

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 3/2017

Sehr geehrte Damen und Herren,

diese Themen des vorliegenden Mandanten-Rundschreibens dürften für Sie von besonderem Interesse sein: Ein aktuelles BMF-Schreiben nimmt Stellung zur Anwendung der neueren BFH-Rechtsprechung zum Investitionsabzugsbetrag (Nr. 1). Elektronische Rechnungen sind den Papierrechnungen gleichgestellt. Um den Vorsteuerabzug sicherzustellen, müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden (Nr. 6). Bei der Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers durch mehrere Personen ist der Abzug nunmehr personenbezogen zu ermitteln (Nr. 7). Bonusprogramme der gesetzlichen Krankenversicherungen mindern nicht den Sonderausgabenabzug (Nr. 9). Wann mit der Fertigstellung eines Gebäudes in Etappen mit der Abschreibung zu beginnen ist (Nr. 10).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Investitionsabzugsbetrag:** BMF-Schreiben vom 20.3.2017 zur Anwendung der BFH-Rechtsprechung
- 2 Umsatzsteuer für digitale Publikationen**
- 3 Geringwertige Wirtschaftsgüter:** Grenzwert soll ab 2018 auf 800 Euro erhöht werden
- 4 Sale-and-lease-back-Geschäft:** Wer darf die Abschreibung steuerlich ansetzen?
- 5 Arztpraxis:** Vertragsarztzulassung als Bestandteil des erworbenen Praxiswerts
- 6 Elektronische Rechnungen:** Anforderungen aus steuerlicher Sicht
- 7 Häusliches Arbeitszimmer:** Nutzung durch mehrere Personen – Anforderungen der Rechtsprechung
- 8 Korrektur einer Rechnung**
- 9 Bonusprogramme der Krankenversicherungen:** Auswirkungen auf den Sonderausgabenabzug
- 10 Gebäudeerrichtung:** Abschreibungsbeginn bei einer abschnittswisen Fertigstellung

1 Investitionsabzugsbetrag: BMF-Schreiben vom 20.3.2017 zur Anwendung der BFH-Rechtsprechung

Die Finanzverwaltung hat sich umfassend zur Bildung und Auflösung von Investitionsabzugsbeträgen geäußert, wobei insbesondere die aktuelle Rechtsprechung des BFH berücksichtigt worden ist. Begünstigt sind auch Betriebe in der Eröffnungsphase. Die Betriebsgründung beginnt, wenn der Unternehmer oder Freiberufler mit entsprechenden, objektiv erkennbaren Maßnahmen begonnen hat, wie z.B. durch eine Gewerbeanmeldung, einen Kreditantrag, Bestellungen usw. Die Eröffnungsphase endet erst, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen vorhanden sind.

Für Investitionsabzugsbeträge, die für Jahre ab 2016 gebildet werden, wird auf den Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung einer Investitionsabsicht verzichtet. Damit ist es nicht mehr erforderlich, die Investition z.B. mit Funktionsangabe zu beschreiben. Neu ist, dass ein Investitionsabzugsbetrag auch trotz anstehender unentgeltlicher **Betriebsübertragung** oder einer **Einbringung** gebildet werden kann, selbst wenn eine vorherige Investition nicht mehr zu erwarten ist, die Investition aber vom Rechtsnachfolger geplant ist. Auch für einen verbleibenden Restbetrieb kann noch ein Investitionsabzugsbetrag in Betracht kommen.

Anstelle der Investitionsabsicht sieht die gesetzliche Regelung nunmehr vor, dass der Freiberufler seinem Finanzamt die Daten zum Abzug der Investitionsabzugsbeträge **elektronisch** nach einem amtlich vorgeschriebenen **Datensatz** übermittelt. Dies gilt auch für die spätere Auflösung (= gewinnerhöhende Hinzurechnung) und für eine Rückgängigmachung oder Rückabwicklung des Investitionsabzugsbetrags. Bei einer Einnahmen-Überschussrechnung erfolgt die Datenübermittlung in der **Anlage EÜR**. Korrekturen oder Rückabwicklungen sind in einer berichtigten Anlage EÜR zu übermitteln. Nur in Härtefällen (z.B. wenn kein PC bzw. keine EDV-Kenntnisse vorhanden sind) kann eine Erklärung der Werte auf Papier erfolgen.

Hinzurechnung: Da konkrete Angaben zu einer künftigen Investition nicht mehr erforderlich sind, werden nunmehr erst bei der Hinzurechnung im Jahr der Investition Angaben zum Abzugsjahr und der Höhe des jeweiligen Investitionsabzugsbetrags gefordert. Erst dann entscheidet der Freiberufler, ob und in welchem Umfang der frühere Investitionsabzugsbetrag den jeweils getätigten Investitionen zuzuordnen ist. Es sind sogar Teilhinzurechnungen möglich.

Nach der Anschaffung ist nach wie vor zu prüfen, ob eine schädliche Verwendung vorliegt. Dabei ist auf Folgendes zu achten:

- Bei der Prüfung, ob ein Wirtschaftsgut nach der Anschaffung zu mehr als 10 Prozent **außerbetrieblich** genutzt wird, ist auf den gesamten Zeitraum (Jahr der Anschaffung und Folgejahr) abzustellen und nicht auf das jeweilige Kalenderjahr. Es liegt somit keine schädliche Verwendung vor, wenn das Wirtschaftsgut zwar im Jahr der Anschaffung zu mehr als 10 Prozent privat

genutzt wird, insgesamt aber unter Einbeziehung des Folgejahres unter 10 Prozent liegt.

- **Blockheizkraftwerke** werden nun einer Photovoltaikanlage gleichgestellt; der private Verbrauch ist keine schädliche außerbetriebliche Nutzung. Bisher war ein Investitionsabzugsbetrag nicht möglich, wenn die erzeugte Wärme zu mehr als 10 Prozent für den Privathaushalt genutzt wurde.
- Die Nutzung eines Wirtschaftsguts in einem anderen Betrieb des Steuerpflichtigen ist grundsätzlich eine schädliche außerbetriebliche Verwendung. Davon gibt es **zwei Ausnahmen**: Es ist unschädlich, wenn ein einheitliches Unternehmen aus ertragsteuerlichen Gründen funktionell in zwei Betriebe aufgeteilt wurde. Allerdings müssen dann auch beide Betriebe bei einer fiktiven Zusammenlegung die Voraussetzungen für einen Investitionsabzugsbetrag erfüllen. Ist das Wirtschaftsgut dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen, ist dessen Verwendung in einem anderen Betrieb ebenfalls unerheblich.

Abzugsbeträge, deren Hinzurechnung wieder rückgängig gemacht wurde, können auf andere begünstigte Investitionen **übertragen** werden. Voraussetzung ist allerdings, dass die betreffende Veranlagung verfahrensrechtlich noch geändert werden kann. Außerdem können Investitionsabzugsbeträge vorzeitig rückgängig gemacht werden oder **auch für andere künftige Investitionen verwendet** werden. Voraussetzung ist, dass die dreijährige Investitionsfrist noch nicht abgelaufen ist.

2 Umsatzsteuer für digitale Publikationen

In den EU-Mitgliedstaaten kann auf gedruckte Bücher, Zeitschriften und Zeitschriften der ermäßigte Umsatzsteuersatz angewendet werden. Das gilt auch für digitale Bücher, die auf physischen Datenträgern geliefert werden. Elektronische Publikationen, die ohne Datenträger übermittelt werden, sind von dieser Begünstigung ausgeschlossen.

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat entschieden, dass der **ermäßigte Mehrwertsteuersatz nicht auf E-Books** und vergleichbare elektronische Publikationen angewendet werden kann, weil kein Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung besteht. Der EuGH kommt zu dem Ergebnis, dass zwar eine Ungleichbehandlung vergleichbarer Sachverhalte vorliegt, diese aber gerechtfertigt ist. Zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Gleichbehandlung komme es daher nicht.

Das Europäische Parlament war ausreichend am Gesetzgebungsverfahren beteiligt. Das gilt selbst vor dem Hintergrund, dass der Richtlinienvorschlag, zu dem das Parlament gehört wurde, vom ursprünglichen Wortlaut abweicht. Auch hierin sah der EuGH keinen Grund, die Richtlinienbestimmung für ungültig zu erklären. Die Endfassung der betreffenden Bestimmung sei lediglich redaktionell vereinfacht worden und eine erneute Anhörung daher nicht erforderlich gewesen.

Die EU-Kommission hat eine Änderung der Richtlinie vorgeschlagen, wonach künftig auch E-Books ermäßigt

besteuer werden können. Es soll den Mitgliedstaaten zukünftig ermöglicht werden, auch auf elektronische Publikationen den ermäßigten Steuersatz anzuwenden. Die große Koalition aus CDU und SPD hatte eine entsprechende Absichtserklärung auch in ihren Koalitionsvertrag aufgenommen. Ob und wann es zu einer Umsetzung kommen wird, ist derzeit völlig offen.

3 Geringwertige Wirtschaftsgüter: Grenzwert soll ab 2018 auf 800 Euro erhöht werden

Selbstständig nutzbare materielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens können im Jahr der Anschaffung sofort zu 100 Prozent abgeschrieben werden, wenn die Nettoanschaffungskosten den Grenzwert von 410 Euro nicht überschreiten. Dieser Grenzwert wurde seit 1965 nicht mehr angepasst. Bei Anschaffungs- oder Herstellungskosten ab 150 Euro, aber nicht mehr als 1.000 Euro, können die Wirtschaftsgüter auch in einen Sammelposten aufgenommen werden. Dieser Sammelposten ist gleichmäßig über fünf Jahre gewinnmindernd aufzulösen.

Geplant ist nunmehr, den Grenzwert, bis zu dem die Sofortabschreibung geringwertiger Wirtschaftsgüter möglich ist, auf 800 Euro anzuheben. Das Inkrafttreten des neuen Grenzwerts von 800 Euro für die Sofortabschreibung soll ab dem 1.1.2018 gelten. Die Maßnahme soll dem Bürokratieabbau und der Schaffung von Arbeitsplätzen dienen. Immerhin entfielen damit auch weitreichende Aufzeichnungspflichten. Ob es weiterhin auch eine Sammelposten-Regelung geben wird, ist zurzeit noch unklar. Es ist durchaus möglich, dass diese Regelung aus Vereinfachungsgründen abgeschafft werden wird. Es bleibt abzuwarten, welche Änderungen kommen werden.

4 Sale-and-lease-back-Geschäft: Wer darf die Abschreibung steuerlich ansetzen?

Ein Leasingobjekt ist steuerlich dem Leasingnehmer zuzurechnen, wenn er den Leasinggeber für die gewöhnliche Nutzungsdauer und bei gewöhnlichem Ablauf des Sale-and-lease-back-Geschäfts von der Einwirkung auf das Leasingobjekt wirtschaftlich ausschließen kann. Zudem kommt es darauf an, ob die vertraglichen und tatsächlichen Abläufe darauf angelegt sind, dass der Leasinggeber am Ende der Laufzeit das Leasingobjekt zu dem bereits vorvereinbarten Kaufpreis zurückerwerben muss.

Beispiel:

Eine KG (Käufer und Leasinggeber) schloss mit einer GmbH (Verkäufer und Leasingnehmer) mehrere Kauf- und Leasingverträge im Rahmen eines „sale-and-lease-back“-Verfahrens ab. Leasingobjekte waren PC-Systeme. Neben dem Kaufpreis wurden im Vertrag die Leasingraten und ein Rückkaufwert in Höhe von 10 Prozent des Kaufpreises bei Vertragsende sowie eine Laufzeit von 48 Monaten festgelegt.

Die KG vertritt die Auffassung, dass die PC-Systeme ihr als Anlagevermögen zuzurechnen sind, sodass sie die

Abschreibungen als Betriebsausgaben geltend machen kann. Dabei sei zu berücksichtigen, dass die amtlichen Abschreibungstabellen nicht herangezogen werden können, da die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nach Herstellerangaben mindestens 5,1 Jahre betrage.

Das Finanzgericht hat entschieden, dass die GmbH wirtschaftlicher Eigentümer der Leasingobjekte geblieben ist, da sie die KG als Leasinggeberin bei normalem Verlauf der Vertragsabwicklung für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf die Informationssysteme wirtschaftlich ausschließen konnte. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Verträge von Beginn an darauf angelegt waren, dass die KG am Ende der Laufzeit die Systeme zu dem bereits im Voraus fest vereinbarten Kaufpreis zurückerwirbt.

Zu beachten ist, dass die typisierten Abschreibungsregelungen keine zuverlässigen oder gar zwingenden Rückschlüsse auf das wirtschaftliche Eigentum zulassen. Umgekehrt sieht das Finanzgericht auch die vom Kläger dargelegte technische Nutzungsdauer nicht als zwingenden Maßstab für die Zurechnung an. Welche Nutzungsdauer im Zusammenhang mit dem wirtschaftlichen Eigentum anzusetzen ist, muss individuell ermittelt und ggf. mit dem Finanzamt abgestimmt werden.

5 Arztpraxis: Vertragsarztzulassung als Bestandteil des erworbenen Praxiswerts

Beim Erwerb einer Vertragsarztpraxis ist die Vertragsarztzulassung in der Regel Bestandteil des erworbenen Praxiswerts und nicht als selbstständiges Wirtschaftsgut ausweisbar. Ein gesonderter Ausweis kommt nur in Betracht, wenn die Vertragsarztzulassung Gegenstand eines eigenständigen Veräußerungsvorgangs ist. Sie stellt dann ein **nicht abnutzbares Wirtschaftsgut** des Anlagevermögens dar.

Beispiel:

Die Kläger betrieben eine ärztliche Gemeinschaftspraxis, die erweitert werden sollte. Zwei Ärzte brachten ihre 17 km bzw. 7 km entfernten Praxen unter Verlegung ihrer Vertragsarztsitze in die Gemeinschaft ein. Diese beiden Ärzte waren nicht geschäftsführungs- und vertretungsbefugt. Für die Übertragung der Zulassungen wurden 47.500 Euro bzw. 55.000 Euro gezahlt. Die Beträge erfasste die Partnerschaft als Praxiswert und schrieb diesen über drei Jahre ab. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Vertragsarztzulassungen keine Praxiswerte seien, sondern nicht abnutzbare Einzelwirtschaftsgüter.

Das Finanzgericht ging davon aus, dass nicht abnutzbare immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens erworben wurden, sodass daraus kein Betriebsausgabenabzug geltend gemacht werden kann. Beim Erwerb einer Vertragsarztpraxis ist die Vertragsarztzulassung in der Regel Bestandteil des erworbenen Praxiswerts und kein selbstständiges immaterielles Wirtschaftsgut. Eine Vertragsarztzulassung ist nur dann als Wirtschaftsgut auszuweisen, wenn diese **Gegenstand eines gesonderten**

Veräußerungsvorgang ist, z.B. in den Fällen, in denen der Vertragsarztsitz an einen anderen Ort verlegt werden soll.

Im Beispiel brachten die beiden Ärzte ihre Arbeitskraft sowie ihre Praxis ein. Allerdings hatten sie zu keinem Zeitpunkt Geschäftsführungs- oder Vertretungsbefugnis und haben auch nicht in der Gemeinschaftspraxis tatsächlich gearbeitet. Ferner waren die Patientenstämme für die Gemeinschaftspraxis ohne Interesse, da die ehemaligen Praxisräume nicht genutzt werden sollten und nicht davon auszugehen war, dass die Patienten eine wesentliche Strecke zurücklegen würden, um in einer ihnen völlig unbekannte Gemeinschaftspraxis behandelt zu werden. Vielmehr bestand das Interesse darin, auf diese Art zwei andere Ärzte in ihre Praxis aufnehmen zu können.

Auch wenn ein Vertragsarztsitz grundsätzlich nicht verkäuflich ist, ist der Erwerb durchaus gestaltbar. Im Gegensatz zum Praxiswert bleibt der Vorteil aus einer Vertragsarztzulassung dauerhaft nach dem Erwerb der Praxis bestehen, weil der Erwerber diese auch nach Jahren noch weiterveräußern kann. Das Wirtschaftsgut Vertragsarztzulassung ist somit nicht abnutzbar.

6 Elektronische Rechnungen: Anforderungen aus steuerlicher Sicht

Freiberufler und Unternehmer können auch die elektronische Übermittlung einer Rechnung akzeptieren, ohne dass der Vorsteuerabzug gefährdet ist. Eine elektronische Rechnung ist eine Rechnung, die in einem **elektronischen Format** ausgestellt und empfangen wird. Hierunter fallen z.B. Rechnungen, die per E-Mail mit PDF- oder Textdateianhang, per Computer-Telefax oder Fax-Server, per Web-Download oder im Wege des Datenträgeraustauschs (EDI) übermittelt werden. Die Übermittlung einer Rechnung von **Standard-Fax zu Standard-Fax** oder von **Computer-Telefax/Fax-Server an Standard-Fax** gilt als **Papierrechnung**. Die Unterscheidung zwischen Papierrechnung und elektronischer Rechnung hat allerdings nur noch Auswirkungen hinsichtlich der **Aufbewahrungspflichten**.

Wie bei einer Papierrechnung müssen Unternehmer schon im eigenen Interesse prüfen, ob die Rechnung korrekt ist. Die Finanzverwaltung schreibt vor, wie die **Überprüfung** von Rechnungen (elektronisch und in Papierform) **dokumentiert** werden muss. Das heißt, dass der Empfänger einer Rechnung seinen Vorsteuerabzug verliert, wenn der Nachweis und die Kontrolle der Echtheit, Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts fehlen.

Rechnungen dürfen elektronisch ohne digitale Signatur (z.B. per E-Mail) übermittelt werden. Dabei muss beachtet werden, dass

- der Empfänger der elektronischen Übermittlung zustimmen muss,
- die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts nachgewiesen bzw. dokumentiert werden sowie
- die Lesbarkeit der Rechnung gesichert sein muss.

Diese Voraussetzungen werden erfüllt, wenn ein innerbetriebliches Kontrollverfahren eingeführt wird, bei dem ein verlässlicher Prüfpfad zwischen Leistung und Rechnung herzustellen ist. Wie dieses innerbetriebliche Kontrollverfahren auszusehen hat, schreibt die Finanzverwaltung nicht vor.

Der Empfänger muss zustimmen, dass die Rechnung auf elektronischem Weg an ihn übermittelt wird. Wie diese Zustimmung des Empfängers konkret aussehen soll, ist **nicht geregelt**. Es reicht also aus, wenn zwischen dem Rechnungsaussteller und dem Rechnungsempfänger **Einvernehmen** besteht, dass die Rechnung elektronisch übermittelt wird.

Die **Zustimmung** kann **unterstellt** werden, wenn ein Freiberufler/Unternehmer im Geschäftsverkehr neben seiner Postadresse auch seine E-Mail-Adresse verwendet. Es genügt auch, dass die Beteiligten diese Verfahrensweise tatsächlich ohne Widerspruch anwenden und damit stillschweigend praktizieren. Die Zustimmung kann auch eingeholt werden, indem der Unternehmer mit seinen Kunden entsprechende Rahmenvereinbarungen trifft, z.B. in den allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB).

7 Häusliches Arbeitszimmer: Nutzung durch mehrere Personen – Anforderungen der Rechtsprechung

Nutzen mehrere Personen ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam, ist die Höchstbetragsgrenze von 1.250 Euro **personenbezogen** anzuwenden, sodass jeder Nutzer seine Aufwendungen bis zur Obergrenze von 1.250 Euro geltend machen kann. Damit hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zugunsten der Betroffenen geändert.

Der BFH ist **bisher** von einem **objektbezogenen Abzug** der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ausgegangen. Die abziehbaren Aufwendungen waren hier nach unabhängig von der Zahl der nutzenden Personen auf 1.250 Euro begrenzt. Nunmehr kann der Höchstbetrag von jedem, der das Arbeitszimmer nutzt, in voller Höhe in Anspruch genommen werden, sofern er die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt.

Beispiel:

Die Kläger nutzen gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer in einem Einfamilienhaus, das ihnen jeweils zur Hälfte gehört. Finanzamt und Finanzgericht erkannten die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer von jährlich rund 2.800 Euro nur in Höhe von 1.250 Euro an und ordneten diesen Betrag den Klägern je zur Hälfte (jeweils mit 625 Euro) zu.

Der BFH hat nunmehr entschieden, dass der auf den Höchstbetrag von 1.250 Euro begrenzte Abzug der Aufwendungen **jedem Nutzer** zu gewähren ist, dem für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Voraussetzung ist, dass er im Arbeitszimmer über einen Arbeitsplatz verfügt und die geltend gemachten Aufwendungen getragen hat. Bei **Ehegatten** sind die Kosten jedem Ehepartner grundsätzlich zur

Hälfte zuzuordnen, wenn sie bei hälftigem Miteigentum ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam nutzen.

Der BFH betont, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur abgezogen werden können, wenn dort überhaupt eine berufliche oder betriebliche Tätigkeit entfaltet wird. Der Umfang dieser Tätigkeit muss es glaubhaft erscheinen lassen, dass der Steuerpflichtige hierfür ein häusliches Arbeitszimmer vorhält.

8 Korrektur einer Rechnung

Wird eine Umsatzsteuer zu Unrecht ausgewiesen, weil keine oder eine andere Steuer geschuldet wird, muss derjenige, der die Steuer zu Unrecht ausgewiesen hat, diese Steuer ans Finanzamt abführen. Allerdings kann der unzutreffende Steuerausweis berichtigt werden. Diese Berichtigung einer Rechnung, in der unberechtigt Umsatzsteuer ausgewiesen wurde, kann durch eine sogenannte **Abtretungsanzeige ans Finanzamt** berichtigt werden.

Voraussetzung für die Berichtigung ist allerdings, dass

- der Leistende die Berichtigung hinreichend erklärt und
- den unzutreffend erhaltenen Steuerbetrag an den Leistungsempfänger zurückzahlt.

Diese Rückzahlung kann auch in der Weise erfolgen, dass der Steuerbetrag dem Finanzamt abgetreten wird. Bei den übrigen Voraussetzungen für eine Berichtigung ist auf einen hinreichenden Nachweis zu achten. Dabei kann ein etwaiger Schriftverkehr ausreichen, wenn sich daraus ergibt, dass nunmehr ohne Umsatzsteuer abgerechnet werden soll. Die Rückgabe der ursprünglichen Rechnung ist nicht erforderlich, auch muss keine zivilrechtlich richtige Rechnung erstellt werden. Eine Korrektur nur des Steuerbetrags reicht aus.

Die Berichtigung der Rechnung hat allerdings **keine Rückwirkung** auf den Zeitpunkt der ersten Rechnungsstellung. Insofern verbleibt es bei einer eventuellen **Verzinsung** des Steuerbetrags.

Beispiel:

Der Kläger war ein Unternehmer mit Sitz in Großbritannien. Dieser vermietete Standflächen auf Messen, die er zuvor angemietet hatte. In seinen Rechnungen wies der Kläger deutsche Umsatzsteuer offen aus. Im Rahmen der Bearbeitung der Steuererklärungen stellte das Finanzamt fest, dass nicht der Kläger, sondern der inländische Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet.

Der Kläger schulde aber die zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c UStG. Der Kläger wies hierzu darauf hin, dass diese Schuld nach § 14c UStG deswegen nicht mehr bestehe, weil er die Rechnungen berichtigt habe. Das Finanzamt beanstandete jedoch die Rechnungsberichtigungen in verschiedenen Fällen, insbesondere da die Rückzahlung der zu Unrecht ausgewiesenen Steuer nicht nachgewiesen sei.

Im Einspruchsverfahren übersandte der Kläger weiteren E-Mail-Verkehr, aus dem der Zugang der korrigierten

Rechnungen ersichtlich war. Unzweifelhaft sei dabei davon auszugehen, dass der Steuerausweis zunächst unzutreffend gewesen sei; allerdings seien die Rechnungen berichtigt worden, sodass die Haftung nach § 14c UStG entfallen sei.

Die Berichtigung muss durch den Leistenden erfolgen. Voraussetzung ist hierbei, dass dem Leistungsempfänger die schriftliche Berichtigung der Rechnung zugeht. Es ist dabei erforderlich, dass in der Berichtigung eindeutig zum Ausdruck komme, dass der Leistende die zu Unrecht in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zu erstatten bereit ist. Das ist spätestens mit der Abgabe der Abtretungsanzeige an das Finanzamt der Fall. Die Berichtigung der Rechnung kann allerdings nicht rückwirkend erfolgen.

9 Bonusprogramme der Krankenversicherungen: Auswirkungen auf den Sonderausgabenabzug

Der BFH hatte entschieden, dass gesundheitsbewusstes Verhalten nicht den Sonderausgabenabzug mindert. Tatsächlich geleistete Krankenversicherungsbeiträge sind als Sonderausgaben abziehbar. Erstattet eine gesetzliche Krankenkasse im Rahmen ihres Bonusprogramms dem Versicherten die von ihm getragenen Kosten für Gesundheitsmaßnahmen, mindern diese Zahlungen nicht den Sonderausgabenabzug.

Beispiel:

Der Kläger machte seine Krankenversicherungsbeiträge als Sonderausgaben geltend. Seine Krankenkasse bot zur Förderung von gesundheitsbewusstem Verhalten ein Bonusprogramm an. Sie gewährte den Versicherten, die bestimmte Vorsorgemaßnahmen in Anspruch genommen hatten, einen Zuschuss von jährlich bis zu 150 Euro. Das Finanzamt sah in diesem Zuschuss eine Erstattung von Krankenversicherungsbeiträgen, verrechnete ihn mit den gezahlten Beiträgen und minderte damit die abziehbaren Sonderausgaben entsprechend.

Der BFH führte aus, dass die Bonuszahlungen nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit den Beiträgen zur Erlangung des Basiskrankenversicherungsschutzes stehen, sondern eine Erstattung der vom Steuerpflichtigen getragenen gesundheitsbezogenen Aufwendungen darstelle.

Konsequenz: Eine Kostenerstattung liegt nicht vor, wenn im Rahmen des Bonusprogramms nur die Teilnahme an bestimmten Vorsorgemaßnahmen oder anderen gesundheitsfördernden Maßnahmen vorausgesetzt wird. Ob die BFH-Grundsätze im Einzelfall erfüllt sind, ist für das Finanzamt aus den aktuell vorliegenden Daten nicht ersichtlich. Denn die Krankenversicherungen können im Rahmen der gesetzlich vorgesehenen elektronischen Datenübermittlung für 2016 noch keine Differenzierung der verschiedenen Bonusprogramme vornehmen. Somit werden alle Beitragserstattungen, Geldprämien oder Sachprämien aus Bonusprogrammen sowie Kostenerstattungsfällen den Finanzämtern derzeit noch als Beitragsrückerstattungen gemeldet, die den Sonderausgabenabzug mindern.

Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben die gesetzlichen Krankenversicherungen daher gebeten, bei den von ihnen angebotenen Bonusprogrammen festzustellen, ob die Voraussetzungen der BFH-Entscheidung erfüllt sind. In einem nächsten Schritt werden die Krankenversicherungsgesellschaften die von diesen Bonusprogrammen betroffenen Versicherten ermitteln und diesen Papierbescheinigungen ausstellen. Aus diesen Bescheinigungen wird eine Korrektur der bislang elektronisch übermittelten Beitragsrückerstattungen hervorgehen.

Gesetzlich Krankenversicherte, denen Kosten für zusätzliche gesundheitsfördernde Maßnahmen im Rahmen eines Bonusprogramms erstattet wurden, müssen zunächst nichts veranlassen. Die betroffenen Personen werden im Laufe des Jahres 2017 von ihrer Krankenversicherung eine entsprechende Bescheinigung erhalten. Diese ist beim zuständigen Finanzamt einzureichen. Sie ist Voraussetzung und Grundlage für eine Prüfung der Einkommensteuerfestsetzungen durch das Finanzamt. Laut BMF ist ein Einspruch in diesem Zusammenhang nicht erforderlich.

10 Gebäudeerrichtung: Abschreibungsbeginn bei einer abschnittweisen Fertigstellung

Ein Gebäude darf erst dann abgeschrieben werden, wenn es fertiggestellt worden ist. Bei der Beurteilung, wann mit der Abschreibung begonnen werden kann, ist zu berücksichtigen, dass ein Gebäude steuerlich, z.B. abhängig von der Art der Nutzung, aus unterschiedlichen Wirtschaftsgütern bestehen kann. **Konsequenz** hieraus ist, dass mit der Abschreibung von **Gebäudeteilen**, die bereits fertiggestellt sind, zu unterschiedlichen Zeitpunkten begonnen werden muss. Dabei ist wie folgt zu unterscheiden:

- Ein betrieblich bzw. freiberuflich genutztes Gebäude ist fertiggestellt, wenn die wesentlichen Bauarbeiten so weit abgeschlossen sind, dass es betrieblich nutzbar ist.
- Für Wohngebäude wird gefordert, dass sie bewohnbar sind.

Besteht also das **geplante Gebäude** wegen der unterschiedlichen Nutzung **aus mehreren Wirtschaftsgütern** und ist nur ein Teil des Gebäudes, der einem eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang dienen soll, fertiggestellt, kann mit der Abschreibung begonnen werden.

Beispiel:

Zum Betriebsvermögen eines Freiberuflers gehört ein unbebautes Grundstück. Hierauf errichtet er ein Wohn- und Bürohaus. Nach der Bauplanung sollen

- im Erdgeschoss Büroräume für eigene betriebliche Zwecke und
- im Obergeschoss eine Wohnung zur Vermietung entstehen.

Bis Januar 2017 stellt der Freiberufler außer dem Rohbau nur die Büroräume fertig. Die bis Januar 2017 angefallenen Herstellungskosten für das gesamte Gebäude belau-

fen sich auf 400.000 Euro, davon entfallen auf den bereits fertiggestellten Bürotrakt 250.000 Euro. Bis zur Fertigstellung der Wohnung im Obergeschoss im Januar 2018 fallen weitere Herstellungskosten von 150.000 Euro an, sodass die gesamten Herstellungskosten 550.000 Euro (Büros: 250.000 Euro + Wohnung: 300.000 Euro) betragen.

Der Abschreibungsbeginn bei einem gemischt genutzten Gebäude setzt nicht voraus, dass das einheitlich geplante Gebäude insgesamt fertiggestellt ist. Es genügt, dass ein Teil des Gebäudes, der einem eigenständigen Nutzungs- und Funktionszusammenhang dient (z.B. der Bürotrakt), fertiggestellt ist. Das bedeutet, dass mit der Abschreibung Anfang 2017 zu beginnen ist.

Wird ein Gebäude teils eigenbetrieblich und teils zu fremden Wohnzwecken genutzt, liegen steuerlich **zwei Wirtschaftsgüter** vor. Nach der BFH-Rechtsprechung ist allerdings **erst ab dem Zeitpunkt** von zwei Wirtschaftsgütern auszugehen, in dem beide unterschiedlich genutzten Gebäudeteile **insgesamt fertiggestellt** sind. **Konsequenz:** Ist das Gebäude nur teilweise fertiggestellt, liegt zunächst ein einheitliches Wirtschaftsgut vor.

Abschreibungsgrundlage für den bereits fertiggestellten Gebäudeteil (Büros) sind dann die gesamten bis Januar 2017 angefallenen Herstellungskosten des Gebäudes. Das sind im Beispiel 400.000 Euro.

Problem: Ist das erst teilweise fertiggestellte Gebäude zunächst als einheitliches Wirtschaftsgut zu beurteilen, müssen das Gebäude sowie der Grund und Boden notwendigerweise dem Betriebsvermögen zugerechnet werden. Konsequenz ist, dass damit die fremdvermietete Wohnung einschließlich des dazugehörigen Grund und Bodens auch nach der Fertigstellung zum (gewillkürten) Betriebsvermögen gehört, auch wenn dies nicht gewollt ist.

Wird bei der Errichtung eines Gebäudes, das unterschiedlich genutzt werden soll, zunächst ein zum Betriebsvermögen gehörender Gebäudeteil und danach ein zum Privatvermögen gehörender Gebäudeteil fertiggestellt, räumt die Finanzverwaltung ein **Wahlrecht** ein. Der Freiberufler kann als Bemessungsgrundlage für die Abschreibung

- die bis zur Teilfertigstellung insgesamt angefallenen Herstellungskosten zugrunde legen oder
- nur die Herstellungskosten des fertiggestellten Gebäudeteils.

Beispiel (Fortsetzung):

Wenn der Freiberufler nicht will, dass die 2018 fertiggestellte Wohnung als (gewillkürtes) Betriebsvermögen behandelt wird, sollte er nur die bis Januar 2017 angefallenen Herstellungskosten für das Büro von 250.000 Euro in die Bemessungsgrundlage der Abschreibung einbeziehen.

Für die Herstellungskosten, die auf die im Januar 2018 fertiggestellte Wohnung im Obergeschoss entfallen (300.000 Euro), kann dann ab 2018 die Abschreibung im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend gemacht werden. Die Obergeschosswohnung gehört dann einschließlich des zugehörigen Grund und Bodens zum Privatvermögen und nicht zum Betriebsvermögen.