

## Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 1/2024

Sehr geehrte Damen und Herren,

vieles hat sich nach dem Jahreswechsel 2023/2024 geändert. Das Wachstumschancengesetz ist gerade verabschiedet, sodass Einzelheiten hierzu erst nach und nach erläutert werden können. Nach der Rechtsprechung ist ein Betrag bei der Einnahmen-Überschuss-Rechnung erst zugeflossen, wenn er auf dem Konto gutgeschrieben ist (Nr. 1). Es sollte vermieden werden, dass ein häusliches Arbeitszimmer zum Betriebsvermögen gehört (Nr. 6). Wer die Möglichkeit noch nicht genutzt hat, seinen Arbeitnehmern einen steuerfreien Inflationsausgleich zukommen zu lassen, kann dies noch bis zum 31.12.2024 nachholen (Nr. 10).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Zufluss bei der Ist-Besteuerung:** Zeitpunkt der Vereinnahmung bei Überweisung auf ein Bankkonto
- 2 Supersportwagen:** Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs
- 3 EU-Taxameter:** Verwendung ab 2024
- 4 Einnahmen-Überschuss-Rechnung:** Wann der Gewinn geschätzt werden kann
- 5 Umsatzsteuer:** Medizinische Analysen eines Facharztes
- 6 Häusliches Arbeitszimmer im Betriebsvermögen:** Steuerliche Konsequenzen
- 7 Umsatzsteuer:** Vermietung von Wohn- und Schlafräumen
- 8 E-Rechnungen:** Ab 2025 sind sie im B2B-Bereich Pflicht
- 9 Zuwendungsnißbrauch an minderjährige Kinder:** Kein Gestaltungsmissbrauch

## 1 Zufluss bei der Ist-Besteuerung: Zeitpunkt der Vereinnahmung bei Überweisung auf ein Bankkonto

Wenn die Voraussetzungen vorliegen, können Lieferungen und sonstige Leistungen, die der Umsatzsteuer unterliegen, **nach vereinnahmten Entgelten** besteuert werden. Der Vorteil gegenüber der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten besteht darin, dass der Unternehmer die Umsatzsteuer nicht vorfinanzieren muss. Bei der Berechnung nach vereinnahmten Entgelten entsteht die Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. Die Vereinnahmung erfordert, dass der Unternehmer über die Gegenleistung für seine Leistung **wirtschaftlich verfügen** kann.

### Beispiel:

*Das Finanzamt (FA) hatte dem Unternehmer die Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten bewilligt. Bei ihm fand eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung statt. Dabei berücksichtigte das FA im Umsatzsteuer-Jahresbescheid das Entgelt für einen steuerbaren Umsatz, der erst am 2.1. des Folgejahres auf dem Girokonto des Unternehmers gebucht worden war. Das FA vertrat die Auffassung, dass der Betrag aufgrund einer rückwirkenden Wertstellung zum 31.12. vereinnahmt worden sei. Der Unternehmer und auch das Finanzgericht haben die Auffassung vertreten, dass die Entgelte erst am 2.1. des Folgejahres vereinnahmt wurden.*

Der BFH hat entschieden, dass bei Überweisungen das Entgelt erst im Zeitpunkt der Gutschrift auf dem Girokonto vereinnahmt worden ist, auch wenn die Wertstellung (Valutierung) bereits zu einem früheren Zeitpunkt wirksam wurde. Bei Überweisungen auf ein Girokonto ist zwischen dem Anspruch

- auf Gutschrift,
- auf Wertstellung (Valutierung) und
- dem Anspruch aus der Gutschrift

zu unterscheiden. Die Wertstellung (Valutierung) gibt dabei den Zeitpunkt an, zu dem der gebuchte Betrag **zinswirksam** wird. Sie ist eine von der Gutschrift unabhängige Buchung.

Erfolgt die Wertstellung vor dem Tag der Buchung, steht der Betrag dem Kontoinhaber gleichwohl erst mit der Buchung der Gutschrift zur Verfügung, da er erst ab diesem Zeitpunkt über den Betrag verfügen kann. Die zeitlich mit Rückwirkung vorgenommene Valutierung ist für die Vereinnahmung unbeachtlich. Denn maßgeblich ist, dass der Unternehmer über die Gegenleistung (als den zu vereinnahmenden Betrag) wirtschaftlich verfügen kann.

## 2 Supersportwagen: Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs

Bei der Anschaffung eines Oldtimers, der kaum bewegt wird, kann es sich um Aufwendungen handeln, die steu-

erlich nicht abziehbar sind. Das Einkommensteuergesetz verbietet den Betriebsausgabenabzug, wenn es sich um Aufwendungen für Jagd, Fischerei, Segeljachten oder Motorjachten und ähnliche Zwecke handelt. Die Aufwendungen für einen Oldtimer oder einen Rennwagen weisen eine ähnliche Nähe zur privaten Lebensführung auf wie die ausdrücklich genannten Aufwendungen. So bietet der Rennsport ähnliche Möglichkeiten zur sportlichen Betätigung, Unterhaltung, Freizeitgestaltung und Repräsentation wie etwa der Segel-, Reit-, Golf- oder Flugsport. Die Aufwendungen unterliegen dem Abzugsverbot, sofern sich ein Zusammenhang mit der Lebensführung der begünstigten Geschäftsfreunde nicht ausschließen lässt.

Nach dem Gesetzestext gilt das Abzugsverbot auch dann, wenn es sich um Aufwendungen für Wirtschaftsgüter handelt, mit denen Gewinne erzielt werden können. Der Gesetzgeber hat nicht darauf abgestellt, ob mit Aufwendungen für Jagd und Fischerei sowie Segeljachten oder Motorjachten Umsätze generiert oder Gewinne erwirtschaftet werden. Vielmehr wollte der Gesetzgeber durch die Abzugsverbote die tatsächlichen Schwierigkeiten, die bei der Abgrenzung zwischen dem betrieblichen Bereich und der privaten Lebensführung auftreten, in pauschaler Weise lösen.

**Nicht vom Abzugsverbot betroffen** sind beispielsweise gewerbliche Verpächter von Segel- oder Motorjachten. Das heißt, die Nutzung einer Segel- oder Motorjacht darf in keinem Zusammenhang mit der sportlichen Betätigung, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation stehen. Es sollen nur solche Betriebsausgaben nicht den Gewinn mindern, die auch eine Berührung zur Lebensführung und zur wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung der begünstigten Geschäftsfreunde des Steuerpflichtigen haben.

## 3 EU-Taxameter: Verwendung ab 2024

Bei EU-Taxametern und Wegstreckenzählern ohne zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung sind die technisch notwendigen Anpassungen und Aufrüstungen umgehend durchzuführen und die rechtlichen Voraussetzungen unverzüglich zu erfüllen.

**Nichtbeanstandungsregelung:** Zur Umsetzung einer flächendeckenden Aufrüstung wird es nicht beanstandet, wenn diese elektronischen Aufzeichnungssysteme längstens **bis zum 31.12.2025** noch nicht über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen. Die Belegausgabepflicht bleibt hiervon jedoch unberührt. Die digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für EU-Taxameter und Wegstreckenzähler findet bis zur Implementierung der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung, längstens für den Zeitraum der Nichtbeanstandung, keine Anwendung.

Die Meldeverpflichtung für die Inanspruchnahme der Übergangsregelung für EU-Taxameter mit INSIKA-Technologie findet ebenfalls längstens für den Zeitraum der Nichtbeanstandung keine Anwendung. Von einer Mitteilung ist bis

zum Einsatz einer elektronischen Übermittlungsmöglichkeit abzusehen.

#### 4 Einnahmen-Überschuss-Rechnung: Wann der Gewinn geschätzt werden kann

Sind Buchführung und Aufzeichnungen formell ordnungsgemäß, führen materielle Mängel nur dann zu einer Schätzungsbefugnis des Finanzamts (FA), wenn diese mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit sachlich unrichtig sind. Die objektive Beweislast für steuererhöhende Tatsachen trägt das FA. Die bei Überschussrechnern zulässige Papierform reicht aus, um die formellen Voraussetzungen zu erfüllen, zu denen der Steuerpflichtige verpflichtet war.

##### Beispiel:

*Die Buchführung des Antragstellers ist bei summarischer Prüfung bereits deswegen mit formellen Mängeln behaftet, weil er die Einzelaufzeichnungen der beiden eingesetzten Kassen nicht vorgelegt hat. Zudem habe man feststellen können, dass nicht sämtliche erzielten Umsätze erklärt wurden. Bei Einsatz eines elektronischen Kassensystems bestehe eine Einzelaufzeichnungspflicht. Einzelpositionen dürften nicht zusammengefasst oder verdichtet werden. Die elektronischen Einzelaufzeichnungen sind aufzubewahren und zur Auswertung zur Verfügung zu stellen. Der Antragsteller habe auch eingeräumt, dass die im Mai 2016 erklärten Einnahmen von 16.808 Euro zu niedrig und damit falsch seien.*

Bei summarischer Prüfung ist hier eine Schätzungsbefugnis des FA zu bejahen. Auch die vom FA gewählte Schätzungsmethode ist aus Sicht des Finanzgerichts (FG) nicht zu beanstanden. Lediglich hinsichtlich der Höhe des vom FA angesetzten durchschnittlichen Tageserlöses hält das FG für Zwecke des Aussetzungsverfahrens geringfügige Korrekturen der Zahlen und die Anwendung eines Sicherheitsabschlags für erforderlich. Für eine darüber hinausgehende Aussetzung der Vollziehung wegen einer unterbliebenen Mitteilung der Besteuerungsgrundlagen besteht kein Anlass.

Die Vorschrift zur Einnahmen-Überschuss-Rechnung selbst normiert keine Verpflichtung zur Aufzeichnung der Betriebseinnahmen oder Betriebsausgaben. Aus den allgemeinen Grundsätzen folgt insoweit nur, dass Steuerpflichtige, die ihren Gewinn mit einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, die Belege aufzubewahren haben, die ihrer Gewinnermittlung zugrunde liegen.

Nach der finanzgerichtlichen Rechtsprechung sind jedenfalls die folgenden **Möglichkeiten für eine ordnungsmäßige Aufzeichnung von Bareinnahmen** in Fällen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung anerkannt:

1. Eine geordnete Belegablage mit Einzelaufzeichnungen der Erlöse.
2. Verzicht sowohl auf Einzelaufzeichnungen als auch auf ein tägliches Auszählen des Kassenbestands, aber

Aufbewahrung der Ursprungsaufzeichnungen und Abgleich von Soll- und Ist-Bestand der Kasse „in gewissen Abständen“ (insbesondere bei der Nutzung von Registrierkassen).

3. Verzicht sowohl auf Einzelaufzeichnungen als auch auf die Aufbewahrung von Ursprungsbelegen, aber tägliches tatsächliches Auszählen der Kasse, das in fortlaufenden Kassenberichten dokumentiert wird.

Eine Verpflichtung zur Fertigung von Aufzeichnungen ergibt sich aus den umsatzsteuerlichen Aufzeichnungspflichten. Danach müssen die vereinbarten bzw. die vereinbarten Entgelte für die vom Unternehmer ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen zu ersehen sein. Die Aufzeichnungsverpflichtung aus einem Steuergesetz wirkt unmittelbar auch für andere Steuergesetze, also auch für das Einkommensteuergesetz.

Die vom FA gewählte Schätzungsmethode, einen durchschnittlichen Tageserlös zu ermitteln und diesen hochzurechnen, sieht das FG grundsätzlich als plausibel und schlüssig an. Eine solche Hochrechnung vermag ein vernünftiges und der Wirklichkeit entsprechendes Ergebnis zu erzielen.

#### 5 Umsatzsteuer: Medizinische Analysen eines Facharztes

Medizinische Analysen eines Facharztes für klinische Chemie und Laboratoriumsdiagnostik können nicht nur dann umsatzsteuerfrei sein, wenn es sich um Krankenhausbehandlungen einschließlich ärztlicher Heilbehandlungen handelt (einschließlich Diagnostik, Befunderhebung usw.), die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden.

Sie können nach der Rechtsprechung des BFH auch als Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin steuerfrei sein, wenn sie im Rahmen der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Hebamme oder einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit durchgeführt werden.

Das BMF hat den Umsatzsteueranwendungserlass entsprechend geändert, sodass die Grundsätze der BFH-Rechtsprechung in allen offenen Fällen anzuwenden sind. Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn der Unternehmer seine Leistungen abweichend davon als umsatzsteuerpflichtig behandelt bzw. behandelt hat.

#### 6 Häusliches Arbeitszimmer im Betriebsvermögen: Steuerliche Konsequenzen

Betrieblich genutzte Gebäudeteile, die im Eigentum des Unternehmers stehen, sind eigenständige Wirtschaftsgüter, die zum Betriebsvermögen gehören können. Bei der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen spielt es keine Rolle, ob und inwieweit die Aufwendungen für den betrieblich genutzten Raum als Betriebsausgaben abgezogen werden können.

Stille Reserven, die sich im Betriebsvermögen gebildet haben, werden bei einer späteren Entnahme bzw. bei einem späteren Verkauf der Immobilie gewinnerhöhend aufgelöst. Vergleichswert ist immer der Buchwert, sodass nicht nur Wertsteigerungen zu stillen Reserven führen, sondern auch die Abschreibungen, die Unternehmer und Freiberufler Jahr für Jahr in Anspruch nehmen. Das bedeutet, dass bei einem Verkauf oder einer Entnahme die Abschreibungen de facto wieder rückgängig gemacht werden.

**Fazit:** Es ist in der Regel wesentlich vorteilhafter, wenn das häusliche Arbeitszimmer nicht als Betriebsvermögen behandelt werden muss. In den folgenden Fällen gehört das häusliche Arbeitszimmer **nicht zum Betriebsvermögen**:

- Eigentümer des bebauten Grundstücks ist der **Ehegatte des Unternehmers**. Hier empfiehlt sich ein Mietvertrag zwischen den Ehegatten.
- Wenn **beide Ehegatten Eigentümer** sind, gehört nur der Anteil des Unternehmer-Ehegatten zum Betriebsvermögen, nicht aber der Eigentumsanteil, der dem anderen Ehegatten gehört. Auch hier kann insoweit ein Mietvertrag zwischen den Ehegatten sinnvoll sein.
- Der anteilige Gebäude- und Grundstückswert überschreitet nicht die **Bagatellgrenze**. Das ist der Fall, wenn der anteilige Gebäude- und Grundstückswert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts (Marktwerts) und nicht mehr als 20.500 Euro beträgt. Der Unternehmer kann dann auf eine Zuordnung zum Betriebsvermögen verzichten.

Nutzt der Unternehmer oder Freiberufler erstmalig ein häusliches Arbeitszimmer, muss er prüfen, ob es zu seinem Betriebsvermögen gehört. Ist das der Fall, muss er diesen Gebäudeteil mit dem Teilwert, der in der Regel dem Marktwert entspricht, ins Betriebsvermögen einlegen. Wird die Bagatellgrenze nicht überschritten, kann der Unternehmer auf eine Zuordnung zum Betriebsvermögen verzichten. Ob die Wertgrenzen überschritten wurden, ist zu jedem Bilanzstichtag zu überprüfen.

Wird der **Bagatellwert überschritten**, ist der anteilige Gebäude- und Grundstückswert zwingend in das Betriebsvermögen einzulegen. Die Einlage erfolgt mit dem Teilwert, höchstens mit den fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten, wenn das Gebäude innerhalb der letzten drei Jahre angeschafft oder hergestellt wurde. Sinkt der anteilige Gebäude- und Grundstückswert und beträgt er nicht mehr als ein Fünftel des Marktwerts und nicht mehr als 20.500 Euro kann er aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen entnommen werden. Der Unternehmer muss die Entnahme tatsächlich vollziehen, das bedeutet, er bucht den anteiligen Gebäude- und Grundstückswert als Entnahme und weist ihn nicht mehr im Anlageverzeichnis aus.

**Hinweis:** Da stille Reserven bei Betriebsaufgabe oder Verkauf der Immobilie besteuert werden, ist es sinnvoll, eine Zuordnung zum Betriebsvermögen zu vermeiden. Anderenfalls kann – insbesondere bei teuren Wohnlagen

– aufgrund von Preissteigerungen die Entnahme zu einer beachtlichen Steuerbelastung führen. Sind beide Ehegatten Eigentümer, wird nur der Eigentumsanteil des Unternehmers erfasst.

## 7 Umsatzsteuer: Vermietung von Wohn- und Schlafräumen

Die kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen ist umsatzsteuerpflichtig. Allerdings ist der **ermäßigte Steuersatz** anzuwenden, wenn es sich um Umsätze handelt, die aus der kurzfristigen Vermietung

- von Wohn- und Schlafräumen stammen, die ein Unternehmer zur Beherbergung von Fremden bereithält,
- sowie von Campingflächen.

Mit Urteil vom 29.11.2022 hat der BFH entschieden, dass nicht nur die Vermietung von Gebäuden begünstigt ist, die mit dem Grundstück fest verbundenen sind. Vielmehr gilt der ermäßigte Steuersatz allgemein für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen durch einen Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden und damit auch die Vermietung von Wohncontainern an Erntehelfer.

Das BMF hat entsprechend der Rechtsprechung des BFH die Verwaltungsanweisungen angepasst, sodass auch die Beherbergung in nicht ortsfesten Einrichtungen begünstigt ist. Maßgeblich für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ist neben der Kurzfristigkeit der Vermietung, dass der Schwerpunkt der Leistung in der Überlassung der Wohn- oder Schlafräume zur Beherbergung liegt.

Der Schwerpunkt der Leistung liegt nicht in der Überlassung der Wohn- oder Schlafräume zur Beherbergung, wenn aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers der Charakter der Leistung nicht durch die Überlassung von Räumen zu Wohn- oder Schlafzwecken, sondern durch andere Aspekte geprägt wird. So ist beispielsweise die **Vermietung von nicht ortsfesten Hausbooten oder Wohnmobilen zur Durchführung von Reisen** insgesamt nicht begünstigt, da dabei nicht der Beherbergungsgedanke im Vordergrund steht, sondern andere Aspekte, wie die gegebene Mobilität und örtliche Flexibilität, für die Gesamtleistung charakterbestimmend sind.

**Anwendungsregelung:** Diese Regelungen im BMF-Schreiben sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Aus Gründen des Vertrauensschutzes wird es (auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers) nicht beanstandet, wenn sich der leistende Unternehmer bis zum 31.12.2023 für ausgeführte Leistungen auf die Anwendung des Regelsteuersatzes beruft.

## 8 E-Rechnungen: Ab 2025 sind sie im B2B-Bereich Pflicht

Im Inland ansässige Unternehmer müssen ab 2025 ihre Umsätze, die sie an andere inländische Unternehmer ausführen, mithilfe von E-Rechnungen abrechnen. Der Zwang

zur E-Rechnung gilt zunächst nur im B2B-Bereich. Aber nicht jede Rechnung die online versandt wird, erfüllt die Voraussetzungen, die E-Rechnungen erfüllen müssen.

Eine E-Rechnung ist eine Rechnung, die in einem **strukturierten elektronischen Format** ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Die E-Rechnung muss der **europäischen Norm** für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen entsprechen. Die Übersendung z.B. einer PDF-Rechnung per E-Mail wird künftig nicht mehr ausreichen. Bevor das Rechnungssystem umgestellt wird, wird jeder Unternehmer klären müssen, wie eine Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format auszusehen hat und mit welchem EDV-Programm die Anwendung möglich ist.

Laut einer Mitteilung des BMF erfüllen sowohl eine Rechnung nach dem **XStandard** als auch nach dem **ZUGFeRD-Format ab Version 2.0.1** grundsätzlich die Anforderungen, die an eine Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format gestellt werden (vorausgesetzt, die im Regierungsentwurf des Wachstumschancengesetzes enthaltene Formulierung bleibt insoweit unverändert).

**XRechnung:** Diese beinhaltet einen Standard für E-Rechnungen, die z.B. an Bundesbehörden, Landesbehörden und Kommunen, aber auch Universitäten oder die Deutsche Bahn gestellt werden. Die XRechnung wurde vom deutschen Gesetzgeber basierend auf einer europäischen Norm beschlossen und eingeführt. Die Rechnungsinformationen werden in einen XML-Datensatz gewandelt und als eine XML-Datei gespeichert, die dann an den Rechnungsempfänger gesendet und elektronisch gelesen werden kann.

**ZUGFeRD** (Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland) ist eine Spezifikation für das gleichnamige Format von E-Rechnungen. Das Format wurde vom Forum elektronische Rechnung Deutschland (FeRD) in Zusammenarbeit mit Verbänden, Ministerien und Unternehmen entwickelt. Am 24.3.2020 wurde die Version 2.1 der Spezifikation veröffentlicht.

Daneben können auch weitere Rechnungsformate die Anforderungen erfüllen. Aufgrund der Tatsache, dass die E-Rechnung zunächst nur für inländische Umsätze obligatorisch sein wird, stellt das BMF auf die gebräuchlichsten inländischen Formate ab. Ab der Einführung der obligatorischen E-Rechnung (voraussichtlich zum 1.1.2025) wird bei einem hybriden Format der strukturierte Teil der führende sein.

Es wird eindeutig geregelt, in welchen Fällen eine E-Rechnung obligatorisch zu verwenden ist und in welchen Fällen die Verwendung einer sonstigen Rechnung möglich bleibt. Es sind die Regelungen zur Echtheit der Herkunft, zur Unversehrtheit des Inhalts und der Lesbarkeit einer Rechnung zu beachten. Zur Vermeidung von unverhältnismäßigen Schwierigkeiten bei der Durchführung von Geschäften des täglichen Lebens wird geregelt, dass für bestimmte Umsätze, z.B. für Fahrausweise, auch nach dem Wegfall

des Vorrangs der Papierrechnung weiterhin alle Arten von Rechnungen verwendet werden können.

## 9 Zuwendungsnießbrauch an minderjährige Kinder: Kein Gestaltungsmissbrauch

Es liegt kein Gestaltungsmissbrauch vor, wenn die Einkunftsquelle „Vermietung und Verpachtung“ zeitlich befristet durch die unentgeltliche Bestellung eines Nießbrauchs übertragen wird, wenn demjenigen, der den Nießbrauch zuwendet, abgesehen von der Verlagerung der Einkunftsquelle, kein weiterer steuerlicher Vorteil entsteht.

### Beispiel:

*Im Jahr 2015 erwarben die Eltern zweier Kinder ein bebautes Gewerbegrundstück zu hälftigem Miteigentum. Das Grundstück war teilweise an eine GmbH und im Übrigen an einen weiteren Gewerbebetrieb vermietet. Vater und Mutter waren Alleingesellschafter und -geschäftsführer der GmbH. Die Eltern vermieteten das gesamte Grundstück an die GmbH, die es zu 75 Prozent bis 80 Prozent an den dort ansässigen Gewerbebetrieb weitervermietete. Die mit der GmbH vereinbarte Miete hat in 2016 (ohne Umsatzsteuer) 4.000 Euro pro Monat betragen und ab 2017 4.200 Euro pro Monat. Durch die Untervermietung erzielte die GmbH Einnahmen von 3.000 Euro pro Monat.*

*Mit notariellem Vertrag räumten die Eltern für die Zeit vom 1.1.2016 bis zum 31.12.2023 ihren Kindern gemeinschaftlich den unentgeltlichen Nießbrauch an dem Grundstück ein. Die Vermieterstellung sollte für die Dauer des Nießbrauchs auf den Nießbraucher übergehen und danach an den Eigentümer zurückfallen. Der Vater stimmte für die Mieterin den Vermieterwechseln zu. Der vom Amtsgericht bestellte Ergänzungspfleger genehmigte die von den Eltern für die Kinder im Vertrag abgegebenen Erklärungen. Daraufhin wurde der Nießbrauch im Grundbuch eingetragen.*

*Dennoch rechnete das Finanzamt die Vermietungseinkünfte nicht den Kindern, sondern deren Eltern persönlich zu und lehnte deshalb die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte ab.*

Der BFH hat entschieden, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung den nießbrauchberechtigten Kindern persönlich zuzurechnen und gesondert und einheitlich festzustellen sind. Der Nießbraucher erzielt die Einkünfte aus der Vermietung, wenn er im Außenverhältnis selbst als Vermieter in Erscheinung tritt. Auch ein (befristetes) schuldrechtliches Nutzungsrecht kann zur Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung führen.

Bestellen Eltern ihren minderjährigen Kindern den Nießbrauch an einem bebauten Grundstück, können die Kinder nur dann Einkünfte aus Vermietung erzielen, wenn zu ihren Gunsten ein bürgerlich-rechtlich wirksames Nutzungsrecht begründet worden ist. Da der Nießbrauch bürgerlich-rechtlich wirksam begründet worden ist, haben die Kinder den objektiven Tatbestand der Vermietung erfüllt.

Ein **Gestaltungsmisbrauch liegt nicht vor**, wenn das minderjährige Kind die Immobilie, die ihm als Nießbraucher zur Nutzung überlassen wurde, an fremde Dritte vermietet. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind dann dem Kind zuzurechnen. Es handelt sich nicht um einen Fall des Missbrauchs von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten.

Eine auch nur **befristete Übertragung der Einkunftsquelle** ist nicht missbräuchlich, wenn sie nicht zugleich dazu dient, nicht abziehbare Unterhaltsleistungen in den Bereich der Einkünfte zu verlagern. Es ist unschädlich, wenn die Übertragung der Erfüllung einer Unterhaltspflicht dient. Die Entscheidung der Eltern, ob sie ihren Kindern Barunterhalt leisten oder ihnen (vorübergehend) eine Einkunftsquelle zuwenden, ist steuerlich grundsätzlich zu beachten. Gleiches gilt, wenn Eltern ihren Kindern einen Vorteil zuwenden wollen, ohne zum Unterhalt in Geld verpflichtet zu sein. Ergibt sich bei einer Gesamtbetrachtung aufgrund dieser Situation ein steuerlicher Vorteil, so ist dies die Folge des steuerlich anzuerkennenden Sachverhalts und insofern gesetzlich „vorgesehen“. Die Begründung des Nießbrauchs bewirkt hier lediglich eine Übertragung der Einkunftsquelle. Die Vermietungseinkünfte werden nicht mehr vom Eigentümer (den Eltern), sondern von den Nießbrauchern (den Kindern) erzielt.

Ein weiterer steuerlicher Vorteil entsteht nicht, weil keine steuerlich unbeachtlichen Unterhaltsaufwendungen in den Bereich der Einkünfte verlagert werden. Die GmbH konnte die Geschäftsraummiete auch vor Begründung des Nießbrauchs als Betriebsausgabe abziehen. Durch die Zuwendung der Einkunftsquelle erwächst den Eltern, von der Verlagerung der Einkünfte abgesehen, gegenüber der Zuwendung von versteuertem Einkommen kein steuerlicher Vorteil.

## 10 Inflationsausgleichsprämie: Steuerfreie Zahlung an Arbeitnehmer noch bis zum 31.12.2024 möglich

Arbeitgeber können ihren Arbeitnehmern in der Zeit **vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024** zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn Leistungen in Form von Zuschüssen und Sachbezügen zur Abmilderung der gestiegenen Verbraucherpreise bis zu einem Betrag von 3.000 Euro steuerfrei zuwenden.

Wer diesen steuerfreien Betrag bisher nicht oder nicht voll ausgenutzt hat, kann dies **bis zum 31.12.2024 nachholen**.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist nur, dass die Leistung **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Es genügt, wenn der Arbeitgeber bei der Gewährung der Leistung festhält, dass die Leistung im Zusammenhang mit den Preissteigerungen steht. Das gilt auch für GmbH-Geschäftsführer, die Arbeitnehmer ihrer GmbH sind, wenn die Gesellschafterversammlung beschließt, dass sie einen Anspruch auf derartige Zuwendungen haben. Der Arbeitgeber hat auch die Möglichkeit, den

Betrag von **maximal 3.000 Euro** oder einen geringeren Betrag in **Teilbeträgen** an seine Arbeitnehmer auszusahlen. Die Zahlung der Inflationsprämie ist beim Arbeitgeber als Betriebsausgabe abziehbar.

## 11 Gemischte Nutzung eines Gebäudes: Wie der volle Schuldzinsenabzug erreicht werden kann

Ein einheitliches Gebäude kann steuerlich – abhängig von der Art der Nutzung – aus maximal **vier Wirtschaftsgütern** bestehen, und zwar aus einem Gebäudeteil, der

- eigenbetrieblich genutzt wird,
- fremdbetrieblich genutzt wird,
- zu fremden Wohnzwecken vermietet wird oder
- zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

Bei **konsequenter Vorgehensweise** können Fremdmittel und damit auch die Schuldzinsen einem bestimmten Gebäudeteil zugeordnet werden. Wird bei einem Gebäude ein Teil zu eigenen betrieblichen und/oder freiberuflichen Zwecken genutzt, ergibt es Sinn, vorrangig den eigenbetrieblich genutzten Gebäudeteil zu finanzieren. Beim Kauf müssen die **Anschaffungskosten** zunächst entsprechend der Nutzung auf die jeweiligen eigenständigen Wirtschaftsgüter **aufgeteilt** werden. Die Zuordnung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter ist nach dem Verhältnis der Wohn- bzw. Nutzflächen vorzunehmen. Entsprechend kann auch die Finanzierung mit Fremd- und Eigenmitteln aufgeteilt werden.

Bezahlt der Steuerpflichtige die Anschaffungskosten für ein gemischt genutztes Gebäude in einer Summe (einheitlich) von seinem Bau-, Giro- oder Kontokorrentkonto, auf das zuvor sowohl die Darlehens- als auch die Eigenmittel geflossen sind, dann können die Mittel nicht mehr getrennt zugeordnet werden. Der wirtschaftliche Zusammenhang kann nicht durch einen bloßen Willensakt des Steuerpflichtigen begründet werden. **Konsequenz:** Die Schuldzinsen können nur anteilig abgezogen werden.

Ist die beabsichtigte Zuordnungsentscheidung nicht entsprechend umgesetzt worden, kann dies **nachträglich nicht korrigiert** werden, und zwar auch dann nicht, wenn ein ursprünglich nicht diesem Gebäudeteil zugeordnetes Darlehen im Wege einer Umschuldung abgelöst wird. Die Umschuldung und Rückabwicklung führt nur dazu, dass an die Stelle der ursprünglichen Kreditmittel neue Finanzmittel getreten sind. Da der ursprüngliche Kredit aber nur anteilig zur Finanzierung der Anschaffungskosten des fremdvermieteten Gebäudes verwandt worden ist, gilt dies auch für den neuen Kredit.

**Tipp:** Entscheidend sind die getrennte Darlehensaufnahme und die Zuordnung der Darlehen. Die Darlehensauszahlung durch die Bank sollte **unbedingt** in entsprechenden **Teilbeträgen** direkt an den Verkäufer bzw. auf das Notaranderkonto zur Weiterleitung an den Verkäufer gezahlt werden.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 1/2024

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 <b>Zufluss bei der Ist-Besteuerung</b>	BFH, Urteil vom 17.8.2023, Az. V R 12/22 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	§ 19 Abs. 3 UStG
2 <b>Supersportwagen</b>	FG München, Urteil vom 10.10.2022, Az. 7 K 1693/20 <a href="http://www.datenbank.nwb.de">www.datenbank.nwb.de</a>	§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG
3 <b>EU-Taxameter</b>	BMF-Schreiben vom 13.10.2023, Az. IV D 2 - S 0319/20/10002 :010 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	§ 146a Abs. 2 AO; § 9 Abs. 3 KassenSichV; § 146a Abs. 4 AO
4 <b>Einnahme-Überschuss-Rechnung</b>	FG Düsseldorf, Beschluss vom 13.9.2023, Az. 5 V 1048/23 A (E,G,U,F) <a href="http://www.justiz.nrw.de">www.justiz.nrw.de</a>	§ 4 Abs. 3 EStG; BFH, Beschluss vom 7.2.2008, Az. X B 189/07
5 <b>Umsatzsteuer</b>	BMF-Schreiben vom 10.10.2023, Az. III C 3 - S 7170/20/10002 :001 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	BFH, Urteil vom 18.12.2019, Az. XI R 23/19 (XI R 23/15); § 4 Nr. 14 Buchstabe b UStG
6 <b>Häusliches Arbeitszimmer</b>	§ 8 EStDV <a href="http://www.datenbank.nwb.de">www.datenbank.nwb.de</a>	§ 16 Abs. 4 EStG
7 <b>Umsatzsteuer bei Vermietung</b>	BMF-Schreiben vom 6.10.2023, Az. III C 2 - S 7245/19/10001 :004 <a href="http://www.bundesfinanzministerium.de">www.bundesfinanzministerium.de</a>	BFH, Urteil vom 29.11.2022, Az. XI R 13/20; Abs. 12, 16 UStAE
8 <b>E-Rechnungen</b>	BMF-Schreiben von 2.10.2023, Az. III C 2 - S 7287-a/23/10001 :007 <a href="http://www.juris.de">www.juris.de</a>	RL 2014/55/EU vom 16.4.2014 (ABI. L 133 vom 6.5.2014, S. 1); § 14 Abs. 2 UStG – neu; § 34 UStDV – neu
9 <b>Zuwendungsnießbrauch</b>	BFH, Urteil vom 20.6.2023, Az. IX R 8/22 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	–
10 <b>Inflationsausgleichsprämie</b>	Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes aus Gaslieferungen über das Erdgasnetz BGBl. I 2022, S. 1.743 <a href="http://www.bgbl.de">www.bgbl.de</a>	§ 148 AO
11 <b>Schuldzinsenabzug</b>	BFH, Urteil vom 12.3.2019, Az. IX R 2/18 <a href="http://www.bundesfinanzhof.de">www.bundesfinanzhof.de</a>	–