

Mandanten-Rundschreiben für Personengesellschaften Nr. 6/2024

Sehr geehrte Damen und Herren,

das BMF hat weitere Änderungsgesetze auf den Weg gebracht, wie z.B. bei der Privatnutzung von E-Fahrzeugen (Nr. 4), bei der Umsatzsteuerbesteuerung von Kleinunternehmern (Nr. 8) und dem Vorsteuerabzug bei der Ist-Besteuerung (Nr. 11). Was tatsächlich umgesetzt wird, ist derzeit noch offen. Unternehmer, die die Möglichkeit noch nicht ausgeschöpft haben, Arbeitnehmern einen steuerfreien Inflationsausgleich zu zahlen, können dies bis zum 31.12.2024 nachholen (Nr. 10). Einzelheiten hierzu und zu anderen Themen sind in dieser Information zusammengestellt.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Gewerbeverlust:** Übernahme von einer Personengesellschaft
- 2 Investitionsabzugsbeträge bei Personengesellschaften:** Wer kann welche Abzugsbeträge nutzen?
- 3 Aufgabe eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils:** Berücksichtigung des Freibetrags
- 4 E-Fahrzeuge:** Geplante Neuregelungen
- 5 Firmen-Pkw:** Ermittlung des Bruttolistenpreises bei der 1-Prozent-Regelung
- 6 Einnahmen-Überschuss-Rechnung:** Steuerliche Behandlung von Beteiligungsverlusten
- 7 Geschenke seit dem 1.1.2024:** Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

1 Gewerbeverlust: Übernahme von einer Personengesellschaft

Ein Gewerbeverlust, der ursprünglich im Betrieb einer Personengesellschaft entstanden und auf eine Kapitalgesellschaft übergegangen ist, entfällt nicht dadurch, dass die Kapitalgesellschaft den verlustverursachenden Geschäftsbereich im Wege eines **Asset Deals** weiterveräußert. Die Besonderheit bei einem Asset Deal liegt darin, dass Wirtschaftsgüter (Assets) wie z.B. Grundstücke, Gebäude, Anlagen, Maschinen, Rechte, Patente und Vorräte einzeln erworben und auf den Käufer übertragen werden. Beim Asset Deal werden somit keine Unternehmensanteile veräußert bzw. erworben. Die Konsequenz ist, dass die Unternehmensidentität bestehen bleibt.

Beispiel:

Die Klägerin, eine GmbH, hatte als Gesamtrechtsnachfolgerin einer GmbH & Co. KG im Jahr 2011 deren Gewerbeverlust übernommen. Auslöser der Gesamtrechtsnachfolge war eine durch eine Verschmelzung verursachte Anwachsung des KG-Vermögens. Die Klägerin führte den Betrieb der KG zunächst weiter. In den Feststellungsbescheiden zum vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.2011 und 31.12.2012 blieb der zum 31.12.2010 festgestellte Gewerbeverlust der KG bei der Klägerin erhalten.

Zweifelhaft wurde dies im Streitjahr 2013, in dem sie ihr operatives Geschäft durch Übertragung aller Vermögenswerte (Asset Deal) veräußerte. Im Anschluss an eine Außenprüfung betrachtete das Finanzamt (FA) den von der KG herrührenden Gewerbeverlust bei der Klägerin als untergegangen und erließ entsprechende Änderungsbescheide. Das Finanzgericht gab der von der Klägerin erhobenen Klage statt.

Der BFH hat das Urteil des Finanzgerichts bestätigt und die Revision des FA als unbegründet zurückgewiesen. Es bestehe keine Grundlage für das vom FA bejahte Entfallen des bei der GmbH nach der Anwachsung ununterscheidbar festgestellten Gewerbeverlusts.

Die Veräußerung des von der KG übernommenen Geschäftsbetriebs habe nichts daran geändert, dass die bei der Klägerin verbliebene andere Unternehmenstätigkeit weiterhin in vollem Umfang als **einheitlicher und zugleich identischer Gewerbebetrieb** galt. Die vom Gesetz geforderte Unternehmensidentität bestand unverändert weiter. Um zu dem vom FA gewünschten Entfallen des von der KG übernommenen Gewerbeverlusts bei der GmbH zu gelangen, bedürfte es sowohl in materiell-rechtlicher als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht einer näheren Ausgestaltung durch den Gesetzgeber.

2 Investitionsabzugsbeträge bei Personengesellschaften: Wer kann welche Abzugsbeträge nutzen?

Bei Personengesellschaften können Investitionsabzugsbeträge sowohl vom gemeinschaftlichen Gewinn als auch

vom Sonderbetriebsgewinn eines Mitunternehmers abgezogen werden. Seit 2021 gilt, dass Investitionsabzugsbeträge, die vom gemeinschaftlichen Gewinn abgezogen werden, ausschließlich bei Investitionen der Personengesellschaft oder Gemeinschaft gewinnerhöhend hinzurechnet werden können. Entsprechendes gilt auch für Investitionsabzugsbeträge, die vom Sonderbetriebsgewinn eines Mitunternehmers abgezogen werden. Hier ist nur die Investition dieses Mitunternehmers oder seines Rechtsnachfolgers begünstigt.

Die bisherige Regelung, wonach eine begünstigte Investition, auf die der Investitionsabzugsbetrag übertragen werden kann, auch dann vorliegt, wenn bei einer Personengesellschaft

- der Investitionsabzugsbetrag vom Gesamthandsgewinn abgezogen wurde und
- die geplante Investition innerhalb des dreijährigen Investitionszeitraums von einem ihrer Gesellschafter vorgenommen wird, der das Wirtschaftsgut in seinem Sonderbetriebsvermögen aktivierte und umgekehrt,

gilt nicht mehr für Investitionsabzugsbeträge, die für Wirtschaftsjahre in Anspruch genommen werden, die nach dem 31.12.2020 enden.

3 Aufgabe eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils: Berücksichtigung des Freibetrags

Der steuerliche Freibetrag von maximal 45.000 Euro bei der Aufgabe bzw. Veräußerung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils kann nur einmal gewährt werden. Wurde der Freibetrag vom Kläger bzw. dessen Steuerberater nicht beantragt, aber trotzdem vom Finanzamt (FA) berücksichtigt, kommt eine erneute Berücksichtigung dennoch in Betracht, wenn dies für den Kläger nicht erkennbar war.

Beispiel:

Der Kläger beendete am 31.12.2019 seine Praxis und erzielte hierdurch einen Aufgabegewinn. Für diesen Aufgabegewinn machte der Kläger den Freibetrag nach den §§ 18 Abs. 3 und 16 Abs. 4 Einkommensteuergesetz geltend. Der Betriebsprüfer kam zu der Auffassung, dass der Freibetrag für das Jahr 2019 aufgrund einer Gewinnfreistellung, die bereits im Jahr 2011 erfolgte, nicht mehr gewährt werden könne. Der Freibetrag sei dem Kläger bereits im Veranlagungsjahr 2011 gewährt worden und damit für den Kläger verbraucht.

Zwar sei der Freibetrag vom Kläger bzw. dessen Steuerberatung damals nicht beantragt worden, gleichwohl habe sich die Gewährung des Freibetrags steuerlich ausgewirkt. Der Kläger sei deshalb angehalten gewesen, gegen diesen – insoweit unzutreffenden – Steuerbescheid Einspruch einzulegen. Dies habe er unterlassen. Die steuerliche Auswirkung im Jahr 2011 könne nun im Streitjahr nicht mehr rückgängig gemacht werden. Da die damalige Berücksichtigung des Freibetrags für den durchgehend steuerlich beratenen Kläger auch erkennbar gewesen sei, komme

eine erneute Berücksichtigung des bereits vollständig verbrauchten Freibetrags im Streitjahr auch nach Maßgabe von Treu und Glauben nicht in Betracht.

Zutreffend ist, dass bei einem Steuerpflichtigen, der das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist, ein Veräußerungsgewinn **auf Antrag** nur dann zur Einkommensteuer herangezogen wird, soweit dieser 45.000 Euro übersteigt. Der Freibetrag kann dem Steuerpflichtigen nur einmal gewährt werden. Wird ein Veräußerungsgewinn auch unterhalb des Freibetrags freigestellt, gilt der Freibetrag vollständig als verbraucht.

Das Finanzgericht gab dem Kläger Recht und gewährte den Freibetrag für das Jahr 2019. Das FA hat dem Kläger zu Unrecht entgegengehalten, dass der Verbrauch des Freibetrags im Jahr 2011 eingetreten sei. Der Kläger **hatte für 2011 keinen Antrag gestellt**. Es kann ihm nicht vorgeworfen werden, dass er den rechtswidrigen Verbrauch des Freibetrags nicht erkannt hat. Ihm kann auch nicht vorgeworfen werden, dass er dies hätte erkennen und Einspruch einlegen müssen. Der Verwaltungsakt gab keinen Anlass dazu, weil die belastende Wirkung durch den Bescheid selbst oder die Korrespondenz im Verwaltungsverfahren, zu dem auch das Einspruchsverfahren gehört, **nicht erkennbar** waren. Dies gilt nach Überzeugung des Finanzgerichts insbesondere dann, wenn neben einer steuermindernden Wirkung auch eine Verbrauchswirkung eintritt, die im weiteren Verlauf zu einer weitaus größeren belastenden Wirkung führen kann.

Eine erforderliche Erkennbarkeit liegt nicht schon dann vor, wenn sich aus dem Festsetzungsteil des Steuerbescheids eine nur geringfügige Änderung des festzusetzenden oder zu erstattenden Steuerbetrags ergibt. Das gilt auch dann, wenn sich aus dem Berechnungsteil des Einkommensteuerbescheids der Ansatz oder Nichtansatz eines Werts ergibt, selbst wenn dieser als „steuerfreier Veräußerungsgewinn“ bezeichnet wird. Ebenfalls reicht es für die Erkennbarkeit in Bezug auf den anzufechtenden Bescheid nicht aus, dass der Steuerpflichtige Grundlagenbescheide erhält, in denen die vom Wohnsitz-FA antraglos steuerfrei gestellten Gewinne festgestellt werden.

Nach diesen Grundsätzen musste sich der Kläger den Verbrauch des Freibetrags im Jahr 2011 nicht entgegenhalten lassen, da die Verwendung des Freibetrags weder durch ihn verursacht wurde noch von ihm erkannt werden musste.

4 E-Fahrzeuge: Geplante Neuregelungen

Die **1-Prozent-Regelung** ist bei der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz, das keine CO₂-Emissionen hat (= reine E-Fahrzeuge inklusive Brennstoffzellenfahrzeuge), nur mit einem Viertel der Bemessungsgrundlage (= Bruttolistenpreis) anzusetzen. Dies gilt jedoch nur bei Anschaffungen

- **bis zum 31.12.2023**, wenn der Bruttolistenpreis des Kfz nicht mehr als **60.000 Euro** beträgt,

- **ab dem 1.1.2024**, wenn der Bruttolistenpreis des Kfz nicht mehr als **70.000 Euro** beträgt und
- **ab dem 1.7.2024**, wenn der Bruttolistenpreis des Kfz nicht mehr als **95.000 Euro** beträgt.

In den vorgenannten Fällen sind bei der **Fahrtenbuchregelung** die anteiligen Kosten anzusetzen, wobei die Abschreibung, die Miete oder die Leasingraten nur mit einem Viertel anzusetzen sind. Dies gilt entsprechend auch bei der Überlassung eines betrieblichen Kfz an Arbeitnehmer.

Geplante Sonderabschreibung: Zusätzlich soll für die Anschaffung von **E-Fahrzeugen ohne CO₂-Emissionen ab dem 1.7.2024** eine Sonderabschreibung eingeführt werden, die wie folgt gestaffelt sein soll:

- Im Jahr der Anschaffung 40 Prozent,
- im zweiten Jahr 24 Prozent,
- im dritten Jahr 14 Prozent,
- im vierten Jahr 9 Prozent,
- im fünften Jahr 7 Prozent und
- im sechsten Jahr 6 Prozent.

Diese Sonderabschreibung soll für Neuzulassungen von E-Fahrzeugen ohne CO₂-Emissionen **bis Ende 2028** gelten.

5 Firmen-Pkw: Ermittlung des Bruttolistenpreises bei der 1-Prozent-Regelung

Nutzt der Gesellschafter einer Personengesellschaft einen Firmen-Pkw auch für seine Privatfahrten, handelt es sich insoweit um eine Privatentnahme. Die Kosten, die auf die private Nutzung entfallen, dürfen den Gewinn nicht mindern. Diese sind entweder **individuell** mithilfe eines Fahrtenbuchs zu ermitteln oder **pauschal** mit 1 Prozent für jeden Kalendermonat vom inländischen Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer. Bei E-Fahrzeugen oder extern aufladbaren Hybrid-E-Fahrzeugen ist der Bruttolistenpreis nur **zur Hälfte** bzw. zu **einem Viertel** anzusetzen. Wenn ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Firmenwagen überlässt, den er auch für Privatfahrten nutzen darf, wendet er ihm insoweit einen geldwerten Vorteil zu, der als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen ist.

Maßgebend ist also 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 der Preis, zu dem ein Steuerpflichtiger das Fahrzeug als Privatkunde erwerben konnte bzw. kann. So muss z.B. die Ermittlung der Privatnutzung eines **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. Die Überlassung eines Autotelefons an Arbeitnehmer ist – ebenso wie die Überlassung eines Diensthandys – steuerfrei.

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. Zur Ermittlung des pauschalen Nutzungswerts 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 geringerwertig 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.

6 Einnahmen-Überschuss-Rechnung: Steuerliche Behandlung von Beteiligungsverlusten

Die Beteiligung an einer GmbH, die zum notwendigen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehört, verliert diese Zuordnung grundsätzlich erst dadurch, dass sie aus dem Betriebsvermögen entnommen wird. Der Verlust der Beteiligung an einer GmbH, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, kann auch dann gewinnmindernd berücksichtigt werden, wenn der Gewinn mithilfe einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt wird. 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 voraus. 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 folgende Umsatzrückgang bei der Personengesellschaft haben zur Folge, dass die Beteiligung ihre Eigenschaft als Betriebsvermögen der Gesellschaft verloren hätte. Der Einwand, dass die GmbH-Beteiligung nur noch Verluste bringen würde, sodass sie nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht einlagefähig sei, ist unbeachtlich.

7 Geschenke seit dem 1.1.2024: Voraussetzung für den Vorsteuerabzug

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**, für die nach § 15 Abs. 1a Umsatzsteuergesetz (UStG) in Verbindung mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Einkommensteuergesetz **kein Vorsteuerabzug** vorgenommen werden kann, entfällt nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG eine Besteuerung der Zuwendungen. Deshalb ist zunächst anhand der ertragsteuerrechtlichen 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 berechtigt haben, kommt eine Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe in Betracht.

Die Umsatzsteuer für Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Unternehmens sind, ist vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Zuwendungen an einen Empfänger zusammengerechnet 50 Euro übersteigen. Für die Ermittlung der Anschaffungs- und 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 Vorsteuer-

korrektur vorzunehmen, wenn die Freigrenze von 50 Euro überschritten wird.

Beispiel:

Die A-OHG schenkt ihrem Geschäftskunden B im April 2024 eine Uhr aus ihrem Warenbestand. Die Uhr hatte die A-OHG im Dezember 2023 für 25 Euro zuzüglich 4,75 Euro Umsatzsteuer eingekauft. Im Dezember 2024 erhält B von der A-OHG aus Anlass des Weihnachtsfests ein Weinpräsent, das die Gesellschaft 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 im Sinne des § 4 Abs. 5 Einkommensteuergesetz. Die OHG hat in der Voranmeldung für Dezember 2024 eine Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG vorzunehmen (Mindererung der Vorsteuern um 4,75 Euro). Die Umsatzsteuer für das zweite Geschenk ist nach § 15 Abs. 1a UStG nicht abziehbar.

8 Kleinunternehmer: Änderungen bei der Umsatzsteuer

Bisher können nur im Inland ansässige Unternehmer die Kleinunternehmerregelung des § 19 Umsatzsteuergesetz in Anspruch nehmen. Die vorgesehene Neuregelung ermöglicht es, dass Unternehmen, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, die Kleinunternehmerregelung in Deutschland anwenden können. 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 Richtlinie RL 2020/285 wurde die Sonderregelung für Kleinunternehmer neu konzipiert.

Gemäß § 19 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz werden Umsätze, die von inländischen Kleinunternehmern bewirkt werden, 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 überschreitet (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 Überschreitungsjahr 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 ein 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.

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.

9 Richtsatzsammlung: Neue Daten für Gewinn- und Umsatzschätzungen

Das BMF hat die neueste Richtsatzsammlung veröffentlicht, die auf den Daten des Jahres 2023 basiert. Sie ist ein Hilfsmittel für die Finanzverwaltung, um Umsätze und Gewinne der Gewerbetreibenden zu verproben und ggf. bei Fehlen anderer Unterlagen zu schätzen. Die Rohgewinnsätze, Rohgewinnaufschlagsätze sowie Halb- und Reingewinne, die in der Richtsatzsammlung aufgeführt sind, dienen dazu, individuelle Sachverhalte zu verallgemeinern.

Konsequenz: Bei einer pauschalierenden Betrachtungsweise – wie es bei der Richtsatzsammlung der Fall ist – können naturgemäß nicht alle denkbaren Auswirkungen berücksichtigt werden. Das heißt, dass im jeweiligen Einzelfall zu prüfen ist, ob und inwieweit bei der Anwendung der Richtsätze Anpassungen vorzunehmen sind. Hierbei hilft auch die Wiedergabe von Bandbreiten im Rahmen der Richtsatzsammlung. Das heißt, dass bei der Anwendung der Richtsätze die individuellen Verhältnisse der einzelnen Betriebe zu berücksichtigen sind. In wirtschaftlichen Krisenzeiten, können sich sowohl negative als auch positive Auswirkungen auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit von Betrieben ergeben. Wichtig ist daher, in besonderem Maße auf eine individuelle Betrachtung zu achten.

Die Richtsätze gelten zwar nicht für alle, aber doch für eine Vielzahl von Branchen. Liegt ein Unternehmen deutlich außerhalb der Richtsätze, muss es mit einer Kontrolle durch das Finanzamt rechnen. Es sollte bereits im Vorfeld (am besten bei der Erstellung der Bilanz oder Einnahmen-Überschuss-Rechnung) geprüft werden, ob die Betriebsergebnisse innerhalb der Richtsätze liegen. Liegen sie außerhalb oder am unteren Rand, sollten die Gründe dafür festgestellt werden.

Was die einzelnen Spalten bedeuten (die angegebenen Zahlen geben die **Spannbreite** wieder und die darunter aufgeführte Zahl den **Durchschnittswert**):

- Der **Rohgewinnaufschlag** ist der prozentuale Aufschlag auf den Wareneinsatz. Wenn z.B. Ware bzw. Material im Wert von 1.000 Euro eingesetzt wird und ein Rohgewinnaufschlag von 50 Prozent besteht, beträgt der **Aufschlag** (1.000 Euro x 50 Prozent =) 500 Euro.
- Unter **Rohgewinn** ist der Prozentsatz ausgewiesen, mit dem der Rohgewinn aus dem Bruttowert **herausgerechnet** wird. Wenn z.B. eine Leistung für 3.000 Euro (ohne Umsatzsteuer) erbracht wird und der Rohgewinnsatz 68 Prozent beträgt, liegt der Wareneinsatz bei 3.000 Euro - (3.000 Euro x 68 Prozent) = 960 Euro.
- Der Rohgewinn ist bei Handelsbetrieben mit **Rohgewinn I** und bei Handwerks- und gemischten Betrieben mit **Rohgewinn II** bezeichnet. Beim Rohgewinn II werden neben dem Waren- und Materialeinsatz auch die Fertigungslöhne einbezogen.
- Der **Halbreingewinn** ist der Rohgewinn abzüglich der Betriebsausgaben mit Ausnahme der Gehälter, Löhne und Aufwendungen für die eigenen oder gemieteten Räume sowie der Gewerbesteuer.
- Der **Reingewinn** ist der Halbreingewinn abzüglich der noch nicht abgezogenen Betriebsausgaben.

Wichtig: Bei einer formell ordnungsgemäßen Buchführung darf eine Gewinn- oder Umsatzschätzung nach ständiger Rechtsprechung in der Regel nicht allein darauf gestützt werden, dass die erklärten Gewinne oder Umsätze von der Richtsatzsammlung abweichen. Werden für einen Gewerbebetrieb, für den Buchführungspflicht besteht, keine Bücher geführt, oder ist die Buchführung nicht ordnungsgemäß, so ist der Gewinn unter Berücksichtigung der Verhältnisse des Einzelfalls (ggf. unter Anwendung von Richtsätzen) zu schätzen. Ein Anspruch darauf, nach Richtsätzen besteuert zu werden, besteht allerdings nicht.

Die Richtsätze finden auch auf Steuerpflichtige Anwendung, die ihren Gewinn mithilfe einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln. Hierzu sind die erforderlichen Anpassungen vorzunehmen (ggf. Umrechnung der Einnahmen und Ausgaben von Ist- auf Sollbeträge, Neutralisierung der Umsatzsteuer, Zuordnung außerordentlicher bzw. periodenfremder Aufwendungen und Erträge zum Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit). Gegebenenfalls müssen im Rahmen der Richtsatzschätzung zusätzlich Bestandsveränderungen (z.B. Warenbestände, Forderungen und Verbindlichkeiten) ermittelt bzw. geschätzt und berücksichtigt werden.

10 Inflationsausgleichsprämie für Arbeitnehmer: Steuerfreie Zahlung nur noch bis zum 31.12.2024 möglich

Arbeitgeber dürfen ihren Mitarbeitern noch bis zum 31.12.2024 eine Inflationsausgleichsprämie gewähren,

die bis zur Höhe von 3.000 Euro steuer- und sozialversicherungsfrei bleibt. Es handelt sich dabei um einen **steuerlichen Freibetrag**. Voraussetzung für die Steuer- und Beitragsfreiheit ist, dass die Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Soweit die Inflationsausgleichsprämie bisher nicht ausgeschöpft worden ist, kann dies noch bis zum 31.12.2024 nachgeholt werden.

Entscheidend ist, dass der Betrag dem Arbeitnehmer bis zum 31.12.2024 zugeflossen ist. Das heißt, der Arbeitnehmer muss spätestens am 31.12.2024 über das Geld verfügen können. Es kommt für den Zufluss auf den Buchungstag an, also auf den Zeitpunkt der Gutschrift beim Arbeitnehmer, und nicht auf den Wertstellungstag bei der Bank.

Fazit: Die Inflationsausgleichsprämie sollte frühzeitig überwiesen werden und nicht erst am Silvestertag. Die sogenannte Zehn-Tage-Regelung, wonach wiederkehrende Ausgaben noch dem Vorjahr zugeordnet werden können, greift aufgrund des Einmal-Charakters der Inflationsausgleichsprämie nicht (§ 11 Abs. 2 Einkommensteuergesetz). Es reicht somit nicht aus, wenn die Prämie mit dem Dezember-Gehalt 2024 erst Anfang Januar 2025 ausbezahlt wird.

11 Ist-Besteuerung ab 2026: Geplante Änderung

Nach der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie entsteht das Recht des Leistungsempfängers auf Vorsteuerabzug gleichzeitig mit dem entsprechenden Steueranspruch aus der Leistung gegenüber dem Leistungserbringer. Dies 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 bislang keine ausdrückliche Regelung zum Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs. Der Gesetzeswortlaut ist insoweit offen formuliert. Nach der bisherigen Rechtsauffassung in Deutschland ist 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 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.

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

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

| Thema | Volltext-Fundstelle | Weitere Informationsquellen |
|--------------------------------------|--|---|
| 1 Gewerbeverlust | BFH, Urteil vom 25.4.2024, Az. III R 30/21 www.bundesfinanzhof.de | §§ 10a und 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG |
| 2 Investitionsabzugsbeträge | § 7g EStG www.bundesfinanzministerium.de | – |
| 3 Betriebsaufgabe, Freibetrag | FG Köln, Urteil vom 20.3.2024, Az. 9 K 926/22 www.justiz.nrw.de | §§ 18 Abs. 3 und 16 Abs. 4 EStG |
| 4 E-Fahrzeuge | § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG i.d.F. des Entwurfs eines SteFeG www.bundesfinanzministerium.de | – |
| 5 Firmen-Pkw | BMF-Schreiben vom 18.11.2009, Az. IV C 6 - S 2177/07/10004, BStBl. I 2009, S. 1.326 www.datenbank.nwb.de | Schmidt, EStG, 2024 (§ 6 R 2539) |
| 6 Beteiligungsverluste | BFH, Urteil vom 31.1.2024, Az. X R 11/22 www.bundesfinanzhof.de | BFH, Urteil vom 9.11.2017, Az. III R 20/16 |
| 7 Geschenke | BMF-Schreiben vom 12.7.2024, Az. III C 3 - S 7015/23/10002 :001 www.bundesfinanzministerium.de | R 4.10 Abs. 2 bis 4 EStR; § 15 Abs. 1a UStG; Ab- schnitt 15.6 Abs. 4 und 5 UStAE; R 4.10 Abs. 3 EStR; R 9b Abs. 2 Satz 3 EStR; § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG |
| 8 Kleinunternehmer | § 19 UStG i.d.F. des Entwurfs des JStG 2024 www.bundesfinanzministerium.de | – |
| 9 Richtsatzsammlung | BFH, Urteil vom 16.6.2020, Az. VIII R 15/17 www.bundesfinanzministerium.de | BMF-Schreiben vom 3.3.2022, Az. IV C 5 - S 2334/21/10004:001; § 3 Nr. 45 EStG |
| 10 Inflationsausgleichsprämie | § 3 Nr. 11c EStG www.bundesfinanzministerium.de | BFH, Urteil vom 17.8.2023, Az. V R 12/22 www.bundesfinanzhof.de |
| 11 Ist-Besteuerung | § 15 Abs. 1 UStG i.d.F. des Entwurfs des JStG 2024 www.bundesfinanzministerium.de | § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG |