

# CONVISIO – INFO

## 08/2010

### Inhaltsverzeichnis

- Die Ärzte-GmbH
- Verdeckte Gewinnausschüttung durch Verzicht auf Ersatz von Investitionen in vom Gesellschafter angemietete Liegenschaften
- Kein automatischer Übergang der Mindest-KöSt auf die Gesellschafter
- Zur Vorsteueraufteilung bei Ordinationen mit Hausapotheke
- Bruttobesteuerung ausländischer Kapitalerträge verfassungskonform
- Kosten für Gartenarbeit nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt

### Die Ärzte-GmbH

Anfang Juli wurde noch kurz vor der parlamentarischen Sommerpause das Gesetz zur Ärzte-GmbH im Nationalrat beschlossen. Ziel ist es, einerseits die Spitalsambulanzen zu entlasten und andererseits bessere Öffnungszeiten für den Patienten anbieten zu können. Bisher war die Gründung einer GmbH nur für bestimmte Zwecke, wie z.B. eine GmbH für Labortätigkeiten, eine GmbH für Nebentätigkeiten (Kontaktlinsen-GmbH) oder eine GmbH für Investitionen (Ordinations-Apparate) möglich. Eine reine Ordinations-GmbH als Außengesellschaft war bisher nicht berufsberechtigt. Das neue Gesetz ermöglicht nun genau dies und enthält folgende Eckpunkte:

- An einer Ärzte-GmbH können sich maximal sechs aktive Ärzte als Gesellschafter beteiligen. Jeder Gesellschafter ist zur persönlichen Berufsausübung verpflichtet. Ein Zusammenschluss von Ärzten unterschiedlicher Fachrichtungen ist möglich, wobei hier gerade im ländlichen

Bereich für den Patienten Anfahrtszeiten verkürzt werden sollen. Ein gemischtes „Ärzte-Zentrum“ von Ärzten und Zahnärzten ist nicht möglich.

- Die Begrenzung der Anstellung von Angehörigen anderer Gesundheitsberufe beträgt fünf Angestellte pro Arzt. Eine Ärzte GmbH kann demnach maximal 30 Angestellte haben. Jedoch fallen bestimmte Berufsgruppen (z.B. Zahnärztliche Assistentinnen) nicht unter den Begriff eines „anderen Gesundheitsberufs“ und sind daher von dieser Einschränkung zur Zeit ausgenommen.
- Eine Übertragung von Gesellschaftsrechten ist nicht möglich.
- Um einen Kassenvertrag zu bekommen, müssen flexiblere Öffnungszeiten angeboten und Fallpauschalen der Kassen akzeptiert werden, womit eine kostenintensive, im Einzelfall eventuell medizinisch unnötige Überweisung innerhalb einer Ärzte GmbH vermieden werden soll.
- Für die Ärzte-Zentren gelten in Zukunft dieselben Zulassungsbestimmungen wie für Ambulatorien. Diese Bedarfsprüfung wurde von der Ärztekammer stark kritisiert, da sie gegen das Recht der freien Berufsausübung verstoße. Diese Bedarfsprüfung resultiert aus einem EuGH-Urteil, demzufolge Ambulatorien, Gruppenpraxen und in Zukunft auch Ärzte-GmbHs einer Gleichbehandlung unterliegen und sich so einheitlich einer Bedarfsprüfung unterziehen müssen. Die positive Bedarfsfeststellung erfolgt durch den Landeshauptmann bzw. die Landesregierung. Eine Bedarfsprüfung entfällt jedoch, wenn alle beteiligten Gesellschafter bereits einen Kassenvertrag besitzen.
- Der allgemeine Grundsatz einer GmbH gilt auch für Ärzte - nämlich, dass Gesellschafter einer GmbH für Schulden der GmbH nicht persönlich haften. Dies mag auf den ersten Blick zu mehr Sicherheit für den Arzt führen, da der klagebereite Patient einen Vertrag mit der GmbH abschließt. Allerdings kann es leicht zu einem Haftungsdurchgriff auf den Gesellschafter kommen, nämlich dann, wenn die Gesellschaft im Verhältnis zu ihrem Geschäftsumfang „qualifiziert unterkapitalisiert“ ist. Auch aus diesem Grund sieht das neue Gesetz eine Mindestversicherungssumme für die Berufshaftpflichtversicherung vor, welche zwei Millionen € pro Versicherungsfall beträgt, wobei pro Jahr zumindest drei (für Gruppenpraxen fünf) Schadensfälle abgedeckt werden müssen.

Steuerlich interessant ist natürlich die Gewinnbesteuerung der GmbH mit 25% auf Gesellschaftsebene, wobei dieser Vorteil vor allem bei Thesaurierung der Gewinne erzielt werden kann, da der Steuersatz deutlich unter dem Grenzsteuersatz von 50% bei besserverdienenden Ärzten liegt. Bei einer Ausschüttung im gleichen Jahr kommt es immerhin noch zu einem kleinen Vorteil, da der effektive Steuersatz bei Ausschüttung 43,75% beträgt. Allerdings verursachen GmbH-Konstruktionen zusätzliche Kosten wie beispielsweise Gründungs- bzw. Umgründungskosten, Kosten für doppelte Buchhaltung und Bilanzierung oder auch Kosten im Zusammenhang mit der Veröffentlichung des Jahresabschlusses. Zusammengefasst ist festzuhalten, dass die Gründung einer Ärzte-GmbH aufgrund der oben angeführten Punkte gut überlegt sein will und die Vorteilhaftigkeit nicht ausschließlich nach steuerlichen Gesichtspunkten zu beurteilen ist.

## **Verdeckte Gewinnausschüttung durch Verzicht auf Ersatz von Investitionen in vom Gesellschafter angemietete Liegenschaften**

Bei der Vermietung einer Liegenschaft, welche sich in Besitz des Gesellschafters befindet und an die Gesellschaft vermietet wird, wird die **steuerliche Anerkennung versagt**, wenn die Mieterin bei

Beendigung des Bestandsverhältnisses **keinerlei Ersatz** vom Vermieter **für** von ihr getätigte Investitionen erhält. Dies bestätigt der VwGH in seiner Entscheidung vom 23.06.2009 (GZ 2004/13/0090) und folgt damit einer früheren Ansicht des UFS.

Im gegenständlichen Fall wurde eine Immobilie, welche sich im Besitz eines Minderheitengesellschafters befand, an eine GmbH vermietet um von dieser als **Schulungsraum** bzw. Seminarraum genutzt zu werden. Um den Mietgegenstand in einen zur Erreichung des Mietzweckes geeigneten Zustand zu versetzen, waren **erhebliche Investitionen** notwendig, welche **von der Gesellschaft zu tragen** waren. Bei Beendigung des Bestandsverhältnisses hätte der Vermieter keinerlei Ersatz für die von der Mieterin getätigten Investitionen zu leisten und konnte überdies die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands auf Kosten der Mieterin verlangen.

Der **VwGH erkannte** den **Vertrag** zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter dem Grunde nach **nicht an**, da die verursachten Aufwendungen für die zu Seminarzwecken gemieteten Räumlichkeiten und die damit im Zusammenhang stehenden **Mieterinvestitionen** deutlich **höher wären als** ein im Bedarfsfall angemietetes **Seminarhotel**. Aus wirtschaftlicher Sicht sei daher nicht anzunehmen, dass ein fremder Dritter einen solchen Mietvertrag abschließen würde. Überdies sichere der Vertrag dem Vermieter nach kurzer Nutzung eine beträchtliche Vermögensmehrung bedingungslos zu. Nach dem **Gesamtbild** der Verhältnisse dürften daher langfristig **außerbetriebliche Überlegungen** für die Anschaffung und Adaptierung des Objektes **maßgeblich** gewesen sein.

Die **steuerliche Nichtanerkennung** des Vertrages aufgrund der mangelnden Fremdüblichkeit führt einerseits zu einer **verdeckten Gewinnausschüttung** an den Gesellschafter, die der Kapitalertragsteuer unterliegt und hat andererseits auch den **Ausschluss des Vorsteuerabzuges** sowie des Abzuges der für die Adaptierung angefallenen Aufwendungen zur Folge.

## Kein automatischer Übergang der Mindest-KöSt auf die Gesellschafter

Die Mindestkörperschaftsteuer (Mindest-KöSt) beträgt pro Jahr bei der GmbH 1.750 € bzw. bei der AG 3.500 € und stellt im Regelfall eine **Vorauszahlung** auf die Körperschaftsteuerschuld der Gesellschaft dar. Der **UFS** (GZ RV/3947-W/08 vom 11.3.2010) hatte sich unlängst mit der Frage zu beschäftigen, ob existierende Mindestkörperschaftsteuerbeträge **nach Liquidation und Löschung** einer GmbH mit den **Einkommensteuerzahllasten des Gesellschafters verrechnet** werden können. Im Detail bestanden bei der GmbH (offene) Mindest-KöSt-Beträge für mehrere Jahre von insgesamt rund 12.000 €, welche der Gesellschafter mit seinen Einkommensteuerzahlungsverpflichtungen ausgleichen wollte.

Der UFS hat ausgeführt, dass eine gleichsam **automatische Verrechnung** von Mindest-KöSt und Einkommensteuerschuld **nicht** möglich ist, da die **Sphärentrennung** zwischen Kapitalgesellschaft und Gesellschafter zu beachten ist und auch eine solche Verrechnung weder im Einkommensteuer- noch im Körperschaftsteuergesetz **vorgesehen** ist. Für den betroffenen Gesellschafter ist diese Entscheidung umso ärgerlicher, da eine positive Verwertung der Mindestkörperschaftsteuerbeträge möglich gewesen wäre.

Wird eine Kapitalgesellschaft nach Abwicklung der Liquidation aus dem Firmenbuch gelöscht, so gehen alle ihre steuerlichen Rechte und Pflichten unter – davon ist auch das Recht auf den Verbrauch noch nicht verrechneter Mindestkörperschaftsteuerbeträge umfasst. Allerdings hätte eine **Verwertung der Vorauszahlungen** durch eine **verschmelzende Umwandlung** erfolgen können, wodurch die **Mindest-KöSt-Beträge** auf den Hauptgesellschafter (Beteiligungsausmaß 99%) als

Gesamtrechtsnachfolger **übergehen**. Dann wäre eine Verrechnung mit den Einkommensteuerzahllasten möglich gewesen. Im Rahmen dieser Umgründung sind allerdings allfällige Eintragungsgebühren zu berücksichtigen.

## **Zur Vorsteueraufteilung bei Ordinationen mit Hausapotheke**

Für Arztordinationen mit Hausapotheken gilt umsatzsteuerlich, dass der Verkauf von Medikamenten nicht als ärztliche Tätigkeit anzusehen ist und somit umsatzsteuerpflichtig ist (10% Steuersatz). Die Befreiung aufgrund der Kleinunternehmerregelung (Umsätze max. 30.000 €) findet regelmäßig keine Anwendung, da diesbezüglich auch die (unecht) steuerbefreiten Umsätze der Ordination miteinbezogen werden müssen. Die Umsatzsteuer ist monatlich an das Finanzamt abzuführen, wobei die Vorsteuern aus dem Einkauf der Medikamente abgezogen werden können. Ein Vorsteuerabzug steht auch für Einrichtungsgegenstände zu, die unmittelbar mit der Hausapotheke im Zusammenhang stehen (Kästen, Regale zur Medikamentenverwahrung). Bei Wirtschaftsgütern ohne exakte Zuordenbarkeit sind die Vorsteuern nach Maßgabe ihrer wirtschaftlich zutreffenden Zurechenbarkeit aufzuteilen. Anstelle der exakten Aufteilung kann der Unternehmer aus Vereinfachungsgründen die Vorsteuern auch im Verhältnis der unecht befreiten Umsätze zu den übrigen Umsätzen aufteilen, sofern dies nicht zu einem ungerechtfertigten Steuervorteil führt.

Der VwGH hatte nun folgenden Fall zu entscheiden (GZ 2007/15/0289 vom 23.2.2010): ein praktischer Arzt mit Hausapotheke errichtete ein Ordinationsgebäude und machte die Vorsteuern anteilig im Verhältnis des Umsatzschlüssels geltend. Daraus ergab sich ein Vorsteuerabzug von 50%. Die Betriebsprüfung ermittelte den Vorsteuerschlüssel flächenmäßig (direkte Apothekenfläche 4,1% und die Hälfte der Fläche des Empfangsraums) und kam zu einem umgerechneten Vorsteuerabzug von knapp 11,9%.

Der VwGH bestätigte nun, dass jede Aufteilungsmethode gewählt werden kann, welche im Einzelfall eine wirtschaftlich zutreffende Zuordnung ermöglicht. Entscheidend sei ein möglichst sachgerechtes Ergebnis. Da im vorliegenden Fall die Vorsteuern ausschließlich aus der Herstellung eines Gebäudes resultierten, schien dem VwGH eine flächenmäßige Aufteilung als grundsätzlich sachgerecht und durch das Gesetz gedeckt. Folglich wies er die Beschwerde ab. Die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel würde zu einem Ergebnis führen, welches mit der sachgerechten flächenmäßigen Aufteilung in erheblichem Widerspruch steht und somit einen ungerechtfertigten Steuervorteil begründen würde.

## **Bruttobesteuerung ausländischer Kapitalerträge verfassungskonform**

Bestimmte Kapitalerträge (beispielsweise Zinsen aus Guthaben bei Banken) unterliegen der **Kapitalertragsteuer** (KESt) in Höhe von **25%** und sind somit **endbesteuert**. Eine Ausnahme von dieser praktikablen Steuererhebung ist vorgesehen, wenn die Veranlagung der Kapitalerträge (Besteuerung mit dem individuellen Steuertarif) zu einer geringeren Steuerbelastung als bei Anwendung der 25% Endbesteuerung führen würde. Seit geraumer Zeit werden auch – um dem **Gemeinschaftsrecht** zu entsprechen – **ausländische Kapitalerträge** mit einem **Sondersteuersatz** von **25%** besteuert. Die Ähnlichkeit zur KESt bei inländischen Kapitalerträgen ist offensichtlich und auch gewollt, da keine Besser- oder Schlechterstellung von in- bzw. ausländischen Kapitalerträgen erfolgen soll. Da bei **ausländischen Kapitalerträgen** allerdings mangels auszahlender Stelle im Inland kein automatischer Steuerabzug in Österreich vorgenommen wird, muss im Wege der

**Veranlagung** besteuert werden. Sollte zuvor eine Steuer im Ausland einbehalten worden sein, so wird die Doppelbesteuerung regelmäßig durch die Anrechnungsmethode verhindert.

Der **Verfassungsgerichtshof** (B53/08 vom 17.6.2009) hatte sich im Zusammenhang mit ausländischen Kapitalerträgen mit deren **Bruttobesteuerung** auseinander zu setzen. Während bei der Nettobesteuerung die mit der Erzielung des Einkommens zusammenhängenden Aufwendungen abgezogen werden, entfällt dieser Abzug bei der Bruttobesteuerung. Bei **ausländischen Kapitalerträgen** können demnach **keine** damit zusammenhängenden **(Werbungs)Kosten** geltend gemacht werden. Der Gerichtshof hat darin **keine Verfassungswidrigkeit** erkannt, da bei inländischen Kapitalerträgen ebenso das Prinzip der Bruttobesteuerung gilt. Die fehlende Abzugsfähigkeit ist auch dann gegeben, wenn auf Antrag die Kapitalerträge veranlagt werden und es zu keiner Endbesteuerung kommt.

## **Kosten für Gartenarbeit nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt**

Für die einen ist es zweifelsfrei ein entspannendes Hobby, für viele andere aus gesundheitlichen Gründen allerdings nicht mehr eigenständig bewältigbar. Die Rede ist von Gartenarbeiten. Werden Gartenarbeiten auf **entgeltlicher Basis durch Dritte** durchgeführt, so können die dafür anfallenden Kosten nach Auffassung des **VwGH** (GZ 2007/15/0256 vom 22.3.2010) auch dann nicht als außergewöhnliche Belastung (Voraussetzungen: Außergewöhnlichkeit, Zwangsläufigkeit, Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit) steuerlich geltend gemacht werden, wenn wegen chronischen Krankheiten die Arbeiten nicht mehr selbst bewältigt werden können. Im konkreten Anlassfall machte ein aufgrund von Rücken- und Wirbelsäulenproblemen mit 50% Behinderung eingestuftes Steuerpflichtiges **Kosten für Terrassen- und Gartenarbeiten** (Reinigung, Einwinterung und Auswinterung der Pflanzen, Tragen von Blumenerde und Trögen vom Keller auf die Terrasse usw.) als außergewöhnliche Belastung geltend. Der **VwGH verneinte** jedoch das Element der **Außergewöhnlichkeit**, da Tätigkeiten dieser Art (gemeint sind insbesondere das Tragen von schweren Trögen und aufzuhebende Betonplatten) von einer Mehrzahl der Steuerpflichtigen auch ohne körperlicher Beeinträchtigung unter Inanspruchnahme fremder Hilfe durchgeführt werden. Insbesondere seien ältere oder auf Grund ihrer körperlichen Verfassung nicht geeignete Personen in der Regel dazu verhalten, derartige Arbeiten von Dritten entgeltlich besorgen zu lassen. Auch hinsichtlich der Gartenarbeiten (Bepflanzung der Betontröge im Brüstungsbereich) sah der VwGH das Element der **Zwangsläufigkeit nicht gegeben**, da diese Maßnahmen insbesondere der Verschönerung des Terrassenbereiches sowie der Herstellung eines Sichtschutzes dienen und somit aus freiem Willen des Steuerpflichtigen zustande gekommen sind.