

---

## Steuer-Brief für Ärzte und Zahnärzte

---

Im Mai 2007

### Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

sowohl die Gerichte als auch der Fiskus haben sich mit zahlreichen für Ärzte besonders interessanten Fragestellungen beschäftigt: Erfahren Sie diesmal das Neueste zur **gewerblichen Infizierung** von ärztlichen Gemeinschaftspraxen durch Fallpauschalen, zum **Fremdvergleich bei gemieteten Praxisräumen**, zu **Fortbildungsveranstaltungen** und zu **außerordentlichen Einkünften**. Unser Steuertipp zeigt, worauf Sie bei einem **Praxisverkauf** achten sollten, um sich die möglichen steuerlichen Vergünstigungen zu sichern.

#### Fremdvergleich

### Miete für Praxisräume

Wenn es um die **steuerliche Anerkennung** von Vereinbarungen zwischen Eheleuten geht, stellt sich das Finanzamt schnell die Frage, ob fremde Dritte genauso handeln würden.

Der Ehemann betrieb im Streitfall seine Praxis in angemieteten Räumen in dem seiner Ehefrau gehörenden und weitgehend fremdfinanzierten Haus. Die Ehefrau ermittelte Verluste aus Vermietung und Verpachtung. Die auf dem Mietkonto auflaufenden negativen Salden glich der Ehemann regelmäßig durch Überweisungen vom Praxiskonto aus. Das Finanzamt erkannte – nach Ansicht des Bundesfinanzhofs (BFH) zu Recht – das Mietverhältnis nach einer Außenprüfung nicht mehr an. Die **Miete** wurde nicht wie vereinbart, sondern zumeist **unregelmäßig gezahlt** und die **Nebenkosten** wurden entgegen der Vereinbarung **nicht abgerechnet**. Für die Beurtei-

lung, ob Aufwendungen aufgrund eines Vertrags zwischen Angehörigen betrieblich veranlasst sind, ist laut BFH auch der Fremdvergleich maßgebend. Fremde Dritte würden sich jedoch nicht entsprechend verhalten.

Das Urteil hat zur Folge, dass der Ehemann die Mietzahlungen nicht als Betriebsausgaben abziehen darf. Die Ehefrau erzielt demgegenüber keine Einkünfte bzw. Verluste aus Vermietung und Verpachtung. Die Nutzung der Praxisräume wird steuerrechtlich also wie eine **unentgeltliche Nutzungsüberlassung** behandelt.

#### Fallpauschalen

### Gewerbliche Infizierung von ärztlichen Gemeinschaftspraxen

In den Fällen der integrierten Versorgung schließen Ärzte mit der Krankenkasse Verträge, nach denen die Krankenkasse den Ärzten für die Behandlung von Patienten Fallpauschalen zahlt (vgl. Steuer-Brief Januar 2007). Jetzt hat sich auch die

#### In dieser Ausgabe

- |                                     |  |   |
|-------------------------------------|--|---|
| <input checked="" type="checkbox"/> | <b>Fremdvergleich:</b> Miete für Praxisräume.....                                      | 1 |
| <input checked="" type="checkbox"/> | <b>Fallpauschalen:</b> Gewerbliche Infizierung von ärztlichen Gemeinschaftspraxen..... | 1 |
| <input checked="" type="checkbox"/> | <b>Fortbildungskosten:</b> Teilnahme an fachärztlichem Kongress .....                  | 2 |
| <input checked="" type="checkbox"/> | <b>Außerordentliche Einkünfte:</b> Vergütung für mehrjährige Tätigkeit .....           | 2 |
| <input checked="" type="checkbox"/> | <b>Dieselrußfilter:</b> Bundesrat gibt grünes Licht.....                               | 3 |
| <input checked="" type="checkbox"/> | <b>Kaufpreisaufteilung:</b> Vermögensübertragung zwischen Angehörigen.....             | 3 |
| <input checked="" type="checkbox"/> | <b>Private Veräußerungsgeschäfte:</b> Verluste rechtzeitig geltend machen!.....        | 3 |
| <input checked="" type="checkbox"/> | <b>Steuertipp:</b> Steuervorteile bei Praxisverkauf nutzen!....                        | 3 |

Oberfinanzdirektion Münster mit diesem Thema befasst und dazu Folgendes klargestellt:

Die Verträge über die integrierte Versorgung können sehr unterschiedlich ausgestaltet sein. Die Frage der gewerblichen Infizierung der gesamten Einkünfte der Gemeinschaftspraxis stellt sich nur in den Fällen, in denen die Fallpauschale **auch gewerbliche Leistungen** (z.B. die Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln) abdeckt.

Die zwischen Krankenkasse und Arzt vereinbarte Fallpauschale umfasst Vergütungen sowohl für freiberufliche als auch für gewerbliche Tätigkeiten. Damit kommt es zu einer **gewerblichen Infizierung der gesamten Tätigkeit** der Gemeinschaftspraxis, sofern die Geringfügigkeitsgrenze von **1,25 %** überschritten wird.

Für die Prüfung der Geringfügigkeitsgrenze ist der **Anteil der Fallpauschalen**, der auf die Abgabe von **Arzneien und Hilfsmitteln** entfällt, dem **Gesamtumsatz** der Gemeinschaftspraxis gegenüberzustellen. Dabei kann der Umsatz aus der Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln anhand der Einkaufspreise ermittelt werden, weil aus deren Abgabe kein Gewinn erstrebt wird.

#### Fortbildungskosten

##### **Teilnahme an fachärztlichem Kongress**

Aufwendungen für Fachkongresse können als **Betriebsausgaben** oder **Werbungskosten** abziehbar sein, wenn ein konkreter Zusammenhang mit der Berufstätigkeit besteht.

Ein Facharzt für Anästhesie war als Oberarzt in der Abteilung für Anästhesiologie und Intensivmedizin einer Klinik nichtselbständig tätig. Er nahm in der Zeit vom 31.01.01 bis zum 07.02.01 bzw. vom 30.01.02 bis zum 06.02.02 an einem „Internationalen Symposium für Anästhesie, Notfall-, Schmerz- und Intensivbehandlungsprobleme“ in St. Anton am Arlberg teil. Das Symposium richtete sich auch an Ärzte im Praktikum, Krankenschwestern und -pfleger. Darüber hinaus besuchte er in der Zeit vom 18.09. bis zum 25.09.02 das „5. Repetitorium Anästhesiologie“ für Fachärzte in Mayrhofen.

Auf den Symposien am Arlberg wurden jeweils von Sonntag bis Freitag vormittags (von 9 Uhr bis 12 Uhr) und nachmittags (von 14 Uhr bis 19 Uhr) verschiedene, nicht in sich zusammenhängende, auf die Fachbereiche Anästhesie, Notfall- und Intensivmedizin sowie Schmerztherapie bezogene Vorträge angeboten. Daneben bestand die Möglichkeit, gegen zusätzliche Gebühren – auch in der Mittagspause und abends – weitere Workshops und Kurse zu besuchen.

Das Programm des Repetitoriums in Mayrhofen gestaltete sich in der Regel so, dass täglich von 9 Uhr bis 12 Uhr und von 16 Uhr bis 19 Uhr jeweils einstündige Fachvorträge gehalten wurden. Außerdem bestand täglich von 12 Uhr bis 16 Uhr die Möglichkeit, an PC-Lernprogrammen oder an der Vorführung von Fortbildungsvideos teilzunehmen. Das Organisationskomitee in St. Anton hat die Teilnahme des Arztes an den Veranstaltungen durch **Anwesenheitstestate** bestätigt.

Der Bundesfinanzhof (BFH) sah es als nachgewiesen an, dass bei der Teilnahme an den Fachkongressen die **berufliche Veranlassung** bei weitem **überwog**. Die Befriedigung privater Interessen wie z.B. Erholung, Bildung und Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises fiel nach Ansicht der Richter nicht ins Gewicht. Sie war nur von untergeordneter Bedeutung. Der BFH ließ daher die gesamten Kosten zum Abzug als Werbungskosten zu.

#### Außerordentliche Einkünfte

##### **Vergütung für mehrjährige Tätigkeit**

Honorarnachzahlungen sind auch bei Ärzten keine Seltenheit, sie gelten in der Regel daher nicht als außerordentliche Einkünfte. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat jetzt aber bei einem Freiberufler steuerbegünstigte außerordentliche Einkünfte angenommen. Außerordentliche Einkünfte setzen voraus, dass die Vergütung für mehrjährige Tätigkeiten eine **Progressionswirkung** typischerweise erwarten lässt.

Dem Freiberufler war eine Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit aufgrund einer vorausgegangen **rechtlichen Auseinandersetzung** zusammengeballt zugeflossen. Im Streitfall ging es um eine Nachzahlung der Kassenärztlichen Vereinigung für insgesamt fünf Jahre von immerhin knapp 117.000 € (vgl. Steuer-Brief Februar 2006). Das Landessozialgericht hatte die Punktbewertung durch die Kassenärztliche Vereinigung für die von dem Freiberufler erbrachten Leistungen in den fünf Jahren als zu niedrig erkannt. Daher kam es nach drei Jahren zu der Nachzahlung.

Der BFH ist zu folgendem Ergebnis gekommen: Die Nachzahlung der Kassenärztlichen Vereinigung aufgrund der nicht ausreichenden Stützung der Punktwerte für die fünf Jahre im Streitjahr sei schon deshalb „mehrjährig“, weil der **Zufluss insgesamt mehrere Jahre betreffe**. Die steuerliche Belastung bei Einkünften, die dem Steuerzahler für eine mehrjährige Tätigkeit zufließen, soll möglichst nicht höher sein, als wäre ihm in jedem der mehreren Jahre ein Anteil zugeflossen.

Dieselfußfilter**Bundesrat gibt grünes Licht**

Mit Rußfilter nachgerüstete Diesel-Pkw werden steuerlich gefördert (vgl. Steuer-Brief Januar 2007). Der Bundesrat hat kürzlich der Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes zugestimmt.

Die neue **Steuerbefreiung von 330 €** deckt etwa die Hälfte der Nachrüstkosten von durchschnittlich 600 €. Generell werden Nachrüstungen **vom 01.01.2006 bis zum 31.12.2009** gefördert. Bei einem Wechsel des Fahrzeughalters soll der neue Eigentümer eine noch nicht abgelaufene Steuerbefreiung übernehmen können.

Die Steuerbefreiung wird aber erst gewährt, wenn die **Kfz-Zulassungsstelle** die technische Nachrüstung festgestellt hat. Die Zulassungsstellen werden den Finanzämtern die Nachrüstung melden. Damit entfällt eine eigene Schlüsselnummer in den Fahrzeugpapieren. Für nicht nachgerüstete Fahrzeuge (Erstzulassung vor dem 01.01.2007) und Neuwagen ohne Filter wird die **Kfz-Steuer erhöht**: um 1,20 €/je 100 cm<sup>3</sup> Hubraum. Das gilt auch für Wagen der Euro-4-Abgasnorm, sofern sie nicht auch den Partikelgrenzwert der geplanten Euro-5-Norm einhalten.

Kaufpreisaufteilung**Vermögensübertragung zwischen Angehörigen**

Bei einer teilentgeltlichen Übertragung mehrerer Wirtschaftsgüter zwischen nahen Angehörigen (z.B. durch **vorweggenommene Erbfolge**) war bisher das Verhältnis der Verkehrswerte für die Aufteilung der Anschaffungskosten maßgeblich.

An dieser Auffassung hält der Fiskus nicht mehr fest. Denn der Bundesfinanzhof hat davon abweichend entschieden: Grundsätzlich ist die **von den Vertragsparteien vorgenommene Aufteilung** des Kaufpreises auf einzelne Wirtschaftsgüter – auch bei einer **gemischten Schenkung** – der Besteuerung zugrunde zu legen.

Dazu muss die Zuordnung nach außen hin erkennbar sein und die Aufteilung darf nicht zu einer unangemessenen wertmäßigen Berücksichtigung der einzelnen Wirtschaftsgüter führen. Nutzen Sie im Vorfeld unser Beratungsangebot, falls Sie planen, z.B. Ihre Praxis oder ein Mietwohngrundstück durch vorweggenommene Erbfolge zu übertragen!

Private Veräußerungsgeschäfte**Verluste rechtzeitig geltend machen!**

Grundstücks- und Wertpapierveräußerungsgeschäfte gehören zu den privaten Veräußerungsgeschäften. **Verluste**, die innerhalb der bei diesen Geschäften geltenden Fristen erzielt werden (zehn Jahre bei Grundstücken, ein Jahr bei Wertpapieren), können **nur mit gleichartigen Gewinnen verrechnet** werden. Eine Verrechnung mit Gewinnen aus anderen Einkünften – z.B. aus selbständiger Arbeit – ist nicht möglich. Private Veräußerungsverluste, die sich im Jahr ihrer Entstehung mangels (ausreichender) positiver Veräußerungsgewinne nicht verrechnen lassen, können in das Vorjahr zurück- bzw. unbegrenzt vortragen und später verrechnet werden.

Über die Verrechenbarkeit von Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften, die im Entstehungsjahr nicht ausgeglichen werden können, hatte der Bundesfinanzhof (BFH) geurteilt: Darüber ist erst **im Jahr ihrer Verrechnung** zu entscheiden, also in dem Jahr, in dem ein Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften entstanden ist. Das würde bedeuten, dass die Verluste im Entstehungsjahr **nicht gesondert durch Bescheid festgestellt** werden müssten, um verrechenbar zu sein. Denkbar wäre danach folgendes

**Beispiel:** Dem Finanzamt wird im Zusammenhang mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2007 erstmals mitgeteilt, dass 2005 ein Verlust aus dem Verkauf von Wertpapieren entstanden ist. Dieser Verlust soll 2007 z.B. mit dem Gewinn aus einem Grundstücksverkauf verrechnet werden.

Das Bundesfinanzministerium hat leider festgelegt, dass die Finanzämter das Urteil des BFH **nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus** anwenden sollen. Das bedeutet: Verluste, die später zur Verrechnung mit privaten Veräußerungsgewinnen zur Verfügung stehen sollen, müssen Sie schon im Jahr der Verlustentstehung beim Finanzamt geltend machen!

Steuertipp**Steuervorteile bei Praxisverkauf nutzen!**

Wenn Sie Ihre Praxis verkaufen, können Sie für den sich ergebenden Veräußerungsgewinn einen **Freibetrag bis zu 45.000 €** beanspruchen. Der steuerpflichtige Teil des Veräußerungsgewinns wird nur mit **56 % des durchschnittlichen Steuersatzes** versteuert. Beide Steuervergünstigungen setzen aber voraus, dass Sie das 55. Lebensjahr vollendet haben oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig sind.

Erfüllen Sie diese Voraussetzungen nicht, kann der Veräußerungsgewinn nach der **Fünftelregelung** ermäßigt besteuert werden. Dabei wird die Steuer für ein Fünftel des Veräußerungsgewinns berechnet und mit fünf multipliziert.

Um die genannten Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen zu können, müssen Sie außerdem

- Ihre bisherige selbständige Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis für eine gewisse Zeit einstellen oder
- im bisherigen räumlichen Wirkungskreis eine gänzlich andere (wesensverschiedene) selbständige Tätigkeit ausüben.

Wenn Sie Ihre ärztliche Tätigkeit nach einem Praxisverkauf – auch in nur geringem Umfang – fortführen, können diese Steuervergünstigungen schnell gefährdet sein. Fraglich war bisher, ob nach dem Verkauf unter Zurückbehaltung weniger Patienten auch die **künftige Entwicklung** (z.B. Hinzugewinnung neuer Patienten) zu berücksichtigen ist. Dazu vertritt der Fiskus jetzt folgende Auffassung:

Ein Praxisverkauf liegt vor, wenn die für die Ausübung wesentlichen Betriebsgrundlagen – dazu gehören insbesondere auch der Patientenstamm und der Praxiswert – entgeltlich auf einen anderen übertragen werden. Die freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis muss wenigstens **für eine gewisse Zeit eingestellt** werden. Unschädlich ist die Fortführung einer freiberuflichen Tätigkeit in geringem Umfang, wenn die darauf entfallenden Umsätze in den letzten drei Jahren **weniger als 10 % der gesamten Einnahmen** ausgemacht haben.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte schon früher ausgeführt, dass die Entwicklung der zurückbehaltenen Beziehungen nach dem Verkauf unerheblich sei. Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann sich das aber nur auf die Entwicklung der zurückbehaltenen Patienten beziehen. Die **Hinzugewinnung neuer Patienten** innerhalb der „gewissen“ Zeit nach der Betriebsaufgabe ist – auch ohne Überschreiten der 10%-Grenze – in jedem Fall schädlich, weil eine Betriebsaufgabe dann tatsächlich nicht stattgefunden hat.

Möglicherweise werden neue Patienten im Verhältnis zu den zurückbehaltenen in nicht nur völlig unbedeutendem Umfang hinzugewonnen. Dann ist der erzielte Gewinn aus dem vorhergehenden Verkauf der freiberuflichen Praxis unter Zurückbehaltung der zunächst unbeachtlichen Patienten als **laufender Gewinn** zu erfassen. Das gilt grundsätzlich auch, wenn es sich bei der Hinzugewinnung nur um eine vorübergehende Maß-

nahme handelt. Ist der **Steuerbescheid** des Veranlagungszeitraums des ursprünglich begünstigten Verkaufs der freiberuflichen Praxis bereits bestandskräftig, ist sogar eine Änderung möglich.

Wird die **10%-Grenze** bei dem ursprünglichen Verkauf **unterschritten**, sind später eintretende, nur die zurückbehaltenen Patienten betreffende Umsatzsteigerungen grundsätzlich unschädlich.

Eine begünstigte Praxisveräußerung liegt außerdem nicht vor, wenn die im Eigentum des bisherigen Praxisinhabers befindlichen **Praxisräume** nicht gleichzeitig und vollständig in das Privatvermögen überführt werden (können). Ein Grund kann z.B. sein, dass er einen Teil der Praxisräume weiterhin für die Behandlung der zurückbehaltenen Patienten nutzt. Für die Zurückbehaltung der (funktional wesentlichen) Praxisräume gibt es keine Wesentlichkeitsgrenze.

Der Begriff „**gewisse Zeit**“ ist höchstrichterlich noch nicht näher bestimmt worden. Er ist von den Umständen des Einzelfalls abhängig, wie etwa der räumlichen Entfernung der wieder aufgenommenen Tätigkeit zur veräußerten Praxis, der Vergleichbarkeit der Betätigung oder der Art und Struktur des Patientenstamms.

Der BFH hat einen Zeitraum von **fünf Monaten** und das Finanzgericht Rheinland-Pfalz einen Zeitraum von **neun Monaten** noch nicht als Einstellung der Tätigkeit für eine gewisse Zeit angesehen. Bei einer Zeitspanne von mehr als **drei Jahren** kann aber im Allgemeinen eine ausreichende Wartezeit angenommen werden.

Diese Grundsätze wenden auch die Gerichte an: In einem kürzlich entschiedenen Streitfall hat sich der BFH daher gegen die Tarifiermäßigung ausgesprochen. Der Freiberufler hatte schon **ein Jahr nach dem Verkauf** seine Tätigkeit zunächst in angemieteten Räumen in der Nähe seiner bisherigen Praxis und im Jahresverlauf in derselben wieder aufgenommen. Er hatte dabei – im Vergleich zu den Erlösen der letzten drei Jahre vor dem Verkauf – nicht nur geringfügige Einnahmen aus der Betreuung früherer Patienten erzielt. Der Veräußerungsgewinn unterlag folglich dem Regelsteuersatz.

**Hinweis:** Auf keinen Fall sollten Sie eine Aufgabeentscheidung oder einen Verkauf überstürzen. Nutzen Sie unser Beratungsangebot!

Mit freundlichen Grüßen