

A. Unternehmensbereich

I. Blick in die Anlage „EÜR“

2022

1 Name des Steuerpflichtigen bzw. der Gesellschaft/Gemeinschaft/Körperschaft

2 Vorname

3 (Betriebs-)Steuernummer

Anlage EÜR
Bitte für jeden Betrieb eine
gesonderte Anlage EÜR übermitteln!

Einnahmenüberschussrechnung
nach § 4 Abs. 3 EStG für das Kalenderjahr 2022

4 Beginn Ende 15

davon abweichend 131 2 0 2 2 132

5 Art des Betriebs 100

6 Rechtsform des Betriebs

7 Einkunftsart 103 Land- und Forstwirtschaft = 1, Gewerbebetrieb = 2, Selbständige Arbeit = 3

8 Betriebsinhaber 104 Stf./Ehemann/Person A (Ehegatte A/Lebenspartner(in) A)/Gesellschaft/Körperschaft = 1, Ehefrau/Person B (Ehegatte B/Lebenspartner(in) B) = 2, Beide Ehegatten/Lebenspartner(innen) = 3

1. Allgemeines

Mit **BMF-Schreiben vom 1.9.2022**¹ hat die FinVerw die Vordrucke der „Anlage EÜR“ sowie die Vordrucke für die Berechnung der nichtabziehbaren Schuldzinsen², die Darstellung des Anlagevermögens sowie Sonder- und Ergänzungsrechnungen für Mitunternehmerschaften, die Anlage „LuF“ zur EÜR und die dazugehörigen Anleitungen für den VZ 2022 bekanntgegeben. Von Härtefällen i.S.d. § 150 Abs. 8 AO³ abgesehen, muss die Übermittlung der standardisierten EÜR nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch **Datenfernübertragung** erfolgen.

Die FinVerw weist darauf hin, dass die **Anlage AVEÜR** sowie bei Mitunternehmerschaften die entsprechenden Anlagen **notwendiger Bestandteil** der EÜR sind. Übersteigen die im Wj angefallenen Schuldzinsen, ohne die Berücksichtigung der Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten von WG des Anlagevermögens, den Betrag von 2.050 EUR, sind bei Einzelunternehmen die in der **Anlage SZ** (Ermittlung

¹ BMF-Schr. v. 1.9.2022 – IV C 6 - S 2142/21/10002:010, BStBl I 2022, 1303

² § 4 Abs. 4a EStG

³ Siehe hierzu u.a. BFH-Urt. v. 16.6.2020 – VIII R 29/17, BStBl II 2021, 288 zur Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung der Einkommensteuererklärung





85	Fahrtkosten für Wege zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte; Familienheimfahrten (pauschaliert oder tatsächlich)	142 —		*		*			*
86	Mindestens abziehbare Fahrtkosten für Wege zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte (Entfernungspauschale); Familienheimfahrten	176 +		*		*			*

5. Mitteilungsverordnung – Welche Daten sind dem Finanzamt bereits bekannt?

Die sog. **Mitteilungsverordnung (MV)** regelt die Übermittlung von Mitteilungen von Behörden und anderen öffentlichen Stellen einschließlich den öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten an die Finanzbehörden ohne Ersuchen. Sie enthält genaue Anweisungen für die mitteilungspflichtigen Stellen, was zu welchem Zeitpunkt und in welchem Umfang der FinVerw mitzuteilen ist. Das BMF hat zuletzt mit **Schreiben vom 2.6.2022**⁷ – ergänzt durch BMF-Schreiben vom 10.10.2022⁸ – zur Anwendung der Mitteilungsverordnung Stellung genommen⁹.

Mitteilungspflichtige Stellen sind **Behörden** i.S.d. § 6 Abs. 1 AO und **öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten**¹⁰. Die Mitteilungspflichten der Behörden betreffen grds. alle Zahlungen an Zahlungsempfänger, die **nicht i.R.e.** land- und forstwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen **Haupttätigkeit** gehandelt hat, oder soweit die Zahlung nicht auf das Geschäftskonto des Zahlungsempfängers erfolgt¹¹. Ausgenommen sind Zahlungen, wenn sie im Kj an denselben Empfänger **weniger als 1.500 EUR** betragen und es sich nicht um wiederkehrende Bezüge handelt¹² sowie Zahlungen nach § 43 StVollzG oder vergleichbaren landesrechtlichen Regelungen an Strafgefangene, wenn sie einen Betrag von 10.000 EUR pro Kj nicht übersteigen.

Aufgrund einer Änderung der MV sind **insb.** folgende für die Veranlagung 2022 relevanten Mitteilungspflichten ergänzt bzw. angepasst worden¹³:

- **Corona-Hilfen** (Sofort- und Überbrückungshilfen sowie ähnliche Zahlungen)¹⁴
- Zahlungen der Kassenärztlichen Vereinigung an Anbieter von **Leistungen nach der Corona-Testverordnung**¹⁵
- Hilfszahlungen anlässlich der **Hochwasserkatastrophe** im Juli 2021

⁷ BMF-Schr. v. 2.6.2022 – IV A 3 - S 0229/21/10002:009, BStBl I 2022, 848

⁸ BMF-Schr. v. 10.10.2022 – IV A 3 - S 0229/22/10002:001, BStBl I 2022, 1403

⁹ Weiterführend *Jungbluth/Myßen*, NWB 2022, 1693

¹⁰ § 1 MV

¹¹ § 2 MV

¹² § 7 MV

¹³ Sechste Verordnung zur Änderung der Mitteilungsverordnung v. 25.5.2022, BGBl I 2022, 816

¹⁴ § 13 MV

¹⁵ § 14 MV



II. Aktuelles zur Abgrenzung der Einkunftsarten

1. Allgemeines

Bei der Frage der Abgrenzung der Einkunftsarten – insb. zwischen Einkünften aus Gewerbebetrieb¹⁹, den Einkünften aus selbstständiger Arbeit²⁰ sowie den Einkünften aus VuV – kommt es immer wieder zu Streitigkeiten mit der FinVerw. Neben der Frage der **GewSt-Pflicht** für Einkünfte i.S.d. § 15 EStG, die je nach GewSt-Hebesatz der Gemeinde durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG („Anrechnung der GewSt“) abgemildert wird, ist auch die **Zuordnung zum Privat- oder Betriebsvermögen** von zentraler Bedeutung. Hier haben sich insb. im Zusammenhang mit der **gewerblichen Infektion bzw. Abfärbung**²¹ bei freiberuflich tätigen PersG (u.a. Arztpraxen) aktuelle und praxisrelevante Entwicklungen ergeben, die nachfolgend dargestellt werden.

Zur aktuellen Entwicklung bei der gewerblichen Infektion durch den Betrieb und **Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken** vgl. A.V. Weiterführend wird auch auf die Ausführungen in „Die Einkommensteuererklärung 2020“²² und „Die Einkommensteuererklärung 2021“²³ verwiesen.

2. Gewerbliche Infektion bei freiberuflich tätigen Personengesellschaften

a) Allgemeines

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG bestimmt, dass die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer PersG **in vollem Umfang als Gewerbebetrieb** gilt, wenn die Gesellschaft **auch eine gewerbliche Tätigkeit** ausübt oder gewerbliche Einkünfte aus einer **Beteiligung an einer gewerblichen PersG** erzielt – sog. gewerbliche Infektion oder Abfärbung. Die Abfärbetheorie gilt unabhängig davon, ob aus der Tätigkeit ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder ob die gewerblichen Einkünfte aus einer Beteiligung positiv oder negativ sind. Eine Umqualifizierung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in Einkünfte

¹⁹ § 15 EStG

²⁰ § 18 EStG

²¹ § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

²² „Die Einkommensteuererklärung 2020“, Seite 29 ff

²³ „Die Einkommensteuererklärung 2021“, Seite 40 ff



aus Gewerbebetrieb tritt nicht ein, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und den Betrag von 24.500 EUR im VZ nicht übersteigen²⁴.

Praxishinweis

Der Gesetzgeber geht in der Begründung zum Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer Vorschriften²⁵ von der Fortgeltung dieser Bagatellgrenze aus. Dies hat der BFH mit seiner Entscheidung vom 30.6.2022²⁶ bestätigt. Allerdings gilt diese Bagatellgrenze nicht, wenn eine PersG gewerbliche Beteiligungseinkünfte bezieht.²⁷

Die freiberufliche Tätigkeit einer PersG setzt darüber hinaus voraus, dass **alle Gesellschafter die freiberufliche Qualifikation** erfüllen und i.R. ihrer Berufsausübung **leitend und eigenverantwortlich tätig** sind.

b) Gewerbliche Infektion durch Zentralisierung von Verwaltungsaufgaben

Bemerkenswert ist die Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz vom 16.9.2021²⁸:

Nach Auffassung des FG sind die Anforderungen der selbstständig ausgeübten Tätigkeit als Zahnarzt nicht mehr erfüllt, wenn in einer zahnärztlichen Partnerschaftsgesellschaft **Organisations-, Verwaltungs- und Management-Aufgaben** derart **auf einen der Mitunternehmer konzentriert** werden, dass dieser **nahezu keinerlei zahnärztliche Beratungs- oder Behandlungsleistungen** mehr unmittelbar an Patienten erbringt. Es würde das Merkmal der eigenverantwortlichen Tätigkeit fehlen. In der Folge geht das FG davon aus, dass die Einkünfte der gesamten Partnerschaftsgesellschaft gewerblich infiziert werden. Im Urteilsfall handelte es sich um eine freiberufliche Partnerschaftsgesellschaft bestehend aus sieben Zahnärzten, von denen einer (nahezu) ausschließlich organisatorische Aufgaben übernommen hatte.

²⁴ BFH-Urt. v. 27.8.2014 – VIII R 16/11, VIII R 41/11, VIII R 6/12, BStBl II 2015, 996, 999 und 1002

²⁵ BT-Drucks. 19/13436, Seite 96

²⁶ BFH-Urt. v. 30.6.2022 – IV R 42/19, BB 2022, 2517

²⁷ FG Münster, Urt. v. 13.5.2022 – 15 K 26/20 E,F, EFG 2022, 1446; Revision eingelegt, Az des BFH: VIII R 1/22

²⁸ FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 16.9.2021 – 4 K 1270/19, EFG 2022, 490; Revision eingelegt, Az des BFH: VIII R 4/22



Praxishinweis

Die Entscheidung des FG Rheinland-Pfalz hat über den entschiedenen Fall hinaus **Bedeutung für sämtliche freiberuflichen PersG**. Gegen das Urteil ist ein **Revisionsverfahren beim BFH** anhängig²⁹, dessen Ausgang mit Spannung erwartet werden kann. Entsprechende Fallgestaltungen sollten unbedingt vermieden werden. Um das Risiko der Infektion zu reduzieren, müssen u.E. alle Gesellschafter auch „ihrer“ eigentlichen freiberuflichen Tätigkeit leitend und eigenverantwortlich nachgehen.

c) Ausstellung von Impfzertifikaten

Die Durchführung von Schutzimpfungen – also auch der **Corona-Schutzimpfung** – stellt unstreitig eine **ärztliche Tätigkeit** dar, sodass vorbehaltlich der übrigen Voraussetzungen Einkünfte i.S.d. § 18 EStG erzielt werden. Allerdings erhalten Ärzte eine Vergütung für die **Ausstellung eines digitalen Impfzertifikates** auch in den Fällen, in denen die Impfung nicht durch die Arztpraxis erfolgt ist, sondern z.B. in einem Impfzentrum verabreicht wurde³⁰. Das BMF vertritt hierbei in Abstimmung mit den Ländern die Auffassung, dass das Ausstellen von Impfzertifikaten durch Ärzte auch dann **keine gewerbliche Tätigkeit** i.S.v. § 15 EStG darstellt, wenn die Impfung durch eine andere Praxis oder Stelle (z.B. Impfzentrum) vorgenommen wurde. Bei Gemeinschaftspraxen führt das Ausstellen von Impfzertifikaten dementsprechend auch **nicht** zu einer **gewerblichen Infektion**.³¹

Praxishinweis

Die Ausstellung von digitalen Impfzertifikaten durch **Apotheken** führt zu **gewerblichen Einkünften**.

d) Durchführung von Corona-Tests

Für die Durchführung von Corona-Tests bzw. dem Betrieb von Corona-Testzentren ist die **ärztliche Qualifikation nicht erforderlich**. Corona-Tests (sowohl PCR- als auch Antigen-Tests) werden jedoch auch in Arztpraxen durch die Ärzte bzw. Arzthelfer/innen durchgeführt und entsprechend vergütet. Dies hat die Frage aufgeworfen, ob die Durchführung von Corona-Tests durch Ärzte als gewerbliche Tätigkeit einzuordnen ist. Die FinVerw hat eine Gewerblichkeit unabhängig von der jeweiligen medizinischen Fachrichtung der

²⁹ Az des BFH: VIII R 4/22

³⁰ § 6 CoronaImpfV

³¹ Vgl. hierzu OFD Frankfurt/Main, Vfg. v. 26.10.2021 – S 2245 A-018-St 214, DStR 2021, 2693



Ärzte verneint³². Die Mithilfe anderer Personen (z.B. Arzthelferin/Arzthelfer) bei der Durchführung der Tests ist dabei unschädlich, wenn der Arzt weiterhin auch bei der Durchführung von Corona-Tests **leitend und eigenverantwortlich** tätig ist. Damit kommt es bei ärztlichen Gemeinschaftspraxen auch nicht zu einer gewerblichen Infektion.

Praxishinweis

Die **Mithilfe anderer Personen** ist nur unschädlich, solange die Ärzte **leitend und eigenverantwortlich** tätig sind (sog. **Stempeltheorie**)³³. Dies dürfte u.E. bei Testungen i.R.d. „normalen“ Betriebs einer Arztpraxis erfüllt sein. Der **Betrieb eines eigenständigen Testzentrums** außerhalb der eigentlichen Praxis, in dem vor Ort nicht ärztliches Personal mit der Durchführung der Tests betraut ist, stellt u.E. aufgrund der Vielzahl der täglich anfallenden Testungen die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit zumindest in Frage, sodass ggf. gewerbliche Einkünfte vorliegen können. In diesem Zusammenhang ist auf die Rechtsprechung i.Z.m. Laborärzten hinzuweisen³⁴ – eine Auseinandersetzung in der Rechtsprechung mit Corona-Testzentren ist zu erwarten. Dabei wird es im **Einzelfall** auf den **Umfang des Personals sowie der täglichen Testungen** ankommen. Werden Testzentren durch ärztliche PersG betrieben, besteht damit auch die **Gefahr einer gewerblichen Infektion**.

e) Betrieb einer Zweit-Praxis

Im Urteilsfall des **FG Münster vom 26.11.2021**³⁵ ging es um eine ärztliche Gemeinschaftspraxis, die zunächst aus fünf Ärzten bestanden hat und eine Praxis betrieben hat. Später wurde eine weitere Ärztin als zivilrechtliche Gesellschafterin aufgenommen, die eigenständig eine zweite Praxis an einem anderen Standort betrieben hat. Da die aufgenommene Ärztin u.a. nicht an den stillen Reserven der PersG beteiligt war und aufgrund geringer Stimmrechte keinen wesentlichen Einfluss auf gesellschaftliche Entscheidungen nehmen konnte, hat das FG sie nicht als Mitunternehmerin der PersG angesehen. Dies hatte für die Qualifikation der Einkünfte der (ursprünglichen) fünf Ärzte fatale Folgen – das FG entschied:

Nimmt eine ärztliche Gemeinschaftspraxis eine Ärztin als weitere Gesellschafterin auf, die an einem neuem Standort eine (Neben-)Betriebsstätte betreibt und dabei Behandlungsverträge mit Patienten abschließt

³² Vgl. hierzu OFD Frankfurt/Main, Vfg. v. 26.10.2021 – S 2245 A-018-St 214, DStR 2021, 2693

³³ Vgl. H 15.6 „Mithilfe anderer Personen“ EStH

³⁴ Vgl. hierzu BMF-Schr. v. 12.2.2009 – IV C 6 - S 2246/08/10001, BStBl I 2009, 398

³⁵ FG Münster, Urt. v. 26.11.2021 – 1 K 1193/18 G,F, EFG 2022, 411, rkr.



und die Patienten selbstständig behandelt und trägt die neue Gesellschafterin weder Mitunternehmerinitiative noch Mitunternehmerrisiko, **erzielt die Gemeinschaftspraxis gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt gewerbliche Einkünfte.**

Praxishinweis

Die nicht als Mitunternehmerin eingestufte Ärztin war damit praktisch als ArbN bzw. selbstständige Subunternehmerin der Gemeinschaftspraxis anzusehen. Da sie die Zweitpraxis praktisch eigenständig geführt hatte, wurden die übrigen Gesellschafter insoweit nichtleitend und eigenverantwortlich tätig. Eine **Tätigkeit gemeinsam mit den Gesellschaftern** hätte damit nicht zwingend zu einer Gewerblichkeit der Gemeinschaftspraxis geführt (vgl. H 15.6. „Mithilfe anderer Personen“ EStH).

f) Lagerung tiefgekühlter Samen- und Eizellen

Nach der Entscheidung des **FG Münster vom 29.4.2022**³⁶ darf zwar die Konservierung eines menschlichen Embryos sowie einer menschlichen Eizelle, in die bereits eine menschliche Samenzelle eingedrungen ist oder künstlich eingebracht worden ist, nur von einem Arzt vorgenommen werden³⁷. Dieser Arztvorbehalt umfasst jedoch nicht die anschließende tiefgekühlte Lagerung. Die entsprechende Tätigkeit einer aus Ärzten bestehenden PersG hat das FG daher als **gewerblich** eingestuft.

Praxishinweis

Wesentliches Argument der Klägerin war die Entscheidung des **BFH vom 29.7.2015**³⁸ zur **USt**. Danach ist die weitere Lagerung von i.R.e. Fruchtbarkeitsbehandlung eingefrorenen Eizellen durch einen Arzt gegen ein vom Patienten gezahltes Entgelt **umsatzsteuerfrei**, wenn damit ein therapeutischer Zweck verfolgt wird. Die umsatzsteuerliche Beurteilung schlägt jedoch nicht auf die ertragsteuerliche Beurteilung einer freiberuflichen Tätigkeit durch. Die Entscheidung des FG ist **vorläufig nicht rechtskräftig**. Ein evtl. Revisionsaktenzeichen liegt (noch) nicht vor.

³⁶ FG Münster, Urte. v. 29.4.2022 – 12 K 168/17 G,F, EFG 2022, 1296, rkr.

³⁷ § 9 Nr. 4 ESchG

³⁸ BFH-Urte. v. 29.7.2015 – XI R 23/13, BStBl II 2017, 733

