

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 3/2018

Sehr geehrte Damen und Herren,

für Ärzte stellt sich immer wieder die Frage, ob es sich bei ihren Tätigkeiten um umsatzsteuerfreie Heilbehandlungen handelt, z.B. bei ihrem Einsatz auf Veranstaltungen (Nr. 1). Der Investitionsabzugsbetrag bietet die Möglichkeit, ohne Investition die Steuerbelastung zu senken. Bei Personengesellschaften stellt sich die Frage, wer berechtigt ist, die Personengesellschaft oder der Gesellschafter (Nr. 2). Einen unberechtigt beanspruchten Investitionsabzugsbetrag darf das Finanzamt rückwirkend korrigieren (Nr. 10). Nach einer Betriebsprüfung muss das Finanzamt den Vorbehalt der Nachprüfung ausdrücklich aufheben. Es ist wichtig darauf zu achten, damit das Finanzamt später keine weitergehenden Forderungen geltend machen kann (Nr. 5).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Ärztliche Einsatzbereitschaft bei Veranstaltungen:** Vergütung nicht umsatzsteuerfrei
- 2 Investitionsabzugsbetrag:** Besonderheiten bei Personengesellschaften
- 3 Firmenwagen für den Ehegatten mit Minijob**
- 4 1-Prozent-Methode:** Bruttolistenpreis bei einem Importfahrzeug
- 5 Betriebsprüfung:** Was wird aus dem Vorbehalt der Nachprüfung?
- 6 Sachzuwendungen an Arbeitnehmer (1):** Welche zählen nicht zum Arbeitslohn?
- 7 Sachzuwendungen an Arbeitnehmer (2):** Welche sind steuerfrei bzw. steuerbegünstigt?
- 8 Häusliches Arbeitszimmer:** Die freiberufliche Tätigkeit eines Rentners/Pensionärs
- 9 Erstattungen durch eine Versicherungsgesellschaft**
- 10 Investitionsabzugsbetrag:** Voraussetzungen und Folgen der Rückgängigmachung
- 11 Rechtsanwalt:** Tätigkeit als Datenschutzbeauftragter ist gewerblich

1 Ärztliche Einsatzbereitschaft bei Veranstaltungen: Vergütung nicht umsatzsteuerfrei

Wird einem Arzt die Anwesenheit bei einer Veranstaltung vom Veranstalter pauschal stundenweise vergütet, handelt es sich nicht um eine umsatzsteuerbefreite ärztliche Heilbehandlung.

Beispiel:

Ein Arzt erzielte unter anderem Einnahmen für den Bereitschaftsdienst bei Sport- und ähnlichen Veranstaltungen. Dabei gehörte es zu seinen Aufgaben, den Veranstaltungsbereich im Vorfeld zu kontrollieren und die Verantwortlichen im Hinblick auf mögliche Gesundheitsgefährdungen zu beraten. Während der Veranstaltung sollte er bei kontinuierlichen Rundgängen frühzeitig Gefahren und gesundheitliche Probleme der anwesenden Personen erkennen, insbesondere bei einer teilnehmenden Herzsportgruppe.

Das Finanzamt behandelte diese Leistungen insgesamt als umsatzsteuerpflichtig.

Das Finanzgericht Köln beurteilte die ärztliche Überwachung der Vitalwerte der Teilnehmer der Herzsportgruppe als umsatzsteuerfreie ärztliche Heilbehandlung. Allerdings sah es die notärztliche Betreuung und die **Einsatzbereitschaft bei Veranstaltungen nicht als Heilbehandlung** an. Vielmehr stellte sich der Arzt durch seine Anwesenheit für potenzielle Heilbehandlungen erst zur Verfügung.

Das bedeutet, dass der Arzt vom Veranstalter als Leistungsempfänger nur für seine Anwesenheit und Einsatzbereitschaft bezahlt wurde. Das allein reicht nicht, um die Umsatzsteuerbefreiung beanspruchen zu können. Die Anwesenheit bei Einsatzbereitschaft ist nach Ansicht des Gerichts nicht Teil eines konkreten, individuellen, der Diagnose, Behandlung, Vorbeugung und Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienenden Leistungskonzepts. Es fehlt an einem Leistungskonzept, das sich auf eine konkrete Person bezieht, weil völlig offen ist, wer und ob überhaupt jemand eine ärztliche Behandlung beanspruchen wird. Es kann also sein, dass es nicht zu einem einzigen Einsatz des Notarztes kommt.

Wichtig: Wird ein Arzt für seine Anwesenheit bei einer Veranstaltung vom Veranstalter stundenweise pauschal bezahlt, sollte immer zuerst geprüft werden, ob er Kleinunternehmer ist. Jemand ist Kleinunternehmer, wenn sein Gesamtumsatz 17.500 Euro im Vorjahr nicht überschritten hat und 50.000 Euro im laufenden Jahr voraussichtlich nicht überschreiten wird (= Prognose, die zu Beginn des jeweiligen Jahres zu machen ist). Dabei ist zu beachten, dass die **steuerfreien Umsätze**, die den Vorsteuerabzug ausschließen, **nicht zum Gesamtumsatz gehören**. Das bedeutet, dass ein Arzt mit hohen steuerfreien Umsätzen, dennoch Kleinunternehmer sein kann.

2 Investitionsabzugsbetrag: Besonderheiten bei Personengesellschaften

Ein Investitionsabzugsbetrag kann bei Personengesellschaften (z.B. bei Gemeinschaftspraxen) entweder

- für geplante Investitionen im Gesamtvermögen der Personengesellschaft oder
- für geplante Investitionen im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gebildet werden.

Die Finanzverwaltung hatte bisher die Ansicht vertreten, dass eine Anschaffung im Sonderbetriebsvermögen nicht zu einer begünstigten Investition führt, wenn der Investitionsabzugsbetrag zuvor für das Gesamthandsvermögen gebildet worden ist. Das bedeutete, dass die Finanzämter den im Gesamthandsvermögen gebildeten Investitionsabzugsbetrag nachträglich gewinnerhöhend rückgängig machten, wenn vor Ablauf der dreijährigen Investitionsfrist keine Anschaffung im Gesamthandsvermögen erfolgte.

Der BFH hat nunmehr entschieden, dass ein für das Gesamthandsvermögen gebildeter Investitionsabzugsbetrag später begünstigt **auf die Anschaffung im Sonderbetriebsvermögen übertragen** werden kann. Das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft ist steuerlich als Einheit zu betrachten. Wurde der Investitionsabzugsbetrag für die beabsichtigte Anschaffung im Sonderbetriebsvermögen gebildet, dann ist die spätere Anschaffung im Gesamthandsvermögen ebenfalls begünstigt.

Beispiel:

Ein Gesellschafter einer GbR, an der zwei Ärzte zu je 50 Prozent beteiligt sind, bildet gewinnermindernd in seinem Sonderbetriebsvermögen einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von (100.000 Euro x 40 Prozent) 40.000 Euro. Im Folgejahr wird das begünstigte Wirtschaftsgut nicht vom Gesellschafter, sondern von der GbR angeschafft und als deren Betriebsvermögen ausgewiesen. Nach der Investition wird der im Vorjahr geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag nicht rückwirkend geändert. Es bleibt bei der Gewinnerminderung von 40.000 Euro. Im Jahr der Anschaffung wird der Investitionsabzugsbetrag gewinnerhöhend aufgelöst. Die Gewinnerhöhung kann dann durch eine Übertragung auf die Anschaffungskosten im Gesamthandsvermögen rückgängig gemacht werden.

Der Investitionsabzugsbetrag ist betriebsbezogen auszuweisen. Zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehört steuerlich somit nicht nur das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft, sondern auch das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter. Es ist also unbestritten, dass der Gesellschafter einer Personengesellschaft einen Investitionsabzugsbetrag für Investitionen geltend machen kann, die er in seinem Sonderbetriebsvermögen vornehmen will. Der Investitionsabzugsbetrag mindert als Sonderbetriebsausgabe dann regelmäßig nur den Gewinnanteil dieses Gesellschafters. Wird die begünstigte Investition in den Folgejahren nicht vom Gesellschafter, sondern von der Personengesellschaft vorgenommen, wirkt sich das gegebenenfalls auf die Gewinnverteilung aus.

3 Firmenwagen für den Ehegatten mit Minijob

Die Kosten für einen Dienstwagen sind als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn er im Rahmen eines geringfügigen Beschäftigungsverhältnisses (Minijob) dem Ehegatten überlassen wird. Das hat das Finanzgericht Köln bei einer sogenannten Barlohnumwandlung entschieden (Sachbezug statt Barlohn).

Beispiel:

Ein Freiberufler beschäftigte seine Ehefrau im Rahmen eines Minijobs als Büro-, Organisations- und Kurierkraft für 400 Euro monatlich. Er überließ seiner Frau hierfür einen Pkw, den sie auch privat nutzen durfte. Der geldwerte Vorteil der privaten Nutzung wurde mit 385 Euro (1 Prozent des Kfz-Listenpreises) monatlich angesetzt und vom Nettolohn der Ehefrau abgezogen, sodass nur noch ein Barlohn von 15 Euro übrigblieb.

Das Finanzamt erkannte das Arbeitsverhältnis deshalb nicht an und erhöhte den Gewinn des Ehemanns um die Kosten für den Pkw und den Lohnaufwand für die Ehefrau. Nach Ansicht des Finanzamts wäre eine solche Vereinbarung nicht mit fremden Arbeitnehmern geschlossen worden.

Das Finanzgericht erkannte sämtliche Kosten als Betriebsausgaben an. Zwar sei die Gestaltung bei einem Minijob ungewöhnlich, Inhalt und Durchführung des Vertrags entsprächen jedoch dem, was auch fremde Dritte vereinbaren würden. Dienstwagen würden nach den Feststellungen des Finanzgerichts nicht nur Vollzeitbeschäftigten oder dem Führungspersonal auch zur privaten Nutzung überlassen. Da das Finanzgericht die Revision zugelassen hat, bleibt abzuwarten, ob der BFH die Entscheidung des Finanzgerichts teilt.

4 1-Prozent-Methode: Bruttolistenpreis bei einem Importfahrzeug

Wird ein Firmenwagen privat genutzt, kann die private Nutzung nach der 1-Prozent-Regelung bewertet werden. Anzusetzen sind, wenn kein Fahrtenbuch geführt wird, 1 Prozent vom inländischen Bruttolistenpreis zum Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich Sonderausstattung pro Monat. Gibt es keinen inländischen Bruttolistenpreis, z.B. weil es sich um ein Importfahrzeug handelt, muss die **Bemessungsgrundlage geschätzt** werden.

Handelt es sich um ein Fahrzeug, das mit einem bau- und typengleichen inländischen Fahrzeug vergleichbar ist, kann der Bruttolistenpreis für dieses Fahrzeug angesetzt werden. Besteht keine Vergleichbarkeit, kann sich die Schätzung an den typischen Bruttoabgabepreisen orientieren, die Importfahrzeughändler, die das betreffende Fahrzeug selbst importieren, von ihren Endkunden verlangen.

Beispiel:

Im Betriebsvermögen des Freiberuflers befand sich ein Kraftfahrzeug der Marke Ford Mustang Shelby GT 500

Coupé. Er erwarb das aus den USA importierte Fahrzeug zu einem Bruttopreis von 78.900 Euro von einem Autohaus, das das Fahrzeug für 76.000 Euro erworben hatte. Der Freiberufler ermittelte die private Nutzung des Fahrzeugs mithilfe der 1-Prozent-Regelung. Weil kein inländischer Listenpreis vorhanden war, legte der Kläger den amerikanischen Listenpreis in Höhe von umgerechnet 53.977 Euro (Tageswechsellkurs) zugrunde. Hieraus ergab sich ein Bruttoentnahmewert von 3.725,57 Euro sowie eine Hinzurechnung für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte in Höhe von 420,12 Euro.

Das Finanzamt zog als Bemessungsgrundlage die tatsächlichen Anschaffungskosten des Fahrzeugs in Höhe von 78.900 Euro heran. Hieraus ergab sich ein Entnahmewert in Höhe von 5.453,57 Euro. Das Finanzgericht legte bei der Berechnung nach der 1-Prozent-Regelung den Einkaufspreis des Autohauses in Höhe von 76.000 Euro zugrunde.

Der BFH hat entschieden, dass bei einem Importfahrzeug nicht der ausländische Listenpreis anstelle des inländischen Listenpreises angesetzt werden kann. Der ausländische Listenpreis spiegelt nicht die Preisempfehlung des Herstellers wider, die für den Endverkauf des tatsächlich genutzten Fahrzeugmodells auf dem inländischen (deutschen) Neuwagenmarkt gilt. Er berücksichtigt insbesondere nicht die für den Endverkauf notwendigen Kosten für die Bereitstellung des Fahrzeugs auf dem deutschen Markt. Ebenso wenig orientiert sich der ausländische Listenpreis an den inländischen Marktgegebenheiten (z.B. Konkurrenzverhältnisse zu anderen Herstellern) und den damit zusammenhängenden Händlermargen. Hieran ändert sich auch dadurch nichts, dass der ausländische Bruttolistenpreis bereits die Händlermarge des ausländischen Neuwagenhändlers beinhaltet.

Bei einem Importfahrzeug, das mit einem bau- und typengleichen inländischen Fahrzeug vergleichbar ist, kann der Bruttolistenpreis für dieses Fahrzeug angesetzt werden. Besteht aber keine Vergleichbarkeit, muss der Wert geschätzt werden. Dabei ist der typische Bruttoabgabepreis anzusetzen, den der Importfahrzeughändler von seinem Kunden verlangt.

5 Betriebsprüfung: Was wird aus dem Vorbehalt der Nachprüfung?

Solange ein Steuerfall nicht abschließend geprüft ist, kann er unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt werden, ohne dass dafür eine Begründung erforderlich ist. Solange der Vorbehalt wirksam ist, kann der Steuerbescheid jederzeit aufgehoben oder geändert werden. Damit hat das Finanzamt die Möglichkeit, die Steuerfestsetzung zu überprüfen und zu ändern. Das bedeutet, dass Korrekturen aufgrund einer Betriebsprüfung problemlos durchgeführt werden können.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung wird der jeweilige Steuerfall abschließend überprüft, sodass der Vorbehalt aufzuheben ist. Das gilt auch dann, wenn sich keine Änderungen gegenüber der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt

der Nachprüfung ergeben. Das heißt, das Finanzamt ist verpflichtet, den Vorbehalt der Nachprüfung aufzuheben. Trotz dieser eindeutigen gesetzlichen Regelung vergessen die Finanzämter gelegentlich den Vorbehaltsvermerk aufzuheben.

Beispiel:

Ein freiberuflich tätiger Arzt hat für die Jahre 2014 bis 2016 Steuerbescheide erhalten, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen. Im Jahr 2017 fand eine Betriebsprüfung statt. Das Finanzamt teilte dem Arzt mit, dass die Prüfung zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen geführt hat. Das Finanzamt hat es jedoch rechtswidrig unterlassen, den Vorbehaltsvermerk aufzuheben.

Steuerbescheide, die aufgrund einer Betriebsprüfung ergangen sind, können nicht mehr aufgehoben oder geändert werden, es sei denn, es liegt eine Steuerhinterziehung oder eine leichtfertige Steuerverkürzung vor. Hebt aber das Finanzamt entgegen der gesetzlichen Regelung nach Abschluss einer Betriebsprüfung den Vorbehaltsvermerk nicht auf, bleibt die Wirkung bestehen, und zwar solange bis er ausdrücklich aufgehoben wird oder durch Ablauf der Festsetzungsfrist automatisch entfällt. Konsequenz ist, dass das Finanzamt die Steuerbescheide ohne sachliche Einschränkung in vollem Umfang aus formellen oder materiellen Gründen ändern kann, auch wenn diese Gründe dem Finanzamt zum Zeitpunkt des Erlasses des Vorbehaltsbescheids schon bekannt waren.

Es ist deshalb darauf zu achten, dass nach einer Betriebsprüfung der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wird. Hat das Finanzamt vergessen ihn aufzuheben, sollte gegebenenfalls im Rahmen eines Einspruchs die Aufhebung des Vorbehalts beantragt werden.

6 Sachzuwendungen an Arbeitnehmer (1): Welche zählen nicht zum Arbeitslohn?

Nicht alle Sachzuwendungen, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer zukommen lässt, sind als Arbeitslohn zu erfassen. Zuwendungen, die im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen, wendet er seinem Arbeitnehmer nicht für dessen individuellen Arbeitseinsatz zu. Daher sind z.B. die **folgenden Zuwendungen nicht als Arbeitslohn** anzusehen:

- die Arbeitsmittel, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer unentgeltlich zur beruflichen Nutzung überlässt,
- die Aufwendungen des Arbeitgebers, die er aufgrund gesetzlicher Verpflichtung für Maßnahmen des Arbeitsschutzes zur Verbesserung der Sicherheit und des Gesundheitsschutzes der Beschäftigten bei der Arbeit erbringt,
- die angemessenen Kosten, die der Arbeitgeber für eine spezielle Sehhilfe zum Einsatz an einem Bildschirmarbeitsplatz übernimmt (die Notwendigkeit der Sehhilfe muss durch eine fachkundige Person beurteilt werden),
- übliche Sachleistungen bei einer Dienst-einführung, eines Amts- oder Funktionswechsels, eines runden Arbeitnehmerjubiläums oder der Verabschiedung eines

Arbeitnehmers (die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer dürfen nicht mehr als 110 Euro je teilnehmende Person betragen; Geschenke bis zu einem Gesamtwert von 60 Euro sind in die 110-Euro-Grenze einzubeziehen),

- übliche Sachleistungen, wenn es sich um ein Fest des Arbeitgebers (= betriebliche Veranstaltung) anlässlich eines runden Geburtstages eines Arbeitnehmers handelt (die anteiligen Aufwendungen des Arbeitgebers, die auf den Arbeitnehmer selbst, seine Familienangehörigen sowie private Gäste des Arbeitnehmers entfallen, gehören jedoch zum steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn die Aufwendungen des Arbeitgebers mehr als 110 Euro je teilnehmender Person betragen; auch Geschenke bis zu einem Gesamtwert von 60 Euro sind in die 110-Euro-Grenze einzubeziehen),
- pauschale Zahlungen des Arbeitgebers an ein Dienstleistungsunternehmen, das sich verpflichtet, alle Arbeitnehmer des Auftraggebers kostenlos in persönlichen und sozialen Angelegenheiten zu beraten und zu betreuen, z.B. durch die Übernahme der Vermittlung von Betreuungspersonen für Familienangehörige.

7 Sachzuwendungen an Arbeitnehmer (2): Welche sind steuerfrei bzw. steuerbegünstigt?

Zu den steuerfreien bzw. steuerbegünstigten Zuwendungen gehören:

- die Nutzungsüberlassung eines Firmenwagens für Privatfahrten (1-Prozent-Regelung);
- die Nutzungsüberlassung eines Firmenwagens für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (0,03-Prozent-Regelung);
- die Nutzungsüberlassung eines Firmenwagens für Familienheimfahrten (0,002-Prozent-Regelung);
- Sachbezüge, die mit den amtlichen bzw. gesetzlichen Sachbezugswerten anzusetzen sind, z.B. Unterkunft und Verpflegung;
- Sachbezüge an Arbeitnehmer, die steuerfrei bleiben, weil die monatliche Freigrenze von 44 Euro nicht überschritten wird;
- Sachzuwendungen, die der Unternehmer mit einem betriebsindividuellen Pauschalsteuersatz versteuert (jedoch nur dann, wenn er diese Pauschalregelung anwendet, bevor er sich zur pauschalen Besteuerung entschließt);
- Sachbezüge, die der Unternehmer aufgrund anderer Regelungen pauschal der Lohnsteuer unterwirft:
 - arbeitstägliche Mahlzeiten im Betrieb mit 25 Prozent,
 - Zuwendungen bei einer Betriebsveranstaltung mit 25 Prozent,
 - Erholungsbeihilfen bis 156 Euro für den Arbeitnehmer, bis 104 Euro für den Ehegatten und bis 52 Euro je Kind mit 25 Prozent,
 - der doppelte Betrag der Verpflegungspauschalen bei der Erstattung von Reisekosten mit 25 Prozent,

- die Zuwendung eines Computers bzw. die Erstattung der Internetkosten ebenfalls mit 25 Prozent sowie
- die Erstattung der Entfernungspauschale pauschal mit 15 Prozent;
- Sachprämien zur Kundenbindung, die ein Unternehmen für die persönliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen gewährt, soweit es sich um ein Verfahren handelt, das jedem zugänglich ist, bis maximal 1.080 Euro;
- Aufmerksamkeiten, die nicht als Arbeitslohn versteuert werden (wie z.B. ein Geburtstagsgeschenk im Wert von maximal 60 Euro);
- Zuwendungen, die der Unternehmer in seinem überwiegenden betrieblichen Interesse als Arbeitgeber erbringt, wie z.B. eine Betriebsveranstaltung, wenn der Wert pro Arbeitnehmer 110 Euro nicht überschreitet;
- steuerfreie Telefon- und Internetnutzung.

Sachzuwendungen an den Arbeitnehmer, die als Arbeitslohn zu erfassen sind, dürfen dann gemäß § 37b Abs. 1 EStG mit 30 Prozent pauschal besteuert werden, wenn sie **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** erbracht werden. Eine Gehaltsumwandlung von Bar- in Sachbezüge ist grundsätzlich nicht zulässig.

Ausnahme: Freiwillige Leistungen, wie z.B. das Weihnachts- oder Urlaubsgeld, das ohne rechtliche Verpflichtung gezahlt wird, kann in Sachzuwendungen umfunktioniert und pauschal besteuert werden. Versteuert der Unternehmer die zusätzlichen Sachzuwendungen an seine Arbeitnehmer pauschal mit 30 Prozent, ist damit die Besteuerung abgeschlossen.

8 Häusliches Arbeitszimmer: Die freiberufliche Tätigkeit eines Rentners/Pensionärs

Wenn jemand neben seiner Arbeitnehmertätigkeit eine selbstständige Nebentätigkeit ausübt, die er weiter fortführt, nachdem er in den Ruhestand gewechselt ist, stellt sich die Frage, wie die Kosten für sein häusliches Arbeitszimmer zu behandeln sind. Er übt als Pensionär oder Rentner keine aktive Tätigkeit aus mit der Konsequenz, dass er die **Kosten des Arbeitszimmers unbegrenzt abziehen** kann.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer übt neben seiner Arbeitnehmertätigkeit eine selbstständige schriftstellerische Tätigkeit aus. Seit dem 1.1.2018 befindet er sich im Ruhestand und bezieht Versorgungsbezüge. Seine freiberufliche Tätigkeit übt er in seinem häuslichen Arbeitszimmer aus, das sich in seinem Einfamilienhaus befindet. Die Kosten für das Arbeitszimmer betragen 3.200 Euro im Jahr.

Bis zum 31.12.2017 war er als Arbeitnehmer tätig, sodass er pro Jahr maximal 1.250 Euro geltend machen konnte, weil ihm für seine schriftstellerische Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Seit dem 1.1.2018

kann er den **vollen Betrag von 3.200 Euro abziehen**, weil das Arbeitszimmer der Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit geworden ist.

Renten oder Pensionen, die nach Erreichen einer Altersgrenze für nicht mehr ausgeübte Tätigkeiten gezahlt werden, sind bei der Beurteilung des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung nicht einzubeziehen. Denn diese Einkünfte werden nicht für eine aktive Tätigkeit erzielt. Versorgungsbezüge, die für eine frühere Tätigkeit gezahlt werden, erfordern kein Tätigwerden im Arbeitszimmer, sodass sie im Rahmen der Gesamtbetrachtung unberücksichtigt bleiben. Es sind nur solche Einkünfte zu berücksichtigen, die im jeweiligen Veranlagungszeitraum ein Tätigwerden erfordern.

9 Erstattungen durch eine Versicherungsgesellschaft

Zahlungen von Versicherungen im Zusammenhang mit betrieblichen Vorgängen sind regelmäßig als Betriebseinnahmen zu erfassen. Das gilt sowohl für die Zahlung von Verdienstausschüttungen als auch für die Übernahme der Einkommensteuer auf diese Verdienstausschüttung. Es handelt sich um steuerbare Entschädigungen „für entgangene und entgehende Einnahmen“.

Beispiel:

Ein Selbstständiger erlitt einen Verkehrsunfall. Die generische Haftpflichtversicherung erstattete den Verdienstausschüttung, den der Empfänger versteuert hat. In einem späteren Jahr ersetzte die Versicherung die hierauf entfallende Einkommensteuer.

Der Selbstständige machte geltend, dass es sich bei der Übernahme der Einkommensteuer durch die Versicherungsgesellschaft um einen nicht steuerbaren Vorgang handelt. Die Erstattung der Einkommensteuer sei nicht unmittelbar durch den Verlust von steuerbaren Einnahmen bedingt. Vielmehr handele es sich bei der Einkommensteuer um Aufwendungen der Privatsphäre, die weder Betriebsausgabe noch Werbungskosten seien.

Das Finanzgericht behandelte die Zahlung dennoch als Ersatz „für entgangene und entgehende Einnahmen“. Die Zahlung dient der Abgeltung des Schadens, den der Selbstständige durch den entgangenen Gewinn aus selbstständiger Tätigkeit erlitten hat. Die Ersatzpflicht des Schädigers umfasste nach dem Inhalt der Abfindungserklärung den Nettoverdienstausschüttung sowie die hierauf anfallende Einkommensteuer. Die Übernahme der steuerlichen Last stellt keine gesondert zu beurteilende Schadensposition dar. Die Zahlungen treten insgesamt an die Stelle weggefallener Einnahmen und sind unmittelbare Folge des schädigenden Ereignisses. Dass die Schadenersatzleistung nicht in einem Betrag erbracht wurde, ändert nichts an der Steuerpflicht der Gesamtleistung. Aber auch wenn man die Erstattung des Steuerbetrags als eigenständige Schadensposition ansehen würde, ist diese als Einnahme zu behandeln.

10 Investitionsabzugsbetrag: Voraussetzungen und Folgen der Rückgängigmachung

Ein Investitionsabzugsbetrag ist im Ursprungsjahr rückgängig zu machen, wenn die geplante Investition nicht innerhalb der dreijährigen Investitionsfrist tatsächlich durchgeführt wird. Um die Korrektur vornehmen zu können, wurde mit § 7g Abs. 3 EStG eine **eigenständige gesetzliche Berichtigungsvorschrift geschaffen**. Diese Berichtigungsvorschrift ist auch dann anzuwenden, wenn ein Investitionsabzugsbetrag wegen Überschreitens der Gewinngrenze schon gar nicht hätte in Anspruch genommen werden dürfen. Das heißt, dass auch ein unberechtigt in Anspruch genommener Investitionsabzugsbetrag rückwirkend rückgängig gemacht werden kann, wenn die beabsichtigte Investition nicht vorgenommen wird.

Beispiel:

Ein Unternehmer erklärte für das Jahr 2011 einen Gewinn von 70.300 Euro, den er durch Einnahmen-Überschussrechnung ermittelte. Dabei hatte er einen Investitionsabzugsbetrag von 28.000 Euro für die beabsichtigte Anschaffung eines Wirtschaftsguts abgezogen. Ferner erklärte er Einkünfte aus selbstständiger Arbeit von 70.877 Euro. Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer erklärungsgemäß fest. Der Bescheid stand nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung kam der Prüfer zu der Auffassung, dass mit Ausnahme einer künstlerischen Tätigkeit ein einheitlicher Gewerbebetrieb unterhalten werde. Damit wurde die Gewinngrenze von 100.000 Euro überschritten, sodass ein Investitionsabzugsbetrag nicht hätte in Anspruch genommen werden dürfen. Eine Änderung des Bescheids 2011 aufgrund neuer Tatsachen war rechtlich nicht möglich.

Nachdem aber feststand, dass der Unternehmer die geplante Investition nicht innerhalb der dreijährigen Investitionsfrist durchgeführt hatte, änderte das Finanzamt rückwirkend den Bescheid für das Jahr 2011. Der Unternehmer machte geltend, dass der Investitionsabzugsbetrag wegen Überschreitens der Gewinngrenze schon gar nicht hätte gebildet werden dürfen. Deshalb könne die Berichtigungsvorschrift, die eine rückwirkende Änderung bei Nichtinvestition vorsehe, nicht angewendet werden.

Das Finanzgericht bejahte die Berichtigungsmöglichkeit, weil der Wortlaut der Berichtigungsvorschrift nicht zwischen rechtmäßig und rechtswidrig gebildeten Investitionsabzugsbeträgen unterscheidet. Es handelt sich immer um einen Investitionsabzugsbetrag, auch wenn die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme nicht vorgelegen hätten. Der Wortlaut setzt insoweit lediglich voraus, dass ein Abzug stattgefunden hat.

Dies entspricht auch dem Zweck dieser Regelung. Die Rückgängigmachung soll im Fall der Nichtinvestition den Vorteil ausgleichen, der durch die frühere Minderung der Steuerschuld eingetreten ist. Diese gesetzgeberische Zielsetzung ist erst recht erfüllt, wenn der Investitionsabzugsbetrag gar nicht hätte in Anspruch genommen werden dürfen. So hatte der BFH bereits zur Ansparabschreibung ausdrücklich entschieden, dass auch bei der Gewinner-

mittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung eine Ansparabschreibung im Fall der Nichtinvestition durch Ansatz einer entsprechenden Betriebseinnahme aufzulösen war, ohne dass es darauf ankam, ob die Vornahme der Ansparabschreibung rechtmäßig war. Das gilt entsprechend für die Nachfolgeregelung.

11 Rechtsanwalt: Tätigkeit als Datenschutzbeauftragter ist gewerblich

Ein Rechtsanwalt übt als extern bestellter Datenschutzbeauftragter weder den Beruf eines Rechtsanwalts aus, noch ist diese Tätigkeit vergleichbar mit einer anderen freiberuflichen Tätigkeit. Bei der Tätigkeit als Datenschutzbeauftragter handelt es sich vielmehr um einen völlig eigenständigen und neuen Beruf, der **als gewerblich zu qualifizieren** ist.

Beispiel:

Ein Rechtsanwalt war neben seiner anwaltlichen Tätigkeit als externer Datenschutzbeauftragter für verschiedene größere Unternehmen aus unterschiedlichen Wirtschaftszweigen tätig. Er war im Rahmen dieser Tätigkeit verpflichtet, zum Aufbau bzw. der Vervollständigung der Datenschutzorganisation des jeweiligen Auftraggebers unter Berücksichtigung der Bestimmungen des Datenschutzgesetzes beizutragen.

Das Finanzamt sah hierin eine gewerbliche Tätigkeit und forderte ihn auf, seinen Gewinn durch Bilanzierung zu ermitteln. Der Rechtsanwalt vertrat hingegen die Auffassung, dass seine Tätigkeit als Datenschutzbeauftragter der anwaltlichen Tätigkeit einer Rechtsberatung gleichzustellen sei.

Das Finanzgericht München entschied, dass die Tätigkeit des Rechtsanwalts als Datenschutzbeauftragter gewerblich ist. Der gesetzlich definierte Aufgabenbereich eines Datenschutzbeauftragten erfordert auch ein fundiertes Grundwissen aus verschiedenen (Fach-)Hochschulstudiengängen, wobei jeweils nur Teilbereiche der Studiengänge (Ingenieur- und Rechtswissenschaften, Betriebswirtschaftslehre, Pädagogik) notwendig seien. Nach der BFH-Rechtsprechung sei es jedoch geboten, die berufsbildtypische Ausübung eines Katalogberufs von der Ausübung anderer Berufe abzugrenzen, soweit ein Berufsträger im Sinne der Vorschrift Tätigkeiten entfaltet, die sich zu einem selbstständigen Berufsbild verfestigt haben.

Das Finanzgericht vertrat hier die Auffassung, dass sich ausgehend von den gesetzlichen Aufgaben die Tätigkeit eines Datenschutzbeauftragten als ein völlig eigenständiger und neuer Beruf herausgebildet hat. Immer dann, wenn ein Berufsbild Beratungen erforderlich macht, die sich auf interdisziplinäre Wissensgebiete beziehen, ist dieses – wie vorliegend beim Datenschutz – nicht mit dem überkommenen Beruf des beratenden Betriebswirts vergleichbar. Konsequenz ist, dass es sich dann nicht um eine originär rechtsberatende oder betriebswirtschaftliche, sondern um eine gewerbliche Tätigkeit handelt.

Das Finanzgericht hat die Revision beim BFH zugelassen, sodass die Beurteilung erst dann endgültig feststeht, wenn der BFH den Fall entschieden hat.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 3/2018

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	Weitere Informationsquellen
1 Ärztliche Einsatzbereitschaft	FG Köln, Urteil vom 3.7.2017, Az. 9 K 1147/16 www.fg-koeln.nrw.de	Anhängiges Verfahren beim BFH, Az. V R 37/17
2 Investitionsabzugsbetrag bei Personengesellschaften	BFH, Urteil vom 15.11.2017, Az. VI R 44/16 www.bundesfinanzhof.de	§ 7g EStG
3 Firmenwagen	FG Köln, Urteil vom 27.9.2017, Az. 3 K 2547/16 www.fg-koeln.nrw.de	Revisionsverfahren beim BFH, Az. X R 44/17
4 1-Prozent-Methode	BFH, Urteil vom 9.11.2017, Az. III R 20/16 www.bundesfinanzhof.de	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG
5 Betriebsprüfung	Unberechtigter Vorbehalt der Nachprüfung BFH, Urteil vom 18.8.2009, Az. X R 8/09 www.bundesfinanzhof.de	§ 164 Abs. 1 Satz 1 AO, § 202 Abs. 1 Satz 3 AO
6 Sachzuwendungen an Arbeitnehmer (1)	R 19.3. Abs. 3 LStR	–
7 Sachzuwendungen an Arbeitnehmer (2)	R 19.3. Abs. 3 LStR	–
8 Häusliches Arbeitszimmer	BFH, Urteil vom 11.11.2014, Az. VIII R 3/12 www.bundesfinanzhof.de	§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG
9 Versicherungserstattungen	FG Baden-Württemberg, Urteil vom 20.11.2017, Az. 10 K 3494/15 www.fg-baden-württemberg.de	§ 24 Nr. 1 Buchst. a EStG
10 Rückgängigmachung eines Investitionsabzugsbetrags	BFH, Beschluss vom 5.2.2018, Az. X B 161/17 www.bundesfinanzhof.de	§ 7g Abs. 3 EStG; BFH, Urteil vom 28.4.2005, Az. IV R 30/04
11 Rechtsanwalt als Datenschutzbeauftragter	FG München, Urteil vom 25.7.2017, Az. 5 K 1403/16 www.gesetze-bayern.de	§ 8 Abs. 1 Nr. 1 EStG; Revision beim BFH, Az. VIII R 27/17