FG-RECHTSPRECHUNG

Ausgewählte Entscheidungen für Freiberufler

von StB Jürgen Derlath, Münster

Aus den zahlreichen FG-Urteilen haben wir für Sie im Folgenden wieder die für die Praxis wichtigsten Entscheidungen zusammengestellt und kurz kommentiert. Da die Rechtsentwicklung noch nicht abgeschlossen ist, sollten Sie die einzelnen Verfahren weiter im Auge behalten.

1. Wahlrecht nach Anfechtung eines Änderungsbescheids

Im Rechtsbehelfsverfahren gegen einen gemäß § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO geänderten ESt-Bescheid kann das Wahlrecht zur laufenden Besteuerung von Veräußerungsrenten im Rahmen des § 351 Abs. 1 AO neu ausgeübt werden (FG München 16.3.17, 10 K 2391/16, EFG 17, 997; Rev. BFH III R 12/17).

Wahlrecht auf Besteuerung nach Zufluss

Die Kläger machten in der ESt-Erklärung bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb aus Veräußerungsgewinnen von dem Wahlrecht auf eine Besteuerung nach Zufluss keinen Gebrauch. Erst im Rahmen einer späteren Änderung des bestandskräftigen ESt-Bescheids stellten die Kläger einen Antrag auf nachgelagerte Besteuerung für den Teil des Veräußerungsentgelts, der auf abgeschlossene Rentenversicherungen entfiel. Die Ausübung von Antrags- oder Wahlrechten, die dem Grunde nach keiner zeitlichen Begrenzung unterliegen, kann nach der Rechtsprechung des BFH geändert werden, solange der entsprechende Steuerbescheid nicht formell und materiell bestandskräftig ist (BFH 9.12.15, X R 56/13, BStBl II 16, 967; BFH 27.10.15, X R 44/13, BStBl II 16, 278). Danach kommt nach Auffassung des FG München die erstmalige oder geänderte Ausübung eines steuerlichen Wahlrechts auch bis zur Bestandskraft eines nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO geänderten ESt-Bescheids in Betracht, soweit sich die bei Wahlrechtsausübung ergebende Änderung der Steuerfestsetzung im Rahmen des § 351 Abs. 1 AO hält.

Zahlreiche offene Fragen

PRAXISHINWEIS | Es bleibt abzuwarten, ob der BFH diese Rechtsauslegung im Revisionsverfahren bestätigt. Noch nicht geklärt ist, wie zu verfahren ist, wenn der Änderungsrahmen des § 351 Abs. 1 AO überschritten ist. Offen ist auch, welche Auswirkungen sich ergeben, wenn Veranlagungen für spätere VZ, in denen die Rentenzahlungen zufließen, bereits bestandskräftig sind (vgl. hierzu auch die Anmerkung von Dörr, EFG 17, 997, 999).

Einspruchsmuster

Geänderter Einkommensteuerbescheid ... vom ... für Frau/Herrn ...
St.-Nr.: .../hier: Zeitliche Grenzen der Wahlrechtsausübung bei nachgelagerter Besteuerung von Veräußerungsrenten – § 16 EStG

Sehr geehrte Damen und Herren,

gegen den oben genannten Bescheid lege ich hiermit form- und fristgerecht Einspruch ein und beantrage im Namen und in Vollmacht des Einspruchsführers,

unter Änderung des angefochtenen Änderungsbescheids die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus Veräußerungsgewinnen um ... EUR zu vermindern und die Einkommensteuer entsprechend herabzusetzen.

Begründung:
Der angefochtene Änderungsbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Einspruchsführer in seinen Rechten.

Bei der Veräußerung eines Anteils i. S. des § 16 EStG gegen Leibrente hat der Steuerpflichtige die Wahl zwischen der sofortigen Versteuerung eines Veräußerungsgewinns nach den §§ 16, 34 EStG in Form des Unterschiedsbetrags zwischen dem Kapitalwert der Rente sowie den Veräußerungskosten und dem auf den Veräußerungszeitpunkt ermittelten Wert des Betriebsvermögens (vgl. § 16 Abs. 2 S. 1 und 2 EStG) einerseits und einer nicht tarifbegünstigten Besteuerung der nachträglichen Betriebseinnahmen im Jahr des Zuflusses nach § 24 Nr. 2 EStG i. V. mit § 15 EStG andererseits.

Wahlrecht auch noch im Einspruchsverfahren ausübbar

Entgegen der von Ihnen vertretenen Auffassung kann dieses Wahlrecht der nachgelagerten Besteuerung (§ 24 Nr. 2 i. V. mit § 15 EStG) von Renten auch noch im Rahmen eines Einspruchsverfahrens gegen einen – wie im Streitfall – gemäß ... (etwa § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO) geänderten Bescheid ausgeübt werden. Wenn die steuerlichen Auswirkungen der Ausübung des Antragsrechts oder Wahlrechts nicht über den durch § 351 AO gezogenen Rahmen hinausgehen, wird die zeitliche Grenze für die erneute oder anderweitige Ausübung eines Wahlrechts jedenfalls dann erst durch die formelle Bestandskraft des steuererhöhenden Änderungsbescheids gezogen, wenn erst durch die erstmalige Erfassung eines weiteren steuererheblichen Sachverhalts im Änderungsbescheid überhaupt die wirtschaftliche Notwendigkeit entsteht, sich mit der geänderten Ausübung eines einkommensteuerrechtlichen Antragsrechts oder Wahlrechts für denselben Veranlagungszeitraum zu befassen (so FG München 16.3.17, 10 K 2391/16, EFG 17, 997; Rev. BFH III R 12/17).

Im Hinblick auf das vorgenannte Revisionsverfahren gehe ich davon aus, dass das Einspruchsverfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung durch den BFH zwangsweise ruht (§ 363 Abs. 2 S. 2 AO).

2. Doppelstöckige Freiberufler-Personengesellschaft

Gewerbliche Einkünfte

Nach den Vorgaben der BFH-Rechtsprechung setzt die Anerkennung einer doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft voraus, dass neben den unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligten natürlichen Personen alle mittelbar an dieser Gesellschaft beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und in der Untergesellschaft zumindest in geringfügigem Umfang leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten. Nicht ausreichend ist in diesem Zusammenhang, dass jeder Obergesellschafter zumindest in einer anderen Untergesellschaft als Freiberufler leitend und eigenverantwortlich tätig wird, da die freiberufliche Tätigkeit der Obergesellschafter in den einzelnen Untergesellschaften jeweils gesondert zu prüfen ist (FG Schleswig-Holstein 17.11.15, 4 K 93/14, Rev. BFH III R 7/17).

Abfärbewirkung war eingetreten

Im Streitfall hatte das FA und dem folgend das FG die von der klagenden Personengesellschaft erzielten Einkünfte aufgrund der Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in vollem Umfang als gewerbliche Einkünfte angesehen, da die Voraussetzungen für die Anerkennung einer mehrstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft nicht erfüllt waren.

Eine freiberufliche Tätigkeit liegt nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG bei Mithilfe fachlich vorgebildeter Arbeitskräfte vor, wenn der Berufsträger leitend und eigenverantwortlich tätig wird. Eine Freiberufler-Personengesellschaft, deren Zulässigkeit sich aus dem in § 18 Abs. 4 S. 2 EStG enthaltenen Verweis auf § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ergibt, erfordert die freiberufliche Tätigkeit aller Gesellschafter, bei der jeder Gesellschafter zumindest einen ihm zugewiesenen Aufgabenbereich eigenverantwortlich leitet. Dieses Erfordernis gilt nach der Rechtsprechung des BFH auch für doppelstöckige Freiberufler-Personengesellschaften (BFH 28.10.08, VIII R 69/06, BStBl II 09, 642).

Stützt der BFH die restriktive Sicht?

PRAXISHINWEIS | Sollte der BFH im Revisionsverfahren bei dieser restriktiven Rechtsprechung zur Anerkennung mehrstöckiger Freiberufler-Personengesellschaften bleiben, ließe sich im Streitfall die gewerbliche Tätigkeit auf der Ebene der Untergesellschaften ggf. dadurch abwenden, dass die einzelnen Untergesellschaften als unselbstständige regionale Niederlassungen der Holding-KG geführt werden, in denen die Obergesellschafter jeweils leitend und eigenverantwortlich tätig werden (so Anmerkung v. Paetsch, EFG 17. 1092, 1096). Bis dahin sind Einspruch und ggf. Klage bei bereits aufgegriffenen vergleichbaren Sachverhalten geboten.

Einspruchsmuster

Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für ... vom ... für X-KG
St.-Nr.: .../hier: Einkünfte einer doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft – § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

Sehr geehrte Damen und Herren,
gegen den oben genannten Bescheid lege ich hiermit form- und fristgerecht Einspruch ein und beantrage im Namen und in Vollmacht der Einspruchsführerin,

> den angefochtenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen dahin abzuändern, dass die X-KG Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit anstelle von Einkünften aus Gewerbebetrieb erzielt.

Begründung:
Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ist rechtswidrig und verletzt die Einspruchsführerin in ihren Rechten.

Zu Unrecht gehen Sie hinsichtlich der Anerkennung einer doppelstöckigen Freiberufler-Personengesellschaft davon aus, dass neben den unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligten natürlichen Personen alle mittelbar an dieser Gesellschaft beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaft über die persönliche Berufsqualifikation verfügen und in der Untergesellschaft zumindest in geringfügigem Umfang leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten.

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG müsse personenbezogen ausgelegt werden, da im Rahmen des § 18 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG die persönliche Arbeitsleistung des Berufsträgers entscheidend und der Kapitaleinsatz von untergeordneter Bedeutung sei.

Diese Rechtsauffassung ist rechtsfehlerhaft.

Die Regelung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ist ihrem Wortlaut nach vielmehr so zu verstehen, dass grundsätzlich auf den jeweils Beteiligten an einer Personengesellschaft abzustellen ist, da die Personengesellschaft nicht Steuerpflichtiger i. S. des EStG sein kann. Im Übrigen wird die freiberufliche Tätigkeit der Untergesellschaft bereits dadurch begründet, dass jeder Obergesellschafter zumindest in einer anderen Untergesellschaft als Freiberufler leitend und eigenverantwortlich tätig wird.

Da diese streitentscheidende Rechtsfrage aktuell Gegenstand eines beim BFH unter dem Az. III R 7/17 geführten Revisionsverfahrens ist (Zulassung durch BFH; Vorinstanz: FG Schleswig-Holstein 17.11.15, 4 K 93/14, EFG 2017, 1092), gehe ich davon aus, dass das Einspruchsverfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung durch den BFH zwangsweise ruht (§ 363 Abs. 2 S. 2 AO).

3. Vorbereitungen verlängern die Investitionsfrist nicht

Rücklage nach § 6b EStG

Bildet der Steuerpflichtige eine Rücklage nach § 6b EStG , ist diese innerhalb einer Vierjahresfrist auf angeschaffte Ersatzwirtschaftsgüter übertragbar. Diese Frist verlängert sich bei neu hergestellten Gebäuden auf sechs Jahre, wenn mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs begonnen worden ist. Das FG München (14.2.17, 6 K 2143/16, Rev. BFH X R 7/17) hat hierzu nun entschieden, dass es nicht ausreicht, wenn sich die Bauplanung bei Ablauf der vierjährigen Reinvestitionsfrist noch im Anfangsstadium befunden hat.

Im Streitfall war zum 30.6.05 eine Rücklage gemäß § 6b EStG gebildet worden, die regulär in der Bilanz zum 30.6.09 hätte gewinnwirksam aufgelöst werden müssen. Der Steuerpflichtige machte nun jedoch die Verlängerung der Reinvestitionsfrist auf sechs Jahre (§ 6b Abs. 3 S. 3 EStG) geltend, da er den Planungsauftrag an einen Architekten im Mai 2009 vergeben hatte und damit mit der Herstellung des Objekts bereits begonnen habe. Das FA lehnte dies jedoch mit der Begründung ab, der Bauantrag für das Gebäude sei erst im Juni 2010 gestellt worden, sodass mit der Herstellung erst nach Ablauf der vierjährigen Investitionsfrist begonnen worden sei.

Vermeidung von Missbräuchen

Nach Ansicht des FG München ist es zur Vermeidung von Missbräuchen erforderlich, dass zumindest innerhalb der allgemeinen Investitionsfrist mit der Herstellung des Bauobjekts begonnen wurde. Hierfür reicht es unter Umständen aus, wenn die notwendige Architektenplanung abgeschlossen und ein Bauantrag gestellt worden ist. Ein Beginn der Bauarbeiten ist jedenfalls nicht erforderlich.

PRAXISHINWEIS | Ein Steuerpflichtiger kann die Verlängerung der Investitionsfrist nicht allein mit der Behauptung erreichen, er beabsichtige, die Rücklage auf ein neues Gebäude zu übertragen. Vielmehr muss er ein konkretes Investitionsvorhaben ins Werk gesetzt haben. Nur auf das begonnene Objekt kann die Rücklage übertragen werden. Im Streitfall kam das FG zu dem Ergebnis, dass die vor dem maßgeblichen Bilanzstichtag (30.6.09) getroffenen Maßnahmen (Führung interner Gespräche, Beauftragung eines leitenden Angestellten mit der Umsetzung sowie mündliche Beauftragung des Architekten) lediglich Vorbereitungsarbeiten darstellten, die über ein Anfangsstadium nicht hinauskamen. Der Steuerpflichtige ist jedoch anderer Meinung und hat gegen die Entscheidung Revision eingelegt, die beim BFH unter dem Az. X R 7/17 anhängig ist.

Mit konkreter Investition begonnen

Einspruchsmuster

Einkommensteuerbescheid ... vom ... für Frau/Herrn ...
St.-Nr.: .../hier: Verlängerung der vierjährigen Investitionsfrist aufgrund von Planungsleistungen – § 6b Abs. 3 S. 3 EStG

Sehr geehrte Damen und Herren,

gegen den oben genannten Bescheid lege ich hiermit form- und fristgerecht Einspruch ein und beantrage im Namen und in Vollmacht des Einspruchsführers,

die Auflösung der § 6b EStG-Rücklage rückgängig zu machen und die Einkommensteuer entsprechend herabzusetzen.

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

Der Einspruchsführer hat nach § 6b Abs. 3 S. 1 EStG in seiner Bilanz zum 31.12.20... eine dem Grunde und der Höhe nach rechtmäßige Rücklage gebildet. Richtig ist, dass innerhalb des vierjährigen Investitionszeitraums ein Wirtschaftsgut, dessen Anschaffungs- oder Herstellungskosten um die Rücklage gekürzt werden könnten, bis zum 31.12. des Streitjahrs weder angeschafft noch hergestellt worden ist.

Eine Auflösung der Rücklage kommt gleichwohl nicht in Betracht, weil die Voraussetzungen für eine Fristverlängerung auf sechs Jahre vorliegen (§ 6b Abs. 3 Satz 5 EStG). Die Fristverlängerung auf sechs Jahre sieht § 6b Abs. 3 S. 3 EStG vor, wenn mit der Herstellung eines neuen Gebäudes vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wirtschaftsjahrs begonnen worden ist.

Auflösung der Rücklage kommt nicht in Betracht

Der Einspruchsführer hat vorliegend ein konkretes Investitionsvorhaben ins Werk gesetzt, indem er seinen Architekten bis zum Ablauf der regulären Investitionsfrist mit der Planung eines konkreten Neubauprojekts beauftragt hat. Wesentliche (Vorbereitungs-)Arbeiten wie ... (z. B.: Aufmaß des Gebäudebestands, Vorplanungen, Besprechungen mit dem zuständigen Bauleiter, Entwurfsplanung o. Ä.) sind bereits vor Fristablauf durchgeführt worden. Die Vorgaben hinsichtlich der hinreichenden Konkretisierung der Investitionsabsicht sind damit erfüllt.

Da diese streitentscheidende Rechtsfrage aktuell Gegenstand eines beim BFH unter dem Az. X R 7/17 geführten Revisionsverfahrens ist (Zulassung durch FG; Vorinstanz: FG München 14.2.17, 6 K 2143/16, EFG 17, 643), gehe ich davon aus, dass das Einspruchsverfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung durch den BFH zwangsweise ruht (§ 363 Abs. 2 S. 2 AO).

4. Behandlungsraum im privaten Wohnhaus der Ärztin

Betriebsstätte oder häusliches Arbeitszimmer

Nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer den Gewinn nicht mindern. Von einem häuslichen Arbeitszimmer i. S. der genannten Vorschrift ist eine Betriebsstätte i. S. des § 12 AO und ein „betriebsstättenähnlicher Raum" abzugrenzen, für die die Abzugsbeschränkungen des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG nicht gelten. Von einer ärztlichen Notfallpraxis, die als betriebsstättenähnlicher Raum einzuordnen wäre, ist nach Ansicht des FG Münster dann nicht auszugehen, wenn die Räume zwar erkennbar besonders für die Behandlung von Patienten eingerichtet, aber nicht leicht über einen separaten Eingang zugänglich sind (FG Münster 14.7.17, 6 K 2606/15 F; Rev. BFH VIII R 11/17).

Notfallraum im Keller des Privathauses

Im Streitfall hatte eine Ärztin im Keller ihres privaten Wohnhauses einen für die Behandlung von Patienten in Notfällen eingerichteten Raum genutzt. Die Patienten mussten, um in den Notbehandlungsraum im Keller zu gelangen, zunächst den Eingangsbereich des Hauses (nur eine Haustür) und einen Teil des Flurs im Erdgeschoss durchqueren, anschließend die in den Keller führende Treppe benutzen und im Keller nochmals einen Flur überqueren, der nicht nur zum Notbehandlungsraum führt, sondern zu weiteren privat genutzten Räumen. Die Voraussetzung einer „leichten Zugänglichkeit", die die BFH-Rechtsprechung an die Einordnung als Notfallpraxis stellt (vgl. etwa BFH 5.12.02, IV R 7/01, BStBl II 03, 463 und BFH 20.11.03, IV R 3/02, BStBl II 05, 203), sah das FG bei dieser Sachlage nicht als erfüllt an.

PRAXISHINWEIS | Die Frage, ob Aufwendungen für (ausschließlich) betrieblich genutzte Räume in privaten Wohnungen unbeschränkt abziehbar sind, wird in der Rechtsprechung des BFH in Bezug auf die Räume nach unterschiedlichen Maßstäben beantwortet. Teilweise wird eine nach außen erkennbare Widmung der Räumlichkeiten für den Publikumsverkehr bzw. leichte Zugänglichkeit gefordert (z. B. Büro eines Versicherungsmaklers, Notfallpraxis), teilweise nicht (z. B. Tonstudio, Werkstatt, Warenlager). Ob diese Unterscheidungen tatsächlich sachgerecht sind, wird in dem anhängigen Revisionsverfahren zu klären sein. Bis zur höchstrichterlichen Klärung sind in vergleichbaren Fällen Einspruch und ggf. Klage geboten.

Einspruchsmuster

Einkommensteuerbescheid ... vom ... für Frau/ Herrn ...
St.-Nr.: .../hier: Kosten für einen Behandlungsraum im privaten Wohnhaus eines Arztes - § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

Sehr geehrte Damen und Herren,

gegen den oben genannten Bescheid lege ich hiermit form- und fristgerecht Einspruch ein und beantrage im Namen und in Vollmacht des Einspruchsführers,

den angefochtenen Einkommensteuerbescheid dahingehend zu ändern, dass zusätzliche Betriebsausgaben in Höhe von ... EUR berücksichtigt werden.

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

Zu Unrecht haben Sie den Abzug der geltend gemachten Aufwendungen für den (Not-) Behandlungsraum nicht als Betriebsausgaben mit der Begründung zum Abzug zugelassen, es handele sich – mangels leichter Zugänglichkeit (kein separater Eingang) – nicht um eine Notfallpraxis im Sinne der Rechtsprechung des BFH (dazu z. B. BFH 5.12.02, IV R 7/01, BStBl II 03, 463 und BFH 20.11.03, IV R 3/02, BStBl II 05, 203).

Nach außen erkennbare Widmung der Räume

Für eine Abzugsbeschränkung nach Maßgabe des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG ist jedoch wegen der ausschließenden betrieblichen Nutzung kein Raum. Die Frage, ob Aufwendungen für (ausschließlich) betrieblich genutzte Räume in privaten Wohnungen unbeschränkt abziehbar sind, wird in der Rechtsprechung des BFH in Bezug auf die Räume nach unterschiedlichen Maßstäben beantwortet. Teilweise wird eine nach außen erkennbare Widmung der Räumlichkeiten für den Publikumsverkehr bzw. leichte Zugänglichkeit gefordert (z. B. Büro eines Versicherungsmaklers, Notfallpraxis), teilweise nicht (z. B. Tonstudio, Werkstatt, Warenlager).

Da die streitentscheidende Rechtsfrage, ob diese Abgrenzung sachgerecht und rechtlich haltbar ist, aktuell Gegenstand eines beim BFH unter dem Az. VIII R 11/17 geführten Revisionsverfahrens ist (Zulassung durch FG; Vorinstanz: FG Münster 14.7.17, 6 K 2606/15 F), gehe ich davon aus, dass das Einspruchsverfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung durch den BFH zwangsweise ruht (§ 363 Abs. 2 S. 2 AO).

5. Notärztliche Betreuungsleistungen auf Veranstaltungen

Anwesenheit eines Notarztes

Die Anwesenheit eines Arztes bei einer Veranstaltung, die diesem vom Veranstalter pauschal stundenweise vergütet wird, ist nach Auffassung des FG Köln nicht gemäß § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG umsatzsteuerfrei, da es sich bei solchen Leistungen nicht um eine ärztliche Heilbehandlung handelt. Eine ärztliche Heilbehandlung i. S. des § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG kann aber dann vorliegen, wenn es dem Arzt obliegt, die herzkranken Teilnehmer einer Sportveranstaltung und deren Blutwerte und Vitalwerte permanent medizinisch zu überwachen (FG Köln 3.7.17, 9 K 1147/16, Rev. BFH V R 37/17).

Im Streitfall wurde ein approbierter Arzt von verschiedenen Veranstaltern zur Betreuung ihrer Veranstaltungen gebucht, wodurch diese ggf. ordnungsrechtliche Auflagen erfüllten. Vertragspartner war jeweils der Veranstalter. Der Arzt wurde stundenweise vergütet und seine Aufgabe war es, im Notfall einzugreifen.

Vorstufe oder Nebenleistung einer Heilbehandlungsmaßnahme?

PRAXISHINWEIS | Die Frage der Umsatzsteuerfreiheit von ärztlichen bzw. notärztlichen Betreuungsleistungen bzw. Einsatzbereitschaft bei Veranstaltungen hat erhebliche praktische Bedeutung, da bei nahezu jeder Sport-, Konzert- oder sonstigen Großveranstaltung ordnungsrechtlich eine ärztliche Anwesenheit vorgeschrieben ist. Entscheidend für die Umsatzsteuerfreiheit ist die Frage, ob Heilbehandlungen i.S. des Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der MwStSystRL bzw. § 4 Nr. 14 UStG vorliegen. In diesem Zusammenhang kommt es darauf an, ob die Maßnahmen einem therapeutischen Zweck dienen, d. h., die Leistungen müssen der medizinischen Behandlung einer Krankheit oder einer anderen Gesundheitsstörung dienen. Ob die reine Anwesenheit während einer Veranstaltung als quasi Vorstufe oder Nebenleistung einer Heilbehandlung anzusehen ist, wird der BFH nun höchstrichterlich klären. Bis dahin sind in vergleichbaren Fällen Einspruch und ggf. Klage geboten.

Einspruchsmuster

Umsatzsteuerbescheid ... vom ... für Frau/Herrn ...
St.-Nr.: .../hier: Umsatzsteuerliche Behandlung von notärztlichen Betreuungsleistungen auf Veranstaltungen – § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG

Sehr geehrte Damen und Herren,

gegen den oben genannten Bescheid lege ich hiermit form- und fristgerecht Einspruch ein und beantrage im Namen und in Vollmacht des Einspruchsführers,

> die Umsätze aus den notärztlichen Betreuungsleistungen insgesamt als umsatzsteuerfrei zu behandeln und den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid ersatzlos aufzuheben.

Begründung:
Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Einspruchsführer in seinen Rechten.

Ärztliche Tätigkeit kraft Gesetzes

Entgegen Ihrer Auffassung sind die notärztlichen Betreuungsleistungen bereits deshalb von der Umsatzsteuer befreite Tätigkeiten i. S. des § 4 Nr. 14a UStG, weil der Gesetzgeber für die Genehmigung der Veranstaltungen die Anwesenheit von Ärzten verlangt. Daher ist bereits nach dem Gesetz eine ärztliche Tätigkeit gegeben. In diesem Zusammenhang ist zudem zu unterscheiden zwischen einem Notarzt, der bei der Veranstaltung zugegen ist, und einem solchen, der sich an einem anderen Ort in Rufbereitschaft hält. Im ersten Fall wird am Leistungsort eine ärztliche Tätigkeit auch dann ausgeführt und nicht nur vorgehalten, wenn er nur beobachtet und seine Fähigkeiten tatsächlich nur im Einzelfall in Anspruch genommen werden. Nur im zweiten Fall stellt sich die Frage, ob es sich bei der Warteleistung an einem anderem als dem Veranstaltungsort um eine ärztliche Tätigkeit handelt.

Im vorliegenden Streitfall hat der Einspruchsführer zudem bei allen abgerechneten Veranstaltungen vor Ort immer wieder Behandlungen vorgenommen.

Die körperliche Anwesenheit des Notarztes teilt im Übrigen als Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung ärztliche Betreuung und ist daher umsatzsteuerfrei. Die Nebenleistung „Anwesenheit" stellt das notwendige Mittel dar, um die Hauptleistung „ärztliche Vorsorge- und Behandlungspflicht" erbringen zu können. Ohne die Anwesenheit des Notarztes würde durch die Anreise bis zu einer erforderlichen Behandlung zu viel Zeit verstreichen.

Da diese streitentscheidende Rechtsfrage aktuell Gegenstand eines beim BFH unter dem Az. V R 37/17 geführten Revisionsverfahrens ist (Zulassung durch FG; Vorinstanz: FG Köln 3.7.17, 9 K 1147/16), gehe ich davon aus, dass das Einspruchsverfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung durch den BFH zwangsweise ruht (§ 363 Abs. 2 S. 2 AO).

6. Leistungen eines „Gesundheitszentrums"

Ohne einen Versorgungsvertrag nach § 111 SGB V als Vorsorge- oder Rehabilitationseinrichtung sind die Leistungen einer Einrichtung umsatzsteuerpflichtig, in der die Besucher – nach ärztlicher Eingangsuntersuchung – selbst über Aufenthalt, Dauer und Umfang der in Anspruch genommenen Leistungen entscheiden (FG Hessen 28.6.17, 1 K 19/16, Rev. BFH XI R 29/17).

Gäste handeln weitgehend selbstbestimmt

Die Gäste der Einrichtung können selbst über ihren Aufenthalt, dessen Dauer sowie den Umfang der Leistungen entscheiden. Der Aufenthalt ist nicht von einem ärztlichen Befund abhängig, sondern der Gast bucht das Gesamtangebot zu einem Festpreis. Bei Beginn des Aufenthalts erfolgt eine ärztliche Untersuchung. Im Anschluss daran wird der Terminplan für Anwendungen erstellt. Auch können Paare oder Freunde einen Aufenthalt in einem Zweibettzimmer zu einem Festpreis buchen. In einer Außenprüfung vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Doppelbuchst. dd UStG neuer Fassung sowie Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwSystRL seien für die Streitjahre zu versagen, da insbesondere kein Versorgungsvertrag nach § 111 SGB V vorläge.

Das FG hält die Klage für unbegründet. Die von der Klägerin erzielten Umsätze sind weder nach § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 2 UStG steuerfrei noch liegen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit nach Unionsrecht vor.

Keine Befreiung nach nationalem Recht

§ 4 Nr. 14 Buchst. b S. 1 UStG befreit Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen einschließlich der Diagnostik, Befunderhebung, Vorsorge, Rehabilitation, Geburtshilfe und Hospizleistungen sowie damit eng verbundene Umsätze, die von Einrichtungen des öffentlichen Rechts erbracht werden. Nach § 4 Nr. 14 Buchst. b S. 2 Doppelbuchst. aa UStG sind diese Leistungen auch steuerfrei, wenn sie von zugelassenen Krankenhäusern nach § 108 SGB V erbracht werden und es sich ihrer Art nach um Leistungen handelt, auf die sich die Zulassung, der Vertrag oder die Regelung nach dem Sozialgesetzbuch jeweils beziehen. Die Einrichtung erfüllt diese Voraussetzungen

nicht. So fehlt es an der Aufnahme in den Krankenhausplan des Landes ebenso wie an einem Versorgungsvertrag mit den Krankenkassen. Es wurde lediglich die Konzession zum Betrieb einer Privatkrankenanstalt vorgelegt. Der Antrag auf Aufnahme in den Krankenhausplan wurde in einem Schreiben des Hessischen Sozialministeriums abgelehnt.

Keine Befreiung nach EU-Recht

Die Einrichtung erfüllt auch nicht die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystRL. Sie setzt voraus, dass der Unternehmer eine ordnungsgemäß anerkannte, einer Einrichtung des öffentlichen Rechts, die Krankenhausbehandlungen und ärztliche Heilbehandlungen erbringt, gleichartige Einrichtung sein muss, die zudem ihre Leistungen in sozialer Hinsicht unter vergleichbaren Bedingungen erbracht haben muss wie die Einrichtungen des öffentlichen Rechts. Zwar betrug der Anteil der gesetzlich versicherten Patienten nach den von der Klägerin vorgelegten Zahlen ca. 40 %, doch kann allein daraus keine soziale Vergleichbarkeit mit anderen Rehabilitationskliniken folgen. Gegen eine solche Vergleichbarkeit sprechen drei Gründe:

Personelle Ausstattung

- Die Deutsche Rentenversicherung legt für Reha-Einrichtungen fest, dass auf 100 Rehabilitanden 6 Ärzte, 1,25 Psychologen, 7 Pflegekräfte sowie 12 Physiotherapeuten, Sportlehrer, Masseure, medizinische Bademeister vorhanden sein müssen (für Orthopädie) bzw. 6 (für Kardiologie, Onkologie, Gastroenterologie, indikationsübergreifend). (Vgl. „Strukturqualität von Reha-Einrichtungen – Anforderungen der Deutschen Rentenversicherung, Stand Juli 2014 bzw. Entwurf März 09"). Dem entsprach die Ausstattung der Einrichtung nicht.

Leistungsangebot der Einrichtung

- Das Leistungsangebot bestand unter anderem aus Wellnessreisen (z. B. inklusive Quizabend, geführten Wanderungen, Willkommensdrink, Obstteller zur Begrüßung, Vollpension). Es konnte von den Gästen individuell gebucht werden.

Tatsächliche Durchführung der Aufenthalte

- Schließlich spricht auch die tatsächliche Durchführung der Aufenthalte gegen eine Vergleichbarkeit in sozialer Hinsicht mit Rehaeinrichtungen. Mit dem Aufnahmegespräch wird lediglich überprüft, ob gesundheitliche Einschränkungen gegen die Durchführung einzelner Maßnahmen sprechen, ansonsten wird das Programm für den Aufenthalt der Gästen entsprechend deren individuellen Wünschen und Buchungen festgelegt. Auch ein Abschlussgespräch mit der Empfehlung von Anschlussbehandlungen findet nicht statt. Auch stellen die Ärzte keine Kassenrezepte aus, da es hierfür an der erforderlichen Kassenarztzulassung fehlt.

PRAXISHINWEIS | Im Zusammenhang mit Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwStSystR ließ der BFH zwei Fragen offen:

- Ergibt sich eine Anerkennung einer Privatklinik allein aus der Konzessionierung nach § 30 GewO (siehe dazu z. B. FG Köln 13.4.16, 9 K 3310/11, E)?

Erstattung durch gesetzliche und private Krankenkassen

- Auch ob bzw. in welchem Umfang gesetzliche oder private Krankenkassen diese Kosten erstattet haben, war entscheidungsunerheblich. Zwar stellen auch die privaten Krankenversicherungen sowie die Beihilfestellen Einrichtungen der sozialen Sicherheit dar, sodass auch die Kostenübernahme dieser Stellen als Gesichtspunkt bei der Prüfung, ob eine Anerkennung vorliegt, zu berücksichtigen ist (FG Köln 13.4.16, 9 K 3310/11). Dass es sich hier indes nicht im Einzelnen ermitteln ließ, ob und in welchem Umfang diese Stellen Kosten übernommen haben, war unschädlich, da es jedenfalls an der sozialen Vergleichbarkeit des Leistungsangebots fehlte.

Einspruchsmuster

Umsatzsteuerbescheid ... vom ... für Frau/Herrn ...
St.-Nr.: .../hier: Umsatzsteuerpflicht eines Gesundheitszentrums – § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG

Sehr geehrte Damen und Herren,

gegen den oben genannten Bescheid lege ich hiermit form- und fristgerecht Einspruch ein und beantrage im Namen und in Vollmacht des Einspruchsführers,

den angefochtenen Umsatzsteuerbescheid ersatzlos aufzuheben.

Begründung:
Der angefochtene Umsatzsteuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Einspruchsführer in seinen Rechten.

Nach der Neuregelung des § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG ab 2009 hängt die Umsatzsteuerfreiheit von Krankenhausleistungen ausschließlich von der sozialversicherungsrechtlichen Zulassung als Klinik ab. Dies ist nicht richtlinienkonform, sodass sich der Einspruchsführer unmittelbar auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. b MwSt-SystRL berufen kann.

Kein Widerspruch, wenn therapeutische Maßnahmen im Vordergrund stehen

Im Übrigen steht die Tatsache, dass bei Vorsorge- und Rehabilitationskliniken therapeutische Maßnahmen gegenüber ärztlichen Leistungen im Vordergrund stehen, nicht im Widerspruch zu dem Begriff des Krankenhauses im umsatzsteuerlichen Sinne, sondern ist bei diesen Kliniken deren konstitutives Merkmal. In dem Gesundheitszentrum werden überwiegend ältere Patienten betreut; der Schwerpunkt der durchgeführten Behandlung liegt im Bereich orthopädisch-internistischer Krankheitsbilder. Die ärztliche Betreuung erfolgt durch (...) angestellte Fachärzte. Jeder Patient erhält am Aufnahmetag eine pflegerische und anschließend eine fachärztliche Aufnahmeuntersuchung, auf deren Basis der individuell angepasste Therapieplan erstellt wird. Regelmäßig halten die Ärzte Sprechstunden ab. Qualifiziertes Pflegepersonal steht 24 Stunden am Tag zur Verfügung. In erster Linie steht die Klinik Patienten offen, erst in zweiter Linie Begleitpersonen. Insoweit kommt der Tatsache, dass das Therapieangebot auf eigene Initiative der Patienten in Anspruch genommen wird, keine Bedeutung zu.

Da diese streitentscheidende Rechtsfrage aktuell Gegenstand eines beim BFH unter dem Az. XI R 29/17 geführten Revisionsverfahrens ist (Zulassung durch FG; Vorinstanz: FG Hessen 28.6.17, 1 K 19/16, EFG 2017, 1621), gehe ich davon aus, dass das Einspruchsverfahren bis zur rechtskräftigen Entscheidung durch den BFH zwangsweise ruht (§ 363 Abs. 2 S. 2 AO).

Beispiel: Datenzugriff

- Prüfer greift z. B. im Rahmen der Praxisbesichtigung direkt auf das Abrechnungssystem zu (Z1- oder Z2-Zugriff).
- Durchsicht der Menüpunkte
  - Rechnungsausgangsbuch
  - Fortlaufende Rechnungsnummerierung?
  - Auflisten von Stornobuchungen
  - Briefköpfe (Augenmerk auf unterschiedlichen Kontonummern)
  - Röntgenkontrollbuch
  - Goldbuch
  - Leistungsstatistiken
  - Terminkalender

Statistik-Funktion der Programme

Als sehr informativ haben sich in einer Prüfung auch die statistischen Auswertungsmöglichkeiten in den eingesetzten Programmen gezeigt, die ohnehin der Verschwiegenheitspflicht der Ärzte ausreichend Rechnung tragen.

Beispiel: Statistiken aus einem Abrechnungsprogramm

Es können durch den Anwender differenzierte praxisbezogene Statistiken generiert werden – u. a. auch zum Leistungsverhalten zwischen mehreren Ärzten.

Im Einzelnen:

- Patientenstatistik zur Ermittlung von Patienten mit nahezu beliebigen Eigenschaften durch Definition eines Regelbaums
- Fallstatistik zur Ermittlung von Abrechnungsfällen mit unterschiedlichsten Ausgabelisten (Patientenliste, Gebührenliste, Zeitstatistik, Überweisungsstatistik, Honorarverteilung, Arztfallverteilung, ...)
- Verordnungsstatistik zur Kontrolle der Verschreibungen von Medikamenten, Heil- und Hilfsmitteln (RGV)
- Tagesstatistik zur Kontrolle und Korrektur der Dokumentation in einem beliebigen Zeitraum
- RLV-Honorarstatistik zur Honorarermittlung und Kontrolle der Budgetauslastung
- Laborbudgetstatistik
- Röntgen- und Nuklearbuchstatistik
- Export vieler Statistiken in CSV-Format zur externen Weiterverarbeitung
- Speicherung von einmal erstellten Abfragen als Vorlagen mit individuellen Rechten
- Erstellung von Serienbriefen aus Patientenstatistik

Fortlaufende Rechnungsnummern?

Grundsätzlich gilt die Vorschrift des § 14 UStG auch für die Angehörigen der Gesundheitsberufe. Hier heißt es im § 14 Abs. 4 UStG, dass die Rechnung „eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer)“ haben muss. Das bedeutet nicht, dass eine Nummerierung z. B. von 1 bis 9999 als Rechnungsnummerierung gegeben sein muss. Erstellt aber das Abrechnungsprogramm des Arztes eine solche oder ähnliche Nummerierung, dann erfüllen die Aufzeichnungen nur dann das Gebot der Vollständigkeit, wenn die Rechnungen bezüglich ihrer Nummerierung keine Lücken (oder nur erklärbare Lücken) aufweisen.