

Einkommensteuer bei Ärzten

Dr. Harald Moshhammer

12. Oktober 2016

Laufende Besteuerung

Einkunftsquellen von Ärzten

Tätigkeitsbereich

- Kassen-/Wahlarztordination (Einkünfte aus selbständiger Arbeit)
- Vertretungsarzt (Einkünfte aus selbständiger Arbeit)
 - auch wenn über einen längeren Zeitraum regelmäßig vertreten wird, da keine persönliche Weisungsgebundenheit vorliegt (UFS GZ RV/0793-G/09 vom 03.05.2011)
- Einkünfte aus Dienstverhältnis mit einer Krankenanstalt
 - Lohn (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit)
 - „Klassegebühren“
 - wenn Krankenanstalt im eigenen Namen einhebt und Anteil an Arzt ausbezahlt (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit)
 - wenn Primar die Gebühr selbst von Patienten einhebt und danach einen Teil an die anderen Ärzte bzw. an die Krankenanstalt abführt (Einkünfte aus selbständiger Arbeit)
 - wenn Krankenanstalt Rechnung zwar ausstellt, aber Namen der Ärzte und Anteil an der Gebühr angibt (Einkünfte aus selbständiger Arbeit)

Laufende Besteuerung

Einkunftsquellen von Ärzten

Tätigkeitsbereich

- Einkünfte als Geschäftsführer einer Ärzte-GmbH
 - wesentlich (mehr als 25 %) beteiligt (Einkünfte aus selbständiger Arbeit)
 - nicht wesentlich (nicht mehr als 25 %) beteiligt (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit)
- Gemeindeärzte
 - Unterliegen dienst- und besoldungsrechtlichen Vorschriften der Landesregierung (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit)

Laufende Besteuerung

Betriebliche Einkünfte von Ärzten

Gewinnermittlung

- Einnahmen-Ausgaben-Rechnung
- Basispauschalierung
 - 12% Betriebsausgabenpauschale
 - Zusätzlich ua.
 - Krankenversicherungsbeiträge
 - Beiträge zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Unfall- und Pensionsversicherung sowie
 - Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern (Wohlfahrtsfonds)
 - Grundfreibetrag des Gewinnfreibetrages
 - Löhne und Lohnnebenkosten
 - Fremdlöhne (an nachgeordnete Ärzte weiterbezahlte Sonderklassegebühren)
 - Ausgaben für Waren (zB Medikamente der Hausapotheke)
- Freiwillig doppelte Buchführung

Laufende Besteuerung

Betriebliche Einkünfte von Ärzten

Betriebsausgaben: Besonderheiten iZm Ärzten

- Arbeitszimmer
 - Ausgaben für Ordinations- und Therapieräumlichkeiten im privaten Wohnungsverband, die aufgrund der Ausstattung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ausschließen (zB Praxis eines Zahn- oder praktischen Arztes)
 - Gilt lt. BMF nicht für einen Facharzt der Psychiatrie, bei dem sich der als Praxis genutzte Raum nicht wesentlich von privat genutzten Räumen unterscheidet
- Ausbildungskosten im Familienverband
 - Voraussetzung für die Übernahme von Ausbildungskosten im Familienverband, dass Kostenübernahme auch zwischen Familienfremden vereinbart worden wäre (VwGH 24.5.2012, GZ 2009/15/0130 betreffend Arzt, der Sohn geringfügig angestellt hatte und für diesen die Ausbildungskosten für eine dreijährige Physiotherapieausbildung übernahm)

Laufende Besteuerung

Betriebliche Einkünfte von Ärzten

Betriebsausgaben: Besonderheiten iZm Ärzten

- Berufskleidung
 - Aufwendungen für Bekleidung grundsätzlich nicht absetzbar
 - Ausnahme: typische Kleidung, die eindeutig nur in der Arztpraxis verwendet wird (weißer Kittel; in der Praxis auch: bedruckte T-Shirts/Polos)
- Catering für Berufskollegen
 - Lt. BFG Beweismittel zur Anerkennung als Repräsentationsaufwendungen nötig, wie zB die Einladung, ein Programm über den Ablauf der Veranstaltung, Handouts für die Gäste oder den Text einer Rede
(BFG v. 08.01.2016, RV/7100579/2014)

Laufende Besteuerung

Betriebliche Einkünfte von Ärzten

Betriebsausgaben: Besonderheiten iZm Ärzten

- Hausanteil
 - Berücksichtigung eines „Hausanteiles“ durch die Krankenanstalt bei der Abrechnung der Beträge für die Nutzung der Einrichtungen der Krankenanstalt
 - Achtung: kein Betriebsausgabenpauschale nach § 17 Abs. 1 EStG bei Geltendmachung als Betriebsausgabe (VwGH 22.02.2007, 2002/14/0019)
- Medizinische Geräte
 - Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer bei medizinischen Großgeräten (zB Röntgengeräte und Computertomographen) branchenüblicher Erfahrungssatz von acht Jahren, wenn nichts anderes bewiesen bzw. schlüssig begründet wird (UFSW v. 09.11.2004, RV/2121W/03)

Laufende Besteuerung

Betriebliche Einkünfte von Ärzten

Betriebsausgaben: Besonderheiten iZm Ärzten

- Ordinationseinrichtung
 - Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer in der Praxis grds. zehn Jahre, außer geringere technische Nutzungsdauer
- Sponsorzahlungen
 - Zahlung an Vereine mit Bekanntmachung der Zahlung auf Benefizveranstaltung ohne Zusammenhang zur ärztlichen Tätigkeit, daher keine Werbewirksamkeit; kein Betriebsausgabenabzug (BFG v. 27.04.2016, RV/7102953/2011)
- Zufluss-/Abflussprinzip
 - Durchbrechung zB bei Zahngold

Besteuerung iZm Übernahmen

Veräußerer

Exkurs: Übergabemodalitäten

- Wertbestimmung bei Übergabe
 - Vorgegebener Übergabewert bei Vorliegen eines Gruppenpraxis-Gesamtvertrages
 - Frei vereinbarter Wert, sofern kein Gruppenpraxis-Gesamtvertrag vorliegt
- Vorteilhaftigkeit von Neugründung/Übernahme?

Besteuerung iZm Übernahmen

Veräußerer

Begünstigungen bei Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe

- Pensionshalbsatz gem. § 37 Abs. 5 EStG (Optimierung bei Übergaben im Familienverband)
 - 60. Lebensjahr vollendet
 - Einstellung Erwerbstätigkeit
(Umsatz \leq EUR 22.000,00 und Einkünfte EUR \leq 730,00 im KJ)
 - Ablauf von sieben Jahren seit Eröffnung oder letztem entgeltlichen Erwerb
- Dreijahresverteilung gem. § 37 Abs. 2 EStG
 - Ablauf von sieben Jahren seit Eröffnung oder letztem entgeltlichen Erwerb
- Freibetrag iHv EUR 7.300,00 gem. § 24 Abs. 4 EStG
- Keine Begünstigungsmöglichkeit bei Betriebsveräußerung gegen Rente (wohl aber bei ratenweiser Bezahlung)

Besteuerung iZm Übernahmen

Veräußerer

Begünstigungen bei Betriebsaufgabe

- Hauptwohnsitzbegünstigung gem. § 24 Abs. 6 EStG
- Voraussetzung bei Pensionsfall
 - 60. Lebensjahr vollendet
 - Einstellung Erwerbstätigkeit
(Umsatz \leq EUR 22.000,00 und Einkünfte \leq EUR 730,00 im KJ)
 - Ablauf von sieben Jahren seit Eröffnung oder letztem entgeltlichen Erwerb
- Wirkung
 - Keine Besteuerung stiller Reserven iZm dem gesamten Gebäude
 - Grund und Boden von Begünstigung nicht erfasst, aber bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen mit dem Buchwert zu bewerten

Besteuerung iZm Übernahmen

Veräußerer

Gewinnfreibetrag

- Überbindung der Nachversteuerungsverpflichtung bei entgeltlicher oder unentgeltlicher Übertragung des gesamten Betriebes oder bei Übertragung eines Teilbetriebes unter Mitübertragung des Wirtschaftsgutes
- Nachversteuerung beim Übernehmenden nur dann, wenn Wirtschaftsgüter vor Ablauf der Behaltefrist aus dem Betriebsvermögen ausscheiden oder in eine Betriebsstätte außerhalb des EU/EWR-Raumes verbracht werden (ggf. Ersatzbeschaffung möglich)

Zwischenabfertigung

- Bei einvernehmlicher Auflösung des Dienstverhältnisses mit dem veräußernden Arbeitgeber und Ausbezahlung gesetzlicher Abfertigungen, auch bei Wiedereinstellungszusage durch den Rechtsnachfolger begünstigte Besteuerung von Abfertigungszahlungen gem. § 67 Abs. 3 EStG zulässig

Besteuerung iZm Übernahmen

Erwerber

Praxiswert

- Praxiswert grds. auf persönliche Leistungen des Rechtsvorgängers zurückzuführen und daher abnutzbar, da mit dem Ausscheiden des Praxisinhabers das von ihm begründete Vertrauensverhältnis allmählich endet und vom Nachfolger neu begründet werden muss
- Nutzungsdauer des Praxiswertes gesetzlich nicht geregelt (Einzelfallbeurteilung)
- Entscheidendes Kriterium: Ausmaß der Abgeltung des mit der persönlichen Beziehung des freiberuflich Tätigen verbundenen besonderen Vertrauensverhältnisses zu den von ihm Betreuten (Klienten, Patienten) im Vergleich zu anderen Komponenten des Praxiswertes
- Standardfall lt. Finanzverwaltung: **fünf Jahre**
- Aber: Zeitrahmen von min. **drei** und höchstens **15 Jahren** möglich

Besteuerung iZm Übernahmen

Erwerber

Praxiswert

- Praxiswert nicht abnutzbar, wenn Rechtsvorgänger (Praxisinhaber) weiter im Betrieb tätig ist
 - Keine Bedenken, wenn ein nicht abnutzbarer Praxiswert in analoger Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG verteilt auf 15 Jahre abgeschrieben wird

Kontaktdetails

Tissot Steuerberatungs GmbH

Dr. Harald Moshhammer
Promenade 17
4020 Linz

Tel.: 0732 781485 – 36

Fax: 0732 781485 – 40

E-Mail: moshammer@tissot-stb.at

Web: www.tissot-stb.at