

## TIPPS & WISSENSWERTES

### Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser!

Sollte noch jemand Steuerflucht betreiben wollen, muss er sich die Frage stellen: Wohin? Der Fiskus zieht das Netz der Informationspflichten immer enger. Neu ab 2017 ist der OECD-Meldestandard, wonach z.B. Banken weltweit Kapitalflüsse und Kontenstände an den jeweiligen Fiskus melden müssen. So richtig und wichtig diese Maßnahmen sind, so berechtigt sind legale Steuergestaltungen und die Frage nach einer sinnvollen Verwendung von Steuergeldern!

Wir wünschen eine Lektüre ohne Fluchtgedanken!

### Der Praxisinhaber und sein Auto Von Arbeitswegen, Entfernungspauschalen und Dienstreisekosten

(Zahn)Ärzte, Psychotherapeuten, Apotheker, Physio- und Ergotherapeuten und andere Heilberufler, die jeden Tag mit ihrem eigenen Pkw in die Praxis fahren, können für die Wege zwischen ihrer Wohnung und ihrer Praxis nur Betriebsausgaben in Höhe der Entfernungspauschale (0,30 EUR je Entfernungskilometer) steuerlich geltend machen. Das war schon bisher so und daran hat sich auch mit dem seit dem 1. Januar 2014 geltenden neuen Reisekostenrecht nichts geändert. Allerdings ist die Praxis nicht mehr die regelmäßige Betriebsstätte, sondern die erste Betriebsstätte. Für alle anderen beruflichen Fahrten, z.B. bei Hausbesuchen oder Dienstreisen zu Fortbildungsveranstaltungen, darf dagegen die Kilometerpauschale (0,30 EUR je gefahrenen Kilometer) abgezogen werden.

#### Jeder Praxisinhaber kann nur eine erste Betriebsstätte haben

Es gibt aber auch viele (Zahn)Ärzte, die neben ihrer Hauptpraxis noch eine weitere Niederlassung haben oder aufgrund eines Kooperationsvertrages mit einem Pflegeheim Patienten regelmäßig in der Pflegeeinrichtung behandeln. Apotheker haben oftmals mehrere Filialen und auch Physio- und Ergotherapeuten sind oftmals in ihrer Praxis und einem Pflegeheim oder Krankenhaus tätig. Da als Betriebsstätte jede von der Wohnung getrennte ortsfeste betriebliche Einrichtung des Steuerpflichtigen, des Auftraggebers oder eines vom Auftraggeber bestimmten Dritten gilt, sind auch die Zweigpraxis, die Filiale, das Krankenhaus oder das Pflegeheim Betriebsstätten. Erste Betriebsstätte des Praxisinhabers kann aber nur eine der Praxen sein. Es muss daher anhand von quantitativen Kriterien geprüft werden, welche die erste Betriebsstätte ist. Erste Betriebsstätte ist die Betriebsstätte, an der der Praxisinhaber typischerweise arbeitstäglich oder je Woche an zwei vollen Arbeitstagen oder mindestens zu einem Drittel seiner regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden will.

**Beispiel:** Ein (Zahn)Arzt praktiziert montags bis donnerstags in seiner Hauptpraxis. Freitags behandelt er Patienten in einem Pflegeheim, mit dem er einen Kooperationsvertrag abgeschlossen hat. Die Hauptpraxis ist 15 Kilometer von seiner Wohnung entfernt, das Pflegeheim nur 5 Kilometer. Er nutzt seinen privaten Pkw.

Nur die Hauptpraxis erfüllt die quantitativen Kriterien. Sie ist daher die erste Betriebsstätte des (Zahn)Arztes. Für die Fahrten zwischen Wohnung und Hauptpraxis kann daher nur die Entfernungspauschale abgezogen werden, für die Fahrten zum Pflegeheim dagegen die Kilometerpauschale. Als Werbungskosten sind wöchentlich  $(4 \times 15 \text{ Kilometer} \times 0,30 =)$  18,00 EUR sowie  $(1 \times 5 \text{ Kilometer} \times 2 \times 0,30 =)$  3,00 EUR, insgesamt also 21,00 EUR abziehbar.

Treffen die quantitativen Kriterien auf mehrere Betriebsstätten zu, ist die der Wohnung des (Zahn)Arztes näher gelegene (Zweig)Praxis erste Betriebsstätte.

**Beispiel:** Ein (Zahn)Arzt praktiziert montags, mittwochs und freitags in seiner Hauptpraxis und dienstags und donnerstags in seiner Zweigpraxis. Für die Fahrten zu der 15 Kilometer von der Wohnung entfernten Hauptpraxis und der 25 Kilometer entfernten Zweigpraxis nutzt er seinen privaten Pkw.

Sowohl die Hauptpraxis als auch die Zweigpraxis erfüllt die quantitativen Kriterien. Da die Entfernung zwischen Hauptpraxis und Wohnung geringer ist als zwischen Zweigpraxis und Wohnung, ist die Hauptpraxis die erste Betriebsstätte des (Zahn)Arztes. Für die Fahrten zwischen Wohnung und Hauptpraxis kann daher nur die Entfernungspauschale abgezogen werden, für die Fahrten zur Zweigpraxis dagegen die Kilometerpauschale. Als Betriebsausgabe sind wöchentlich  $(3 \times 15 \text{ Kilometer} \times 0,30 =)$  13,50 EUR sowie  $(2 \times 25 \text{ Kilometer} \times 2 \times 0,30 =)$  30,00 EUR, insgesamt also 43,50 EUR abziehbar.

**Hinweis:** Bei Unternehmern wird die erste Betriebsstätte stets nach den quantitativen Kriterien bestimmt. Ein häusliches Büro kann nie erste Betriebsstätte werden. Praxisinhaber können auch nicht für sich festlegen, dass eine bestimmte Zweigpraxis, an der sie nur in geringem Umfang tätig werden, ihre erste Betriebsstätte sein soll. Damit wird Gestaltungsmissbrauch vorgebeugt und vermieden, dass nahezu alle Fahrten eines Praxisinhabers mit seinem privaten Pkw mit der Kilometerpauschale abgerechnet werden können. Einem angestellten Heilberufler kann der Praxisinhaber dagegen auch eine Zweigniederlassung als erste Tätigkeitsstätte zuordnen, selbst wenn dieser dort nur für Hilfs- und Nebentätigkeiten in geringem Umfang tätig werden soll.

## Der „richtige“ Wert einer Praxis – immer wieder heiß umstritten Kalkulatorischer Arztlohn ist wichtige Kennzahl

Wie viel ist meine Praxis wert? Diese Frage stellt sich jeder Praxisinhaber irgendwann – spätestens beim Verkauf oder bei Übergabe der Praxis. Der Wert einer (zahn)ärztlichen Praxis kann nach verschiedenen Methoden berechnet werden. Dabei setzen sich immer mehr ertragswertorientierte Bewertungsmethoden durch. Im Jahr 2008 hatte die Bundesärztekammer ihre „Richtlinie zur Bewertung von Arztpraxen“ – die sogenannte Ärztekammermethode – novelliert. Diese Methode ist bei der Bewertung von Arztpraxen weit verbreitet und wird auch von der Finanzverwaltung anerkannt. Wie alle Bewertungsmethoden hat sie jedoch ihre Vor- und Nachteile.

### Substanzwert kann leicht bestimmt werden

Der Wert einer Praxis setzt sich dabei aus dem „Substanzwert“ (materieller Praxiswert) und dem „ideellen Wert“ (immaterieller Praxiswert) zusammen. Der materielle Praxiswert lässt sich relativ einfach bestimmen. Ausgehend von den im Anlageverzeichnis der Arztpraxis aufgeführten Wirtschaftsgütern, z. B. der Praxiseinrichtung einschließlich der medizinisch technischen Geräte, der Büroausstattung, der EDV, dem medizinischen Material sowie dem Praxis- und Sprechstundenbedarf, wird der aktuelle Marktwert dieser Wirtschaftsgüter ermittelt. Soll das Praxisgrundstück mitveräußert werden und wurden Ein- oder Umbauten getätigt, so sind auch diese zu bewerten.

### Ideeller Wert hängt von vielen Faktoren ab

Schwieriger ist es, den ideellen Wert (Goodwill) der Praxis zu bestimmen. Darunter versteht man die Chance, eine eingeführte Arztpraxis mit ihrem Patientenstamm wirtschaftlich erfolgreich fortzuführen. Hierbei spielen der Standort, die Organisation der Praxis, die Fachrichtung, die Anzahl der Patienten und die Leistungsfähigkeit der Praxis und des Personals eine wesentliche Rolle. Von besonderer Bedeutung ist die über Jahre entstandene Vertrauensbeziehung zwischen dem Praxisinhaber und seinen Patienten, d. h. der ideelle Praxiswert ist nachhaltig von der Person des Praxisinhabers geprägt. Nach der Ärztekammermethode soll der ideelle Wert der ärztlichen Praxis stärker ertragswertorientiert und zukunftsbezogen ermittelt werden. Nach der Ärztekammermethode wird der ideelle Praxiswert folgendermaßen ermittelt:

$$\begin{aligned} & \text{übertragbarer Umsatz} \\ & - \text{übertragbare Kosten} \\ & = \text{übertragbarer Gewinn} \\ & - \text{alternatives Arztgehalt} \\ & = \text{nachhaltig erzielbarer Gewinn} \\ & \times \text{Prognosemultiplikator} \\ & = \text{Ideeller Wert (Goodwill)} \end{aligned}$$

Der übertragbare Gewinn ermittelt sich als Saldo aus dem übertragbaren Umsatz und den übertragbaren Kosten. Um den übertragbaren Umsatz zu ermitteln, wird vom durchschnittlichen Jahresumsatz der letzten drei Kalenderjahre ausgegangen. Dieser wird um nicht übertragbare Umsatzanteile bereinigt, d. h. um Leistungen, die personengebunden dem Praxisinhaber zuzurechnen sind wie Gutachter- oder Belegarztstätigkeiten. Auch bei den übertragbaren Kosten wird von den durchschnittlichen Praxiskosten der letzten drei Kalenderjahre ausgegangen. Diese werden um nicht übertragbare Kosten, kalkulatorische Kosten und künftig entstehende Kosten korrigiert. Als alternatives Arztgehalt sind, abhängig vom übertragbaren Umsatz, maximal 76.000 EUR abziehbar. Als Prognosemultiplikator wird bei einer Einzelpraxis meist von der Zahl 2 ausgegangen. Er ergibt sich aus der Anzahl der Jahre, in denen von einer Patientenbindung durch die Tätigkeit des bisherigen Praxisinhabers ausgegangen wird.

### Ermittelter Goodwill ist nicht immer realistisch

Gerade bei kalkulatorischen Kosten wie Abschreibungen und Finanzierungskosten ist oftmals strittig, ob diese tatsächlich nicht berücksichtigt werden dürfen. Am kritischsten bei der Ermittlung des Goodwill nach der Ärztekammermethode ist jedoch vermutlich der Ansatz eines alternativen Arztgehaltes. Kalkulatorisch abzusetzen ist das Bruttogehalt aus einer fachärztlichen Tätigkeit. Als Ausgangswert 2008 wurden 76.000 EUR angesetzt, wobei künftige tarifliche Anpassungen berücksichtigt werden sollten. Bisher hat es jedoch keine Änderung der Bewertungshinweise gegeben, obwohl es sich schon bei den 76.000 EUR um ein Bruttogehalt ohne zusätzlichen Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung gehandelt hat. Der kalkulatorische Arztlohn, der als Berechnungsgrundlage für die Vergütung eines Arztes herangezogen wird, der 51 Wochenstunden GKV-Patienten behandelt, wurde bereits 2008 auf 105.000 EUR festgelegt. Er orientiert sich am Jahresgehalt eines Oberarztes. Die KBV strebt in den diesjährigen Honorarverhandlungen mit den Krankenkassen eine Anhebung des kalkulatorischen Arztgehaltes an, da das durchschnittliche Jahresgehalt eines Oberarztes inzwischen bei 133.000 EUR liege. Insoweit besteht auch bei der Ärztekammermethode hinsichtlich des alternativen Arztgehaltes bei der Ermittlung des Goodwill einer Praxis erheblicher Anpassungsbedarf.

**Fazit:** Den „richtigen“ Praxiswert gibt es nicht. Jede Bewertungsmethode hat Vor- und Nachteile. Es ist daher oftmals sinnvoll, den Praxiswert nach mehreren Methoden zu berechnen, um so das Spektrum eines realistischen Werts besser eingrenzen zu können. Welcher Wert realistisch ist bzw. erwartet wird, hängt aber auch vom Betrachter ab. Ein Veräußerer wird in aller Regel einen hohen Praxiswert anstreben, er muss dann aber auch mit einer höheren steuerlichen Belastung rechnen. Ein Erwerber will zwar eine gut eingeführte und ertragreiche Praxis erwerben, sie muss aber für ihn auch finanzierbar bleiben.

## **Freiberufliche vs. gewerbliche Tätigkeit**

### **Keine Gewerbesteuerpflicht für Clinical Research Associate**

Auch eine examinierte Krankenschwester, die sich zur Clinical Research Associate fortgebildet hat und in der klinischen Forschung tätig ist, erzielt Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit und ist damit nicht gewerbesteuerpflichtig. Diese Auffassung vertritt zumindest das Finanzgericht in Münster. Das Finanzamt war dagegen der Ansicht, dass eine als Clinical Research Associate tätige Krankenschwester gewerbesteuerpflichtige Einkünfte erzielt.

Zu den freiberuflichen Einkünften gehört auch die selbständig ausgeübte wissenschaftliche Tätigkeit sowie die selbständige Berufstätigkeit von Ärzten, Zahnärzten, Heilpraktikern, Dentisten, Krankengymnasten und ähnlichen Berufen. Abgrenzungsprobleme gibt es immer wieder, wenn es um die ähnlichen Berufe, d.h. die einem Katalogberuf vergleichbaren Berufe geht. Ein ähnlicher Beruf liegt immer dann vor, wenn der Beruf in wesentlichen Punkten mit einem der Katalogberufe verglichen werden kann. Er muss dabei sowohl hinsichtlich der Ausbildung als auch hinsichtlich der ausgeübten Tätigkeit vergleichbar sein. Dabei müssen die für den vergleichbaren Katalogberuf erforderlichen Kenntnisse nachgewiesen sein und die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit muss den wesentlichen Teil der gesamten Berufstätigkeit ausmachen, um dem ähnlichen Beruf das Gepräge eines Katalogberufs zu geben.

Die Finanzrichter wiesen zwar darauf hin, dass das Berufsbild des Clinical Research Associate in Deutschland keine gesetzlich geschützte Berufsform darstellt und dementsprechend keine gesetzliche Berufsausbildung existiert, die die Krankenschwester hätte erwerben können. Sie war jedoch examinierte Krankenschwester, Fachkrankenschwester für Anästhesie und Intensivmedizin und hatte in der klinischen Forschung nicht zugelassener Produkte langjährige Erfahrungen gesammelt. Sie wurde daher auch ohne vorangegangenes Bachelorstudium zu dem Masterstudiengang „Clinical Research“ zugelassen. Die Finanzrichter kamen daher bei der Clinical Research Associate zu dem Ergebnis, dass der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit auf dem heilberuflichen Gebiet liegt und nicht in der Organisation, wie beispielsweise bei Krankenhausberatern. Daher übe sie eine dem Katalogberuf des Krankengymnasten oder Heilpraktikers ähnliche Tätigkeit aus und erziele freiberufliche nicht gewerbesteuerpflichtige Einkünfte.

**Hinweis:** Das Finanzgericht hat die Revision zum Bundesfinanzhof zugelassen. Es bleibt also abzuwarten, wie die obersten Finanzrichter entscheiden werden. Bis dahin empfehlen wir Mandanten mit vergleichbaren Tätigkeiten Einspruch einzulegen, wenn das Finanzamt gewerbliche Einkünfte feststellt und Gewerbesteuer festsetzt.

**Haben Sie Fragen zu den Themen dieses Rundschreibens? Dann sprechen Sie uns an. Wir beraten Sie gern!**

überreicht durch: