

## Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 5/2017

Sehr geehrte Damen und Herren,

ist in Rechnungen die Umsatzsteuer falsch ausgewiesen, kann das teuer werden, weil nämlich auch die unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer ans Finanzamt gezahlt werden muss. Wichtig ist daher, von vornherein alles richtig zu machen (Nr. 1). Selbst der BFH weiß manchmal nicht, ob Umsatzsteuer zu zahlen ist oder nicht. Die Ungewissheit, ob der Unterricht an Fahrschulen steuerpflichtig oder steuerfrei ist, muss nunmehr der EuGH klären (Nr. 2). Der Höchstbetrag von 1.250 Euro für das häusliche Arbeitszimmer ist personenbezogen und kann nur einmal beansprucht werden, auch wenn mehrere Arbeitszimmer genutzt werden (Nr. 3).

Computerprogramme bis 410 Euro netto können bisher als materielle und damit geringwertige Wirtschaftsgüter behandelt werden. Dieser Grenzwert wird ab 2018 entsprechend der Erhöhung des Grenzwerts für geringwertige Wirtschaftsgüter ebenfalls auf 800 Euro angehoben (Nr. 11).

Mit freundlichen Grüßen

### Aus dem Inhalt:

- 1 Umsatzsteuer:** Zur Höhe der Steuerschuld beim unberechtigten Ausweis der Umsatzsteuer
- 2 BFH:** Umsatzsteuerpflicht bei Fahrschulen ist zweifelhaft
- 3 Häusliches Arbeitszimmer:** Höchstbetrag von 1.250 Euro kann nur einmal beansprucht werden
- 4 Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Gründungsjahr**
- 5 Umsatzsteuer-Vergütungsverfahren:** Kopie einer Rechnungskopie reicht
- 6 Geschenke an Geschäftsfreunde:** Übernahme der Einkommensteuer
- 7 Erbschaftsteuer:** Freibetrag für Kinder bei der Pflege ihrer Eltern
- 8 Doppelte Haushaltsführung setzt einen eigenen Hausstand am Wohnort voraus**
- 9 Ausbildung von Blindenführhunden ist keine freiberufliche Tätigkeit**
- 10 Umsatzsteuerfreiheit variabler Prämien im Rahmen einer integrierten Versorgung**

## 1 Umsatzsteuer: Zur Höhe der Steuerschuld beim unberechtigten Ausweis der Umsatzsteuer

Bei einer Gutschrift rechnet der Leistungsempfänger mit dem Unternehmer ab, der die Leistung erbracht hat (umgekehrte Rechnung). Wird die Umsatzsteuer vom Leistungsempfänger in der Gutschrift unzutreffend ausgewiesen, dann schuldet der leistende Unternehmer die unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer.

### Beispiel:

*Ein Erfinder hat zusammen mit drei weiteren Erfindern als Lizenzgeber mit einer KG Lizenzverträge für die Vermarktung von Erfindungen abgeschlossen. Es war vereinbart, dass die KG durch **Gutschrift** abrechnet. Der Erfinder versteuerte seine anteiligen Einnahmen aus der Lizenzeinräumung als Einzelunternehmer. Die KG erstellte Gutschriften und unterwarf die Umsätze dem Regelsteuersatz. Im Adressfeld der Gutschriften wurde der Name des Klägers genannt, im Übrigen wurde auf den Vertrag zwischen der KG und den Erfindern Bezug genommen.*

*Der Erfinder vertrat hierbei die Ansicht, dass seine Leistungen nur dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen seien. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, der Kläger schulde in jedem Fall den Regelsteuersatz, da er der Haftung aufgrund der in den Gutschriften falsch ausgewiesenen Steuer nach dem Regelsteuersatz unterliege. Der BFH hob die Steuerbescheide und das Urteil des Finanzgerichts auf und wies die Sache zur erneuten Entscheidung an das Finanzgericht zurück.*

Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag **gesondert ausweist**, obwohl er zum gesonderten Ausweis der Steuer **nicht berechtigt** ist, **schuldet** den insgesamt ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrag. Auch eine Rechnung, die zu einem unberechtigten Steuerausweis führt, muss allerdings gewisse Mindestangaben enthalten. Hierzu gehören Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer.

Im Adressfeld der Gutschriften war der Kläger benannt. Im Übrigen wurde auf den Lizenzvertrag Bezug genommen. Das heißt, die Daten zum leistenden Unternehmer sollten übereinstimmen. Stimmt aber der Rechnungsempfänger nicht mit dem im Vertrag bezeichneten Leistenden überein, kann diese Bezugnahme dazu führen, dass der **leistende Unternehmer nicht zutreffend benannt** wurde und somit **kein unberechtigter Steuerausweis** erfolgt ist.

Zwar ist im Adressfeld der Gutschriften der Kläger benannt, im Übrigen wurde aber auf den Lizenzvertrag Bezug genommen. Somit ist laut BFH ungeklärt, wer als Unternehmer anzusehen ist. Sind alle vier Erfinder als Lizenzgeber anzusehen, dann hätten die Gutschriften auf diese Gemeinschaft ausgestellt werden müssen, **nicht aber auf den einzelnen Erfinder**.

Konsequenz ist dann, dass die Einzelperson kein Unternehmer ist. Gutschriften gegenüber Nichtunternehmern können aber keine Steuerschuld aufgrund eines Steuer-

ausweises in einer Rechnung begründen. Eine Gutschrift liege nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nämlich nur vor, wenn über die Leistung eines Unternehmers abgerechnet wird. Daher begründen Gutschriften gegenüber Nichtunternehmern keine Steuerschuld.

**Wichtig:** Die BFH-Entscheidung ist für den Kläger positiv ausgefallen. Das ist aber nur ein Teilaspekt. Ist die Erfindergemeinschaft als Unternehmer anzusehen, dann muss sie die Umsatzsteuer zahlen, während bei der KG zunächst der Vorsteuerabzug verloren geht.

**Fazit:** Rechnungen und Gutschriften müssen korrekt erstellt werden. Dazu ist es erforderlich, dass der leistende Unternehmer in den Gutschriften entsprechend der Vertragsgestaltung aufgeführt wird. Falsche Abrechnungen können teuer werden. Es ist daher laufend zu prüfen, ob Vertragsgestaltung und Abrechnung den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen.

## 2 BFH: Umsatzsteuerpflicht bei Fahrschulen ist zweifelhaft

Der BFH hat Zweifel, ob die Erteilung von Fahrunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B (Pkw-Führerschein) und C1 (Kraftfahrzeuge über 3,5 Tonnen) der Umsatzsteuer unterliegt. Er hat deshalb dem EuGH die Frage vorgelegt, ob Fahrschulen insoweit steuerfreie Leistungen erbringen. Nach nationalem Recht sind Unterrichtsleistungen zur Erlangung dieser Fahrerlaubnisse steuerpflichtig, weil Fahrschulen insoweit keine allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen sind und in der Regel keine berufs- oder prüfungsvorbereitenden Bescheinigungen vorgelegt werden können.

Der EuGH soll nunmehr klären, ob der Fahrschulunterricht zum Erwerb der Fahrerlaubnisklassen B und C1 **nach EU-Recht** umsatzsteuerfrei ist. Wenn deutsches und EU-Recht sich widersprechen, kann der Steuerpflichtige sich unmittelbar auf die EU-Richtlinie berufen. Entscheidend ist daher, ob nach der EU-Richtlinie der Unterricht, den sogenannte anerkannte Einrichtungen oder Privatlehrer erteilen, von der Steuer zu befreien ist.

Der BFH bejaht den Unterrichtscharakter der Fahrschulleistung. Die zusätzlich erforderliche Anerkennung kann sich daraus ergeben, dass der Unterrichtende die Fahrlehrerprüfung abgelegt haben muss. In Betracht komme auch eine Steuerfreiheit als Privatlehrer. Die Auslegung der Richtlinie ist laut BFH aber zweifelhaft, sodass er nunmehr beschlossen hat, eine Entscheidung des EuGH einzuholen. Die Entscheidung des EuGH ist von Bedeutung, weil sie sich bei allen Fahrschulen in Deutschland auswirkt. Wurden bisher Rechnungen mit Umsatzsteuer ausgewiesen, müssen diese ggf. korrigiert werden.

Der BFH hatte nicht darüber zu entscheiden, ob eine Aussetzung der Vollziehung infrage kommt. Eine Aussetzung der Vollziehung ist bereits bei ernstlichen Zweifeln an der Rechtmäßigkeit von Steuerbescheiden möglich. Bei einer **Vorlage durch den BFH an den EuGH** sind ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit zu bejahen, sodass das

Finanzamt immer eine Aussetzung der Vollziehung gewähren muss.

### 3 Häusliches Arbeitszimmer: Höchstbetrag von 1.250 Euro kann nur einmal beansprucht werden

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind uneingeschränkt abziehbar, wenn dieses der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit ist. Steht für einen Teil der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz als das häusliche Arbeitszimmer zur Verfügung, ist der Abzug der Aufwendungen auf 1.250 Euro begrenzt. Dieser personenbezogene Höchstbetrag von 1.250 Euro kann nur einmal beansprucht werden, auch wenn der Steuerpflichtige mehrere häusliche Arbeitszimmer in verschiedenen Haushalten nutzt (BFH, Urteil vom 9.5.2017, Az. VIII R 15/15).

#### Beispiel:

Ein Freiberufler unterhält an zwei verschiedenen Orten jeweils einen Wohnsitz. An jedem dieser Wohnsitze hatte er ein häusliches Arbeitszimmer eingerichtet. Er erzielte u.a. im Zusammenhang mit der Durchführung von Seminaren und Fortbildungsveranstaltungen Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. In seiner Gewinnermittlung erfasste er Aufwendungen für das eine Arbeitszimmer in Höhe von 1.783,05 Euro und für das andere Arbeitszimmer in Höhe von 791,28 Euro als Betriebsausgaben. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass ihm der personenbezogene Abzugsbetrag in Höhe von 1.250 Euro für jeden Veranlagungszeitraum nur einmal zusteht. Der BFH gab dem Finanzamt recht.

Ist der Betriebsausgabenabzug durch den gesetzlichen Höchstbetrag von 1.250 Euro begrenzt, dann kann er nur einmal beansprucht werden. Das gilt **auch, wenn** der Steuerpflichtige **mehrere häusliche Arbeitszimmer gleichzeitig oder nacheinander** nutzt. Der Höchstbetrag ist personenbezogen, sodass eine Zuordnung zu einzelnen Einkunftsarten unterbleibt. Das heißt, dass der Abzug der Betriebsausgaben beim häuslichen Arbeitszimmer in typisierender Weise und damit unabhängig von der Zahl der tatsächlich genutzten häuslichen Arbeitszimmer auf 1.250 Euro begrenzt ist. Er kann seine Aufwendungen daher nur bis zum gesetzlichen Höchstbetrag abziehen, auch wenn er in einem Veranlagungszeitraum zwei Arbeitszimmer im gleichen Haushalt oder (z.B. durch einen Umzug veranlasst) zeitlich nacheinander zwei Arbeitszimmer in zwei verschiedenen Haushalten nutzt.

Übt der Freiberufler seine gesamte betriebliche oder berufliche Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer aus, kann er alle Aufwendungen abziehen. Die gleichzeitige Nutzung von zwei Arbeitszimmern in zwei verschiedenen Haushalten führt dann allerdings dazu, dass keines dieser Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit bildet. Der Abzug der Aufwendungen ist dann begrenzt auf den gesetzlichen Höchstbetrag von 1.250 Euro. Es kann in dieser Situation durchaus sinnvoll sein, **nur ein häusliches Arbeitszimmer zu nutzen**.

### 4 Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Gründungsjahr

Kleinunternehmer ist jemand, dessen Umsätze im Vorjahr die Grenze von 17.500 Euro nicht überschritten haben und dessen voraussichtlicher Umsatz im laufenden Jahr 50.000 Euro nicht übersteigen wird. Nimmt der Unternehmer seine gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit neu auf, hat er **keinen** Vorjahresumsatz, den er zur Beurteilung heranziehen könnte. Bei Existenzgründern ist deshalb der **voraussichtliche Umsatz im Gründungsjahr** entscheidend.

Bei einer Unternehmensgründung ist also auf den Umsatz abzustellen, den der Unternehmer vorab geschätzt hat (Prognose). Sind im Gründungsjahr keine Umsätze erzielt worden, kann er im Folgejahr die Kleinunternehmer-Regelung anwenden, wenn der voraussichtliche Umsatz im Folgejahr 50.000 Euro nicht übersteigen wird. Die Umsatzsteuerfreiheit bleibt erhalten, auch wenn sich später herausstellt, dass der tatsächliche Umsatz über 17.500 Euro liegt.

#### Beispiel:

Ein Freiberufler hat mit seiner Tätigkeit am 1.1.2017 begonnen. Seinen Jahresumsatz 2017 schätzt er auf voraussichtlich 15.000 Euro. Stellt sich am 31.12.2017 heraus, dass sein tatsächlicher Umsatz bei 18.300 Euro liegt, bleibt ihm im Gründungsjahr die Umsatzsteuerfreiheit als Kleinunternehmer erhalten. Entscheidend ist, dass die Prognose zum 1.1.2017 plausibel war.

Gründet jemand sein Unternehmen **im Laufe eines Jahres**, rechnet er seinen Umsatz auf einen Jahresumsatz hoch. Angefangene Kalendermonate rechnet er dabei als volle Kalendermonate.

#### Beispiel:

Ein Freiberufler hat mit seiner selbstständigen Tätigkeit am 15.7.2017 begonnen. Er schätzt seinen voraussichtlichen Umsatz vom 15.7. bis 31.12.2017 auf 9.000 Euro. Der hochgerechnete voraussichtliche Jahresumsatz beträgt dann 9.000 Euro : sechs Monate x zwölf Monate = 18.000 Euro. Damit liegt sein Umsatz über dem Grenzwert von 17.500 Euro. Der Freiberufler darf die Umsatzsteuerfreiheit für Kleinunternehmer von Anfang an **nicht** in Anspruch nehmen.

Die **Hochrechnung** richtet sich danach, wann mit der unternehmerischen Tätigkeit **begonnen** wurde. **Vorbereitungshandlungen**, die im Zusammenhang mit der Gründung eines Unternehmens stehen, gehören bereits zur unternehmerischen Tätigkeit. Sie beginnt also spätestens dann, wenn Leistungen in Anspruch genommen werden, die den Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigen. Eine **Schulung des Freiberuflers**, die der Gründung vorangeht und nicht unmittelbar auf die Erzielung von Umsätzen abstellt, ist jedoch **noch keine** gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die den Beginn des Unternehmens vorverlegt.

**Hinweis:** Eine genaue Vorhersage des Umsatzes ist nur selten möglich. Der Freiberufler muss also **schätzen**. Da-

bei darf er sich durchaus am **unteren Ende** der von ihm erwarteten Umsätze bewegen.

Ob der Unternehmer im Jahr **nach der Existenzgründung** als Kleinunternehmer einzustufen ist, hängt vom Umsatz des Gründungsjahres ab. Es ist der **tatsächliche Umsatz** maßgebend, der im Gründungsjahr **zugeflossen** ist. Dieser muss ggf. auf einen Jahresumsatz **hochgerechnet** werden.

## 5 Umsatzsteuer-Vergütungsverfahren: Kopie einer Rechnungskopie reicht

Das Bundeszentralamt für Steuern zahlt im sogenannten Vergütungsverfahren dem im Ausland ansässigen Unternehmer seine im Inland abziehbaren Vorsteuerbeträge aus. Seit 2010 muss der erforderliche Antrag auf **elektronischem** Weg gestellt werden. Das elektronische Verfahren macht aber die bis dahin erforderliche Übersendung von Originalunterlagen unmöglich. Seit 2010 hat der Antragsteller daher die Rechnungen, aus denen sich die zu vergütenden Vorsteuerbeträge ergeben, „auf elektronischem Weg“ in **Kopie** zu übermitteln. Der BFH hat nunmehr entschieden, dass es sich bei der Kopie einer Kopie des Originals mittelbar ebenfalls um eine Kopie des Originals und damit um eine originalgetreue Reproduktion handelt.

### Beispiel:

*Die ausländische Klägerin hatte beim Bundeszentralamt für Steuern einen Antrag auf Vergütung der Vorsteuer gestellt. Die auf elektronischem Weg einzureichende Rechnungskopie hatte sie nicht vom Original der Rechnung angefertigt, sondern von einer Rechnungskopie, die mit dem Zusatz „Copy 1“ versehen war. Das Bundeszentralamt für Steuern lehnte deshalb die Vergütung der Vorsteuer ab.*

*Im Gegensatz dazu gehen das Finanzgericht und der BFH davon aus, dass es sich bei der Kopie einer Kopie des Originals ebenfalls um eine originalgetreue Reproduktion handelt, sodass der Vergütungsanspruch nicht abgelehnt werden kann.*

Laut BFH besteht kein Erfordernis, die elektronische Kopie von einer Originalurkunde anzufertigen. Anders als nach der bis 2009 geltenden Rechtslage, nach der Rechnungen im Original einzureichen waren, bestehe seit 2010 keine Möglichkeit mehr, auf dem übermittelten Dokument Markierungen anzubringen, um eine wiederholte missbräuchliche Nutzung einer Rechnung im Vergütungsverfahren zu verhindern.

Der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer hat den Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung über das in dem Mitgliedstaat, in dem der Unternehmer ansässig ist, eingerichtete elektronische Portal dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln. Hierbei müssen ab 2015 **eingescannte Originale** eingereicht werden. Die Entscheidung des BFH hat hierauf keinen Einfluss. Es sollte also unbedingt darauf geachtet werden, dass die Originalrechnungen verwendet werden.

## 6 Geschenke an Geschäftsfreunde: Übernahme der Einkommensteuer

Es ist durchaus üblich, dass Unternehmer bzw. Freiberufler ihre Geschäftspartner zu kulturellen und sportlichen Veranstaltungen einladen. Damit sollen die Geschäftsbeziehungen gefördert und Neukunden gewonnen werden. Beim Empfänger können diese Geschenke zu einkommensteuerpflichtigen Einnahmen führen. Dadurch würde aber der Zweck des Geschenks beeinträchtigt. Deshalb ist es dem Schenkenden gestattet, die auf das Geschenk entfallende Einkommensteuer des Beschenkten zu übernehmen. Macht er von diesem Recht Gebrauch, wird die Steuer bei ihm mit einem **Pauschsteuersatz von 30 Prozent** erhoben. Durch die Übernahme der Versteuerung kommt es somit auch zu einem sogenannten „Steuer Geschenk“.

Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde sind als Betriebsausgabe abziehbar, wenn die Kosten pro Empfänger und Wirtschaftsjahr 35 Euro nicht übersteigen. Bei höheren Beträgen gilt ein Abzugsverbot, das verhindern soll, dass unangemessener Repräsentationsaufwand auf die Allgemeinheit abgewälzt wird. Übernimmt der Unternehmer bzw. Freiberufler neben den Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde zusätzlich auch die Steuer, die durch die Zuwendung an den Beschenkten ausgelöst wird, ist er nicht zum Betriebsausgabenabzug berechtigt, wenn die Zuwendung zusammen mit der Steuer 35 Euro übersteigt.

### Beispiel:

*Ein Konzertveranstalter hatte in großem Umfang Freikarten an Geschäftspartner verteilt. Der Wert pro Freikarte hat 30 Euro betragen. Soweit dem Empfänger durch die Freikarten steuerpflichtige Einnahmen zugeflossen sind, hatte der Konzertveranstalter die pauschale Einkommensteuer auf die Freikarten an das Finanzamt abgeführt. Durch die pauschale Steuer wurde der Grenzwert von 35 Euro überschritten (30 Euro + 9 Euro [30 Prozent] = 39 Euro). Nach dem Urteil des BFH entfällt damit der Betriebsausgabenabzug.*

Der BFH hat die **pauschale Steuer als weiteres Geschenk** beurteilt. Zählt die verschenkte Freikarte zum unangemessenen Repräsentationsaufwand, muss das auch für die übernommene Steuer gelten. Ein Betriebsausgabenabzug kommt danach nicht in Betracht, wenn der Wert des Geschenks und die dafür anfallende Pauschalsteuer insgesamt 35 Euro übersteigen. Damit ist das Abzugsverbot auch dann anzuwenden, wenn diese Betragsgrenze erst aufgrund der Höhe der Pauschalsteuer überschritten wird.

**Wichtig:** Das BMF hat bei der Prüfung der 35-Euro-Freigrenze aus Vereinfachungsgründen allein auf den Betrag der Zuwendung abzustellen, sodass die übernommene Steuer nicht mit einzubeziehen war. Das BMF-Schreiben vom 19.5.2015 weicht zum Vorteil der Betroffenen vom BFH-Urteil ab. Ob die Finanzverwaltung ihre Auffassung aufgrund des BFH-Urteils ändern wird, lässt sich derzeit nicht absehen. Solange die Finanzverwaltung keine genteilige Auffassung vertritt, kann noch nach dem BMF-

Schreiben verfahren werden. Änderungen zum Nachteil der Betroffenen wendet die Finanzverwaltung regelmäßig erst für die Zukunft an.

## 7 Erbschaftsteuer: Freibetrag für Kinder bei der Pflege ihrer Eltern

Hat ein Kind einen pflegebedürftigen Elternteil gepflegt, ist es berechtigt, bei der Erbschaftsteuer den sogenannten Pflegefreibetrag in Anspruch zu nehmen. Dies hat der BFH entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschieden. Die allgemeine Unterhaltspflicht zwischen Personen, die in gerader Linie miteinander verwandt sind, steht der Gewährung des Pflegefreibetrags nicht entgegen.

### Beispiel:

*Die Tochter war Miterbin ihrer Mutter. Diese war zehn Jahre vor ihrem Tod pflegebedürftig geworden (Pflegestufe III, monatliches Pflegegeld von bis zu 700 Euro). Die Tochter hatte ihre Mutter auf eigene Kosten gepflegt. Das Finanzamt gewährte den Pflegefreibetrag in Höhe von 20.000 Euro nicht. Finanzgericht und BFH lehnten die Auffassung des Finanzamts ab und gewährten den Freibetrag.*

Der Begriff „Pflege“ ist grundsätzlich weit auszulegen und erfasst die regelmäßige und dauerhafte Fürsorge für das körperliche, geistige oder seelische Wohlbefinden einer hilfsbedürftigen Person. Eine gesetzliche Unterhaltspflicht steht der Gewährung des Pflegefreibetrags nicht entgegen. Die Gewährung des Pflegefreibetrags auch für gesetzlich Unterhaltsverpflichtete entspricht dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Regelung, ein freiwilliges Opfer der pflegenden Person zu honorieren. Da Pflegeleistungen üblicherweise innerhalb der Familie, insbesondere zwischen Kindern und Eltern erbracht werden, würde die Freibetragsregelung bei Ausschluss dieses Personenkreises nahezu ins Leere laufen.

Die Finanzverwaltung hat bisher den Freibetrag nicht gewährt, wenn der Erbe dem Erblasser gegenüber gesetzlich zur Pflege oder zum Unterhalt verpflichtet war. Dem ist der BFH nunmehr entgegengetreten. Der Erbe kann den Pflegefreibetrag nach dem Urteil des BFH somit auch dann in Anspruch nehmen, wenn der Erblasser zwar pflegebedürftig, aber z.B. aufgrund eigenen Vermögens im Einzelfall nicht unterhaltsberechtig war.

## 8 Doppelte Haushaltsführung setzt einen eigenen Hausstand am Wohnort voraus

Eine doppelte Haushaltsführung setzt voraus, dass der Steuerpflichtige neben seiner Wohnung am Tätigkeitsort auch einen eigenen Hausstand am Wohnort unterhält. Bei erwachsenen, berufstätigen Kindern, die zusammen mit ihren Eltern oder einem Elternteil in einem gemeinsamen Haushalt wohnen, ist im Regelfall davon auszugehen, dass sie die Führung des Haushalts maßgeblich mitbestimmen (= Regelvermutung). **Konsequenz** ist, dass ihm dieser Hausstand als „eigener“ zugerechnet werden kann. Diese Vermutung gilt insbesondere, wenn die Wohnung

am Beschäftigungsort dem Arbeitnehmer im Wesentlichen nur als Schlafstätte dient. Er hat dann am Tätigkeitsort regelmäßig weder seinen Haupthausstand noch den Mittelpunkt seiner Lebensinteressen.

Ein unverheirateter Steuerpflichtiger unterhält am Wohnort **keinen** eigenen Hausstand, wenn es ihm nicht möglich ist, die Haushaltsführung im Wesentlichen zu bestimmen bzw. mitzubestimmen. Er darf also nicht im Haushalt der Eltern eingegliedert sein. Bei jungen Arbeitnehmern, die nach Beendigung der Ausbildung weiterhin, wenn auch gegen Kostenbeteiligung, im elterlichen Haushalt ihr Zimmer bewohnen, ist regelmäßig von einer Eingliederung auszugehen. Die elterliche Wohnung kann, auch wenn das Kind am Beschäftigungsort eine Unterkunft bezogen hat, wie bisher der Mittelpunkt seiner Lebensinteressen sein. Sie **ist aber nicht ein** von dem Kind unterhaltener **eigener Hausstand**.

**Wichtig:** Um Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung steuerlich geltend machen zu können, muss ein Kind, das zusammen mit seinen Eltern oder einem Elternteil in einem gemeinsamen Haushalt wohnt, die Führung des Haushalts maßgeblich mitbestimmen. Grundsätzlich ist zwar zwischen jungen Arbeitnehmern in und nach der Ausbildung und älteren, wirtschaftlich selbstständigen, berufstätigen Kindern zu unterscheiden. Das Eintreten der Volljährigkeit bzw. einer bestimmten Altersgrenze reicht jedoch allein nicht aus, um einen eigenen Haushalt des Kindes unterstellen zu können. Die Nutzung nur eines Zimmers im Haushalt der Eltern reicht oft nicht aus. Es kommt aber auch auf das Aussehen der Wohnung am Tätigkeitsort an, damit diese lediglich „als Schlafstätte“ angesehen werden kann.

## 9 Ausbildung von Blindenführhunden ist keine freiberufliche Tätigkeit

Zu einer freiberuflichen Tätigkeit gehört u.a. die selbstständig ausgeübte unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit. Steuerrechtlich wird zwischen der Unterrichtung und Erziehung von Menschen und der Dressur von Tieren unterschieden. Das führt dazu, dass die Ausbildung von Blindenführhunden als eine gewerbliche und nicht als freiberufliche Tätigkeit einzustufen ist.

### Beispiel:

*Jemand betreibt eine Blindenführhundeschule und bildet jährlich drei bis fünf Hunde zu Blindenführhunden aus. Gemeinsam mit dem sehbehinderten Menschen sucht er einen Welpen aus und erwirbt diesen auf eigene Rechnung. Nach der Aufzucht und Eingewöhnung führt er das Training im Führgeschirr sowie das Gehorsams- und Hindernistraining durch. Nach der Ausbildung wird der Hund dem Sehbehinderten übergeben. In der Übergabephase, die bis zu einem Monat dauern kann, steht der Ausbilder dem Sehbehinderten begleitend zur Seite. Anschließend veräußert er den Hund an die Krankenkasse des Sehbehinderten, die den Hund als medizinisches Hilfsmittel anerkennt. Der wesentliche Teil des Verkaufspreises entfällt auf die Ausbildung des Hundes.*

*Das Finanzamt ging von einer gewerblichen Tätigkeit aus.*

Eine selbstständig ausgeübte unterrichtende oder erzieherische Tätigkeit ist nur dann als freiberufliche Tätigkeit einzustufen, wenn es sich um die Unterrichtung und **Erziehung von Menschen** handelt. Erziehung bedeutet die Formung junger Menschen zu Tüchtigkeit und Mündigkeit. Unterricht ist die Vermittlung von Wissen und Fertigkeiten gegenüber menschlichen Schülern. Die Abrichtung und Dressur von Tieren fällt nicht darunter. Das gilt auch dann, wenn Hunde in einer Hundeschule ausgebildet werden.

Dass der Hundetrainer bei und nach der Übergabe eines Hundes den Sehbehinderten noch einige Zeit betreut, führt nicht zu einer getrennten Betrachtung. Vielmehr ist der gesamte Betrieb des Hundetrainers als einheitlicher Gewerbebetrieb zu betrachten. Dabei ist die Ausbildung des Hundes das prägende Element.

Die Lieferung von ausgebildeten Blindenführhunden unterliegt dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 Prozent. Die Entlastung der Sozialversicherungsträger bei der Umsatzsteuer hat jedoch keinen Einfluss auf die ertragsteuerliche Einordnung der Tätigkeit.

Die Entscheidung betrifft alle Tierdressuren und nicht nur die Ausbildung von Blindenführhunden. Werden in einer Hundeschule den Tierhaltern Verhaltensweisen im Umgang mit dem Tier vermittelt, kann insoweit eine unterrichtende Tätigkeit vorliegen. Eine Einstufung als freiberufliche Tätigkeit ist aber nur dann möglich, wenn diese unterrichtende Tätigkeit gegenüber der eigentlichen Hundeausbildung nicht von untergeordneter Bedeutung ist. Die Abgrenzung zwischen Hundeausbildung und menschlicher Schulung wird in der Praxis kaum möglich sein.

## 10 Umsatzsteuerfreiheit variabler Prämien im Rahmen einer integrierten Versorgung

Prämien, die die Krankenkasse an Ärzte im Rahmen der „integrierten Versorgung“ zahlt, unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

### Beispiel:

*Die Klägerin ist eine Gemeinschaftspraxis für Neurologie, Psychiatrie und Psychotherapie. Sie nimmt an einer sogenannten integrierten Versorgung teil, bei der mehrere Krankenhäuser und Arztpraxen fachübergreifend ein Netz zur verbesserten Versorgung der Versicherten einer bestimmten gesetzlichen Krankenkasse bilden. Den Versicherten stand es frei, an dem Versorgungsnetz teilzunehmen. Die Krankenkasse zahlte der Klägerin neben der Vergütung für die ärztlichen Leistungen auch eine variable Vergütung. Diese entsteht, wenn durch das Versorgungsnetz bei dem teilnehmenden Versicherten Einsparungen im Vergleich zu einem Versicherten außerhalb des Net-*

*zes (z.B. durch Vermeidung von Krankenhausaufenthalten oder Verschreibung von Generika) nachgewiesen werden.*

*Das Finanzgericht beurteilte die variablen Prämien (anders als das Finanzamt) als Gegenleistung für eine Heilbehandlung. Vergütungen für eine Heilbehandlung unterliegen nicht der Umsatzsteuer.*

Das bei gesetzlich Krankenversicherten bestehende Leistungsverhältnis zwischen dem Arzt und der Krankenkasse, die gesetzlich verpflichtet ist, die ärztliche Versorgung sicherzustellen, wird durch die integrierte Versorgung nicht berührt. Diese stellt lediglich eine andere Ausgestaltung der gesetzlichen Regelversorgung dar. Auch im Rahmen der integrierten Versorgung hat die Arztpraxis umsatzsteuerfreie ärztliche Heilbehandlungen erbracht, da weiterhin therapeutische Ziele im Vordergrund gestanden haben. Dass die Vergütung in besonderer Weise ausgestaltet war, ändert hieran nichts. Zwar soll durch die Prämien ein kostensparendes Verhalten des Arztes vergütet werden. Hierdurch sollen neben dem Effekt der Kostenersparnis aber insbesondere auch optimierte Therapieerfolge eintreten. Dieses Ergebnis entspricht auch dem Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift, das Gesundheitssystem nicht mit Umsatzsteuer zu belasten, denn die integrierte Versorgung verfolgt denselben Zweck.

## 11 Geringwertige Wirtschaftsgüter: Grenzwert ab 2018 in Höhe von 800 Euro gilt auch für Computerprogramme

Nur Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die abnutzbar und beweglich sind, können als geringwertige Wirtschaftsgüter behandelt werden. Unbewegliche Wirtschaftsgüter, wie z.B. Gebäudeteile, An- und Ausbauten, Platzbefestigungen, Ladeneinbauten und immaterielle Wirtschaftsgüter dürfen nicht einbezogen werden. Computerprogramme gehören grundsätzlich zu den **immateriellen Wirtschaftsgütern**. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Computerprogramme auf einem Datenträger gespeichert sind oder per Download bezogen werden.

**Ausnahme:** Software, die netto ohne Umsatzsteuer nicht mehr als 410 Euro kostet, wird nach den derzeit geltenden Einkommensteuer-Richtlinien als bewegliches (materielles) Wirtschaftsgut behandelt. Sie kann daher als geringwertiges Wirtschaftsgut behandelt werden. Die Wertgrenze von 410 Euro orientiert sich am Grenzwert für geringwertige Wirtschaftsgüter, der bis zum 31.12.2017 gilt.

Die Bundesregierung hat die Frage, ob der Grenzwert von 410 Euro entsprechend dem neuen Grenzwert ab dem 1.1.2018 auf 800 Euro erhöht wird, bejaht. Die Einkommensteuer-Richtlinien werden im Rahmen der nächsten Überarbeitung entsprechend angepasst. Somit werden ab 2018 Computerprogramme, deren Anschaffungskosten nicht mehr als 800 Euro netto betragen, wie Trivialprogramme als materielle Wirtschaftsgüter behandelt, sodass eine Sofortabschreibung möglich ist.

## Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 5/2017

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 <b>Umsatzsteuerausweis</b>	BFH, Urteil vom 16.3.2017, Az. V R 27/16	§ 14c UStG
2 <b>Umsatzsteuerpflicht für Fahrschulen?</b>	BFH, Beschluss vom 16.3.2017, Az. V R 38/16	§ 4 Nr. 21 Buchst. a Doppelbuchst. bb UStG Art. 132 Abs. 1 Buchst. i und j MwStSystemRL
3 <b>Häusliches Arbeitszimmer</b>	BFH, Urteil vom 9.5.2017, Az. VIII R 15/15	§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG
4 <b>Kleinunternehmerregelung</b>	Abschnitt 19.1. Abs. 4 UStAE	§ 19 Abs. 3 UStG, Verfügung der OFD Frankfurt vom 21.4.2010, Az. S 7361 A-St 16
5 <b>Umsatzsteuer-Vergütungsverfahren</b>	BFH, Urteil vom 17.5.2017, Az. V R 54/16	–
6 <b>Geschenke an Geschäftsfreunde</b>	BFH, Urteil vom 30.3.2017, Az. IV R 13/14 § 37b EStG	BMF-Schreiben vom 19.5.2015, Az. IV C 6 – S 2297-b/14/10001
7 <b>Erbschaftsteuer</b>	BFH, Urteil vom 10.5.2017, Az. II R 37/15	§ 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG
8 <b>Doppelte Haushaltsführung</b>	BFH, Beschluss vom 1.3.2017, Az. VI B 74/16	–
9 <b>Ausbildung von Blindenführhunden</b>	BFH, Urteil vom 9.5.2017, Az. VIII R 11/15	§ 18 Abs. 1 EStG
10 <b>Prämien für integrierte Versorgung</b>	Finanzgericht Münster, Urteil vom 8.4.2017, Az. 5 K 3168/14 U	§ 4 Nr. 14 UStG
11 <b>Geringwertige Wirtschaftsgüter</b>	Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen R 4.5.EStR	BT-Drucksache 18/12750 vom 16.6.2017, S. 21 § 6 Abs. 2 EStG