

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 2/2019

Sehr geehrte Damen und Herren,

Gutscheine werden häufig eingekauft, um sie zu verschenken. Wie Gutscheine steuerlich einzuordnen und umsatzsteuerlich zu behandeln sind, ist ab 2019 EU-einheitlich neu geregelt worden (Nr. 1). Aufwendungen für Veranstaltungen, die betrieblich und privat veranlasst sind, dürfen grundsätzlich in einen abziehbaren und nicht abziehbaren Anteil aufgeteilt werden (Nr. 4). Bei kurzfristigen Beschäftigungsverhältnissen wurden die Zeitgrenzen ab dem 1.1.2019 dauerhaft angehoben (Nr. 9). Falls Sie EU-weit elektronische Leistungen an Privatpersonen anbieten, gelten für Sie ab 2019 neue Regelungen (Nr. 10).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 **Gutscheine:** EU-einheitliche Regelung bei der Umsatzsteuer
- 2 **Veranstaltungen:** Notärztlicher Bereitschaftsdienst als Heilbehandlung
- 3 **Kleinunternehmer:** Missbräuchliche Aufspaltung eines Unternehmens
- 4 **Herrenabende:** Aufwendungen können gemischt veranlasst werden
- 5 **Produktschulung:** Es liegt keine unterrichtende Tätigkeit vor
- 6 **Vermögensverwaltende Personengesellschaft:** Zur Regelung der Gewinnverteilung
- 7 **Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis:** Voraussetzungen für die Tarifbegünstigung
- 8 **Kurzfristige Beschäftigung:** Zeitgrenzen ab dem 1.1.2019 dauerhaft angehoben
- 9 **Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern:** Keine ermäßigte Besteuerung für mehrjährige Tätigkeiten
- 10 **E-Commerce:** Neue Bagatellregelung ab 2019

1 Gutscheine: EU-einheitliche Regelung bei der Umsatzsteuer

Bei Gutscheinen wurde **bisher** zwischen Wertgutscheinen und Waren- oder Sachgutscheinen unterschieden. Wertgutscheine über einen bestimmten Nennbetrag können bei dem ausstellenden Unternehmer/Freiberufler gegen eine beliebige Ware oder Dienstleistung eingetauscht werden. Die Ausgabe eines Wertgutscheins wurde bisher lediglich als **Tausch von Zahlungsmitteln** behandelt, ohne dass eine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne vorlag. Die Umsatzsteuer entstand erst im Fall der Einlösung des Wertgutscheins und damit bei Ausführung des konkreten Umsatzes.

Waren- oder Sachgutscheine beziehen sich hingegen auf eine konkret bezeichnete Ware oder Dienstleistung. Bei Waren- oder Sachgutscheinen ist die Leistung bereits bei Ausgabe des Gutscheins genauer bezeichnet. Daher stellte der Betrag, der bei Erwerb eines Warengutscheins gezahlt wurde, eine **Anzahlung** auf die bezeichnete Leistung dar, die als Anzahlung der Umsatzbesteuerung unterlag.

Zum 1.1.2019 wurde die EU-Richtlinie über Gutscheine in deutsches Recht umgesetzt. Nach dieser Neuregelung gilt Folgendes:

- **Gutscheine** im Sinne des Umsatzsteuerrechts liegen nur dann vor, wenn der Inhaber berechtigt ist, diesen als Zahlungsmittel beim Erwerb von Gegenständen oder Dienstleistungen zu verwenden. Keine Gutscheine sind Instrumente, die den Erwerber zu einem Preisnachlass berechtigen, ihm aber nicht das Recht verleihen, solche Gegenstände oder Dienstleistungen zu erhalten.
- Ein **Einzweck-Gutschein** ist ein Gutschein, bei dem bereits bei der Ausstellung alle Informationen vorliegen, die benötigt werden, um die umsatzsteuerliche Behandlung der zugrundeliegenden Umsätze mit Sicherheit zu bestimmen (Leistungsort, Steuersatz). Die Besteuerung erfolgt im Zeitpunkt der Ausgabe bzw. Übertragung des Gutscheins. Die tatsächliche Ausführung der Leistung unterliegt dann nicht mehr der Besteuerung.
- **Mehrzweck-Gutscheine** sind alle Gutscheine, die keine Einzweck-Gutscheine sind. Mehrzweck-Gutscheine unterliegen erst dann der Umsatzsteuer, wenn die Lieferung bzw. die tatsächliche Ausführung der sonstigen Leistung tatsächlich erfolgt. Die Ausgabe des Mehrzweck-Gutscheins stellt lediglich einen Umtausch von Geld in eine andere Art von Zahlungsmittel dar und unterliegt noch keiner Besteuerung.

Konsequenzen: Durch die neue Regelung ergeben sich in der Praxis nur geringe Veränderungen. Bisher war es möglich, den Bezug bestimmter Leistungen bei einem bestimmten Unternehmer als **Anzahlung** zu erfassen. Nunmehr entsteht in solchen Fällen die Umsatzsteuer schon endgültig. Bei Gutscheinen, die nicht eingelöst werden, wird es künftig eine Korrektur der angemeldeten Umsatzsteuer nicht mehr geben können.

Zahlungen für Gutscheine, die bisher als Anzahlungen behandelt wurden, gibt es künftig nicht mehr. Einzweck-

Gutscheine unterliegen ab 2019 vielmehr unmittelbar der Umsatzsteuer. Es war bisher umstritten, ob bei Ausgabe eines Gutscheins eine Anzahlung zu erfassen war, wenn die Leistung noch nicht konkret beschrieben war. Nach der Neuregelung ist die Zahlung für einen Einzweck-Gutschein schon als Leistung zu besteuern, wenn sich der zutreffende Steuersatz ermitteln lässt.

2 Veranstaltungen: Notärztlicher Bereitschaftsdienst als Heilbehandlung

Leistungen eines Arztes im Rahmen eines Notdienstes sind auch dann als umsatzsteuerfreie Heilbehandlung zu beurteilen, wenn die Anwesenheit des Arztes zwar Voraussetzung für eine optimale Versorgung ist, selbst aber nicht der Behandlung einer Krankheit oder Gesundheitsstörung dient. Nach der Rechtsprechung des BFH sind die Leistungen eines Arztes im Rahmen eines Notdienstes steuerfreie Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin. Da diese Leistungen dazu führen, gesundheitliche Gefahrensituationen frühzeitig zu erkennen und geeignete Maßnahmen einzuleiten. Somit wird der größtmögliche Erfolg einer (späteren) Behandlung sichergestellt.

Beispiel:

Ein Arzt leistete u.a. den Bereitschaftsdienst bei Sport- und ähnlichen Veranstaltungen. Seine Aufgaben umfassen die Kontrolle des Veranstaltungsbereichs im Vorfeld und die Beratung der Verantwortlichen hinsichtlich möglicher Gesundheitsgefährdungen. Der Arzt sollte bei Rundgängen während der Veranstaltungen frühzeitig Gefahren und gesundheitliche Probleme der anwesenden Personen erkennen. Bei Bedarf sollte er ärztliche Untersuchungen und Behandlungen von Patienten durchführen.

Das Finanzamt unterwarf diese gegenüber dem Veranstalter erbrachten Leistungen der Umsatzsteuer, weil die bloße Anwesenheit und Leistungsbereitschaft des Arztes keine ärztliche Leistung darstellen. Dem widersprach der BFH.

Der notärztliche Bereitschaftsdienst bei Veranstaltungen dient unmittelbar dem Schutz und der Aufrechterhaltung der Gesundheit. Die Leistung des Arztes besteht nicht nur in der Anwesenheit und Einsatzbereitschaft, da seine Notfalldienste darauf abzielen (ähnlich wie Leistungen zum Zweck der Vorbeugung) gesundheitliche Gefahrensituationen frühzeitig zu erkennen. Es handelt sich somit um eine **unmittelbar ärztliche Tätigkeit**, die auch nur von einem Arzt geleistet werden kann. Die Einbeziehung dieser Tätigkeit in die Steuerbefreiung steht mit den gesetzlichen Zielen im Einklang.

Konsequenz: Der Begriff der Humanmedizin ist nicht eng auszulegen. Er umfasst die Diagnose, Heilbehandlungen sowie die Behandlung und Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen. Heilbehandlungen müssen einen therapeutischen Zweck haben. Dazu gehören auch Leistungen die zur Vorbeugung und zum Schutz (einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung) der Gesundheit erbracht werden. Hiervon ausgehend handelt es sich bei dem vom Arzt ausgeführten Notfalldienst um Heil-

behandlungen im Bereich der Humanmedizin und geht somit über die Anwesenheit und Einsatzbereitschaft hinaus.

3 Kleinunternehmer: Missbräuchliche Aufspaltung eines Unternehmens

Unternehmer, deren Umsatz im zurückliegenden Jahr nicht mehr als 17.500 Euro betragen hat und im laufenden Jahr voraussichtlich nicht mehr als 50.000 Euro betragen wird, sind Kleinunternehmer. Somit müssen sie für ihre Umsätze keine Umsatzsteuer zahlen. Es handelt sich um eine Bagatellregelung zum Zweck der Verwaltungsvereinfachung und Praktikabilität. Mit der **planmäßigen Aufspaltung eines Unternehmens** und der künstlichen Verlagerung von Umsätzen mit dem Ziel, die Kleinunternehmergrenze nicht zu überschreiten, wird der Vereinfachungszweck verfehlt. Die Aufspaltung eines Unternehmens, allein um die Kleinunternehmervergünstigung mehrfach in Anspruch nehmen zu können, ist rechtmissbräuchlich und stellt eine Verletzung des Neutralitätsprinzips dar.

Beispiel:

*Der Mehrheitsgesellschafter und Geschäftsführer einer Steuerberatungsgesellschaft war (neben jeweils einer anderen Person) an sechs GmbH & Co. KGs als Kommanditist beteiligt. Komplementärin war jeweils eine GmbH, deren Gesellschafter jeweils die Ehefrau des Mehrheitsgesellschafters war. Die sechs GmbH & Co. KGs boten überwiegend Buchführungsleistungen an, und zwar ausschließlich an Kunden, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt waren, da sie steuerfreie Leistungen erbrachten und meist Heilberufler oder Kleinunternehmer waren. Die Umsätze der einzelnen KGs blieben jeweils unter der Kleinunternehmergrenze. Teilweise wurden die gleichen Kunden zwecks **Nichtüberschreitung der Kleinunternehmergrenze** nacheinander von mehreren KGs betreut.*

Die Arbeiten der KGs wurden mit den Sach- und Personalmitteln der Steuerberatungsgesellschaft ausgeführt. Die Entgelte vereinnahmten die KGs jeweils auf eigene Rechnung. Das Finanzamt sah die Auslagerung der Buchführungsleistungen auf die KGs als missbräuchliche Gestaltung an und rechnete die Umsätze der KGs der Steuerberatungsgesellschaft zu.

Durch eine derartige Aufspaltung multipliziert sich der Wettbewerbsvorteil der aufgespaltenen Kleinunternehmen. Gleichzeitig wirkt sich der Vorsteuerauschluss nicht verzerrungsmindernd aus, wenn die abgespaltenen Unternehmen kaum Eingangsleistungen beziehen, sondern ihr Geschäft mittels des „Gesellschafterbeitrags“ über die Steuerberatungsgesellschaft bestreiten. Die typisierenden Annahmen des Gesetzgebers werden somit nicht mehr erfüllt. Es fehlt demnach ein außersteuerlicher Grund, der die Aufspaltung rechtfertigen würde.

Zwar hat jeder Bürger das Recht, seine Tätigkeit so zu gestalten, dass sich seine Steuerschuld in Grenzen hält. Aber allein das Bestreben, Steuern zu sparen, macht eine rechtliche Gestaltung nicht unangemessen, solange die gewählte Gestaltung zumindest auch von beachtlichen außersteuerlichen Gründen bestimmt ist. Eine umsatzsteuerrechtlich vorteilhafte Aufspaltung in verschiedene

Unternehmen kann wirtschaftlich und unternehmerisch durchaus sinnvoll sein. Im Beispielsfall **fehlt es jedoch an einem außersteuerlichen Grund**, der die erstrebte Reduzierung der Umsatzbelastung rechtfertigt. Es liegt vielmehr **eine rein künstliche**, außerhalb jeder wirtschaftlichen Realität liegende **Gestaltung** vor. Dementsprechend ist die mehrfache Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung zu versagen.

4 Herrenabende: Aufwendungen können gemischt veranlasst werden

Aufwendungen für die Ausrichtung sogenannter Herrenabende dürfen wegen einer privaten Mitveranlassung nur zur Hälfte als Betriebsausgaben abgezogen werden.

Beispiel:

Im Garten eines Partners einer Rechtsanwaltskanzlei fanden regelmäßig Veranstaltungen statt. Die Gäste wurden begrüßt, bewirtet und unterhalten. Der Teilnehmerkreis bestand aus Mandanten, Geschäftsfreunden und Persönlichkeiten aus Verwaltung, Politik, dem öffentlichen Leben und Vereinen. Eingeladen wurden ausschließlich Männer. Die Kanzlei machte die Aufwendungen für diese sogenannten Herrenabende als Betriebsausgaben geltend, weil nach ihrer Auffassung die Aufwendungen der Pflege und Vorbereitung von Mandaten diene. Die Aufwendungen seien daher voll abzugsfähig.

Das FG Düsseldorf hatte die Klage im ersten Rechtsgang mit Hinweis auf das Abzugsverbot für Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segel- oder Motoryachten und ähnliche Zwecke insgesamt abgelehnt. Im Revisionsverfahren hat der BFH diese Entscheidung aufgehoben und an das FG Düsseldorf zur weiteren Sachaufklärung zurückverwiesen.

Konsequenz: Das FG Düsseldorf gewährte den Betriebsausgabenabzug nunmehr zur Hälfte. Nach Auffassung des FG sind die Aufwendungen gemischt veranlasst, weil sowohl Gäste aus dem privaten als auch aus dem beruflichen Umfeld der Partner der Klägerin teilgenommen haben.

Bei dem Urteil ging es um sogenannte Herrenabende. Für die steuerliche Beurteilung spielt das Geschlecht der Personen, die an einer Veranstaltung teilnehmen, keine Rolle. Entscheidend ist vielmehr, ob es sich um eine Veranstaltung handelt, die ausschließlich beruflich oder gemischt veranlasst ist. Bei einer gemischten Veranstaltung kommt es auf die Zahl der Personen an, die aus beruflichen Gründen teilnehmen. Gibt es keinen eindeutigen Maßstab, wird in der Regel die hälftige Aufteilung der Kosten angemessen sein.

5 Produktschulung: Es liegt keine unterrichtende Tätigkeit vor

Die Vermittlung von Kenntnissen über die Produkte eines spezifischen Auftraggebers gegenüber Fachhändlern ist **keine freiberufliche unterrichtende Tätigkeit**, wenn sie sich nicht als Wissensvermittlung auf der Grundlage ei-

nes allgemeingültigen und abwandlungsfähigen Lernprogramms darstellt.

Das FG hat die Annahme einer „unterrichtenden“ Tätigkeit verneint, weil hierfür eine Lehrtätigkeit auf Grundlage eines allgemeingültigen und abwandlungsfähigen Lernprogramms erforderlich ist. Hierunter fällt nicht eine produktspezifische Wissensvermittlung, da es sich insoweit um eine einzelfallbezogene beratende Tätigkeit handelt.

Eine unterrichtende Tätigkeit kann nur dann als freiberufliche Tätigkeit eingestuft werden, wenn Kenntnisse in organisatorischer und institutionalisierter Form vermittelt werden, wobei das Ziel des Unterrichts nicht der Verwirklichung der wirtschaftlichen Ziele des Auftraggebers dienen und die Tätigkeit nach Anlass und Zweck nicht unternehmensbezogen sein darf. Deshalb kann auch das Verfassen von Newslettern, die Auftragsarbeiten darstellten und den Geschäftsinteressen des Auftraggebers dienen sollten, keine schriftstellerische Tätigkeit darstellen.

Der BFH hat in vollem Umfang der Auffassung des FG zugestimmt.

6 Vermögensverwaltende Personengesellschaft: Zur Regelung der Gewinnverteilung

Einem Gesellschafter, der unterjährig in eine vermögensverwaltende Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) eintritt, kann der auf ihn entfallende Einnahmen- oder Werbungskostenüberschuss für das gesamte Geschäftsjahr zugerechnet werden. Allerdings muss dies mit Zustimmung aller Gesellschafter bereits **im Vorjahr vereinbart** worden sein.

Beispiel:

An einer GbR mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung waren drei Gesellschafter zu jeweils einem Drittel beteiligt. Einer der Gesellschafter veräußerte seinen Anteil an einen neu eintretenden Gesellschafter. Nach dem notariellen Vertrag sollte die Übertragung der Gesellschafterrechte mit Kaufpreiszahlung noch im Jahr des Vertragsabschlusses erfolgen. Der Kaufpreis wurde aber erst am 30.6. des Folgejahres gezahlt. Deshalb kam es erst zu diesem Zeitpunkt zum Gesellschafterwechsel.

Im Jahr der Kaufpreiszahlung entstand bei der GbR ein Verlust in Höhe von ca. 600.000 Euro. Das Finanzamt verteilte diesen Verlust zu jeweils einem Drittel auf die verbleibenden Gesellschafter und zu je einem Sechstel auf den ausgeschiedenen und den neu eingetretenen Gesellschafter. Die vom neu eingetretenen Gesellschafter erhobene Klage, mit der dieser eine Zurechnung eines Drittels des Verlusts des gesamten Geschäftsjahres begehrte, hatte Erfolg.

Der BFH hat die Entscheidung des FG bestätigt und dem neu eingetretenen Gesellschafter den seiner Beteiligungsquote entsprechenden Verlust des gesamten Geschäftsjahres zugesprochen. Grundsätzlich richtet sich die Verteilung des Ergebnisses bei einer vermögensverwaltenden GbR nach den Beteiligungsverhältnissen. Danach wäre

der neu eintretende Gesellschafter nur zu einem Sechstel beteiligt gewesen, da seine Beteiligung von einem Drittel nur für ein halbes Jahr bestand.

Von dieser gesetzlichen Regelung können die Gesellschafter jedoch in engen Grenzen auf vertraglicher Grundlage abweichen. Voraussetzung dafür ist, dass die von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Verteilung für zukünftige Geschäftsjahre getroffen wird und ihr alle Gesellschafter zustimmen. Sie muss zudem ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis haben und darf nicht rechtsmissbräuchlich sein. Werden diese Voraussetzungen eingehalten, können auch während des Geschäftsjahres eintretende Gesellschafter an dem vor ihrem Eintritt erwirtschafteten Ergebnis beteiligt werden.

Der BFH hat seine bisherige Rechtsauffassung insoweit gelockert. Nicht entschieden hat der BFH, ob bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft eine Änderung der Ergebnisverteilung auch während des laufenden Geschäftsjahres mit schuldrechtlicher Rückbeziehung auf dessen Beginn steuerrechtlich anzuerkennen ist.

7 Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis: Voraussetzungen für die Tarifbegünstigung

Der Erlös aus der Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis kann tarifbegünstigt sein, sodass der **ermäßigte Steuersatz** angewendet werden kann. Voraussetzung ist, dass der Steuerpflichtige die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen entgeltlich und definitiv auf einen anderen überträgt. Der Veräußerer muss seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellen. Ob der Mandantenstamm „definitiv“ übertragen wurde, lässt sich in der Regel erst nach einem gewissen Zeitablauf abschließend beurteilen. Neben der Dauer der Einstellung der freiberuflichen Tätigkeit sind insbesondere zu berücksichtigen:

- Die räumliche Entfernung einer wieder aufgenommenen Berufstätigkeit zur veräußerten Praxis.
- Die Vergleichbarkeit der Betätigungen, die Art und Struktur der Mandate.
- Eine zwischenzeitliche Tätigkeit des Veräußerers als Arbeitnehmer oder freier Mitarbeiter des Erwerbers.
- Die Nutzungsdauer des erworbenen Praxiswerts.

Beispiel:

Mit Vertrag vom 24.1.2008 veräußerte ein Steuerberater (Kläger) seine Kanzlei zum 1.4.2008 für einen Kaufpreis in Höhe von 750.000 Euro an eine Steuerberatungsgesellschaft (S-KG). Gegenstand des Kaufvertrags war neben dem mobilen Praxisinventar auch der gesamte Mandantenstamm des Steuerberaters. Der Kläger verpflichtete sich, an der Mandatsüberleitung mitzuwirken und darüber hinaus neue Mandate für die S-KG zu akquirieren. Gleichzeitig schloss der Kläger mit der S-KG eine freiberufliche Tätigkeitsvereinbarung, die bis zum 31.12.2010 befristet war. Danach sollte der Kläger seine bisherigen und neu

akquirierten Mandanten im Namen und auf Rechnung der S-KG beraten.

Das Finanzamt erließ einen Steuerbescheid für das Jahr 2008, berücksichtigte einen Veräußerungsgewinn von 687.856 Euro und gewährte hierfür die Tarifbegünstigung. Bei einer späteren Betriebsprüfung kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Steuerberatungskanzlei als **nicht begünstigter, laufender Gewinn** zu erfassen sei. Denn der Steuerberater habe seine Tätigkeit für die S-KG zum 28.2.2010 aufgegeben und unter Mitnahme des überwiegenden Teils seiner Mandanten wieder eine Beratungstätigkeit im Rahmen einer Einzelpraxis aufgenommen. Dass dies zum Zeitpunkt der Veräußerung nicht vorhersehbar gewesen sei, führt nach Auffassung des FG zu keiner anderen Beurteilung.

Der **BFH** hat die Entscheidung des FG **bestätigt**. Es hat zutreffend berücksichtigt, dass der Steuerberater seine Einzelpraxis in derselben Stadt mit einem Teil seiner früheren Mitarbeiter wiedereröffnet hat und seine Tätigkeit sowie die Art und Struktur der Mandate gleichgeblieben sind. Darüber hinaus hat das FG zutreffend hervorgehoben, dass der Steuerberater seine früheren Mandanten auch während der 22 Monate bis zur Wiedereröffnung seiner Einzelpraxis als freier Mitarbeiter der S-KG beraten hatte. Allerdings war dies für die Verwirklichung des Tatbestands der Praxisveräußerung grundsätzlich unschädlich. Der **fortdauernde Kontakt** des Klägers zu seinen bisherigen Mandanten hatte aber zur Folge, dass die definitive Übertragung des Mandantenstamms auf die S-KG, im Sinne einer Festigung der persönlichen Mandatsbeziehungen, längere Zeit in Anspruch nahm. Unter Berücksichtigung dieser Besonderheit reichte die Zeitspanne von 22 Monaten bis zur Wiedereröffnung der Einzelpraxis im Streitfall nicht aus, um zu einer definitiven Übertragung des Mandantenstamms zu führen.

8 Kurzfristige Beschäftigung: Zeitgrenzen ab dem 1.1.2019 dauerhaft angehoben

Der Bundestag hat am 30.11.2018 das „Gesetz zur Stärkung der Chancen für Qualifizierung und für mehr Schutz in der Arbeitslosenversicherung“ verabschiedet. Die Zeitgrenzen für eine sozialversicherungsfreie kurzfristige Beschäftigung von drei Monaten oder 70 Arbeitstagen, die bis zum 31.12.2018 befristet war, bleiben über den 31.12.2018 hinaus bestehen. Ursprünglich war vorgesehen, dass die Grenze wieder auf zwei Monate oder 50 Arbeitstage zurückgehen sollte. Nunmehr bleibt es dabei, dass Beschäftigungen in der Sozialversicherung kurzfristig sind, wenn sie auf **nicht mehr als drei Monate oder 70 Arbeitstage** begrenzt sind.

Kurzfristige Beschäftigungsverhältnisse sind in der Regel vorteilhafter als alle anderen Arten einer Teilzeitbeschäftigung. Kurzfristige Beschäftigungen gibt es als abgabenfreie Teilzeitbeschäftigung im Sozialversicherungsrecht und als Teilzeitbeschäftigung gemäß § 40a Abs. 1 EStG, bei der die Lohnsteuer pauschal mit 25 Prozent ermittelt werden kann. Die Voraussetzungen bei der Sozialversicherung und der Lohnsteuer sind allerdings nicht

deckungsgleich. Liegt sozialversicherungsrechtlich eine kurzfristige Beschäftigung vor, steuerlich jedoch nicht, kann die Lohnsteuer nur individuell und nicht pauschal abgerechnet werden.

Bei einer kurzfristigen Beschäftigung darf es sich nicht um eine berufsmäßige Tätigkeit handeln. **Berufsmäßig ist eine Tätigkeit** immer, wenn der Unternehmer

- einen Arbeitslosen oder
- Personen während der Elternzeit oder
- Personen während eines unbezahlten Urlaubs beschäftigt.

Berufsmäßig ist eine Tätigkeit auch, wenn sie von vornherein **auf ständige Wiederholung ausgerichtet** ist. Das kann nach den Richtlinien der Spitzenverbände der Sozialversicherungsträger vermieden werden, wenn der Unternehmer Folgendes beachtet:

- Es handelt sich nicht um ständige Wiederholungen, wenn der Unternehmer mit seiner Aushilfe einen Rahmenarbeitsvertrag abschließt.
- Der Rahmenarbeitsvertrag darf allerdings maximal einen Zeitraum von zwölf Monaten umfassen.
- Der Arbeitseinsatz darf pro Kalenderjahr nicht mehr als 70 Arbeitstage betragen.
- Die Beschäftigungsdauer ist für die einzelne Tätigkeit kalenderjahrüberschreitend zu beurteilen.

Verlängert der Unternehmer einen Rahmenarbeitsvertrag auf mehr als zwölf Monate, liegt ab dem Zeitpunkt der Verlängerung ein regelmäßiges Beschäftigungsverhältnis und keine kurzfristige Beschäftigung mehr vor.

Wird ein Rahmenarbeitsvertrag zunächst auf zwölf Monate begrenzt und **im unmittelbaren Anschluss daran ein neuer Rahmenarbeitsvertrag** abgeschlossen, ist vom Beginn des neuen Rahmenarbeitsvertrags an von einer regelmäßig ausgeübten Beschäftigung auszugehen. Begrenzt der Unternehmer den Rahmenarbeitsvertrag zunächst auf zwölf Monate und schließt er erst nach Ablauf von zwölf Monaten einen neuen Rahmenarbeitsvertrag ab, kann das neue Arbeitsverhältnis wiederum als ein kurzfristiges Arbeitsverhältnis gestaltet werden, wenn ein **Zwischenzeitraum von drei Monaten** eingehalten wird.

9 Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern: Keine ermäßigte Besteuerung für mehrjährige Tätigkeiten

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, die aus der Veräußerung eines langfristig betrieblich genutzten Gebäudeteils neben den übrigen laufenden Einkünften aus selbstständiger Arbeit erzielt werden, können nicht ermäßigt besteuert werden. Zu den außerordentlichen Einkünften gehören u.a. Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten. Mehrjährig ist eine Tätigkeit, soweit sie sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfasst.

Für die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit ist geklärt, dass die Anwendung der Tarifiermäßigung auf **besondere Tätigkeiten** beschränkt ist, die von der üblichen Tätigkeit eines Freiberuflers abgrenzbar sein müssen. Die Vergütung wird für eine mehrjährige Tätigkeit erzielt, wenn der Steuerpflichtige sich während mehrerer Jahre ausschließlich einer bestimmten Sache gewidmet und die Vergütung dafür in einem einzigen Veranlagungszeitraum erhalten hat. Alternativ gilt die Tarifiermäßigung auch dann, wenn eine sich über mehrere Jahre erstreckende Sondertätigkeit vorliegt, die von der übrigen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ausreichend abgrenzbar ist und in einem einzigen Veranlagungszeitraum vergütet wird.

Unter die Tarifiermäßigung fallen auch Vergütungen für die mehrjährige regelmäßige Tätigkeit, die aufgrund einer vorangegangenen rechtlichen Auseinandersetzung atypisch zusammengeballt zufließen. Da für den Steuerpflichtigen in diesem Fall regelmäßig nicht disponibel ist, wann der – je nach Gewinnermittlungsart entweder durch das Zufluss- oder das Realisationsprinzip vorgegebene – Zeitpunkt der letztendlichen einkommensteuerlichen Erfassung dieser Einnahme eintritt. Schließlich erfasst die Regelung eine einmalige Sonderzahlung, die für langjährige Dienste aufgrund einer arbeitnehmerähnlichen Stellung geleistet wird.

Das Veräußerungsentgelt aus der Veräußerung eines betrieblich im Rahmen der freiberuflichen Einkünfte genutzten Gebäudeteils stellt zwar einen wirtschaftlichen Vorteil dar, der auch zusammengeballt erzielt wird. Das Halten und Nutzen eines betrieblichen Gebäudeteils im Rahmen der Erzielung von Einkünften im freiberuflichen Betrieb bis zur Veräußerung ist aber weder mit einer besonderen mehrjährigen Tätigkeit, der sich der Freiberufler ausschließlich widmet, vergleichbar noch mit einer mehrjährigen „arbeitnehmerähnlichen“ Tätigkeit. Ebenso wenig kann eine Ähnlichkeit des Veräußerungsentgelts mit Einnahmen bejaht werden, die auf der mehrjährigen üblichen Tätigkeit beruhen, aber atypisch aufgrund einer vorangegangenen rechtlichen Auseinandersetzung zusammengeballt erzielt werden.

10 E-Commerce: Neue Bagatellregelung ab 2019

Führt ein Unternehmer/Freiberufler eine Rundfunk-, Fernseh-, Telekommunikationsdienstleistung oder eine andere Dienstleistung auf **elektronischem Weg** aus, befindet sich der Ort der Leistung unabhängig von der Höhe der ausgeführten Umsätze dort wo der Leistungsempfänger ansässig ist. Von dieser Regelung sind insbesondere die Unternehmen betroffen, die Ihre Dienstleistungen online, z.B. durch Downloads, anbieten. Zusätzlich gilt ab dem 1.1.2019 eine **EU-einheitliche Bagatellgrenze** von **10.000 Euro**.

Konsequenz ist, dass sich die Leistungen auf elektronischem Weg erst dann in das Land des Leistungsempfängers verlagern, wenn die oben angeführte Bagatellgrenze überschritten ist.

Die Bagatellgrenze von 10.000 Euro ist ein Betrag, der **alle vorgenannten Leistungen** an alle **Nichtunternehmer**

in **allen anderen Mitgliedstaaten der EU** erfasst. Bei der Ermittlung des Grenzwerts ist Folgendes zu beachten:

- Wurden **im Jahr 2018** Rundfunk-, Fernseh-, Telekommunikationsdienstleistung oder eine andere Dienstleistung auf **elektronischem Weg** an Nichtunternehmer in anderen EU-Ländern **oberhalb dieser Grenze** ausgeführt, ist die Neuregelung und damit die Bagatellgrenze – zumindest für 2019 – unbeachtlich.
- Hat die Summe der Rundfunk-, Fernseh-, Telekommunikationsdienstleistung oder eine andere Dienstleistung auf **elektronischem Weg** an Nichtunternehmer in anderen Mitgliedstaaten der EU **im Jahr 2018** die Grenze **nicht überschritten**, dann befindet sich der Ort der Rundfunk-, Fernseh- Telekommunikationsdienstleistung oder einer anderen Dienstleistung auf **elektronischem Weg** ab 2019 wieder am Standort des leistenden Unternehmers.
- Wird **im Jahr 2019** die Grenze von 10.000 Euro für die beschriebenen Dienstleistungen in der Summe **überschritten**, verlagert sich der Ort der Leistungen wieder in den jeweiligen Ansässigkeitsstaat des Leistungsempfängers, und zwar **mit dem Umsatz, mit dem die Grenze überschritten** wird.

Der leistende Unternehmer, der die Bagatellgrenze nicht überschritten hat bzw. nicht überschreitet, kann **auf die Anwendung** der neuen Bagatellgrenze **verzichten**. Er ist dann an diesen Verzicht für mindestens zwei Jahre gebunden.

Rechnungsvorschriften: Bei der Verlagerung des Leistungsorts von Rundfunk-, Fernseh-, Telekommunikationsdienstleistung oder einer anderen Dienstleistung auf **elektronischem Weg** in den Wohnsitzstaat bzw. Sitzstaat des Leistungsempfängers mussten die betroffenen Unternehmer bisher die Rechnungsvorschriften der jeweiligen EU-Länder beachten. Dies ist ab 2019 nicht mehr erforderlich. Danach können Unternehmer, die Rundfunk-, Fernseh- Telekommunikationsdienstleistung oder eine andere Dienstleistung auf **elektronischem Weg** erbringen und am MOSS-Verfahren (MOSS = Mini-One-Stop-Shop) teilnehmen, Rechnungen nach dem Recht des Mitgliedstaates ausstellen, in dem sie ihre Teilnahme am MOSS-Verfahren angezeigt haben. In Deutschland z.B. bei dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Ein in Deutschland ansässiger Unternehmer, der elektronische Dienstleistungen an Privatpersonen in anderen EU-Staaten erbringt, kann somit seine Rechnungen nach den **deutschen Vorschriften** erstellen, wenn er dem BZSt seine Teilnahme am MOSS-Verfahren angezeigt hat.

Nachweis des Wohnsitzes: Ab 2019 gibt es außerdem Erleichterungen beim Nachweis des Wohnsitzes des Leistungsempfängers. Bis zum Betrag von 100.000 Euro (Nettoumsatz aller Rundfunk-, Fernseh-, Telekommunikationsdienstleistungen oder anderer Dienstleistungen auf **elektronischem Weg** in allen anderen Mitgliedstaaten) genügt ein Beweismittel im Sinne der Mehrwertsteuersystemrichtlinie-Durchführungsverordnung (z.B. IP-Adresse oder IBAN-Ländercode). Nicht ausreichend ist aber die vom Kunden stammende Rechnungsanschrift. Bis zum Jahr 2018 waren zwei Beweismittel erforderlich.