

---

## Mandanten-Information für Ärzte und Zahnärzte

---

Im Mai 2019

### Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

wie lässt sich der objektive Zusammenhang zwischen einem Forderungsausfall und der beabsichtigten Einkünfteerzielung aus einer **ärztlichen Gemeinschaftspraxis** nachweisen? Diese Frage beantworten wir Ihnen anhand einer aktuellen Entscheidung. Außerdem zeigen wir, dass die Überlassung eines **Dienstwagens**, den ein **Mini-jobber** uneingeschränkt privat nutzen darf, unter Fremden nicht üblich ist. Der Bundesfinanzhof hat solchen arbeitsvertraglichen Gestaltungen unter Ehegatten eine Absage erteilt. Im **Steuertipp** beleuchten wir, wann bei einer **Praxisaufgabe** auch ohne Aufgabeerklärung eine **Veräußerungsgewinnbesteuerung** droht.

Geplante Selbständigkeit

### Darlehensverlust als vergebliche vorweggenommene Betriebsausgabe

Existenzgründer werden ab dem Zeitpunkt für das Finanzamt interessant, zu dem sie den Entschluss gefasst haben, sich selbständig zu machen. Kosten, die nach dem Entschluss, aber vor der Gründung entstanden sind und mit dem künftigen Betrieb zusammenhängen, können als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Den Zeitpunkt des Entschlusses nachzuweisen ist allerdings nicht immer ganz einfach. Richtig kompliziert wird es, wenn es letztendlich nicht zu der beabsichtigten Gründung kommt, wie der Fall eines **Chirurgen** zeigt. Er war als Chefarzt angestellt und wollte mit einem befreundeten Ortho-

päden eine **Gemeinschaftspraxis** eröffnen. Der Orthopäde, der schon selbständig war, geriet jedoch in wirtschaftliche Schwierigkeiten. Um die gemeinsame Praxiseröffnung dennoch möglich zu machen, gewährte ihm der Chirurg mehrere **Darlehen** über insgesamt 180.000 €. Einen Hinweis auf die geplante Praxisgründung enthielten die Darlehensverträge nicht.

Zu dem geplanten Zusammenschluss kam es schließlich nicht. Die Darlehen wurden wegen der **Insolvenz** des Orthopäden auch nicht zurückgezahlt. Fraglich war nun, ob der Chirurg seine Darlehen als vorweggenommene, aber vergebliche Betriebsausgaben für die beabsichtigte Existenzgründung geltend machen konnte.

Das Finanzgericht Münster (FG) hat dies verneint. Grundsätzlich ist es zwar möglich, Betriebsausgaben sowohl schon vor der eigentlichen Existenzgründung steuerlich geltend zu machen als auch dann, wenn die Existenzgründung schei-

#### In dieser Ausgabe

- Geplante Selbständigkeit:** Darlehensverlust als vergebliche vorweggenommene Betriebsausgabe ..... 1
- Organschaft:** Vorsteueraufteilung nach Nutzungszeiten von Räumen und Geräten? ..... 2
- Praxisnachfolge/-substrat:** Weiterbetrieb am bisherigen Praxissitz entscheidend ..... 2
- Amtsärztliches Gutachten:** Stempel statt eines umfassenden wissenschaftlichen Gutachtens? ..... 3
- Ehegatten-Arbeitsverhältnis:** Überlassung eines Dienstwagens an Minijobber ist nicht fremdüblich ..... 3
- Aktualisierung:** Bundesmantelvertrag regelt Anstellung von Zahnärzten neu ..... 4
- Steuertipp:** Fehlende Aufgabeerklärung schützt nicht vor Aufgabegewinn ..... 4

tert. Der endgültige Entschluss, sich selbständig zu machen, muss aber objektiv erkennbar sein, und die Ausgaben müssen mit den künftig erzielbaren Einkünften zusammenhängen.

Darlehen, die - wie im Fall des Chirurgen - noch dazu als „**Privatdarlehen**“ gekennzeichnet werden, könnten nur dann anerkannt werden, wenn dafür zum Beispiel Gesellschafterrechte gewährt worden wären. Das allerdings war im Streitfall nicht passiert. Überdies hatte der Chirurg zwischenzeitlich eine neue nichtselbständige Tätigkeit aufgenommen. Dies werteten die Richter als zusätzliches Indiz dafür, dass er in Wirklichkeit gar nicht beabsichtigt hatte, Einkünfte aus einer selbständigen Tätigkeit zu erzielen. Der Darlehensverlust konnte daher nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht werden.

**Hinweis:** Dem Chirurgen bleibt noch die Möglichkeit, seinen Darlehensverlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abzusetzen. Das geht aber nur, wenn das Darlehen verzinslich war und dessen Ausfall endgültig feststeht. Davon ist laut FG erst mit Abschluss des Insolvenzverfahrens des Darlehensnehmers auszugehen, und nicht schon bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens. Der Verlust des Chirurgen ist dann zudem nur mit künftigen Kapitaleinkünften verrechenbar.

Sie befinden sich in einer Gründungsphase, in der Sie wirtschaftliche Entscheidungen treffen müssen und ein gewisses unternehmerisches Risiko tragen? Gerne beraten wir Sie hinsichtlich der steuerlichen Folgen und bewahren Sie vor Fallstricken. Vereinbaren Sie hierzu bitte einen Termin.

## Organschaft

### **Vorsteueraufteilung nach Nutzungszeiten von Räumen und Geräten?**

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg (FG) hat sich mit der Frage der Vorsteueraufteilung im Organkreis im Fall eines Arztes beschäftigt, der eine radiologische Praxis betrieb, aus der er steuerfreie Umsätze erzielte. Zusätzlich war er **Organträger einer GmbH**, die insbesondere Kernspintomographieanlagen und radiologische Geräte an andere Ärzte vermietete. Dazu hatte die GmbH in einem Ärztehaus mehrere Etagen angemietet und zum Betrieb entsprechender Praxen eingerichtet. Nutzungsverträge für diese Praxen schloss die GmbH sowohl mit dem Arzt selbst als auch mit einer anderen Ärztin.

In den Umsatzsteuer-Voranmeldungen behandelte der Arzt die zwischen der GmbH und ihm getätigten Umsätze aus den Nutzungsverträgen auf-

grund der bestehenden Organschaft als **nicht-steuerbare Innenumsätze**. Dagegen unterwarf er die Umsätze zwischen der GmbH und der Ärztin dem Regelsteuersatz. Die Vorsteuer kürzte er um die Anteile der auf ihn entfallenden vertraglich vereinbarten Nutzungskapazitäten. Im Rahmen einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung beurteilte das Finanzamt diese Vorsteueraufteilung als nicht sachgerecht. Es stellte auf die Umsätze des gesamten Organkreises ab und hielt nur einen Vorsteueranteil von 5,73 % für abziehbar.

Die Klage hatte keinen Erfolg. Die Vorsteuer kann zwar nach der wirtschaftlichen Zurechnung der Umsätze aufgeteilt werden. Bei Vorliegen einer Organschaft muss sich der Arzt laut FG aber daran orientieren, dass die Organgesellschaft nicht mehr als eigenes Unternehmen existiert. Vielmehr liege hier nur noch ein **Gesamtunternehmen des Organträgers** vor.

Der Arzt hingegen habe die Verhältnisse innerhalb der GmbH isoliert betrachtet. Die Vorsteueraufteilung führe daher nicht zu einer sachgerechten wirtschaftlichen Zurechnung der Umsätze. Zudem sei diese unzutreffend, da sie auf die in den Mietverträgen **vereinbarte Nutzungszeit der Geräte** abstelle. Anhaltspunkte dafür, dass diese Nutzungszeiten der tatsächlichen Verwendung entsprochen hätten, lägen nicht vor. Die tatsächlichen Nutzungszeiten der Praxen habe der Arzt weder erhoben noch benannt. Seine Vorsteueraufteilung wurde daher verworfen.

**Hinweis:** Jetzt muss der Bundesfinanzhof entscheiden, ob im Rahmen der Vorsteueraufteilung auf die beabsichtigten Nutzungszeiten der Räume und Geräte durch die Mieter abgestellt werden kann. Hätte der Arzt entsprechende Aufzeichnungen über die tatsächlichen Nutzungszeiten vorlegen können, wären diese vermutlich für die Vorsteueraufteilung herangezogen worden.

## Praxisnachfolge/-substrat

### **Weiterbetrieb am bisherigen Praxissitz entscheidend**

Das Sozialgericht Marburg (SG) hat geklärt, welchen Argumenten **zweier Bewerber** für eine Praxisnachfolge der Vorzug zu geben ist. Im Streitfall konkurrierte ein Facharzt mit einer erfahreneren Kollegin, die die Praxis jedoch nicht übernehmen wollte.

Eine Ärztin der Inneren Medizin, die seit 2006 auch den Schwerpunkt „Kardiologie“ führen durfte, bewarb sich neben einem Mitbewerber um die Praxisnachfolge in den Vertragsarztsitz eines verstorbenen Facharztes für Innere Medizin. Sie

wollte die Praxis aber nicht weiterführen, sondern an den 300 m entfernten Standort ihrer Gemeinschaftspraxis verlegen, um die Patienten in unmittelbarer Nähe zum alten Standort weiter zu versorgen. Neben ihrer besseren beruflichen Eignung führte sie auch Versorgungsgesichtspunkte an (z.B. den behindertengerechten Zugang zu ihrer Praxis). Zudem seien die Räume des Vorgängers in einem desolaten Zustand. Die Erbengemeinschaft bevorzugte jedoch den Mitbewerber, der die Praxis weiterführen wollte.

Laut SG kann nur ein Bewerber ausgewählt werden, der die ausgeschriebene **Praxis** als Nachfolger des bisherigen Vertragsarztes **fortführen** möchte. Das setze voraus, dass der Nachfolger auf Dauer die bisherigen Patienten in denselben Praxisräumen mit Unterstützung desselben Praxispersonals und unter Nutzung derselben medizinisch-technischen Infrastruktur behandelt oder zumindest behandeln möchte.

Lässt der Zulassungsausschuss einen Praxisnachfolger etwa fünfenehalb Monate nach dem Tod des Inhabers zu, kann aufgrund dieser kurzen Zeitspanne ohne Praxisbetrieb noch nicht vom Fehlen eines Praxissubstrats ausgegangen werden. Somit sind Ärzte, die den **Weiterbetrieb der Praxis am bisherigen Praxissitz** gewährleisten können und wollen, konkurrierenden Bewerbern vorzuziehen. Vor diesem Hintergrund verlor die Ärztin den Rechtsstreit.

**Hinweis:** Ein behindertengerechter Zugang zu einer Praxis ist grundsätzlich keine Zulassungsvoraussetzung. Die Berücksichtigung der Belange behinderter Menschen ist aber bei der Entscheidung für einen Praxisnachfolger ein Gesichtspunkt in einer Reihe zu berücksichtigender Merkmale.

#### Amtsärztliches Gutachten

### Stempel statt eines umfassenden wissenschaftlichen Gutachtens?

**Krankheitskosten**, die die Krankenkasse nicht erstattet, können im Rahmen der Einkommensteuererklärung als außergewöhnliche Belastungen angesetzt werden und das zu versteuernde Einkommen mindern. Von den absetzbaren Kosten zieht das Finanzamt allerdings eine zumutbare Belastung (Eigenanteil) ab. Bei bestimmten Maßnahmen (z.B. wissenschaftlich nicht anerkannten Behandlungsmethoden) muss ein Amtsarzt noch vor Behandlungsbeginn ein Gutachten erstellen, nach dem das Verfahren notwendig, sinnvoll und damit medizinisch indiziert ist. Alternativ kann auch der Medizinische Dienst der Krankenkasse eine solche Beurteilung abgeben.

Strittig war vor dem Finanzgericht Rheinland-

Pfalz, wie ausführlich ein solches Gutachten sein muss. Die Richter hatten eine klare Antwort: Ein **umfassendes wissenschaftliches Gutachten** ist nicht erforderlich. Im Streitfall hatte der Amtsarzt einfach die Stellungnahme des Privatärztes mit einem Stempelaufdruck „Die Angaben werden amtsärztlich bestätigt“ und einem Siegel versehen. Das reichte vollkommen aus.

#### Ehegatten-Arbeitsverhältnis

### Überlassung eines Dienstwagens an Minijobber ist nicht fremdüblich

Viele Freiberufler schließen **Arbeitsverträge mit nahen Angehörigen** ab. Die Lohnzahlungen an den Angehörigen können als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Die Finanzämter erkennen diese Arbeitsverhältnisse nur an, wenn sie fremdüblich (wie unter fremden Dritten) vereinbart und auch tatsächlich „gelebt“ werden.

Nach einem neuen Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) ist ein Arbeitsverhältnis zwischen Ehegatten steuerlich nicht anzuerkennen, wenn ein Ehegatte als Minijobber im Betrieb des anderen mitarbeitet und einen Firmenwagen **zur uneingeschränkten Privatnutzung** (ohne eigene Kostenbeteiligung) erhält. In diesem Fall ist das Beschäftigungsverhältnis nicht fremdüblich.

Im Streitfall hatte ein Einzelhändler seine Ehefrau als Büro- und Kurierkraft mit einer wöchentlichen Arbeitszeit von neun Stunden und einem Monatslohn von 400 € in seinem Betrieb eingestellt. Die Ehefrau konnte einen Dienstwagen kostenlos uneingeschränkt privat nutzen. Ihr Mann berechnete den Privatnutzungsvorteil aus der Dienstwagenüberlassung nach der 1-%-Methode und rechnete ihn auf den monatlichen Lohnanspruch von 400 € an. In seiner Gewinnermittlung zog er den vereinbarten Arbeitslohn als **Betriebsausgabe** ab.

Das Finanzamt erkannte den Betriebsausgabenabzug nicht an und wurde darin vom BFH bestätigt. Wegen der uneingeschränkten und eigenbeteiligungsfreien Dienstwagennutzung sei das Arbeitsverhältnis nicht als fremdüblich anzusehen. Arbeitsverträge zwischen nahen Angehörigen müssten für die steuerrechtliche Beurteilung hinsichtlich der wesentlichen Vereinbarungen und der tatsächlichen Durchführung dem entsprechen, was **fremde Dritte** vereinbaren würden. Diesem Fremdvergleich hielt das Arbeitsverhältnis nicht stand. Ein Arbeitgeber ist im Regelfall nur dann bereit, einem Arbeitnehmer die private Nutzung eines Dienstfahrzeugs zu gestatten, wenn die hierfür kalkulierten Kosten (z.B. Kraftstoff für Privatfahrten) zuzüglich des Barlohns in einem angemessenen Verhältnis zum **Wert der erwarteten Arbeitsleistung** stehen.

Bei einer nur geringfügig entlohnten Arbeitsleistung wie im Urteilsfall steigt das Risiko des Arbeitgebers, dass sich die Überlassung eines Firmenfahrzeugs für ihn (wegen einer unkalkulierbaren intensiven Privatnutzung des Pkw durch den Arbeitnehmer) wirtschaftlich nicht mehr lohnt.

**Hinweis:** Eine unbeschränkte und eigenbeteiligungsfreie Dienstwagenüberlassung zu privaten Zwecken bringt also die steuerliche Anerkennung von Ehegatten-Arbeitsverhältnissen auf der Basis von Minijobs zu Fall. Der Arbeitgeber-Ehegatte kann dieser Konsequenz entgegensteuern, indem er beispielsweise eine Privatnutzungsbeschränkung ausspricht oder den Arbeitnehmer-Ehegatten zu Zuzahlungen für Privatfahrten verpflichtet.

#### Aktualisierung

### Bundesmantelvertrag regelt Anstellung von Zahnärzten neu

Der zwischen der Kassenzahnärztlichen Bundesvereinigung und dem Spitzenverband Bund der Krankenkassen geschlossene Bundesmantelvertrag Zahnärzte ist zum 05.02.2019 geändert worden. Am Vertragszahnarztstz können nun **drei** (statt bisher zwei) **vollzeitbeschäftigte Zahnärzte** bzw. teilzeitbeschäftigte Zahnärzte in einer Anzahl angestellt werden, die höchstens der Arbeitszeit von drei vollzeitbeschäftigten Zahnärzten entspricht.

Nach dem Mantelvertrag ist der Vertragszahnarzt unter anderem zur **persönlichen Praxisführung** verpflichtet. Er soll die angestellten Zahnärzte bei der Leistungserbringung persönlich anleiten und überwachen. Möchte der Vertragszahnarzt zum Beispiel vier vollzeitbeschäftigte Zahnärzte anstellen, muss er dem Zulassungsausschuss vor Erteilung der Genehmigung nachweisen, durch welche Vorkehrungen die persönliche Praxisführung gewährleistet wird.

Die Neuregelung passt sich damit weitgehend den geltenden Bestimmungen bei den Humanmedizinern an. Gleichzeitig wird damit eine patientenorientierte Weiterentwicklung der Versorgung ermöglicht. Die Änderung trägt gleichzeitig den Wünschen junger Zahnärztinnen und Zahnärzte Rechnung, die zu Beginn ihres Berufslebens oder vor einer Niederlassung als Selbständige zunächst oft als Angestellte im Team arbeiten wollen. Den Angestellten werden zudem **flexible Arbeitszeitmodelle** ermöglicht.

#### Steuertipp

### Fehlende Aufgabeklä rung schützt nicht vor Aufgabegewinn

Wann hört eine Praxis eigentlich auf, steuerlich zu existieren? Im Steuerrecht muss man dem Finanzamt ja immer alles „anzeigen“ - so auch das Ende der selbständigen Tätigkeit. Mitunter ist es aber gar nicht so leicht, Schluss zu machen - manch einer möchte sich daher steuerlich eine Hintertür offenlassen.

Zuerst einmal sollte man aber wissen, warum diese Frage überhaupt interessant ist: In dem Moment, in dem eine Praxis verkauft wird, entsteht möglicherweise ein **Veräußerungsgewinn**, den das Finanzamt besteuern will. Selbst bei einer einfachen Praxisaufgabe muss genau untersucht werden, welche betrieblichen Vermögensgegenstände von Wert sind, und ob sie vielleicht in den privaten Bereich übergehen und damit eventuell einen Aufgabegewinn verursachen. Versäumt man es, dem Finanzamt die Praxisaufgabe anzuzeigen, läuft die Praxis steuerlich weiter. Ruht die Praxis dagegen nur für eine gewisse Zeit, muss nicht gleich die Aufgabe erklärt und ein Aufgabegewinn versteuert werden. Allerdings muss man dann bestimmte Vorkehrungen für eine spätere Fortführung treffen.

Im Fall eines Tierarztes hat das nicht geklappt: Er hatte seine Praxisräume zwar nur verpachtet, hätte sie also ohne allzu große Probleme wieder nutzen können, den Rest seines Betriebs hatte er aber veräußert. Außerdem war er auf Großtiere spezialisiert und häufig auswärts tätig, so dass die Räumlichkeiten gar nicht so wichtig waren. Wesentliche Betriebsgrundlage war stattdessen beispielsweise der ebenfalls veräußerte **Kundenstamm**. Dass der Tierarzt seine Betriebsaufgabe nicht erklärt hatte, spielte daher keine Rolle. Auch ohne Aufgabeklä rung durfte das Finanzamt davon ausgehen, dass keine Unterbrechung vorlag, sondern der Betrieb aufgegeben worden war. Der Tierarzt musste daher einen Veräußerungsgewinn versteuern.

**Hinweis:** Eine „Zwangsbetriebsaufgabe“ wie im Streitfall gibt es nicht bei jeder Berufsgruppe. Sprechen Sie uns bitte an, sofern Sie eine Auszeit planen, Ihre Tätigkeit aber später wieder aufnehmen möchten. Wir beraten Sie gern über steuerrechtliche Vorkehrungen, die Sie treffen müssen.

Mit freundlichen Grüßen