

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 4/2019

Sehr geehrte Damen und Herren,

unterrichtende Leistungen können umsatzsteuerfrei sein. Die Steuerfreiheit entfällt, wenn z.B. die Freizeitgestaltung im Vordergrund steht. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass der Unterricht auf eine Berufsausbildung abzielt (Nr. 2 und 3). Es gibt sogenannte Katalogberufe, die gesetzlich als freiberuflich eingestuft werden. Bei vergleichbaren Berufen ist die Abgrenzung oft schwierig. Für Heileurythmisten hat der BFH jetzt eine eindeutige Zuordnung getroffen (Nr. 1). Da der Abzug von Schuldzinsen durch Überentnahmen eingeschränkt sein kann, kommt es auf die zutreffende Berechnung an (Nr. 4). Bei älteren Lebensversicherungen ist die Verwendung zu Finanzierungszwecken nicht steuerschädlich, wenn sie im Zusammenhang mit einem zinslosen Darlehen steht (Nr. 7).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Heileurythmist ist freiberuflich tätig**
- 2 Tanzunterricht:** Wann ist er umsatzsteuerbefreit?
- 3 Fahrschulen:** Unterricht ist umsatzsteuerpflichtig
- 4 Überentnahmen aus dem Betriebsvermögen:** Nicht abziehbare Schuldzinsen wegen Überentnahmen
- 5 Hochzeits-, Tauf- und Trauerredner:** Wann gilt für sie der ermäßigte Umsatzsteuersatz?
- 6 Weitervermietung von Ferienwohnungen:** Umsatzsteuer bei Margenbesteuerung
- 7 Lebensversicherung:** Steuerschädliche Verwendung zu Finanzierungszwecken
- 8 Übungsleiter im Nebenberuf:** Steuerliche Behandlung von Verlusten
- 9 Firmenwagen:** Bewertung der Privatnutzung bei betrieblicher Nutzung von nicht mehr als 50 Prozent

1 Heileurythmist ist freiberuflich tätig

Die Tätigkeit als Heileurythmist ist dem Katalogberuf des Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlich, sodass ein Heileurythmist einkommensteuerrechtlich Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit erzielt. Es handelt sich somit nicht um eine gewerbliche Tätigkeit.

Beispiel:

Die Steuerpflichtige absolvierte eine Vollzeitausbildung zur Heileurythmistin an der Schule für Eurythmische Heilkunst. Im Anschluss wurde ihr das Heileurythmie-Diplom von der Schule der Gesellschaft für Anthroposophische Heilkunst und Eurythmie e.V. und der Medizinischen Sektion der Freien Hochschule für Geisteswissenschaft verliehen. Anfang 2006 schlossen mehrere gesetzliche Krankenkassen (insgesamt zwölf) mit den Berufsverbänden der anthroposophischen Heilkunst auf der Grundlage des Sozialgesetzbuch IV-Verträge zur Durchführung „Integrierter Versorgung mit Anthroposophischer Medizin“. Der Berufsverband der Klägerin war einer der Vertragspartner. Auf der Grundlage dieser Verträge übernahmen die teilnehmenden gesetzlichen Krankenkassen die Kosten für ärztlich verordnete und durch anerkannte Therapeuten erbrachte Leistungen der Heileurythmie. Es handelt sich um Heilmittel innerhalb der gesetzlich anerkannten besonderen Therapierichtung der anthroposophischen Medizin, die nach den vertraglich vereinbarten Gebührensätzen abgerechnet wird.

Dennoch beurteilten das Finanzamt und das Finanzgericht die Tätigkeit der Klägerin als gewerblich und nicht freiberuflich.

Zutreffend ist, dass die Steuerpflichtige keinen der im Gesetz ausdrücklich genannten freien Berufe (sogenannte Katalogberufe) ausübte. Sie kann daher nur dann Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit erzielen, wenn ihre Tätigkeit einem der Katalogberufe ähnlich ist. Der BFH hat entschieden, dass die Tätigkeit als Heileurythmistin dem Katalogberuf des Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlich ist. Allein der **Abschluss der Verträge** zur Durchführung „Integrierter Versorgung mit Anthroposophischer Medizin“ zwischen dem Berufsverband der Heileurythmisten und den gesetzlichen Krankenkassen ist ein ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer dem Katalogberuf des Krankengymnasten bzw. Physiotherapeuten ähnlichen Tätigkeit.

Ein ähnlicher Beruf liegt vor, wenn er in wesentlichen Punkten mit einem im Gesetz genannten Katalogberuf vergleichbar ist. Dazu gehört die Vergleichbarkeit sowohl der Ausbildung als auch der ausgeübten beruflichen Tätigkeit. Jedoch kann auch eine Berufstätigkeit, die sich auf einzelne heilkundliche Verrichtungen beschränkt, ohne einer staatlichen Erlaubnis zu bedürfen, dem Katalogberuf eines Krankengymnasten/Physiotherapeuten ähnlich sein. In diesem Fall reicht es aus, wenn der Steuerpflichtige über die Erlaubnis seiner beruflichen Organisation verfügt, die Kenntnisse bescheinigt, die den Anforderungen einer staatlichen Prüfung für die Ausübung der Heilhilfsberufe vergleichbar sind. Hiermit ist sowohl dem Erfordernis einer

vergleichbaren Ausbildung wie auch dem einer Erlaubnis Genüge getan. Es reicht in diesen Fällen aus, wenn die Berufsbezeichnung beispielsweise durch das Wettbewerbs- oder Namensrecht geschützt ist.

2 Tanzunterricht: Wann ist er umsatzsteuerbefreit?

Nach EU-Recht sind Unterrichtseinheiten umsatzsteuerfrei, die sich auf Schul- und Hochschulunterricht beziehen. Die Steuerfreiheit umfasst Tätigkeiten, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studierenden zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter einer bloßen Freizeitgestaltung haben. Es stellt sich somit die Frage, welche Anforderungen an den steuerfreien Schulunterricht zu stellen sind, den ein Privatlehrer nach der EU-Richtlinie steuerfrei erteilen kann.

Beispiel:

Die Steuerpflichtige ist insbesondere als Tanzlehrerin tätig. Sie erteilte Tangounterricht an einer Volkshochschule und als Privatlehrerin. Das Finanzamt ging davon aus, dass die Steuerpflichtige mit dem von ihr erteilten Tangounterricht keine steuerfreien Leistungen erbracht hat. Eine Steuerfreiheit komme weder nach nationalem noch nach EU-Recht in Betracht.

Der Einspruch, mit dem sie geltend machte, dass ihre Leistungen nach EU-Recht steuerfrei seien, hatte keinen Erfolg.

Wichtig ist die Abgrenzung zwischen steuerfreiem Unterricht und nicht steuerfreier Freizeitgestaltung. Anhaltspunkte für die Annahme reiner Freizeitgestaltung können sich z.B. aus dem Teilnehmerkreis oder aus der thematischen Zielsetzung eines Kurses ergeben. Zu Kursen, die von ihrer Zielsetzung auf reine Freizeitgestaltung gerichtet sind, gehören insbesondere Kurse, die sich allgemein an Menschen richten, die am Tanz interessiert sind.

Ermöglicht ein Kurs demgegenüber einem Teilnehmer, die vermittelten Kenntnisse und Fähigkeiten durch Vertiefung und Fortentwicklung später **beruflich zu nutzen**, genügt dies für die Steuerfreiheit selbst dann, wenn hier von nur wenige Teilnehmer Gebrauch machen. So können z.B. Umsätze eines Ballettstudios steuerfrei sein, bei dem durchschnittlich zwei von hundert Ballettschülern die Aufnahmeprüfung an der staatlichen Hochschule für Musik und Tanz ablegen und eine weitere Berufsausbildung anstreben. Es reicht allerdings nicht aus, dass das Kursangebot der Steuerpflichtigen aufeinander aufgebaut war und es ermöglicht hat, Fertigkeiten kontinuierlich zu vervollkommen. Dabei ist es auch ohne Bedeutung, ob es sich um eher einfache Standardtänze oder beispielsweise um den „Tango Argentino“ handelt, der eine anspruchsvolle Form des Tanzes ist, die eher mit dem Balletttanz vergleichbar ist.

Unterrichtstätigkeiten sind also nur dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn für Kursteilnehmer tatsächlich eine realistische Möglichkeit besteht, die so erlangten Kennt-

nisse später für eine berufliche Tätigkeit zu nutzen. Eine rein theoretische Möglichkeit reicht hierfür nicht aus.

3 Fahrschulen: Unterricht ist umsatzsteuerpflichtig

Der BFH hatte Zweifel, ob die Erteilung von Fahrunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B und C1 nach EU-Recht der Umsatzsteuer unterliegt. Er hatte deshalb dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) die Frage vorgelegt, ob Fahrschulen insoweit steuerfreie Leistungen erbringen. Nach nationalem Recht sind Unterrichtsleistungen zur Erlangung dieser Fahrerlaubnisse umsatzsteuerpflichtig, da Fahrschulen insoweit keine allgemein- oder berufsbildenden Einrichtungen sind und in der Regel keine berufs- oder prüfungsvorbereitenden Bescheinigungen vorgelegt werden können.

Entscheidend ist, wie der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ nach dem EU-Recht auszulegen ist. Der Begriff „Schul- und Hochschulunterricht“ im Sinne der EU-Richtlinie ist nicht auf Unterricht beschränkt, der zu einer Abschlussprüfung führt, mit der eine Qualifikation oder eine Ausbildung hinsichtlich der Ausübung einer Berufstätigkeit erreicht wird. Er schließt auch den Unterricht über andere Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studenten zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben.

Der **EuGH hat nunmehr entschieden**, dass der Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B und C1 **nach EU-Recht umsatzsteuerpflichtig** ist. Der EuGH bejaht zwar den Unterrichtscharakter der Fahrshulleistung. Er stellt jedoch fest, dass der Fahrunterricht in einer Fahrschule, wenn er sich überhaupt auf verschiedene Kenntnisse praktischer und theoretischer Art bezieht, gleichwohl ein **spezialisierter** Unterricht bleibt, der für sich allein nicht der für den Schul- und Hochschulunterricht kennzeichnenden Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen gleichkommt.

Fazit: Der Begriff des Schul- und Hochschulunterrichts im Sinne der EU-Richtlinie ist dahingehend auszulegen, dass er Fahrunterricht einer Fahrschule zum Erwerb der Fahrerlaubnisse für Kraftfahrzeuge der Klassen B und C1 nicht umfasst. Der Fahrschulunterricht ist daher umsatzsteuerpflichtig.

4 Überentnahmen aus dem Betriebsvermögen: Nicht abziehbare Schuldzinsen wegen Überentnahmen

Schuldzinsen für Darlehen, die nicht zur Finanzierung von Wirtschaftsgütern dienen, sind nicht abziehbar, wenn und soweit Überentnahmen vorliegen. Überentnahmen liegen vor, wenn die Entnahmen die Summe von Gewinn und Einlagen übersteigen. Diese Regelung ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.1998

enden. Über- und Unterentnahmen aus vorangegangenen Wirtschaftsjahren bleiben unberücksichtigt.

Im Fall einer **unentgeltlichen Übertragung** eines **Mitunternehmeranteils** tritt der Rechtsnachfolger (neuer Gesellschafter) auch für die Berechnung der Hinzurechnungen in die Position des Rechtsvorgängers ein. Die Kürzung der Schuldzinsen knüpft im Wesentlichen daran, dass der jeweiligen betrieblichen Einheit Eigenkapital entzogen wurde. Wird der Mitunternehmeranteil durch den Rechtsnachfolger unverändert fortgeführt, besteht auch der Grund für die Kürzung der Schuldzinsen fort.

Für die **Berechnung** der Überentnahme ist zunächst vom einkommensteuerrechtlichen Gewinn auszugehen. Als „Gewinn“ ist daher grundsätzlich **auch ein Verlust** anzusehen. Es besteht kein Anhaltspunkt dafür, den Gewinnbegriff unterschiedlich auszulegen. Davon ist allerdings insoweit eine **Ausnahme** geboten, als Verluste für sich genommen nicht zu einer Kürzung des Schuldzinsenabzugs führen dürfen. Die Ausgestaltung der Regelung über die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs beruht auf dem Eigenkapitalmodell und der Vorstellung, dass der Betriebsinhaber dem Betrieb bei negativem Eigenkapital nicht mehr Mittel entziehen darf, als er erwirtschaftet und eingelegt hat.

Es **widerspricht dem Sinn** der Regelung, wenn Schuldzinsen allein deshalb nicht abziehbar sind, weil der Steuerpflichtige einen Verlust erwirtschaftet hat. Der Verlust allein kann daher nicht unter dem Gesichtspunkt der Überentnahme zu einer Einschränkung des Schuldzinsenabzugs führen. Das gilt insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige **niemals eine Entnahme getätigt** hat. Es ist daher anerkannt, dass in einem Verlustjahr bei **isolierter** Betrachtung dieses Jahres die Überentnahme nicht höher sein darf als die Entnahme und auch nicht höher als die Differenz zwischen Entnahme und Einlage.

Die Überentnahme des aktuellen Wirtschaftsjahres ist **auf den Überschuss der Entnahmen begrenzt**. Übersteigen umgekehrt die Einlagen die Entnahmen, wird der Überschuss der Einlagen mit dem Verlust verrechnet, so dass der Verlust die Unterentnahme dieses Jahres ggf. bis auf Null mindert.

5 Hochzeits-, Tauf- und Trauerredner: Wann gilt für sie der ermäßigte Umsatzsteuersatz?

Die Umsätze eines Tauf-, Trauer- und Hochzeiteredners unterliegen nicht dem ermäßigten Steuersatz, wenn die vorgelegten Texte bezogen auf den jeweiligen Anlass nach **gleichem Muster** aufgebaut sind, teilweise wörtliche Übereinstimmungen aufweisen und der individuelle Bezug sich lediglich aus den Informationen ergibt, die dem Redner über das Brautpaar, den Täufling oder den Verstorbenen mitgeteilt wurden.

Beispiel:

Die Steuerpflichtige ist freie Theologin und als Rednerin auf Hochzeiten, Taufen und Trauerfeiern tätig. Ihre we-

sentliche Leistung besteht dabei in der Erarbeitung eines auf die individuellen Bedürfnisse und persönlichen Umstände ihrer Kunden angepassten Redetexts. Sie machte geltend, dass eine künstlerische Leistung vorliege, da über die Erstellung der Predigttexte hinaus ein wesentlicher Teil ihrer Leistungen im freien und das Publikum einbeziehenden Vortrag bestehe. Außerdem leiste sie Trauerarbeit mit den Angehörigen bzw. erarbeite den jeweiligen Ablauf der Zeremonie bei Hochzeiten und Taufen. Insofern liege ein Gesamtkunstwerk vor. Das Finanzamt lehnte die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ab.

Der ermäßigte Steuersatz von sieben Prozent gilt für die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte und Museen sowie die den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbaren Darbietungen ausübender Künstler. Die Regelung beruht auf EU-Recht, wonach auch die Dienstleistungen von Schriftstellern, Komponisten und ausübenden Künstlern sowie die diesen geschuldeten urheberrechtlichen Vergütungen erfasst werden.

Nach der Rechtsprechung liegt das **Wesen einer künstlerischen Tätigkeit** in der freien schöpferischen Gestaltung, in der Eindrücke, Erfahrungen und Erlebnisse des Künstlers durch das Medium einer Formensprache zu unmittelbarer Anschauung gebracht werden. Die künstlerische Leistung wird danach geprägt von einer eigenschöpferischen Leistung des Künstlers, in der seine besondere Gestaltungskraft zum Ausdruck kommt. Es spricht gegen eine künstlerische Tätigkeit, wenn eine Redetätigkeit sich im Wesentlichen auf eine **schablonenartige** Wiederholung anhand eines Redegerüsts beschränkt.

6 Weitervermietung von Ferienwohnungen: Umsatzsteuer bei Margenbesteuerung

Für Reisebüros, die gegenüber dem Reisenden **in eigenem Namen** auftreten und dabei die Lieferungen und Dienstleistungen **anderer Steuerpflichtiger** in Anspruch nehmen, gilt die **Mehrwertsteuer-Sonderregelung** (= Margenbesteuerung). Der BFH hat nunmehr entschieden, dass auch die Vermietung von Ferienwohnungen, die jemand von anderen Personen angemietet hat, der Margenbesteuerung mit dem Regelsteuersatz von 19 Prozent unterliegt.

Beispiel:

Ein Unternehmer vermietete **in eigenem Namen** Häuser im Inland sowie in Österreich und Italien zu Urlaubszwecken an Privatkunden. Der Unternehmer mietete die Häuser seinerseits für die Zeiträume der eigenen Vermietung von dem jeweiligen Eigentümer an. Die Kundenbetreuung vor Ort erfolgte durch die jeweiligen Eigentümer oder deren Beauftragte. Zu den Leistungen gehörte neben der Bereitstellung der Unterkunft typischerweise auch die Reinigung der Unterkunft sowie ggf. ein Wäsche- und Brötchenservice.

Der Unternehmer berechnete die Steuer nach der sogenannten Margenbesteuerung unter Anwendung des Regelsteuersatzes. Später beantragte er die Änderung der

Steuerfestsetzung und die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Das Finanzamt lehnte dies ab.

Die Überlassung von Ferienwohnungen, die ein Unternehmer von den Eigentümern anmietet, bildet zusammen mit den Nebenleistungen, die von den Eigentümern erbracht werden, jeweils eine **einheitliche Leistung** (= Reiseleistung). Dabei spielt der Stellenwert dieser zusätzlichen Leistungen keine Rolle. Laut BFH ist deshalb die sogenannte Margenbesteuerung für Reiseleistungen **anzuwenden**.

Bei der Margenbesteuerung ist der ermäßigte Steuersatz **nicht** anwendbar. Es handelt sich nach der Entscheidung des BFH um Reiseleistungen und nicht um die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält. Somit kommt der ermäßigte Steuersatz nicht in Betracht. Das entspricht auch den Vorschriften der EU-Richtlinie. Die sonstige Leistung wird nach dem Urteil des BFH an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Die Sonderregelung (Margenbesteuerung) gilt nicht, wenn jemand lediglich als Vermittler handelt.

7 Lebensversicherung: Steuerschädliche Verwendung zu Finanzierungszwecken

Erträge aus begünstigten Lebensversicherungen, die vor dem 1.1.2005 abgeschlossen wurden, sind steuerfrei. Die Steuerfreiheit ist von der weiteren Voraussetzung abhängig, dass Ansprüche aus den Versicherungsverträgen während derer Dauer im Erlebensfall nicht der Tilgung oder Sicherung eines Darlehens dienen, bei dem die **Zinsaufwendungen Betriebsausgaben der Werbungskosten** sind.

Es ist also **schädlich**, wenn die Ansprüche aus einer vor dem 1.1.2005 abgeschlossen Lebensversicherung zur Tilgung eingesetzt, abgetreten, verpfändet oder die Versicherungspolice zur Sicherheit hinterlegt wurden. **Unschädlich** ist es allerdings, wenn ein Wirtschaftsgut finanziert wird, das nur **persönlichen** Zwecken und nicht der Erzielung von Einkünften dient, die Versicherungsleistung **nach Fälligkeit** zur Tilgung eines Darlehens verwendet wird, ohne dass vorher eine Tilgungs- oder Sicherungsabrede erfolgt ist oder **nach Eintritt des Versicherungsfalls** (Tod des Versicherten) die Versicherungsleistung zur Tilgung eines Darlehens verwendet wird, ohne dass vorher eine Sicherungsabrede **für den Erlebensfall** getroffen worden ist.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige hatte vor 2005 eine Versicherung über eine Alters- und Berufsunfähigkeitsrente mit Kapitalwahlrecht (Rentenversicherung) abgeschlossen. Später nahm er bei seiner Bank ein Darlehen über 200.000 Euro auf. Seine Ansprüche aus der Rentenversicherung trat er zur Sicherheit an die Bank ab. Die Darlehensvaluta stellte der Kläger seiner Ehefrau zinslos als Darlehen zur Verfügung. Die Bank informierte das Finanzamt (FA) über die Sicherungsabtretung der Rentenversicherung. Das FA

behandelte die außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen aus den in den Beiträgen zu der Rentenversicherung enthaltenen Sparanteilen im Zeitpunkt ihrer Verrechnung bzw. Auszahlung als einkommensteuerpflichtige Kapitalerträge.

Das widersprach der Auffassung des FA, da es sich um die Gewährung eines **zinslosen Darlehens** handelte. Ein zinsloses Darlehen **führt jedoch nicht zu einer steuer-schädlichen Verwendung** der Darlehensvaluta. Somit besteht keine Steuerpflicht der außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen aus den Sparanteilen der Lebensversicherung. Für eine Steuerpflicht fehlt es an der Voraussetzung, dass die Finanzierungskosten des gesicherten Darlehens Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Somit war weiterhin der Sonderausgabenabzug möglich und eine Steuerpflicht der außerrechnungsmäßigen und rechnungsmäßigen Zinsen aus den Sparanteilen der Lebensversicherung ausgeschlossen.

8 Übungsleiter im Nebenberuf: Steuerliche Behandlung von Verlusten

Verluste aus einer nebenberuflichen Tätigkeit als Übungsleiter können auch dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn die Einnahmen den sogenannten Übungsleiterfreibetrag in Höhe von 2.400 Euro pro Jahr nicht übersteigen.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige hatte als Übungsleiter Einnahmen in Höhe von 108 Euro erzielt. Dem standen Ausgaben in Höhe von 608,60 Euro gegenüber. Die Differenz von 500,60 Euro machte der Steuerpflichtige in seiner Einkommensteuererklärung als Verlust aus selbstständiger Tätigkeit geltend. Das Finanzamt berücksichtigte den Verlust jedoch nicht. Es vertrat die Auffassung, Betriebsausgaben oder Werbungskosten aus der Tätigkeit als Übungsleiter könnten steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn sowohl die Einnahmen als auch die Ausgaben den Übungsleiterfreibetrag übersteigen. Das Finanzgericht gab dem Steuerpflichtigen Recht, was der BFH bestätigte.

Ein Übungsleiter, der steuerfreie Einnahmen unterhalb des Übungsleiterfreibetrags erzielt, kann die damit zusammenhängenden Aufwendungen steuerlich auch dann geltend machen, wenn und soweit sie die Einnahmen übersteigen. Andernfalls würde der vom Gesetzgeber bezweckte Steuervorteil für nebenberufliche Übungsleiter in einen Steuernachteil umschlagen. Voraussetzung ist allerdings, dass der Steuerpflichtige die Übungsleitertätigkeit mit der **Absicht** ausübt, **Gewinne zu erzielen**. Es kommt also wesentlich drauf an, ob eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt.

9 Firmenwagen: Bewertung der Privatnutzung bei betrieblicher Nutzung von nicht mehr als 50 Prozent

Freiberufler und Unternehmer, die ihren Pkw zwischen 10 und 50 Prozent betrieblich nutzen, können ihn ihrem Pri-

vatvermögen oder ihrem gewillkürten Betriebsvermögen zuordnen. Bei der Zuordnung zum gewillkürten Betriebsvermögen darf die pauschale **Ein-Prozent-Regelung nicht angewendet** werden, sodass der Umfang der betrieblichen und privaten Nutzung ermittelt werden muss. Der Umfang der betrieblichen Nutzung kann mithilfe von Aufzeichnungen über einen **repräsentativen Zeitraum von drei Monaten** ermittelt werden. Dieses Ergebnis kann dann der Besteuerung **dauerhaft zugrunde gelegt werden**, solange sich die Verhältnisse nicht wesentlich verändern.

Die Kosten, die auf die private Nutzung entfallen, dürfen den Gewinn nicht mindern. Hat der Freiberufler/Unternehmer seinen Pkw auch seinem umsatzsteuerlichen Unternehmen zugeordnet, stimmen die umsatz- und einkommensteuerliche Handhabung überein. Das trifft allerdings dann nicht zu, wenn in der Zeit vom **1.1.2019 bis 31.12.2021** ein **Elektrofahrzeug** bzw. Plug-In-Hybrid-Fahrzeug erworben wird. Ein **extern aufladbares Hybrid-elektrofahrzeug** ist allerdings nur begünstigt, wenn

- es eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenem Kilometer hat oder
- seine Reichweite unter **ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine** mindestens 40 Kilometer beträgt.

Da die Ein-Prozent-Regelung keine Anwendung findet, besteht die Begünstigung darin, dass die Abschreibung, die auf die private Nutzung entfällt, nur zur Hälfte angesetzt wird. Das heißt, dass die insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der betrieblichen zu den privaten Fahrten zu ermitteln sind. Für Elektrofahrzeuge und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge, die nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 angeschafft werden, wird die private Nutzung allerdings gesetzlich halbiert. Halbiert werden aber **nicht alle Kfz-Kosten**, sondern nur die **Abschreibung**, der **Leasingbetrag** oder die **Miete** für das Elektrofahrzeug.

Nicht halbiert wird die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer. Es wird also zur Berechnung der Umsatzsteuer die volle Abschreibung angesetzt, die auf die private Nutzung entfällt.

10 Knock-Out-Zertifikate: Steuerliche Behandlung von Verlusten

Hat ein Steuerpflichtiger in Knock-Out-Zertifikate investiert, die durch Erreichen der Knock-Out-Schwelle verfallen, kann er den daraus resultierenden Verlust im Rahmen seiner Einkünfte aus Kapitalvermögen abziehen. Damit wendet sich der BFH gegen die Auffassung der Finanzverwaltung.

Beispiel:

Der Kläger hatte im Jahr 2011 verschiedene Knock-Out-Zertifikate erworben, die je nach Kursverlauf der Basiswerte auf Zahlung eines Differenzausgleichs gerichtet waren. Noch während des Jahres 2011 wurde die sogenannte Knock-Out-Schwelle erreicht. Dies führte zur Ausbuchung

der Kapitalanlagen ohne jeglichen Differenzausgleich bzw. Restwert. Das Finanzamt erkannte die daraus resultierenden Verluste nicht an. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg.

Der BFH bestätigte die Entscheidung des Finanzgerichts. Unabhängig davon, ob im Streitfall die Voraussetzungen eines Termingeschäfts vorliegen, sind die in Höhe der Anschaffungskosten angefallenen Verluste steuerlich zu berücksichtigen. Liegt ein Termingeschäft vor, folgt dies aus § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a EStG, der jeden Ausgang eines Termingeschäfts erfasst. Die gegenteilige Auffassung zur alten Rechtslage ist überholt. Liegt kein Termingeschäft vor, ist ein Fall der „Einlösung“ gegeben. Diese Auslegung ist aus verfassungsrechtlichen Gründen geboten, um die Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und dem Gebot der Folgerichtigkeit auszurichten.

Das Urteil des BFH ist eine Fortsetzung der Rechtsprechung, wonach seit Einführung der Abgeltungsteuer grundsätzlich sämtliche Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen zu erfassen sind und dies gleichermaßen für Gewinne und Verluste gilt.

11 Wertlose Aktien: Ausbuchung aus dem Bankdepot

Bucht eine Bank wertlos gewordenen Aktien ersatzlos aus dem Depot des Steuerpflichtigen aus, entsteht insoweit ein ausgleichs- bzw. vortragsfähiger Verlust. Der Verlust ist auch dann zu berücksichtigen, wenn keine Bescheinigung der depotführenden Bank über die Höhe des Verlusts im Sinne des § 43a Abs. 3 EStG vorliegt.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige hatte Aktien einer US-amerikanischen Kapitalgesellschaft erworben, die später Insolvenz angemeldet hatte. Es wurden die ertragsfähigen Firmenanteile auf eine neue Gesellschaft übertragen (abgespalten). Daran war der Steuerpflichtige nicht beteiligt. Der Restbetrieb, der wertlos war, wurde abgewickelt. Der depotführenden Bank wurde mitgeteilt, dass die Aktien des Steuerpflichtigen wertlos geworden sind. Eine Entschädigung erhielt der Steuerpflichtige nicht. Die Bank buchte daraufhin die Aktien als wertlos aus dem Depot aus. Das Finanzamt erkannte den Verlust nicht an, da keine Bescheinigung im Sinne des § 43a Abs. 3 EStG vorliege.

Das Finanzgericht hat entschieden, dass die fehlende Bescheinigung in einer solchen Situation kein Grund ist, den Verlust nicht anzuerkennen. Da die Finanzgerichte über einen vergleichbaren Fall bisher noch nicht entschieden

haben, wurde die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

12 Urheberrechtsverletzungen: Umsatzsteuerpflicht bei Abmahnungen

Der BFH hat entschieden, dass es sich um einen umsatzsteuerpflichtigen Vorgang handelt, wenn der Inhaber eines Rechts seinen urheberrechtlichen Unterlassungsanspruch gegenüber demjenigen, der sein Recht verletzt hat, mit Hilfe von Abmahnungen durchsetzt. Gegenleistung für die Abmahnleistung ist der Betrag, den derjenige zahlt, der das Recht verletzt hat.

Beispiel:

Eine Tonträgerherstellerin ließ mit Hilfe einer beauftragten Rechtsanwaltskanzlei Personen abmahnen, die Tonaufnahmen im Internet rechtswidrig verbreitet hatten. Gegen Unterzeichnung einer strafbewehrten Unterlassungs- und Verpflichtungserklärung sowie Zahlung von pauschal 450 Euro bot sie an, von der gerichtlichen Verfolgung ihrer Ansprüche abzusehen. Sie ging dabei davon aus, dass die erhaltenen Zahlungen als Schadenersatz für die Urheberrechtsverletzungen anzusehen seien und daher keine Umsatzsteuer anfalle. Die ihr von der Rechtsanwaltskanzlei in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zog sie gleichzeitig als Vorsteuer ab.

Der BFH hat klargestellt, dass **Abmahnungen** zur Durchsetzung eines Unterlassungsanspruchs **als umsatzsteuerpflichtige Leistungen** im Rahmen eines Leistungsaustauschs zwischen dem Abmahner und den von ihm abgemahnten Personen zu qualifizieren sind. Dabei spielt es keine Rolle, welche Bezeichnung die Beteiligten wählen und wie die zivilrechtliche Anspruchsgrundlage ist.

Die Abmahnung erfolgt zumindest auch im Interesse desjenigen, der das Recht verletzt hat, weil er die Möglichkeit erhält, einen kostspieligen Rechtsstreit zu vermeiden. Dies ist laut BFH als umsatzsteuerpflichtige sonstige Leistung anzusehen. Dabei ist es im Ergebnis unerheblich, dass im Zeitpunkt der Abmahnung nicht sicher feststand, ob die Abmahnung erfolgreich sein wird. Auch wenn ungewiss ist, ob die abgemahnte Person ein „Rechtsverletzer“ ist und ob er zahlen wird, besteht ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Abmahnung als sonstige Leistung und der dafür erhaltenen Zahlung.

Ergebnis:

Der BFH überträgt seine Rechtsprechung zu Abmahnungen nach dem Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb auch auf Abmahnungen nach dem Urheberrechtsgesetz.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 4/2019

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Heileurythmist	BFH, Urteil vom 20.11.2018, Az. VIII R 26/15 www.bundesfinanzhof.de	§ 18 Abs. 1 EStG
2 Tanzunterricht	BFH, Urteil vom 24.1.2019, Az. V R 66/17 www.bundesfinanzhof.de	§ 4 Nr. 20 UStG
3 Fahrschulen – Unterricht	EuGH, Urteil vom 14.3.2019, Az. C-449/17 www.curia.europa.eu	§ 4 Nr. 21 UStG
4 Überentnahmen	BFH, Urteil vom 6.12.2018, Az. IV R 15/17 www.bundesfinanzhof.de	§ 4 Abs. 4a EStG
5 Hochzeitsredner	BFH, Urteil vom 11.7.2018, Az. XI R 36/17 www.bundesfinanzhof.de	§ 12 Abs. 2 UStG
6 Ferienwohnungs- vermietung	BFH, Urteil vom 27.2.2019, Az. V R 10/19 www.bundesfinanzhof.de	§ 25 UStG
7 Lebensversicherung	BFH, Urteil vom 25.9.2018, Az. VIII R 3/15 www.bundesfinanzhof.de	§ 52 Abs. 28 EStG
8 Übungsleiter	BFH-Urteil vom 20.11.2018, Az. VIII R 17/16 www.bundesfinanzhof.de	§ 3 Nr. 26 EStG
9 Firmenwagen	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG	–
10 Knock-Out-Zertifikate	BFH, Urteil vom 20.11.2018, Az. VIII R 37/15 www.bundesfinanzhof.de	§ 20 EStG
11 Wertlose Aktien	FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 12.12.2018, Az. 2 K 1952/16 www.landesrecht.rlp.de	§ 20 EStG
12 Urheberrechts- verletzungen	BFH, Urteil vom 13.2.2019, Az. XI R 1/17 www.bundesfinanzhof.de	§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG