

FG-RECHTSPRECHUNG KOMPAKT

Zwölf wichtige Entscheidungen für Freiberufler

von RiFG Prof. Dr. Volker Kreft, Dipl.-Finanzwirt, Bielefeld

| Eine Vielzahl finanzgerichtlicher Urteile hatten auch im zweiten Quartal des Jahres 2014 wieder Probleme zum Gegenstand, die für die Beratung von Freiberuflern praxisrelevant sind und ggf. neue Rechtsentwicklungen zugunsten der Mandanten einleiten. Die für die Freiberuflerberatung wichtigsten Entscheidungen haben wir für Sie zusammengestellt und kurz kommentiert. Da die Rechtsentwicklung häufig aufgrund noch ausstehender Revisions-, Verfassungsgerichts- oder EuGH-Entscheidungen noch nicht abgeschlossen ist, sollten die einzelnen Problematiken weiter im Auge behalten werden. |

1. Abgrenzung der Einkunftsart bei Fachkrankenschwester

Eine seit Jahren in der klinischen Forschung nicht zugelassener Produkte in ganz Europa tätige Fachkrankenschwester für Anästhesie und Intensivmedizin, deren Tätigkeit im Wesentlichen auf die Planung, Durchführung und Evaluation von klinischen Prüfungen mit Arzneimitteln und Medizinprodukten ausgerichtet ist und darüber hinaus auch die Schulung, Überwachung und klinische Unterstützung der Anwender beim Einsatz der Produkte umfasst, übt eine dem Katalogberuf des Krankengymnasten oder Heilpraktikers ähnliche Tätigkeit i.S.d. § 18 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG aus (FG Münster 29.4.14, 2 K 3993/12 G, Rev. BFH VIII R 24/14).

PRAXISHINWEIS | Ein ähnlicher Beruf liegt dann vor, wenn der Beruf in wesentlichen Punkten mit einem der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG genannten Katalogberufe verglichen werden kann, wobei sich die Vergleichbarkeit sowohl auf die Ausbildung als auch die ausgeübte Tätigkeit bezieht. Die für den vergleichbaren Katalogberuf erforderlichen Kenntnisse müssen nachgewiesen sein und die so qualifizierte Arbeit muss den wesentlichen Teil der gesamten Berufstätigkeit ausmachen und dem ähnlichen Beruf das Gepräge i.S. des Katalogberufs geben (BFH 22.1.04, IV R 51/01, BStBl II 04, 509). Der BFH hat den Katalogberuf des Krankengymnasten oder Heilpraktikers immer dann zum Vergleichsmaßstab genommen, wenn ein einem Heilberuf ähnliches Berufsbild zur Beurteilung stand (so z.B. Fachkrankenschwester für Krankenhaushygiene: BFH 6.9.06, XI R 64/05, BStBl II 07,177; Krankenschwester: BFH 30.9.99, V R 56/97, BFH/NV 00, 284; medizinisch-technische Assistentin: BFH 19.1.98, V R 3/96, BStBl. II 98, 453).

2. Vorsteuerabzug beim Umbau von Arztpraxisflächen

Lässt der im Erdgeschoss eines Gebäudes ansässige Apotheker die – im Gegensatz zur Apotheke nicht in seinem Eigentum stehenden – Räume einer in den oberen Stockwerken dieses Gebäudes tätigen Arztpraxis auf seine Kosten ohne jede Gegenleistung (keine Verlängerung des Mietvertrags vor Umbau) umbauen, um den Wegzug der Gemeinschaftspraxis, deren Patienten den Apothekenumsatz wesentlich erhöhen, zu verhindern, scheidet ein Vorsteuerab-

Weiterbildung
in der klinischen
Forschung

Umbau ohne jede
Gegenleistung der
Arztpraxis

zug aus den für die Arztpraxis bezogenen Bauleistungen aus. Ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen den bezogenen Bauleistungen und den Apothekerumsätzen besteht nicht (FG Düsseldorf 23.5.14, 1 K 1552/13 U).

PRAXISHINWEIS | Der Streitfall zeigt, dass keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus den bezogenen Eingangsleistungen (Bauleistungen) besteht, wenn die Praxisräume unentgeltlich für Ärzte umgebaut werden, ohne dass eine Verpflichtung hierzu besteht. Der Umstand, dass die Umbaumaßnahmen mit dem Ziel durchgeführt wurden, dass die Ärzte die Gemeinschaftspraxis nicht in andere Räumlichkeiten verlegen und die Patienten der Gemeinschaftspraxis weiterhin ihre Medikamente in der Apotheke der Klägerin erwerben, führt zu keiner anderen Beurteilung. Für die Berechtigung zum Vorsteuerabzug ist es vielmehr unerheblich, dass die bezogenen Umbauleistungen und Einrichtungsgegenstände mittelbar der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Apothekers dienen (kein tauschähnlicher Umsatz gemäß § 3 Nr. 12 S. 2 UStG).

3. Steuerbarkeit von Aufwendungsersatzansprüchen

Zahlungen, die an einen Unternehmer von dessen Wettbewerbern als Aufwendungsersatz aufgrund einer wettbewerbsrechtlichen Abmahnung geleistet werden, sind umsatzsteuerrechtlich als nicht steuerbare Schadenersatzzahlungen zu qualifizieren. Es fehlt an einem umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch zwischen dem Unternehmer und den von ihm abgemahnten Wettbewerbern (FG Münster 3.4.14, 5 K 2386/11 U, BB 14, 1814; Rev. BFH XI R 27/14).

PRAXISHINWEIS | Im Unterschied dazu gilt für Abmahnungen von sog. Abmahnvereinen, dass deren Ansprüche auf Ersatz ihrer Aufwendungen gemäß § 638 BGB gegen die abgemahnten Unternehmer umsatzsteuerbar gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sind (vgl. BFH 16.1.03, V R 92/01, BStBl II 03, 732). Diese Rechtsgrundsätze können nach Auffassung des FG Münster jedoch nicht auf die Abmahnungen von am Markt tätigen Unternehmern übertragen werden. Bis zur höchstrichterlichen Klärung sollten betroffene Umsatzsteuerbescheide offen gehalten werden.

4. Veräußerung von Lehman Brothers Zertifikaten

Für Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 2, 4 EStG i.d.F. des UntStRefG (Abgeltungsteuer) ist es ohne Bedeutung, ob der Wertverzehr außerhalb des Kapitalmarkts eingetreten ist, wenn er durch eine Veräußerung realisiert wird (FG Niedersachsen 21.5.14, 2 K 309/13; Rev. BFH VIII 28/14).

PRAXISHINWEIS | Die Veräußerung von Lehman Brothers Zertifikaten fällt dem Grunde nach unter § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung steht der Verlustberücksichtigung nicht entgegen, dass das Papier durch die Insolvenz der Emittentin entwertet worden ist (anderer Ansicht: BMF 9.10.12, IV C 1 - S 2252/10/10013, 2011/0948384, BStBl I 12, 953, Rz. 60).

Zahlungen aufgrund wettbewerbsrechtlicher Abmahnungen

Verluste aus Kapitalvermögen

Es handelt sich damit auch in diesen Fällen nicht um einen steuerlich unbeachtlichen Forderungsausfall. Die Entscheidung hat Bedeutung für alle durch außerhalb des Kapitalmarkts eintretende Umstände herbeigeführte Wertminderungen. Bis zur höchstrichterlichen Klärung sind Einspruch und Klage gegen betreffende Steuerbescheide geboten.

5. Ordnungsmäßigkeit der Buchführung von Fahrlehrern

Die steuerrechtliche Aufbewahrungspflicht nach § 147 Abs. 1 und 3 AO umfasst alle Unterlagen und Daten, die zum Verständnis und zur Überprüfung gesetzlich vorgeschriebener Aufzeichnungen von Bedeutung sind. Hierzu gehören insbesondere Unterlagen, die Aussagen über Vorgänge zum Gewinn und seiner Ermittlung enthalten (FG Rheinland-Pfalz 1.4.14, 5 K 1227/13, EFG 14, 1320).

PRAXISHINWEIS | Die Verletzung von Aufbewahrungs- und Aufzeichnungspflichten kann zur Nichtordnungsmäßigkeit der Buchführung führen mit der weiteren negativen Folge, dass das Finanzamt zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 162 AO befugt ist. Branchenspezifische Aufzeichnungspflichten (z.B. nach § 18 Fahrlehrergesetz) sind zugleich steuerrechtliche Pflichten!

6. Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte

Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben für Wege zwischen Wohnung und Betriebsstätte sind gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 S. 3 EStG pauschal mit 0,03 % des Listenpreises i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG im Zeitpunkt der Erstzulassung pro Entfernungskilometer im Monat und nicht lediglich für jede einzelne Fahrt mit 0,002 % des Listenpreises pro Entfernungskilometer anzusetzen (FG Düsseldorf 24.7.14, 11 K 1586/13 F, Rev. zugelassen).

PRAXISHINWEIS | Bis auf Weiteres sollten Freiberufler weiterhin auf einer Einzelbewertung des Zuschlags bestehen. Dieses gegenstehende Urteil steht im Widerspruch zu der BFH-Rechtsprechung zur korrespondierenden Vorschrift des § 8 Abs. 2 S. 3 EStG (BFH 4.4.08, VI R 85/04, BStBl. II 08, 887; siehe auch FG Düsseldorf 12.7.10, 11 K 2479/09, EFG 11, 35). Wird danach der Dienstwagen einmal wöchentlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt, so hängt der Zuschlag nach § 8 Abs. 2 S. 3 EStG von der Anzahl der tatsächlich durchgeführten Fahrten ab. Zur Ermittlung des Zuschlags ist hier eine Einzelbewertung der Fahrten mit 0,002 % des Listenpreises i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG je Entfernungskilometer vorzunehmen. Die Frage, ob bzw. in welchem Umfang für die Gewinneinkünfte eine taggenaue Berechnung des Zuschlags in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 3 EStG in Betracht kommt, ist vom BFH bisher höchstrichterlich nicht geklärt. Bis dahin sind Einspruch und Klage geboten.

Steuerliche
Aufbewahrungspflicht

Nicht abziehbare
Betriebsausgaben

7. Ruhebezüge aus der erweiterter Honorarverteilung

Einkünfte eines Kassenzaharztes aus der sog. erweiterten Honorarverteilung der Kassenzahnärztlichen Vereinigung (im Streitfall: Schleswig-Holstein) gehören zu den nachträglichen Einkünften aus selbstständiger Arbeit und nicht zu den – nur mit dem Besteuerungsanteil steuerbaren – sonstigen Einkünften i.S. des § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a EStG (FG Schleswig-Holstein 28.2.14, 5 K 183/11, EFG 14, 1191; Rev. BFH VIII R 21/14).

PRAXISHINWEIS | Nach der bisherigen (älteren) Rechtsprechung des BFH handelt es sich bei Zahlungen aus der „erweiterten Honorarverteilung“ um nachträgliche Einkünfte aus selbstständiger Arbeit nach § 24 Nr. 2 EStG i.V. mit § 2 Abs. 1 Nr. 3 und § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG und nicht um sonstige Einkünfte nach § 22 EStG. Noch nicht höchstrichterlich geklärt ist die Streitfrage, ob sich an dieser Rechtslage durch das Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes zum 1.1.05 etwas geändert hat. Bis zum Abschluss des Revisionsverfahrens sollten betreffende Steuerbescheide offengehalten werden.

Nachträgliche
Einkünfte

Revisionsverfahren
beachten

■ Einspruchsmuster

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Einspruchsführer in seinen Rechten.

Zu Unrecht haben Sie die Versteuerung des von der Kassenzahnärztlichen Vereinigung aus der sog. erweiterten Honorarverteilung gezahlten Ruhegelds als nachträgliche Einkünfte aus der selbstständigen Tätigkeit versteuert. Vielmehr ist eine Besteuerung der Ruhegelder nach § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG geboten.

Seit Einführung des Alterseinkünftegesetzes und der Schaffung der Regelung des § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG unterliegen Leistungen aus berufsständischen Versorgungswerken ausnahmslos der nachgelagerten Besteuerung, unabhängig auch davon, ob die Beiträge z.B. als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Buchst. a EStG berücksichtigt worden sind. Auch der BFH (7.2.13, VI R 83/10, BStBl II 13, 573) hat nochmals die Entscheidung des Gesetzgebers auf unterschiedslose Unterwerfung sämtlicher Basis-Altersversorgungssysteme der nachgelagerten Besteuerung bekräftigt. Der Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet es, den Einspruchsführer mit seinen Bezügen aus der erweiterten Honorarverteilung so zu behandeln, als wenn er eine Angestelltenversicherungsrente oder Leistungen aus einem berufsständischen Versorgungswerk erhalten würde.

Da diese streitentscheidende Rechtsfrage aktuell Gegenstand eines beim BFH unter dem Az. VIII R 21/14 geführten Revisionsverfahrens ist (Zulassung durch FG; Vorinstanz: Urteil des FG Schleswig-Holstein 28.2.14, 5 K 183/11, EFG 2014, 1191), gehe ich davon aus, dass das Einspruchsverfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung durch den BFH zwangsweise ruht (§ 363 Abs. 2 S. 2 AO).

8. Mitversicherung in der Berufshaftpflichtversicherung

Die Mitversicherung der angestellten Klinikärzte in der Betriebshaftpflichtversicherung stellt keinen geldwerten Vorteil dar, da für diese Ärzte keine Pflicht zum Abschluss einer Berufshaftpflichtversicherung gemäß § 30 S. 1 Nr. 6 HBKG besteht (FG Schleswig-Holstein 25.6.14, 2 K 78/13).

Kein geldwerter
Vorteil

PRAXISHINWEIS | Gegen die Annahme eines geldwerten Vorteils spricht ein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Krankenhausbetreibers. Ein solches Interesse ergibt sich z.B. aus dem verfolgten Zweck, die eigenen Risiken aus dem Betrieb eines Krankenhauses abzudecken. Bei angestellten Rechtsanwälten ist die Rechtslage anders; hier ist das Vorliegen einer Berufshaftpflichtversicherung für die Zulassung und das Tätigwerden eines Rechtsanwalts unabdingbar.

9. Brustoperation als außergewöhnliche Belastung

Eine Mammaasymmetrie begründet einen Anspruch auf Krankenbehandlung nur dann, wenn diese einen Krankheitswert hat. Ein solcher ist nur gegeben, wenn die Betroffene in ihren Körperfunktionen beeinträchtigt ist oder an einer entstellend wirkenden Abweichung vom Regelfall leidet (FG Rheinland-Pfalz 20.5.14, 5 K 1753/13).

PRAXISHINWEIS | Psychische Folgen einer Entstellung, die keinen Krankheitswert erreicht, sind mit den Mitteln der Psychotherapie zu lindern. Zur Frage des Krankheitswerts vgl. BSG 28.2.08, B 1 KR 19/07 R, BSGE 100, 119; zum Nachweis der Zwangsläufigkeit von krankheitsbedingten Aufwendungen siehe aktuell BFH 6.2.14, VI R 61/12, BStBl II 14, 458 und FG Niedersachsen 20.12.13, 7 K 69/12; Rev. BFH I R 31/14.

Entstellungen mit
Krankheitswert

10. Business-Kleidung ist keine typische Berufskleidung

Das Tragen von Business-Kleidung ist der allgemeinen Lebensführung i.S. des § 12 Nr. 1 EStG zuzurechnen, weil es auch dem menschlichen Bedürfnis nach Bekleidung Rechnung trägt und eine private Nutzungsmöglichkeit bei gelegentlichen besonderen privaten Anlässen objektiv nicht ganz oder jedenfalls nicht nahezu ausgeschlossen werden kann (FG Hamburg 26.3.14, 6 K 231/12).

PRAXISHINWEIS | Aufwendungen eines angestellten oder selbstständigen Rechtsanwalts oder Steuer- oder Unternehmensberaters für die Anschaffung von Anzügen, Hemden und Schuhen stellen danach weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben dar (siehe hierzu auch aktuell BFH 13.11.13, VI B 40/13, BFH/NV 14, 335). Ob sich durch das neue Aufteilungsgebot für gemischte Aufwendungen (vgl. BFH 21.9.09, GrS 1/06, BStBl. II 10, 672) hieran etwas geändert hat, muss bezweifelt werden, da die privaten und betrieblichen Veranlassungsbeiträge so ineinandergreifen, dass eine Aufteilung willkürlich wäre.

Aufwendungen eines
Rechtsanwalts

11. Zeitpunkt der Verlustentstehung nach § 17 EStG

Ist das Insolvenzverfahren über das Vermögen einer GmbH mit der Betriebsveräußerung zwar im Wesentlichen abgewickelt, steht jedoch die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten des Gesellschaftergeschäftsführers aus einer Höchstbetragsbürgschaft wegen noch nicht abgeschlossener Vergleichsverhandlungen mit der Bank nicht fest, ist der Auflösungsverlust gemäß § 17 EStG noch nicht realisiert (FG Münster 27.3.14, 2 K 4479/12 E; Rev. BFH IX R 9/14).

PRAXISHINWEIS | Die streitentscheidende Rechtsfrage bezüglich des Zeitpunktes der Verlustentstehung bei § 17 EStG ist häufig Gegenstand von Rechtsstreitigkeiten mit dem Finanzamt und damit äußerst praxisrelevant. Grundsätzlich kommt eine Verlustberücksichtigung schon vor Abschluss des GmbH-Insolvenzverfahrens in Betracht, insbesondere wenn mit einer Zuteilung und Rückzahlung von Gesellschaftsvermögen nicht mehr gerechnet werden konnte. Vorsicht ist jedoch – wie der Besprechungsfall zeigt – in den Fällen geboten, in denen die Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten aus einer Bürgschaftsverpflichtung wegen laufender Vergleichsverhandlungen ggf. erst später betragsmäßig genau bestimmt werden kann. Im Urteil vom 7.10.03 (13 K 6898/00 E, EFG 04, 331) hatte ein anderer Senat des FG Münster noch entschieden, dass es für das „Feststehen“ des Verlustes bezüglich der nachträglichen Anschaffungskosten allenfalls darauf ankommen kann, ob die verlustbegründenden Umstände feststanden. Es bleibt abzuwarten, wie der BFH das Problem beurteilt. Zur Sicherheit sollte der steuerliche Berater den Verlust bereits zum frühestmöglichen Zeitpunkt geltend machen, um Rechtsnachteile zu vermeiden.

12. Ort der Leistung bei elektronischen Dienstleistungen

„Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen“ i.S.d. § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG sind alle Leistungen, die so, wie sie angeboten werden, ohne moderne Informationstechnologien nicht möglich sind. Elektronisch erbrachte Dienstleistungen können auch solche sein, die ohne Internetnutzung denkbar sind. Für die Abgrenzung ist allein maßgeblich, wie die Ausführung der Leistung tatsächlich geschieht (FG Köln 14.5.14, 9 K 3338/09, Rev. BFH XI R 29/14).

PRAXISHINWEIS | Das Verfahren hat über den Streitfall (Internet-Partnervermittlung) hinaus Bedeutung, insbesondere wenn es um die Zurverfügungstellung von Datenbanken zur Nutzung gegen Entgelt geht. Die Frage, welche Leistungstypen unter den Begriff der elektronisch erbrachten Dienstleistungen zu subsumieren sind, ist bislang noch nicht abschließend höchstrichterlich geklärt. Ort der sonstigen Leistung des Betreiber-Unternehmens ist bei elektronischen Dienstleistungen dort, am Wohnsitz des Empfängers der Leistung (Nichtunternehmer).

Auch Leistungen wie die auf den Webseiten zur Verfügung gestellten Chat-Räume und Nachrichtenmagazine unterfallen dem Begriff der elektronisch erbrachten Dienstleistung.

Insolvenzverfahren
über eine GmbH

Zeitpunkt der
Verlustentstehung
häufig strittig