

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 6/2021

Sehr geehrte Damen und Herren,

nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ist die Verzinsung von Steuernachforderungen verfassungswidrig (Nr. 1). Die Visualisierung von Architekturprojekten ist eine freiberufliche Tätigkeit und somit nicht gewerblich (Nr. 9). Einen Schwerpunkt des vorliegenden Rundschreibens bildet die USt auf Leistungen von Physiotherapeuten (Nr. 2), auf die Privatnutzung des betrieblichen Pkw (Nr. 10), auf Online-Klavierkurse (Nr. 4) sowie auf Betreuungs- und Pflegeleistungen (Nr. 5). Die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs behandelt Beitrag Nr. 3.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Verzinsung von Steuernachforderungen** ist verfassungswidrig
- 2 Physiotherapie:** Welche Leistungen sind von der Umsatzsteuer befreit?
- 3 Vorsteuerabzug:** Ausweis des Leistungszeitpunkts in der Rechnung
- 4 Online-Klavierkurse** unterliegen der Umsatzsteuer
- 5 Betreuungs- und Pflegeleistungen:** Wann sind sie von der Umsatzsteuer befreit?
- 6 Kleinunternehmer bei Heilberufen**
- 7 Künstlersozialabgabe** ab dem 1.1.2022
- 8 Bestechungsgelder:** Steuerliche Behandlung
- 9 Architektenleistung:** Visualisierung von Architekturprojekten ist freiberuflich
- 10 Pkw-Privatnutzung:** Bewertung bei der Umsatzsteuer

1 Verzinsung von Steuernachforderungen ist verfassungswidrig

Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen verfassungswidrig ist, soweit ab dem 1.1.2014 bei der Zinsberechnung ein Zinssatz von monatlich 0,5 Prozent zugrunde gelegt wird. Das bisherige Recht ist für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 weiter anwendbar. Für Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2019 sind die Vorschriften über die Verzinsung dagegen nicht mehr anwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, bis zum 31.7.2022 eine verfassungsgemäße Neuregelung zu schaffen.

Sachverhalt:

Steuernachforderungen und Steuererstattung werden verzinst. Der Zinslauf beginnt nicht bereits mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, sondern erst nach einer zinsfreien Karenzzeit von grundsätzlich 15 Monaten. Von der Vollverzinsung sind damit nur Steuerpflichtige betroffen, deren Steuer erst nach Ablauf von 15 Monaten nach der Entstehung des Steueranspruchs erstmalig festgesetzt oder geändert wird.

In der Praxis hat die Verzinsung eine besondere Bedeutung bei geänderten Steuerfestsetzungen, insbesondere nach einer Außenprüfung. Die Zinsen betragen für jeden vollen Monat des Zinslaufs 0,5 Prozent, also 6 Prozent jährlich. Die Vollverzinsung wirkt sich sowohl zugunsten (bei einer Steuererstattung) als auch zuungunsten der Steuerpflichtigen (bei einer Steuernachforderung) aus. Die Gründe für eine späte Steuerfestsetzung und insbesondere, ob die Steuerpflichtigen oder die Behörde hieran ein Verschulden trifft, sind für die Verzinsung unerheblich.

Die Verzinsung von Steuernachforderungen war ursprünglich verfassungsgemäß. Das Ziel der Vollverzinsung, einen Ausgleich dafür zu schaffen, dass die Steuern bei den einzelnen Steuerpflichtigen zu unterschiedlichen Zeitpunkten festgesetzt und fällig werden, ist legitim. Der Verzinsung der Steuernachforderungen liegt die Annahme zugrunde, dass Steuerschuldner, deren Steuer erst spät festgesetzt wird, einen fiktiven Zinsvorteil haben. **Zweck der Vollverzinsung** ist die **Abschöpfung dieses Zinsvorteils**. Die Vollverzinsung ist somit geeignet, dieses Ziel zu erreichen.

Dies gilt grundsätzlich auch unter Berücksichtigung der Höhe des Zinssatzes, da jedenfalls bis in das Jahr 2014 noch regelmäßig Habenzinsen erzielt werden konnten. Die Vollverzinsung ist als solche auch erforderlich. Der Zinssatz von 0,5 Prozent pro Monat erweist sich allerdings für Verzinsungszeiträume, die in das Jahr 2014 fallen, als nicht mehr zeitgemäß und verstößt gegen den Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG). Das heißt, die Regelung ist nicht mehr mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, soweit bei der **Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume ab 2014** ein Zinssatz von monatlich 0,5 Prozent zugrunde gelegt wurde bzw. wird.

Ursprünglich entsprach der Zinssatz mit jährlichen Zinsen von 6 Prozent in etwa den insoweit maßstabsrelevanten Verhältnissen am Geld- und Kapitalmarkt. Die Verzinsung

mit einem Zinssatz von monatlich 0,5 Prozent ist aber dann nicht mehr zu rechtfertigen, wenn sich der typisiert festgelegte Zinssatz im Laufe der Zeit unter veränderten Bedingungen als **evident realitätsfern** erweist. Dies ist spätestens seit dem Jahr 2014 der Fall, weil ab dann von einer strukturellen und nachhaltigen Entwicklung und somit von einem Niedrigzinsniveau auszugehen ist. Im Jahr 2014 hatte sich der jährlich 6-prozentige Zinssatz bereits so weit vom tatsächlichen Marktzinsniveau entfernt, dass er schon in etwa das Doppelte des höchsten überhaupt noch erzielbaren Habenzinssatzes ausmachte.

Fazit: Die Vorschriften über die Verzinsung sind für Verzinsungszeiträume **ab dem Jahr 2019** nicht mehr anwendbar. Das heißt, dass alle Zinsfestsetzungen für Verzinsungszeiträume ab dem Jahr 2019 korrigiert werden müssen. Dazu muss der Gesetzgeber **bis zum 31.7.2022** eine verfassungsgemäße Neuregelung schaffen.

Soweit bei der Zinsberechnung für Verzinsungszeiträume **vor dem Jahr 2019** ein Zinssatz von monatlich 0,5 Prozent zugrunde gelegt wurde, ist dies verfassungswidrig (also ab 2014). Das bisherige Recht ist aber für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 weiter anwendbar. Somit können **bestandskräftig festgesetzte Zinsen** nicht korrigiert werden. Allerdings wird bei der **Neufestsetzung** der Zinsen für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 2018 berücksichtigt werden müssen, dass diese der Höhe nach verfassungswidrig sind. Gegen die Neufestsetzung der Zinsen sollte daher unbedingt **Einspruch** eingelegt werden.

2 Physiotherapie: Welche Leistungen sind von der Umsatzsteuer befreit?

Bei der Frage, ob eine Leistung therapeutischen oder anderen Zwecken dient, geht es um die Beurteilung einer medizinischen Frage, die auf medizinischen Feststellungen beruhen muss, die von dem entsprechenden Fachpersonal getroffen worden sind. Die rein subjektive Vorstellung, die der Patient von der Leistung hat, ist für die Beurteilung, ob diese einem therapeutischen Zweck dient, nicht maßgeblich.

Beispiel:

Eine physiotherapeutische Praxis erbrachte Leistungen, die allgemein der Gesundheitsförderung dienen. Sie behandelte auch die Leistungen, die sie ohne ärztliche Verordnung erbrachte, als umsatzsteuerfreie Leistungen.

Die Prüferin des FA vertrat die Auffassung, dass die Erlöse von selbstzahlenden Patienten, die ihre Therapie im Anschluss an eine ärztliche Verordnung auf eigene Rechnung fortgesetzt hatten, steuerpflichtige Umsätze sind, die dem Regelsteuersatz unterliegen. Behandlungen von Angehörigen von Gesundheitsfachberufen im Anschluss bzw. im Nachgang zu einer Verordnung eines Arztes bzw. Heilpraktikers seien ohne erneute Verordnung grundsätzlich nicht als steuerfreie Heilbehandlung anzuerkennen.

Die Klägerin ist der Auffassung, dass die streitigen Umsätze trotz fehlender ärztlicher Verordnung steuerfrei seien.

Für die Steuerbefreiung der physiotherapeutischen Leistungen sei eine fortlaufende Verordnung nicht zwingend erforderlich. Zudem unterfielen die fraglichen Umsätze allenfalls dem ermäßigten Steuersatz.

Leistungen der Klägerin, die sie unter der Bezeichnung „Rehasport“ erbracht hat, sind umsatzsteuerfrei. Gleiches gilt für die im Anschluss an eine ärztlich verordnete Physiotherapie von der Klägerin erbrachten (weiteren) Leistungen, für die als solche keine ärztliche Verordnung vorlag, deren jeweiliger therapeutischer Zweck jedoch durch erneute ärztliche Verordnungen spätestens nach einem Jahr bestätigt wurde. Die übrigen Leistungen der Klägerin sind nicht von der USt befreit und unterliegen dem allgemeinen Steuersatz.

Die eigene Einstufung durch den Steuerpflichtigen, der die Tätigkeit als Physiotherapeut, Hebamme oder eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit ausübt, reicht zur Beurteilung nicht aus. Beruhen die von Gesundheitsfachberufen erbrachten Leistungen auf ärztlichen Verordnungen, ist der therapeutische Zweck dieser Leistungen stets nachgewiesen.

3 Vorsteuerabzug: Ausweis des Leistungszeitpunkts in der Rechnung

Ein Unternehmer kann einen Vorsteuerabzug nur dann geltend machen, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt. Rechnungen, die den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung nicht enthalten, sind nicht ordnungsmäßig ausgestellt. **Als Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung** kann der Kalendermonat angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Fehlen Angaben zum Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung ist ein Vorsteuerabzug nur dann ausnahmsweise möglich, wenn die Finanzverwaltung über sämtliche Angaben verfügt, um die materiellen Voraussetzungen zu überprüfen.

Der BFH hatte entschieden, dass sich die Angabe des Kalendermonats als **Leistungszeitpunkt** unter Beachtung der unionsrechtlichen Vorgaben **aus dem Ausstellungsdatum der Rechnung** ergeben kann, wenn nach den Verhältnissen des jeweiligen Einzelfalls davon auszugehen ist, dass die Leistung in dem Monat bewirkt wurde, in dem die Rechnung ausgestellt wurde. Ob dies der Fall ist, kann nur im Einzelfall beurteilt werden. Das Rechnungsdatum reicht nicht aus, wenn nicht feststeht, dass die Daten zusammenfallen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn

- eine unmittelbar mit der Leistung zusammenfallende Rechnungsstellung nicht branchenüblich ist,
- die Rechnungsstellung nicht immer zeitnah zur Leistung durchgeführt wird oder
- bei der konkreten Leistung sonstige Zweifel an einem Zusammenfallen der Daten bestehen.

Bestehen Zweifel, ist der Unternehmer, der den Vorsteuerabzug geltend macht, verpflichtet, diese auszuräumen.

4 Online-Klavierkurse unterliegen der Umsatzsteuer

Online-Klavierkurse unterliegen dem umsatzsteuerlichen Regelsteuersatz. Der ermäßigte Steuersatz ist nicht anzuwenden, weil die Darbietungen nicht mit Theatervorführungen und Konzerten vergleichbar sind. Es handelt sich auch nicht um die begünstigte Einräumung von urheberrechtlichen Nutzungs- bzw. Verwertungsrechten.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger bietet Video-Klavierkurse zum Teil mit eigenen Kompositionen auf seiner Homepage an, mit denen seine Kunden das freie Klavierspiel erlernen und erweitern können. Darüber hinaus veranstaltet er Webinare für eine größere Teilnehmerzahl und Online-Tastentrainings in Form von Einzelunterricht. Die Umsätze aus diesen Tätigkeiten unterwarf das FA dem Regelsteuersatz mit 19 Prozent.

Der Steuerpflichtige machte geltend, dass der ermäßigte Steuersatz anzuwenden sei. Er verkaufe keine Massensware, sondern erbringe Online-Konzerte, da Hauptbestandteil seiner Videos die Wiedergabe von Eigenkompositionen sei. Zudem räume der Kläger seinen Kunden urheberrechtliche Nutzungsrechte an den Kompositionen ein.

Das **FG Münster** hat entschieden, dass die **betreffenden Umsätze dem Regelsteuersatz unterliegen**. Der Steuerpflichtige habe keine Darbietungen erbracht, die mit Theatervorführungen und Konzerten vergleichbar sind. Die Online-Kurse und Tastentrainings enthielten zwar darbietende Elemente, wie das Vorspielen selbst komponierter Stücke. Allerdings steht nicht die Unterhaltung eines Publikums, sondern der unterrichtende Charakter im Vordergrund. Den Kunden des Klägers geht es weniger um kulturellen Konsum, sondern um ihren eigenen Unterrichtserfolg.

Bei den Umsätzen des Steuerpflichtigen handelt es sich auch nicht um die Einräumung von urheberrechtlichen Nutzungs- bzw. Verwertungsrechten, weil dies nicht der Hauptbestandteil seiner Leistungen gewesen ist. Der Steuerpflichtige hat seinen Kunden zwar nach seinen „Allgemeinen Geschäftsbedingungen“ auch Rechte übertragen, die unter das Urheberrechtsgesetz fallen. Der **Schwerpunkt seiner** einheitlich zu beurteilenden **Leistungen** liegt jedoch darin, dass seine Produkte bestimmungsgemäß zum Erlernen oder Verbessern des Klavierspiels verwendet werden. Eine Aufteilung dieses Gesamtpaketes in verschiedene Elemente ist somit wirklichkeitsfremd.

5 Betreuungs- und Pflegeleistungen: Wann sind sie von der Umsatzsteuer befreit?

Unmittelbar durch die Patienten erbrachte Leistungen, die aus Mitteln der gesetzlichen Rentenversicherung für die Pflegeleistung aufgewendet werden, fallen nicht unter den

Begriff der „Leistung mit Mitteln von Trägern sozialer Einrichtungen“, die von der USt befreit sind.

Beispiel:

Der Kläger betrieb eine Seniorenbetreuung. Seine Leistungen umfassten die Grundpflege alter und pflegebedürftiger Menschen. In der Regel handelte es sich um Personen mit einer Einstufung in die Pflegestufen I bis V. Für das Erbringen der Pflegeleistungen setzte der Kläger regelmäßig angestellte Arbeitskräfte ein, zum großen Teil examinierte Fachkrankenschwestern. Im Falle einer festgestellten Pflegestufe erstatteten die Kranken- oder Pflegekassen die Kosten bis zur Höhe des nach der jeweiligen Pflegestufe möglichen Höchstbetrags für ambulante Pflegeleistungen. Diese Kostenerstattung deckte allerdings in mindestens 25 Prozent der Fälle weder ganz noch zum überwiegenden Teil das von den Senioren dem Kläger geschuldete Entgelt.

Der Kläger beanspruchte für seine Leistungen die Befreiung von der USt, weil bei der Bemessung der ganz oder zum überwiegenden Teil durch Träger der Sozialversicherung vergüteten Beträge auch die von den Patienten eingesetzten und von ihnen aus der gesetzlichen Rentenversicherung bezogenen Leistungen einzubeziehen seien. Das FA hingegen sah die betreffenden Leistungen als steuerpflichtig an und erließ einen entsprechenden Änderungsbescheid über die USt.

Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass die Betreuungs- oder Pflegekosten in mindestens 25 Prozent der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder den weiteren in dieser Vorschrift angeführten Trägern ganz oder zum überwiegenden Teil vergütet werden. Wenn aber (wie hier) die Kosten für die betreffenden Leistungen nicht von Einrichtungen der sozialen Sicherheit „vergütet“ werden, sondern die zu pflegende Person aus eigenen Mitteln für die Pflegeleistungen aufzukommen hat, kann insoweit nicht von einer Übernahme der Kosten durch soziale Einrichtungen gesprochen werden. Daran ändert sich nichts, wenn der betreffende Leistungsempfänger die für seine Pflege eingesetzten Mittel aus einer Altersrente bezogen hat. Setzt der Leistungsempfänger seine Altersrente zur Finanzierung von Pflegekosten ein, liegt darin keine explizite Entscheidung der Kasse zugunsten der Kostenerstattung von Pflegeleistungen vor.

6 Kleinunternehmer bei Heilberufen

Das BMF hat die Vordrucke der Anlage der Einnahmen-Überschuss-Rechnung (EÜR) für das Jahr 2021 bekannt gegeben. In Zeile 11 des Vordrucks sind die Betriebseinnahmen als **umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer** einzutragen. Kleinunternehmer ist derjenige, dessen Gesamtumsatz

- 22.000 Euro im Vorjahr (2020) nicht überschritten hat und
- 50.000 Euro im laufenden Jahr (2021) voraussichtlich nicht überschreiten wird.

Zum Gesamtumsatz gehören nicht die steuerfreien Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, wie z.B. die Umsätze aus heilberuflichen Tätigkeiten als Arzt, Physiotherapeut usw. Hilfsumsätze, wie z.B. der Verkauf eines Firmenwagens oder von anderem Anlagevermögen, gehören ebenfalls nicht zum umsatzsteuerlichen Gesamtumsatz. Werden daneben aber **andere Umsätze** ausgeführt, die der USt unterliegen, kann z.B. ein Arzt insoweit Kleinunternehmer sein. Ist das der Fall, sind in Zeile 11 des Vordrucks **alle Umsätze** einzutragen. In Zeile 12 wird nur der Teilbetrag eingetragen, der nicht zum kleinunternehmerischen **Gesamtumsatz** gehört.

Wer ausschließlich Umsätze als Kleinunternehmer erzielt, weist in der Zeile 12 keinen Betrag aus. Zeile 12 dient allein zur Information des FA, damit es feststellen kann, ob der Gesamtumsatz nach der Kleinunternehmerregelung überschritten wird und der Unternehmer somit (zumindest künftig) kein Kleinunternehmer mehr ist.

Umsätze aus heilberuflichen Tätigkeiten **als Arzt** sind umsatzsteuerfrei und werden, wenn keine umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen erzielt werden, in der Zeile 15 des Vordrucks ausgewiesen. Erzielt ein Arzt aber **zusätzlich** Einnahmen, die der USt unterliegen, ist er (wenn er die Grenzwerte nicht überschreitet) insoweit umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer, weil seine umsatzsteuerfreien Einnahmen nicht zum umsatzsteuerlichen Gesamtumsatz gehören.

Beispiel:

Ein Arzt erzielt in eigener Praxis heilberufliche Umsätze in Höhe von 180.000 Euro, die umsatzsteuerfrei sind. Daneben erstellt er Gutachten, die nicht als heilberufliche Umsätze einzustufen sind. Seine Einnahmen aus Gutachtertätigkeit liegen im Jahr 2021 bei 12.000 Euro. Ergebnis: Der Arzt ist umsatzsteuerlich als Kleinunternehmer einzustufen, weil die Umsätze aus seiner heilberuflichen Tätigkeit nicht zum Gesamtumsatz gehören. Der Gesamtumsatz als Kleinunternehmer beträgt somit nur 12.000 Euro und liegt unterhalb des Kleinunternehmer-Grenzwerts. Der Arzt kann deshalb seine Umsätze insgesamt als steuerfrei behandeln.

Hinweis: Die EÜR ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung authentifiziert an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

In Härtefällen kann die Finanzverwaltung auf die Übermittlung der standardisierten EÜR nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verzichten. In diesen Fällen sind für die EÜR die Papiervordrucke zu verwenden.

7 Künstlersozialabgabe ab dem 1.1.2022

Selbstständige Künstler/Publizisten, die bestimmte persönliche Voraussetzungen erfüllen, sind in der gesetzlichen Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung versicherungspflichtig. Sie tragen die Hälfte der Beiträge und sind

insoweit versicherungspflichtigen Arbeitnehmern gleichgestellt. Die andere Beitragshälfte wird durch eine umlageähnliche Abgabe der Unternehmen und einen Bundeszuschuss finanziert. Jede Inanspruchnahme künstlerischer/publizistischer Leistungen durch ein Unternehmen kann zur Abgabepflicht führen.

Der **Beitrag zur Künstlersozialversicherung** beträgt ab dem **1.1.2022** unverändert 4,2 Prozent. Bemessungsgrundlage sind alle Entgelte, die der Unternehmer in einem Kalenderjahr an selbstständige Künstler und Publizisten zahlt. In die Bemessungsgrundlage werden auch Entgelte einbezogen, die der Unternehmer z.B. an selbstständige Korrekturleser zahlt. Es spielt keine Rolle, ob der Künstler oder Publizist selbst Mitglied der Künstlersozialversicherung ist. Die Künstlersozialabgabe wird nicht für eine bestimmte Person geleistet, sondern „in einen großen Topf“ gezahlt, aus dem dann alle Versicherten bedient werden.

Beispiel:

Ein Unternehmen hat 2020 insgesamt 20.000 Euro netto an Webdesigner gezahlt und 5.000 Euro netto für freie Werbegrafiker.

Für 2020 muss das Unternehmen 25.000 Euro x 4,2 Prozent = 1.050 Euro an die Künstlersozialkasse abführen.

Es ist keine Künstlersozialabgabe für Entgelte zu zahlen, die ein Unternehmen für künstlerische/publizistische Leistungen an eine juristische Person (z.B. an eine GmbH) gezahlt hat. Auch Zahlungen an eine offene Handelsgesellschaft oder KG sind nach der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts nicht abgabepflichtig.

8 Bestechungsgelder: Steuerliche Behandlung

Die Zuwendung von Vorteilen (sogenannte Bestechungsgelder) dürfen den Gewinn nicht mindern, wenn die Zuwendung der Vorteile eine rechtswidrige Handlung darstellt, die den Tatbestand eines Strafgesetzes verwirklicht. Voraussetzung für das Abzugsverbot ist, dass auch der subjektive Tatbestand des Strafgesetzes erfüllt ist.

Beispiel:

Für die Jahre 2005 und 2006 erließ das FA Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Das FA für Großbetriebsprüfung führte bei mehreren zusammenhängenden Firmen eine Prüfung durch. Das FA für Fahndung und Strafsachen leitete gegen den Betriebsinhaber ein steuerstrafrechtliches Ermittlungsverfahren u.a. wegen des Verdachts der Hinterziehung von Gewerbesteuer ein. Zwischen den Beteiligten war unstrittig, dass Zahlungen der Klägerin in Höhe von 797.022,01 Euro (2005) und 193.742,69 Euro (2006) mit dem Auftrag der Weiterleitung von Teilbeträgen an ihre französischen Abnehmer als Betriebsausgaben anzusehen seien. Diese seien jedoch nicht abzugsfähig. Ein

Betriebsausgabenabzug scheidet insbesondere aus, wenn mit einer Zahlung ein Straftatbestand verwirklicht werde.

Nach Auffassung des FG sei allein auf die Verwirklichung des objektiven Tatbestands abzustellen, um den Gesetzeszweck der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen durchzusetzen. Die Klägerin habe mit den Zahlungen und der Weiterleitung eines Großteils dieser Gelder an ihre französischen Abnehmer den objektiven Straftatbestand erfüllt. Die an Mitglieder der Familie der Inhaber einer französischen Firma zurückfließenden Gelder seien Zuwendungen im Rahmen einer Unrechtsvereinbarung mit der GmbH und später der Klägerin. Diese sind als Gegenleistung für die unlautere Bevorzugung durch ihre französischen Abnehmer gegenüber anderen Anbietern am Markt gezahlt worden, die sich auf derartige Konditionen nicht eingelassen hätten. Die Zahlungen seien nicht an die Alleingesellschafter der betroffenen Kapitalgesellschaften erfolgt.

Der BFH hat die Grundsätze dargelegt, die in diesem Zusammenhang zu beachten sind. Bei der Frage, **ob die Zuwendungen als Betriebsausgaben abziehbar sind**, kommt es im Wesentlichen auf die folgenden Aspekte an:

- Das Abzugsverbot wegen rechtswidriger Handlungen kommt nur zur Anwendung, wenn und soweit es sich **tatsächlich um Betriebsausgaben** handelt. Bei Zahlungen mit dem Auftrag der Weiterleitung von Teilbeträgen an einen Abnehmer im Ausland stellt sich zunächst die Frage, ob tatsächlich eine betriebliche Veranlassung vorliegt. Dem Urteil des FG lässt sich nicht entnehmen, aufgrund welcher Tatsachen von einer betrieblichen Veranlassung ausgegangen wurde. Dies hätte das FG zunächst prüfen müssen.
- Sollte eine betriebliche Veranlassung vorliegen, ist das Abzugsverbot wegen rechtswidriger Handlungen zu prüfen. Es genügt eine rechtswidrige Tat. Weil in diesem Zusammenhang **nur vorsätzliches Handeln strafbar** ist, muss allerdings auch der subjektive Tatbestand eines Strafgesetzes erfüllt sein. Von Bestechung kann nur ausgegangen werden, wenn jemand im geschäftlichen Verkehr aus Wettbewerbsgründen einem Angestellten oder Beauftragten eines geschäftlichen Betriebs einen Vorteil für diesen oder einen Dritten als Gegenleistung dafür anbietet, verspricht oder gewährt, dass er ihn oder einen anderen bei dem Bezug von Waren oder gewerblichen Leistungen in unlauterer Weise bevorzugt. Der Straftatbestand setzt somit eine **Unrechtsvereinbarung** voraus, wonach der Vorteil als Gegenleistung für eine künftige unlautere Bevorzugung gefordert, angeboten, versprochen oder angenommen wird.
- Liegt keine Zahlung von Bestechungsgeldern vor und **werden die Personen**, die Zuwendungen erhalten haben, **trotz Aufforderung nicht genannt**, sind die Ausgaben regelmäßig nach der Abgabenordnung (AO) nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Kann der Abzug der Aufwendungen bereits nach der AO versagt werden, erübrigt sich jede weitere Prüfung.

9 Architektenleistung: Visualisierung von Architekturprojekten ist freiberuflich

Architekten, die auf Basis von Entwürfen anderer Architekten interaktive 3D-Welten und fotorealistic Ansichten der jeweiligen Objekte erstellen (sogenanntes Rendering), üben eine freiberufliche Tätigkeit aus. Zu den typischen Tätigkeiten eines freiberuflichen Architekten gehört auch die gestalterische, technische und wirtschaftliche Planung von Bauwerken. Da es sich bei den Visualisierungen um typische Architektentätigkeiten handelt, liegt keine gewerbliche, sondern eine freiberufliche Tätigkeit vor.

Beispiel:

Eine GbR aus zwei Personen, die beide Diplomingenieure und Architekten waren, erstellt auf Basis von Entwürfen anderer Architekten interaktive 3D-Welten und fotorealistic Ansichten der jeweiligen Objekte. Es wurden also die Entwurfskonzepte Dritter aufgenommen und mittels Computergrafik optimal in Szene gesetzt. Die Visualisierung konnte dabei bereits in frühen Entwicklungsstadien eingesetzt werden, in denen der Architektenentwurf noch nicht vollständig ausentwickelt war. In dieser Phase kann es regelmäßig auch zu einer Interaktion oder Rücksprache zwischen den fremden Architekten auf der einen Seite und den Gesellschaftern der GbR auf der anderen Seite kommen.

Die Betriebsprüfung qualifizierte die Einkünfte als gewerblich, weil die Voraussetzungen des sogenannten Katalogberufs „Architekt bzw. Ingenieur“ nicht erfüllt seien.

Das FA argumentierte wie folgt: Die Beauftragung eines Visualisierungsbüros, das die Planung grafisch möglichst überzeugend darstellen und bildlich präsentieren soll, sei als verständliches Medium zu verstehen. Die grafische Umsetzung und Übersetzung der technischen Zeichnungen und Pläne unterstützt den architektonisch regelmäßig nicht vorgebildeten Bauherrn. Dabei gehe es regelmäßig um die Darstellung der äußeren Wirkung des Bauwerks, insbesondere seiner Fassade. So seien jedenfalls die Referenzprojekte auf der Homepage der GbR zu verstehen. In der Sache liege daher der Schwerpunkt der Rendering-Tätigkeit darin, bereits erschaffene oder erdachte Entwürfe zu übernehmen und mittels hochwertiger Computergrafiken optisch ansprechend darzustellen.

Das FG hat entschieden, dass das FA zu Unrecht davon ausgegangen ist, dass die Kläger mit der GbR keine freiberufliche Tätigkeit ausübten, sondern gewerbliche Einkünfte erzielten. Die Tätigkeit beider Kläger als einzige Gesellschafter der GbR ist nach Überzeugung des FG **als selbstständige Berufstätigkeit eines Architekten** anzusehen. Beide Kläger üben als studierte und eingetragene Architekten ihre Tätigkeit in einem Hauptbereich der Architektur aus.

Das Visualisieren/Rendern von Architekturprojekten gehört unstreitig zur typischen Architektentätigkeit. Rendering ist inzwischen ein unerlässlicher Teil des Architekturstudiums, wird regelmäßig von Architekturbüros im Rahmen der Objektplanung mitangeboten und ist zudem explizit in der Honorarordnung für Architekten und Ingenieure in Leistungsphase 2 (Vorplanung) enthalten. Die Visualisierungsarbeiten der Kläger sind, entgegen der Auffassung des FA, auch als eigenständige gestalterische Planungsleistungen anzusehen.

10 Pkw-Privatnutzung: Bewertung bei der Umsatzsteuer

Die unternehmensfremde (private) Nutzung eines Fahrzeugs, das dem umsatzsteuerlichen Unternehmen vollständig zugeordnet ist, wird als unentgeltliche Wertabgabe der USt unterworfen. Als Bemessungsgrundlage sind dabei die Ausgaben anzusetzen, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Wie die Werte ermittelt werden, die bei der USt für die Privatnutzung zugrunde gelegt werden, ergibt sich aus dem USt-Anwendungserlass. Es handelt sich somit um eine rein umsatzsteuerliche Regelung, sodass die ertragsteuerliche Behandlung von der umsatzsteuerlichen Behandlung unterschiedlich ausfallen kann.

Ein Unternehmer, der ertragsteuerlich die Nutzungsentnahme nach der 1-Prozent-Regelung ermittelt, kann diesen Wert **aus Vereinfachungsgründen** auch bei der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage zugrunde legen (abzüglich 20 Prozent). Es handelt sich somit um eine Vereinfachungsregelung, die angewendet werden **kann, aber nicht muss**. Wendet der Unternehmer

- die 1-Prozent-Regelung nicht an **oder**
- werden die pauschalen Wertansätze durch die sogenannte Kostendeckelung auf die nachgewiesenen tatsächlichen Ausgaben begrenzt **und**
- liegen die Voraussetzungen zur Ermittlung nach der Fahrtenbuchregelung nicht vor (z.B. weil kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt wird),

ist der private Nutzungsanteil für USt-Zwecke anhand geeigneter Unterlagen **im Wege einer sachgerechten Schätzung** zu ermitteln.

Das „Nichtanwenden“ der 1-Prozent-Regelung bezieht sich hier nur auf die USt. Es kommt somit nicht darauf an, ob ertragsteuerlich die 1-Prozent-Regelung angewendet wird. Die ertragsteuerliche Anwendung der 1-Prozent-Regelung führt somit nicht automatisch dazu, dass sie auch umsatzsteuerlich anzuwenden ist. Das heißt, dass umsatzsteuerlich eine sachgerechte Schätzung erfolgen kann, auch wenn ertragsteuerlich die 1-Prozent-Regelung angewendet wird bzw. angewendet werden muss.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 6/2021

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Verzinsung	Bundesverfassungsgericht, Beschluss vom 8.7.2021, Az. 1 BvR 2237/14, 1 BvR 2422/17 www.bundesverfassungsgericht.de	§ 233a Abgabenordnung
2 Physiotherapie	FG Düsseldorf, Urteil vom 16.4.2021, Az. 1 K 2249/17 U www.justiz.nrw.de	§ 4 Nr. 14 UStG
3 Vorsteuerabzug	BMF, Schreiben vom 9.9.2021, Az. III C 2 - S 7280-a/19/10004 :001 www.bundesfinanzministerium.de	§ 14 Abs. 4 UStG, § 31 Abs. 4 USt-Durchführungsverordnung
4 Online-Klavierkurse	FG Münster, Urteil vom 17.6.2021, Az. 5 K 3185/19 U www.justiz.nrw.de	§ 4 Nr. 20 UStG, § 12 UStG
5 Betreuungs- und Pflegeleistungen	BFH, Beschluss vom 1.6.2021, Az. XI B 27/20 www.bundesfinanzhof.de	§ 19 Abs. 1 UStG
6 Kleinunternehmer	BMF, Schreiben vom 31.8.2021, Az. IV C 6 - S 2142/20/10001 :011 www.bundesfinanzministerium.de	§ 19 Abs. 1 UStG
7 Künstlersozialabgabe	Gesetz über die Sozialversicherung der selbständigen Künstler und Publizisten (Künstlersozialversicherungsgesetz)	Zuletzt geändert durch Art. 2a des Gesetzes vom 16.7.2021; BGBl. 2021 I, S. 2970
8 Bestechungsgelder	BFH, Urteil vom 15.4.2021, Az. IV R 25/18 www.bundesfinanzhof.de	§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10, Satz 1 EStG § 299 Abs. 2 Strafgesetzbuch § 160 Abs. 1 Satz 1 Abgabenordnung
9 Architektenleistung	FG Köln, Urteil vom 21.4.2021, Az. 9 K 2291/17 www.justiz.nrw.de	§ 18 EStG
10 Pkw-Privatnutzung	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG	Abschnitt 15.23 Abs. 5 USt-Anwendungserlass