **auf vier Jahre verlängert worden**. Dadurch haben Steuerpflichtige, die in 2020 investieren wollen, aber wegen der Corona-Krise nicht investieren können, die Gelegenheit, die Investition im Jahr 2021 oh-

ne negative steuerliche Folgen nachzuholen. Erfolgt dann die Investition, wird der Investitionsabzugsbetrag nicht rückgängig gemacht.

5 Elektrofahrzeuge: Neuregelung der Privatnutzung

Die private Nutzung von reinen Elektrofahrzeugen hat sich durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz erneut geändert. Nunmehr gilt Folgendes:

- Bei reinen Elektrofahrzeugen, die **nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2020 angeschafft** wurden und deren Bruttolistenpreis 40.000 Euro nicht übersteigt, wird die Bemessungsgrundlage (= Bruttolistenpreis) nur mit einem Viertel angesetzt (sogenannte 0,25-Prozent-Regelung). Liegt der Bruttolistenpreis über 40.000 Euro wird die Bemessungsgrundlage halbiert (sogenannte 0,5-Prozent-Regelung).
- Neuregelung: Bei reinen Elektrofahrzeugen, die **ab dem 1.1.2020 und vor dem 1.1.2031** angeschafft wurden bzw. werden, ist die sogenannte 0,25-Prozent-Regelung anzuwenden, wenn deren **Bruttolistenpreis 60.000 Euro**, nicht übersteigt. Liegt der Bruttolistenpreis über 60.000 Euro wird die Bemessungsgrundlage halbiert (sogenannte 0,5-Prozent-Regelung).

Bei extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen hat sich durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz nichts geändert. Die private Nutzung wird mit 1 Prozent vom halben Bruttolistenpreis angesetzt (0,5-Prozent-Regelung), wenn die Kohlendioxidemission höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer beträgt oder (alternativ)

- bei einer Anschaffung nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 die Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 40 Kilometer beträgt,
- bei einer Anschaffung nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2025 die Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 Kilometer beträgt,
- bei einer Anschaffung nach dem 31.12.2024 und vor dem 1.1.2031 die Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt.

Die Höhe der Privatnutzung (bzw. der geldwerte Vorteil beim Arbeitnehmer) kann auch mit den tatsächlichen Kosten, die auf die Privatfahrten entfallen, ermittelt werden. Das setzt allerdings voraus, dass ein **ordnungsgemäßes Fahrtenbuch** geführt wird, aus dem ersichtlich ist, wie sich die Fahrten zusammensetzen. Der geldwerte Vorteil ist mit den Aufwendungen anzusetzen, die auf Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte/Tätigkeitsstätte entfallen. Das heißt, dass die insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege sowie das Verhältnis der betrieblichen zu den privaten Fahrten zu ermitteln sind.

Für Elektrofahrzeuge und begünstigte extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge, die nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031 angeschafft bzw. überlassen werden, wird die private Nutzung allerdings gesetzlich halbiert. Bei Elektrofahrzeugen, deren Bruttolistenpreis 60.000 Euro (40.000 Euro bei Anschaffungen in 2019) nicht übersteigt, wird nur ein Viertel angesetzt. Reduziert werden aber nicht alle Kfz-Kosten, sondern nur die Abschreibung, der Leasingbetrag oder die Miete für das Elektrofahrzeug/Plug-in-Hybridfahrzeug.

6 Mehrwertsteuersenkung: Auswirkung auf Dauerleistungen

Die Reduzierung der Mehrwertsteuersätze von 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 wirkt sich auch auf Leistungen aus, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (Dauerleistungen). Bei den Dauerleistungen kann es sich sowohl um sonstige Leistungen (z.B. Vermietungen, Leasing, Wartungen, Überwachungen, laufende Finanz- und Lohnbuchführung) als auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen (z.B. Lieferung von Baumaterial) handeln. Für **Dauerleistungen** können unterschiedliche Zeiträume oder keine zeitliche Begrenzung vereinbart sein. Dauerleistungen werden ausgeführt:

- bei einer sonstigen Leistung an dem Tag, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet,
- bei wiederkehrenden Lieferungen am Tag jeder einzelnen Lieferung (ausgenommen Lieferungen von elektrischem Strom, Gas, Wärme).

Auf Dauerleistungen,

- die vor dem 1.7.2020 erbracht werden, ist der Umsatzsteuersatz von 19 Prozent bzw. 7 Prozent anzuwenden;
- die vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführt werden, ist der Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent anzuwenden.

Bei der Abrechnung von Nebenleistungen, für die ein anderer Abrechnungszeitraum als für die Hauptleistung vereinbart ist, richtet sich die Anwendung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Hauptleistung (z.B. monatlicher Mietzins für eine steuerpflichtige Vermietung mit monatlichem Abschlag für Nebenleistungen und jährlicher Abrechnung der Nebenleistungen).

Sind Verträge über Dauerleistungen als Rechnung anzusehen, dann müssen die Verträge dem Umsatzsteuersatz angepasst werden, der zwischen dem 1.7.2020 und 31.12.2020 gilt. Da eine Rechnung aus mehreren Dokumenten bestehen kann, kann sich die Korrektur des Steuersatzes für den Zeitraum von sechs Monaten aus einem **ergänzenden Dokument** ergeben, dass unmissverständlich auf den Vertrag Bezug nimmt.

Wird eine Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte (z.B. Vierteljahr, Kalendermonat) abgerechnet, liegen in-

soweit **Teilleistungen** vor. Das gilt ebenso für unbefristete Dauerleistungen, soweit diese für bestimmte Zeitabschnitte abgerechnet werden, wie z.B. bei Nutzung einer Datenbank. Teilleistungen sind auch dann anzuerkennen, wenn in einer Rechnung neben dem Gesamtentgelt auch der Teilbetrag angegeben ist, der auf einen kürzeren Leistungsabschnitt entfällt. Die Anwendung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes richtet sich nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Teilleistung, für den die gleichen Grundsätze gelten wie für den Zeitpunkt der Dauerleistung selbst.

Wird bei einer **Dauerleistung** (z.B. für die Zeit vom 1.1.2020 bis zum 31.12.2020) ein **kürzerer Abrechnungszeitraum** vereinbart, sind umsatzsteuerrechtlich entsprechende Teilleistungen anzuerkennen. Neben dem Gesamtentgelt ist dann das Entgelt oder der Preis für diesen kürzeren Abrechnungszeitraum anzugeben. Sind über Dauerleistungen, die vor dem 1.7.2020 begonnen haben und nach dem 30.6.2020 enden, schon Rechnungen erteilt worden, in denen das Gesamtentgelt oder der Gesamtpreis nach dem Steuersatz von 19 Prozent bzw. 7 Prozent angegeben worden ist, müssen diese entsprechend berichtigt werden.

7 Innergemeinschaftliche Lieferung: Steuerbefreiung

Eine innergemeinschaftliche Lieferung ist umsatzsteuerfrei, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen. Seit dem 1.1.2020 entfällt die Steuerbefreiung für die jeweilige innergemeinschaftliche Lieferung, wenn der liefernde Unternehmer seiner Verpflichtung zur **Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung (ZM)** nicht oder nicht vollständig und richtig nachgekommen ist. Es besteht allerdings die Möglichkeit bzw. Pflicht zur Berichtigung von ZM.

Auswirkungen der Neuregelung: Es wird zunächst eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt, weil die Abgabe einer ZM immer erst später – nämlich bis zum 25. Tag nach Ablauf jedes Kalendermonats (= Meldezeitraum) – zu erfolgen hat, in dem die innergemeinschaftliche Lieferung ausgeführt wurde. Erst dann steht fest, ob die Abgabe der ZM erfolgt ist oder ordnungsgemäß war. Das heißt, dass die Steuerbefreiung frühestens (nachträglich) wegfallen kann, nachdem die innergemeinschaftliche Lieferung bereits ausgeführt wurde.

Ein Unternehmer, der nachträglich erkennt, dass seine ZM unrichtig oder unvollständig ist, ist gesetzlich verpflichtet, die ursprüngliche Meldung innerhalb eines Monats zu berichtigen. Berichtigt der Unternehmer seine ursprünglich unrichtig oder unvollständig abgegebene ZM, wirkt dies für Zwecke der Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung auf den Zeitpunkt des Umsatzes zurück. Das gilt auch für die verspätete Abgabe einer richtigen und vollständigen ZM.

Beispiel:

Gibt der Lieferer eine ZM unvollständig ab, weil er z.B.

von seinem Abnehmer keine gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erhalten hat, ist die innergemeinschaftliche Lieferung von Anfang an nicht steuerfrei. Seit dem 1.1.2020 ist Voraussetzung, dass der Abnehmer gegenüber dem Unternehmer eine gültige Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet, die ihm von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde. Das bedeutet, dass eine Voraussetzung für eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung von vornherein fehlt. Somit liegt keine innergemeinschaftliche Lieferung vor.

8 Teilleistungen: 16 Prozent oder 19 Prozent Umsatzsteuer

Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einer einheitlichen Leistung, für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden. Das heißt, Werkleistungen müssen wirtschaftlich teilbar sein und auch in Teilleistungen erbracht werden. Außerdem muss das **Entgelt für jede Teilleistung gesondert vereinbart** worden sein. Es werden dann anstelle der einheitlichen Gesamtleistung die Teilleistungen geschuldet.

Beispiel:

Ein Unternehmer wurde im Mai 2020 beauftragt, in einem Wohnhaus Parkettfußböden zu verlegen. In der Auftragsbestätigung des Unternehmers sind die Materialkosten getrennt ausgewiesen. Der Unternehmer versendet die Materialien Ende Juni 2020 zum Bestimmungsort und führt dort im Juli 2020 die Arbeiten aus. Gegenstand der vereinbarten Werklieferung ist der fertige Parkettfußboden. Die Werklieferung bildet somit eine Einheit, die nicht in eine Materiallieferung und in eine Werkleistung zerlegt werden kann. Konsequenz ist, dass die Werklieferung dem Steuersatz von 16 Prozent unterliegt.

Die Beurteilung, welcher Steuersatz anzuwenden ist, hängt somit davon ab, ob vor dem 1.7.2020 erbrachte Teilleistungen als eigenständige Leistungen anerkannt werden können. Dazu müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.
- Der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, vor dem 1.7.2020 abgenommen worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, muss dieser Teil vor dem 1.7.2020 vollendet oder beendet worden sein.
- Vor dem 1.7.2020 muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind.
- Sind für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung zunächst keine Teilentgelte gesondert vereinbart worden, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem 1.7.2020 entsprechend geändert worden sein.
- Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

Beispiel:

Ein Unternehmer wurde beauftragt, die Fenster in einem

vierstöckigen Mehrfamilienhaus einzubauen. Der Unternehmer hat den Einbau der Fenster bis zum 30.6.2020 in zwei Etagen fertiggestellt. Die beiden anderen Etagen stellt er im Juli 2020 fertig. Seine Leistungen wurden vom Auftraggeber insgesamt im Juli 2020 abgenommen.

Konsequenz: Der Auftrag wurde nicht in Teilleistungen ausgeführt, weil keine gesonderten Teilleistungen vereinbart wurden und die Abnahme einheitlich erst im Juli 2020 erfolgte. Für die Gesamtleistung ist der Steuersatz von 16 Prozent anzuwenden, auch wenn der Unternehmer den Einbau der Fenster für zwei Etagen bereits vor dem 1.7.2020 mit 19 Prozent Umsatzsteuer abgerechnet hat. Die Korrektur des Steuersatzes muss bei der Endabrechnung erfolgen.

9 Degressive Abschreibung von beweglichen Wirtschaftsgütern neu eingeführt

Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens werden regelmäßig verteilt über die betriebsgewöhnliche Nutzung abgeschrieben (= planmäßige Abschreibung). Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz wurde die degressive Abschreibung (= degressive Buchwertabschreibung) wieder zugelassen und zwar

- für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2022 angeschafft oder hergestellt werden,
- in Höhe des zweieinhalbfachen der linearen Abschreibung, maximal 25 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.

Im Jahr der Anschaffung- oder Herstellung wird die Abschreibung mit dem zweieinhalbfachen (maximal 25 Prozent) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten berechnet und anschließend vom jeweiligen Buchwert. Das bedeutet, dass die Abschreibung am Anfang deutlich höher ausfällt als die lineare Abschreibung.

Beispiel:

Ein Unternehmer hat im Januar 2020 einen Kopierer für 4.900 Euro netto angeschafft, den er nach der amtlichen Abschreibungstabelle über sieben Jahre abschreiben muss. Die degressive Abschreibung beträgt 4.900 Euro: sieben Jahre = 700 Euro x 2,5 = 1.750 Euro, maximal 25 Prozent von 4.900 Euro = 1.225 Euro.

Anschaffungskosten 2020	4.900 Euro
Abschreibung 25 Prozent von 4.900 Euro	1.225 Euro
Buchwert am 31.12.2020	3.675 Euro
Abschreibung 2021:	
3.675 Euro x 25 Prozent =	918,75 Euro
Buchwert am 31.12.2021	2.756,25 Euro
Abschreibung 2022	589,06 Euro
Buchwert 31.12.2022	2.067,19 Euro
usw.	

Für Wirtschaftsgüter, die ein Unternehmer in dem Zeitraum von zwei Jahren (vom 1.1.2020 bis zum 31.12.2021) anschafft oder herstellt, hat er die Wahl zwischen linearer oder degressiver Abschreibung. Hat er sich für

- die lineare Abschreibung entschieden, ist ein nachträglicher Wechsel von der linearen zur degressiven Abschreibung nicht zulässig;
- die degressive Abschreibung entschieden, kann er jederzeit zur linearen Abschreibung wechseln. Um das Wirtschaftsgut vollständig abschreiben zu können, muss er sogar (spätestens im letzten Jahr der Nutzungsdauer) zur linearen Abschreibung wechseln.

Bei Wirtschaftsgütern, die in der Zeit vom 1.1.2020 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder hergestellt wurden oder werden, und bei denen der Unternehmer die degressive Abschreibung wählt, ist es sinnvoll, in dem Jahr zur linearen Abschreibung zu wechseln, in dem die lineare Abschreibung vorteilhafter ist. Die lineare Abschreibung ist zu ermitteln, indem der Buchwert durch die verbleibende Restlaufzeit (Restnutzungsdauer) geteilt wird.

10 Reisekosten: Übernachtung mit Frühstück

Ein Unternehmer, der während einer Geschäftsreise übernachtet, kann seinen Vorsteuerabzug nur dann geltend machen, wenn er eine Rechnung erhält, in der die Leistungen mit unterschiedlichen Steuersätzen getrennt voneinander ausgewiesen werden. Da in der Zeit vom 1.7.2020 bis 30.6.2021 bei Übernachtungs- und Verpflegungskosten derselbe Steuersatz anzuwenden ist, ist insoweit keine Differenzierung erforderlich.

Hotelübernachtungen (Beherbergungen); Berechnung der Umsatzsteuer:

- bis zum 30.6.2020 fallen 7 Prozent Umsatzsteuer an,
- vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 5 Prozent,
- ab dem 1.1.2021 gilt wieder der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 Prozent.

Verpflegungsleistungen ohne Getränke; Berechnung der Umsatzsteuer:

- bis zum 30.6.2020 fallen 19 Prozent Umsatzsteuer an,
- vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 5 Prozent,
- vom 1.1.2021 bis 30.6.2021 gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz von sieben Prozent,
- ab dem 1.7.2021 ist wieder der Regelsteuersatz von 19 Prozent anzuwenden.

Konsequenz: In der Zeit vom 1.7.2020 bis 30.6.2021 ist für beide Leistungen (Übernachtung und Verpflegung) derselbe Steuersatz anzuwenden. Übernachtungen mit Frühstück dürfen deshalb in der Zeit vom 1.7.2020 bis

zum 30.6.2021 **pauschal in einer Summe abgerechnet** werden.

11 Speisen und Getränke: Aufteilung eines Gesamtpreises

Die Gastronomiebetriebe wurden von der Corona-Krise besonders hart getroffen. Daher ist die Umsatzsteuer für Speisen in der Gastronomie vom 1.7.2020 befristet bis zum 30.6.2021 auf den ermäßigten Mehrwertsteuersatz gesenkt worden (5 Prozent vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 und 7 Prozent vom 1.1.2021 bis 30.6.2021). Der ermäßigte Steuersatz gilt allerdings nur für Speisen, nicht aber für Getränke. Konsequenz ist, dass der Gast in einem Gastronomiebetrieb

- alle Speisen mit 5 Prozent bzw. 7 Prozent verzehrt und
- die Getränke mit 16 Prozent bzw. 19 Prozent Umsatzsteuer zu sich nimmt.

Das heißt, dass in der Zeit vom 1.7.2020 bis zum 30.6.2021 das, was der Gast verzehrt, **in den Bewirtungsquittungen nach Steuersätzen getrennt ausgewiesen** werden muss. Diese Trennung ist regelmäßig nicht möglich, wenn der Gastronomiebetrieb Kombinationsangebote aus Speisen und Getränken anbietet, wie z.B. bei einem Brunch, Buffet oder All-inclusive-Angebot. Die Finanzverwaltung lässt eine pauschale Aufteilung zu, wonach der Entgeltanteil, der auf die **Getränke** entfällt, **mit 30 Prozent des Pauschalpreises angesetzt werden kann**.

Beispiel:

Ein Restaurant bietet einen Sonntagsbrunch an, der pro Person einschließlich Getränke 44 Euro kostet. Bei diesem Angebot kann der Restaurantinhaber nicht feststellen, wie viel der jeweilige Teilnehmer an Speisen verzehrt und welche und wie viele Getränke er zu sich nimmt.

Lösung: Der Restaurantinhaber kann den Getränkeanteil mit 30 Prozent des Pauschalpreises ansetzen. Das sind 44 Euro x 30 Prozent = 13,20 Euro.

Somit entfallen in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 auf die

- Speisen 29,33 Euro netto + 1,47 Euro Umsatzsteuer = 30,80 Euro brutto
- Getränke 11,38 Euro netto + 1,82 Euro Umsatzsteuer = 13,20 Euro brutto

In der Zeit vom 1.1.2021 bis 30.6.2021 entfallen auf die

- Speisen 28,79 Euro netto + 2,01 Euro Umsatzsteuer = 30,80 Euro brutto
- Getränke 11,09 Euro netto + 2,11 Euro Umsatzsteuer = 13,20 Euro brutto

Konsequenz: Immer dann, wenn sich bei der Abgabe zu einem Gesamtpreis die Anteile von Speisen und Getränken nicht trennen lassen, kann der **Getränkeanteil pauschal mit 30 Prozent** angesetzt werden.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 5/2020

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Notfallpraxis	BFH, Urteil vom 29.1.2020, Az. VIII R 11/17 www.bundesfinanzhof.de	§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG
2 Elektronische Kasse	BMF, Schreiben vom 30.6.2020, Az. IV A 4 - S 0316-a/20/10007 :002 www.bundesfinanzministerium.de	§ 146a Abgabenordnung, § 1 Kassensicherungs- Verordnung
3 Vorläufiger Verlust- rücktrag	§ 111 EStG in der Fassung des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes vom 29.6.2020, BGBl. 2020 I, S. 1512; BStBl. 2020, S. 563	§ 10d EStG
4 Investitionsabzugs- betrag, Investitions- frist	§ 52 Abs. 16 EStG in der Fassung des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes siehe oben zu 3	§ 7g Abs. 3 Satz 1 EStG, § 233a Abgabenordnung
5 Elektrofahrzeuge	Artikel 1 des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes siehe oben zu 3	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG
6 Mehrwertsteuer-Sätze bei Dauerleistungen	siehe unten zu 8	§ 31 Abs. 1 Umsatz- steuer-Durchführungs- verordnung
7 Innergemeinschaftliche Lieferung	§ 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG in der ab 2020 geltenden Fassung	§ 6a UStG
8 Teilleistungen	BMF, Schreiben vom 30.6.2020, Az. III C 2 - S 7030/20/10009 :004; BStBl. 2020 I, S. 584	–
9 Degressive Abschrei- bung	§ 7 Abs. 2 EStG in der Fassung des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes siehe oben zu 3	–
10 Übernachtung mit Frühstück	BMF, Schreiben vom 2.7.2020, Az. III C 2 - S 7030/20/10006 :006 www.bundesfinanzministerium.de	–
11 Aufteilung Speisen und Getränke	BMF, Schreiben vom 2.7.2020, Az. III C 2 - S 7030/20/10006 :006 www.bundesfinanzministerium.de	–