

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 1/2025

Sehr geehrte Damen und Herren,

nun ist es soweit, dass Unternehmer in der Lage sein müssen, E-Rechnungen zu empfangen und online zu verarbeiten. Hierzu hat das BMF interessante Einzelheiten bekannt gemacht (Nr. 1). Vorsicht: Die Kassenführung dient Betriebsprüfern oft als Einfallstor für Hinzuschätzungen (Nr. 2). Interessant ist auch, wann ein Freiberufler den Firmen-Pkw ohne Umsatzsteuer dem Betriebsvermögen entnehmen und privat veräußern kann (Nr. 3). Bewirtungskosten aus betrieblichem und geschäftlichem Anlass (Nr. 6) und die Bewirtung von Arbeitnehmern (Nr. 8) sind immer wieder Schwerpunkte in steuerlichen Betriebsprüfungen.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 **E-Rechnung:** Was zwischen Unternehmen ab 1.1.2025 gilt
- 2 **Schätzung von Besteuerungsgrundlagen:** Ermessensspielraum des Finanzamts
- 3 **Entnahme eines Firmen-Pkw:** Wann keine Umsatzsteuer anfällt
- 4 **Corona-Testzentrum:** Zuordnung der Einkünfte
- 5 **Viertes Bürokratieentlastungsgesetz:** Die wichtigsten Maßnahmen
- 6 **Bewirtungskosten aus betrieblichem und geschäftlichem Anlass:** Steuerliche Behandlung
- 7 **Übernachungskosten von Arbeitnehmern:** Was ist steuerlich absetzbar?
- 8 **Bewirtung von Arbeitnehmern:** Wann liegt Lohn vor?
- 9 **Gefährdete Arbeitnehmer:** Lohnsteuerliche Behandlung von Sicherheitsmaßnahmen

1 E-Rechnung: Was zwischen Unternehmen ab 1.1.2025 gilt

Das BMF hat ein vorerst abschließendes Schreiben zur E-Rechnung veröffentlicht. Hierbei sind neben den allgemein bekannten, grundlegenden Ausführungen die folgenden zusätzlichen Punkte von besonderer Bedeutung.

Verträge als Rechnung: Verträge können als Rechnung angesehen werden, wenn sie die erforderlichen Angaben enthalten. In diesen Fällen ist zwischen der Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung und der Möglichkeit zur Ausstellung einer sonstigen Rechnung zu unterscheiden. Besteht eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung, kann der zugrunde liegende **Vertrag als ergänzende Angabe** in einen in der E-Rechnung enthaltenen Anhang aufgenommen werden. Sofern eine Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung bei einem Dauerschuldverhältnis (z.B. Mietverhältnis) besteht, ist es ausreichend, wenn einmalig für den ersten Teilleistungszeitraum eine E-Rechnung ausgestellt wird, in welcher der zugrunde liegende Vertrag als Anhang enthalten ist, oder sich aus dem sonstigen Inhalt klar ergibt, dass es sich um eine Dauerrechnung handelt. Zu den Folgezeiträumen brauchen Änderungen der erstmaligen E-Rechnung erst zu erfolgen, wenn sich die umsatzsteuerrechtlichen Rechnungspflichtangaben ändern (z.B. bei einer Mieterhöhung).

End- oder Restrechnung bei zuvor erteilten Voraus- und Anzahlungsrechnungen: In einer Endrechnung, mit der ein Unternehmer über die ausgeführte Leistung insgesamt abrechnet, sind die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelte oder Teilentgelte sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über diese Entgelte oder Teilentgelte Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind. Statt einer Endrechnung kann auch eine Restrechnung erteilt werden.

Derzeit sind die Anforderungen an eine Endrechnung noch nicht im strukturierten Teil einer E-Rechnung darstellbar. Es bietet sich in den fraglichen Fällen daher an, stattdessen eine Restrechnung zu stellen. Es wird aber vor dem Hintergrund der noch bestehenden technischen Einschränkungen nicht beanstandet, wenn in einer bis zum 31.12.2027 als E-Rechnung ausgestellten Endrechnung ein Anhang als unstrukturierte Datei in der E-Rechnung enthalten ist. Der gesonderte Versand einer besonderen Zusammenstellung ist bei einer E-Rechnung hingegen nicht möglich.

In Fällen einer Änderung der Bemessungsgrundlage ist auch bei einer E-Rechnung eine Berichtigung des Steuerbetrags in der ursprünglichen Rechnung nicht erforderlich. Die E-Rechnung muss in derartigen Fällen daher nicht berichtigt werden. Dies betrifft z.B. nachträglich abgerechnete Rabatt- oder Bonusvereinbarungen auf Grundlage der Jahresabnahmemengen. In derartigen Fällen ist gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 Umsatzsteuergesetz in der Rechnung nur darauf hinzuweisen, dass eine im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts besteht. Hierfür ist ein eindeutiger Verweis auf den Vertrag ausreichend.

Die Beleg austauschpflicht in Fällen einer Änderung der Bemessungsgrundlage besteht nur in den in § 17 Abs. 4 Umsatzsteuergesetz bezeichneten Fällen.

2 Schätzung von Besteuerungsgrundlagen: Ermessensspielraum des Finanzamts

Bei gravierender Buchführungsmängel ist die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen, z.B. in Form eines Unsicherheitszuschlags, auf die erklärten Umsätze bzw. Erlöse zulässig.

Beispiel:

Der Kläger betrieb eine Lotto-Toto-Aannahmestelle mit angeschlossenem Kiosk (Tabakwaren, Zeitschriften, etc.). Er erzielte hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermittelte seinen Gewinn durch Bilanzierung. Der Kläger verfügte über eine elektronische Registrierkasse. Er fertigte hierzu handschriftliche Kassenberichte, in denen er – ausgehend vom Kassenbestand des Vortags – zunächst regelmäßig eine Kontoeinzahlung in gleicher Höhe abzog. Anschließend notierte er die Geschäftseinnahmen mit jeweils einer Summe für bestimmte Warengruppen (z.B. Tabak, Zeitschriften, Süßwaren usw.), teilweise jedoch auch nur mit einer Gesamtsumme. Er zog hiervon Ausgaben ab und notierte den Kassenbestand zum Geschäftsschluss. Wechselgeldbestände wurden in den Kassenberichten nicht erfasst.

Das Finanzamt nahm eine Hinzuschätzung in Höhe von 5 Prozent auf die erklärten Umsätze mit Ausnahme der Provisionserlöse und der durchlaufenden Posten vor. Der Kläger erhob dagegen Klage.

Das Finanzgericht sah die Hinzuschätzung als zulässig an. Die Finanzbehörde hat die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, soweit sie diese nicht ermitteln oder berechnen kann. Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Buchführung oder die Aufzeichnungen der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden können (§ 162 Abs. 2 Satz 2 Abgabenordnung). Die Buchführung und die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen, die den Vorschriften der §§ 140 bis 148 Abgabenordnung entsprechen, sind der Besteuerung zugrunde zu legen, soweit nach den Umständen des Einzelfalls kein Anlass besteht, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden. Formelle Mängel berechtigen nur dann zur Schätzung, soweit sie Anlass geben, die sachliche Richtigkeit des Buchführungsergebnisses anzuzweifeln.

Fazit: In diesem Zusammenhang sah das Finanzgericht die vom Finanzamt durchgeführte **Schätzung** mittels Unsicherheitszuschlags **in Höhe von 5 Prozent auf die erklärten Umsätze** mit Ausnahme der Provisionserlöse und durchlaufenden Posten als gerechtfertigt an. Es handle sich um die am besten geeignete Schätzungsmethode, um das wirtschaftlich wahrscheinlichste Ergebnis zu erzielen.

len. Es ist grundsätzlich gerechtfertigt, bei einer Pflichtverletzung des Steuerpflichtigen im Wege einer griffweisen Schätzung einen Unsicherheitszuschlag vorzunehmen.

3 Entnahme eines Firmen-Pkw: Wann keine Umsatzsteuer anfällt

Bei einem Unternehmer, der umsatzsteuerpflichtige Umsätze ausführt, unterliegt die Entnahme eines Firmen-Pkw grundsätzlich der Umsatzsteuer. Die **Entnahme** eines Pkw **unterliegt nicht der Umsatzsteuer**, wenn für den Pkw, der dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zugeordnet ist, keine Vorsteuer geltend gemacht wurde, weil der Pkw

- von einer Privatperson oder
- von einem Kleinunternehmer erworben oder
- aus dem Privatvermögen eingelegt wurde.

Der **Verkauf** eines Firmen-Pkw, der ohne Vorsteuerabzug erworben wurde, muss jedoch **der Umsatzsteuer unterworfen** werden.

Dieses unerwünschte Ergebnis lässt sich vermeiden, indem der Firmen-Pkw zunächst umsatzsteuerfrei entnommen wird, um ihn anschließend privat außerhalb des Umsatzsteuersystems zu verkaufen. Das heißt, dass ein Pkw oder ein anderer Gegenstand, der ohne Vorsteuerabzug erworben wurde, zunächst ohne Umsatzsteuer entnommen und anschließend privat veräußert werden kann. Laut BFH kann die Veräußerung unmittelbar nach der Entnahme erfolgen. Für die private Veräußerung wird dann keine Umsatzsteuer gezahlt.

Es muss also zwischen Entnahme und Veräußerung kein größerer Zeitabstand liegen. Aus dem Urteil des BFH lässt sich ableiten, dass kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten anzunehmen ist, wenn Entnahme und privater Verkauf des Pkw am selben Tag erfolgen.

Wichtig: Für die private Entnahme des Firmen-Pkw vor Verkauf müssen objektive Anhaltspunkte vorliegen. Bei der vorhergehenden Privatentnahme muss deutlich zum Ausdruck gebracht werden, dass der Verkauf privat erfolgt. Das bedeutet, dass

- kein Firmenpapier (Briefbögen mit Firmenbriefkopf) verwendet werden darf,
- im Kaufvertrag ausdrücklich darauf hingewiesen wird, dass es sich um einen privaten Verkauf handelt und
- im Falle einer Überweisung ein privates Bankkonto und nicht das Firmenkonto angegeben wird.

Der Vermerk „steuerfreier Umsatz (Pkw wurde gebraucht von einer Privatperson gekauft)“ kann bereits ausreichend sein, um von einer Entnahme mit anschließendem Privatverkauf ausgehen zu können. Zweckmäßig ist es jedoch, über die Entnahme einen schriftlichen Vermerk zu erstellen und die **Entnahme zeitnah zu buchen**. Die einfache Erklärung, den Umsatz nicht zu versteuern, ist noch keine Entnahmehandlung.

Bei der Entnahme kann auch **Umsatzsteuer nur auf Bestandteile des Firmen-Pkw** fällig werden. Das kann der Fall sein, wenn Bestandteile nachträglich in das Fahrzeug eingebaut wurden und hierfür der Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde. Dann ist die Umsatzsteuer auf den nachträglich eingebauten Bestandteil begrenzt. Bestandteile sind solche Gegenstände, die durch den Einbau ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart verloren haben. Das setzt voraus, dass sie nicht einfach wieder entfernt werden können und Kaufgegenstand eines eigenen Geschäfts sein können. Außerdem muss der eingebaute Gegenstand zu einer dauerhaften Werterhöhung des Fahrzeugs geführt haben. Er darf nicht lediglich zur Werterhaltung beitragen. Außerdem darf bei Entnahme des Firmenfahrzeugs der eingebaute Gegenstand noch nicht verbraucht sein. Es wird keine dauerhafte Werterhöhung angenommen, wenn die Aufwendungen für den Einbau von Bestandteilen weder 20 Prozent der Anschaffungskosten des Gegenstands noch einen Betrag von 1.000 Euro übersteigen.

4 Corona-Testzentrum: Zuordnung der Einkünfte

Das Finanzgericht (FG) Köln hat die Einkünfte einer Ärzte-GbR, die ein Corona-Testzentrum betrieben hat, als freiberuflich eingestuft und nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Klägerin, eine GbR, betrieb im Jahr 2020 ein Testzentrum zur Erkennung des Corona-Virus, außerhalb der regulären Praxisräume der beteiligten Ärzte. Die Finanzbehörde vertrat die Auffassung, dass die Aktivitäten des Testzentrums als gewerbliche Einkünfte zu betrachten seien, da die Tests außerhalb der regulären Praxisräume durchgeführt wurden und auch von nicht-medizinischem Personal hätten durchgeführt werden können.

Beispiel:

Die Klägerin betrieb im Streitjahr in der Rechtsform einer GbR in Z ein Abstrich-/Testzentrum für den Erregernachweis des Corona-Virus. Gesellschafter der Klägerin waren zu gleichen Teilen zum einen in einer weiteren GbR die in Z niedergelassenen Allgemeinmediziner (Y-GbR) sowie die in Z niedergelassene Fachärztin für Laboratoriumsmedizin Frau X. Der Betrieb des Testzentrums erfolgte außerhalb der originären Praxisräumlichkeiten der Gesellschafter. Die beteiligten Ärzte nahmen die Abstriche im Testzentrum selbst vor. Erforderliche Laborleistungen wurden ausgelagert.

Das Testzentrum wurde auf Wunsch des Gesundheitsamts des Kreises in Betrieb genommen, um das Infektionsgeschehen in den Arztpraxen positiv zu beeinflussen, da erkrankte Personen durch die beteiligten Ärzte im Freien getestet werden konnten und nicht mehr die Arztpraxen aufsuchen mussten. Das Abstrichzentrum war zulassungsrechtlich eine Zweigstelle der Praxen der Gesellschafter. Die Leistungen wurden nach der Gebührenordnung der Ärzte gegenüber der Kassenärztlichen Vereinigung abgerechnet.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung gelangte das Finanzamt zu der Rechtsauffassung, dass die Klägerin keine Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nach § 18 Einkommensteuergesetz durch den Betrieb des Testzentrums erzielte, sondern gewerbliche Einkünfte nach § 15 Einkommensteuergesetz.

Das FG entschied, dass die von den Ärzten durchgeführten Corona-Tests als diagnostische Vorstufe ihrer medizinischen Praxis anzusehen sind und somit als freiberufliche Tätigkeit gelten. Das Gericht betonte, dass die Tests auf Wunsch der Gesundheitsbehörden durchgeführt wurden, um die Verbreitung des Virus einzudämmen, und dass die beteiligten Ärzte ihre medizinische Expertise nutzten, um die Tests durchzuführen. Daher wurden die Einkünfte aus dem Testzentrum als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit qualifiziert.

Das FG-Urteil stellt heraus, dass der Kontext und die Art der ausgeführten Tätigkeiten sowie die Beteiligung qualifizierter medizinischer Fachkräfte entscheidend für die Qualifikation der Einkünfte als solche aus selbstständiger Arbeit sind. Der Fall hat grundsätzliche Bedeutung, sodass die Möglichkeit zur Revision zugelassen wurde.

5 Viertes Bürokratieentlastungsgesetz: Die wichtigsten Maßnahmen

Der Bundesrat hat dem Vierten Bürokratieentlastungsgesetz am 18.10.2024 zugestimmt. Ziel des Gesetzes ist es, Abläufe und Regeln zu vereinfachen und der Wirtschaft, insbesondere Selbstständigen und Unternehmern, mehr Zeit für ihre eigentlichen Aufgaben zu verschaffen, heißt es in der Gesetzesbegründung. Die Bundesregierung, auf die das Gesetz zurückgeht, erwartet finanzielle Entlastungen in Höhe von 944 Mio. Euro pro Jahr.

Zu den **beschlossenen Maßnahmen** gehören u.a.

- kürzere Aufbewahrungsfristen für Buchungsbelege – diese müssen nur noch acht statt bisher zehn Jahre aufbewahrt werden,
- eine zentrale Vollmachtsdatenbank für Steuerberater, sodass Arbeitgeber ihren Steuerberatern keine schriftlichen Vollmachten für die jeweiligen Sozialversicherungsträger mehr ausstellen müssen,
- keine Hotelmeldepflicht mehr für deutsche Staatsangehörige,
- mehr digitale Rechtsgeschäfte per E-Mail, SMS oder Messenger-Nachricht ohne das Erfordernis einer eigenhändigen Unterschrift,
- digitale Arbeitsverträge, sodass Arbeitgeber auch per E-Mail über die wesentlichen Vertragsbedingungen informieren können,
- Erleichterungen bei Hauptversammlungen börsennotierter Unternehmen, indem zukünftig die Unterlagen online zur Verfügung gestellt werden können sowie
- digitale Steuerbescheide.

Ausfertigung und Verkündung: Der Bundesrat hat dem „Vierten Gesetz zur Entlastung der Bürgerinnen und Bürger, der Wirtschaft sowie der Verwaltung von Bürokratie“ am 18.10.2024 zugestimmt. Das Gesetz tritt am 1.1.2025 in Kraft.

6 Bewirtungskosten aus betrieblichem und geschäftlichem Anlass: Steuerliche Behandlung

Bewirtungskosten können nur dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn ein betrieblicher Anlass für die Bewirtung vorliegt und die Aufwendungen als angemessen anzusehen sind. Bei einer Bewirtung muss regelmäßig eine Aufteilung danach vorgenommen werden, ob die Gäste aus privaten oder geschäftlichen Gründen eingeladen wurden. Liegt eine gemischt veranlasste Bewirtung vor, sind die Aufwendungen regelmäßig in einem angemessenen Verhältnis, z.B. nach der Anzahl der bewirteten Personen und ihrer Zuordnung zur privaten bzw. betrieblichen Sphäre, aufzuteilen.

In einem nächsten Schritt ist für die ertragsteuerliche Beurteilung zu prüfen, ob eine betriebliche Veranlassung oder eine **geschäftliche Veranlassung** vorliegt. Im Falle einer geschäftlichen Veranlassung sind Bewirtungskosten ertragsteuerlich **nur zu 70 Prozent als Betriebsausgaben** abzugsfähig. Die Vorsteuer ist hingegen – soweit alle umsatzsteuerlichen Voraussetzungen erfüllt sind – in beiden Fällen zu 100 Prozent abzugsfähig.

Beispiel:

Anlässlich des 25-jährigen Geschäftsjubiläums lädt ein Freiberufler seine Arbeitnehmer und seine Geschäftsfreunde zu einer Jubiläumsfeier ein. An der Feier nehmen insgesamt 36 Personen teil, und zwar

- der Unternehmer und seine Ehefrau,
- 16 Arbeitnehmer und
- 18 Geschäftsfreunde.

Die Bewirtungskosten betragen 3.240 Euro zuzüglich 615,60 Euro Umsatzsteuer. Die Umsatzsteuer darf insgesamt zu 100 Prozent als Vorsteuer abgezogen werden. Von den Netto-Bewirtungskosten von 3.240 Euro entfallen auf

- die Arbeitnehmerbewirtung $3.240 \text{ Euro} / 36 \times 16 = 1.440 \text{ Euro}$, die der Unternehmer zu 100 Prozent abzieht,
- den Unternehmer und seine Ehefrau $3.240 \text{ Euro} / 36 \times 2 = 180 \text{ Euro}$, die zu 100 Prozent abgezogen werden,
- die Bewirtung der Geschäftsfreunde $3.240 \text{ Euro} / 36 \times 18 = 1.620 \text{ Euro}$, die nur zu 70 Prozent (1.134 Euro) abgezogen werden dürfen.

Eine Bewirtung liegt vor, wenn jemand auf Kosten des Unternehmers/Freiberuflers mit Speisen, Getränken und Genussmitteln verköstigt wird. Hierbei muss der Verzehr von

Speisen und Getränken jeweils im Mittelpunkt stehen. Der Anfall von Nebenleistungen wie Garderobengebühr und Trinkgelder sind hierbei regelmäßig unschädlich.

Bei der **Abgrenzung**, ob eine **Bewirtung privat oder betrieblich** veranlasst ist, sind folgende Faktoren zu beachten:

- Es dürfen nur geschäftlich bzw. betrieblich veranlasste Bewirtungskosten als Betriebsausgaben abgezogen werden.
- Unangemessene Bewirtungskosten dürfen nicht abgezogen werden. Eine absolute Betragsobergrenze gibt es allerdings nicht. Die Prüfung der Unangemessenheit ist im jeweiligen Einzelfall durchzuführen.
- Bewirtungskosten, die ausschließlich oder überwiegend aus privatem Anlass entstehen, dürfen nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden.
- Eine geringfügige private Mitveranlassung ist unschädlich. Lädt der Unternehmer z.B. einen Geschäftsfreund, mit dem er auch privat befreundet ist, zu einem Geschäftsessen ein, bleibt der geschäftliche Anlass erhalten, auch wenn während des Essens ein privater Gedankenaustausch stattfindet.
- Bewirtungskosten, die gleichermaßen betrieblich und privat veranlasst sind, können insgesamt nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Es handelt sich um gemischte Aufwendungen, die – wenn kein Aufteilungsmaßstab vorhanden ist – insgesamt nicht abgezogen werden dürfen.
- Eine betriebliche Veranlassung liegt bei einer Einweihungsfeier auch dann noch vor, wenn der Umzug in die neue Praxis bereits Monate vorher erfolgt ist.
- Aus der zeitlichen Nähe zu einem privaten Ereignis (z.B. nur zwei Wochen nach dem Geburtstag) darf nicht der Schluss gezogen werden, dass die Bewirtung insgesamt privat veranlasst ist. Entscheidend ist die Zusammensetzung des eingeladenen Personenkreises. Die Liste der Gäste darf nicht gegen eine betriebliche Veranlassung sprechen.

7 Übernachtungskosten von Arbeitnehmern: Was ist steuerlich absetzbar?

Eine auswärtige Tätigkeit kann sich auch über einen längeren Zeitraum erstrecken. Das ist z.B. der Fall, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmer vorübergehend in eine andere Betriebsstätte abordnet. Die Kosten für die Übernachtung bzw. Wohnung am Tätigkeitsort sind beruflich veranlasst, wenn der Arbeitnehmer an einer Tätigkeitsstätte übernachtet, die nicht seine erste Tätigkeitsstätte ist.

Es können die tatsächlichen Aufwendungen für die Unterkunft als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber erstattet werden. Bei einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben auswärtigen Tätigkeitsstätte wird der Abzug der Übernachtungskosten nach Ablauf von 48 Monaten begrenzt. Ebenso wie bei einer doppelten

Haushaltsführung dürfen dann maximal noch 1.000 Euro pro Monat abgezogen werden. Wird die berufliche Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte unterbrochen, beginnt der Zeitraum von 48 Monaten neu, wenn die Unterbrechung mindestens sechs Monate dauert.

Soweit höhere Übernachtungskosten anfallen, weil der Arbeitnehmer eine Unterkunft gemeinsam mit Personen nutzt, die in keinem Dienstverhältnis zum selben Arbeitgeber stehen, sind nur die Aufwendungen abziehbar, die bei alleiniger Nutzung durch den Arbeitnehmer angefallen wären.

Bei einer länger andauernden auswärtigen Tätigkeit übernachtet der Arbeitnehmer am Tätigkeitsort, wenn eine tägliche Heimfahrt nicht zumutbar ist. Muss der Arbeitnehmer am Ort der auswärtigen Tätigkeit über einen längeren Zeitraum bleiben, wird er oft von seiner Familie begleitet. Die Übernachtungskosten sind, wenn die Familie ihn begleitet, nicht abzugsfähig, soweit die Kosten auf die übrigen Familienangehörigen entfallen.

Der BFH hat die Berechnung des Finanzgerichts Niedersachsen, das den beruflichen Anteil unabhängig von der Zahl der Personen mit 20 Prozent geschätzt hatte, nicht beanstandet, wenn im Übrigen die verbleibenden Kosten nach Köpfen auf die Familienmitglieder verteilt werden.

Beispiel:

Der Arbeitgeber stellt seinem Arbeitnehmer für die Zeit der Abordnung ein Haus zur Verfügung, das der Arbeitnehmer während der Zeit der Abordnung mit seiner Ehefrau und seiner Tochter bewohnt. Für die Miete dieses Hauses sind monatlich 1.800 Euro angefallen. Die 1.800 Euro sind laut Finanzgericht wie folgt aufzuteilen:

- *Mietaufwand 1.800 Euro x 20 Prozent = 360 Euro*
- *verbleiben (1.800 Euro - 360 Euro =) 1.440 Euro / 3 Personen = 480 Euro*
- *steuerfrei können erstattet bzw. übernommen werden (360 Euro + 480 Euro =) 840 Euro*

Fazit: Trägt der Arbeitgeber den Gesamtbetrag, muss der verbleibende Betrag von 960 Euro als steuerpflichtiger Arbeitslohn behandelt werden.

8 Bewirtung von Arbeitnehmern: Wann liegt Lohn vor?

Bei Speisen und Getränken, die der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt, muss der Arbeitgeber danach unterscheiden, ob

- es sich um Aufmerksamkeiten handelt,
- er diese Speisen im überwiegenden betrieblichen Interesse an seine Arbeitnehmer abgibt oder
- es sich um eine übliche Beköstigung ohne besonderen Anlass handelt.

Bei Sachleistungen, die üblicherweise untereinander ausgetauscht werden und nicht zu einer wesentlichen Bereicherung des Arbeitnehmers führen, handelt es sich regelmäßig um Aufmerksamkeiten, die nicht zum Arbeitslohn gehören und auch nicht der Umsatzsteuer unterliegen.

Zu den Aufmerksamkeiten gehören auch Getränke und Genussmittel, die der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt und Sachzuwendungen bis zu 60 Euro (brutto) je Anlass an den Arbeitnehmer, die der Arbeitgeber ihm bzw. seinen Angehörigen aus persönlichem Anlass überreicht, z.B. zum Geburtstag, zur Hochzeit oder bei einem Firmenjubiläum. Zu den üblichen Sachgeschenken gehören z.B. Genussmittel, Blumen, Bücher, CDs usw. **Wichtig:** Bei der 60-Euro-Grenze handelt es sich um eine **Freigrenze** und nicht um einen Freibetrag. Wird der Grenzwert auch nur geringfügig überschritten, muss der Arbeitgeber den gesamten Betrag der Lohnsteuer unterwerfen und nicht nur den übersteigenden Betrag.

Bewirtung von Arbeitnehmern: Ein Arbeitgeberinteresse an der Überlassung von Speisen und Getränken kann anlässlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes bestehen. Ein mit einer gewissen Regelmäßigkeit stattfindendes Arbeitsessen in einer Gaststätte am Sitz des Unternehmens führt bei den teilnehmenden Arbeitnehmern zu einem Zufluss von Arbeitslohn. Die Verpflegung der Besatzungsmitglieder an Bord eines Flusskreuzfahrtschiffs ist dann kein Arbeitslohn, wenn das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an einer Gemeinschaftsverpflegung wegen besonderer betrieblicher Abläufe den Vorteil der Arbeitnehmer bei weitem überwiegt.

Stellt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern unbelegte Backwaren – wie z.B. Brötchen und Rosinenbrot nebst Heißgetränken – zum sofortigen Verzehr im Betrieb bereit, dann handelt es sich bei den zugewandten Vorteilen um nicht steuerbare Aufmerksamkeiten. Das Finanzamt sah dies als ein Frühstück an, das mit den amtlichen Sachbezugswerten als Arbeitslohn zu versteuern sei. Dem hat der BFH widersprochen.

Die unentgeltliche oder verbilligte Abgabe von Speisen und Getränken durch den Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer kann zu Arbeitslohn führen. Arbeitslohn liegt grundsätzlich vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Mahlzeit (ein Frühstück, Mittagessen oder Abendessen) unentgeltlich oder verbilligt zukommen lässt. Davon abzugrenzen sind nicht steuerbare Aufmerksamkeiten, die lediglich der Ausgestaltung des Arbeitsplatzes und der Schaffung günstiger betrieblicher Arbeitsbedingungen dienen und denen daher keine Entlohnungsfunktion zukommt.

Fazit: Der Wert der Mahlzeit je Arbeitnehmer und Anlass darf nicht mehr als 60 Euro betragen. Mahlzeiten gehören nicht zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn der Arbeitnehmer sie während einer außergewöhnlichen be-

trieblichen Besprechung oder Sitzung, im Rahmen einer herkömmlichen Betriebsveranstaltung oder bei der Beteiligung von Arbeitnehmern an einer geschäftlichen Bewirtung erhält.

9 Gefährdete Arbeitnehmer: Lohnsteuerliche Behandlung von Sicherheitsmaßnahmen

Wie Aufwendungen, die der Arbeitgeber für Sicherheitsmaßnahmen für seine Arbeitnehmer trägt oder ersetzt, die aufgrund ihrer beruflichen Position einer konkreten Positiongefährdung ausgesetzt sind, lohnsteuerlich zu behandeln sind, richtet sich nach folgenden Kriterien.

Personenschutz: Aufwendungen des Arbeitgebers für den Personenschutz (z.B. Leibwächter und Personenschützer) führen bei der konkret zu schützenden Person nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. **Begründung:** Diese Leistungen liegen im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers.

Einbau von Sicherheitseinrichtungen: Aufwendungen des Arbeitgebers für den Einbau von Sicherheitseinrichtungen in eine Mietwohnung oder in ein zu eigenen Wohnzwecken genutztes Wohneigentum richtet sich nach dem Maß der Gefährdung des einzelnen Arbeitnehmers. Ob diese Vorteile steuerpflichtiger Arbeitslohn sind oder im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden, ist danach zu beurteilen, ob und inwieweit ein Arbeitnehmer in seiner Position gefährdet ist. Für die lohnsteuerliche Behandlung spielt es keine Rolle, ob die Sicherheitseinrichtungen in das Eigentum des Arbeitnehmers übergehen oder nicht. Die Betriebs- und Wartungskosten teilen steuerlich das Schicksal der Einbaukosten. Sie sind ggf. nur anteilig nach dem Verhältnis des steuerpflichtigen Anteils an den Gesamteinbaukosten steuerpflichtig.

Arbeitnehmer mit konkreter Positiongefährdung: Bei Arbeitnehmern, die von einer Sicherheitsbehörde in die Gefährdungsstufen 1 bis 3 eingeordnet sind, ergibt sich durch den Einbau der Sicherheitseinrichtungen in der Regel kein steuerpflichtiger Arbeitslohn. **Grund:** Die Vorteile aus dem Einbau werden im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt. Bei Arbeitnehmern der Gefährdungsstufe 3 gilt dies allerdings in der Regel nur bis zu dem Betrag von 30.000 Euro, der vergleichbaren Bundesbediensteten als Regelbetrag zur Verfügung gestellt wird. Bei den Aufwendungen ist von einem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers auszugehen, soweit sie den Einbau von Sicherheitseinrichtungen betreffen, die von der Sicherheitsbehörde empfohlen worden sind.

Bei Arbeitnehmern, für die **keine konkrete Gefährdungslage** vorliegt, handelt es sich bei den Aufwendungen des Arbeitgebers um steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 1/2025

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 E-Rechnung	BMF-Schreiben vom 15.10.2024, Az. III C 2 - S 7287-a/23/10001 :007 www.bundesfinanzministerium.de	§ 14 UStG; § 17 Abs. 4 UStG
2 Schätzung	FG Düsseldorf, Urteil vom 11.6.2024, Az. 11 K 2308/19 U www.justiz.nrw.de	-
3 Firmen-Pkw	EuGH, Urteil vom 21.2.2002, Rs. C-416/98 www.curia.europa.eu	BFH, Urteil vom 31.1.2002, Az. V R 61/96; R 3.3 Abs. 4 UStAE
4 Corona-Testzentrum	FG Köln, Urteil vom 24.4.2024, Az. 3 K 910/23 www.justiz.nrw.de	§ 18 Abs. 1 EStG
5 Bürokratieentlastungsgesetz	BEG IV, BGBl. I 2024 Nr. 323 vom 29.10.2024 www.recht.bund.de	-
6 Bewirtungskosten	R 4.10 EStR www.bundesfinanzministerium.de	-
7 Übernachungskosten	BFH, Beschluss vom 3.7.2018, Az. VI R 55/16 www.bundesfinanzhof.de	§ 9 Abs. 1 Nr. 5a EStG
8 Arbeitnehmer, Bewirtung	R 19.6 LStR 2024 www.bundesfinanzministerium.de	Abschnitt 1.8 Abs. 3 UStAE
9 Gefährdete Arbeitnehmer	BMF-Schreiben vom 11.11.2024, Az. IV C 5 - S 2332/23/10006 :001 www.bundesfinanzministerium.de	-