

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 3/2025

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Jahressteuergesetz 2024 hat eine Vielzahl von Gesetzesänderungen gebracht, wobei nicht immer klar ist, welche Auswirkungen sich ergeben, wie z.B. bei der erweiterten Umsatzsteuerbefreiung von Bildungseinrichtungen (Nr. 6). Beim häuslichen Arbeitszimmer sollte eine Zuordnung zum Betriebsvermögen vermieden werden (Nr. 1). Mit Schreiben vom 5.2.2025 hat das BMF offene Fragen zur E-Rechnung geklärt (Nr. 4).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 **Häusliches Arbeitszimmer:** Zuordnung zum Betriebsvermögen vermeiden
- 2 **Kleinunternehmer bei Heilberufen:** Neuregelung ab 2025
- 3 **App Store:** Steuerliche Behandlung von Software-Downloads
- 4 **E-Rechnung:** Fragen und Antworten zur obligatorischen Einführung zum 1.1.2025
- 5 **Durchlaufende Posten:** Wann keine Umsatzsteuer anfällt
- 6 **Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen:** Neuregelung ab 1.1.2025

1 Häusliches Arbeitszimmer: Zuordnung zum Betriebsvermögen vermeiden

Bei einer Tätigkeit, die zuhause ausgeübt wird, gibt es hinsichtlich der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Aufwendungen gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 6 Einkommensteuergesetz zwei verschiedene Möglichkeiten:

- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können **uneingeschränkt** als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung ist. **Anstelle** der tatsächlichen Aufwendungen kann ein **pauschaler Betrag von 1.260 Euro** (Jahrespauschale) geltend gemacht werden.
- Ist das häusliche Arbeitszimmer **nicht der Mittelpunkt** der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung oder ist kein häusliches Arbeitszimmer vorhanden, kann eine Homeoffice-Pauschale von 6 Euro für jeden Kalendertag (**höchstens 1.260 Euro im Jahr**) abgezogen werden, wenn die Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegte erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird (erste Variante), oder dem Steuerpflichtigen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, sodass er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit auch in der häuslichen Wohnung ausübt (zweite Variante).

Zuordnung zum Betriebsvermögen: Ein betrieblich genutzter Gebäudeteil, wie z.B. ein häusliches Arbeitszimmer, das Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung ist und sich im Eigentum eines Unternehmers/Freiberuflers befindet, kann ein **eigenständiges Wirtschaftsgut** sein, **das zum Betriebsvermögen gehört**. Gibt ein Unternehmer bzw. Freiberufler seine Tätigkeit auf, scheidet das Arbeitszimmer aus dem Betriebsvermögen aus. Die Entnahme erfolgt zum Marktwert. Vergleichswert ist immer der Buchwert, sodass nicht nur Wertsteigerungen der Immobilie zu stillen Reserven führen, sondern auch die Abschreibungen, die der Unternehmer bzw. Freiberufler Jahr für Jahr für das Arbeitszimmer in Anspruch genommen hat. Bei einer Entnahme werden somit die Abschreibungen de facto wieder rückgängig gemacht. Eine Gewinnkorrektur im Hinblick auf einen eventuell nicht abzugsfähigen Teil der Abschreibung kommt nicht in Betracht.

Beispiel:

Der Steuerpflichtige gab zum 31.12.2001 seine selbstständige nebenberufliche Tätigkeit als beratender Ingenieur auf. Zum notwendigen Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen gehörte bis zu diesem Zeitpunkt ein häusliches Arbeitszimmer. Da das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen gebildet hatte, konnte er jährlich lediglich 1.250 Euro der Aufwendungen für das Arbeitszimmer einschließlich der Abschreibung als Betriebsausgaben abziehen.

Während der Steuerpflichtige in seiner Einkommensteuererklärung einen Aufgabeverlust ermittelte, setzte das Finanzamt einen Veräußerungsgewinn an. Der Steuerpflichtige wandte sich gegen die buchwertmindernde Berücksichtigung der Abschreibung des Arbeitszimmers, weil diese sich beim Betriebsausgabenabzug nicht ausgewirkt habe. Dass der Betriebsausgabenabzug des Steuerpflichtigen während der Ausübung der freiberuflichen Tätigkeit hinsichtlich des häuslichen Arbeitszimmers der Höhe nach beschränkt gewesen ist, führt nicht dazu, dass die nicht abziehbare Abschreibung bei der Berechnung des Aufgabegewinns mindernd zu berücksichtigen ist.

Es ist regelmäßig vorteilhafter, wenn **das häusliche Arbeitszimmer nicht als Betriebsvermögen behandelt** werden muss. Das gilt insbesondere dann, wenn bei der Immobilie mit hohen Wertsteigerungen zu rechnen ist. Das häusliche Arbeitszimmer gehört in folgenden Fällen **nicht zum Betriebsvermögen**:

- Der Ehegatte eines Unternehmers/Freiberuflers ist Eigentümer des bebauten Grundstücks (die Ehegatten können dann über das Arbeitszimmer einen Mietvertrag abschließen).
- Sind beide Ehegatten Eigentümer, gehört nur der Anteil des Unternehmer-Ehegatten zum Betriebsvermögen, nicht aber der Eigentumsanteil, der dem anderen Ehegatten gehört.
- Beträgt der anteilige Gebäude- und Grundstückswert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts (Marktwerts) und nicht mehr als 20.500 Euro, kann der Unternehmer eine Zuordnung zum Betriebsvermögen unterlassen (Bagatellgrenzen gemäß § 8 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung).
- Wenn keine ausreichende Trennung des Arbeitszimmers von den übrigen Wohnräumen bestand bzw. besteht, liegt kein häusliches Arbeitszimmer vor, sodass eine Zuordnung zum Betriebsvermögen unterbleiben muss.

Auch wenn kein steuerlich anzuerkennendes häusliches Arbeitszimmer vorliegt, kann eine Homeoffice-Pauschale von 6 Euro für jeden Kalendertag (höchstens 1.260 Euro im Jahr) abgezogen werden. Insbesondere bei stark steigenden Immobilienpreisen empfiehlt es sich, eine Zuordnung des Arbeitszimmers zum Betriebsvermögen zu vermeiden.

2 Kleinunternehmer bei Heilberufen: Neuregelung ab 2025

Wer umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer ist, muss die umsatzsteuerfreien Betriebseinnahmen in seiner Buchführung gesondert erfassen, um sie dann in der Anlage EUR gesondert einzutragen. Wer Kleinunternehmer ist, richtet sich nach § 19 Abs. 1 Umsatzsteuergesetz (UStG). Ab 2025 ist danach derjenige Kleinunternehmer, dessen Gesamtumsatz

- 25.000 Euro im Vorjahr nicht überschritten hat und

- 100.000 Euro im laufenden Jahr (2025) voraussichtlich nicht überschreiten wird.

Zum **Gesamtumsatz** gehören nicht die steuerfreien Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, wie z.B. die Umsätze aus heilberuflichen Tätigkeiten als Arzt, Physiotherapeut usw. **Hilfsumsätze**, wie z.B. der Verkauf eines Firmenwagens oder von anderem Anlagevermögen, gehören ebenfalls nicht zum umsatzsteuerlichen Gesamtumsatz. Werden daneben aber andere Umsätze ausgeführt, die der Umsatzsteuer unterliegen, kann z.B. ein Arzt insoweit Kleinunternehmer sein. Der Teilbetrag, der nicht zum kleinunternehmerischen **Gesamtumsatz** gehört, ist gesondert auszuweisen.

Der getrennte Ausweis dient zur Information des Finanzamts, damit es feststellen kann, ob der Gesamtumsatz im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG überschritten wird und der Unternehmer somit (zumindest künftig) kein Kleinunternehmer mehr ist. Umsätze aus heilberuflichen Tätigkeiten als Arzt sind umsatzsteuerfrei und werden, wenn keine umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen erzielt werden, in einer Summe ausgewiesen. Erzielt ein Arzt aber **zusätzlich** Einnahmen, die der Umsatzsteuer unterliegen, ist er (wenn er die Grenzwerte nicht überschreitet) insoweit umsatzsteuerlicher Kleinunternehmer, weil seine umsatzsteuerfreien Einnahmen nicht zum umsatzsteuerlichen Gesamtumsatz gehören.

Beispiel:

Ein Arzt erzielt in eigener Praxis heilberufliche Umsätze in Höhe von 280.000 Euro, die umsatzsteuerfrei sind. Daneben erstellt er Gutachten, die nicht als heilberufliche Umsätze einzustufen sind. Seine Einnahmen aus Gutachtentätigkeit liegen im Jahr 2025 bei 22.000 Euro.

Ergebnis: Der Arzt ist umsatzsteuerlich als Kleinunternehmer einzustufen, weil die Umsätze aus seiner heilberuflichen Tätigkeit nicht zum Gesamtumsatz gehören. Der umsatzsteuerliche Gesamtumsatz beträgt somit nur 22.000 Euro und liegt unterhalb des Kleinunternehmer-Grenzwerts. **Fazit:** Der Arzt kann seine Umsätze insgesamt als steuerfrei behandeln.

3 App Store: Steuerliche Behandlung von Software-Downloads

Ein App Store ermöglicht es dem Nutzer, Software auf sein Smartphone, sein Tablet oder seinen PC herunterzuladen. Je nach Höhe der Anschaffungskosten bucht der Unternehmer die Software als geringwertiges Wirtschaftsgut oder als EDV-Software. Liegen die Netto-Anschaffungskosten über 800 Euro, bucht der Unternehmer die Aufwendungen auf das Konto „EDV-Software“. Betragen die Anschaffungskosten nicht mehr als 800 Euro netto, kann der Unternehmer die Anschaffungskosten der App auf das Konto „Geringwertige Wirtschaftsgüter“ buchen und sofort abschreiben.

App Store ist die Kurzform für „application“ (= Computerprogramm) und Store. Es handelt sich also um die Be-

zeichnung für eine internetbasierte, digitale Vertriebsplattform für Anwendersoftware. Diese stammt entweder vom Betreiber der Plattform selbst oder von Drittanbietern wie etwa freien Programmierern. Der Service ermöglicht es Nutzern, Software für Mobilgeräte wie Smartphones und Tablets oder auch für PCs aus einem Anwendungskatalog herauszusuchen und herunterzuladen. Die Bezahlung der Apps erfolgt über den App Store bzw. App-Marktplatz.

Bei der Rechnungsabwicklung ist es wesentlich, wo sich der Leistungsort befindet. Befinden sich der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger im selben EU-Land, z.B. in Deutschland, erfolgt die Abrechnung wie bei jeder anderen Leistung mit deutscher Umsatzsteuer. Befinden sich der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger in unterschiedlichen Ländern, dann befindet sich der **Leistungsort** bei

- sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation,
- Rundfunk- und Fernsehleistungen sowie
- auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen

immer im Land des Leistungsempfängers. Voraussetzung für die Anwendung des § 3a Abs. 5 Umsatzsteuergesetz ist, dass der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird. Das heißt, Leistungsempfänger sind entweder Privatpersonen oder Unternehmer, die die Leistungen für ihren privaten Bereich beziehen. Der Ort der sonstigen Leistungen, die auf elektronischem Weg an Privatpersonen erbracht werden, befindet sich immer da, wo die Privatperson ihren Wohnsitz oder Sitz hat.

Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer, befindet sich der Ort der sonstigen Leistung gemäß § 3a Abs. 2 Umsatzsteuergesetz ebenfalls im Land des Leistungsempfängers. In dieser Situation ist der Leistungsempfänger Schuldner der Umsatzsteuer, sodass er (wenn alle Voraussetzungen vorliegen) zwingend das **Reverse-Charge-Verfahren** anwenden muss. Befindet sich der Leistungsempfänger in einem anderen EU-Land und hat der leistende Unternehmer nicht alle Daten, die für eine Abrechnung im Reverse-Charge-Verfahren erforderlich sind, muss er mit dem Leistungsempfänger so abrechnen, als ob es sich um einen privaten Abnehmer handeln würde. Das heißt, dass z.B. ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Leistungsempfängers das Reverse-Charge-Verfahren nicht angewendet werden kann.

Nutzt der Kunde eine Online-Verkaufsplattform, z.B. von Apple, Google, Microsoft oder Blackberry, um eine App herunterzuladen, muss er seine Daten angeben (hinterlegen). Befindet sich die Online-Verkaufsplattform in einem anderen EU-Land, hängt es von diesen Angaben ab, wie er steuerlich behandelt wird. Kann er als Geschäftskunde seine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer hinterlegen, darf der leistende Unternehmer mit dem Nettobetrag abrechnen. Handelt es sich um eine App, die betrieblich verwendet wird, können die Kosten als Betriebsausgaben

abgezogen werden. Bei Beträgen bis 800 Euro wird der Betrag sofort auf das Aufwandskonto „Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter“ gebucht.

Die meisten Apps, die auf den Online-Verkaufsplattformen angeboten werden, liegen im Niedrigpreissegment. Der Betrag von 800 Euro wird nur selten überschritten. Da Apps als Anwendersoftware (= Standard-Software) zu beurteilen sind, können diese aus Vereinfachungsgründen als materielle Wirtschaftsgüter behandelt werden (R 5.5 Einkommensteuer-Richtlinien), sodass eine Sofortabschreibung zu 100 Prozent im Jahr der Anschaffung in Frage kommt.

4 E-Rechnung: Fragen und Antworten zur obligatorischen Einführung zum 1.1.2025

Seit dem 1.1.2025 ist bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen regelmäßig eine elektronische Rechnung (E-Rechnung) zu verwenden. Bei der Einführung dieser obligatorischen E-Rechnung gelten Übergangsregelungen. Da die Einführung dieser obligatorischen E-Rechnung Fragen aufwirft, hat das BMF mit Schreiben vom 5.2.2025 Antworten auf die am häufigsten gestellten Fragen gegeben. Die wichtigsten Fragen und Antworten sind im Folgenden wiedergegeben.

Wie ändern sich die Regelungen zu E-Rechnungen?

Für bis zum 31.12.2024 ausgeführte Umsätze gilt als E-Rechnung eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Unter diese Definition fällt beispielsweise auch ein per E-Mail versandtes einfaches PDF-Dokument.

Seit dem 1.1.2025 liegt eine E-Rechnung nur noch dann vor, wenn die Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Beispielsweise fällt ein einfaches PDF-Dokument dann nicht mehr unter diese Definition, da es kein strukturiertes Format hat.

Rechnungen, die die Voraussetzungen für eine E-Rechnung nicht erfüllen, fallen seit dem 1.1.2025 unter die Bezeichnung „sonstige Rechnung“. Insbesondere Rechnungen auf Papier oder in einem unstrukturierten elektronischen Format (beispielsweise ein einfaches PDF-Dokument) stellen eine sonstige Rechnung dar.

Entscheidend ist der Zeitpunkt des Umsatzes. Wurde der Umsatz vor dem 1.1.2025 ausgeführt, kann eine Rechnung auch dann noch nach den alten Regeln ausgestellt werden, wenn sie erst später erstellt wird.

Was ist ein „inländisches Unternehmen“?

Als Unternehmer gilt, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt (§ 2 Umsatzsteuergesetz). Darunter fallen z.B. auch Freiberufler oder Personen, die selbst ausschließlich steuerfreie Umsätze erbringen, wie etwa Vermieter von Wohnungen, Kleinunternehmer oder Ärzte.

Als inländisches Unternehmen gilt eines, das seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine am Umsatz beteiligte Betriebsstätte im Gebiet der Bundesrepublik Deutschland hat. Besteht kein Sitz, ist der Wohnsitz oder gewöhnliche Aufenthaltsort des Unternehmers maßgeblich.

Gibt es Ausnahmen von der verpflichtenden E-Rechnung?

Die Regelungen zur E-Rechnung gelten nicht

- bei Rechnungen an Endverbraucher und
- für viele steuerfreie Umsätze (wie etwa eine steuerfreie Grundstücksvermietung).

Auch wenn grundsätzlich eine umsatzsteuerliche Verpflichtung besteht, eine E-Rechnung auszustellen, braucht eine Rechnung nicht als E-Rechnung ausgestellt zu werden bei

- Kleinbeträgen (bis 250 Euro Bruttobetrag),
- Fahrausweisen, die als Rechnung gelten,
- Leistungen, die von Kleinunternehmern erbracht werden,
- Leistungen an juristische Personen, die nicht Unternehmer sind (viele Vereine oder staatliche Einrichtungen) oder
- bestimmten Leistungen an Endverbraucher im Zusammenhang mit einem Grundstück.

Brauchen Unternehmer eine Leitweg-ID?

Für die Erstellung von E-Rechnungen zwischen Unternehmern wird grundsätzlich keine sogenannte Leitweg-ID benötigt. Eine solche ist nur erforderlich, wenn eine E-Rechnung an eine Behörde gestellt werden soll.

Welche Formate sind für eine E-Rechnung zulässig?

Die in Deutschland üblichen Formate XRechnung und ZUGFeRD ab Version 2.0.1 (mit Ausnahme der Profile MINIMUM und BASIC-WL) erfüllen die umsatzsteuerlichen Voraussetzungen für eine E-Rechnung.

Weiterhin kann das Format einer E-Rechnung auch zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger vereinbart werden. Voraussetzung ist, dass das verwendete Format die richtige und vollständige Extraktion der nach dem Umsatzsteuergesetz erforderlichen Angaben aus der E-Rechnung ermöglicht. Dann können z.B. EDI-Verfahren wie EDIFACT weiter für E-Rechnungen genutzt werden.

Umfang einer E-Rechnung

Für eine ordnungsgemäße Rechnung müssen alle umsatzsteuerrechtlichen Pflichtangaben im strukturierten Anteil der E-Rechnung enthalten sein. Hinsichtlich der Leistungsbeschreibung gilt, dass die im strukturierten Teil der E-Rechnung enthaltenen Angaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen müssen. Ergänzende Angaben können in einem der E-Rechnung enthaltenen Anhang aufgenommen werden (etwa eine Aufschlüsselung von Steuernachweisen in einer PDF-Datei). Auch in der E-Rechnung ist es rechtlich zulässig, den Kalendermonat als Leistungszeitpunkt anzugeben. Somit können mehrere in einem Monat erfolgte

Leistungen in einer einzigen E-Rechnung zusammengefasst werden („Sammelrechnung“).

Wie kann eine E-Rechnung übermittelt und empfangen werden?

Hier sieht das Gesetz keinen bestimmten Weg vor. Daher kommen z.B. der Versand per E-Mail, die Bereitstellung der Daten mittels einer elektronischen Schnittstelle, der zentrale Zugriff auf einen zentralen Speicherort innerhalb eines Konzernverbunds, die Übergabe auf einem USB-Stick oder der Download über ein Internetportal in Betracht.

Allerdings muss ein Unternehmen seit dem 1.1.2025 den Empfang einer E-Rechnung sicherstellen. Dazu reicht schon ein E-Mail-Postfach aus.

Müssen E-Rechnungen auch für Barkäufe ausgestellt werden?

Diesbezüglich gelten keine speziellen Regelungen. Daher ist beispielsweise auch für ein Geschäftsessen in einem Restaurant oder für einen Materialeinkauf eines Unternehmens in einem Baumarkt eine E-Rechnung auszustellen, wenn der Rechnungsbetrag über 250 Euro liegt und der Rechnungsaussteller keinen Gebrauch von den Übergangsregelungen machen kann oder möchte.

Es bietet sich in derartigen Fällen an, dass zunächst eine Papierrechnung in Form eines Kassenbelegs ausgestellt wird, die nachträglich durch eine E-Rechnung berichtigt wird.

Welche Übergangsregelungen gelten?

Vom 1.1.2025 bis zum 31.12.2026 können sich alle Rechnungsaussteller dafür entscheiden, statt einer E-Rechnung eine sonstige Rechnung auszustellen. Dabei kann eine Papierrechnung immer verwendet werden. Eine E-Mail mit einer PDF-Datei kann – wie bisher – nur verwendet werden, wenn der Empfänger diesem Format zustimmt.

Bei einem Vorjahresumsatz des Rechnungsausstellers bis 800.000 Euro verlängert sich diese Frist bis zum Ablauf des Jahres 2027.

Erst nach Ablauf dieser Übergangsfristen ist bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmen die Verwendung einer E-Rechnung verpflichtend.

Gibt es Ausnahmen für den Empfang von E-Rechnungen?

Nein. Seit dem 1.1.2025 müssen inländische Unternehmen E-Rechnungen empfangen können. Das gilt auch für Kleinunternehmer. Diese sind zwar von der Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung ausgenommen, müssen aber dennoch in der Lage sein, E-Rechnungen zu empfangen.

Welche Möglichkeiten bestehen, eine empfangene E-Rechnung lesbar darzustellen?

Der in der E-Rechnung enthaltene XML-Teil kann vom Unternehmer selbstständig visualisiert werden. Hierzu sind Tools privater Anbieter verfügbar.

Auch für XRechnungen benötigen Unternehmen eine zusätzliche Software zur Visualisierung der XML-Datei. Hierzu ist am Markt eine Vielzahl kostenfreier Angebote verfügbar.

Auch über das Portal ELSTER besteht die Möglichkeit, E-Rechnungen im Format XRechnungen lesbar darzustellen. Der E-Rechnungsviewer der Finanzverwaltung ist unter www.elster.de erreichbar.

Wie muss eine E-Rechnung aufbewahrt werden?

Ein Unternehmer hat ein Doppel der ein- und ausgehenden Rechnung acht Jahre lang aufzubewahren. Bei einer E-Rechnung ist zumindest deren struktureller Teil so aufzubewahren, dass er unversehrt in seiner ursprünglichen Form vorliegt. Das bedeutet, dass E-Rechnungen acht Jahre lang gespeichert und archiviert werden müssen.

5 Durchlaufende Posten: Wann keine Umsatzsteuer anfällt

Beträge, die jemand im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt, sind durchlaufende Posten, die nicht zum Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs gehören. Durchlaufende Posten unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Das gilt auch für durchlaufende Posten, die als Forderung zunächst uneinbringlich werden und dann später doch noch vereinnahmt werden können (§ 10 Abs. 1 Satz 5 Umsatzsteuergesetz, Abschnitt 10.4 Umsatzsteuer-Anwendungserrata).

Beispiel:

Verwendet ein Rechtsanwalt Fremdgelder, die er in fremdem Namen und für fremde Rechnung beigeschrieben hat, für eigene Zwecke, verlieren diese nicht die Eigenschaft als durchlaufende Posten und sind damit weiterhin im Rahmen der Einnahmen-Überschuss-Rechnung nicht in die Gewinnermittlung einzubeziehen. Veruntreute Fremdgelder stellen auch dann keine steuerbaren Einnahmen eines Rechtsanwalts im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit dar, wenn der Rechtsanwalt diese kontinuierlich und planmäßig über mehrere Jahre hinweg verwendet, um Betriebsausgaben oder Kosten der privaten Lebensführung zu bestreiten.

Der BFH begründet dies damit, dass Geldbeträge, derer sich der Steuerpflichtige im Rahmen einer Untreue bemächtigt, nicht zu steuerbaren Einkünften führen, da dieser Zufluss nicht mit der Erzielung von Einkünften im Zusammenhang steht. Denn die so erlangten Beträge sind keine Gegenleistung für eine Leistung des Steuerpflichtigen im Rahmen seiner freiberuflichen Tätigkeit.

Portokosten: Diese sind seit dem 1.7.2010 nur noch bei bestimmten Post-Universaldienstleistungen von der Umsatzsteuer befreit. Im Gegensatz dazu unterliegen Leistungen, die zwischen den Vertragsparteien individuell vereinbart werden, der Umsatzsteuer. Handelt es sich bei den umsatzsteuerfreien Portokosten um einen durchlauf-

fenden Posten, dann fällt auch für die weiterberechneten Portokosten keine Umsatzsteuer an.

Werbeagenturen und Lettershops (Agenturen) versenden Briefe, Prospekte oder Ähnliches für ihre Auftraggeber. Ist der Auftraggeber auf der Sendung als Absender genannt, so handelt es sich bei den Portokosten um durchlaufende Posten, soweit die Agentur die Portokosten verauslagt hat.

Die DP-AG gestattet Agenturen, ihren eigenen Freistempler auch für die gewerbsmäßige Versendung der Post der Auftraggeber zu benutzen. Abweichend von den Allgemeinen Geschäftsbedingungen erteilt sie dafür keine besondere Genehmigung. Macht eine Agentur ihren Auftraggeber als Absender kenntlich, indem sie z.B. das „Klischee“ ihres Auftraggebers in den Freistempler einsetzt oder den Umschlag mit entsprechenden Absenderaufklebern oder einem -aufdruck versieht, liegen Rechtsbeziehungen zwischen dem Auftraggeber und der DP-AG vor. Dann sind die von der Agentur weiterberechneten Portokosten durchlaufende Posten.

Keine durchlaufenden Posten liegen nach der Verfügung der Oberfinanzdirektion Niedersachsen vom 24.7.2013 in folgenden Fällen vor:

- Eine Agentur legt in ihren Rechnungen die Vereinnahmung und Verauslagung in fremdem Namen und für fremde Rechnung nicht offen. In diesen Fällen ist Umsatzsteuer zu berechnen.
- Die Agentur erhält von der DP-AG Rabatte, die sie an die Kunden nicht weitergibt. Die Kunden haben die üblichen Portokosten zu zahlen. Da ein höherer Betrag weiterberechnet als gegenüber der DP-AG geschuldet wird, liegt kein durchlaufender Posten vor.

Beispiel:

Eine Werbeagentur versendet Werbebriefe für ihren Auftraggeber. Auf diesen Werbebriefen ist der Auftraggeber als Absender genannt. Die Werbeagentur erhält von der DP-AG einen Rabatt, sodass sie für Briefmarken im Wert von 1.980 Euro nur 1.850 Euro zahlt. Die Werbeagentur gibt diesen Rabatt nicht weiter und berechnet ihrem Auftraggeber 1.980 Euro.

Da der Rabatt nicht offengelegt wird, handelt es sich nicht um einen durchlaufenden Posten. Die Weiterberechnung unterliegt daher der Umsatzsteuer.

6 Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen: Neuregelung ab 1.1.2025

Seit dem **1.1.2025** gelten für die **Umsatzsteuerbefreiung von Bildungsleistungen** neue Regeln. Mit dem Jahres-

steuergesetz 2024 hat der Deutsche Bundestag statt der bürokratiearmen und rechtssicheren Lösung kurzerhand eine unklare, komplexe und höchst bürokratische Regelung beschlossen. Das BMF kündigte noch während des laufenden Gesetzgebungsverfahrens an, die Unsicherheiten durch ein Schreiben zu beseitigen. Dieses angekündigte Schreiben wurde jedoch erst am 17.1.2025 in die Verbändeanhörung gegeben (§ 4 Nr. 21 Buchstabe a bis b Umsatzsteuergesetz – UStG).

Die Neufassung von § 4 Nr. 21 UStG weitet den Anwendungsbereich der Steuerbefreiung zwar immens aus, hält aber am Bescheinigungsverfahren fest, wobei zurzeit unklar ist, wie dieses Bescheinigungsverfahren auf die neu einzubeziehenden beruflichen Fortbildungen anzuwenden ist.

Zum **Nachweis der Steuerbefreiung** ist eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nötig. Dabei ist zurzeit unklar, wie dieses Verfahren auf die nunmehr neu einzubeziehenden beruflichen Fortbildungen anzuwenden ist. Das BMF hat in seinem Entwurf nicht eingegrenzt, wer diese Bescheinigung bei der zuständigen Landesbehörde beantragen kann. Offen bleibt auch, ob das Finanzamt die zuständige Landesbehörde von Amts wegen einschalten kann. Wird diese Möglichkeit nicht rechtssicher in der Verwaltungsanweisung ausgeschlossen, können Fortbildungen weiterhin nur umsatzsteuerpflichtig angeboten werden. Es träfe die Anbieter künftig die Gefahr, dass das Finanzamt durch die Beantragung der Bescheinigung die Umsatzsteuerbefreiung für sie herbeiführt – ggf. sogar rückwirkend. Der wirtschaftliche Schaden könnte immens sein. Gerade Anbieter von beruflichen Fortbildungen, die seit dem 1.1.2025 in den neuen Anwendungsbereich fallen, könnten hiervon in besonderem Maße betroffen sein.

Der Deutsche Steuerberaterverband fordert vom BMF eine Fristverlängerung für die Anwendung der Neuregelung u.a. auch mit Blick auf eine europarechtskonforme Ausgestaltung und auf weitere Anpassungen, die zu mehr Rechtssicherheit für Bildungsanbieter führen sollen. Für Bildungsanbieter, die ihre Leistungen überwiegend an Unternehmer (B2B) erbringen, kann es sinnvoll sein, wenn sie ihre Leistungen mit Umsatzsteuer erbringen können, um den Vorsteuerabzug beanspruchen zu können. Unklar ist, ob es in diesem Fall ausreicht, wenn Bildungsanbieter keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde beantragen. Anbieter, die keine Bescheinigung beantragen, müssen dann allerdings rechtssicher von der Steuerpflicht ihrer Leistungen ausgehen können.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 3/2025

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Häusliches Arbeitszimmer	§ 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG	BFH, Urteil vom 16.6.2020, Az. VIII R 15/17; § 8 EStDV
2 Kleinunternehmer bei Heilberufen	§ 19 Abs. 1 UStG i.d.F. des JStG 2024 www.recht.bund.de	§ 19 Abs. 1 UStG
3 App Store	§ 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchstabe c UStG i.d.F. des JStG 2024 www.recht.bund.de	—
4 E-Rechnung	BMF-FAQ vom 5.2.2025 www.bundesfinanzministerium.de	—
5 Durchlaufende Posten	BMF-Schreiben vom 2.12.2024, Az. IV C 5 - S 2353/19/10010 :006 www.bundesfinanzministerium.de	—
6 Bildungsleistungen	BFH, Urteil vom 21.8.2024, Az. II R 11/21 www.bundesfinanzhof.de	—