

## Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 3/2019

Sehr geehrte Damen und Herren,

ärztliche Leistungen, die einem therapeutischen Zweck dienen, sind regelmäßig umsatzsteuerfrei. In Grenzbereichen gibt es immer wieder Auseinandersetzungen, die einer Klärung bedürfen (Nr. 1 und 2). Wer das „Search Engine Advertising“ von Google nutzt, um für sich zu werben, muss dafür zahlen. Nun steht fest, dass es sich hierbei nicht um Leistungen handelt, für die Google-Kunden eine 15-prozentige Quellensteuer einbehalten und an das Finanzamt abführen müssen (Nr. 3). Die Überlassung eines Firmenfahrrads an den Arbeitnehmer, auch zur privaten Nutzung, kann steuerfrei oder als Arbeitslohn zu erfassen sein (Nr. 5). Unbare Zahlungsvorgänge dürfen nicht im Kassenbuch bzw. in den Tageskassenberichten ausgewiesen werden (Nr. 8). Sie können Ihren Ehegatten als Minijobber beschäftigen und ihm einen Firmenwagen überlassen, wenn die Gestaltung einem Fremdvergleich standhält (Nr. 9).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Gesundheitszentren:** Leistungen, für die die Umsatzsteuerbefreiung gilt
- 2 Medizinische Telefonhotlines:** EuGH prüft Umsatzsteuerpflicht
- 3 Onlinewerbung durch ausländische Anbieter (Google):** Keine Umsatzsteuer für deutsche Unternehmen
- 4 Privatnutzung eines Firmenwagens:** Einheitlicher Bruttolistenpreis bei Anwendung der 1-Prozent-Regelung
- 5 Überlassung eines Firmenfahrrads (E-Bike) an Arbeitnehmer:** Bundeseinheitlicher Erlass vom 13.3.2019
- 6 Betriebliche Schuldzinsen:** Kein Abzug bei Überentnahmen
- 7 Vorsteuerabzug:** Name und Anschrift des leistenden Unternehmers in der Rechnung unerlässlich
- 8 Kassenbuch:** Erfassung unbarer Geschäftsvorfälle unzulässig

## 1 Gesundheitszentren: Leistungen, für die die Umsatzsteuerbefreiung gilt

Werden Leistungen eines Gesundheitszentrums **unabhängig** von einem medizinisch diagnostizierten Krankheitsbild erbracht, dann fehlt es diesen Leistungen an einer therapeutischen Zweckbestimmung. Konsequenz ist, dass es sich nicht um umsatzsteuerfreie Krankenhausbehandlungen oder ärztliche Heilbehandlungen handelt.

### Beispiel:

*In einem Gesundheitszentrum mit einer Kapazität von über 200 Betten waren u.a. zwei Ärzte sowie sieben Krankenschwestern (davon vier in Teilzeit) angestellt. Eine Konzessionierung als Privatklinik lag für das Gesundheitszentrum vor. Es bestand jedoch kein Versorgungsvertrag gemäß dem V. Sozialgesetzbuch. Ein Antrag auf Aufnahme in den Krankenhausplan für die Fachgebiete Orthopädie und Innere Medizin wurde abgelehnt.*

*Die Kunden konnten (unabhängig von einem ärztlichen Befund) selbst über ihren Aufenthalt, dessen Dauer sowie den Umfang der Leistungen entscheiden. Dazu erwarb man das jeweilige Angebot zu einem Festpreis. Begleitpersonen konnten einen Aufenthalt in einem Zweibettzimmer zu einem Festpreis buchen. Bei Beginn des Aufenthalts erfolgte eine ärztliche Untersuchung, wobei lediglich überprüft wurde, ob gesundheitliche Einschränkungen gegen die Durchführung einzelner Maßnahmen sprachen. Im Anschluss daran wurde der Terminplan für Anwendungen entsprechend den individuellen Wünschen und Buchungen der Kunden erstellt. Je nach Inhalt des Leistungspakets fand ein ärztliches Abschlussgespräch mit der Empfehlung von Anschlussbehandlungen nicht mehr statt. Darüber hinaus stellten die Ärzte auch keine Kassenrezepte aus, da es hierfür an der erforderlichen Kassenarztzulassung fehlte.*

*In der Umsatzsteuererklärung des Gesundheitszentrums wurden lediglich geringe Umsätze zum allgemeinen Steuersatz erklärt, während der überwiegende Teil der Leistungen als umsatzsteuerfrei behandelt wurde. Das Finanzamt hingegen behandelte einen Großteil der Umsätze als umsatzsteuerpflichtig.*

Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen sind steuerfrei, wenn es sich um Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze handelt, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden. Diese Leistungen sind auch steuerfrei, wenn sie von einer privaten Einrichtung, z.B. im Rahmen einer Zulassung bzw. eines Vertrags nach dem V. Sozialgesetzbuch erbracht werden. Diese Voraussetzungen lagen für das Gesundheitszentrum nicht vor. Die Steuerfreiheit der Umsätze ergibt sich auch nicht aus einer unmittelbaren Anwendung des EU-Rechts.

**Grundvoraussetzung für die Steuerbefreiung** nach EU-Recht und nach dem Umsatzsteuergesetz (UStG) ist somit, dass die Umsätze im Zusammenhang mit Behandlungen stehen, die einem therapeutischen Zweck dienen. Die

Feststellung, welche Zwecke mit einer Leistung verfolgt werden, ist in den Fällen unproblematisch, in denen sich die therapeutische Zielsetzung bereits aus der Leistung selbst ergibt. Allerdings sind Maßnahmen, die sowohl Heilbehandlungszwecken als auch bloß der Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands dienen können, einem Grenzbereich zuzuordnen. Hier ist eine Prüfung anhand der Umstände des Einzelfalls vorzunehmen, da es sich bei der Frage, ob eine Leistung therapeutischen oder anderen Zwecken dient, um eine medizinische Frage handelt. Die Entscheidung muss auf medizinischen Feststellungen beruhen, die nur von dem entsprechenden Fachpersonal getroffen werden können. Gemessen daran hat das Gesundheitszentrum keine steuerbefreiten Umsätze ausgeführt.

## 2 Medizinische Telefonhotlines: EuGH prüft Umsatzsteuerpflicht

Der BFH hat Zweifel, ob **telefonische** Beratungsleistungen (= Gesundheitstelefon mit Patientenbegleitprogrammen), die eine GmbH im Auftrag von gesetzlichen Krankenkassen durch „Gesundheits-Coaches“ ausführt, als umsatzsteuerfreie Heilbehandlungen gelten können. Er hat deshalb den Europäischen Gerichtshof (EuGH) um Klärung gebeten.

### Sachverhalt:

*Eine GmbH betrieb im Auftrag gesetzlicher Krankenkassen ein sogenanntes Gesundheitstelefon zur Beratung von Versicherten in medizinischer Hinsicht. Sie führte zudem Patientenbegleitprogramme durch, bei denen bestimmte Versicherte auf der Basis von Abrechnungsdaten und Krankheitsbildern über eine medizinische Hotline situationsbezogene Informationen zu ihrem Krankheitsbild erhielten. Die telefonischen Beratungsleistungen wurden durch Krankenschwestern und medizinische Fachangestellte erbracht, die größtenteils auch als „Gesundheits-Coach“ ausgebildet waren. In ca. einem Drittel der Fälle wurde ein Arzt hinzugezogen, der die Beratung übernahm bzw. bei Rückfragen Anweisungen oder eine Zweitmeinung erteilte.*

Nach dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem in der EU sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der vom jeweiligen Mitgliedstaat definierten ärztlichen und artztähnlichen Berufe durchgeführt werden, steuerfrei. Die nationalen Regelungen sind daher entsprechend der EU-Richtlinie auszulegen.

Der BFH vertritt in dem **Vorlagebeschluss an den EuGH** die Auffassung, dass die im Rahmen des Gesundheitstelefon erbrachten Leistungen bei **engem** Verständnis der Befreiungsvorschriften nicht in deren Anwendungsbereich fallen: Bei den Leistungen, die über das Gesundheitstelefon erbracht werden, steht nicht fest, ob sich an die Beratung eine ärztliche Heilbehandlung anschließt oder ob sie als Erstberatung Bestandteil einer komplexen Heilbehandlung werden. Außerdem erfolgt die Information der Anrufer im Gegensatz zu den Patientenbegleitprogrammen nicht auf der Grundlage vorheriger medizinischer Feststellungen oder Anordnungen. Es ist ferner fraglich, ob die von

dem betreffenden Mitgliedstaat definierten Qualifikationsmerkmale eines ärztlichen und arztähnlichen Berufs für herkömmliche Heilbehandlungen auch für Heilbehandlungen gelten, die ohne persönlichen Kontakt erbracht werden. Es ist auch zu klären, ob an Leistungen im Bereich der Telemedizin zusätzlicher Anforderungen zu stellen sind.

Der EuGH soll nun entscheiden, ob **eine steuerbefreite Tätigkeit vorliegt**, wenn ein Steuerpflichtiger (Unternehmer) im Auftrag von Krankenkassen Versicherte zu verschiedenen Gesundheits- und Krankheitsthemen telefonisch berät. Außerdem ist die Frage zu beantworten, ob es für den erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweis ausreicht, dass die telefonischen Beratungen von „Gesundheits-Coaches“ (medizinischen Fachangestellten, Krankenschwestern) durchgeführt werden und (nur) in ca. einem Drittel der Fälle ein Arzt hinzugezogen wird.

**Hinweis:** Wie der EuGH entscheiden wird, lässt sich zurzeit nicht voraussagen. Es ist daher zunächst sinnvoll, wenn für telefonische Leistungen zu Gesundheits- und Krankheitsthemen Umsatzsteuer berechnet wird. Umsatzsteuerbescheide stehen regelmäßig unter dem Vorbehalt der Nachprüfung, sodass nach einer Rechnungskorrektur die gezahlte Umsatzsteuer vom Finanzamt zurückgefordert werden kann, wenn der EuGH sich für die Steuerfreiheit ausspricht.

### 3 Onlinewerbung durch ausländische Anbieter (Google): Keine Umsatzsteuer für deutsche Unternehmen

Google ist eine Suchmaschine, die eine herausragende Rolle eingenommen hat. Viele Unternehmen nutzen **Google Ads** (früher: **Adwords**), um über die Suchmaschine für sich bzw. für ihre Dienstleistungen und Produkte zu werben (sogenanntes Search Engine Advertising). Da sich der europäische Firmensitz von Google in Irland befindet, erfolgt die Gewinnbesteuerung in Irland und nicht am Firmensitz der Kunden, die Google Ads nutzen.

Betriebsprüfer aus München haben die Onlinewerbung als Entgelt für die „Nutzung der Algorithmen von Google“ eingestuft und den Steuerabzug für beschränkt Steuerpflichtige für anwendbar erklärt. Danach unterliegen Einkünfte, die aus Vergütungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten stammen, bei beschränkt Steuerpflichtigen einer **15-prozentigen Quellensteuer**. Hierzu gehört insbesondere die Überlassung von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten. **Konsequenz wäre**, dass deutsche Unternehmen, die über Google Ads werben, verpflichtet sind, die 15 Prozent als Quellensteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.

Nach einer **Pressemittteilung** des Bayerischen Staatsministers der Finanzen wurde jetzt auf Veranlassung Bayerns eine Klärung auf Bund-Länder-Ebene erreicht, wonach endgültig feststeht, dass inländische werbetreibende

Unternehmen **keinen Steuereinbehalt bei Onlinewerbung** vornehmen müssen.

### 4 Privatnutzung eines Firmenwagens: Einheitlicher Bruttolistenpreis bei Anwendung der 1-Prozent-Regelung

Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Firmenwagen, kann der private Nutzungsanteil nach der sogenannten 1-Prozent-Regelung ermittelt werden. Bei der pauschalen Berechnung ist der Bruttolistenpreis zuzüglich Sonderausstattung im Zeitpunkt der Erstzulassung zugrunde zu legen. Der maßgebliche Listenpreis ist derjenige, zu dem ein Steuerpflichtiger das Fahrzeug als Privatkunde erwerben kann.

#### **Beispiel:**

*Ein Taxiunternehmer überließ ein Taxi seinem Arbeitnehmer nicht nur für betriebliche, sondern auch für private Fahrten. Der Arbeitgeber entschied sich dafür, die private Nutzung einkommensteuerrechtlich nach der sogenannten 1-Prozent-Regelung zu ermitteln. Das heißt, er versteuerte für die Privatnutzung monatlich 1 Prozent des Listenpreises. Maßgeblich ist dabei der inländische Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer.*

*Der Taxiunternehmer legte den Bruttolistenpreis aus einer vom Hersteller herausgegebenen Preisliste für Taxen und Mietwagen zugrunde. Das Finanzamt war jedoch der Ansicht, dass der höhere, mit Hilfe der Fahrzeugidentifikationsnummer abgefragte Listenpreis heranzuziehen sei. Vor dem Finanzgericht (FG) hatte der klagende Taxiunternehmer zunächst Erfolg.*

Die Besteuerung der Privatnutzung von Taxen erfolgt auf der Grundlage des allgemeinen Listenpreises, nicht aber nach besonderen Herstellerpreislisten für Taxen und Mietwagen. Der BFH hob deshalb das Urteil des FG auf und führte aus, dass der im Gesetz bezeichnete Listenpreis weder auf die Neuanschaffungskosten noch auf den gegenwärtigen Wert des Fahrzeugs abstellt. Es handelt sich vielmehr um eine **generalisierende Bemessungsgrundlage** für die Bewertung der Privatnutzung eines Betriebs-Pkw.

Das Urteil betrifft einen Taxiunternehmer. Es hat darüber hinaus aber Bedeutung für alle Sonderpreislisten mit Sonderrabatten, die ein Fahrzeughersteller bestimmten Berufsgruppen gewährt.

### 5 Überlassung eines Firmenfahrrads (E-Bike) an Arbeitnehmer: Bundeseinheitlicher Erlass vom 13.3.2019

Überlässt ein Arbeitgeber ein seinem Arbeitnehmer ein (Elektro-)Fahrrad auch für private Fahrten, Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, ist Folgendes zu beachten:

**Steuerfreie Überlassung:** Stellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Fahrrad (E-Bike) zur Verfügung, das er auch privat nutzen kann, dann muss der private Nutzungsanteil seit dem 1.1.2019 nicht mehr als steuerpflichtiger geldwerter Vorteil erfasst werden. **Voraussetzung** ist, dass die Überlassung **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** gewährt wird, sodass Gehaltsumwandlungen von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind.

**Wichtig:** Das betriebliche Fahrrad darf kein Kraftfahrzeug sein.

**Einstufung eines Fahrrads als Kfz:** Ob ein Fahrrad als Kfz einzustufen ist, richtet sich nach § 1 des Straßenverkehrsgesetzes (StVG). Danach ist wie folgt zu unterscheiden:

- **Kfz** sind Landfahrzeuge, die durch Maschinenkraft bewegt werden, ohne an Bahngleise gebunden zu sein.
- **Kein Kfz** sind Landfahrzeuge, die durch Muskelkraft fortbewegt werden und mit einem elektromotorischen Hilfsantrieb mit einer Nenndauerleistung von **höchstens 0,25 kW** ausgestattet sind, dessen Unterstützung sich mit zunehmender Fahrzeuggeschwindigkeit progressiv verringert und beim Erreichen einer Geschwindigkeit **von 25 km/h** oder früher, wenn der Fahrer im Treten einhält, unterbrochen wird.

Erfolgt die private **Nutzungsüberlassung** des (Elektro-) Fahrrads **im Rahmen einer Gehaltsumwandlung**, ist der monatliche Durchschnittswert der privaten Nutzung grundsätzlich mit **monatlich 1 Prozent der auf 100 Euro abgerundeten** unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers (brutto) im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads anzusetzen.

**Sonderregelung bei Überlassung in der Zeit vom 1.1.2019 bis zum 31.12.2021:** Bei der Nutzungsüberlassung eines Fahrrads im Rahmen einer **Gehaltsumwandlung**, ist der monatliche Durchschnittswert der privaten Nutzung mit **monatlich 1 Prozent der auf 100 Euro abgerundeten halbierten** unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers (brutto) im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads anzusetzen. Dabei spielt es **keine Rolle**, ob das Fahrrad **nur mit Muskelkraft** bewegt werden kann oder ob es sich um ein **E-Bike** handelt.

Auf den Zeitpunkt, zu dem der Arbeitgeber das Fahrrad angeschafft, hergestellt oder geleast hat, kommt es nicht an. Wurde das betriebliche Fahrzeug jedoch bereits **vor dem 1.1.2019** einem Arbeitnehmer **zur privaten Nutzung** überlassen, ist die private Nutzung mit monatlich 1 Prozent der auf 100 Euro abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung anzusetzen.

Handelt es sich um ein **E-Bike, das als Kfz einzustufen** ist, dann gelten die Regelungen, die bei der Überlassung eines Firmenwagens anzuwenden sind. Somit ist bei der privaten Nutzung von „Kfz-E-Bikes“, die dem Arbeitnehmer nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 überlassen wurden oder werden, bei Anwendung der 1-Prozent-Regelung **nur die Hälfte des Bruttolistenpreises** (bzw. der

unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers) anzusetzen.

**Beispiel:**

*Ein Unternehmer hat seinem Arbeitnehmer ab dem 1.1.2019 ein „Kfz-E-Bike“, das er im Dezember 2018 gekauft hat, für betriebliche und private Fahrten zur Verfügung gestellt. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers (Bruttolistenpreis) für das E-Bike beträgt 4.600 Euro. Der private Nutzungsanteil 2019 für das E-Bike beträgt somit 4.600 Euro : 2 = 2.300 Euro x 1 Prozent = 23 Euro im Monat.*

Die monatliche Freigrenze von 44 Euro gemäß § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG ist in diesem Zusammenhang nicht anzuwenden. Firmen, die Fahrräder verleihen, können bei Überlassung eines E-Bikes an ihre Arbeitnehmer allerdings den jährlichen Rabattpflichtbetrag von 1.080 Euro berücksichtigen, wenn die Lohnsteuer nicht pauschal erhoben wird.

## 6 Betriebliche Schuldzinsen: Kein Abzug bei Überentnahmen

Bei der Gewinnermittlung eines Freiberuflers liegen Überentnahmen dann vor, wenn die Entnahmen die Summe der Einlagen und des Gewinns im entsprechenden Wirtschaftsjahr übersteigen (§ 94 Abs. 4a EStG9). Betriebliche Schuldzinsen, die aufgrund von Überentnahmen anfallen, dürfen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.

**Beispiel:**

*Ein Architekt erzielte in den Jahren 2010 bis 2013 Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit. Er ermittelte seinen Gewinn mithilfe einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung. Er behandelte die Schuldzinsen als Betriebsausgaben. Das Finanzamt kam zu der Ansicht, dass der Architekt die nicht abziehbaren Schuldzinsen falsch berechnet habe und korrigierte aufgrund einer eigenen Berechnung die Steuerbescheide. Gegen die geänderten Bescheide legte der Architekt Einspruch ein. Er wandte sich insbesondere gegen die Berechnung der Überentnahmen, da sich für das Jahr 2010 kein negativer Kapitalvortrag ergeben habe. Sein Einspruch hatte keinen Erfolg.*

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage gegen die geänderten Steuerbescheide ebenfalls ab. **Schuldzinsen** dürften **nicht abgezogen werden**, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Bei der Bemessungsgrundlage, nach der die nicht abziehbaren Schuldzinsen berechnet werden, sind alle Wirtschaftsjahre seit der Schaffung der Norm zum 31.12.1998 einzubeziehen. Diese Art der Berechnung erfordere allerdings eine **periodenübergreifende Betrachtung**. Diese sei bei einer Gewinnermittlung mithilfe einer Einnahmen-Überschussrechnung nur eingeschränkt anwendbar, da es bei dieser Art der Gewinnermittlung keine Eigenkapitalberechnung gebe, sondern nur eine Aufzeichnung von Einlagen und Entnahmen. Der Einwand, dass die Entnahmen eines Wirtschaftsjahres das vorhandene Eigenkapital nicht aufgebraucht hätten, kann somit bei einer Einnahmen-Überschussrechnung nicht geltend gemacht werden.



**Hinweis:** Die Entscheidung des FG ist vorläufig nicht rechtskräftig, da das FG die Beschwerde zum BFH zugelassen hat. Das FG stellt bei seiner Berechnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen letztlich allein auf die Einlagen und Entnahmen ab. Bei einer engen Anlehnung allein an den gesetzlichen Wortlaut erscheint das nachvollziehbar. Allerdings bleibt abzuwarten, ob der BFH dies ebenso sieht.

## 7 Vorsteuerabzug: Name und Anschrift des leistenden Unternehmers in der Rechnung unerlässlich

Ein Vorsteuerabzug ist nur möglich, wenn die Leistung von einem Unternehmer erbracht wurde. Der Leistungsempfänger sollte daher **vorab die Unternehmereigenschaft abklären**. Außerdem sollte er auch kontrollieren, ob die in der Rechnung angegebene Adresse im Leistungszeitpunkt (noch) zutreffend ist. Um den Vorsteuerabzug geltend machen zu können, ist **eine ordnungsgemäße Rechnung** erforderlich. Nach der Rechtsprechung des BFH reicht es aus, dass der leistende Unternehmer (Lieferant) eine Adresse angibt, unter der er **postalisch erreichbar** ist. Es ist also nicht erforderlich, dass der Lieferant in seiner Rechnung die Anschrift angibt, an der er seine Tätigkeit ausübt. Es ist ausreichend, wenn sich nach den Angaben in der Rechnung der Name und die Anschrift des leistenden Unternehmers eindeutig feststellen lassen.

Es **reicht jede Art von Anschrift**, sofern der Lieferant unter dieser Anschrift erreichbar ist. Dabei ist es unerheblich, ob die wirtschaftlichen Tätigkeiten des leistenden Unternehmers unter der Anschrift ausgeübt werden, die in der von ihm ausgestellten Rechnung angegeben ist. Es ist auch nicht erforderlich, dass der Unternehmer dort gemeldet ist. Verfügt der leistende Unternehmer bzw. der Leistungsempfänger über ein **Postfach**, über eine **Großkundenadresse** oder über eine **c/o-Adresse**, genügt die jeweilige Angabe in der Rechnung den Anforderungen, die an eine vollständige Anschrift zu stellen sind.

Für Unternehmer hat sich die Situation durch diese Urteile deutlich verbessert, da es für den Vorsteuerabzug jetzt nur noch darauf ankommt, dass eine Adresse angegeben ist, unter der der leistende Unternehmer postalisch erreichbar ist.

## 8 Kassenbuch: Erfassung unbarer Geschäftsvorfälle unzulässig

Unternehmer und Freiberufler müssen gegenüber dem Finanzamt dokumentieren, dass sie alle Einnahmen erfasst haben. Das gilt insbesondere für Bareinnahmen. **Bareinnahmen** können einzeln oder auch summarisch erfasst werden. Wichtig ist, dass sie in Tageskassenberichten und/oder in einem Kassenbuch richtig erfasst werden. Elektronische Kassensysteme müssen ab dem 1.1.2020 so angelegt sein, dass Manipulationen ausgeschlossen sind. Es besteht allerdings kein Zwang, eine elektronische Kasse zu verwenden.

Bei bargeldintensiven Betrieben gibt es neben Barzahlungen auch **unbare Zahlungen**, z.B. bei Zahlungen mit einer Girocard. Nicht selten werden in der Praxis sämtliche Einnahmen ins Kassenbuch eingetragen, obwohl nur die Bareinnahmen ausgewiesen werden dürfen. Konsequenz ist, dass nicht nur bare Geschäftsvorfälle in der Tageseinnahme erfasst werden. Vielmehr wird der Gesamtbetrag einschließlich der bargeldlosen Geschäftsvorfälle (wie z.B. Girocard-Zahlungen) im Kassenbuch aufgezeichnet und die Girocard-Zahlungen quasi als „Ausgabe“ wieder ausgetragen. Zu einem späteren Zeitpunkt wird sodann der Gesamtbetrag entsprechend im Kassenkonto gebucht und die Giro-Kartenumsätze über das Geldtransitkonto ausgebucht (durchlaufender Posten).

Nach einer Stellungnahme des Bundesfinanzministeriums (BMF) gegenüber dem Deutschen Steuerberaterverband sind bare und unbare Geschäftsvorfälle **getrennt** zu erfassen. Im Kassenbuch sind **nur** Bareinnahmen und -ausgaben zu erfassen.

- Die Erfassung unbarer Geschäftsvorfälle im Kassenbuch stellt nach Auffassung des BMF **einen formellen Mangel** dar.
- Sie widerspreche dem Grundsatz der Wahrheit und Klarheit einer kaufmännischen Buchführung.
- Wie der formelle Mangel steuerrechtlich zu würdigen ist, hängt jedoch von den Umständen des Einzelfalls ab.

**Fazit:** Um den formellen Anforderungen zu genügen, müssten die Girocard-Umsätze beispielsweise in einer Zusatzspalte bzw. einem Nebenbuch zum Kassenbuch erfasst werden.

**Wichtig:** Wird eine elektronische Kasse verwendet, muss auch hier eine **Trennung zwischen baren und unbaren Einnahmen** vorgenommen werden. Folglich müssen elektronische Kassen bzw. PC-Kassen die Möglichkeit bieten, die Art der Zahlung einzugeben, sodass am Ende des Tages die Summen der baren und unbaren Einnahmen getrennt ausgeworfen werden können. Nur dann ist der Grundsatz der Wahrheit und Klarheit einer kaufmännischen Buchführung gewährleistet.

## 9 Firmen-Pkw: Nutzung durch Ehegatten bei einem Minijob

Beschäftigungsverhältnisse mit nahen Angehörigen werden steuerlich nur anerkannt, wenn sie so vereinbart werden, wie es zwischen fremden Dritten üblich ist. Bei einem Minijob-Beschäftigungsverhältnis unter Ehegatten entspricht die Überlassung eines Firmen-Pkw zur **uneingeschränkten Privatnutzung ohne Selbstbeteiligung** nicht dem, was zwischen fremden Personen üblich ist. Der Arbeitsvertrag ist daher steuerlich nicht anzuerkennen.

### **Beispiel:**

*Ein Gewerbetreibender beschäftigte seine Ehefrau als Büro- und Kurierkraft mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von neun Stunden und einem Monatslohn von 400 Euro. Im Rahmen des Arbeitsvertrags überließ er ihr einen Pkw zur*

*uneingeschränkten Privatnutzung. Den geldwerten Vorteil, den er nach der 1-Prozent-Methode ermittelte, rechnete er auf den monatlichen Lohnanspruch von 400 Euro an. Er zog seinerseits den ausgezahlten Arbeitslohn und sämtliche Pkw-Kosten als Betriebsausgabe bei seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb ab.*

*Das Finanzamt erkannte das Arbeitsverhältnis steuerlich nicht an, da die Entlohnung in Gestalt einer Pkw-Überlassung im Rahmen eines Minijobs einem Fremdvergleich nicht standhalte.*

Auch der BFH geht von einer Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses aus, die zwischen Fremden unüblich ist. Arbeitsverträge zwischen nahen Angehörigen müssen für die steuerrechtliche Beurteilung sowohl bei den wesentlichen Vereinbarungen als auch bei der Durchführung den Maßstäben entsprechen, die fremde Dritte vereinbaren würden.

Der BFH hält es für ausgeschlossen, dass eine uneingeschränkte Nutzungsüberlassung eines Firmenwagens für Privatfahrten ohne Selbstbeteiligung an einen familienfremden Minijobber vereinbart würde. Ein fremder Arbeitgeber wird in der Regel nur dann bereit sein, einem Arbeitnehmer die private Nutzung eines Dienstfahrzeugs zu gestatten, wenn die hierfür kalkulierten Kosten (u.a. Kraftstoff für Privatfahrten) zuzüglich des Barlohns in einem angemessenen Verhältnis zum Wert der erwarteten Arbeitsleistung stehen. Bei einer geringfügig entlohnten Arbeitsleistung steigt das Risiko des Arbeitgebers, dass die Überlassung eines Firmenfahrzeugs sich für ihn wegen einer nicht abschätzbaren Intensivnutzung durch den Arbeitnehmer wirtschaftlich nicht mehr lohnt. Für den BFH spielt es keine Rolle, dass die Ehefrau für ihre dienstlichen Aufgaben im Betrieb auf die Nutzung eines Pkw angewiesen war.

**Empfehlung:** Minijob-Verträge mit Angehörigen, denen ein Firmenwagen auch zur Privatnutzung überlassen wurde, sollten entweder eine Beschränkung der Privatnutzung vorsehen (z.B. eine Kilometerbegrenzung) oder eine Zuzahlung des Angehörigen nach Überschreitung eines Kilometerlimits. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist die Selbstbeteiligung mit dem geldwerten Vorteil zu verrechnen. Der Höchstbetrag für einen Minijob – derzeit 450 Euro – wäre auch dann noch eingehalten, wenn die vereinbarte Vergütung den Höchstbetrag um die Selbstbeteiligung übersteigen würde.

## 10 Geschenke an Geschäftspartner und deren Arbeitnehmer

Geschenke an Geschäftspartner und dessen Arbeitnehmer dürfen nur dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn

- ihr Wert pro Person und Jahr nicht mehr als 35 Euro beträgt und

- die Geschenkaufwendungen einzeln und getrennt von den übrigen Betriebsausgaben aufgezeichnet werden.

Die **35-Euro-Grenze** ist eine **Freigrenze**. Übersteigen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten den Betrag von 35 Euro pro Empfänger und Jahr auch nur um einen Cent, entfällt der Betriebsausgabenabzug insgesamt und nicht nur der Betrag, der über 35 Euro hinausgeht.

Die 35-Euro-Grenze **gilt pro Person und Jahr**. Empfänger können natürliche und juristische Personen sein, z.B. eine GmbH. Zuwendungen an Arbeitnehmer der GmbH, z.B. an Gesellschafter-Geschäftsführer, sind jedoch nicht automatisch als Zuwendungen an die GmbH anzusehen. Jede Person, mit der ein Unternehmer im Geschäftsleben zu tun hat, ist als eigenständiger Zuwendungsempfänger anzusehen, z.B. der GmbH-Geschäftsführer, die Sekretärin, der Marketing-Assistent usw. Der Unternehmer und sein Ehegatte werden allerdings nach Auffassung der Finanzverwaltung als „ein Empfänger“ angesehen.

Unabhängig vom Betriebsausgabenabzug ist zu klären, ob das Geschenk **beim Empfänger** zu einkommensteuerbaren bzw. **einkommensteuerpflichtigen Einnahmen** führt. Denn nur wenn das der Fall ist, kann der Schenker die Zuwendungen pauschal versteuern. Geschenke an Personen, die nicht in Deutschland steuerpflichtig sind, müssen daher nicht pauschal versteuert werden.

Bereits ein geringes Überschreiten der 35-Euro-Grenze führt dazu, dass der Betriebsausgabenabzug insgesamt entfällt. Es ist daher genau darauf zu achten, was zu den Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten gehört. **Zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören:**

- die Kosten der Kennzeichnung des Geschenks als Werbeträger und
- die Umsatzsteuer, die nicht als Vorsteuer abgezogen werden darf.

Wenn der Unternehmer die Geschenkuwendungen pauschal mit 30 Prozent versteuert, gehört auch die pauschale Steuer zu den Zuwendungen. Aber bei der Ermittlung des Grenzwerts von 35 Euro wird laut Bundesfinanzministerium die **pauschale Steuer nicht einbezogen** (trotz gegenteiliger BFH-Rechtsprechung).

### Beispiel:

*Ein Unternehmer, der zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, macht seinem Geschäftspartner ein Geschenk, das er für 30 Euro netto (35,70 Euro brutto) eingekauft hat. Da er Geschenke pauschal versteuert, beträgt der Steuerbetrag (35,70 Euro x 30 Prozent =) 10,71 Euro + 0,59 Euro Solidaritätszuschlag = 11,30 Euro.*

**Konsequenz:** Da die Steuer bei der Ermittlung des Grenzwerts nicht einbezogen wird, zieht der Unternehmer das Geschenk im Wert von 30 Euro als Betriebsausgabe ab. Da er das Geschenk als Betriebsausgabe abziehen kann, darf er auch die pauschale Steuer darauf als Betriebsausgabe abziehen.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 3/2019

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 <b>Gesundheitszentren, Umsatzsteuerbefreiung</b>	BFH, Beschluss vom 11.1.2019, Az. XI R 29/17	§ 4 Nr. 14 UStG Art. 132 MwStSystemRL
2 <b>Medizinische Telefonhotlines, Umsatzsteuerbefreiung</b>	BFH, Beschluss vom 18.9.2018, Az. XI R 19/15	§ 4 Nr. 14 UStG
3 <b>Onlinewerbung über Google, Steuerabzug</b>	Pressemitteilung des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen und für Heimat vom 14.3.2019, Nr. 053	§ 50a Abs. 1 Nr. 3 EStG
4 <b>Privatnutzung eines Firmenwagens</b>	BFH, Urteil vom 8.11.2018, Az. III R 13/16	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG
5 <b>Überlassung Firmenfahrrad (E-Bike) an Arbeitnehmer</b>	Bundeseinheitlicher Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 13.3.2019 z.B. Finanzverwaltung Nordrhein-Westfalen, Az. S 2334 - 66 - V B 3 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	§ 3 Nr. 37 EStG
6 <b>Betriebliche Schuldzinsen</b>	FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 8.10.2018, Az. 5 K 1034/16	§ 4 Abs. 4a EStG
7 <b>Vorsteuerabzug</b>	BFH, Urteil vom 5.12.2018, Az. XI R 22/14	§ 14 Abs. 4 UStG
8 <b>Kassenbuch</b>	BMF-Schreiben vom 29.6.2018, Az. IV A 4 - S 0316/13/10003 - 09	§ 146 AO
9 <b>Firmen-Pkw</b>	BFH, Urteil vom 10.10.2018, Az. X R 44/17 BMF-Schreiben vom 4.4.2018, BStBl 2018 I, S. 592	–
10 <b>Geschenke an Geschäftsfreunde und deren Arbeitnehmer</b>	BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Az. IV C 6 – S 2297-b/14/10001 Rz. 25	–