

6

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- IAB: Nachweis der betrieblichen Nutzung
- Ist-Besteuerung im Gründungsjahr
- Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug
- Unbestimmtheit eines Schenkungsteuerbescheids
- Haushaltsnahe Dienstleistungen und agB
- Termine: Steuer und Sozialversicherung

Ausgabe Juni 2021

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

mit unserer Juni-Ausgabe möchten wir Sie über wichtige aktuelle Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren (Stand: 29.4.2021).

STEUER- UND WIRTSCHAFTSRECHT

Unternehmer

IAB: Nachweis der betrieblichen Nutzung

Erwirbt der Unternehmer ein Kfz, für das er einen Investitionsabzugsbetrag (IAB) gebildet hat, muss er die ganz überwiegend betriebliche Nutzung des Kfz nicht zwingend durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachweisen, sondern kann auch andere Beweismittel wie z. B. zeitnah geführte Aufzeichnungen vorlegen.

Hintergrund: Unternehmer können unter bestimmten Voraussetzungen für künftige Anschaffungen einen IAB in

Höhe von 50 % (bis einschließlich 2019: 40 %) bilden, der ihr Einkommen mindert. Voraussetzung ist u. a., dass das angeschaffte Wirtschaftsgut fast ausschließlich, d. h. zu mindestens 90 % betrieblich genutzt wird.

Sachverhalt: Der Kläger war selbständiger Versicherungsvertreter und bildete im Jahr 2011 in seiner Einnahmen-Überschussrechnung einen IAB für die Anschaffung eines Pkw. Im Jahr 2014 erwarb er den Pkw, rechnete den IAB hinzu und machte in gleicher Höhe eine Sonderabschreibung geltend. Den Umfang der betrieblichen Nutzung wollte er durch ein Fahrtenbuch nachweisen; jedoch war das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß. Das Finanzamt ging daher von einer mehr als 10 %igen Privatnutzung aus und machte sowohl den IAB als auch die Sonderabschreibung und die Hinzurechnung rückgängig.

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Entscheidung: Der BFH hat die Sache an das Finanzgericht (FG) zurückverwiesen, das nun anhand weiterer Beweismittel prüfen muss, ob der Kläger den Pkw zu mehr als mindestens 90 % betrieblich genutzt hat:

- Der IAB und die Sonderabschreibung setzen voraus, dass der Pkw zu mindestens 90 % betrieblich genutzt wird. Die mindestens 90 %ige betriebliche Nutzung kann durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.
- Ein Nachweis ist nicht durch Anwendung der sog. 1 %-Methode möglich. Denn der 1 %-Methode entspricht ein privater Nutzungsanteil von ca. 20 % bis 25 %. Zum einen wird 1 % pro Monat angesetzt, sodass sich jährlich bereits 12 % ergeben, und zum anderen werden die 12 % jährlich stets auf den Neuwert (Bruttolistenpreis) angewendet.
- Auch wenn der Nachweis durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt werden kann, bedeutet dies nicht, dass bei einem nicht ordnungsgemäßen Fahrtenbuch von einer mehr als 10 %igen privaten Nutzung des Pkw im Rahmen des IAB auszugehen ist. Der Gesetzgeber macht hinsichtlich des **Nachweises im Rahmen des IAB nämlich keine Vorgaben**. Die Pflicht zur Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs besteht nur im Rahmen der Bewertung der Privatnutzung, wenn der Unternehmer von der 1 %-Methode abweichen will.
- Der Unternehmer kann daher den Umfang der mindestens 90 %igen betrieblichen Nutzung auch durch andere Beweismittel führen, z.B. durch zeitnahe Aufzeichnungen.

Hinweise: Auf dem ersten Blick klingt das Urteil positiv. Praktisch wird die Nachweisführung jedoch schwierig, wenn der Unternehmer glaubte, ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt zu haben. Er wird i. d. R. keine anderen Beweismittel haben, wenn sich die Fehlerhaftigkeit seines Fahrtenbuchs herausstellt.

Ist-Besteuerung im Gründungsjahr

Das Finanzamt kann die Gestattung der Ist-Besteuerung zurücknehmen, wenn der Unternehmer unrichtige Angaben hinsichtlich seines voraussichtlichen Gesamtumsatzes gemacht hat. Die Höhe des Gesamtumsatzes im Gründungsjahr ist nach den voraussichtlichen Verhältnissen des Gründungsjahres zu ermitteln und auf das gesamte Jahr hochzurechnen; dabei sind die Grundsätze der Soll-Besteuerung anzuwenden, so dass es auf die Erbringung der Leistung des Unternehmers und nicht auf die Bezahlung durch den Kunden ankommt.

Hintergrund: Grundsätzlich entsteht die Umsatzsteuer mit der Ausführung der Leistung, so dass es auf die Bezahlung durch den Kunden nicht ankommt (sog. Soll-Besteuerung). Auf Antrag kann der Unternehmer die sog. Ist-Besteuerung anwenden, wenn er bestimmte Voraussetzungen erfüllt. U.a. darf sein Gesamtumsatz nicht über 600.000 € liegen (bis einschließlich 2019 lag die Grenze bei 500.000 €).

Sachverhalt: Die Klägerin war eine am 20.9.2011 gegründete GbR, die Photovoltaikanlagen errichtete. Sie beantragte beim Finanzamt die Ist-Besteuerung und erklärte, dass sie im Jahr 2011 voraussichtlich Umsätze i. H. von 30.000 € erzielen würde. Das Finanzamt gestattete daraufhin am 15.12.2011 die Ist-Besteuerung. Die Klägerin hatte

allerdings im November 2011 bereits einen Vertrag über die Errichtung einer Photovoltaikanlage zum Gesamtpreis von ca. 1.258.000 € netto abgeschlossen und für die Montage ein Teilentgelt von 450.000 € zzgl. Umsatzsteuer vereinbart. Im Dezember schloss sie die Montage ab und stellte ihrem Auftraggeber 450.000 € zzgl. USt in Rechnung. Der Auftraggeber zahlte ihr noch im Jahr 2011 einen Teilbetrag von ca. 78.000 €. Als das Finanzamt davon erfuhr, nahm es die Gestattung der Ist-Besteuerung zurück.

Entscheidung: Der BFH wies die Klage ab:

- Die Gestattung der Ist-Besteuerung war rechtswidrig, weil der voraussichtliche Gesamtumsatz der Klägerin den im Jahr 2011 gültigen Höchstbetrag von 500.000 € übersteigen würde. Im Jahr der Gründung ist der tatsächliche Umsatz nach den tatsächlichen Verhältnissen des Unternehmers zu ermitteln und auf das Jahr hochzurechnen.
- Hierbei gelten die Grundsätze der Soll-Besteuerung, sodass es auf die Ausführung der Leistungen/Teilleistungen der Klägerin ankommt. Die Ist-Besteuerung gilt nicht, weil die ursprüngliche Gestattung zurückgenommen worden ist.
- Aufgrund ihres Vertrags über die Errichtung einer Photovoltaikanlage konnte die Klägerin jedenfalls mit einem Teilentgelt für die Montage in Höhe von 450.000 € rechnen. Unbeachtlich ist, dass sie das Entgelt im Jahr 2011 nur teilweise, nämlich in Höhe von 78.000 €, erhalten hat; denn die Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes im Jahr 2011 richtet sich nach der Soll-Besteuerung, also auf Grundlage der ausgeführten Leistungen/Teilleistungen.
- Da die Klägerin im September gegründet wurde, im Jahr 2011 also nur vier Monate existierte, war der zu erwartende Umsatz von 450.000 € auf das gesamte Jahr hochzurechnen, so dass sich ein Gesamtumsatz von 1.350.000 € ergab, der deutlich über der damaligen Umsatzgrenze für die Ist-Besteuerung von 500.000 € lag.

Hinweise: Für die Ermittlung des Gesamtumsatzes im Gründungsjahr zwecks Ist-Besteuerung gelten ähnliche Grundsätze wie für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Gründungsjahr. Beim Kleinunternehmer wird ebenfalls der tatsächliche Gesamtumsatz in einen Jahresumsatz umgerechnet und dann geprüft, ob die hier geltende Umsatzgrenze eingehalten wird.

Der BFH widerspricht der Auffassung der Klägerin, dass bei jeder Unternehmensgründung im Erstjahr stets die Voraussetzungen für eine Ist-Besteuerung erfüllt sind. Unternehmen, die – wie die Klägerin – bereits im Stadium der Neugründung die Umsatzgrenze von 600.000 € bzw. 500.000 € (vor dem Jahr 2020) überschreiten, benötigen die Erleichterung der Ist-Besteuerung nicht. Diese soll nur kleineren Unternehmen zugutekommen.

Arbeitgeber/Arbeitnehmer

Geldleistung oder Sachbezug

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat zur Abgrenzung zwischen einer Geldleistung und einem Sachbezug des Arbeitgebers Stellung genommen und erläutert anhand zahlreicher Beispiele, wann eine Geldleistung und wann ein

Sachbezug, für den eine **Freigrenze von aktuell 44 €** monatlich gelten kann, vorliegt.

Hintergrund: Zum Arbeitslohn gehören sowohl Geldleistungen als auch Sachbezüge, also Einnahmen, die nicht in Geld bestehen. Der Gesetzgeber gewährt derzeit bei Sachbezügen eine Freigrenze von monatlich 44 €, wenn der Sachbezug zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Wird die Freigrenze jedoch um einen Cent überschritten, ist der gesamte monatliche Sachbezug steuerpflichtig.

Nach dem Gesetz gehören zu den Einnahmen in Geld auch zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten. Zweckgebundene Gutscheine und entsprechende Geldkarten sind hingegen ein Sachbezug, sofern sie ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen beim Arbeitgeber oder bei einem Dritten berechtigen und ab dem 1.1.2022 zusätzlich die Kriterien des Zahlungsdienststeuergesetzes erfüllen.

Wesentlicher Inhalt des aktuellen BMF-Schreibens:

1. Zu den Sachbezügen gehören u.a.

- die Gewährung von **Kranken-, Krankentagegeld- oder Pflegeversicherungsschutz** bei Abschluss einer entsprechenden Versicherung und Beitragszahlung durch den Arbeitgeber,
- die Gewährung von **Unfallversicherungsschutz**, soweit der Arbeitnehmer den Anspruch gegenüber dem Versicherungsunternehmen geltend machen kann und die Beiträge nicht pauschal besteuert werden,
- die Gewährung von **Papier-Essensmarken** und täglichen Zuschüssen zu Mahlzeiten (sog. digitale Essensmarken) sowie
- die Gewährung von **Gutscheinen oder Geldkarten**, die einen Bezug von Waren bzw. Dienstleistungen vom Aussteller des Gutscheins aus seiner eigenen Produktpalette ermöglichen oder die einen Bezug von Waren bzw. Dienstleistungen aus einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen im Inland ermöglichen.

Hinweis: Hierzu gehören etwa wiederaufladbare Geschenkkarten für den Einzelhandel, Tankgutscheine oder Kundenkarten von Einkaufszentren. Erfasst werden auch Gutscheine oder Geldkarten, die sich auf eine sehr begrenzte Waren- oder Dienstleistungspalette (auch aus dem Ausland) beziehen, z. B. für Netflix oder für Bekleidung und Düfte. Schließlich gilt als Sachbezug auch die Gewährung von Gutscheinen oder Geldkarten, die für bestimmte soziale oder steuerliche Zwecke im Inland eingesetzt werden (sog. Zweckkarte), z. B. Verzehrkarten in einer sozialen Einrichtung oder Behandlungskarten für ärztliche Leistungen oder Reha-Maßnahmen.

2. Zu den Geldleistungen gehören u.a.

- eine Zahlung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer bei Abschluss einer **Kranken-, Krankentagegeld- oder Pflegeversicherung** und Beitragszahlung durch den Arbeitnehmer, wenn die Zahlung des Arbeitgebers mit der Auflage verbunden ist, dass der Arbeitnehmer mit einem vom

Arbeitgeber benannten Unternehmen einen Versicherungsvertrag schließt,

- **zweckgebundene Geldleistungen oder nachträgliche Kostenerstattungen**, z. B. eine Geldzahlung des Arbeitgebers für den Erwerb eines Fahrrads oder die Erstattung des Kaufpreises für ein Fahrrad.

Hinweise: Geldleistung und Sachbezug sind grundsätzlich steuerpflichtig. Bei einem Sachbezug kann allerdings die monatliche Freigrenze von 44 € greifen, die ab 2022 auf 50 € erhöht wird. Außerdem lässt sich der Zeitpunkt des Zuflusses bei einem Sachbezug nicht immer zweifelsfrei bestimmen, wenn z. B. ein Gutschein gewährt wird. Ist der Gutschein beim Arbeitgeber einzulösen, kommt es auf den Zeitpunkt der Einlösung an. Ist der Gutschein bei einem Dritten einzulösen, erfolgt der Zufluss mit der Hingabe des Gutscheins, weil der Arbeitnehmer in diesem Moment einen Rechtsanspruch gegenüber dem Dritten erhält.

Zu beachten ist, dass Beiträge an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder eine Direktversicherung stets zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen, ohne dass die Freigrenze für Sachbezüge anwendbar ist.

Das BMF-Schreiben gilt ab dem 1.1.2020. Allerdings beanstandet es das BMF nicht, wenn Gutscheine und Geldkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen, aber nicht die Voraussetzungen des Zahlungsdienststeuergesetzes erfüllen, noch bis zum 31.12.2021 als Sachbezug anerkannt werden; insofern ist dann die Freigrenze für Sachbezüge grundsätzlich anwendbar.

Alle Steuerzahler

Unbestimmtheit eines Schenkungsteuerbescheids

Ein Schenkungsteuerbescheid ist unbestimmt und aufzuheben, wenn das Finanzamt verschiedene, einzelne Zuwendungen in dem Bescheid in einem Betrag zusammenfasst. Um einzelne Zuwendungen handelt es sich, wenn ein Steuerpflichtiger seine Lebensgefährtin zu einer Kreuzfahrt einlädt und an Bord zahlreiche Kosten für Ausflüge, Speisen im Restaurant, Wellness und Friseur übernimmt.

Hintergrund: Schenkungen unterliegen grundsätzlich der Schenkungsteuer. Jede einzelne Schenkung führt an sich zu einem Schenkungsteuerbescheid, weil die Schenkungsteuer keine Jahressteuer ist, sondern anlassbezogen festgesetzt wird. Schenkungen innerhalb eines Zehnjahreszeitraums werden materiell-rechtlich zusammengefasst, so dass z. B. nur ein Freibetrag gewährt wird und sich der Schenkungsteuersatz nach der Summe der Schenkungen innerhalb dieses Zehnjahreszeitraums richtet.

Sachverhalt: Der Kläger buchte im August 2014 für sich und seine Lebensgefährtin eine Kreuzfahrt in der höchsten Buchungskategorie für ca. 500.000 € (Rechnung vom 10.2.2015); der Preis der Luxuskabine war von der Anzahl der Personen unabhängig. Während der Kreuzfahrt entstanden weitere Kosten in Höhe von ca. 45.000 € für Ausflüge, Speisen im Restaurant, Wellness und Friseur; diese Kosten wurden auf dem sog. Bordkonto taggenau erfasst und abgerechnet. Sämtliche Kosten übernahm der Kläger;

DIE MANDANTEN | INFORMATION

seine Lebensgefährtin hätte die Kosten nicht tragen können. Der Kläger gab eine Schenkungsteuererklärung ab und erklärte eine Zuwendung in Höhe von 25.000 € für die anteiligen Kosten der Anreise, für Ausflüge und Verpflegung sowie für einen weiteren Flug. Außerdem erklärte er sich zur Übernahme der Schenkungsteuer bereit. Das Finanzamt ging von einer Schenkung in Höhe von 300.000 € durch eine „Zuwendung zum 10.2.2015“ mit dem Zusatz „Schenkungen Weltreise“ aus und setzte Schenkungsteuer in Höhe von 100.000 € fest.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der hiergegen gerichteten Klage statt:

- Der Schenkungsteuerbescheid war **unbestimmt** und daher aufzuheben. Im Schenkungsteuerbescheid muss nämlich jede Zuwendung einzeln aufgeführt werden. Zwar ist eine Bezugnahme auf Anlagen oder Unterlagen wie z. B. einen Betriebsprüfungsbericht zulässig; das Finanzamt muss dann aber im Bescheid und in der Einspruchsentscheidung angeben, welche Schenkungsteuer für die jeweilige Zuwendung festgesetzt wird.
- **Offenbleiben kann, ob der Kläger überhaupt Schenkungen erbracht hat.** In jedem Fall ist die Zusammenfassung der einzelnen Zuwendungen in einem Gesamtbetrag und einer Bezeichnung („Schenkungen Weltreise“) im Bescheid zu unbestimmt und führt zumindest zur Rechtswidrigkeit des Bescheids, wenn nicht sogar zur Nichtigkeit.
- Zu unterscheiden war zwischen der Übernahme der Kosten für die Kabine und der Übernahme der Kosten an Bord für die Ausflüge, die Restaurantbesuche und die Wellness- und Friseurleistungen. Selbst wenn der Kläger ein einheitliches Schenkungsversprechen für sämtliche Leistungen abgegeben haben sollte, wäre die Steuer jeweils erst mit der Erbringung der einzelnen Leistung entstanden.

Hinweis: Die Bezeichnung der einzelnen Zuwendungen ist insbesondere deshalb wichtig, weil für jede einzelne Zuwendung eine Steuerbefreiung oder ein Verjährungseintritt zu prüfen ist und weil mit jeder einzelnen Zuwendung der Zehnjahreszeitraum beginnt.

Haushaltsnahe Dienstleistungen und agB

Soweit sich außergewöhnliche Belastungen (agB) im Umfang der sog. zumutbaren Belastung nicht auswirken, kann der Steuerpflichtige eine Steuerermäßigung geltend machen, wenn es sich um haushaltsnahe Dienstleistungen handelt. Werden Aufwendungen für eine krankheitsbedingte Unterbringung in einem Altersheim um die sog. Haushaltsersparnis gekürzt, kann für die Haushaltsersparnis jedoch keine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen gewährt werden.

Hintergrund: Für haushaltsnahe Dienstleistungen wird eine Steuerermäßigung in Höhe von 20 % gewährt, max. 4.000 €. Diese Steuerermäßigung wird von der festgesetzten Steuer abgezogen. Sie wird nur gewährt, soweit die Aufwendungen nicht als agB berücksichtigt worden sind.

Sachverhalt: Die 1929 geborene Klägerin war im Streitjahr 2015 krankheitsbedingt in einer Seniorenresidenz untergebracht und bewohnte dort eine Zwei-Zimmer-Wohnung mit einer Fläche von ca. 63 qm. Hierfür entstanden ihr Kosten in Höhe von ca. 33.800 €. Sie zog von diesen Aufwendungen eine Haushaltsersparnis von 8.472 € ab und machte den verbleibenden Betrag von 25.411 € als agB geltend. Das Finanzamt erkannte die agB nicht an. Das Finanzgericht (FG) erkannte agB in Höhe von ca. 8.500 € nach Abzug einer zumutbaren Belastung in Höhe von 2.039 € an und berücksichtigte eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen in Höhe von 798 €. Sowohl die Klägerin als auch das Finanzamt legten hiergegen Revision beim Bundesfinanzhof (BFH) ein.

Entscheidung: Der BFH gab der Revision des Finanzamts statt und gewährte die Steuerermäßigung in Höhe von 408 €, nämlich in Höhe von 20 % auf die zumutbare Belastung von 2.039 €:

- Die zumutbare Belastung der Klägerin betrug 2.039 €. Dies war der Teil der agB, der sich nach dem Gesetz aufgrund der Einkünfte der Klägerin nicht als agB auswirkte.
- Dieser Betrag kann daher grundsätzlich im Rahmen der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen berücksichtigt werden. Es kann unterstellt werden, dass die zumutbare Belastung vorrangig auf haushaltsnahe Dienstleistungen entfällt. Damit war die Steuerermäßigung in Höhe von 408 € (20 % von 2.039 €) zu berücksichtigen.
- Die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen ist allerdings nicht in Bezug auf die Haushaltsersparnis in Höhe von 8.472 € zu gewähren. Die Haushaltsersparnis wird von den agB abgezogen, weil der Bewohner einer Seniorenresidenz Verpflegungs- und Unterbringungskosten spart, d. h. diese auch dann getragen hätte, wenn er nicht in die Seniorenresidenz gezogen wäre. Die Haushaltsersparnis entfällt auf Fixkosten für die Miete, Verpflegung, Reinigung, Strom, Wasser etc. Dies sind keine haushaltsnahen Dienstleistungen.

Hinweis: Das Urteil zeigt, dass es sich lohnt, für agB, die wegen der zumutbaren Belastung nicht vollständig berücksichtigt werden können, eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen zu prüfen. Die Finanzverwaltung geht ebenso wie der BFH typischerweise davon aus, dass die zumutbare Belastung vorrangig auf haushaltsnahe Dienstleistungen entfällt.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im Juni 2021

- | | |
|-----------|---|
| 10.6.2021 | Umsatzsteuer; Lohnsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchenlohnsteuer; Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchensteuer
Zahlungsschonfrist bis zum 14.6.2021 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck) |
| 28.6.2021 | Fälligkeit der Beitragsgutschrift der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 28.6.2021
Einreichen der Beitragsnachweise bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 24.6.2021 |