

Ausgabe für Heilberufe	April 2011
<p>wie wichtig die gründliche Vorbereitung einer <b>Kombination von Praxisübergabe und Ausbildungskostenübernahme</b> oder die geschickte Gestaltung einer <b>Abfindungszahlung</b> ist, zeigen Ihnen in dieser Ausgabe der erste Artikel sowie der <b>Steuertipp</b>. Diese bilden einen Rahmen um weitere aktuelle Entscheidungen, die für Sie als Arzt oder Zahnarzt besonders relevant sind.</p>	<p><b>In dieser Ausgabe</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><input checked="" type="checkbox"/> <b>Facharztausbildung des Kindes:</b> Kann der Vater die Kosten als Sonderbetriebsausgaben abziehen? ...1</li> <li><input checked="" type="checkbox"/> <b>Einnahmenüberschussrechnung:</b> BFH ruft Bundesverfassungsgericht an! .....2</li> <li><input checked="" type="checkbox"/> <b>Rückenschule:</b> Keine Steuerbefreiung bei freiwilliger Kostenübernahme .....2</li> <li><input checked="" type="checkbox"/> <b>Umsatzsteuerfreiheit:</b> Vorsicht bei Leistungen einer Privatklinik! .....2</li> <li><input checked="" type="checkbox"/> <b>Außergewöhnliche Belastungen:</b> Nachweis für Krankheitskosten erleichtert .....3</li> <li><input checked="" type="checkbox"/> <b>Reisekosten:</b> Pauschalen müssen nicht ständig angepasst werden .....3</li> <li><input checked="" type="checkbox"/> <b>Seminarveranstaltungen:</b> Seminarverpflegung ist umsatzsteuerpflichtig .....3</li> <li><input checked="" type="checkbox"/> <b>Berufsausbildung:</b> Fahrten zur Präsenzuni zählen nur mit der Entfernungspauschale .....3</li> <li><input checked="" type="checkbox"/> <b>Steuertipp:</b> Regeln zur Tarifermäßigung bei Abfindungszahlungen verbessert .....4</li> </ul>

## Facharztausbildung des Kindes

### Kann der Vater die Kosten als Sonderbetriebsausgaben abziehen?

Haben Sie vor, Ihre fachärztliche Einzelpraxis durch Ihr Kind übernehmen oder es in Ihre Gemeinschaftspraxis eintreten zu lassen? Dann stellen Sie sich vielleicht die Frage, ob die Kosten, die Sie für seine Ausbildung übernommen haben, als (Sonder-)Betriebsausgaben Berücksichtigung finden können.

Das Finanzgericht Münster (FG) hat sich jüngst mit dieser Frage auseinandergesetzt: Eine Gemeinschaftspraxis hatte mit dem Sohn eines beteiligten Arztes vereinbart, die Kosten für seine Ausbildung zum Facharzt für Kieferorthopädie zu übernehmen. Dafür war er verpflichtet worden, als Gesellschafter in die zahnärztliche Praxis einzutreten. In einer weiteren Vereinbarung stellte der Vater seine Mitgesellschafterin von der Kostenübernahme frei und trug die Ausbildungskosten allein. Nach Beendigung der Ausbildung trat der Sohn in die Praxis ein. Den Antrag des Vaters, diese Kosten als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen, lehnten die Finanzrichter allerdings ab. Eine **Berücksichtigung von Ausbildungskosten als (Sonder-)Betriebsausgaben** kommt nach Auffassung des FG nur ausnahmsweise in Betracht, wenn sie **nachweisbar ausschließlich** oder zumindest **ganz überwiegend betrieblich veranlasst** sind. An das **Vorliegen und den Nachweis** eines solchen Ausnahmefalls werden auch dann **strenge Maßstäbe** angelegt, wenn die Ausbildung der Unternehmensnachfolge dienen soll. Die Zuordnung zum betrieblichen Bereich setzt voraus, dass die Vereinbarung zwischen Eltern und Kind

- **klar und eindeutig** ist und
- nach Inhalt und Durchführung dem **Fremdüblichen** entspricht.

- Im Streitfall hätte also im Rahmen eines Fremdvergleichs nachgewiesen werden müssen, dass der Arzt derartige Aufwendungen auch für einen fremden Dritten getragen hätte. Da im eigenen Betrieb keine Vergleichsmöglichkeit bestand, hätte er sich bei den einschlägigen Berufs- oder Interessenverbänden um Vergleichsfälle bemühen sollen. Gegen die Üblichkeit der Vereinbarung sprach außerdem, dass sich weder die Gesellschafterin an den Kosten beteiligte noch gemeinschaftlich nach einem fremden Dritten für die Unternehmensnachfolge gesucht worden war.
- Hinweis: Die Berücksichtigung der Ausbildungskosten beim Sohn kam - nach Ansicht des FG - nicht in Frage, da dieser in den Streitjahren noch kein Gesellschafter war.
- Einnahmenüberschussrechnung
- BFH ruft Bundesverfassungsgericht an!
- Ermitteln Sie Ihre Einkünfte aus selbständiger Arbeit durch **Einnahmenüberschussrechnung**, müssen Sie die Betriebseinnahmen und -ausgaben grundsätzlich **im Zeitpunkt der Vereinnahmung bzw. Verausgabung** berücksichtigen.
- Mit dem Richtlinien-Umsetzungsgesetz wurde erstmals **ab Veranlagungszeitraum 2004** gesetzlich geregelt, dass geleistete Ausgaben für eine Nutzungsüberlassung von mehr als fünf Jahren im Voraus insgesamt gleichmäßig über den Zeitraum zu verteilen sind. Nun hat der Bundesfinanzhof das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) angerufen. Nach seiner Auffassung ist dies insoweit verfassungswidrig, als **im Voraus gezahlte Erbbauzinsen** auch dann auf den Zeitraum des Erbbaurechts zu verteilen sind, wenn sie im Jahr 2004, aber noch vor Einbringung der Neuregelung in den Deutschen Bundestag am **27.10.2004**, verbindlich vereinbart und gezahlt wurden.
- **Hinweis:** Es bleibt abzuwarten, wie das BVerfG letztlich entscheiden wird. Bis dahin sollten entsprechende Fälle durch Einspruch offengehalten und unter Hinweis auf das anhängige Verfahren vor dem BVerfG das Ruhen des Verfahrens beantragt werden.
- Rückenschule
- Keine Steuerbefreiung bei freiwilliger Kostenübernahme

In einem neueren Beschluss hat der Bundesfinanzhof (BFH) entschieden, dass eine durch einen Diplom-Sportlehrer betriebene **Rückenschule nicht umsatzsteuerbefreit** ist. Das deutsche Umsatzsteuerrecht befreit Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin dann von der Umsatzsteuer, wenn sie von Ärzten, Zahnärzten, Heilpraktikern, Physiotherapeuten, Hebammen oder von Vertretern eines ähnlichen Heilberufs erbracht werden. Es macht die Steuerbefreiung damit von einer entsprechenden Berufsqualifikation abhängig. Nach Auffassung des BFH **erfüllen Diplom-Sportlehrer diese Anforderungen an die Steuerbefreiung nicht.**

Grundsätzlich kann es ein Indiz für die ausreichende Qualifikation sein, wenn die gesetzlichen Sozialversicherungsträger die Kosten einer Leistung erstatten. Beim Rückenschullehrer ist der BFH **trotz einer teilweisen Kostenerstattung durch die Krankenkassen** von einer **fehlenden Qualifikation** ausgegangen, da es sich um eine **freiwillige** Kostenübernahme handelte. Derartige Zahlungen haben also keine Indizwirkung.

## Umsatzsteuerfreiheit

### Vorsicht bei Leistungen einer Privatklinik!

Die im Inland **von Krankenhäusern** erzielten Umsätze und damit eng verbundene Umsätze können von der Umsatzsteuer befreit sein. Voraussetzung dafür ist, dass

- diese Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts betrieben werden oder
- bei Krankenhäusern im vorangegangenen Kalenderjahr die Voraussetzungen für einen Zweckbetrieb vorlagen.

Ein **Zweckbetrieb** liegt vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke einer Körperschaft zu verwirklichen, die nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können.

Ein **Krankenhaus**, das in den Anwendungsbereich von Krankenhausentgeltgesetz oder Bundespflegeverordnung fällt, ist ein **Zweckbetrieb**, wenn **mindestens 40 %** der jährlichen Belegungs- oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für **allgemeine Krankenhausleistungen** berechnet werden. Kürzlich entschied der Bundesfinanzhof (BFH), dass Krankenhausleistungen einer Privatklinik in der Rechtsform einer GmbH umsatzsteuerfrei sind, wenn das Krankenhaus an mindestens 40 % der Jahrespflegetage **keine Wahlleistungen zur Zimmerbelegung und zur Chefarztbehandlung erbringt** und seine Leistungsentgelte nach Selbstkostengrundsätzen berechnet. Nach Auffassung des BFH ist die Erbringung medizinischer Wahlleistungen bei der Berechnung der Jahrespflegetage nicht zu berücksichtigen.

## Außergewöhnliche Belastungen

### Nachweis für Krankheitskosten erleichtert

Man kann seine Einkommensteuer auf Antrag ermäßigen, wenn einem zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrheit der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstands erwachsen. Insbesondere **Krankheitskosten** können oft als **außergewöhnliche Belastungen** steuermindernd geltend gemacht werden. Nun erleichtert der Bundesfinanzhof ihren Nachweis: Krankheit und medizinische Indikation können **nicht länger ausschließlich** durch ein **amts- oder vertrauensärztliches Gutachten oder Attest** nachgewiesen werden. Ein solch formalisiertes Nachweisverlangen ergibt sich nicht aus dem Einkommensteuergesetz und widerspricht dem Grundsatz der freien Beweiswürdigung.

**Hinweis:** In Zweifelsfällen sollte man gleichwohl geeignete Nachweise für die getätigten außergewöhnlichen Belastungen vorhalten, um spätere Rechtsstreitigkeiten mit der Finanzbehörde zu vermeiden.

## Reisekosten

### Pauschalen müssen nicht ständig angepasst werden

Anlässlich einer **Dienst- oder Geschäftsreise** angefallene **Kosten für Fahrten mit dem Pkw** können Sie als Arbeitnehmer oder Selbständiger als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend machen. Als Angestellter haben Sie darüber hinaus die Möglichkeit, sich den Aufwand vom Arbeitgeber steuerfrei erstatten zu lassen. Das gelingt entweder mit der Dienstreisepauschale von 0,30 € pro Kilometer oder mit den tatsächlichen Pkw-Kosten, die Sie im Einzelnen nachweisen.

Die **pauschalen Kilometersätze**, die die Finanzverwaltung festlegt, sind als generelle Schätzungen des **durchschnittlichen** Aufwands zulässig. Der Gesetzgeber ist **nicht** gehalten, diese **an die allgemeine Kostenentwicklung anzupassen**. Zwar mag eine zeitnahe Angleichung von Pauschalen, die einmal als zweckmäßig galten, an die gestiegenen Lebenshaltungskosten erstrebenswert erscheinen. Aus der Verfassung lässt sich dafür aber kein Zwang ableiten.

Denn es steht Ihnen als Berufstätigem **frei, die tatsächlich angefallenen Kosten nachzuweisen oder einen durchschnittlichen individuellen Kilometersatz**, den Sie über einen längeren Zeitraum anhand der anfallenden Fahrzeugkosten ermittelt haben. Andernfalls können Sie über die pauschalen Kilometersätze hinaus nichts steuerlich geltend machen. Die Kilometerpauschale beruht auf der sachverständigen Auswertung repräsentativer Einzeldaten und deckt die normalen, mit der Kfz-Nutzung verbundenen Aufwendungen ab - einschließlich der AfA. Mehr als diesen Durchschnitt kann ein beruflich Reisender ohne weitere Nachweise nicht verlangen.

**Hinweis:** Die Berechnung der tatsächlichen Aufwendungen lohnt sich insbesondere bei kostenintensiven Modellen. Der für zwölf Monate ermittelte Kilometersatz darf so lange angesetzt werden, bis sich die Verhältnisse wesentlich ändern. So kann der Aufwand der Aufzeichnung nur einmal anfallen, wenn der Pkw über Jahre hinweg gefahren wird.

## Seminarveranstaltungen

### Seminarverpflegung ist umsatzsteuerpflichtig

Führen juristische Personen des öffentlichen Rechts, Verwaltungs- und Wirtschaftsakademien, Volkshochschulen oder Berufsverbände Vorträge, Kurse oder andere wissenschaftliche Veranstaltungen durch, sind die Umsätze daraus grundsätzlich von der Umsatzsteuer befreit. Voraussetzung ist, dass die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Unkosten verwendet werden.

Seminarveranstalter führen aber **nur mit der eigentlichen Seminarleistung** eine **umsatzsteuerfreie Leistung** aus. Bei Ganztagsseminaren werden den Teilnehmern in der Regel auch Getränke und Verpflegung angeboten, die häufig im Seminarpreis enthalten sind. Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs ist diese **Verpflegung** bei Seminaren

grundsätzlich **nicht umsatzsteuerfrei** und das Entgelt muss in steuerfreie und steuerpflichtige Leistungen aufgeteilt werden.

## Berufsausbildung

### Fahrten zur Präsenzuni zählen nur mit der Entfernungspauschale

Seit 2004 sind Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung bzw. fürs Erststudium nicht mehr als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar. Dies gilt selbst dann, wenn ein konkreter Zusammenhang zwischen der Maßnahme und dem späteren Beruf besteht. Die Kosten können lediglich mit bis zu 4.000 € jährlich als Sonderausgaben abgezogen - nicht aber jahresübergreifend verrechnet - werden.

Handelt es sich um ein **Studium nach einer abgeschlossenen Berufsausbildung oder einem Erststudium**, können die **Aufwendungen** - etwa für Semesterbeiträge, Fachliteratur und Fahrten - **Werbungskosten** oder **Betriebsausgaben** sein.

Ob sich die **Pendelstrecke zwischen Wohnung und Uni** nach Reisekostengrundsätzen - mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer - absetzen lässt oder über die Entfernungspauschale - nur mit 0,30 € je Entfernungskilometer, also der einfachen Strecke -, entscheidet sich beim Vollzeitstudium danach, ob bzw. wo eine **regelmäßige Arbeitsstätte** vorliegt. Diese ist der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaften beruflichen Tätigkeit und kann

1. bei einem Präsenzstudium die Universität und
2. bei einem Fernstudium auch die Wohnung sein oder
3. sich an ständig wechselnden Einsatzstellen befinden.

Dabei kommt es entscheidend darauf an, ob es sich bei der Uni um eine ortsfeste, dauerhafte Einrichtung handelt, an der die Studien betrieben werden und die immer wieder aufgesucht wird. Da diese Voraussetzung bei der **Alternative 1** gegeben ist, können die Fahrten hier nur mit der **Pendlerpauschale** berücksichtigt werden. In den **Alternativen 2 und 3** können sie dagegen nach **Reisekostengrundsätzen** abgesetzt werden.

**Hinweis:** Um den Aufwand als vorab entstandene Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben absetzen zu können, müssen Sie einen hinreichend konkreten Zusammenhang mit späteren steuerpflichtigen Einnahmen aus dem angestrebten Beruf sowie die Entstehung und berufliche Veranlassung der Kosten nachweisen.

## Steuertipp

### Regeln zur Tarifiermäßigung bei Abfindungszahlungen verbessert

Erhält ein Arbeitnehmer anlässlich seiner **Kündigung eine Entschädigung**, bekommt er dafür unter bestimmten Bedingungen einen **geringeren Einkommensteuersatz** über die sogenannte **Fünftelregelung**. (Dann beträgt die auf alle außerordentlichen Einkünfte entfallende Einkommensteuer das Fünffache des Unterschiedsbetrags zwischen der Steuer

für das um diese Einkünfte verminderte Einkommen und der Steuer für das verbleibende Einkommen zuzüglich eines Fünftels der außerordentlichen Einkünfte.) Damit das Finanzamt den Rabatt berücksichtigt, müssen grundsätzlich zwei **Voraussetzungen** erfüllt sein:

1. Die Abfindung muss innerhalb eines Kalenderjahrs fließen. Wird sie in zwei oder mehr Veranlagungszeiträumen ausgezahlt, scheidet eine Tarifiermäßigung grundsätzlich in sämtlichen Jahren aus - auch wenn sich ein Progressionsnachteil ergibt.
2. Die Entlassungsentschädigung muss über dem regulären Vorjahresgehalt liegen. Denn nur dann besteht überhaupt ein Anlass, eine Tarifiermäßigung zu gewähren.

Hier wendet das Bundesfinanzministerium nun Urteile des Bundesfinanzhofs an und lässt **Ausnahmen** von den Grundregeln zu.

**1. Nachzahlung:** Eine geringfügige Nachzahlung zur bereits geleisteten Abfindung in einem anderen Jahr - etwa wegen späterer Einigung über die Höhe oder als Zusatzleistung für die Versorgung während der Übergangszeit - ist unschädlich. Das gilt zumindest dann, wenn die Nachzahlung die Hauptzahlung lediglich ergänzt. Akzeptiert werden nachträgliche Entschädigungen, die maximal 5 % der Hauptleistung betragen.

**Beispiel:** Der gekündigte Arbeitnehmer hat im Dezember 2010 eine Abfindung von 97.000 € erhalten. Er einigt sich mit seinem Chef auf einen Aufschlag von 3.000 €, der im März 2011 gezahlt wird. Für die gesamten 100.000 € gibt es eine Tarifiermäßigung, da die Nachzahlung lediglich 3,1 % der Hauptzahlung ausmacht.

**2. Laufendes Gehalt:** War das Gehalt im Vorjahr - beispielsweise wegen einer Umsatzprovision oder einer Jubiläumsszahlung - außerordentlich hoch, muss es nicht der Abfindung gegenübergestellt werden. Da die Einnahmesituation vor der Kündigung durch das außergewöhnliche Ereignis geprägt war, darf der Durchschnitt mehrerer Jahre als Bemessungsgrundlage genommen werden. Bleibt dieses Ergebnis dann unter der Abfindung, liegen begünstigte Einkünfte vor.

**Hinweis:** Da eine Abfindung grundsätzlich innerhalb eines Kalenderjahrs fließen muss, sollten Sie sich als Betroffener rechtzeitig Gedanken über den richtigen Zeitpunkt machen. Generell ist ein Aufschub über den Jahreswechsel hinaus günstiger, weil die übrigen Einkünfte wegen der vorübergehenden Arbeitslosigkeit nach Silvester in der Regel geringer ausfallen. Arbeitgeber und Beschäftigte dürfen den Zufluss einer Entlassungsentschädigung nämlich so gestalten, dass sie eine günstigere Progressionswirkung erzielen.

Mit freundlichen Grüßen

Uwe Martens