

Mandanten-Information für Freiberufler Nr. 2/2014

Sehr geehrte Damen und Herren,

In den nachfolgenden Seiten dieser Ausgabe geht es um Steuerhinterziehung (Nr. 7) im weitesten Sinne, nämlich Geldwäsche (Nr. 3) und steuerpflichtigen Einnahmen, die Freiberufler gerne mal übersehen. Hinterziehung ist schon lange kein Kavaliersdelikt mehr und wird zunehmend härter bestraft. Der Fiskus kommt den Steuersündern dank besserer Technik und verbesserten Auskünften etwa von Banken und Steueroasen immer öfter auf die Schliche.

Auch die Umsatzsteuer und hier insbesondere die möglichen Steuerbefreiungen oder -ermäßigungen bei der Heilbehandlung durch Ärzte (Nr. 8, 12) kommen in mehreren Beiträgen vor. Es zeigt sich, dass Freiberufler sich zunehmend mit der Umsatzsteuer (Nr. 2, 4) beschäftigen müssen. Ein Gebiet, das früher einmal den Gewerbetreibenden vorbehalten war.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Reisekostenrecht:** Freiberufler sind Arbeitnehmern gleichgestellt
- 2 Ist-Besteuerung bei Freiberuflern** – Fiskus klärt den Begriff „Bücher führen“
- 3 Verhinderung von Geldwäsche:** Kostenlose Broschüre vom Bankenverband
- 4 Umsatzsteuerzahlung:** Nachträglicher Abzug als Betriebsausgabe möglich
- 5 Sonderausgaben:** Erben steht Abzug für nachgezahlte Kirchensteuer zu
- 6 Unterhalt:** Mit Unterstützung 2014 Steuern sparen
- 7 Verfahrensrecht:** Rechte und Pflichten bei Prüfung durch die Steuerfahndung
- 8 Umsatzsteuerliche Behandlung:** Labordiagnostische Leistungen
- 9 Arbeitsvermittler:** Keine umsatzsteuerliche Befreiung der Leistungen
- 10 Betriebs-Pkw:** Fahrten des Arztes zu Bau- und Supermarkt sind privat
- 11 Umsatzsteuerbefreiung (1):** Jetzt auch für besondere ambulanten Versorgung
- 12 Umsatzsteuerbefreiung (2):** Nicht für Arbeitstherapeuten

1 Reisekostenrecht: Freiberufler sind Arbeitnehmern gleichgestellt

Grundsätzlich gibt es keine Unterschiede in der ertragsteuerlichen Beurteilung von Aufwendungen für Reisekosten zwischen selbstständigen Steuerpflichtigen wie Anwälten oder Ärzten und Arbeitnehmern.

So ist auch zu erklären, dass für den Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben auf die entsprechenden Regelungen zu Werbungskosten verwiesen wird. Die Vorschriften, die die Erstattungen von Reisekosten durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer regeln, sind für die Gewinnermittlung des Freiberuflers nicht relevant. Inwieweit der Begriff der Betriebsstätte beim Freiberufler mit dem Begriff der ersten Tätigkeitsstätte bei Angestellten übereinstimmt, wird derzeit mit den obersten Finanzbehörden der Länder erörtert.

Die ab dem 1.1.2014 geltende Neuregelung zur beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung schließt die steuerliche Berücksichtigung der notwendigen Mehraufwendungen im Zusammenhang mit der **Wegverlegung** der Familienwohnung vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte/Betriebsstätte nicht aus.

§ 9 Abs. 3 Nr. 5 Einkommensteuergesetz (EStG) ist nicht nur bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, sondern auch bei den übrigen Überschusseinkünften (§ 9 Abs. 3 EStG) und den Gewinneinkünften anwendbar (R 4.12 Abs. 3 EStR).

Verlegt der Freiberufler seinen Wohnsitz vom Betriebsort weg, behält aber dort einen weiteren Wohnsitz, kann er Mehraufwendungen für eine **doppelte Haushaltsführung** als **Werbungskosten** steuerlich geltend machen.

Für die Zweitwohnungskosten ist ab 1.1.2014 eine neue 1.000-Euro-Höchstgrenze eingeführt worden. Soweit der monatliche Höchstbetrag von 1.000 Euro nicht ausgeschöpft wird, ist eine Übertragung des nicht ausgeschöpften Volumens in andere Monate des Bestehens der doppelten Haushaltsführung **im selben Kalenderjahr** möglich. Außerdem gibt es eine neue **Vereinfachungsregel** für die maximale Entfernung zum Arbeitsplatz/Betriebsstätte sowie neue Anforderungen an den eigenen Hausstand.

Nach dieser neuen Regelung kann noch von einer beruflichen Veranlassung der Zweitwohnung ausgegangen werden, wenn der Weg zur ersten Tätigkeitsstätte/Betriebsstätte **weniger als die Hälfte** der Entfernung (der kürzesten Straßenverbindung) zwischen der Hauptwohnung (Mittelpunkt der Lebensinteressen) und der ersten Tätigkeitsstätte/Betriebsstätte beträgt.

2 Ist-Besteuerung bei Freiberuflern – Fiskus klärt den Begriff „Bücher führen“

Für Unruhe in der Praxis sorgte das kürzlich veröffentlichte Schreiben der Finanzverwaltung zur Berechnung der Umsatzsteuer (USt) nach vereinnahmten Entgelten (**Ist-Besteuerung**) durch die Angehörigen der freien Berufe.

Als Ist-Besteuerung wird die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten – als Soll-Besteuerung die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten – bezeichnet.

Bei der **Ist-Besteuerung** entsteht die Umsatzsteuer erst dann, wenn die Zahlungen tatsächlich eingehen, d.h die Umsatzsteuer muss nicht vorfinanziert werden.

Nach dem Umsatzsteuergesetz gilt die Soll-Besteuerung als Regelfall. Die Ist-Besteuerung ist nur auf Antrag und unter bestimmten Voraussetzungen möglich: Wenn

- der Gesamtumsatz im Vorjahr nicht mehr 500.000 Euro betragen hat oder
- der Unternehmer nicht buchführungspflichtig ist oder
- er Umsätze aus einer Tätigkeit als Angehöriger eines freien Berufs ausführt.

Die Letzteren sind nicht buchführungspflichtig, können jedoch freiwillig Bücher führen bzw. bilanzieren.

Das oben genannte Schreiben enthielt keine klare Aussage, wodurch das Wahlrecht zur freiwilligen Buchführung ausgeübt wird. Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat diese Unklarheiten nun beseitigt. Die Anweisung des Fiskus (Schreiben der Finanzverwaltung) erfolgte vor dem Hintergrund, dass nach der Rechtsprechung des BFH die Ist-Besteuerung bei Freiberuflern nicht anwendbar ist, wenn der Unternehmer buchführungspflichtig ist. Dies gilt auch, wenn er freiwillig Bücher führt. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben daraufhin klargestellt, dass die Genehmigung zur Ist-Besteuerung nicht zu erteilen ist, wenn ein Freiberufler Bücher führt. Dabei ist es unerheblich, ob die Bücher aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung oder freiwillig geführt werden.

Erfreulicherweise beseitigt das BMF die Unklarheiten zum Begriff „Bücher führen“ sehr zeitnah. Das BMF stellt klar, **dass nur dann Bücher geführt werden, wenn der Freiberufler seinen Gewinn durch den Betriebsvermögensvergleich ermittelt, also Bilanzen erstellt.** Das Führen von Aufzeichnungen für die Erstellung einer Einnahme-Überschussrechnung schließt eine Genehmigung der **Ist-Besteuerung** nicht aus. Auch das Führen einer Offenen-Posten-Liste zur Überwachung der offenen Rechnungen ist für die Gewährung der Ist-Besteuerung unschädlich.

3 Verhinderung von Geldwäsche: Kostenlose Broschüre vom Bankenverband

Das Geldwäschegesetz (GwG) verpflichtet nicht nur Banken und Versicherungen, sondern auch Freiberufler, Gewerbetreibende und Unternehmen, die nicht zum Finanzsektor gehören, **an der Verhinderung von Geldwäsche mitzuwirken.** Der Bankenverband erklärt hierzu aktuell in einer Broschüre die Kernpunkte des Gesetzes und erläutert, worauf Unternehmen im Umgang mit ihren Kunden achten müssen, um die gesetzlichen Anforderungen zu erfüllen. Neben Finanzunternehmen wie Banken und Versicherungen gilt das Geldwäschegesetz u.a. auch für

- Rechtsanwälte, sofern sie ihre Mandanten bei bestimmten (Vermögens-)Geschäften begleiten sowie
- Wirtschaftsprüfer und Steuerberater.

Wer die gesetzlichen Sorgfaltspflichten nicht ausreichend erfüllt, kann mit einem Bußgeld von bis zu 100.000 Euro belegt werden. Zudem kann eine eigene Strafbarkeit wegen Geldwäsche oder einer Beteiligung hieran in Betracht kommen. Die Broschüre steht auf den Internetseiten des Bankenverbands zur Ansicht und zum Download unter www.bankenverband.de bereit.

4 Umsatzsteuerzahlung: Nachträglicher Abzug als Betriebsausgabe möglich

Übersieht das Finanzamt bei der Einkommensteueranmeldung, dass der Freiberufler in seiner vorgelegten Gewinnermittlung mittels Einnahme-Überschussrechnung die erklärungsgemäß gezahlte Umsatzsteuer nicht als Betriebsausgabe erfasst hat, liegt insoweit eine von Amts wegen zu berichtigende offenbare Unrichtigkeit vor. Damit kann die Betriebsausgabe auch dann noch angesetzt werden, wenn der Einkommensteuerbescheid schon bestandskräftig ist. Schreib- sowie Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten, die beim Erlass eines Verwaltungsakts unterlaufen sind, können nämlich jederzeit berichtigt werden.

Offenbare Unrichtigkeiten sind mechanische Versehen wie beispielsweise Eingabe- oder Übertragungsfehler. Die Unrichtigkeit muss nicht aus dem Bescheid selbst erkennbar sein, somit ist eine Berichtigung auch dann möglich, wenn das Finanzamt offenbar fehlerhafte Angaben des Freiberuflers als eigene übernimmt.

Offenbar ist eine Unrichtigkeit dann, wenn der Fehler bei Offenlegung des Sachverhalts für jeden Dritten klar und eindeutig erkennbar ist.

Hat ein Freiberufler Einnahme-Überschussrechnungen vorgelegt und darin geleistete Umsatzsteuer-Vorauszahlungen nicht berücksichtigt, obwohl er Umsatzsteuerzahlungen in den zeitgleich eingereichten Umsatzsteuererklärungen ausgewiesen hat und die Umsatzsteuer jeweils erklärungsgemäß festgesetzt wurde, ergibt sich aus der Sicht eines objektiven Dritten und damit auch aus der Sicht des Finanzamts, dass die berücksichtigten Umsatzsteuerzahlungen nur aufgrund eines mechanischen Versehens nicht in den Einkommensteuererklärungen berücksichtigt worden waren.

Hinweis: Die in den jeweiligen Jahren geleisteten Umsatzsteuervorauszahlungen sind als Betriebsausgaben abzuziehen. Dabei ist aber die Zuordnung von Vorauszahlungen dem Jahr der Zahlung oder dem Vorjahr zu beachten. Denn eine für das vorangegangene Kalenderjahr geschuldete und zu Beginn des Folgejahrs (innerhalb von 10 Tagen, § 11 Abs. 2 EStG) entrichtete Umsatzsteuer-Vorauszahlung ist als regelmäßig wiederkehrende Ausgabe im vorangegangenen Jahr abziehbar.

5 Sonderausgaben: Erben steht Abzug für nachgezahlte Kirchensteuer zu

Muss ein Erbe aufgrund eines ihm gegenüber ergangenen Einkommensteuerbescheids für den verstorbenen Freiberufler Kirchensteuer nachzahlen, kann der Erbe die-

sen Betrag steuerlich zu seinen Gunsten **als Sonderausgaben** geltend machen. Dies ist jetzt im Fall einer Erbin entschieden worden, deren Vater verstorben war. Zuvor hatte der Selbstständige (Vater) sein Steuerbüro veräußert. Nach seinem Tod einigten sich die Miterben mit dem Erwerber des Steuerbüros darauf, dass der verbleibende Restkaufpreis statt in drei gleichen Jahresraten sofort in einer Summe gezahlt wird. In dem gegenüber der Erben-gemeinschaft ergangenen Einkommensteuerbescheid für den verstorbenen Vater erfasste das Finanzamt wegen der Veräußerung des Steuerbüros einen entsprechenden Veräußerungsgewinn, was zu einer Kirchensteuernachforderung führte. Die Tochter kann den wegen dieser Kirchensteuernachforderung gezahlten Betrag in ihrer eigenen Steuererklärung als Sonderausgabe geltend machen.

Zwar hatte der Bundesfinanzhof (BFH) bereits 2007 entschieden, dass der Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug nicht bei seiner eigenen Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen kann. Zudem hatte er klargestellt, dass der Erbe eine Großspende, soweit sie sich beim Erblasser bis zu dessen Tod einkommensteuerlich nicht ausgewirkt hat, nicht als Spende von der eigenen Einkommensteuer abziehen kann. Dennoch kann im vorliegenden Fall die Tochter den wegen dieser Kirchensteuernachforderung gezahlten Betrag als Sonderausgabe geltend machen. Hieran ändert auch die Rechtsprechung des BFH zu „vererbten Verlusten“ nichts. Denn das Vermögen des Vaters ist im Zeitpunkt des Todes sofort Vermögen der Erben geworden, sodass die Kirchensteuer letztlich aus dem Vermögen der Erben gezahlt wird.

Die Tochter wird als Erbin infolge der Zahlung aus ihrem Vermögen auch wirtschaftlich belastet. Zudem ist die steuerliche Berücksichtigung dieser Zahlung nach dem Prinzip der Besteuerung gemäß der individuellen Leistungsfähigkeit geboten. Die Kirchensteuer ist schließlich auch nicht bereits mit dem Erbfall entstanden, sondern beruht auf einer Vereinbarung zwischen den Erben und dem Erwerber des Steuerbüros nach dem Tod des Vaters und damit auf einer eigenen Entscheidung der Erben.

6 Unterhalt: Mit Unterstützung 2014 vermehrt Steuern sparen

Wer unterhaltsberechtigten Angehörige oder bei unverheirateten zusammenlebenden Paaren den bedürftigen Freund oder die Freundin finanziell unterstützt, kann seinen Beitrag in diesem Jahr steuerlich wirksam erhöhen. Denn gesetzlich wurde jetzt eine Verbesserung beim Abzug von Unterhaltsleistungen beschlossen. Im Jahr 2014 nunmehr 8.345 Euro (anstatt 8.130 Euro in 2013 und 8.004 Euro bis 2012) für den Geber in der Einkommensteuer absetzbar. Damit erfolgt eine Anpassung an den steuerlichen Grundfreibetrag in derselben Höhe. Freiberufler können nun noch bis zum Jahresende 2014 ihre Aufwendungen für den Unterhalt auf bis zu 8.345 Euro steuerlich wirksam anheben. Neben dem Unterhalt **gilt dies auch für eine etwaige Berufsbildung** der bedürftigen Person. Der Unterhaltshöchstbetrag erhöht sich zudem um Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge des Unterstützten. Der Abzug funktioniert aber nur dann, wenn der Geber oder

dessen Ehegatte gegenüber dem Leistungsempfänger unterhaltsverpflichtet ist. Davon profitieren die Eltern, wenn für ihre Kinder kein Anspruch auf Kindergeld mehr besteht. Umgekehrt wird auch die Unterstützung der Elterngeneration steuerlich gefördert. Ebenso können aber auch andere im Haushalt lebende bedürftige Personen begünstigt sein.

Für die Praxis empfiehlt es sich, die Unterstützung an die bedürftige Person per Überweisung vorzunehmen. Damit werden Schwierigkeiten beim Nachweis gegenüber dem Finanzamt vermieden. Dies gilt erst recht, wenn die Leistungen ins Ausland gehen. Wer bedürftige Personen unterstützt, mit denen er im Haushalt zusammenlebt, kann jedoch stets den Höchstbetrag geltend machen. In diesen Fällen werden – neben Geld – auch Sachleistungen für Wohnung und Verpflegung ohne Weiteres anerkannt.

Der Höchstbetrag von 8.345 Euro erhöht sich um die für die Absicherung der unterhaltsberechtigten Person aufgewandten Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung, wenn für diese kein Sonderausgabenabzug möglich ist. Dabei ist es nicht notwendig, dass die Beiträge tatsächlich von dem Unterhaltsverpflichteten gezahlt oder erstattet wurden. Für diese Erhöhung des Höchstbetrags genügt es, wenn der Unterhaltsverpflichtete seiner Unterhaltsverpflichtung nachkommt. Die Gewährung von Sachunterhalt (z.B. Unterkunft und Verpflegung) ist ausreichend.

7 Verfahrensrecht: Rechte und Pflichten bei Prüfung durch die Steuerfahndung

Das Bundesfinanzministerium hat ein Merkblatt über die Rechte und Pflichten von Steuerpflichtigen bei Prüfungen durch die Steuerfahndung neu verfasst. Hintergrund dafür ist, dass Steuerzahler nach den Bestimmungen der Abgabenordnung (AO) zur Mitwirkung bei der Ermittlung ihrer steuerlichen Verhältnisse verpflichtet sind. Steuerpflichtige und damit auch Freiberufler haben

- die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen,
- Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden zur Einsicht und Prüfung vorzulegen,
- die zum Verständnis der Aufzeichnungen erforderlichen Erläuterungen zu geben.

Sind diese Unterlagen – etwa zur Gewinnermittlung für Kanzlei oder Praxis – mithilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt worden, kann Einsicht in die gespeicherten Daten genommen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen genutzt werden. Auch kann verlangt werden, dass die Daten nach Vorgabe der Finanzbehörde maschinell ausgewertet oder die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell verwertbaren Datenträger zur Verfügung gestellt werden. Die Mitwirkung der Freiberufler kann grundsätzlich erzwungen werden – z.B. durch Festsetzung eines Zwangsgelds. Zwangsmittel sind jedoch dann nicht zulässig, wenn Steuerpflichtige dadurch gezwungen würden, sich selbst wegen einer von Ihnen begangenen Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit zu belasten. Das gilt stets, so-

weit gegen sie wegen einer solchen Tat bereits ein Straf- oder Bußgeldverfahren eingeleitet worden ist.

Hinweis: Soweit Freiberufler **nicht mitwirken**, können daraus im Besteuerungsverfahren für sie nachteilige Folgerungen gezogen und die **Besteuerungsgrundlagen geschätzt** werden. Ergibt sich während der Ermittlung der Verdacht einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit, wird Steuerpflichtigen unverzüglich die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens mitgeteilt. In diesem Fall werden Steuerzahler gesondert über ihre strafprozessualen Rechte belehrt. Im Strafverfahren haben die Steuerfahndung und ihre Beamten polizeiliche Befugnisse nach der Strafprozessordnung. Sie können Beschlagnahmungen, Notveräußerungen, Durchsuchungen, Untersuchungen und sonstige Maßnahmen nach den für Ermittlungspersonen der Staatsanwaltschaft geltenden Vorschriften der Strafprozessordnung anordnen und sind berechtigt, die Papiere des von der Durchsuchung Betroffenen durchzusehen.

8 Labordiagnostische Leistungen: Umsatzsteuerliche Behandlung

Die **typischen labordiagnostischen Leistungen**, die im Rahmen der Vorbereitung einer Stammzellentransplantation durch Einrichtungen erbracht werden, die durch das Zentrale Knochenmarkspender-Register Deutschland beauftragt werden, **sind laut Gesetz umsatzsteuerfrei**. Das erweitert der Fiskus nunmehr. Denn die vertragliche Regelung zwischen dem Spitzenverband der gesetzlichen Krankenversicherung und dem Zentralen Knochenmarkspender-Register Deutschland schließt auch labordiagnostische Leistungen ein. Dies gilt jedoch nur für Labore, die von zugelassenen Spenderdateien beauftragt wurden. Die neuen Grundsätze sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Für Umsätze, die vor dem 1.1.2014 erbracht wurden, wird es von Seiten der Finanzverwaltung aber nicht beanstandet, wenn ein Unternehmer seine Leistungen abweichend davon umsatzsteuerpflichtig behandelt.

Die Wahl zur Steuerpflicht für 2013 ist dann sinnvoll, wenn Labore im Vorjahr viel investiert haben. Dann können sie von den Kosten die Vorsteuer noch beim Finanzamt geltend machen. Allerdings müssen sie in ihren Rechnungen dann auch die Umsatzsteuer ausweisen.

9 Arbeitsvermittler: Keine umsatzsteuerliche Befreiung der Leistungen

Freie Arbeitsvermittler beschäftigen sich damit, Arbeitslose durch Vermittlung eines geeigneten sozialversicherungspflichtigen Arbeitsverhältnisses wieder in den Arbeitsmarkt zu integrieren. Hierzu schließen sie mit den Arbeitslosen jeweils einen **sog. Vermittlungsvertrag**, mit dem sie sich dazu verpflichteten, ein Fähigkeitsprofil der Bewerber zu erstellen und ein individuelles Bewerbungstraining durchzuführen, das auf Vorstellungsgespräche vorbereitet. Die Arbeitslosen verpflichteten sich im Gegenzug, an die Arbeitsvermittler eine **Vermittlungsprovision** zu zahlen. Der Provisionsanspruch wird oft gestundet bis zur Bestätigung

einer erfolgreichen Vermittlung durch den Bewerber. Zudem besteht die Möglichkeit, bei der Bundesagentur für Arbeit die direkte Zahlung des Vermittlungsentgelts zu beantragen, was regelmäßig geschieht. Der Vermittler kann die **Zahlungen der Bundesagentur aber nicht als umsatzsteuerfrei** behandeln.

Eine Umsatzsteuerfreiheit bzgl. Leistungen eines Arbeitsvermittlers ergibt sich weder aus dem deutschen Umsatzsteuergesetz (UStG) noch aus dem Unionsrecht. Nach der EU-Richtlinie über ein gemeinsames Mehrwertsteuersystem befreien die Mitgliedstaaten eng mit der Sozialfürsorge verbundene Dienstleistungen und Lieferungen an Einrichtungen mit sozialem Charakter von der Umsatzsteuer (USt).

Zwar sind die Leistungen zur Vermittlung von Arbeitslosen eng mit der Sozialfürsorge verbunden, der Vermittler ist aber nicht als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt. Denn dies kommt nur für solche Einrichtungen in Betracht, die über eine unmittelbare vertragliche Beziehung zu dem jeweiligen Mitgliedstaat oder den jeweiligen Trägern der sozialen Sicherheit verfügen, die Inhalt, Umfang und die Verantwortlichkeit der Einrichtung für eine vertragsgemäße Leistungserbringung konkretisieren. Der selbstständige Arbeitsvermittler verfügt über keine vertraglichen Beziehungen zur Bundesagentur, vielmehr bestehen solche nur zwischen ihm und den Arbeitslosen. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass der Zahlungsfluss der Leistungsentgelte direkt von der Bundesagentur an den Arbeitsvermittler erfolgt. Denn die Übernahme der Entgelte durch die Bundesagentur beruht allein auf dem Sozialgesetzbuch und betrifft daher das zwischen der Arbeitsverwaltung und den Arbeitslosen bestehende Rechtsverhältnis.

10 Betriebs-Pkw: Fahrten des Arztes zu Bau- und Supermarkt sind gegebenenfalls privat

Freiberufler dürfen die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, für pro Monat mit 1 Prozent des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer ansetzen. Abweichend hiervon können die auf die private Nutzung entfallenden Aufwendungen angesetzt werden, wenn das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen wird. Nach allgemeiner Lebenserfahrung werden betriebliche Pkws auch tatsächlich privat genutzt und nach diesem **sog. Anscheinsbeweis** kann regelmäßig davon ausgegangen werden, dass eine private Nutzung stattgefunden hat. Ein Freiberufler wie etwa ein Arzt erschüttert den Anscheinsbeweis nicht dadurch, dass ihm weitere Autos privat zur Verfügung stehen. Die Privatfahrzeuge müssen vielmehr mit dem betrieblichen Kfz in Status und Gebrauchswert vergleichbar sein.

Die bloße Behauptung, dass Privatfahrten ausschließlich mit nicht betrieblichen Fahrzeugen durchgeführt würden, reicht grundsätzlich nicht aus. In einem jetzt entschiedenen Fall standen einem Zahnarzt keine weiteren Fahrzeuge zur

Verfügung, die dem betrieblichen 5er BMW in Status und Gebrauchswert vergleichbar waren – weder der 3er BMW (kleineres Modell und viel älter), noch der Fiat 500 (Kleinwagen) oder Motorroller (nicht für Familienfahrten und Einkäufe und jedes Wetter geeignet). Auch standen die Wagen dem Selbstständigen nicht jederzeit uneingeschränkt für Privatfahrten zur Verfügung, sondern wurden vorrangig von anderen Familienmitgliedern genutzt.

Zudem wurden private Fahrten mit dem Betriebs-Kfz durchgeführt, etwa zahlreiche Fahrten zu Super- und Baumärkten. Die sind **jedenfalls zum Teil** privat mitveranlasst, weil dort Artikel der privaten Lebensführung eingekauft wurden. Dass diese Fahrten auch einen gewissen Bezug zur Zahnarztpraxis aufweisen, indem dort auch Getränke für die Kaffeepausen der Angestellten sowie gelegentlich Baubedarf für die Instandhaltung der Praxisräume eingekauft wurden, ist lediglich **von untergeordneter Bedeutung**. Typischerweise führen Supermärkte und Baumärkte keine weiteren Artikel, die für den Bedarf einer Arztpraxis benötigt werden.

Der Anscheinsbeweis wurde auch nicht durch Fahrtenbücher erschüttert, da diese nicht ordnungsgemäß waren.

Beim ordnungsgemäßen Fahrtenbuch müssen die Aufzeichnungen sowohl vollständig und als auch richtig sein und mit vertretbarem Aufwand auf ihre Richtigkeit hin überprüfbar sein. Das Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Neben dem Datum und den Fahrtzielen muss es grundsätzlich auch die jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner oder den konkreten Gegenstand der dienstlichen Verrichtung enthalten.

Grundsätzlich muss jede einzelne berufliche Verwendung für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand aufgezeichnet werden. Bloße Ortsangaben ohne Nennung der Straße und der Hausnummer oder des aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartners genügen regelmäßig nicht als Bezeichnung des Fahrtziels.

11 Umsatzsteuerbefreiung (1): Jetzt auch für besondere ambulante Versorgung

Durch eine Gesetzesänderung wurde für Einrichtungen zur hausarztzentrierten und besonderen ambulanten ärztlichen Versorgung eine Umsatzsteuerbefreiung für Heilbehandlungsleistungen ab dem 1.1.2013 eingeführt.

Im Rahmen eines Versorgungsvertrags wird die vollständige oder teilweise ambulante oder stationäre Versorgung der Mitglieder der jeweiligen Krankenkasse auf eine Einrichtung mit dem Ziel übertragen, eine flächendeckende Versorgung zu ermöglichen. Begünstigt sind Einrichtungen zur hausarztzentrierten und zur besonderen ambulanten ärztlichen Versorgung. Zu den begünstigten Einrichtungen zählen:

- Vertragsärzte, die an der hausärztlichen Versorgung teilnehmen und deren Gemeinschaften,
- Gemeinschaften, die mindestens die Hälfte der an der hausärztlichen Versorgung teilnehmenden Allge-

- meinzärzte des Bezirks einer Kassenärztlichen Vereinigung vertreten,
- Träger von Einrichtungen, die eine hausarztzentrierte Versorgung durch vertragsärztliche Leistungserbringer anbieten, die an der hausärztlichen Versorgung teilnehmen,
 - Kassenärztliche Vereinigungen, soweit Gemeinschaften von vertragsärztlichen Leistungserbringern, die an der hausärztlichen Versorgung teilnehmen, sie hierzu ermächtigt haben,
 - Gemeinschaften vertragsärztlicher Leistungserbringer,
 - Träger von Einrichtungen, die eine besondere ambulante Versorgung durch vertragsärztliche Leistungserbringer anbieten,

Gemeinschaften sind z.B. Managementgesellschaften, die als Träger dieser Einrichtungen nicht selbst Versorger sind, sondern eine Versorgung durch dazu berechtigte Leistungserbringer anbieten. Sie erbringen mit der Übernahme der Versorgung von Patienten und dem „Einkauf“ von Behandlungsleistungen Dritter sowie der Einhaltung vereinbarter Ziele und Qualitätsstandards steuerfreie Leistungen, wenn die beteiligten Leistungserbringer die jeweiligen Heilbehandlungsleistungen unmittelbar mit dem Träger abrechnen. Dann sind die Managementaufgaben als unselbstständiger Teil der Heilbehandlungsleistung der Managementgesellschaften gegenüber der jeweiligen Krankenkasse anzusehen. Sofern in einem Vertrag zur vollständigen bzw. teilweisen ambulanten und/oder stationären Versorgung der Mitglieder der Krankenkasse jedoch lediglich Steuerungs-, Koordinierungs- und/oder Managementaufgaben von der Krankenkasse auf die Managementgesellschaft übertragen werden, handelt es sich hierbei um eine Auslagerung von Verwaltungsaufgaben. Diese Leistungen gegenüber der jeweiligen Krankenkasse stellen keine begünstigten Heilbehandlungen dar und sind steuerpflichtig.

12 Umsatzsteuerbefreiung (2): Nicht für Arbeitstherapeuten

Leistungen eines Arbeitstherapeuten ohne heilberufliche Berufsqualifikation sind steuerpflichtig. Hintergrund hierfür ist die Mehrwertsteuer-Richtlinie. Nach dieser befreien die EU-Mitgliedstaaten diejenigen Umsätze von der Steuer, die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden sind. Dabei geht es um Umsätze aus Dienstleistungen und Lieferungen von Gegenständen, die an Einrichtungen mit sozialem Charakter bewirkt werden. Zu diesen Einrichtungen gehören Altenheime, Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere von dem betreffenden Mitgliedstaat als Einrichtungen mit sozialem Charakter anerkannte Einrichtungen.

Fraglich war die Umsatzsteuerfreiheit eines Arbeitstherapeuten ohne heilberufliche Qualifikation für seine im Krankenhaus im Rahmen eines Gesamttherapieplans ausgeübte Tätigkeit. Hierbei kommt eine Berufung auf die EU-Richtlinie nicht infrage.

Bei dem Arbeitstherapeuten handelte es sich um einen Diplom-Betriebswirt, der als selbstständiger Dozent und

als freiberuflicher Mitarbeiter im Bereich Arbeitstherapie eines zu den Kliniken gehörenden Therapiezentrums tätig war. Das Therapiezentrum war eine Einrichtung zur medizinisch-beruflichen Rehabilitation psychisch Erkrankter. Die Leistungen dienten der Unterrichtung und Ausbildung psychisch kranker Menschen, um ihnen eine soziale und berufliche Integration zu ermöglichen oder zu erleichtern. **Seine Leistungen rechnete er gegenüber den Kliniken ab und bekam sie von diesen vergütet.**

Zwar steht der Umsatzsteuerbefreiung nicht entgegen, dass der Unternehmer (hier der Arbeitstherapeut) seine Leistungen **nicht selbst gegenüber den Patienten ausgeführt** und abgerechnet hat. Der Unternehmer muss aber über eine Ausbildung in einem ärztlichen Heilberuf verfügen. Eine unmittelbare Berufung auf EU-Recht setzt voraus, dass der Freiberufler vom jeweiligen Mitgliedstaat als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkannt ist und Dienstleistungen ausführt, die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden sind. Somit erreichen Dozenten oder Therapeuten die begehrte Umsatzsteuerbefreiung nicht, wenn

- sie nicht über die erforderliche Ausbildung für einen ärztlichen Heilberuf verfügen oder
- die Tätigkeit in sozialer Hinsicht nicht mit Einrichtungen öffentlichen Rechts vergleichbar ist.

Die Umsatzsteuerbefreiung setzt bei richtlinienkonformer Auslegung voraus, dass der Unternehmer eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin durch ärztliche oder artzähnliche Leistungen erbringt und dass er die dafür erforderlichen Befähigungsnachweise besitzt.

Die Qualifikation als Diplom-Betriebswirt ist auch dann keine artzähnliche Berufsqualifikation, wenn im Rahmen dieser Ausbildung das Wahlpflichtfach „Sozialpsychologie“ belegt wurde. Eine Steuerbefreiung der Leistungen eines Unternehmers ohne eigenen Befähigungsnachweis kommt nicht in Betracht.

Hinweis: Dem Europäischen Gerichtshof liegt die Frage vor, ob Deutschland als EU-Mitgliedstaat im Rahmen seines Ermessens umsatzsteuerlich Personen, die ihre Leistungen an Sozialkassen und Pflegekassen erbringen, als Einrichtung mit sozialem Charakter anerkennen kann und gleichzeitig den staatlich geprüften Pflegekräften, die ihre Leistungen unmittelbar an Pflegebedürftige erbringen, die Anerkennung verweigern darf.

Falls staatlich geprüfte Pflegekräfte als soziale Einrichtung anzuerkennen sind, ergibt sich daraus die Frage, ob dies auch für Zeitarbeitsfirmen gilt, die Pflegekräfte verleihen.

Es ist insbesondere fraglich, ob sich die Anerkennung einer Zeitarbeitsfirma, die staatlich geprüfte Pflegekräfte an anerkannte Pflegeeinrichtungen (Zieleinrichtungen) verleiht, aus der Anerkennung des verliehenen Personals ergibt. Denn die Gestellung von staatlich geprüften Pflegekräften für die Erbringung von Pflegeleistungen der Zieleinrichtung (Entleiher) könnte zu Umsätzen führen, die als eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit zu qualifizieren sind, wenn die Zieleinrichtung ohne Personal nicht tätig werden kann.