

3

DIE MANDANTEN | INFORMATION

Themen dieser Ausgabe

- Gewinnverteilung bei einer Personengesellschaft
- USt-Befreiung notärztlicher Bereitschaftsdienste
- Überlassung von Elektrofahrzeugen
- Betrieb eines Blockheizkraftwerks durch eine WEG
- Kosten für nicht anerkannte Heilmethoden
- Termine: Steuer und Sozialversicherung

Ausgabe März 2019

*Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,*

auch mit unserer März-Ausgabe möchten wir Sie wieder über wichtige aktuelle Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht informieren.

STEUERRECHT

Unternehmer

Gewinnverteilung bei einer PersG

Kommt es bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft zu einem Gesellschafterwechsel im Laufe des Jahres, kann der neue Gesellschafter bereits ab dem 1.1. des Jahres am Ergebnis anstelle des ausscheidenden Gesellschafters beteiligt sein. Voraussetzung ist, dass alle Gesellschafter einer derartigen Gewinnverteilung bereits vor Beginn des Jahres zugestimmt haben, die Gewinnverteilung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und nicht rechtsmissbräuchlich ist.

Hintergrund: Bei einer Personengesellschaft wird das Ergebnis den einzelnen Gesellschaftern grundsätzlich nach dem zivilrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet. Die Höhe des Gesamtgewinns der Personengesellschaft sowie die Zuordnung auf die einzelnen Gesellschafter werden durch einen Feststellungsbescheid einheitlich und gesondert und damit verbindlich festgestellt und aus diesem Bescheid in den jeweiligen Einkommensteuerbescheid des einzelnen Gesellschafters übernommen.

Sachverhalt: Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) vermietete Immobilien. An der GbR waren A, B und C zu jeweils einem Drittel beteiligt. Im Oktober 1997 verkaufte C seinen Anteil an D; allerdings sollte die Übertragung erst mit der Bezahlung des Kaufpreises wirksam werden. D zahlte den Kaufpreis erst im Folgejahr am 1.7.1998. Die

GbR erzielte im Jahr 1998 einen Verlust von ca. 600.000 DM. Das Finanzamt rechnete A und B jeweils einen Verlustanteil von 200.000 DM sowie C und D einen Verlustanteil von jeweils 100.000 DM zu. Hiergegen klagte D, der einen Verlustanteil von 200.000 DM begehrte.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der Klage statt:

- Die Gewinn- und Verlustzuweisung richtet sich grundsätzlich nach dem zivilrechtlichen Verteilungsschlüssel. Danach wäre dem C ein Sechstel des Verlustes zuzurechnen gewesen, nämlich die Hälfte eines Drittels aufgrund seiner für sechs Monate bestehenden Beteiligung (1.1. bis 30.6.1998). Das andere Sechstel stünde dem D zu.
- Jedoch kann dem D als neu eintretenden Gesellschafter abweichend vom Beteiligungsverhältnis auch der Verlustanteil für das gesamte Jahr zugerechnet werden, wenn eine entsprechende Vereinbarung von allen Gesellschaftern für die Zukunft getroffen worden ist, die Vereinbarung ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis hat und nicht rechtsmissbräuchlich ist.
- Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Hätte sich D vertragsgerecht verhalten und noch im Jahr 1997 den Kaufpreis gezahlt, wäre ihm der Verlustanteil für das gesamte Jahr 1998 zuzurechnen gewesen, während C am Verlust des Jahres 1998 nicht mehr beteiligt gewesen wäre. Eine vom Beteiligungsverhältnis abweichende Vereinbarung wäre bei vertragsgerechtem Verhalten des D nicht erforderlich gewesen. Da die Gesellschafter keine Regelung für den Fall einer verspäteten Zahlung getroffen haben, spricht dies dafür, dass die Gewinnverteilung so erfolgen sollte, als ob sich D vertragsgerecht verhalten hätte und bereits im Jahr 1997 Gesellschafter geworden wäre.
- Die ausschließliche Zuordnung des Verlustanteils auf D hatte auch ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis. Denn es liegt im Interesse der GbR, dass Altgesellschafter wie der C auf Verlustzuweisungen zugunsten des neu eintretenden Gesellschafters verzichten, um hierdurch einen Anreiz für den Beitritt neuer Gesellschafter und damit einen Anreiz für die Zuführung neuen Kapitals zu schaffen.

Hinweise: C war damit am Ergebnis der GbR im Jahr 1998 nicht mehr beteiligt.

Der BFH ließ offen, ob eine Änderung der Gewinn- und Verlustverteilung auch während des Jahres mit Rückwirkung zum 1.1. steuerlich anerkannt werden würde. Hierauf sollte man lieber nicht vertrauen, sondern sich möglichst immer vorab, d. h. vor Beginn des neuen Jahres, über eine Änderung der Gewinn- und Verlustverteilung verständigen. Im Streitfall bejahte der BFH eine vorzeitige Einigung, weil das Gericht in dem im Jahr 1997 geschlossenen Vertrag eine Zustimmung auch seitens des A und des B sah. Zwar waren A und B nicht Verkäufer. Sie waren jedoch an dem Vertrag beteiligt, da sie den C für den Fall seines Ausscheidens von einer Haftung für Gesellschaftsschulden freistellten.

Das Urteil betrifft ausdrücklich nur vermögensverwaltende Personengesellschaften, die also Vermietungseinkünfte, Kapitaleinkünfte oder sonstige Einkünfte erzielen. Für unternehmerisch tätige Personengesellschaften, die gewerb-

lich, freiberuflich oder land- und forstwirtschaftlich tätig sind, ist ein anderer BFH-Senat zuständig. Allerdings sollten insoweit grundsätzlich die gleichen Grundsätze gelten.

Umsatzsteuerbefreiung notärztlicher Bereitschaftsdienste

Honorare eines Arztes für notärztliche Bereitschaftsdienste bei Sportveranstaltungen und ähnlichen Veranstaltungen sind umsatzsteuerfrei. Insoweit greift die Umsatzsteuerfreiheit für ärztliche Heilbehandlungen.

Hintergrund: Nach dem Gesetz sind u. a. Heilbehandlungen eines Arztes im Bereich der Humanmedizin steuerfrei.

Sachverhalt: Der Kläger ist Arzt und übte bei Sport- und ähnlichen Veranstaltungen einen notärztlichen Bereitschaftsdienst aus. Hierzu beriet er im Vorfeld den Veranstalter über potenzielle Gesundheitsgefahren und sollte während der Veranstaltung frühzeitig gesundheitliche Probleme der Besucher erkennen und bei Bedarf Behandlungen durchführen. Das Finanzamt sah die Leistungen des Klägers, die er gegenüber dem Veranstalter als „notärztliche bzw. sanitätsdienstliche Betreuung“ abrechnete, als umsatzsteuerpflichtig an, weil der Kläger vom Veranstalter für seine Anwesenheit und Einsatzbereitschaft vergütet worden sei, nicht aber für die Behandlung von Patienten.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab der hiergegen gerichteten Klage statt:

- Die Tätigkeit des Klägers war eine Heilbehandlung auf dem Gebiet der Humanmedizin. Zu den Heilbehandlungen gehören neben der Heilung auch die Diagnose, die Behandlung sowie vorbeugende Untersuchungen.
- Die Umsatzsteuerbefreiung wird auch dann gewährt, wenn die Leistung nicht gegenüber dem Patienten oder gegenüber der Krankenkasse erbracht wird. Für die Umsatzsteuerfreiheit kommt es nämlich nicht auf den Leistungsempfänger an, sondern auf den leistenden Arzt.
- Der ärztliche Notfalldienst des Klägers für den Veranstalter diene unmittelbar dem Schutz und der Aufrechterhaltung der menschlichen Gesundheit. Die Leistungen des Klägers waren mit vorbeugenden Maßnahmen vergleichbar, weil es darum ging, Gefahrensituationen frühzeitig zu erkennen, um ggf. sofort ärztlich tätig werden zu können und einen späteren Behandlungserfolg sicherzustellen. Die Tätigkeit des Klägers ging damit weit über eine bloße Anwesenheit und Einsatzbereitschaft hinaus.

Hinweise: Umsatzsteuerfrei sind auch die Heilbehandlungen durch Zahnärzte, Heilpraktiker, Physiotherapeuten, Hebammen oder durch ähnlich heilberuflich tätige Personen im Bereich der Humanmedizin.

Nicht umsatzsteuerfrei sind dagegen ärztliche Maßnahmen, die nicht der Heilbehandlung (Diagnose, Behandlung, Vorbeugung und eigentliche Heilung) dienen, z. B. medizinisch nicht indizierte Schönheitsoperationen.

Im Streitfall war die Leistungsbeschreibung in der Rechnung als „notärztliche bzw. sanitätsdienstliche Betreuung“ möglicherweise unglücklich. Für das Finanzamt stand damit wohl weniger die Heilbehandlung als Notarzt sondern eher die Betreuung im Vordergrund.

Arbeitgeber/Arbeitnehmer

Überlassung von Elektrofahrzeugen

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat sich in einem inoffiziellen Schreiben an den Verband der Automobilindustrie e.V. zur Neuregelung der Besteuerung von Elektro-Dienstwagen geäußert. Danach wird der neue steuerliche Vorteil nicht gewährt, wenn der Dienstwagen bereits vor dem 1.1.2019 an irgendeinen Arbeitnehmer schon einmal als Dienstwagen überlassen worden ist.

Hintergrund: Der Gesetzgeber hat den zu versteuernden Vorteil aus der Privatnutzung von betrieblichen Elektro-Kfz und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen gemindert, indem der Wert von 1 % auf 0,5 % des Bruttolistenpreises monatlich gesenkt wird. Wird die Fahrtenbuchmethode angewendet, werden die Anschaffungskosten für das Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeug ebenfalls nur zur Hälfte angesetzt. Voraussetzung für die jeweilige Minderung ist, dass das Elektro- bzw. Hybridfahrzeug in den Jahren vom 1.1.2019 bis 31.12.2021 angeschafft wird.

Schreiben des BMF: Das BMF hat eine Anfrage des Verbands der Automobilindustrie e.V. zur zeitlichen Anwendung der Neuregelung beantwortet.

- Dem BMF zufolge setzt die Anwendung der Neuregelung – und damit die Minderung des steuerlichen Vorteils aus der Privatnutzung – bei der Überlassung eines Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugs an einen Arbeitnehmer voraus, dass der Firmenwagen einem Arbeitnehmer erstmals **nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 überlassen** worden ist.
- Eine Überlassung zur privaten Nutzung liegt vor, wenn der Firmenwagen dem Arbeitnehmer für Privatfahrten oder für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung überlassen wird.
- Die Neuregelung greift damit bei solchen Fahrzeugen nicht, die dem Arbeitnehmer bereits vor dem 1.1.2019 zur privaten Nutzung überlassen worden sind. Hier bleibt es bei der bisherigen Regelung, dass 1 % des Bruttolistenpreises angesetzt wird bzw. bei der Fahrtenbuchmethode die Anschaffungskosten für den Pkw und damit die Abschreibungen zu Grunde gelegt werden.

Hinweis: Der Bruttolistenpreis bzw. die Anschaffungskosten werden dafür um einen pauschalen Abzug für den teureren Elektromotor gemindert (sog. Nachteilsausgleich). Dieser Abzug hängt von der Batteriekapazität ab.

Hinweise: Das BMF-Schreiben ist bemerkenswert, da der Gesetzgeber auf die **Anschaffung** nach dem 31.12.2018 abstellt. Das BMF wendet die Neuregelung hingegen auch auf Fahrzeuge an, die vor diesem Zeitpunkt angeschafft oder geleast worden sind, sofern sie erst nach dem 31.12.2018 dem Arbeitnehmer **zur Privatnutzung überlassen** werden. Insofern ist das Schreiben positiv, weil nunmehr auch Altfahrzeuge unter die Regelung fallen, die nach dem 1.1.2019 erstmalig einem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen werden. Eine Überlassung zur Privatnutzung vor dem 1.1.2019 ist hingegen schädlich. Die Anwendung der Neuregelung kann darüber hinaus nicht durch

einen bloßen Wechsel des Nutzungsberechtigten zum Stichtag 1.1.2019 herbeigeführt werden.

Greift die Neuregelung, wird der zu versteuernde Vorteil scheinbar halbiert. Tatsächlich fällt der Vorteil etwas geringer aus, weil im Gegenzug der sog. Nachteilsausgleich entfällt, d. h. die Minderung des Bruttolistenpreises bzw. der Anschaffungskosten um den Mehrpreis, der auf den teureren Elektromotor entfällt.

Alle Steuerpflichtigen

Betrieb eines Blockheizkraftwerks

Betreibt eine Wohnungseigentümergeinschaft (WEG) ein Blockheizkraftwerk, das vorwiegend der Wärmeversorgung des Hauses dient und speist sie den überschüssigen Strom gegen Entgelt in das Stromnetz ein, erzielt sie mit dem Verkauf des Stroms gewerbliche Einkünfte. Sie ist zur Abgabe einer Feststellungserklärung verpflichtet. Ob die Wohnungseigentümer eine eigenständige Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) gegründet haben, ist unerheblich.

Hintergrund: Erzielen mehrere Personen als Mitunternehmer gemeinschaftlich Einkünfte, werden die Einkünfte einheitlich und gesondert festgestellt, indem die Höhe und Art der Einkünfte für die Gemeinschaft festgestellt und dem einzelnen Mitunternehmer anteilig zugerechnet werden. Voraussetzung für eine Mitunternehmerstellung sind Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko.

Sachverhalt: Eine aus elf Reihenhäusern bestehende WEG errichtete ein Blockheizkraftwerk, um hieraus den eigenen Energiebedarf zu decken und den überschüssigen Strom gegen Entgelt in das allgemeine Stromnetz einzuspeisen. Den Vertrag mit dem Stromversorgungsunternehmen schloss die WEG, vertreten durch ihre Hausverwaltung. Das Finanzamt sah in der Einspeisung des überschüssigen Stroms gegen Entgelt eine gewerbliche Tätigkeit und erließ einen Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung. Hiergegen wehrte sich die WEG.

Entscheidung: Der Bundesfinanzhof (BFH) gab im Grundsatz dem Finanzamt Recht, verwies die Sache allerdings an das Finanzgericht (FG) zur weiteren Aufklärung zurück:

- Eine Mitunternehmerschaft kann nicht nur bei einer Personengesellschaft bestehen, sondern auch bei einem vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnis. Ein solches Gemeinschaftsverhältnis liegt bei einer WEG vor. Die einzelnen Wohnungseigentümer haben Mitunternehmerinitiative, weil sie ein Weisungsrecht gegenüber dem Verwalter sowie Stimm- und Kontrollrechte haben. Und die einzelnen Wohnungseigentümer tragen auch ein Mitunternehmerisiko, weil sie am Gewinn und Verlust der WEG beteiligt sind und zudem mit ihrem Vermögen nach außen in Höhe ihrer Miteigentumsquote haften.
- Es bedarf daher keines Zusammenschlusses in Gestalt einer GbR, sondern die WEG ist die Mitunternehmerschaft. Dies gilt jedenfalls dann, wenn sie innerhalb ihres Verbandszwecks tätig wird. Zum Verbandszweck gehört auch die Erzeugung und Vermarktung von Strom, sofern dies ein Nebenprodukt des für die Wohnanlage produzier-

DIE MANDANTEN | INFORMATION

ten Wärmebedarfs ist. Dies war im Streitfall zu bejahen, da das Blockheizkraftwerk zu 3/4 Wärme für die elf Reihenhäuser produzierte und nur zu 1/4 Strom erzeugte, der in das allgemeine Stromnetz eingespeist wurde.

- Für die Abgabe der Feststellungserklärung ist der bestellte Wohnungsverwalter verantwortlich, weil er das Organ der WEG ist. Der Verwalter verstößt mit der Erstellung und Abgabe der Feststellungserklärung nicht gegen das Steuerberatungsgesetz, weil er insoweit in eigenen Angelegenheiten, nämlich als Organ der WEG, tätig wird.
- Das FG muss nun noch die Höhe der Anschaffungskosten des Blockheizkraftwerks ermitteln, da hiervon die Abschreibung abhängt. Zu den Anschaffungskosten gehört auch die nicht abziehbare Vorsteuer. Diese ist nicht abziehbar, soweit die Wärme den Mitgliedern der WEG zur Verfügung gestellt wird. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Wärme den WEG-Mitgliedern verkauft wird – dies wäre steuerfrei, weil Leistungen einer WEG an ihre Mitglieder steuerfrei gestellt sind, und würde deshalb zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen – oder ob die Wärme unentgeltlich überlassen wird und aus diesem Grund den Vorsteuerabzug ausschließt. Allerdings kann der Aufteilungsmaßstab für den abziehbaren Vorsteueranteil nicht anhand der erzeugten Strom- und Wärmemenge ermittelt werden, sondern muss anhand der unterschiedlich hohen Marktpreise für Strom und Wärme bestimmt werden.

Hinweise: Der Gewinn kann durch eine Einnahmen-Überschussrechnung ermittelt werden.

Die Abgabe einer Feststellungserklärung kann nicht wegen geringer Bedeutung unterbleiben. Eine geringe Bedeutung wird insbesondere bei Zinseinnahmen einer WEG angenommen. Muss die WEG eine Feststellungserklärung wegen der gewerblichen Einkünfte aus dem Verkauf des Stroms abgeben, könnte dies auch dazu führen, dass die Zinsen in der Feststellungserklärung anzugeben sind, allerdings nicht als gewerbliche Einkünfte, sondern als Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Dient das Blockheizkraftwerk vorrangig der Erzeugung von Strom, der gegen Vergütung in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird, ist nicht die WEG die Mitunternehmerschaft, sondern dies kann dann nur eine GbR der Wohnungseigentümer sein. Für die Abgabe der Erklärung wäre dann nicht der Hausverwalter verantwortlich, sondern der Geschäftsführer der GbR. Der Feststellungsbescheid müsste sich gegen die GbR richten, nicht gegen die WEG.

Abzug nicht anerkannter Heilmethoden

Die Vorlage eines knappen amtsärztlichen Attests kann ausreichen, um Aufwendungen für wissenschaftlich nicht

anerkannte Heilmethoden als außergewöhnliche Belastung abzuziehen.

Hintergrund: Die Zwangsläufigkeit von krankheitsbedingten Aufwendungen für Arznei-, Heil- und Hilfsmittel wird i. d. R. durch eine Verordnung eines Arztes nachgewiesen. Seit 2011 ist bei bestimmten Maßnahmen der Nachweis der Zwangsläufigkeit in qualifizierter Form zu führen, und zwar „durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung“ (u. a. bei wissenschaftlich nicht anerkannten Behandlungsmethoden). Der Nachweis muss **vor Beginn** der Heilmaßnahme ausgestellt worden sein.

Sachverhalt: Die Kläger ließen ab Februar 2011 ihre seit ihrer Geburt schwerbehinderte Tochter in einem von zwei Heilpraktikern betriebenen Naturheilzentrum behandeln. Nachdem die Krankenkasse eine Erstattung der Kosten (16.800 €) abgelehnt hatte, machten die Kläger die Aufwendungen im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung als außergewöhnliche Belastung geltend und legten ein privatärztliches Attest einer Fachärztin für Kinder- und Jugendheilkunde (Homöopathie) vor. Diese kam zu dem Ergebnis, dass bei dem schweren Krankheitsbild jeder Versuch, das Ergebnis zu verbessern, für die Familie wichtig und auch medizinisch jeder positive Impuls für das Kind zu begrüßen sei, weshalb sie auch ärztlich die Teilnahme am Förderprogramm des Naturheilzentrums empfehle. Auf diesem Attest hatte der zuständige Amtsarzt vermerkt: „Die Angaben werden amtsärztlich bestätigt“.

Das beklagte Finanzamt erkannte die Behandlungskosten mit der Begründung nicht an, dass die knappe Äußerung des Amtsarztes kein „amtsärztliches Gutachten“ darstelle.

Entscheidung: Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg:

- Die Tochter der Kläger ist mit wissenschaftlich nicht anerkannten Methoden behandelt worden, so dass der Nachweis der Zwangsläufigkeit in qualifizierter Form geführt werden musste.
- Diese Anforderungen waren im Streitfall allerdings erfüllt: Zwar wird für den Nachweis u. a. ein „amtsärztliches Gutachten“ verlangt. Jedoch wird nicht nur den Amtsarzt, sondern in gleicher Weise auch der Medizinische Dienst der Krankenversicherung ermächtigt, die Zwangsläufigkeit von Aufwendungen bei unkonventionellen Behandlungsmethoden zu bestätigen. Und dieser muss lediglich eine „ärztliche Bescheinigung“ ausstellen.
- Vor diesem Hintergrund sind an das „Gutachten“ des Amtsarztes keine höheren Anforderungen als an eine „Bescheinigung“ der Krankenversicherung zu stellen.

Hinweis: Das Urteil ist inzwischen rechtskräftig, in vergleichbaren Fällen sollen Sie sich hierauf berufen.

Wichtige Termine: Steuer und Sozialversicherung im März 2019

- | | |
|-------------|---|
| 11. 3. 2019 | Umsatzsteuer; Lohnsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchenlohnsteuer; Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer; Solidaritätszuschlag; Kirchensteuer
Zahlungsschonfrist bis zum 14. 3. 2019 (gilt nicht bei Barzahlungen und Zahlungen per Scheck) |
| 27. 3. 2019 | Fälligkeit der Beitragsgutschrift der Sozialversicherungsbeiträge beim Sozialversicherungsträger am 27. 3. 2019
Einreichen der Beitragsnachweise bei der jeweiligen Krankenkasse (Einzugsstelle) bis zum 25. 3. 2019 |