

Einkommensteuer-Info

November 2021

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf,
| www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

1	Freiberufliche Tätigkeit von Ärzten: Ausstellung von Impfzertifikaten löst keine Gewerblichkeit aus	1
2	Erfüllung der Nutzungsvoraussetzungen gem. § 7g EStG und Betriebsaufgabe .	2
3	§ 7b EStG und Fristablauf 31. Dezember 2021	5
4	Abkürzungsverzeichnis	6

1 Freiberufliche Tätigkeit von Ärzten: Ausstellung von Impfzertifikaten löst keine Gewerblichkeit aus

Die Höhe der Vergütungen von Ärzten im Zusammenhang mit der Corona-Schutzimpfung ist gesetzlich geregelt.¹

Vergütet wird nicht nur die Durchführung einer Corona-Schutzimpfung, sondern u.a. auch die alleinige Erstellung eines digitalen Impfzertifikates (wenn die Impfung z. B. zuvor in einem Impfzentrum verabreicht wurde).

Fraglich war, ob die Ausstellung von digitalen Impfzertifikaten über eine vorgenommene COVID-19-Schutzimpfung durch Ärzte zu gewerblichen Einkünften führt oder bei Gemeinschaftspraxen eine gewerbliche Infektion² auslöst.

Das BMF hat in Abstimmung mit den Ländern folgendes für die Beratungspraxis bedeutsames Ergebnis getroffen:³

Das Ausstellen von Impfzertifikaten durch Ärzte stellt keine gewerbliche Tätigkeit⁴ dar.

Das Ausstellen von digitalen Impfzertifikaten sei lediglich eine (andere) Dokumentationsform (anstelle der/ergänzend zur bisherigen

¹ § 6 der Coronavirus-Impfverordnung (CoronaImpfV)

² § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

³ OFD Frankfurt am Main, VfG. V. 14.7.2021 – S 2245 A-018-St 214

⁴ § 15 EStG

Dokumentation im „gelben“ Impfpass) über durchgeführte Covid-19-Impfungen.

Sie sei untrennbar mit der eigentlichen Impfung verbunden, die eine originäre ärztliche Tätigkeit⁵ darstellt.

Praxishinweis

Diese Untrennbarkeit mit der originären ärztlichen Tätigkeit nimmt die Finanzverwaltung selbst dann an, wenn die Impfung durch eine andere Praxis oder Stelle (z. B. Impfzentrum) vorgenommen wurde. Dass die Ärzte hierfür u. U. ein gesondertes Honorar erhalten, hat auf die ertragsteuerliche Beurteilung keinen Einfluss. Auch auf die spätere Verwendung des Impfzertifikats durch den Patienten z.B. als Reisedokument kommt es nicht an.

Bei Gemeinschaftspraxen löst die Vergütung für das Ausstellen von Impfzertifikaten demgemäß keine gewerbliche Infektion aus.⁶

2 Erfüllung der Nutzungsvoraussetzungen gem. § 7g EStG und Betriebsaufgabe

1.

Für die Erfüllung der Nutzungsvoraussetzungen des § 7g Abs. 4 S. 1, Abs. 6 Nr. 2 EStG genügt es in Fällen, in denen der Betrieb im Jahr nach der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts aufgegeben wird, wenn das Wirtschaftsgut nicht für ein volles Kalenderjahr bzw. einen vollen Zwölf-Monats-Zeitraum nach dem Wirtschaftsjahr seiner Anschaffung oder Herstellung, sondern lediglich während des mit der Betriebsaufgabe endenden Rumpfwirtschaftsjahres in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird.⁷

2.

Wenn das FG die Berechnung des festzusetzenden oder festzustellenden Betrags gem. § 100 Abs. 2 S. 2 FGO dem FA übertragen will, muss es über die Klage in einem Umfang entscheiden, dass dem FA nur noch die Berechnung des Betrags überlassen bleibt. Dies

⁵ § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG

⁶ § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

⁷ Gegen BMF-Schr. v. 20.11.2013 – BStBl I 2013, 1493 Rz. 36, 37, 58

bedeutet zum einen, dass im Rahmen der Berechnung keine offene Rechtsfrage mehr verbleiben darf. Zum anderen muss das Gericht dem FA eine eindeutige Berechnungsanweisung vorgeben; die für die Berechnung erforderlichen Angaben müssen entweder im Urteil enthalten sein oder es müssen Zahlenangaben in den Akten durch eine konkrete Bezugnahme in das Urteil einbezogen sein.

3.

§ 100 Abs. 2 S. 2 FGO verlangt, dass die Berechnung des festzusetzenden oder festzustellenden Betrags einen nicht unerheblichen Aufwand erfordert. Einfache Berechnungen hat das FG daher selbst vorzunehmen.

BFH-Urt. v. 28.7.2021 – X R 30/19, DStR 2021, 2571

Der BFH⁸ hatte über die Frage zu entscheiden, ob eine Betriebsaufgabe im Jahr nach der Anschaffung eines nach § 7g EStG ansonsten begünstigten Wirtschaftsgutes dazu führt, dass sowohl die Sonderabschreibung als auch der vormals gebildete Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen sind.

Hintergrund für die Diskussion ist § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG. Danach kann eine Sonderabschreibung nur in Anspruch genommen werden, wenn das ansonsten begünstigte Wirtschaftsgut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in dem darauf folgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt wird.

Sachverhalt

Die einzeln veranlagte Klägerin betrieb im Streitjahr 2014 ein gewerbliches Einzelunternehmen, dessen Gewinn sie durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelte. Der Gewinn wurde gesondert festgestellt, weil die Klägerin in einem anderen Bundesland wohnte.

In ihrer Gewinnermittlung für 2012 hatte sie einen Investitionsabzugsbetrag von 14.400 € als Betriebsausgabe geltend gemacht. Dabei handelte es sich um 40 % der – mit 36.000 € angegebenen – voraussichtlichen Anschaffungskosten eines Pkw. Die Klägerin wurde insoweit zunächst erklärungsgemäß veranlagt.

⁸ BFH-Urt. v. 28.7.2021 – X R 30/19, DStR 2021, 2571

Im Mai 2014 erwarb die Klägerin den Pkw mit Anschaffungskosten von 33.334,03 €. Am 15.7.2015 gab sie ihren Betrieb auf.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, der Investitionsabzugsbetrag sei in der in den Jahren 2012 und 2014 geltenden Fassung rückwirkend rückgängig zu machen⁹, weil der Betrieb vor dem Ende des dem Wirtschaftsjahr der Anschaffung folgenden Wirtschaftsjahres aufgegeben worden sei.¹⁰

Entscheidung FG Thüringen v. 10. April 2019 – 4 K 442/17¹¹

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entschied das FG Thüringen, dass ein Investitionsabzugsbetrag nicht schon alleine deshalb rückgängig zu machen sei, weil der Betrieb im Laufe des auf das Wirtschaftsjahr der Anschaffung des geförderten Wirtschaftsguts folgenden Wirtschaftsjahrs aufgegeben werde.

Praxishinweis

Die Verbleibensvoraussetzung ist erfüllt, wenn das geförderte Wirtschaftsgut im auf das Jahr der Investition folgenden Kalenderjahr wegen der Betriebsaufgabe zu bildenden Rumpfwirtschaftsjahr ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt werde.

Entscheidung des BFH

Grundsätzlich schloss sich der BFH der Auffassung der Vorinstanz an und vertritt die Auffassung, dass Rumpf-Wirtschaftsjahre¹² auch für Zwecke des § 7g EStG als volles Wirtschaftsjahr anzusehen sind.

Praxishinweis

In seiner Urteilsbegründung weist der BFH aber darauf hin, dass offen bleibt, wie zu entscheiden wäre, wenn das Wirtschaftsgut am 30. Dezember angeschafft und der Betrieb am 2. Januar des Folgejahres aufgegeben würde. Dieser Hinweis verdeutlicht, dass der BFH für solche Fälle im Vorlagefall eine andere Auffassung vertreten könnte.

⁹ § 7g Abs. 4 S. 1 EStG a. F.

¹⁰ BMF-Schr. v. 20.11.2013 – BStBl I 2013, 1493 Rn. 36, 37, 58

¹¹ FG Thüringen, Urt. v. 10.4.2019 – 4 K 442/17, EFG 2020, 1119

¹² § 8b Satz 2 EStDV

Fazit

Die Entscheidung des BFH ist auch für die gegenwärtigen Veranlagungsjahre weiterhin bedeutsam, weil § 7g Abs. 6 Nr. 2 EStG weiterhin eine ausschließliche oder fast ausschließliche betriebliche Nutzung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr verlangt. Auch in dem gegenwärtig gültigen BMF-Schr. v. 20. März 2017¹³ wird von einer Schädlichkeit der Betriebsaufgabe oder –veräußerung ausgegangen. Gegenwärtig bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf die unliebsame Rechtsprechung reagieren wird.

3 § 7b EStG und Fristablauf 31. Dezember 2021

§ 7b EStG sieht eine Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau vor.

Die Sonderabschreibung nach § 7b EStG kann nur in Anspruch genommen werden, wenn der Bauantrag oder - wenn eine Baugenehmigung nicht erforderlich ist - die Bauanzeige nach dem 31. August 2018 und vor dem 1. Januar 2022 gestellt bzw. getätigt worden ist.

Praxishinweis

Für Mietwohnungen, die nach den baurechtlichen Vorschriften ohne Bauantrag bzw. Bauanzeige errichtet werden können, kann hinsichtlich des genannten Zeitraums auf den Zeitpunkt des Beginns der Bauausführung abgestellt werden.¹⁴ Diese Aussage des BMF ist zu begrüßen. Der Beginn der Maßnahme sollte zeitnah dokumentiert werden. Findet der Beginn bis zum 31. Dezember 2021 statt, ist damit die Sonderabschreibung nach Maßgabe von § 7b EStG möglich.

Zu beachten ist, dass die Sonderabschreibung grds. erst ab dem Zeitpunkt der Fertigstellung der Wohnung in Anspruch genommen werden kann. Eine Inanspruchnahme kann aufgrund von § 52 Abs. 15a EStG nur bis zum Ablauf des Jahres 2026 erfolgen. Sofern aufgrund einer späteren Fertigstellung der 4-Jahres-Begünstigungszeitraum bis

¹³ BMF-Schr. v. 20.3.2017 – BStBl I 2017, 423 Rz. 40

¹⁴ BMF-Schr. v. 21.9.2021, IV C 3-S 2197/19/10009:009, BStBl I 2021, 1805

zum 31. Dezember 2026 noch nicht vollständig abgelaufen ist, kann für die Zeit danach die Sonderabschreibung nicht gewährt werden.¹⁵

Dennoch ist für Zwecke des § 7a Abs. 9 EStG der Ablauf des Begünstigungszeitraums abzuwarten, bevor eine Verteilung des Restwerts auf die Restnutzungsdauer erfolgt.¹⁶ Dies gilt auch, wenn der Steuerpflichtige nicht die gesamte Sonderabschreibung während des Begünstigungszeitraums in Anspruch nimmt.¹⁷

Beispiel

Ein Mehrfamilienhaus wird im Jahr 2024 aufgrund eines im Jahr 2021 gestellten Bauantrags fertiggestellt. Zum 1. Dezember 2024 geht das Eigentum auf einen Erwerber über, der die Wohnungen ab diesem Zeitpunkt vermietet.

Der Erwerber kann für die Jahre 2024, 2025 und 2026 jährlich bis zu 5 Prozent der förderfähigen Anschaffungskosten geltend machen. Das vierte Jahr des Begünstigungszeitraums für die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7b EStG entfällt aufgrund der Begrenzung des Förderzeitraums auf den VZ 2026.¹⁸

Die lineare AfA wird im Jahr 2027 gegenüber den Vorjahren unverändert berücksichtigt. Erst ab dem 5. Jahr, dem Jahr 2028, erfolgt die AfA-Berechnung nach Maßgabe von § 7a Abs. 9 EStG.¹⁹

4 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift, Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium

¹⁵ BMF-Schr. v. 7.7.2020 – IV C 3-S 2197/19/10009:008, BStBl I 2020, 623 Rz. 16

¹⁶ BMF-Schr. v. 7.7.2020 – IV C 3-S 2197/19/10009:008, BStBl I 2020, 623 Rz. 70

¹⁷ BMF-Schr. v. 7.7.2020 – IV C 3-S 2197/19/10009:008, BStBl I 2020, 623 Rz. 68

¹⁸ § 52 Abs. 15a EStG

¹⁹ BMF-Schr. v. 7.7.2020 – IV C 3-S 2197/19/10009:008, BStBl I 2020, 623 Rz. 70 ff

FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung