

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 3/2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

haben Sie einen Firmenwagen mit Elektroantrieb, dann können Sie private Stromkosten pauschal als Betriebsausgaben abziehen (Nr. 3). Bei der geänderten steuerlichen Behandlung von Photovoltaik-Anlagen durch das Jahressteuergesetz 2022 müssen Sie auch Punkte beachten, die noch durch das BMF geklärt werden müssen (Nr. 2). Für umsatzsteuerpflichtige Freiberufler dürften die Beiträge Nr. 6 (Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Unternehmen) und Nr. 5 (Umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen) von Interesse sein.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Gesellschaften bürgerlichen Rechts:** Neues Register ab dem 1.1.2024
- 2 Photovoltaik-Anlagen:** Offene Fragen zur Neuregelung
- 3 Elektro-Fahrzeuge des Unternehmers:** Behandlung von Stromkosten
- 4 Mobilfunkvertrag:** Steuerfreie Nutzung durch Arbeitnehmer
- 5 Gutscheine:** Umsatzsteuerliche Behandlung
- 6 Umsatzsteuer:** Frist für die Zuordnung zum Unternehmen
- 7 Streaming-Aktivitäten:** Freiwillige „Donations“ sind umsatzsteuerpflichtig
- 8 Kryptowährungen:** Gewinne aus der Veräußerung sind steuerpflichtig
- 9 Gebäude:** Nachweis der kürzeren Nutzungsdauer bei der Abschreibung

1 Gesellschaften bürgerlichen Rechts: Neues Register ab dem 1.1.2024

Im Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts vom 10.8.2021 ist das Außenverhältnis der Personengesellschaften und ihrer Gesellschafter gegenüber Dritten weitgehend neu geregelt worden. Das betrifft u.a. die Teilnahme der Gesellschaften am Rechtsverkehr mit den Auswirkungen auf die Gesellschafter, wie z.B. die Vertretung der Gesellschaft gegenüber Dritten.

Für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) wird ab dem 1.1.2024 ein Gesellschaftsregister eingeführt. Ist die GbR im Gesellschaftsregister eingetragen, ist sie verpflichtet, als Namenszusatz die Bezeichnung „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ oder „eGbR“ zu führen.

Die Eintragung im Gesellschaftsregister ermöglicht es der GbR (unter Berufung auf das Register), am Rechtsverkehr teilzunehmen. Damit werden die Schwierigkeiten beim Nachweis der Existenz der Gesellschaft und deren Vertretung beseitigt, wie z.B. beim Erwerb von Grundstücken.

Keine Eintragungspflicht: Die Eintragung der GbR, sowohl bereits entstandener als auch noch zu gründender, ist freiwillig. Allerdings besteht der gesetzgeberische Wunsch, dass sich möglichst viele Gesellschaften in das Register eintragen lassen – insbesondere dann, wenn sie regelmäßig am Rechtsverkehr teilnehmen. Die Eintragung soll die Publizitätswirkung in den Bestand der GbR bewirken und Vertrauensschutz gewährleisten, insbesondere auch in die Vertretungsverhältnisse der GbR. Damit soll die Stellung der GbR neben anderen Personengesellschaften an Rechtssicherheit gewinnen, da Änderungen in der Gesellschafterstruktur oder der Vertretungsbefugnis sich direkt aus dem Gesellschaftsregister ergeben.

Faktische Eintragungspflicht: Es gibt gesetzliche Regelungen, die eine Eintragung der Gesellschaft in das Register voraussetzen. Dies ist insbesondere bei Eintragungen im Grundbuch und in die Gesellschafterliste im Handelsregister notwendig. Eine Verfügung über Grundstücks- oder Geschäftsanteile, deren Inhaber die GbR ist, ist daher nur dann möglich, wenn die GbR selbst im Register eingetragen ist.

Inhalt der Eintragungen: Die im Register eingetragenen Daten sind für jeden einsehbar. Hierzu gehören Angaben zur Existenz der GbR, Name, Vertragssitz und Anschrift sowie Angaben zur Identität der Gesellschafter, also Name, Geburtsdatum und Wohnort. Darüber hinaus sind die Angaben zur Vertretungsbefugnis der Gesellschafter ersichtlich.

Keine Austragung aus dem Gesellschaftsregister: Ist eine GbR im Gesellschaftsregister eingetragen, kann sie nicht wieder ausgetragen werden. Eine Löschung der GbR erfolgt nur, wenn die Gesellschaft ordnungsgemäß liquidiert wurde.

2 Photovoltaik-Anlagen: Offene Fragen zur Neuregelung

Die Steuerbefreiung für Photovoltaik-Anlagen bei der Einkommensteuer gilt für Einnahmen und Entnahmen, die nach dem 31.12.2021 erzielt bzw. getätigt wurden oder werden. Es wird also nur darauf abgestellt, **wann Einnahmen zufließen bzw. die Entnahmen** erfolgen. Es kommt somit nicht darauf an, in welchem Jahr die Anlage ursprünglich in Betrieb genommen wurde. Begünstigt sind Photovoltaik-Anlagen auf, an oder in **Einfamilienhäusern** (einschließlich Nebengebäuden) oder auf **nicht Wohnzwecken** dienenden Gebäuden, wenn die installierte Bruttoleistung der vorhandenen Photovoltaik-Anlage laut Marktstammdatenregister bis zu 30kW (peak) beträgt.

Beispiel:

Ein Steuerpflichtiger hatte vor fünf Jahren auf einem Gebäude eine Photovoltaik-Anlage mit einer Leistung von 29kW (peak) installieren lassen. Die Einnahmen und Entnahmen sind ab 2022 steuerfrei. Eine Gewinnermittlung ist somit ab 2022 nicht mehr erforderlich. Lässt derselbe Steuerpflichtige sich im Februar 2023 auf seinem Einfamilienhaus eine Photovoltaik-Anlage mit einer Leistung von nicht mehr als 30kW (peak) installieren, erfüllt diese Anlage ebenfalls die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer.

Ergebnis: Beide Anlagen erfüllen einzeln und auch in der Summe die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung bei der Einkommensteuer, weil der Grenzwert pro Steuerpflichtigen von „insgesamt höchstens 100kW (peak)“ nicht überschritten wird.

Hinweis zur Umsatzsteuer: Der Steuerpflichtige hat bei der ersten Photovoltaik-Anlage, die vor fünf Jahren installiert wurde, zur Umsatzsteuer optiert und die Vorsteuerbeträge vom Finanzamt (FA) erstattet bekommen. Die zweite Anlage wird 2023 mit dem Nullsteuersatz geliefert. Er kann jetzt (falls noch nicht geschehen) beantragen, als Kleinunternehmer behandelt zu werden. Da der Berichtszeitraum von fünf Jahren abgelaufen ist, findet keine Vorsteuerkorrektur mehr statt. Für die Einnahmen bzw. Entnahmen beider Photovoltaik-Anlagen fällt dann keine Umsatzsteuer an.

Unklar sind jedoch die folgenden Punkte, zu denen das BMF noch Stellung nehmen muss. Für Photovoltaik-Anlagen, die die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit erfüllen, kann kein **Investitionsabzugsbetrag** mehr gebildet werden. Es stellt sich somit die Frage, was in den Fällen geschieht, in denen für Photovoltaik-Anlagen in 2020 oder 2021 ein Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen wurde und eine Investition noch aussteht. Wenn der Investitionsabzugsbetrag aufzulösen ist, stellt sich die Frage, ob wegen der Einführung der Steuerfreiheit ab 2022 eine schädliche Verwendung vorliegt. Auch wenn in früheren Jahren eine **gewerbliche Infizierung** eingetreten ist, kann die Photovoltaik-Anlage ab dem 1.1.2022 unter die Steuerbefreiung fallen. Die Finanzverwaltung muss hier klären, ob der Wegfall der gewerblichen Infizierung

zur Zwangsentnahme der Immobilie bzw. der Photovoltaik-Anlage aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen führt.

Ein positiver Aspekt der Steuerbefreiung für Photovoltaik-Anlagen könnte sein, dass die Möglichkeit besteht, für die Montagekosten die **Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen** in Anspruch zu nehmen. Auch hier bedarf es noch einer Klärung durch das BMF.

3 Elektro-Fahrzeuge des Unternehmers: Behandlung von Stromkosten

Nutzt ein Unternehmer ein betriebliches Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug, wird er das Fahrzeug nicht ausschließlich im Betrieb aufladen, sondern auch an einer Steckdose/Ladevorrichtung, die zu seiner Wohnung (seinem Haus) gehört. Der Unternehmer kann den betrieblichen Nutzungsanteil der ansonsten privaten Stromkosten grundsätzlich mithilfe eines gesonderten Stromzählers (stationär oder mobil) nachweisen. Neben dem Einkaufspreis für die verbrauchten Kilowattstunden Strom ist auch ein zu zahlender Grundpreis anteilig zu berücksichtigen. Zum Nachweis des betrieblichen Nutzungsanteils reicht es aus, wenn der Unternehmer den Verbrauch für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten aufzeichnet.

Aus Vereinfachungsgründen kann der betriebliche Nutzungsanteil auch mit **lohnsteuerlichen Pauschalen** angesetzt werden. Zur Unterscheidung der anzuwendenden Pauschale ist anstelle jeder zusätzlichen Lademöglichkeit an einer ortsfesten Einrichtung des lohnsteuerlichen Arbeitgebers auf die zusätzliche Lademöglichkeit in einer der Betriebsstätten abzustellen. Somit gelten für den Zeitraum vom **1.1.2021 bis 31.12.2030** die nachstehenden monatlichen Pauschalen. Das heißt, der Unternehmer kann die folgenden Stromkosten für das elektrische Aufladen eines Firmenwagens (ausschließlich Pkw) als betrieblichen Aufwand erfassen:

- **mit zusätzlicher Lademöglichkeit in einer der Betriebsstätten des Unternehmers**
 - für Elektrofahrzeuge 30 Euro monatlich
 - für Hybridelektrofahrzeuge 15 Euro monatlich
- **ohne zusätzliche Lademöglichkeit in einer der Betriebsstätten des Unternehmers**
 - für Elektrofahrzeuge 70 Euro monatlich
 - für Hybridelektrofahrzeuge 35 Euro monatlich

Als zusätzliche Lademöglichkeit gilt jeder geeignete Stromanschluss an einer Betriebsstätte des Unternehmers. Ohne zusätzliche Lademöglichkeit in einer Betriebsstätte des Unternehmers sind die höheren Pauschalen anwendbar. Damit sind sämtliche Kosten des Unternehmers für den Ladestrom abgegolten. Übersteigen die tatsächlichen Kosten die maßgebende Pauschale, kann der Unternehmer **anstelle der maßgebenden Pauschale** auch die anhand von Belegen nachgewiesenen tatsächlichen Kosten als Betriebsausgaben erfassen.

Strom aus einer eigenen steuerfreien Photovoltaik-Anlage: Das BMF muss klären, ob die bisher geltende Vereinfachungsregelung zur Bewertung der Privatentnahme auch für Strom aus der eigenen Photovoltaik-Anlage weiterhin gilt.

4 Mobilfunkvertrag: Steuerfreie Nutzung durch Arbeitnehmer

Der Arbeitgeber kann seinem Arbeitnehmer die Telefonkosten für einen Mobilfunkvertrag, der vom Arbeitnehmer abgeschlossen wurde, steuerfrei erstatten, wenn er Eigentümer des Mobiltelefons ist. Der Arbeitgeber ist Eigentümer, wenn er das Telefon von seinem Arbeitnehmer erworben hat und ihm das Mobiltelefon unmittelbar danach wieder zur privaten Nutzung überlässt. Dabei spielt es keine Rolle, wenn der Arbeitgeber das Mobiltelefon zu einem niedrigen (auch unter dem Marktwert liegenden) Preis vom Arbeitnehmer erwirbt.

Beispiel:

Die Klägerin schloss ab März 2015 mit mehreren Arbeitnehmern Kaufverträge über deren gebrauchte Mobiltelefone ab. Sie erwarb diese Mobiltelefone, die zuvor von den Arbeitnehmern privat angeschafft worden waren, zu Kaufpreisen zwischen 1 Euro und 6 Euro. Zeitgleich mit den Kaufverträgen schloss die Klägerin mit diesen Arbeitnehmern jeweils eine „Ergänzende Vereinbarung zum Arbeitsvertrag Handykosten“ ab.

*Nach dieser Vereinbarung stellte die Klägerin den Arbeitnehmern deren ehemaliges Mobiltelefon zur Verfügung und übernahm die hierfür entstehenden monatlichen Kosten des Mobilfunkvertrags (Grundgebühr, Verbindungsentgelte oder auch Flatrate) bis zu einer in der Vereinbarung jeweils festgelegten Höhe. Die Arbeitnehmer hatten die Kosten des Mobilfunkvertrags durch Vorlage von Rechnungskopien nachzuweisen. Nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses waren die Arbeitnehmer verpflichtet, das Mobiltelefon an die Klägerin herauszugeben. Der Überlassungsvertrag war an das bestehende Arbeitsverhältnis gebunden und endete automatisch mit dem Ende des Arbeitsverhältnisses. Die Klägerin behandelte die Kosten der Mobilfunkverträge, die sie ihren Arbeitnehmern erstattete, als **steuerfreien Arbeitslohn** gemäß § 3 Nr. 45 EStG.*

Das FA ging von steuerpflichtigem Arbeitslohn aus, weil die rechtliche Gestaltung unangemessen sei.

Bei der unentgeltlichen Überlassung betrieblicher Mobiltelefone an Arbeitnehmer auch für private Zwecke handelt es sich ebenso wie bei der Übernahme der Grundgebühren und Verbindungsentgelte, die auf private Gespräche entfallen, um steuerbare (geldwerte) Vorteile. **Grund:** Der Arbeitnehmer wird dadurch objektiv bereichert. Es besteht kein ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers daran, seinen Arbeitnehmern betriebliche Mobiltelefone auch zur privaten Nutzung zu überlassen und für die Privatgespräche der Arbeitnehmer aufzukommen.

Die (**geldwerten**) **Vorteile**, die die Klägerin ihren Arbeitnehmern zugewandt hat, sind **steuerfrei**. Die Klägerin war zivilrechtliche Eigentümerin der Geräte. Sie hat die Mobiltelefone von ihren Arbeitnehmern aufgrund zivilrechtlich wirksamer Kaufverträge zu Preisen zwischen 1 Euro und 6 Euro erworben und das Eigentum an den Geräten erlangt. Die Klägerin trug als zivilrechtliche Eigentümerin und auch nach dem „Mobiltelefon-Überlassungsvertrag“ das Risiko insbesondere der Beschädigung und des Untergangs der Mobiltelefone. Die Arbeitnehmer hatten demgegenüber keine Möglichkeit, über die Geräte zu verfügen. Ihnen war nach den mit der Klägerin abgeschlossenen Verträgen lediglich der Gebrauch der Geräte während des laufenden Arbeitsvertrags gestattet. Anhaltspunkte dafür, dass es sich hierbei um ein Scheingeschäft gehandelt haben könnte, lagen nicht vor (entgegen der Auffassung des FA).

Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung, die von der Klägerin und ihren Arbeitnehmern erstrebt wurde, setzte gerade voraus, dass es sich bei den Mobiltelefonen um betriebliche Telekommunikationsgeräte der Klägerin handelte. Dazu musste die Klägerin zivilrechtliche Eigentümerin der Geräte werden. Das Finanzgericht (FG) hat keine Umstände festgestellt, die darauf hindeuten könnten, dass die von der Klägerin mit ihren Arbeitnehmern abgeschlossenen Kaufverträge nach dem übereinstimmenden Willen der Vertragschließenden keine Gültigkeit haben sollten. Vielmehr standen sie sich bei Abschluss der Kaufverträge als wirtschaftlich selbstständige Marktteilnehmer gegenüber, bei denen regelmäßig davon ausgegangen werden kann, dass sie ihre jeweiligen (wirtschaftlichen) Interessen beim Abschluss gegenseitiger Verträge wahren. Somit sind die abgeschlossenen Kaufverträge über die Mobiltelefone auch unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs steuerlich anzuerkennen. Die Verkäufe der Mobiltelefone zu Kaufpreisen zwischen 1 Euro und 6 Euro stellen somit auch keinen Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten dar.

5 Gutscheine: Umsatzsteuerliche Behandlung

Umsatzsteuerlich ist zwischen Einzweck-Gutscheinen und Mehrzweck-Gutscheinen zu unterscheiden. Ein **Einzweck-Gutschein** ist ein Gutschein, bei dem bereits bei der Ausstellung alle Informationen vorliegen, die benötigt werden, um die umsatzsteuerliche Behandlung der zugrundeliegenden Umsätze mit Sicherheit zu bestimmen. Das heißt, es müssen zumindest der Leistungsort und der Steuersatz feststehen. Die Besteuerung erfolgt im Zeitpunkt der Ausgabe bzw. der Übertragung des Gutscheins. **Mehrzweck-Gutscheine** sind alle Gutscheine, die keine Einzweck-Gutscheine sind. Sie unterliegen erst dann der Umsatzsteuer, wenn die Lieferung bzw. die Ausführung der sonstigen Leistung tatsächlich erfolgt.

Der BFH hat nunmehr eine Vorlage an den Europäischen Gerichtshof (EuGH) beschlossen, um klären zu lassen, ob ein Einzweck-Gutschein vorliegt, wenn der Ort der

Dienstleistungen, auf die sich der Gutschein bezieht, nur insoweit feststeht, als diese im Gebiet eines Mitgliedstaats an Endverbraucher erbracht werden sollen, aber nach der Übertragung des Gutscheins die Dienstleistung auch im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats ausgeführt werden kann.

Beispiel:

Eine GbR (Klägerin) vertrieb über ihren Internetshop Guthabekarten oder Gutscheincodes zum Aufladen von Nutzerkonten. Der Herausgeber der Cards hatte seinen Sitz in London. Die Gutscheincodes ermöglichten dem Erwerber die Aufladung seines Nutzerkontos mit einem bestimmten Nennwert in Euro. Nach der Kontoaufladung konnte der Kontoinhaber im Store digitale Inhalte zu den dort angeführten Preisen erwerben. Die Cards wurden vom Herausgeber mit unterschiedlicher Länderkennung über verschiedene Zwischenhändler vertrieben. Für Kunden mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthaltsort im Inland und einem deutschen Nutzerkonto war die Kennung DE vorgesehen. Aufgrund der Nutzerkennung DE ging das FA davon aus, dass die Leistung in Deutschland erbracht werde, sodass deshalb ein Einzweck-Gutschein vorliege.

Der BFH hält es nicht für eindeutig, ob es sich bei den Gutscheinen tatsächlich um Einzweck-Gutscheine handelt, deren Übertragung jeweils als Lieferung oder sonstige Leistung gilt. Abhängig vom möglichen Empfängerkreis ist der Leistungsort nicht von vornherein bestimmbar. Wird eine sonstige Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, befindet sich der Leistungsort grundsätzlich da, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt. Ist der Empfänger kein Unternehmer, wird die sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz hat.

Fazit: Für sonstige Leistungen an Unternehmer und Nichtunternehmer gelten unterschiedliche Leistungsorte, sodass kein Einzweck-Gutschein sondern ein Mehrzweck-Gutschein vorliegen könnte. Es muss also die Entscheidung des EuGH abgewartet werden. In vergleichbaren Fällen sollte daher Einspruch eingelegt und die Aussetzung des Verfahrens beantragt werden.

6 Umsatzsteuer: Frist für die Zuordnung zum Unternehmen

Gegenstände, die ein Unternehmer teilweise zu unternehmerischen und teilweise zu nichtunternehmerischen Zwecken nutzt, kann er

- entweder **insgesamt** seinem **umsatzsteuerlichen** Unternehmen oder
- **insgesamt** seinem **nichtunternehmerischen** (privaten) Bereich oder
- **anteilig** entsprechend seinem unternehmerischen Nutzungsanteil zuordnen.

Der Unternehmer muss aber von vornherein klar und deutlich zum Ausdruck bringen, ob und in welchem Umfang ein Gegenstand dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zugeordnet werden soll. Die **Frist für die Zuordnung** entspricht der Abgabefrist für die Umsatzsteuererklärung. Das ist zurzeit der 31.7. des Folgejahres (vor 2018: 31.5.). Das heißt, die Zuordnung muss ebenfalls spätestens bis zum 31.7. des Folgejahres erfolgen. **Aber:** Es ist nicht zusätzlich erforderlich, dass eine bereits erfolgte Zuordnung der Finanzverwaltung innerhalb dieser Frist mitgeteilt wird.

Beispiel:

Ab 2014 errichtete der Kläger ein Wohn- und Bürogebäude. Die Büroräume in dem Gebäude vermietete der Kläger seit Fertigstellung mit Vertrag vom 1.5.2016 unter Verzicht auf die Steuerfreiheit an die GmbH, deren Alleingesellschafter und alleiniger Geschäftsführer er ist. Ab Juni 2016 war eine Miete von 550 Euro zuzüglich Umsatzsteuer vereinbart. Die in den Jahren 2015 und 2016 angefallenen und auf den vermieteten Gebäudeteil entfallenden Herstellungskosten enthielten Vorsteuerbeträge von 64.218,19 Euro, für die der Kläger mit der am 27.12.2017 abgegebenen Umsatzsteuererklärung für 2016 den Vorsteuerabzug begehrte.

Bei gemischt genutzten Gegenständen stellt die Zuordnungsentscheidung eine materielle Voraussetzung für das Recht auf Vorsteuerabzug dar. Der BFH hat entschieden, dass **bei der Zuordnung auf objektive Anhaltspunkte abzustellen** ist, die innerhalb der Zuordnungsfrist erkennbar geworden sind. Hat der Steuerpflichtige einen Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet, ist es nicht zusätzlich erforderlich, dass er die erfolgte Zuordnung der Finanzverwaltung innerhalb dieser Frist mitteilt. Dem Steuerpflichtigen wird dadurch der Vorsteuerabzug weder praktisch unmöglich gemacht noch übermäßig erschwert. Er muss beim Erwerb wählen, ob er als Unternehmer handelt, weil dies eine materielle Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist.

Die Zuordnung zum Unternehmen ist im Beispielsfall in mehrfacher Weise dokumentiert worden. Der Abschluss des Mietvertrags über eine Vermietung zuzüglich Umsatzsteuer an die GmbH erfolgte im Mai 2016. Das dokumentiert eindeutig die Absicht zur unternehmerischen Nutzung innerhalb der Zuordnungsfrist. Zudem ist, wie das FA in seiner Einspruchsentscheidung selbst darlegt, bereits in den Bauplänen ein Teil des geplanten umbauten Raums als Bürofläche ausgewiesen. Auch dies dokumentiert die Absicht einer unternehmerischen Nutzung.

Allerdings können Vorsteuerbeträge erst in dem Besteuerungszeitraum geltend gemacht werden, in dem sie anfallen. Das FG hat keine hinreichenden Feststellungen zur Höhe der Vorsteuern getroffen, die in 2016 angefallen sind. Es hat lediglich die Summe der 2015 und 2016 angefallenen Umsatzsteuerbeträge mit 64.218,19 Euro beziffert. Streitjahr ist das Jahr 2016, sodass es nur um die Berechtigung zum Abzug der Steuern geht, die 2016 angefallen sind. Der Unternehmer muss die Vorsteuer

in dem Besteuerungszeitraum abziehen, in dem er sein Recht auf Vorsteuerabzug ausüben kann. Er kann sie nicht erst in späteren Besteuerungszeiträumen geltend machen.

7 Streaming-Aktivitäten: Freiwillige „Donations“ sind umsatzsteuerpflichtig

Lieferungen und sonstige Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt, unterliegen der Umsatzsteuer. Freiwillige „Donations“ (Zuwendungen), die ein Streamer im Zusammenhang mit Streaming-Aktivitäten auf seinem Kanal bei einer Streaming-Plattform von seinen Zuschauern erhält, sind als Entgelt für sonstige Leistungen in Form von Unterhaltungsleistungen einzustufen.

Beispiel:

Auf der Seite des Kanals des Klägers hatte der Zuschauer durch das Anklicken von Panels (einzelne Bilder einer Bilderreihenfolge) die Möglichkeit, dem Kläger entweder live oder per Video dabei zuzusehen, wie er an Computer-/Videospiele teilnahm und in unterschiedlichen Rollen das jeweilige Rollenspiel fortentwickelte. Zudem bestand die Möglichkeit, dem Kläger auch bei anderen Tätigkeiten (ebenfalls im Livestream oder als Video) zuzusehen. Hierbei hatten die Zuschauer während des Livestreams die Möglichkeit, mit dem Kläger zu chatten.

Auf der Seite des Klägers befinden sich weitere Panels, bei denen man durch Anklicken auf die Bestellseiten der Werbepartner des Klägers und auf die Accounts des Klägers gelangt. Durch Anklicken des Panels „Subscribers“ (Besteller) gelangt der Zuschauer zur Möglichkeit, ein Abonnement für die Seite des Klägers abzuschließen. Durch Anklicken des Panels „Donation“ gelangt der Zuschauer zur Möglichkeit, unabhängig von einem Abonnement Geldbeträge an den Kläger zu übermitteln.

Das FA ist der Auffassung, dass es sich bei diesen „Donations“ um steuerpflichtige Entgelte des Klägers für seine Tätigkeit als Streamer handelt und erhöhte die steuerpflichtigen Umsätze des Klägers entsprechend.

Der **BFH** hat entschieden, dass das FA die „Donations“, die von den Zuschauern an den Kläger gezahlt wurden, **zu Recht als umsatzsteuerbar und umsatzsteuerpflichtig** der Umsatzbesteuerung unterworfen hat. Bei den „Donations“ handelt es sich um Entgelte im Leistungsaustausch für die vom Kläger an seine Zuschauer erbrachten steuerbaren Streaming-Leistungen. Dies ist der Fall, weil zwischen seiner Dienstleistung und dem erhaltenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein. Er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch im Sinne des Mehrwertsteuerrechts führt.

Ob eine Leistung des Unternehmers vorliegt, bestimmt sich in erster Linie nach dem Rechtsverhältnis, das der Leistung zugrunde liegt. Die Leistung muss derart mit

der Zahlung verknüpft sein, dass sie dazu dient, eine Gegenleistung (Zahlung) zu erlangen. **Unterhaltende Leistungen stellen geldwerte Güter** dar, für deren Konsum oder Zugänglichkeit der Verbraucher typischerweise ein Entgelt entrichtet. Mit voranschreitendem technischem Fortschritt und der laufenden Digitalisierung ist für eine Unterhaltungsleistung unerheblich, ob sie örtlich unmittelbar vor einem Publikum oder im Internet gezeigt wird.

Die Zuschauer, die dem Kläger freiwillig „Donations“ zuwenden, sind als Leistungsempfänger seiner Streaming-Leistungen identifizierbar. Auf der „Donation“-Seite des Klägers haben die zahlenden Zuschauer die Möglichkeit, ihren Namen und auch eine Nachricht zu hinterlassen, sodass für den Kläger ersichtlich ist, welcher Zuschauer freiwillige Zahlungen geleistet hat. Zudem lässt sich über den bargeldlosen Zahlungsvorgang die Identität des Zahlenden feststellen.

Fazit: Da die Zahlungen der „Donations“ durch die Zuschauer kausal auf den Unterhaltungsleistungen des Klägers beruhen, sind sie nicht mit den Zahlungen von Spenden eines Passanten an einen Straßenmusiker vergleichbar.

8 Kryptowährungen: Gewinne aus der Veräußerung sind steuerpflichtig

Veräußerungsgewinne, die ein Steuerpflichtiger innerhalb eines Jahres aus dem Verkauf oder dem Tausch von Kryptowährungen, wie z.B. Bitcoin, Ethereum oder Monero erzielt, unterliegen als private Veräußerungsgeschäfte der Besteuerung.

Beispiel:

Der Kläger hatte verschiedene Kryptowährungen erworben, getauscht und wieder veräußert. Im Einzelnen handelte es sich um Geschäfte mit Bitcoins, Ethereum und Monero, die der Steuerpflichtige privat tätigte. Im Streitjahr 2017 erzielte er daraus einen Gewinn in Höhe von insgesamt 3,4 Mio. Euro. Das FA unterwarf den Gewinn aus der Veräußerung und dem Tausch von Kryptowährungen der Einkommensteuer. Die vom Steuerpflichtigen erhobene Klage wies das FG zurück.

Der BFH hat die Steuerpflicht der Veräußerungsgewinne aus Bitcoin, Ethereum und Monero bejaht. Bei Kryptowährungen handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die bei einer Anschaffung und Veräußerung innerhalb eines Jahres als private Veräußerungsgeschäfte der Besteuerung unterliegen. Virtuelle Währungen (Currency Token, Payment Token) stellen nach Auffassung des BFH ein „anderes Wirtschaftsgut“ dar. Der **Begriff des Wirtschaftsguts** ist weit zu fassen. Er umfasst neben Sachen und Rechten auch tatsächliche Zustände sowie konkrete Möglichkeiten und Vorteile, deren Erlangung sich ein Steuerpflichtiger etwas kosten lässt und die

nach der Verkehrsauffassung einer gesonderten selbstständigen Bewertung zugänglich sind.

Diese Voraussetzungen sind bei virtuellen Währungen gegeben. Bitcoin, Ethereum und Monero sind wirtschaftlich betrachtet als Zahlungsmittel anzusehen. Sie werden auf Handelsplattformen und Börsen gehandelt, haben einen Kurswert und können für direkt zwischen Beteiligten abzuwickelnde Zahlungsvorgänge Verwendung finden. Technische Details virtueller Währungen sind für die Eigenschaft als Wirtschaftsgut nicht von Bedeutung. Gewinne oder Verluste unterliegen der Besteuerung, wenn Anschaffung und Veräußerung oder Tausch der Token innerhalb eines Jahres erfolgen.

Das ist nach Ansicht des BFH auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, weil keine Anhaltspunkte vorliegen, dass seitens der Finanzverwaltung Gewinne und Verluste aus Geschäften mit Kryptowährungen nicht ermittelt und erfasst werden können. Dass es Steuerpflichtigen in Einzelfällen trotz aller Ermittlungsmaßnahmen der Finanzbehörden (z.B. in Form von Sammelauskunftsersuchen) beim Handel mit Kryptowährungen gelingt, sich der Besteuerung zu entziehen, kann ein strukturelles Vollzugsdefizit nicht begründen.

9 Gebäude: Nachweis der kürzeren Nutzungsdauer bei der Abschreibung

Die Prozentsätze für die lineare Abschreibung von Gebäuden sind gesetzlich festgelegt. Dadurch wird auch die Nutzungsdauer vorgegeben. Gebäude, die nach dem 31.12.2022 fertiggestellt werden, sind mit 3 Prozent abzuschreiben, was einer Nutzungsdauer von rund 33 Jahren entspricht.

Nach § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG darf ein Gebäude nach der **tatsächlichen Nutzungsdauer** abgeschrieben werden. Entscheidend ist, ob das Gebäude vor Ablauf des Abschreibungs-Zeitraums, der sich aus den vorgegebenen Prozentsätzen der Abschreibung ergibt, objektiv betrachtet technisch oder wirtschaftlich verbraucht ist. Für die Bemessung der linearen Gebäude-Abschreibung nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer bedarf es einer konkreten Rechtfertigung aufgrund von objektiven Gegebenheiten.

Ist die tatsächliche Nutzungsdauer geringer als die gesetzlich bestimmte Nutzungsdauer, muss der Steuerpflichtige dies nachweisen. Der **Nachweis einer kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer** ist durch Vorlage eines **Gutachtens** eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von bebauten und unbebauten Grundstücken oder von Personen zu erbringen, die von einer akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm (DIN EN ISO/IEC 17024) zertifiziert worden sind.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 3/2023

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Gesellschaften bürgerlichen Rechts	§ 707 ff. BGB (neue Fassung) BGBl. 2021 Teil I Seite 3436 ff.	-
2 Photovoltaik-Anlagen	§§ 3 Nr. 72, 52 Abs. 4 EStG BGBl. 2022 Teil I Seite 2294 ff.	§ 12 Abs. 3 UStG
3 E-Fahrzeuge, Stromkosten	BMF, Schreiben vom 5.11.2021, Az. IV C 6 - S 2177/19/10004 :008 und Az. IV C 5 - S 2334/19/10009 :003 www.bundesfinanzministerium.de	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG
4 Mobilfunkvertrag	BFH, Urteil vom 23.11.2022, Az. VI R 50/20 www.dejure.org	§ 3 Nr. 45 EStG
5 Gutscheine	BFH, Vorlagebeschluss vom 3.11.2022, Az. XI R 21/21 www.dejure.org	§ 3 Nr. 14 UStG Art. 30b Abs. 1 Unter- abs. 1 Satz 1 MwStSys- tRL.
6 Umsatzsteuer	BFH, Urteil vom 29.9.2022, Az. V R 4/20 www.dejure.org	Art. 98 Abs. 2 in Ver- bindung mit Anhang III Nr. 10c der Richtli- nie 2006/112/EG
7 Streaming-Aktivitäten	FG Düsseldorf, Urteil vom 4.3.2022, Az. 1 K 2812/19 U www.dejure.org	-
8 Kryptowährungen	BFH, Urteil vom 14.2.2023, Az. IX R 3/22 www.dejure.org	§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG
9 Gebäude	BMF, Schreiben vom 22.2.2023, Az. IV C 3 - S 2196/22/10006 :005 www.bundesfinanzministerium.de	§ 7 Abs. 2 EStG