

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 6/2024

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Bundesregierung hat erneut Gesetzesänderungen beschlossen. Die Grenzwerte für Kleinunternehmer werden deutlich erhöht (Nr. 1). Ab 2026 soll der Vorsteuerabzug bei der Ist-Besteuerung erst dann möglich sein, wenn die Zahlung erfolgt ist (Nr. 2). Da der Grenzwert bei Geschenken ab 2024 auf 50 Euro angehoben wurde, ergeben sich Konsequenzen beim Vorsteuerabzug (Nr. 7). Was Freiberufler beachten müssen, wenn sie ein häusliches Arbeitszimmer steuerlich absetzen wollen bzw. für unterschiedliche Einkünfte nutzen, erfahren Sie in den Beiträgen Nr. 5 und 6.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Umsatzsteuer:** Änderungen für Kleinunternehmer ab 2025
- 2 Vorsteuerabzug:** Geplante Änderung bei der Ist-Besteuerung ab 2026
- 3 Einnahmenüberschussrechnung:** Zur Behandlung von Beteiligungsverlusten
- 4 Fremdkosten:** Umsatzsteuer bei Weiterberechnung
- 5 Häusliches Arbeitszimmer (1):** Steuerliche Behandlung der Aufwendungen bei unterschiedlichen Einkünften
- 6 Häusliches Arbeitszimmer (2):** Welche Aufzeichnungspflichten Freiberufler beachten müssen
- 7 Geschenke:** Zum Vorsteuerabzug seit dem 1.1.2024
- 8 Dienstwagen:** Ermittlung des Bruttolistenpreises bei der 1-Prozent-Regelung
- 9 Erwerb eines Kfz:** Inzahlungnahme eines gebrauchten Firmen-Kfz
- 10 Aussetzungszinsen:** Geltende Regelung verfassungswidrig?

1 Umsatzsteuer: Änderungen für Kleinunternehmer ab 2025

Die Kleinunternehmerregelung kann bisher nur von Unternehmern in Anspruch genommen werden, die im Inland ansässig sind. Die im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2024 vorgesehene Neuregelung ermöglicht es auch Unternehmen, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, die Kleinunternehmerregelung in Deutschland anzuwenden. Hierzu wird ein besonderes Meldeverfahren eingeführt. Zuständig für die Durchführung des Meldeverfahrens und die unionsrechtlich vorgeschriebene Zusammenarbeit mit den anderen Mitgliedstaaten ist das Bundeszentralamt für Steuern. Neben dieser zwingend erforderlichen Umsetzung der entsprechenden EU-Richtlinie wurde die Sonderregelung für Kleinunternehmer neu konzipiert.

Umsätze, die unter die Kleinunternehmerregelung fallen und von inländischen Unternehmern bewirkt werden, sind von der Umsatzsteuer befreit. Ab dem 1.1.2025 ist Voraussetzung, dass der inländische Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr **25.000 Euro** (bisher 22.000 Euro) nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr **100.000 Euro** (bisher 50.000 Euro) voraussichtlich nicht überschreiten wird (Prognosewert). Wird der untere inländische Grenzwert im laufenden Kalenderjahr überschritten, kommt **im Folgejahr** eine Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung nicht mehr in Betracht.

Bisher konnte die Kleinunternehmerregelung bis zum Ende des Kalenderjahres angewandt werden, auch wenn der tatsächliche Umsatz 50.000 Euro im Laufe des Kalenderjahres entgegen der Prognose überstiegen hat. Das ist unionsrechtlich nicht mehr zulässig. Um die Kleinunternehmerregelung im Überschreitungsyear unbürokratisch im Sinne der Altregelung fortzuführen, wird von der unionsrechtlichen Möglichkeit Gebrauch gemacht, den oberen inländischen Grenzwert auf 100.000 Euro festzulegen. Soweit der Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr den oberen inländischen Grenzwert von 100.000 Euro überschreitet, kommt eine weitere Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung **ab diesem Zeitpunkt** nicht mehr in Betracht.

Nimmt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auf, darf der Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr den Betrag von 25.000 Euro nicht überschreiten. Bereits ab dem Umsatz, mit dem die Grenze überschritten wird, ist die Regelbesteuerung anzuwenden. Das heißt, dass bei Überschreiten des unteren inländischen Grenzwerts die Steuerbefreiung nicht mehr anwendbar ist. Allerdings wird den Mitgliedstaaten die Möglichkeit eingeräumt, einen oberen inländischen Grenzbetrag einzuführen, bis zu dessen Überschreitung die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im laufenden Kalenderjahr weiterhin zulässig ist.

Hinweis: Ein einmal, ggf. auch konkludent, erklärter Verzicht, z.B. durch Abgabe einer Umsatzsteuer-Voranmeldung oder Jahreserklärung mit Berechnung der Steuer

nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes, bindet den Unternehmer **mindestens für fünf Kalenderjahre**. Für die Zeit nach Ablauf der Fünfjahresfrist kann der Unternehmer mit Wirkung vom Beginn eines folgenden Kalenderjahres an den Verzicht widerrufen.

2 Vorsteuerabzug: Geplante Änderung bei der Ist-Besteuerung ab 2026

Nach der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie entsteht das Recht des Leistungs- und Rechnungsempfängers auf Vorsteuerabzug gleichzeitig mit dem entsprechenden Steueranspruch aus der Leistung gegenüber dem Erbringer einer Leistung. Das gilt grundsätzlich für alle Leistungsempfänger, unabhängig davon, ob sie der Ist- oder der Soll-Versteuerung unterliegen. Der Europäische Gerichtshof hat in seinem Urteil vom 10.2.2022 (Rs. C-9/20) entschieden, dass dies auch für den Fall gilt, dass der Steueranspruch gegenüber dem Leistungserbringer erst mit Vereinnahmung des Entgelts entsteht. Entsprechend kann der Leistungsempfänger den Vorsteuerabzug auch erst zu diesem Zeitpunkt vornehmen.

Das deutsche Umsatzsteuergesetz enthält bisher keine ausdrückliche Regelung zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs. Der Gesetzeswortlaut ist insoweit offen formuliert. Nach der bisherigen Rechtsauffassung in Deutschland ist daher ein Vorsteuerabzug grundsätzlich bereits zum Zeitpunkt der Leistungsausführung möglich, unabhängig vom Zeitpunkt einer späteren Zahlung. Das soll nunmehr **ab 2026 angepasst** werden.

Fazit: Die vorgesehene Änderung in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz dient dazu, in diesen Fällen den Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs gesetzlich klarzustellen. Konsequenz ist, dass der Vorsteuerabzug aus der Rechnung eines Ist-Versteuerers **erst nach Zahlung** des Rechnungsbetrags möglich sein wird.

3 Einnahmenüberschussrechnung: Zur Behandlung von Beteiligungsverlusten

Die Beteiligung an einer GmbH, die zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden gehört, verliert diese Zuordnung grundsätzlich erst dadurch, dass der Steuerpflichtige sie aus dem Betriebsvermögen entnimmt. Der Verlust der Beteiligung an einer GmbH, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, kann auch bei einer Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) gewinnmindernd berücksichtigt werden. Für den Zeitpunkt und den Umfang des Betriebsausgabenabzugs ist maßgeblich, wann und in welcher Höhe die Mittel, die für den Erwerb der Beteiligung aufgewendet wurden, endgültig verlorengegangen sind. Die Grundsätze der Rechtsprechung zur Berücksichtigung eines Beteiligungsverlusts im Privatvermögen sind nicht maßgebend.

Eine Entnahme setzt eine unmissverständliche, von einem Entnahmewilligen getragene Entnahmehandlung vor-

aus. Die **Entnahmehandlung** kann auch in einem schlüssigen Verhalten liegen, durch das die Verknüpfung des Wirtschaftsguts mit dem Betriebsvermögen erkennbar gelöst wird. Weder die Einstellung des Geschäftsbetriebs der GmbH noch der nachfolgende Umsatzrückgang des Einzelunternehmens des Klägers bis zur Insolvenz hatten in einem BFH-Urteil vom 31.1.2024 zur Folge, dass die Beteiligung ihre Eigenschaft als Betriebsvermögen des Einzelunternehmens verloren hätte. Der Einwand, dass die GmbH-Beteiligung nur noch Verluste bringen würde, sodass sie nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nicht einlagefähig sei, ist unbeachtlich.

Bei einem Übergang von der Bilanzierung zur EÜR ist im ersten Jahr nach dem Übergang ein Übergangsgewinn zu ermitteln. Fehler bei der Ermittlung des Übergangsgewinns im Übergangsjahr können nur durch eine Änderung des Einkommensteuerbescheids für das Übergangsjahr korrigiert werden.

4 Fremdkosten: Umsatzsteuer bei Weiterberechnung

Nimmt ein inländischer Unternehmer Dienstleistungen eines ausländischen Unternehmers in Anspruch, muss zunächst der Ort der sonstigen Leistung festgestellt werden. Wenn keine Sonderregelung eingreift, liegt der Leistungs-ort da, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Somit ist der inländische Unternehmer als Leistungsempfänger zur Zahlung der Umsatzsteuer verpflichtet. Ist der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt, kann er die Umsatzsteuer gleichzeitig wieder als Vorsteuer abziehen.

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt beauftragt ein Übersetzungsbüro in Frankreich mit der Übersetzung eines Schriftstücks. Das Übersetzungsbüro berechnet ihm dafür einen Nettobetrag von 500 Euro. Da der Rechtsanwalt das Übersetzungsbüro beauftragt hat, findet insoweit auch nur ein Leistungsaustausch zwischen ihm und dem Übersetzungsbüro statt. Neben seinem eigenen Honorar und weiteren Auslagen (Kopierkosten) berechnet der Rechtsanwalt die Fremdleistungen mit Umsatzsteuer wie folgt an seinen Mandanten weiter:

Prüfung der Verträge mit Geschäftspartnern:	2.800,00 Euro
Kopierkosten:	120,00 Euro
Übersetzungen (Weiterberechnung):	<u>500,00 Euro</u>
Rechnungsbetrag netto:	3.420,00 Euro
Zuzüglich 19 Prozent Umsatzsteuer:	<u>649,80 Euro</u>
Rechnungsbetrag:	4.069,80 Euro

Wenn ein Unternehmer, um einen Kundenauftrag zu erfüllen, ein drittes ausländisches Unternehmen einschaltet, muss zuerst immer geklärt werden, wer welche Leistung erbringt. Entscheidend ist also, zwischen welchen Unternehmen ein Leistungsaustausch stattfindet. Erst wenn diese Frage geklärt ist, kann der Ort der sonstigen Leistung bestimmt werden. Das vorstehende Beispiel zeigt, warum

es darauf ankommt, wer am jeweiligen Leistungsaustausch teilnimmt. Beauftragt der Rechtsanwalt ein Übersetzungsbüro, dann findet ein Leistungsaustausch zwischen diesen beiden Parteien statt.

Werden Kosten an einen Kunden weiterberechnet, stellt sich die Frage, ob dafür Umsatzsteuer berechnet werden muss oder nicht. Bei einer einheitlichen Dienstleistung teilen die Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung, sodass alle Leistungsbestandteile demselben Steuersatz unterliegen.

Ob beim Leistungsaustausch mit einem ausländischen Unternehmer deutsche Umsatzsteuer anfällt, hängt davon ab, wo sich der Ort der sonstigen Leistung befindet. Außerdem ist zu prüfen, ob ggf. der Leistungsempfänger Schuldner der Umsatzsteuer wird. Bezogen auf das Beispiel ergibt sich folgende Beurteilung.

Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung: Wo sich der Ort der sonstigen Leistung bei grenzüberschreitenden Dienstleistungen befindet, richtet sich nach den allgemeinen Regeln. Beauftragt ein Rechtsanwalt in Deutschland ein Übersetzungsbüro im Ausland, befindet sich der Ort der sonstigen Leistung beim Leistungsempfänger (im Beispiel also in Deutschland), wobei es keine Rolle spielt, ob der leistende Unternehmer seinen Sitz in einem Drittland oder in einem EU-Land hat. Steuerschuldner ist nicht der leistende Unternehmer (das Übersetzungsbüro), sondern der Leistungsempfänger (Rechtsanwalt).

Das Leistungsverhältnis zwischen Rechtsanwalt und Mandant, die beide in Deutschland ansässig sind, ist getrennt zu betrachten. In den Leistungsaustausch zwischen Rechtsanwalt und Mandant sind auch die weiterberechneten Aufwendungen einzubeziehen, wenn es sich nicht um durchlaufende Posten handelt. Im vorliegenden Fall kann nicht von einem durchlaufenden Posten ausgegangen werden.

Fazit: Die weiterberechneten Kosten sind gegenüber dem Mandanten mit Umsatzsteuer abzurechnen. Anders geht es nicht. Unter diesem Gesichtspunkt können die weiterberechneten Übersetzungskosten auch unter „Rechts- und Beratungskosten“ gebucht werden.

5 Häusliches Arbeitszimmer (1): Steuerliche Behandlung der Aufwendungen bei unterschiedlichen Einkünften

Übt ein Steuerpflichtiger mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus und bildet das häusliche Arbeitszimmer insgesamt den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung, so sind

- die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer oder
- die wahlweise in Anspruch genommene Jahrespauschale

entsprechend dem Nutzungsumfang den ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen.

Liegt dabei der Mittelpunkt einzelner Tätigkeiten außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers, ist der Abzug der anteiligen Aufwendungen oder der Jahrespauschale auch für diese Tätigkeiten zulässig. Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Steuerpflichtige auf eine Aufteilung der Aufwendungen oder der Jahrespauschale auf die verschiedenen Tätigkeiten verzichtet und diese **insgesamt einer Tätigkeit zuordnet**. Eine Vervielfachung der Jahrespauschale entsprechend der Anzahl der im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübten Tätigkeiten ist ausgeschlossen.

Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige: Nutzen mehrere Personen, z.B. Ehegatten, ein häusliches Arbeitszimmer, sind die Voraussetzungen für jede einzelne Person zu prüfen. Liegen diese Voraussetzungen jeweils vor, kann jeder, der das häusliche Arbeitszimmer nutzt, die Aufwendungen abziehen, die er getragen hat oder die ihm im Wege des abgekürzten Zahlungswegs (= ein Dritter erfüllt die Schuld des Nutzens) zuzurechnen sind. Bei der Zahlung von einem gemeinsamen Konto sind die grundstücksorientierten Aufwendungen (z.B. Abschreibung, Schuldzinsen) beim Nutzenden als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, wenn sie von ihm geschuldet werden. Dasselbe gilt für Mietzahlungen für eine gemeinsam gemietete Wohnung unabhängig davon, ob es sich um Ehegatten, Lebenspartner oder nichteheliche Lebensgemeinschaften handelt. Die nutzungsorientierten Aufwendungen (z.B. für Energie, Wasser und Reinigung) sind in voller Höhe zu berücksichtigen, soweit sie auf die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers entfallen.

Hinweis: Die **Jahrespauschale ist personenbezogen** anzuwenden. Wird dieser Abzug gewählt, kommt es nicht darauf an, wie viele Personen das häusliche Arbeitszimmer nutzen.

Ändern sich die Nutzungsverhältnisse innerhalb eines Kalenderjahres, können nur die Aufwendungen abgezogen werden, die auf den Zeitraum entfallen, in dem das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung war. Dementsprechend ermäßigt sich auch die Jahrespauschale von 1.260 Euro für jeden vollen Kalendermonat, in dem das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildete, um ein Zwölftel. Für den Zeitraum, in dem das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildete, kommt ggf. ein Abzug der Tagespauschale von 6 Euro nach der Homeoffice-Regelung in Betracht.

6 Häusliches Arbeitszimmer (2): Welche Aufzeichnungspflichten Freiberufler beachten müssen

Nach dem Gesetz müssen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer **einzelnd und getrennt** von den sonstigen Betriebsausgaben aufgezeichnet werden. Soweit diese Aufwendungen nicht bereits von vornherein vom Abzug

ausgeschlossen sind, dürfen sie bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie gesondert aufgezichnet werden. Das bedeutet, dass die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer auch dann gesondert aufzuzeichnen sind, wenn der Steuerpflichtige seine Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) mit einer einfachen Belegablage ermittelt. Die Zusammensetzung der einzelnen Beträge muss sich aus den Belegen **und deren chronologischen Zusammenstellungen** ergeben.

Beispiel:

Der Kläger bewohnte ein Eigenheim, in dem er ein ausgebauten Dachgeschoss für seine freiberufliche Tätigkeit nutzte. In seiner Einkommensteuererklärung erklärte er einen Verlust aus der freiberuflichen Tätigkeit. Dem lagen nach seinen Angaben in der Anlage EÜR u.a. Absetzungen für Abnutzung auf unbewegliche Wirtschaftsgüter sowie Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (einschließlich Absetzung für Abnutzung und Schuldzinsen) zugrunde. Das Finanzamt erkannte die Aufwendungen nur teilweise an. Hiergegen richtete sich die Klage.

Das Finanzgericht (FG) hat entschieden, dass auch in sogenannten Bagatellfällen bei Freiberuflern, die ihren Gewinn mithilfe einer EÜR ermitteln und Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend machen, nicht von den besonderen Aufzeichnungspflichten abgesehen werden kann. In diesen Fällen genüge eine (im Allgemeinen zulässige) geordnete Belegsammlung den Anforderungen nicht. Vielmehr hat der Steuerpflichtige die Grundsätze, die zu buchführenden Steuerpflichtigen für die getrennte Aufzeichnung von Aufwendungen entwickelt wurden, entsprechend anzuwenden. Da der Kläger seine Aufzeichnungspflichten nicht erfüllt habe, wies das FG die Klage ab.

Der BFH hat die Revision zugelassen. Somit stellt sich die Frage, ob die Anforderungen an die Aufzeichnungspflichten bei den Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei einem Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn aus selbstständiger Tätigkeit durch EÜR ermittelt, in inhaltlicher und zeitlicher Hinsicht nur dann erfüllt sind, wenn sämtliche Aufwendungen einzeln und fortlaufend in einem gesonderten Dokument oder Datensatz aufgezeichnet werden.

Hinweis: Es ist sicherlich sinnvoll, die vorgenannten Aufzeichnungen fortlaufend und zeitnah vorzunehmen. Da der BFH die Revision zugelassen hat, kann es jedoch sein, dass die Anforderungen geringer sind als vom FG gefordert. In vergleichbaren Fällen sollte Einspruch eingelegt und ein Aussetzen des Verfahrens beantragt werden, bis die Entscheidung des BFH vorliegt. Der Vorsteuerabzug darf geltend gemacht werden, auch wenn Aufwendungen bei der Einkommensteuer nicht abgezogen werden dürfen.

7 Geschenke: Zum Vorsteuerabzug seit dem 1.1.2024

Die Abgabe von Geschenken von geringem Wert ist nicht steuerbar. Es handelt sich um Geschenke von geringem

Wert, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der zugewendeten Gegenstände je Empfänger im Kalenderjahr insgesamt 50 Euro nicht übersteigen (Nettobetrag ohne Umsatzsteuer). Bei geringwertigen Werbeträgern (z.B. bei Kugelschreibern, Feuerzeugen, Kalendern usw.) kann das unterstellt werden.

Bei Geschenken über 50 Euro entfallen der Betriebsausgabenabzug und damit zugleich der Vorsteuerabzug. Deshalb ist zunächst anhand der ertragsteuerlichen Regelungen zu prüfen, ob es sich bei einem abgegebenen Gegenstand begrifflich um ein „Geschenk“ handelt.

Insbesondere setzt ein Geschenk eine unentgeltliche Zuwendung an einen Dritten voraus. Die Unentgeltlichkeit ist nicht gegeben, wenn die Zuwendung als Entgelt für eine bestimmte Gegenleistung des Empfängers anzusehen ist. Falls danach ein Geschenk vorliegt, ist weiter zu prüfen, ob hierfür der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Nur wenn danach der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigen, kommt eine Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe in Betracht.

Die Umsatzsteuer für Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Unternehmers sind, ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Zuwendungen an einen Empfänger zusammengerechnet 50 Euro jährlich übersteigen. Für die Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten gelten die ertragsteuerlichen Grundsätze. Die Freigrenze ist für Umsatzsteuerzwecke auf das Kalenderjahr zu beziehen. Bei der Prüfung des Überschreitens der 50-Euro-Grenze sind Geldgeschenke einzubeziehen. Der Vorsteuerauschluss und die Freigrenze gelten nicht nur für Sachgeschenke, sondern auch für Geschenke in Form anderer geldwerter Vorteile (z.B. Eintrittsberechtigungen zu kulturellen oder sportlichen Veranstaltungen).

Steht im Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung eines Gegenstands seine Verwendung als Geschenk noch nicht fest, kann der Vorsteuerabzug zunächst unter den allgemeinen Voraussetzungen beansprucht werden. Im Zeitpunkt der Hingabe des Geschenks ist eine Vorsteuerkorrektur vorzunehmen, wenn die Freigrenze von 50 Euro überschritten wird.

Beispiel:

Der Freiberufler A schenkt seinem Geschäftskunden B im April 2024 eine Uhr aus seinem Warenbestand. Die Uhr hatte A im Dezember 2023 für 25 Euro zuzüglich 4,75 Euro Umsatzsteuer eingekauft. Im Dezember 2024 erhält B von A aus Anlass des Weihnachtsfests ein Weinpräsent, das A im Dezember 2024 für 50 Euro zuzüglich 9,50 Euro Umsatzsteuer gekauft hatte.

Durch das zweite Geschenk werden auch die Aufwendungen für das erste Geschenk nicht abziehbar. A hat in der Voranmeldung für Dezember 2024 eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen (Minderung der Vorsteuern um 4,75 Euro). Die Umsatzsteuer für das zweite Geschenk ist nicht abziehbar.

8 Dienstwagen: Ermittlung des Bruttolistenpreises bei der 1-Prozent-Regelung

Wenn ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Firmenwagen überlässt, den dieser auch für Privatfahrten nutzen darf, wendet er ihm insoweit einen geldwerten Vorteil zu, der als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen ist. Dieser geldwerte Vorteil kann für jeden Kalendermonat pauschal mit 1 Prozent des inländischen Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer ermittelt werden. Bei E-Fahrzeugen oder extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen ist der Listenpreis dieser Kfz nur **zur Hälfte** bzw. zu **einem Viertel** anzusetzen.

Maßgebend ist der inländische Bruttolistenpreis im **Zeitpunkt der Erstzulassung**. Rabatte oder andere Preisermäßigungen bleiben unberücksichtigt. Das bedeutet z.B., dass bei einem Oldtimer der niedrige Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der erstmaligen Anschaffung maßgebend ist. Der maßgebliche Bruttolistenpreis ist also der Preis, zu dem ein Steuerpflichtiger das Fahrzeug als Privatkunde erwerben konnte bzw. kann. So muss z.B. die Ermittlung der **Privatnutzung von Taxis** auf der Grundlage des allgemeinen Listenpreises erfolgen und nicht nach den besonderen Herstellerpreislisten für Taxis und Mietwagen.

Eine Sonderausstattung, die in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist, liegt nur vor, wenn das betriebliche Kfz bereits werkseitig im **Zeitpunkt der Erstzulassung** damit ausgestattet ist (z.B. ein werkseitig eingebautes Navigationsgerät). Nachträglich eingebaute unselbstständige Ausstattungsmerkmale sind durch den pauschalen Nutzungswert abgegolten und können nicht getrennt und zusätzlich bewertet werden. **Kosten für ein Autotelefon** werden nicht einbezogen, weil die Überlassung eines Telefons – ebenso wie das Diensthandy – steuerfrei ist.

Bei einem Importfahrzeug kann **nicht der ausländische Listenpreis** anstelle des inländischen Listenpreises angesetzt werden. Es ist der vergleichbare deutsche Bruttolistenpreis anzusetzen. Falls der nicht existiert, ist der Betrag anzusetzen, der für den Endverkauf des tatsächlich genutzten Fahrzeugmodells auf dem inländischen (deutschen) Neuwagenmarkt gilt. Für den pauschalen Nutzungswert ist auch bei einem importierten Kfz der inländische Listenpreis des Kfz im Zeitpunkt seiner Erstzulassung maßgebend. Soweit das reimportierte Kfz mit zusätzlichen Sonderausstattungen versehen ist, die sich im inländischen Listenpreis nicht niedergeschlagen haben, ist der Wert der Sonderausstattung zusätzlich zu berücksichtigen.

Soweit das reimportierte Kfz geringwertiger ausgestattet ist, lässt sich der Wert der „Minderausstattung“ durch einen Vergleich mit einem adäquaten inländischen Kfz angemessen berücksichtigen. Der Listenpreis für ein Importfahrzeug, für das kein inländischer Listenpreis ermittelbar ist, kann auf der Grundlage verschiedener inländischer Endverkaufspreise freier Importeure geschätzt werden.

9 Erwerb eines Kfz: Inzahlungnahme eines gebrauchten Firmen-Kfz

Die Höhe der Anschaffungskosten und der Umsatzsteuer für ein neues Fahrzeug richten sich nach dem tatsächlich vereinbarten Preis. Das gilt auch für die Inzahlungnahme eines gebrauchten Fahrzeugs, sodass regelmäßig ein verdeckter Preisnachlass ausgeschlossen ist.

Bei der Inzahlunggabe eines gebrauchten Fahrzeugs ist der tatsächliche Kaufpreis maßgebend und nicht der gemeine Wert. Die Inzahlunggabe (Anrechnung auf den Preis des Neufahrzeugs) ist auf das Konto „Erlöse aus Verkäufen Sachanlagevermögen“ mit 19 Prozent Umsatzsteuer zu buchen. Steuerlich liegt ein Tausch mit Baraufgabe vor, wenn ein Kfz-Händler beim Verkauf eines Kfz ein Gebrauchtfahrzeug in Zahlung nimmt und der Käufer in Höhe des Differenzbetrags eine Zuzahlung leistet.

Zum Entgelt des Händlers gehört neben der Zuzahlung auch der subjektive (und nicht der gemeine) Wert des Fahrzeugs, das er in Zahlung genommen hat. Das heißt, dass der Ansatz eines „fremdüblichen“ Marktpreises nicht zulässig ist. Der subjektive Wert ergibt sich aus dem individuell vereinbarten Verkaufspreis für das Neufahrzeug abzüglich der Zuzahlung, die der Käufer zu leisten hat. Das ist der Wert, den der Händler bereit ist, für den Gebrauchtwagen zu zahlen.

Das BMF hat diese Auffassung des BFH übernommen. Da bei einem Gebrauchtfahrzeug auf den subjektiven Wert und nicht auf einen eventuell davon abweichenden gemeinen Wert abzustellen ist, kann bei der Inzahlungnahme grundsätzlich kein verdeckter Preisnachlass mit steuerlicher Wirkung eintreten. Die alte Auffassung ist seit dem 1.1.2022 nicht mehr anzuwenden.

Besonderheiten bei Anwendung der Differenzbesteuerung: Nimmt der Kfz-Händler ein Gebrauchtfahrzeug von einem Kunden in Zahlung, der keine Umsatzsteuer ausweisen darf, kann er die Differenzbesteuerung anwenden. Im Rahmen der Differenzbesteuerung ist als Einkaufspreis der tatsächliche Wert des gebrauchten Gegenstands anzusetzen. Dies ist der Wert, der bei der Ermittlung des Entgelts für den Kauf des neuen Gegenstands tatsächlich zugrunde gelegt wird.

Bei der Inzahlungnahme von Gebrauchtfahrzeugen in der Kfz-Wirtschaft ist entsprechend zu verfahren. Das heißt, es ist der subjektive Wert zugrunde zu legen. Als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist somit der Betrag anzusetzen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis übersteigt. Die Umsatzsteuer, die in dem Unterschiedsbetrag enthalten ist, muss herausgerechnet werden. Nebenkosten, die der Händler nach dem Erwerb des Gegenstands aufgewendet hat, gehören nicht zum Einkaufspreis und mindern daher nicht die Bemessungsgrundlage. Das gilt z.B. für Reparaturkosten, die nicht im Einkaufspreis enthalten sind.

10 Aussetzungszinsen: Geltende Regelung verfassungswidrig?

Der BFH hält den gesetzlichen Zinssatz von 6 Prozent jährlich für sogenannte Aussetzungszinsen für verfassungswidrig. Er hat daher mit Beschluss vom 8.5.2024 das Bundesverfassungsgericht angerufen.

Einspruch und Klage haben im Steuerrecht grundsätzlich keine aufschiebende Wirkung, d.h. die Erhebung einer Abgabe wird dadurch nicht aufgehalten, und der Steuerpflichtige muss die festgesetzte Steuer zunächst zahlen. Die aufschiebende Wirkung von Einspruch und Klage kann aber in einem summarischen Verfahren auf Antrag bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des angefochtenen Bescheids vom Finanzamt oder Finanzgericht gesondert durch die Aussetzung der Vollziehung (AdV) angeordnet werden. Für den Steuerpflichtigen bedeutet das einerseits, dass er die Steuer zunächst nicht zahlen muss. Andererseits droht ihm eine Belastung mit Zinsen, wenn sein Rechtsmittel endgültig ohne Erfolg bleibt und er die Steuer nachträglich zahlen muss. Er hat dann nämlich für die Dauer der AdV und in Höhe des ausgesetzten Steuerbetrags Zinsen in Höhe von 0,5 Prozent pro Monat, also 6 Prozent pro Jahr, zu entrichten.

Das Bundesverfassungsgericht hatte die Vollverzinsung ab dem 1.1.2014 für unvereinbar mit Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz erklärt, dies aber nicht auf die Aussetzungszinsen und andere Teilverzinsungstatbestände erstreckt.

Beispiel:

Im Streitfall hatte der Kläger seinen Einkommensteuerbescheid 2012 angefochten. Dessen Vollziehung setzte das Finanzamt aus. Die Klage war erfolglos. Aussetzungszinsen von 0,5 Prozent wurden für 78 Monate festgesetzt, u.a. auch für den Zeitraum vom 1.1.2019 bis zum 15.4.2021. Der Kläger wandte sich gegen die Zinsfestsetzung.

Nach Auffassung des BFH ist ein Zinssatz bei der AdV in Höhe von 0,5 Prozent pro Monat, also 6 Prozent im Zeitraum vom 1.1.2019 bis zum 15.4.2021, mit Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz unvereinbar. Zumindest während einer anhaltenden strukturellen Niedrigzinsphase ist der gesetzliche Zinssatz der Höhe nach offensichtlich nicht (mehr) erforderlich, um den durch eine spätere Zahlung typischerweise erzielbaren Liquiditätsvorteil abzuschöpfen.

Zudem werden Steuerpflichtige, die Zinsen schulden, weil sie

- die Steuer nach der Aussetzung der Vollziehung nicht bezahlt haben und
- die Nachzahlungszinsen entrichten müssen, weil ihre Steuerfestsetzung zu einem Unterschiedsbetrag geführt hat und sie die materiell-rechtlich von Anfang an geschuldete Steuer deshalb erst später zahlen müssen,

ungleich behandelt. Denn Nachzahlungszinsen werden seit dem 1.1.2019 lediglich mit einem Zinssatz von 0,15 Prozent für jeden Monat, also 1,8 Prozent jährlich, berechnet. Auch diese Zinssatzspreizung ist verfassungsrechtlich nicht gerechtfertigt.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 6/2024

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Umsatzsteuer	§ 19 UStG i.d.F. des Entwurfs des JStG 2024 www.bundesfinanzministerium.de	-
2 Vorsteuerabzug	§ 15 Abs. 1 UStG i.d.F. des Entwurfs des JStG 2024 www.bundesfinanzministerium.de	-
3 EÜR	BFH, Urteil vom 31.1.2024, Az. X R 11/22 www.bundesfinanzhof.de	§ 4 Abs. 3 EStG
4 Fremdkosten	§ 13b UStG www.bundesfinanzministerium.de	§ 3a Abs. 2 UStG
5 Häusliches Arbeitszimmer (1)	BMF-Schreiben vom 15.8.2023, Az. IV C 6 - S 2145/19/10006 :027 www.bundesfinanzministerium.de	§ 4 Abs. 5 Nr. 6a bis c EStG
6 Häusliches Arbeitszimmer (2), Aufzeichnungen	FG Hessen, Urteil vom 13.10.2022, Az. 10 K 1672/19 www.rv.hessenrecht.hessen.de	§ 4 Abs. 7 EStG; Revision: BFH-Az. VIII R 6/24
7 Geschenke	BMF-Schreiben vom 12.7.2024, Az. III C 3 - S 7015/23/10002 :001 www.bundesfinanzministerium.de	§ 15 Abs. 1a UStG; § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG; § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG; R 4.10 Abs. 2 bis 4 EStR
8 Dienstwagen	BMF-Schreiben vom 3.3.2022, Az. IV C 5 - S 2334/21/10004 :001 www.bundesfinanzministerium.de	BFH, Urteil vom 9.11.2017, Az. III R 20/16, BStBl. II 2018, S. 278
9 Kfz-Erwerb	Abschnitt 10.5 Abs. 4 UStAE www.bundesfinanzministerium.de	-
10 Aussetzungszinsen	BFH, Vorlagebeschluss vom 8.5.2024, Az. VIII R 9/23 www.bundesfinanzhof.de	BVerfG, Beschluss vom 8.7.2021, Az. 1 BvR 2237/14