

## Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 4/2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

für bestimmte Berufszweige wurden ab 2023 die pauschalen Betriebsausgaben erhöht. Hierzu gehören auch die Pauschalen für die Kindertagespflege sowie für Schriftsteller und Journalisten (Nr. 1, 2). Die Auswirkungen der Corona-Pandemie sind auch steuerlich nach wie vor noch zu spüren (Nr. 3, 4). Der Beitragssatz zur gesetzlichen Pflegeversicherung steigt zum 1.7.2023 auf 3,4 Prozent des Bruttolohns: Bei den Beitragssätzen der Arbeitnehmer wird der Erziehungsaufwand von Eltern mit mehreren Kindern berücksichtigt. Der Beitragssatz der Arbeitgeber beträgt 1,7 Prozent (Nr. 5).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- Betriebsausgabenpauschale:** Schriftsteller
- Kindertagespflege:** Betriebsausgaben
- Fitnessstudio:** Fortzahlung während der Corona-Pandemie
- Corona-Hilfen:** Keine ermäßigte Besteuerung als außerordentliche Einkünfte
- Pflegeversicherung ab 1.7.2023:** Höhere Beiträge und Entlastung für Eltern mit Kindern
- Zukunftsfinanzierungsgesetz:** Neuregelung der Überlassung von Vermögensbeteiligungen an Arbeitnehmer geplant
- Umsatzsteuer:** Wann die Ist-Besteuerung gewählt werden kann
- Verfahrensbeistände:** Wann die Umsätze von der Umsatzsteuer befreit sind
- Lohnsteuer-Haftungsbescheid:** Wie sich Arbeitgeber dagegen wehren können

## 1 Betriebsausgabenpauschale: Schriftsteller

Pauschalen für Betriebsausgaben werden ohne Nachweis gewährt, weil unterstellt wird, dass diese Aufwendungen entstanden sind. Die Höchstbeträge der Pauschalen für Betriebsausgaben sind **ab 2023** erhöht worden bei einer

- **hauptberuflich** selbstständigen schriftstellerischen oder journalistischen Tätigkeit,
- wissenschaftlichen, künstlerischen und schriftstellerischen **Nebentätigkeit** sowie
- nebenamtlichen Lehr- und Prüfungstätigkeit.

Danach ist es nicht zu beanstanden, wenn bei der Ermittlung der vorgenannten Einkünfte die Betriebsausgaben wie folgt pauschaliert werden:

- bei **hauptberuflicher** selbstständiger schriftstellerischer oder journalistischer Tätigkeit auf 30 Prozent der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 3.600 Euro jährlich (vor 2023: 2.455 Euro);
- bei wissenschaftlicher, künstlerischer oder schriftstellerischer **Nebentätigkeit** (auch Vortrags- oder nebenberufliche Lehr- und Prüfungstätigkeit), soweit es sich nicht um eine sogenannte Übungsleiter-Tätigkeit handelt, auf 25 Prozent der Betriebseinnahmen aus dieser Tätigkeit, höchstens jedoch 900 Euro jährlich (vor 2023: 614 Euro). Der Höchstbetrag von 900 Euro kann für alle Nebentätigkeiten, die unter die Vereinfachungsregelung fallen, nur einmal gewährt werden.

Es bleibt den Steuerpflichtigen unbenommen, etwaige höhere Betriebsausgaben nachzuweisen. Es ist allerdings ausgeschlossen, **zusätzlich** die tatsächlichen Kosten geltend zu machen.

## 2 Kindertagespflege: Betriebsausgaben

Eine Kindertagespflegeperson bietet Kinderpflege im familiären Rahmen an, wenn das Angebot dem einer Kindertagesstätte ähnlich ist. Danach erhält die Kindertagespflegeperson eine laufende Geldleistung, die neben der Erstattung des Sachaufwands die Förderungsleistung der Kindertagespflegeperson anerkennen soll.

**Einnahmen:** Laufende Geldleistung und die Erstattung des Sachaufwands sind als **steuerpflichtige** Einnahme aus **freiberuflicher** Tätigkeit zu qualifizieren. Das gilt unabhängig von der Anzahl der betreuten Kinder und von der Herkunft der vereinnahmten Mittel. Vom Träger der öffentlichen Jugendhilfe geleistete Erstattungen für Beiträge zu einer Unfallversicherung, zu einer angemessenen Alterssicherung und zu einer angemessenen Kranken- und Pflegeversicherung sind steuerfrei.

**Betriebsausgaben:** Die Kindertagespflegeperson kann die **tatsächlich** angefallenen und nachgewiesenen Betriebsausgaben abziehen. Hierzu gehören z.B.

- Nahrungsmittel, Ausstattungsgegenstände (Mobiliar), Beschäftigungsmaterialien, Fachliteratur, Hygieneartikel;
- Miete und Betriebskosten der zur Kinderbetreuung genutzten Räumlichkeiten;
- Fahrt-, Kommunikations- und Weiterbildungskosten;
- Beiträge für Versicherungen, soweit sie unmittelbar mit der Tätigkeit im Zusammenhang stehen.

Keine Betriebsausgaben sind die von der Kindertagespflegeperson gezahlten Beiträge zur Alterssicherung, Unfallversicherung und zu einer angemessenen Kranken- und Pflegeversicherung.

**Betriebsausgabenpauschalen:** Aus Vereinfachungsgründen können von den erzielten Einnahmen 400 Euro je Kind und Monat pauschal als Betriebsausgaben abgezogen werden. Der Betriebsausgabenpauschale liegt eine wöchentliche Betreuungszeit von 40 Stunden zugrunde. Weicht die tatsächlich vereinbarte Betreuungszeit hiervon ab, ist die Betriebsausgabenpauschale zeitanteilig nach der nachfolgenden Formel zu kürzen:

$$\frac{400 \text{ Euro} \times \text{vereinbarte wöchentliche Betreuungszeit (maximal 40 Stunden)}}{(8 \text{ Stunden} \times 5 \text{ Tage} =) 40 \text{ Stunden}}$$

Bei tageweiser Belegung von sogenannten **Freihalteplätzen** ist die Betriebsausgabenpauschale von 400 Euro pro Monat pro Kind zeitanteilig (Zahl der belegten Tage/ pauschal 20 Arbeitstage im Monat) zu gewähren.

### Beispiel:

*Eine Kindertagespflegeperson betreut im Jahr vier Kinder. Zudem hält die Kindertagespflegeperson einen Freihalteplatz vor.*

**Kind 1:** *Betreuung von Januar bis Dezember für je 40 Wochenstunden = 400 Euro x 12 Monate = 4.800 Euro*

**Kind 2:** *Betreuung von Februar bis November für 20 Wochenstunden. Im Juni wird das Kind drei Wochen krankheitsbedingt nicht betreut. Die Zahlungen des Trägers der öffentlichen Jugendhilfe bleiben jedoch unverändert = 2.000 Euro*

**Kind 3:** *wird von August bis Dezember für 45 Wochenstunden betreut = (400 Euro x 5 Monate) 2.000 Euro*

**Kind 4:** *wird von Januar bis Dezember an zwei Tagen in der Woche für jeweils neun Stunden betreut = 180 Euro (400 Euro x 18 Stunden vereinbarte wöchentliche Betreuungszeit/40 Stunden) x 12 Monate = 2.160 Euro*

**Kind 5:** *Belegung Freihalteplatz im November = 6/8 x 400 Euro x 12 Tage/20 Tagen = 180 Euro*

**Kind 6:** *Belegung Freihalteplatz im Dezember = 400 Euro x 4 Tage/20 Tagen = 80 Euro*

### Freihalteplatz:

*50 Euro x 10 Monate (Januar bis Oktober) = 500 Euro*

*50 Euro x 8 Tage/20 Tage für November = 20 Euro*

*50 Euro x 16 Tage/20 Tage für Dezember = 40 Euro*

**Hinweis:** Findet die Betreuung im Haushalt in den unentgeltlich zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten als

selbstständige Tätigkeit statt, können die Betriebsausgabenpauschalen nicht abgezogen werden. In diesen Fällen ist nur der Abzug der tatsächlichen Betriebsausgaben möglich.

### 3 Fitnessstudio: Fortzahlung während der Corona-Pandemie

Eine freiwillige Fortzahlung der Beiträge von Mitgliedern an ein Fitnessstudio, das pandemiebedingt vorübergehend schließen musste, ist umsatzsteuerlich relevant, weil es sich um Leistungen handelt, die im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses erbracht wurden. Dies umfasst einerseits die bereits vor der Schließung bezogenen Leistungen und andererseits die während der Schließzeit erbrachten Ersatzleistungen.

#### Beispiel:

*Ein Fitnessstudio (Klägerin) berechnet die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten („Ist-Versteuerung“). Die Klägerin schloss mit ihren Kunden Verträge über befristete Mitgliedschaften (12 oder 24 Monate) ab, die von beiden Teilen mit einer Frist von drei Monaten zum Ende der jeweils vereinbarten Laufzeit kündbar waren. Das Recht zur außerordentlichen Kündigung blieb dabei unberührt. Gemäß den allgemeinen Geschäftsbedingungen der Klägerin waren die Mitglieder zur gemeinschaftlichen Mitbenutzung sämtlicher Einrichtungen der Räume berechtigt. Die Beiträge umfassten dabei die Mitbenutzung der Trainingsanlage und, wenn vorgesehen, die Teilnahme an Gymnastikstunden, die Mitbenutzung der Erholungs- und Clubräume und die Teilnahme an sportlichen und geselligen Aktivitäten.*

*Die Klägerin erklärte die Anfang April vereinnahmten Mitgliedsbeiträge nicht in der Umsatzsteuervoranmeldung, da diese aufgrund der Schließung ohne Rechtsgrund gezahlt worden seien. Die Mitglieder könnten diese Beiträge jederzeit bis zum Ablauf der Verjährungsfrist zurückfordern. Mangels eines Leistungsaustauschs handle es sich bei den vereinnahmten Beiträgen nicht um Entgelte, die der Umsatzsteuer unterliegen. Das Finanzamt (FA) setzte die Umsatzsteuer dennoch fest.*

Das FA wies die Klage als unbegründet ab. Das FA ist zu Recht davon ausgegangen, dass die von der Klägerin vereinnahmten Gelder ihrer Mitglieder trotz der vorübergehenden Schließung des Studios als Entgelt für steuerbare Leistungen zu beurteilen sind, welche die Klägerin in ihrer Eigenschaft als Unternehmerin erbracht hat.

Bei einem gegenseitigen Vertrag sind die Voraussetzungen für eine entgeltliche Leistung regelmäßig erfüllt. Es besteht dann zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Gegenwert ein unmittelbarer Zusammenhang, und es steht der Leistungsempfänger aufgrund der vertraglichen Beziehung fest. Bei Leistungen, zu deren Ausführungen sich die Vertragsparteien verpflichtet haben, liegt auch der erforderliche Leistungsverbrauch grundsätzlich vor. Unerheblich für die Annahme eines Leistungsaustausches ist, ob der Leistungsempfänger die bezogene Leistung tatsächlich verwendet und ggf. zu welchem Zweck er dies

tut. Das heißt, dass während der Schließzeit vereinnahmte Mitgliedsbeiträge trotz der vorübergehenden Schließung des Fitnessstudios als Entgelt im umsatzsteuerlichen Sinne anzusehen sind.

Dabei ist auch unschädlich, dass die Leistungen keinen äquivalenten Ersatz zur Nutzung des Studios darzustellen vermochten, dass sie zum Teil auch für Nichtkunden erhältlich waren, oder dass sie teilweise nicht dem entsprachen, was die Ankündigungen vermuten ließen. Dass sich die Mitglieder dabei hinsichtlich des Bestehens einer einseitigen Ersetzungsbefugnis der Klägerin bzw. des Fortbestands der Zahlungsverpflichtung im Irrtum befunden hätten, änderte nichts am Zweck der Zahlung, sondern berührte lediglich das Zahlungsmotiv.

### 4 Corona-Hilfen: Keine ermäßigte Besteuerung als außerordentliche Einkünfte

Die im Jahr 2020 gezahlten Corona-Hilfen stellen keine außerordentlichen Einkünfte dar, die nur ermäßigt zu besteuern sind.

#### Beispiel:

*Der Kläger führte als Einzelunternehmer eine Gaststätte und ein Hotel. Er war in 2020 von zeitweisen betrieblichen Einschränkungen und Schließungen aufgrund der Coronaschutzverordnungen betroffen. Ihm wurden wegen der pandemiebedingten Einschränkungen eine Soforthilfe von 15.000 Euro, eine Überbrückungshilfe I von 6.806 Euro und die sogenannte „November-/Dezemberhilfe“ in Höhe von 42.448 Euro gewährt. Das Finanzamt unterwarf diese Zahlungen der tariflichen Einkommensteuer.*

*Der Kläger beantragte, dass die Corona-Hilfen ermäßigt besteuert werden. Die Hilfszahlungen seien Entschädigungen als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen bzw. für die Nichtausübung einer Tätigkeit aufgrund der pandemiebedingten Schließung des Geschäftsbetriebs. Die Hilfszahlungen hätten bei ihm zu außerordentlichen Einkünften geführt, weil er in 2020 einen höheren Gewinn gehabt habe, als es bei einem normalen Ablauf der Fall gewesen wäre. Im Jahr 2020 habe er nach den betriebswirtschaftlichen Auswertungen einen Gewinn vor Steuern von ca. 80.000 Euro erzielt. In den drei Vorjahren habe der Gewinn zwischen 55.000 Euro und 70.000 Euro gelegen und sei damit deutlich geringer gewesen. Die Auswertungen hätten Umsatzerlöse von ca. 190.000 Euro (ohne die Zuschüsse) ausgewiesen, während diese für die drei Vorjahre bei etwa 260.000 Euro bis 290.000 Euro gelegen hätten. Er habe daher Anspruch auf eine Milderung der Einkommensteuer.*

Das Finanzgericht hat die Klage abgewiesen, weil es nicht darauf ankommt, ob die Zuschüsse eine Entschädigung für entgangene oder entgehende Einnahmen oder eine Entschädigung für die Nichtausübung einer Tätigkeit darstellen. Es handelt sich **nämlich nicht um außerordentliche Einkünfte**. Der Kläger habe im Jahr 2020 lediglich Corona-Hilfen gewinnerhöhend erfasst, die sich auf das Jahr 2020 bezogen haben. Das heißt, dass sich die Corona-Hilfen nicht auf andere Veranlagungszeiträume

erstreckten. Sie sind somit nicht in einem anderen Veranlagungszeitraum bezogen worden als dem, für den sie gezahlt wurden. Somit sind sie in diesem Veranlagungszeitraum mit regulären anderen Einkünften des Klägers aus seinem Gewerbebetrieb zusammengetroffen.

Es ist unerheblich, dass der Kläger durch die Corona-Hilfen im Jahr 2020 einen höheren Gewinn erzielt habe, als es bei normalem Ablauf der Fall gewesen wäre. Im Jahr 2020 haben die Betriebseinnahmen selbst unter Einbezug der Zuschüsse unterhalb des Niveaus der Vorjahre gelegen. Dass der Gewinn höher als in den Vorjahren gewesen ist, zeigt nur, dass die Corona-Hilfen überhöht waren. Dies führt jedoch nicht zu außerordentlichen Einkünften.

## 5 Pflegeversicherung ab 1.7.2023: Höhere Beiträge und Entlastung für Eltern mit Kindern

Die Bundesregierung plant, ab dem 1.7.2023 den Beitragssatz zur sozialen Pflegeversicherung von bisher 3,05 Prozent auf 3,4 Prozent zu erhöhen. Für Kinderlose, die das 23. Lebensjahr vollendet haben, soll der Beitragssatz von 3,4 Prozent auf 4 Prozent des Bruttoentgelts steigen. Damit setzt der Gesetzgeber auch den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Berücksichtigung des Erziehungsaufwands von Eltern mit mehreren Kindern um. Gleichzeitig nutzt der Gesetzgeber diese Gelegenheit auch zur Erhöhung des allgemeinen Beitragssatzes zur Pflegeversicherung. Der **neue Beitragssatz von 3,4 Prozent** gilt für Eltern mit einem Kind und ist gleichzeitig die Basis für die Berechnung der Beiträge für Kinderlose und für Eltern mit zwei und mehr Kindern.

An dem Prinzip, dass Kinderlose bei der Pflegeversicherung höhere Beiträge zahlen, ändert sich nichts. Allerdings ist es nicht mit dem Gleichbehandlungsgrundsatz vereinbar, dass der mit steigender Kinderanzahl anwachsende Erziehungsaufwand im Beitragsrecht der Pflegeversicherung nicht ausreichend berücksichtigt wird. Die Benachteiligung tritt bereits ab dem zweiten Kind ein. Für eine Neuregelung hatte das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 7.4.2022, Az. 1 BvL 3/18, dem Gesetzgeber eine Frist bis 31.7.2023 eingeräumt.

**Gestaffelte Entlastung nach Anzahl der Kinder:** Beschäftigte mit mehreren Kindern werden ab dem zweiten Kind (gestaffelt nach Kinderzahl) mit einem Abschlag entlastet. Ab dem sechsten Kind ist keine weitere Differenzierung vorgesehen. Berücksichtigt werden Kinder **bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres**.

Der **Zuschlag für Kinderlose** wird von 0,35 Prozent auf 0,6 Prozent erhöht, sodass der Beitrag auf 4 Prozent ansteigt. **Eltern mit mehr als einem Kind** unterhalb der Altersgrenze **werden gestaffelt**, nach ihrer Kinderzahl, mit einem Abschlag vom Beitragssatz **entlastet**:

- 0,25 Prozent bei zwei Kindern (Beitragssatz: 3,15 Prozent)
- 0,5 Prozent bei drei Kindern (Beitragssatz: 2,9 Prozent)

- 0,75 Prozent bei vier Kindern (Beitragssatz: 2,65 Prozent)
- 1 Prozent bei fünf und mehr Kindern (Beitragssatz: 2,4 Prozent).

Die Abschläge für Kinder gelten ab Beginn des Monats der Geburt (Nachweis innerhalb von drei Monaten). Später eingereichte Nachweise wirken ab Beginn des Folgemonats. Kinder, die das 25. Lebensjahr vollenden, werden mit Ablauf des Monats nicht mehr berücksichtigt.

**1,7 Prozent Beitragsanteil der Arbeitgeber:** Arbeitgeber und Beschäftigte tragen die Beiträge jeweils zur Hälfte. Dafür wird der Beitragssatz von 3,4 Prozent für Eltern mit einem Kind zugrunde gelegt. Während der Beitragssatz für Beschäftigte mit mehreren Kindern abnimmt und für Kinderlose steigt, beträgt der Beitragsanteil des Arbeitgebers gleichbleibend 1,7 Prozent.

**Übergangsfrist:** Nachweise für vor dem 1.7.2023 geborene Kinder, die bis zum 31.12.2023 erbracht werden, wirken vom 1.7.2023 an. Die Nachweise sind gegenüber der beitragsabführenden Stelle zu erbringen. Das ist z.B. der Arbeitgeber. Freiwillig versicherte Selbstzahler weisen die Kinderanzahl direkt gegenüber der Pflegekasse nach.

## 6 Zukunftsfinanzierungsgesetz: Neuregelung der Überlassung von Vermögensbeteiligungen an Arbeitnehmer geplant

Der Entwurf des Zukunftssicherungsgesetzes enthält insgesamt 30 Artikel, mit denen unterschiedliche gesetzliche Regelungen geändert werden sollen. In Artikel 16 sind die Änderungen des Einkommensteuergesetz (EStG) enthalten. Dieser Artikel enthält u.a. Folgendes:

- Der Vorteil des Arbeitnehmers im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers ist steuerfrei, soweit der Vorteil insgesamt 1.440 Euro im Jahr nicht übersteigt (§ 3 Nr. 39 EStG). Dieser Höchstbetrag soll ab 2024 auf 5.000 Euro angehoben werden. Wegen der starken Anhebung des Höchstbetrags soll die steuerliche Begünstigung künftig auf Fälle beschränkt werden, in denen die Vermögensbeteiligungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Dadurch sollen unerwünschte Gestaltungen (Lohnoptimierungen) vermieden werden.
- § 19a EStG (eingeführt ab 2021 mit dem Fondsstandortgesetz) enthält Regelungen, nach denen (unter bestimmten Voraussetzungen) die geldwerten Vorteile aus Vermögensbeteiligungen zunächst nicht besteuert werden (= Steuerfreistellung im Zeitpunkt der Überlassung). Die Besteuerung erfolgt erst zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich bei einer Verfügung (insbesondere beim Verkauf), der Beendigung des Dienstverhältnisses oder spätestens nach zwölf Jahren (aufgeschobenen Besteuerung). Unabhängig von der aufgeschobenen Besteuerung wird der Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 39 EStG bereits vorab berücksichtigt.

- Die Änderungen in § 19a EStG haben das Ziel, insbesondere die Gewährung von Unternehmensanteilen als Vergütungsbestandteil für die Unternehmen und deren Beschäftigte attraktiver zu gestalten. In der Praxis werden die Gesellschaftsanteile typischerweise nicht vom Arbeitgeber selbst, sondern von den (Gründungs-)Gesellschaftern gewährt. Durch die Ergänzung von § 19a Absatz 1 Satz 1 EStG wird klargestellt, dass auch diese Fallgestaltung ein begünstigter Sachverhalt ist.
- Die Besteuerung des geldwerten Vorteils aus Vermögensbeteiligungen erfolgt nach geltender Rechtslage spätestens zwölf Jahre nach der Übertragung der Vermögensbeteiligung. Sie erfolgt künftig erst (spätestens) nach 20 Jahren. Die Verschiebung des Besteuerungszeitpunkts gilt im Übrigen auch für Vermögensbeteiligungen, die vor 2024 übertragen werden bzw. wurden. Ergänzend wird sichergestellt, dass im Falle von sogenannten Leaver-Events (d.h. Rückerwerb der Anteile bei Verlassen des Unternehmens) nur die tatsächlich an den Arbeitnehmer gezahlte Vergütung maßgeblich ist, weil diese in der Regel nicht den Verkehrswert widerspiegelt.
- Nach geltender Rechtslage ist die im Rahmen des § 19a EStG nachzuholende Besteuerung anhand der individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmale (Steuerklasse, Freibeträge etc.) vorzunehmen. Um eine möglicherweise eintretende hohe steuerliche Belastung abzumildern, wird die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung mit einem Pauschalsteuersatz von 25 Prozent geschaffen. Schuldner dieser pauschalen Lohnsteuer ist der Arbeitgeber. Eine Abwälzung auf den Arbeitnehmer ist bei entsprechenden vertraglichen Vereinbarungen möglich.

## 7 Umsatzsteuer: Wann die Ist-Besteuerung gewählt werden kann

Unternehmer/Freiberufler müssen bei der Umsatzsteuer zwischen Soll- und Ist-Besteuerung unterscheiden.

- **Soll-Besteuerung** = Versteuerung der Umsätze nach **vereinbarten** Entgelten. **Nachteil** ist, dass der Unternehmer die Umsatzsteuer an das Finanzamt (FA) abführen muss, sobald er diese in Rechnung gestellt hat, auch wenn der Kunde noch nicht gezahlt hat.
- **Ist-Besteuerung** = Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten. **Vorteil** ist, dass der Unternehmer die Umsatzsteuer erst dann an sein FA zahlt, nachdem die Rechnungen bezahlt wurden. Er braucht die Umsatzsteuer nicht vorzufinanzieren.

Das FA kann einem Unternehmer auf Antrag gestatten, seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten zu versteuern,

- wenn sein Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600.000 Euro betragen hat oder
- wenn er von der Verpflichtung, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, befreit ist (§ 148 AO) oder

- wenn er Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs ausführt und seinen **Gewinn nicht durch Bilanzierung ermittelt**.

Zum umsatzsteuerlichen Unternehmen gehören nicht nur selbstständig ausgeübte Tätigkeiten, sondern auch die Vermietung an umsatzsteuerpflichtige Unternehmen, wenn der Vermieter seine Einnahmen freiwillig der Umsatzsteuer unterwirft.

**Freiberufler**, die ihren Gewinn mit einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln, dürfen immer (unabhängig von der Höhe ihres Umsatzes) die Ist-Besteuerung wählen. Unternehmer, die gemäß § 148 AO von der **Bilanzierung befreit** sind, dürfen ebenfalls die Ist-Besteuerung wählen. **In allen anderen Fällen** kommt es darauf an, wie hoch der **Gesamtumsatz im Vorjahr** gewesen ist.

### Beispiel:

*Die Kunden eines Unternehmers zahlen regelmäßig innerhalb von ein bis drei Monaten nach Erhalt der Rechnungen. Obwohl der Unternehmer bilanziert, hat er die Ist-Besteuerung gewählt. Er stellt eine Rechnung über 3.000 Euro zuzüglich 570 Euro Umsatzsteuer aus. Bei der Ist-Besteuerung, ist die Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Rechnungsstellung noch nicht fällig. Nicht bilanzierende Freiberufler dürfen immer die Ist-Besteuerung beanspruchen.*

Die Ist-Besteuerung ist **nicht zulässig**, wenn der Unternehmer aufgrund seiner Umsätze buchführungspflichtig ist oder **freiwillig** Bücher führt. Bilanzierungspflicht und die freiwillige Bilanzierung sind nach der BFH-Rechtsprechung gleich zu behandeln. Das heißt, dass Freiberufler, die bilanzieren, ihre Umsätze nach dem Soll-Prinzip versteuern müssen.

Der **Vorjahresumsatz** darf den Grenzwert von **600.000 Euro** nicht überschreiten. Hat der Unternehmer im **Vorjahr** mit seiner unternehmerischen Tätigkeit **begonnen**, muss er den tatsächlichen Umsatz **in einen Jahresumsatz hochrechnen**. Bei der Umsatzsteuer ist ein Unternehmer mit allen Tätigkeiten, die er ausübt, **nur einmal** Unternehmer. Anders als bei der Einkommensteuer kann das umsatzsteuerliche Unternehmen aus **mehreren** Betrieben bestehen. Bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes sind daher die Umsätze **aller Betriebe** zusammenzurechnen. Eine Zusammenrechnung erfolgt nicht mit den Betrieben, die die gesetzlichen Voraussetzungen für die Ist-Besteuerung erfüllen.

**Genehmigung der Ist-Besteuerung durch das FA:** Der Unternehmer muss sich die Ist-Besteuerung vom FA **genehmigen** lassen. Die Genehmigung ist **immer erforderlich**, auch wenn der Unternehmer ausschließlich freiberufliche Einkünfte erzielt. Der Antrag an das FA ist weder an eine bestimmte Form und noch an eine Frist gebunden. Der Unternehmer kann seinen Antrag auch durch **schlüssiges Verhalten** stellen, indem er seine Umsätze – erkennbar für das FA – nach vereinnahmten Entgelten in der Steuererklärung ausweist.

## 8 Verfahrensbeistände: Wann die Umsätze von der Umsatzsteuer befreit sind

Seit dem 1.1.2021 sind Leistungen von Verfahrensbeiständen von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie von begünstigten Einrichtungen erbracht werden. Einrichtungen sind nunmehr begünstigt, wenn sie nach dem Gesetz über das Verfahren in Familiensachen und in den Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit (FamFG) zur Wahrnehmung der Interessen minderjähriger Kinder in Kindschaftsachen, in Abstammungssachen oder in Adoptionssachen bestellt wurden.

Voraussetzung ist des Weiteren, dass die Preise, die diese Einrichtungen verlangen, von den zuständigen Behörden genehmigt sind oder die genehmigten Preise nicht übersteigen. Bei Umsätzen, für die eine Preisgenehmigung nicht vorgesehen ist, müssen die verlangten Preise unter den Preisen liegen, die gewerbliche Unternehmen für entsprechende Umsätze fordern.

Diese Grundsätze sind auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2020 erbracht wurden bzw. erbracht werden. Das BFH-Urteil vom 17.7.2019, das zu dieser Gesetzesänderung geführt hat, ist in allen offenen Fällen für Umsätze anzuwenden, die bis zum 31.12.2020 erbracht wurden. Für Umsätze, die vor dem 1.1.2021 erbracht wurden, wird es aber nicht beanstandet, wenn der Unternehmer seine Leistungen abweichend von den Grundsätzen dieses BFH-Urteils umsatzsteuerpflichtig behandelt hat.

## 9 Lohnsteuer-Haftungsbescheid: Wie sich Arbeitgeber dagegen wehren können

Wer als Arbeitgeber gegen einen Lohnsteuer-Haftungsbescheid Einspruch einlegt, hat damit nicht automatisch auch Einspruch gegen die Lohnsteuer-Anmeldungen oder gegen einen Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung der Lohnsteuer-Anmeldungen Einspruch eingelegt. Bei einem Einspruch gegen den Lohnsteuer-Haftungsbescheid geht es nur darum, ob der Haftungstatbestand verwirklicht wurde.

### Beispiel:

*Bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung traf der Prüfer verschiedene Feststellungen zu den Verpflegungsmehraufwendungen, die mehreren Arbeitnehmern zu Unrecht als Reisekosten steuerfrei erstattet worden waren. Das Finanzamt (FA) war der Auffassung, dass bestimmte Beiträge nachzusteuern seien und erließ für die steuerfrei an zwei Arbeitnehmer ausgezahlten Reisekostenerstattungen einen Haftungsbescheid mit Leistungsgebot vom 31.10.2012. In diesem Sammelbescheid hob es zugleich den Vorbehalt der Nachprüfung für die Lohnsteuer-Anmeldungen des Prüfungszeitraums auf. Ebenfalls unter dem 31.10.2012 erließ das FA einen Haftungsbescheid ohne Leistungsgebot wegen der Reisekostenerstattungen an*

*sieben weitere Arbeitnehmer, die vorrangig in Anspruch genommen wurden.*

*Der Kläger legte gegen den Haftungsbescheid mit Leistungsgebot und gegen den Haftungsbescheid ohne Leistungsgebot Einspruch ein und begründete die Einsprüche. Das FA half dem Einspruch gegen den Haftungsbescheid mit Leistungsgebot durch Änderungsbescheid teilweise ab. Im Übrigen wies es diesen Einspruch als unbegründet zurück.*

*Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Die Lohnsteuer-Festsetzungen seien bestandskräftig geworden, da sie innerhalb der einmonatigen Einspruchsfrist nicht mit dem Einspruch angefochten worden seien. Die Einsprüche des Klägers hätten sich allein gegen die Haftungsbescheide und nicht (auch) gegen den Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung gerichtet. Die Änderung der Lohnsteuer-Anmeldungen sei wegen der eingetretenen Festsetzungs- und Zahlungsverjährung auch im Rahmen einer Erweiterung des Einspruchsverfahrens nicht mehr möglich.*

Der BFH hat die Revision als unbegründet zurückgewiesen. Lohnsteuer-Anmeldungen stehen einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung gleich. Die Steueranmeldung kann daher gemäß § 164 Abs. 2 AO durch Einspruch und Klage angefochten und geändert werden. Der Vorbehalt der Nachprüfung kann aufgehoben werden (§ 164 Abs. 3 AO). Das FA hat im Anschluss an die Lohnsteuer-Außenprüfung den Vorbehalt der Nachprüfung hinsichtlich der Lohnsteuer-Anmeldungen aufgehoben. Die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts steht dann einer Steuerfestsetzung ohne Vorbehalt der Nachprüfung gleich.

Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass der Kläger mit seinem Schreiben nur gegen den Haftungsbescheid mit Leistungsgebot Einspruch eingelegt hat, nicht aber auch gegen die mit diesem Bescheid verbundene Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung. Das FG hat sich insoweit zu Recht auf den Wortlaut des Einspruchsschreibens gestützt, in dem nur der Haftungsbescheid, nicht aber der Bescheid über die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts angesprochen wurde.

Das FA hat den Bescheid über die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung (und damit die Lohnsteuer-Festsetzung) mit dem Lohnsteuer-Haftungsbescheid in einem Sammelbescheid verbunden. Dennoch behalten **beide** Verwaltungsakte ihre **rechtliche Selbstständigkeit**. Somit gibt es keine Rechtsgrundlage für die Annahme, dass der Einspruch gegen den Haftungsbescheid automatisch auch als Einspruch gegen den Bescheid über die Aufhebung des Nachprüfungsvorbehalts gilt.

**Fazit:** Im Einspruchsschreiben sollten **ausdrücklich alle Bestandteile** des Bescheids genannt werden, die angegriffen werden sollen. Es besteht später immer noch die Möglichkeit, den Einspruch einzuschränken.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 4/2023

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 <b>Betriebsausgabenpauschale</b>	BMF-Schreiben vom 6.4.2023, Az. IV C 6 - S 2246/20/10002 :001 www.bundesfinanzministerium.de	H 18.2 EStR
2 <b>Kindertagespflege: Betriebsausgaben</b>	BMF-Schreiben vom 5.4.2023, Az. IV C 6 - S 2246/19/10004 :004 www.bundesfinanzministerium.de	§§ 22, 23 SGB VIII; Vorher: BMF-Schreiben vom 11.11.2016, Az. IV C 6-S 2246/07/10002 :005
3 <b>Fitnessstudio</b>	FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 16.11.2022, Az. 4 K 41/22 www.dejure.org	Revision beim BFH: Az. XI R 36/22
4 <b>Corona-Hilfen</b>	FG Münster, Urteil vom 26.4.2023, Az. 13 K 425/22 E www.dejure.org	§ 34 EStG, § 24 EStG
5 <b>Pflegeversicherung ab 1.7.2023</b>	Pflegeunterstützungs- und -entlastungsgesetz BGBl. I 2023	–
6 <b>Zukunftsfinanzierungsgesetz</b>	BMF-Gesetzentwurf www.bundesfinanzministerium.de	–
7 <b>Umsatzsteuer</b>	§ 20 UStG www.dejure.org	R 20 UStAE
8 <b>Verfahrensbeistände</b>	BMF-Schreiben vom 28.4.2023, Az. III C 3 - S 7183/19/10003 :002 www.bundesfinanzministerium.de	BFH, Urteil vom 17.7.2019, Az. V R 27/17
9 <b>Lohnsteuer, Haftung</b>	BFH, Urteil vom 15.2.2023, Az. VI R 13/21 www.dejure.org	–