

## **Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 4/2017**

Sehr geehrte Damen und Herren,

Aufwendungen für die Übertragung einer Vertragsarztzulassung können steuerlich abgeschrieben werden, wenn die Praxis insgesamt übertragen wird; es kommt auf die richtige Vertragsgestaltung an (Nr. 1). Bei der Erhöhung des Grenzwerts für geringwertige Wirtschaftsgüter auf 800 Euro gab es zunächst nur eine unverbindliche Absichtserklärung. Die Anhebung wurde nun unverhofft schnell in ein bestehendes Gesetzgebungsverfahren eingefügt und gilt nunmehr ab 2018 (Nr. 2). Nach längerem Hin und Her wurde nun endlich der Grenzwert für Kleinbetragsrechnungen rückwirkend ab 1.1.2017 auf 250 Euro erhöht (Nr. 3). Ein häusliches Arbeitszimmer kann zusätzlich zu anderen beruflich genutzten Räumen erforderlich sein, so dass zumindest 1.250 Euro im Jahr abgezogen werden können (Nr. 4).

Mit freundlichen Grüßen

### **Aus dem Inhalt:**

- 1 Erwerb einer Vertragsarztpraxis:** Was kann abgeschrieben werden?
- 2 Geringwertige Wirtschaftsgüter:** Grenzwert beträgt 800 Euro für Anschaffungen ab dem 1.1.2018
- 3 Kleinbetragsrechnungen:** Grenzwert wurde auf 250 Euro erhöht
- 4 Häusliches Arbeitszimmer eines Selbstständigen**
- 5 Elektronische Dienstleistungen:** Ermittlung und Abführung der Umsatzsteuer
- 6 Ambulantes Dialysezentrum:** Sind die Einnahmen gewerbesteuerpflichtig?
- 7 Reisekosten mit Privatflugzeug:** Was ist steuerlich absetzbar?
- 8 Meldungen zur klinischen Krebsregistrierung:** Sind Vergütungen umsatzsteuerpflichtig?
- 9 Bahncard 100:** Zeitpunkt des Abzugs als Betriebsausgaben
- 10 Mittelbare Schenkung:** Beginn der Frist für die Festsetzungsverjährung

## 1 Erwerb einer Vertragsarztpraxis: Was kann abgeschrieben werden?

Die Vertragsarztzulassung vermittelt ein höchstpersönliches, öffentlich-rechtliches Statusrecht, das dazu berechtigt, gesetzlich krankenversicherte Patienten zu behandeln und die Leistungen gegenüber den gesetzlichen Krankenkassen abzurechnen. Sie wird in zulassungsbeschränkten Gebieten in einem Nachbesetzungsverfahren erteilt und kann vom Zulassungsinhaber nicht direkt an einen Erwerber veräußert werden. Die **Aufwendungen für den Erwerb** einer Vertragsarztpraxis können

- **abgeschrieben** werden, soweit die Zahlungen für einen Praxiswert und das miterworbene Inventar geleistet werden. Wird eine Vertragsarztpraxis mit den zugehörigen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern, insbesondere dem Praxiswert, als Chancenpaket erworben, ist der Vorteil aus der Zulassung als Vertragsarzt untrennbar im Praxiswert als abschreibbares immaterielles Wirtschaftsgut enthalten;
- **nicht abgeschrieben** werden, wenn der Praxisübertragungsvertrag allein darauf ausgerichtet ist, die Zulassung auf den Praxiserwerber überzuleiten, indem sich der Zulassungsinhaber verpflichtet, an der Übertragung auf den Erwerber mitzuwirken. Zahlungen hierfür führen zu einem immateriellen Wirtschaftsgut, das nicht abschreibbar ist.

**Konsequenz:** Abschreibungen sind also nur möglich, wenn Erwerbsgegenstand die gesamte Praxis ist und nicht nur eine Vertragsarztzulassung.

### Beispiel (1):

*Der Inhaber einer Einzelpraxis schloss mit dem Neugesellschafter einer Gemeinschaftspraxis einen Praxisübernahmevertrag. Dieser stand unter der Bedingung, dass die Vertragsarztzulassung auf den Erwerber erfolgreich übergeleitet werden kann. Der Verkäufer verpflichtete sich, im Nachbesetzungsverfahren an der Überleitung der Zulassung auf den Erwerber mitzuwirken. Er verlegte seine Vertragsarztpraxis für eine kurze Zeit an den Ort der Gemeinschaftspraxis. Allerdings wurde er tatsächlich nicht für die Gemeinschaftspraxis tätig. **Ergebnis:** Der Neugesellschafter hat nur den wirtschaftlichen Vorteil aus der auf ihn überzuleitenden Vertragsarztzulassung gekauft, da er weder am Patientenstamm der früheren Einzelpraxis noch an anderen wertbildenden Faktoren ein Interesse gehabt hat.*

Der BFH verneinte hier die Abschreibungsberechtigung des Erwerbers. Das Wirtschaftsgut „Zulassung“ ist nicht abschreibbar, da es keinem Wertverzehr unterliegt. Der Inhaber kann eine ihm unbefristet erteilte Vertragsarztzulassung gleichbleibend in Anspruch nehmen. Er kann außerdem zu einem späteren Zeitpunkt den aus ihr resultierenden wirtschaftlichen Vorteil im Rahmen eines Nachbesetzungsverfahrens durch eine Überleitung der Zulassung auf einen Nachfolger verwerten.

### Beispiel (2):

*Eine fachärztliche Gemeinschaftspraxis hat die Vertragsarztpraxis eines Kassenarztes erworben. Der Kaufpreis für die Praxis orientierte sich an den durchschnittlichen Einnahmen aus der Untersuchung und Behandlung der*

*gesetzlich und privat versicherten Patienten. Eine Besonderheit der fachärztlichen Einzelpraxis war, dass die meisten Patienten die Praxis aufgrund von Überweisungen anderer Ärzte aufsuchten. Diese Verbindungen waren ein entscheidender wertbildender Faktor. Die Gemeinschaftspraxis übernahm einige Mitarbeiter der Einzelpraxis und das Patientenarchiv, da sie davon ausging, dass frühere Patienten der Einzelpraxis die Gemeinschaftspraxis aufsuchen würden.*

*Maßgebliches Indiz für einen beabsichtigten Erwerb der Praxis als Chancenpaket war, dass Veräußerer und Erwerber einen Kaufpreis in Höhe des Verkehrswerts der Praxis oder sogar einen darüberliegenden Wert vereinbarten. Der Umstand, dass die Gemeinschaftspraxis nicht beabsichtigte, die ärztliche Tätigkeit in den bisherigen Räumen des Einzelpraxisinhabers fortzusetzen, stehe dem nicht entgegen. Auf dieser Grundlage bejahte der BFH im Streitfall die Abschreibungsberechtigung auf den Praxiswert und die übrigen von der Einzelpraxis erworbenen Wirtschaftsgüter.*

## 2 Geringwertige Wirtschaftsgüter: Grenzwert beträgt 800 Euro für Anschaffungen ab dem 1.1.2018

Im dem „Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassung“ ist der Grenzwert für geringwertige Wirtschaftsgüter, die nach dem 31.12.2017 angeschafft oder hergestellt werden, auf 800 Euro erhöht worden. Somit können selbstständig nutzbare materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Jahr der Anschaffung sofort zu 100 Prozent abgeschrieben werden, wenn die **Nettoanschaffungskosten** den Grenzwert von **800 Euro nicht überschreiten** (vor 2018: 410 Euro).

Bei der Anschaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern besteht ein Wahlrecht, wonach zwischen drei Varianten gewählt werden kann. Welche dieser Varianten angewendet wird, entscheidet der Freiberufler/Unternehmer **erst beim Jahresabschluss**. Ab 2018 kann wie folgt vorgegangen werden:

- bis 250 Euro auf das Konto „Sofortabschreibungen geringwertiger Wirtschaftsgüter“,
- bis 800 Euro auf das Konto „Geringwertige Wirtschaftsgüter“,
- mehr als 410 bis 1.000 Euro auf das Konto „Wirtschaftsgüter größer 250 bis 1.000 Euro (Sammelposten)“.

Beim Jahresabschluss muss der Unternehmer dann entscheiden, welche Abschreibungsvariante er endgültig in Anspruch nehmen wird. Er kann zwischen den folgenden drei Varianten wählen:

**1. Variante:** Der Freiberufler/Unternehmer kann selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten

- nicht mehr als 250 Euro betragen, sofort im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zu 100 Prozent abschreiben,
- mehr als 250 Euro und nicht mehr als 1.000 Euro betragen, in einen Sammelposten einstellen, der gleich-

mäßig auf fünf Jahre verteilt werden muss (Poolabschreibung).

**2. Variante:** Der Unternehmer kann **anstelle** der ersten Variante selbstständig nutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sofort im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zu 100 Prozent abschreiben, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut nicht mehr als 800 Euro netto betragen. Bei dieser Variante entfällt die Möglichkeit, Wirtschaftsgüter bis 1.000 Euro in einen Sammelposten einzustellen.

**3. Variante:** Wählt der Unternehmer die 2. Variante, hat er die Möglichkeit, geringwertige Wirtschaftsgüter über ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Dieses Wahlrecht kann er für **jedes einzelne Wirtschaftsgut** in Anspruch nehmen. Diese Möglichkeit besteht nicht bei der 1. Variante, wenn es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die ansonsten in den Sammelposten eingestellt werden müssten.

Die Varianten 1 und 2 schließen sich gegenseitig aus. Wählt der Unternehmer die 2. Variante, kann er für jedes Wirtschaftsgut entscheiden, ob er es über die individuelle Nutzungsdauer abschreibt (**wirtschaftsgutbezogenes Wahlrecht**). Der Unternehmer muss sich spätestens beim Jahresabschluss für eine der Varianten entscheiden. Die Wahl zwischen der Variante 1 und 2 gilt jeweils für ein Wirtschaftsjahr, d.h., über Anschaffungen im nächsten Jahr entscheidet der Unternehmer wieder neu.

**Aufzeichnungspflicht:** Liegen die Anschaffungskosten über 250 Euro, müssen die Wirtschaftsgüter in der Buchführung einzeln aufgezeichnet und der Tag der Anschaffung, Herstellung oder Einlage angegeben werden.

### 3 Kleinbetragsrechnungen: Grenzwert wurde auf 250 Euro erhöht

Das „Zweite Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Zweites Bürokratieentlastungsgesetz)“ sieht eine rückwirkende Erhöhung des Grenzwerts für Kleinbetragsrechnungen von 150 auf 250 Euro ab dem 1.1.2017 vor. Der Betrag von 250 Euro darf nicht überschritten werden, wenn der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden soll – auch nicht durch zusätzliche private Einkäufe. Wenn ein Freiberufler/Unternehmer z.B. Bürobedarf für 242,80 Euro brutto und gleichzeitig Spielzeug für 11,90 Euro einkauft, weist sein Kassenbeleg einen Gesamtbetrag von 254,70 Euro aus. Auch wenn der Kassenbeleg alle Angaben enthält, die bei einer Kleinbetragsrechnung erforderlich sind, **verliert der Unternehmer den Vorsteuerabzug**.

In Kleinbetragsrechnungen müssen **folgende Angaben** enthalten sein:

1. Name und Anschrift des leistenden Unternehmers.
2. Ausstellungsdatum.
3. Menge und Art der gelieferten Gegenstände (handelsübliche Bezeichnung) bzw. Art und Umfang der sonstigen Leistung.
4. Summe von Entgelt und Steuerbetrag (Bruttobetrag).

5. Steuersatz (Prozentsatz) oder der Hinweis auf eine evtl. bestehende Steuerbefreiung.

In Kleinbetragsrechnungen muss zusätzlich zum Steuersatz der Zusatz „Umsatzsteuer“ oder „Mehrwertsteuer“ angegeben werden. Es können auch gängige Abkürzungen verwendet werden, wie z.B. USt, MwSt, MSt.

### 4 Häusliches Arbeitszimmer eines Selbstständigen

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer können nur dann in vollem Umfang abgezogen werden, wenn es der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit ist. Der Abzug der Aufwendungen ist auf **1.250 Euro** im Jahr begrenzt, wenn und soweit für die Tätigkeit **kein anderer Arbeitsplatz** als das häusliche Arbeitszimmer zur Verfügung steht. In allen anderen Fällen dürfen keine Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer abgezogen werden.

Bei einem Selbstständigen ist nicht jeder Schreibtischarbeitsplatz in seinen Betriebsräumen zwangsläufig ein zumutbarer „anderer Arbeitsplatz“. Das heißt, dass ein Selbstständiger seine Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann bis zu 1.250 Euro im Jahr abziehen kann, wenn er den Schreibtischarbeitsplatz in seinen Betriebsräumen nicht oder nur eingeschränkt nutzen kann.

#### Beispiel:

*Ein selbstständig tätiger Logopäde übt seine Tätigkeit in zwei angemieteten Praxen aus. Die Räume werden weit überwiegend von seinen vier Angestellten genutzt. Für Verwaltungsarbeiten nutzte der Logopäde sein häusliches Arbeitszimmer.*

*Das Finanzgericht gelangte aufgrund einer Würdigung der konkreten Umstände zu der Auffassung, dass eine Erledigung der Büroarbeiten in den Praxisräumen (auch außerhalb der Öffnungszeiten) nicht zumutbar sei, sodass die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bis zum Höchstbetrag von 1.250 Euro abzugsfähig sind.*

Ist die Nutzung des Arbeitsplatzes so eingeschränkt, dass der Selbstständige in seinem häuslichen Arbeitszimmer einen nicht unerheblichen Teil seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit verrichten **muss**, kommt das **Abzugsverbot nicht** zum Tragen. Auch der selbstständig Tätige kann daher zusätzlich auf ein häusliches Arbeitszimmer angewiesen sein. Ob dies der Fall ist, ist im Einzelfall anhand objektiver Umstände zu klären. Anhaltspunkte sind:

- die Beschaffenheit des Arbeitsplatzes (Größe, Lage, Ausstattung) und
- der Umfang der Nutzungsmöglichkeit, wie z.B. der Zugang zum Gebäude und die zumutbare Möglichkeit der Einrichtung eines außerhäuslichen Arbeitszimmers.

Aus den tatsächlichen Gegebenheiten (Nutzung der Räume durch die Angestellten, Tätigkeit des Selbstständigen außerhalb der Praxis, die Größe, die Ausstattung, die konkrete Nutzung der Praxisräume durch die vier Angestellten, Vertraulichkeit der für die Bürotätigkeit erforderlichen Unterlagen und den Umfang der Büro- und Verwaltungstätigkeit)

tigkeiten) kann sich eine Unzumutbarkeit der Nutzung der Praxisräume als außerhäusliches Arbeitszimmer ergeben. Das heißt, für diese Tätigkeiten steht dem Selbstständigen kein anderer Arbeitsplatz als das häusliche Arbeitszimmer zur Verfügung.

Selbstständige, die neben ihren Praxisräumen ein häusliches Arbeitszimmer nutzen, sollten immer prüfen, ob es zumutbar ist, die Büro- und Verwaltungstätigkeiten in den Praxisräumen zu erledigen.

## 5 Elektronische Dienstleistungen: Ermittlung und Abführung der Umsatzsteuer

Sonstige Leistungen, die auf elektronischem Weg entweder an **Privatpersonen** oder an Unternehmer für deren **privaten Bereich** erbracht werden, unterliegen der Umsatzsteuer im Land des Leistungsempfängers. Das heißt, dass sich der Ort der sonstigen Leistungen, die auf elektronischem Weg an Privatpersonen erbracht werden, immer da befindet, wo die Privatperson ihren Wohnsitz hat.

Bei **elektronischen Leistungen an Privatpersonen** bleibt der leistende Unternehmer Schuldner der Umsatzsteuer. Konsequenz ist, dass z.B. ein deutscher Freiberufler/Unternehmer sich in jedem EU-Land, in dem er Leistungen auf elektronischem Weg an private Endabnehmer ausführt, zur Abwicklung der Umsatzsteuer registrieren lassen muss. **Aber:** Um zu vermeiden, dass sich ein Unternehmer (oft nur für geringe Umsatzsteuerbeträge) in mehreren EU-Ländern registrieren lassen muss, gilt ein vereinfachtes Besteuerungsverfahren. Unternehmer mit Sitz in Deutschland, die an diesem Verfahren teilnehmen, müssen dies gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung anzeigen.

Hat der Unternehmer sich für dieses Verfahren angemeldet, dann gilt diese Anmeldung für seine elektronischen Leistungen an Privatpersonen in allen EU-Ländern, in denen der Unternehmer weder einen Sitz noch eine Betriebsstätte hat (sogenannte kleine Anlaufstelle, bezeichnet auch als Mini-One-Stop-Shop; MOSS).

Unternehmer, die an diesem besonderen Besteuerungsverfahren teilnehmen, müssen die hierfür vorgesehene Umsatzsteuererklärung bis zum 20. Tag nach Ablauf des Besteuerungszeitraums nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung dem BZSt übermitteln. Der Unternehmer ist verpflichtet, die Umsatzsteuer zu ermitteln. Die Zahlung der Steuerschuld erfolgt an das Bundeszentralamt für Steuern. Es ist der allgemeine **Steuersatz des Staats** anzuwenden, in dem die Leistung durch Privatpersonen in Anspruch genommen wird. Das ist also der Staat, in dem der Leistungsempfänger ansässig ist. Diesem Mitgliedstaat steht auch die Umsatzsteuer zu. Die Verteilung und Zahlung an die jeweiligen Mitgliedstaaten erfolgt dann durch das Bundeszentralamt für Steuern.

Zu den sonstigen Leistungen, die auf elektronischem Weg erbracht werden, gehören z.B. E-Books, Software und andere Downloads (ggf. auch im PDF-Format). Damit die Abwicklung via Internet funktioniert, muss auch die Zahlung sichergestellt werden. In den meisten Fällen zahlen die Kunden per PayPal oder mit Kreditkarte. Das sind die

Daten, die der Unternehmer im eigenen Interesse ohnehin abfragen muss. Der leistende Unternehmer kann nur zutreffend abrechnen, wenn er sich von seinen Kunden die Daten geben lässt, die eine exakte Zuordnung und Rechnungserstellung ermöglichen. **Wichtig** ist, dass der Unternehmer bei sonstigen Leistungen, die auf elektronischem Weg erbracht werden, auf seiner Internetseite entsprechende Pflichtfelder einrichtet und abfragt.

Der Kunde erwartet, wenn er eine sonstige Leistung online herunterlädt, dass der Download sofort (ohne längere Wartezeit) erfolgt. Das bedeutet für den leistenden Unternehmer, dass er seine Internet- bzw. Webseite so gestaltet, dass der Kunde ihm alle erforderlichen Daten mitteilt. Hat der Kunde den Download erfolgreich ausgeführt, erhält der leistende Unternehmer in der Regel keine weiteren Daten mehr.

## 6 Ambulantes Dialysezentrum: Sind die Einnahmen gewerbsteuerpflichtig?

Ein ambulantes Dialysezentrum ist kein Krankenhaus und keine Einrichtung zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen oder zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen. Bei den steuerlichen Konsequenzen, die sich hieraus ergeben, ist zwischen der Rechtslage bis 2014 und ab 2015 zu unterscheiden.

**Rechtslage bis 2014:** Nach der bis 2014 geltenden Regelung betrifft die Befreiung von der Gewerbebesteuer u.a. Krankenhäuser, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen.

Der Begriff des Krankenhauses setzt neben fachlich-medizinischen Erfordernissen voraus, dass die Patienten Unterkunft und Verpflegung erhalten. Auch teilstationäre Einrichtungen (z.B. Tag- oder Nachtkliniken) können als Krankenhäuser anzusehen sein, nicht jedoch Einrichtungen, die ausschließlich der ambulanten Behandlung dienen, da es an der Möglichkeit der – auch bei teilstationärer Aufnahme vorzuhaltenden – Vollverpflegung fehlt. Eine solche Versorgungsmöglichkeit boten die Dialysezentren unstreitig nicht.

**Rechtslage ab 2015:** Nach der entsprechenden Neuregelung in § 3 Nr. 20e GewStG können „Einrichtungen zur ambulanten oder stationären Rehabilitation“, also auch ein ambulantes Dialysezentrum, begünstigt sein, wenn die Behandlungskosten in mindestens 40 Prozent der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind. Begünstigt sind Leistungen, die im Rahmen der verordneten ambulanten oder stationären Rehabilitation im Sinne des Sozialrechts einschließlich der Beihilfavorschriften des Bundes und der Länder erbracht werden.

**Konsequenz:** Ein ambulantes Dialysezentrum kann also seit 2015 von der Gewerbebesteuer befreit sein.

## 7 Reisekosten mit Privatflugzeug: Was ist steuerlich absetzbar?

Reisekosten sind als Betriebsausgaben oder Werbungsausgaben

kosten abziehbar, wenn die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen bzw. betrieblichen Sphäre zuzuordnen ist. Das ist der Fall, wenn ein unmittelbarer beruflicher Anlass für die Reise vorliegt, z.B. das Aufsuchen eines Geschäftsfreundes, und private Reiseinteressen nicht den Schwerpunkt der Reise bilden.

Bei beruflich bzw. betrieblich veranlassten Reisekosten kommt es regelmäßig nicht darauf an, welches Verkehrsmittel gewählt wird. Dem Freiberufler/Unternehmer steht die Wahl des Verkehrsmittels grundsätzlich frei. Es ist bei Reisekosten (wie auch sonst bei der Anerkennung von Aufwendungen als Betriebsausgaben) regelmäßig unerheblich, ob die geltend gemachten Aufwendungen objektiv gesehen zweckmäßig und notwendig waren, selbst wenn das Handeln des Freiberuflers/Unternehmers sich nachträglich als unwirtschaftlich herausstellen sollte.

Dennoch kann es sich bei der Nutzung eines selbst gesteuerten Privatflugzeugs für beruflich veranlasste Reisen um Aufwendungen handeln, die die **Lebensführung** betreffen, sodass ein **unangemessener** beruflicher Aufwand vom Abzug ausgeschlossen ist. Ob ein unangemessener Aufwand vorliegt, ist danach zu beurteilen, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsmann (ungeachtet seiner Freiheit, den Umfang seiner Erwerbsaufwendungen selbst bestimmen zu dürfen) angesichts der erwarteten Vorteile und Kosten die Aufwendungen ebenfalls auf sich genommen hätte.

**Konsequenz:** Private Motive bei der Wahl eines bestimmten Verkehrsmittels schließen den Betriebsausgabenabzug nicht aus, wenn die Reisen im Übrigen nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind. Die Reisekosten einschließlich der geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen sind somit dem Grunde nach abziehbar.

Bei der Nutzung eines selbst gesteuerten Privatflugzeugs kommt es darauf an, ob und inwieweit die Lebensführung betroffen ist. Denn Aufwendungen, die die Lebensführung betreffen, dürfen den Gewinn nicht mindern, soweit sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind. Bei der Angemessenheitsprüfung sind alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Bei der Beurteilung sind folgende Kriterien heranzuziehen:

- die Höhe der Einnahmen und der Einkünfte,
- die Bedeutung des Repräsentationsaufwands für den Geschäftserfolg,
- die Art der ausgeübten Tätigkeit,
- eine relevante Zeitersparnis und
- die Üblichkeit in vergleichbaren Fällen.

Es kann auch entscheidungserheblich sein, ob es einen objektiven Grund für den Mehraufwand gibt. Es handelt sich um private Motive, wenn das selbst gesteuerte Privatflugzeug aus Freude am Fliegen bei Dienstreisen anderen Verkehrsmitteln vorgezogen wird oder falls nicht ersichtlich ist, dass die Benutzung des Privatflugzeugs für den Geschäftserfolg von Bedeutung war.

Auch wenn die Aufwendungen unangemessen sind, **kann der angemessene Teil abgezogen werden**. Abziehbar

sind dann zumindest die Kosten, die üblicherweise für Flug- oder Bahnkosten, Kosten für die Anreise zum Flughafen oder zum Bahnhof und Kosten für Taxen und Parkgebühren anfallen.

## 8 Meldungen zur klinischen Krebsregistrierung: Sind Vergütungen umsatzsteuerpflichtig?

Vergütungen, die ein Arzt für Meldungen zur reinen Dokumentation von Patientendaten erhält, unterliegen der Umsatzsteuer, wenn diese Meldungen keine Auswirkungen auf die Heilbehandlung eines bestimmten Patienten haben.

Die Vergütungen sind dagegen umsatzsteuerfrei, wenn im Anschluss an die Meldungen, z.B. zur klinischen Krebsregistrierung und nach der Auswertung der übermittelten Daten, eine patientenindividuelle Rückmeldung an den Arzt erfolgt und hierdurch weitere im Einzelfall erforderliche Behandlungsmaßnahmen getroffen werden können. Dies gilt auch für Meldungen zum Abschluss der Behandlung. Als patientenindividuell ist auch eine pseudonymisierte Rückmeldung anzusehen, wenn der Arzt aufgrund des Inhalts und Bezugs der Rückmeldung eine konkrete Behandlungsentscheidung für den von der Rückmeldung individuell betroffenen Patienten vornehmen kann.

## 9 Bahncard 100: Zeitpunkt des Abzugs als Betriebsausgaben

Ein Freiberufler/Unternehmer erwirbt für sich eine Bahncard 100, um sie für Fahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung zu nutzen. Die Aufwendungen sind als Betriebsausgaben abziehbar. Da bei einer Einnahmen-Überschussrechnung das Abflussprinzip gilt, sind die Betriebsausgaben, also auch die Kosten für die Bahncard 100, im Zeitpunkt der Zahlung abziehbar.

Anders als bei einer Bilanzierung werden die Betriebsausgaben nicht in dem Jahr abgezogen, zu dem die Aufwendungen wirtschaftlich gehören. Es kommt also ausschließlich auf den Zeitpunkt der Zahlung an. Für die Aufwendungen, die auf das Folgejahr entfallen, ist daher kein Rechnungsabgrenzungsposten zu bilden.

**Hinweis:** Der Betriebsausgabenabzug kann auch dann in voller Höhe geltend gemacht werden, wenn die Bahncard 100 auch für private Fahrten verwendet wird, aber der Wert der ersparten Einzeltickets für Familienheimfahrten im Gültigkeitszeitraum den Wert der Bahncard 100 erreicht bzw. übersteigt.

Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer eine Bahncard 100, damit der Arbeitnehmer diese ausschließlich für **eine** Familienheimfahrt pro Woche im Rahmen der doppelten Haushaltsführung nutzen kann, dann ist diese Kostenübernahme lohnsteuerfrei und nicht als Arbeitslohn zu erfassen. Nutzt der Arbeitnehmer die Bahncard 100 für mehr als eine Familienheimfahrt pro Woche, sind die Auf-

wendungen, die auf mehr als eine Fahrt pro Woche entfallen, als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen.

**Hinweis:** Wird die Bahncard für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte eingesetzt, sind die hierauf entfallenden Aufwendungen (anders als bei Familienheimfahrten) als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu erfassen.

#### **Beispiel:**

Ein Arbeitgeber stellt seinem Arbeitnehmer im September 2017 kostenlos eine Bahncard 100 zur Verfügung, die der Arbeitnehmer für Fahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung nutzt. Die Bahncard 100 hat 4.190 Euro gekostet. Die Zuwendung der Bahncard ist lohnsteuerfrei, wenn sie nur für **eine wöchentliche Familienheimfahrt** genutzt wird. Der Arbeitnehmer kann dann in seiner Einkommensteuererklärung **keine Familienheimfahrten als Werbungskosten geltend machen**.

### **10 Mittelbare Schenkung: Beginn der Frist für die Festsetzungsverjährung**

In der unentgeltlichen Übertragung eines Kommanditanteils durch den Schenker und der nachfolgenden Veräußerung des Anteils durch den Beschenkten kann eine mittelbare Schenkung des Veräußerungserlöses liegen. Bei einer mittelbaren Schenkung hat die Finanzbehörde erst dann Kenntnis von der vollzogenen Schenkung, wenn sie alle Umstände kennt, die die mittelbare Schenkung begründen. Dazu gehört auch die Kenntnis, dass der vom Schenker übertragene Gegenstand veräußert worden ist.

#### **Beispiel:**

Der Ehemann der Klägerin und die Klägerin waren an einer KG neben weiteren Kommanditisten zunächst mit einer Kommanditbeteiligung von 125.000 Euro beteiligt. Mit notariell beurkundetem Vertrag übertrug der Ehemann einen Kommanditanteil von 62.500 Euro unentgeltlich auf die Klägerin. Der Ehemann behielt sich das Recht vor, die Rückübertragung des Kommanditanteils auf sich zu verlangen, wenn die Klägerin ohne seine Zustimmung über den Kommanditanteil verfügt.

Mit einem Anteilskaufvertrag, der im selben Jahr in der Schweiz notariell beurkundet wurde, verkauften die Klägerin, ihr Ehemann und die weiteren Kommanditisten (Verkäufer) sowie die Komplementärin der KG ihre Anteile. Der Kaufpreis betrug insgesamt 16.954.848 Euro. Vom Gesamtkaufpreis, der an die Verkäufer überwiesen wurde, entfiel auf die Klägerin nach Abzug der Veräußerungsnebenkosten ein Betrag in Höhe von 3.224.000 Euro.

Dem Finanzamt lag zunächst nur eine Abschrift des Schenkungsvertrags zwischen den Ehegatten vor. Das Finanzamt übersandte der Klägerin im März 2002 die Mitteilung, dass keine Schenkungsteuer festzusetzen sei. Aufgrund einer Kontrollmitteilung der Betriebsprüfungsstelle erhielt das Finanzamt am 24.5.2007 erstmals Kenntnis vom Abschluss und Inhalt des Anteilskaufvertrags.

Das Finanzamt ging anschließend davon aus, dass Gegenstand der Schenkung des Ehegatten an die Klägerin nicht der Kommanditanteil, sondern der Veräußerungserlös sei. Das Finanzamt änderte mit Bescheid vom 18.9.2008 sei-

nen Bescheid vom 20.3.2002 gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO wegen neuer Tatsachen und setzte gegen die Klägerin Schenkungsteuer in Höhe von 568.106,64 Euro fest.

Das Finanzgericht und auch der BFH wiesen die Klage mit der Begründung ab, dass der Festsetzung der Schenkungsteuer die vierjährige Festsetzungsfrist gemäß § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO nicht entgegenstehe.

**Gegenstand der Schenkung** war nicht der vom Ehemann übertragene Kommanditanteil, sondern der **Erlös aus der Weiterveräußerung** dieses Anteils (= mittelbare Geldschenkung). Die Voraussetzungen für eine mittelbare Schenkung können vorliegen, wenn ein Gesellschaftsanteil übertragen wird, der anschließend vom Beschenkten weiterverkauft wird. Anzusetzen ist dann der Erlös aus einem späteren Weiterverkauf der Gesellschaftsanteile. Dies ist dann der Fall, wenn der Erwerber der Anteile im Verhältnis zum Schenker **nur über den Verkaufserlös, nicht aber über die Anteile frei verfügen darf**, sondern sich insoweit den Verfügungen des Schenkers unterzuordnen hat.

Das Finanzamt hat die Schenkungsteuer auch **innerhalb der Festsetzungsfrist** festgesetzt. Die Festsetzungsfrist hat erst mit Ablauf des Jahres 2007 begonnen, weil das Finanzamt erst mit Übersendung der Kontrollmitteilung am 24.5.2007 positive Kenntnis von der vollzogenen Schenkung erlangt hat.

Eine Steuerfestsetzung sowie ihre Aufhebung oder Änderung ist nicht mehr zulässig, wenn die Festsetzungsfrist abgelaufen ist. Die **Festsetzungsfrist** beträgt für die Schenkungsteuer **regelmäßig vier Jahre**. Sie beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist oder eine bedingt entstandene Steuer entstanden oder eine bedingt entstandene Steuer unbedingt geworden ist. Für die Schenkungsteuer beginnt die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Schenker gestorben ist oder die Finanzbehörde von der vollzogenen Schenkung Kenntnis erlangt hat.

**Maßgebend** ist also die **Kenntnis der Finanzbehörde von der vollzogenen Schenkung**. Für den Vollzug einer Schenkung ist auf den Zeitpunkt der Entstehung der Steuer abzustellen. Danach entsteht die Steuer bei Schenkungen unter Lebenden mit dem Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung. Im Falle einer mittelbaren Schenkung ist die Schenkung erst dann ausgeführt bzw. vollzogen, wenn die Vermögensverschiebung endgültig ist, also der Beschenkte gegenüber dem Schenker die freie Verfügung über den Gegenstand der freigebigen Zuwendung erhält.

Bei einer mittelbaren Geldschenkung entsteht die Schenkungsteuer demnach nicht bereits mit der Übertragung des Vermögensgegenstands (etwa dem Gesellschaftsanteil), sondern erst in dem Zeitpunkt, zu dem der Bedachte über den ihm zugewendeten Verkaufserlös im Verhältnis zum Zuwendenden frei verfügen kann.

**Wichtig:** Auch wenn nach einer Schenkung vier Jahre vergangen sind, tritt keine Festsetzungsverjährung ein, wenn das Finanzamt keine Kenntnis von der Schenkung erlangt hat. Das Finanzamt kann daher die Schenkungsteuer auch dann noch festsetzen, wenn viele Jahre vergangen sind.