

Lörrach, im Februar 2013

Mandantenrundsreiben „Heilberufe“ im I. Quartal 2013

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Ihnen nun vorliegende Branchenbrief möchte Sie über wesentliche, vollzogene oder geplante Änderungen im Steuer- und Wirtschaftsrecht der letzten Monate informieren und Ihnen Anlass bieten, auch bestehende Sachverhalte zu überprüfen.

Bitte lesen Sie im Einzelnen:

Inhalt

1. Ambulante Chemotherapie ist nicht steuerpflichtig
2. Können Rabatte von dritter Seite Arbeitslohn darstellen?
3. Gewerbliche "Infizierung" der Tätigkeit von Gemeinschaftspraxen
4. Gewinnermittlung bei Einbringung einer freiberuflichen Praxis
5. Ehrenamt begründet keine Arbeitnehmereigenschaft
6. Zur Umsatzsteuerbefreiung von Krankenhausapotheken

Mit freundlichen Grüßen

WEKO

gez.
Markus Welte
Steuerberater
Wirtschaftsprüfergez.
Susanne Schneider
Steuerberateringez.
Matthias Koch
Steuerberater☐ Bankverbindung
Baden-Württembergische Bank
Lörrach
BLZ 600 501 01
Kto.-Nr. 743 550 21 21☐ Bankverbindung
Deutsche Apotheker- und Ärztebank
Freiburg
BLZ 300 606 01
Kto.-Nr. 844 94 14☐ In Kooperation mit
ConSigna GmbH,
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
ConSigna GmbH,
Steuerberatungsgesellschaft
Freiburg

1. Ambulante Chemotherapie ist nicht steuerpflichtig

Kernproblem

Für gemeinnützige Organisationen ist regelmäßig bedeutsam, ob ihre Tätigkeiten dem (steuerpflichtigen) wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder dem (steuerbegünstigten) Zweckbetrieb zuzuordnen sind. Die Abgrenzung ist regelmäßig schwierig.

Sachverhalt

Eine gemeinnützige Stiftung fördert die öffentliche Gesundheitspflege. Im Rahmen ihres Krankenhausbetriebs unterhält sie eine Krankenhausapotheke. Diese verkauft neben Leistungen zur Versorgung der stationär untergebrachten Patienten Medikamente an Dritte, das Personal, andere Kliniken und andere Apotheken. Die Abgabe der Medikamente zur Versorgung von stationär untergebrachten Patienten und zur ambulanten Chemotherapie wurden steuerlich dem Zweckbetrieb zugeordnet. Das Finanzamt sah in der Abgabe der Zytostatika zur ambulanten Chemotherapie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Entscheidung

Nach Ansicht des Finanzgerichts Münster stellt die Abgabe im Rahmen der ambulanten Chemotherapie einen Zweckbetrieb dar. Es handelt sich um eine einheitliche Krankenhausleistung. Diese ambulante Krankenhausleistung umfasst sowohl die ärztliche Leistung als auch die notwendige Verabreichung von Medikamenten während der ambulanten Behandlung im Krankenhaus. Deutlich wird dies nach Ansicht der Richter dadurch, dass die verabreichten Zytostatika nach dem einzelnen Krankheitsbild auf den Patienten abgestimmt individuell verordnet werden und nur unter ärztlicher Überwachung im Krankenhaus verabreicht werden können.

Konsequenz

Die Auffassung der Finanzrichter überzeugt. Das letzte Wort wird aber der Bundesfinanzhof (BFH) haben, da dort die Revision anhängig ist.

2. Können Rabatte von dritter Seite Arbeitslohn darstellen?

Kernproblem

Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören neben Gehältern und Löhnen auch andere Bezüge und Vorteile, die im Rahmen des Dienstverhältnisses gewährt werden. Dabei ist gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht oder unter welcher Bezeichnung oder Form sie gewährt werden. Arbeitslohn kann ausnahmsweise auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn sie Entgelt des Arbeitnehmers für eine Leistung im Rahmen des Dienstverhältnisses mit seinem Arbeitgeber darstellt. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat sich jüngst mit der Frage des Arbeitslohns von dritter Seite bei Rabattgewährung beschäftigt.

Sachverhalt

Der Lieferant eines Krankenhauses räumte den etwa 750 Krankenhaus-Mitarbeitern Vorteile beim Erwerb von Apothekenartikeln ein. Die Mitarbeiter erhielten bei der Bestellung von ihrem Arbeitsplatz aus einen Nachlass auf den üblichen Apothekenendpreis. Die Bezahlung erfolgte durch die Arbeitnehmer. Weil das Krankenhaus jedoch die Bekanntmachung des Mitarbeiter-Vorteilsprogramms und die Lieferung am Arbeitsplatz duldete, gelangte das Finanzamt anlässlich einer Lohnsteuer-Außenprüfung zu dem Ergebnis, dass Arbeitslohn von dritter Seite vorläge. Die Klage des Krankenhauses gegen den Haftungsbescheid sah das Finanzgericht als begründet an, weil nach dessen Überzeugung das eigene Interesse des Lieferanten an einer Kundengewinnung und Gewinnmaximierung durch Synergieeffekte Anlass der Vorteilsgewährung war. Die Finanzverwaltung zog weiter zum BFH.

Entscheidung

Der BFH wies die Revision zurück. Arbeitslohn liege nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt werde. Hierbei sei das vom Finanzgericht gewürdigte eigene Interesse des Lieferanten naheliegend. Allein der Umstand, dass der Preisnachlass nicht auch Arbeitnehmern anderer (nicht beliefert) Krankenhäuser gewährt werde, könne den Veranlassungszusammenhang zwischen Vorteilsgewährung und Arbeitsleistung nicht begründen. Davon sei erst auszugehen, wenn der Arbeitgeber z. B. einen ihm zustehenden Vorteil an seine Mitarbeiter weitergebe. Zwar könne die Mitwirkung des Arbeitgebers an der Rabattgewährung für Arbeitslohn sprechen; zwingend sei das jedoch nicht. Allein die Informationsgestaltung (Schwarzes Brett) und Duldung der Auslieferung ließe kein aktives Mitwirken erkennen.

Konsequenz

Nach der Verwaltungsauffassung reicht das Mitwirken des Arbeitgebers für Arbeitslohn aus. Hieran kann nach dieser Entscheidung nicht mehr festgehalten werden.

3. Gewerbliche "Infizierung" der Tätigkeit von Gemeinschaftspraxen**Kernaussage**

In Fällen der so genannten integrierten Versorgung in Gemeinschaftspraxen wird die gesamte Tätigkeit als Gewerbebetrieb angesehen. Diese steuerrechtliche Einordnung kann jedoch durch die Gründung einer Schwestergesellschaft vermieden werden.

Sachverhalt

Bei der integrierten Versorgung legen Krankenkassen und Arzt vertraglich fest, dass der Arzt für die Behandlung von Patienten bestimmte Fallpauschalen erhält. Da diese Pauschalen sowohl die medizinische Betreuung als auch die Abgabe von Arznei- und Hilfsmitteln umfassen, handelt es sich um eine Vergütung für eine teilweise freiberufliche und eine teilweise gewerbliche Tätigkeit.

Verfügung der OFD Frankfurt

Die Oberfinanzdirektion (OFD) Frankfurt weist darauf hin, dass solche Fallpauschalen bei Gemeinschaftspraxen wegen ihres gewerblichen Anteils zur gewerblichen Infizierung der gesamten Einkünfte führen, wenn der Anteil der originär gewerblichen Tätigkeit über 1,25 % der Gesamttätigkeit liegt (Vergleich der Umsätze aus der Abgabe von Arznei- und Hilfsmitteln mit dem Gesamtumsatz der Gemeinschaftspraxis). Eine Ausnahme gilt, wenn der Arzt im Rahmen der integrierten Versorgung Hilfsmittel einsetzt, die eine ärztliche Behandlung überhaupt erst ermöglichen, z. B. ein künstliches Hüftgelenk oder eine künstliche Augenlinse. In diesen Fällen kommt es nicht zu einer gewerblichen Infizierung der Tätigkeit.

Konsequenz

Gewerbliche Einkünfte unterliegen sowohl der Einkommensteuer als auch der Gewerbesteuer. Die gewerbliche Infizierung der Tätigkeit kann jedoch auch bei Überschreitung der Grenze von 1,25 % verhindert werden, wenn die gewerbliche Tätigkeit auf eine Schwesterpersonengesellschaft ausgegliedert wird und die Gesellschaft nach außen hin als solche erkennbar ist. Die Tätigkeit der Gesellschaft muss sich klar von der Tätigkeit der Gemeinschaftspraxis abgrenzen. Hierfür ist zum einen erforderlich, dass der Gesellschaftsvertrag so gestaltet ist, dass die Gesellschaft wirtschaftlich, organisatorisch und finanziell von der ärztlichen Gemeinschaftspraxis unabhängig ist. Darüber hinaus müssen getrennte Aufzeichnungen und Bücher geführt, besondere Bank- und Kassenkonten eingerichtet und eigene Rechnungsformulare verwendet werden. Schließlich ist erforderlich, dass die Arznei- und Hilfsmittel getrennt vom Betriebsvermögen der Gemeinschaftspraxis gelagert werden.

4. Gewinnermittlung bei Einbringung einer freiberuflichen Praxis

Kernproblem

Die Ermittlung des steuerlichen Gewinns erfolgt regelmäßig durch Betriebsvermögensvergleich. Besteht indes keine Buchführungspflicht, kann der Gewinn auch durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (im Folgenden: EÜR) ermittelt werden. Dies gilt insbesondere für Steuerpflichtige, die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit erzielen (z. B. Ärzte, Architekten, Steuerberater, etc.). Von Ausnahmen abgesehen, handelt es sich dabei um eine Istrechnung nach dem Zu- und Abflussprinzip. Erbrachte Leistungen des Steuerpflichtigen erhöhen den Gewinn somit nicht bereits im Zeitpunkt der Forderungsentstehung, sondern erst bei Geldzufluss. Fraglich ist dabei der Zeitpunkt der Besteuerung eines Forderungsbestands, wenn der Freiberufler seinen Betrieb in eine Personengesellschaft einbringt.

Sachverhalt

Kläger ist ein Steuerberater, der den Gewinn seiner Einzelpraxis durch EÜR ermittelte. Am 2.1. des Streitjahres 1997 erfolgte die Einbringung der Praxis in eine neugegründete Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR). Bis dahin entstandene Forderungen waren ausdrücklich von der Einbringungsverpflichtung ausgenommen. Im Anschluss an eine Betriebsprüfung vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass der auf den 2.1.1997 ermittelten Aufgabegewinn des Steuerberaters um den offenen Forderungsbestands zu erhöhen sei.

Der Kläger beehrte indes eine Besteuerung erst bei Zufluss. Nach zunächst erfolgreicher Klage des Steuerberaters vor dem Finanzgericht (FG) Münster, hatte nunmehr der Bundesfinanzhof (BFH) zu entscheiden.

Entscheidung

Der BFH hat die Entscheidung vertagt und das Bundesfinanzministerium (BMF) aufgefordert, dem Verfahren beizutreten. In seinen Entscheidungsgründe verweist der zuständige Senat des BFH zwar auf die Entscheidung eines anderen Senats aus dem Jahr 2007. Demnach sind Forderungen, die im Rahmen einer Praxiseinbringung zurückbehalten werden, nicht als Übergangsgewinn zu erfassen, sondern erst bei Zufluss zu versteuern. Der jetzt zuständige Senat lässt aber offen, ob er sich dieser Auffassung anschließen wird.

Konsequenz

Das Urteil des BFH aus dem Jahr 2007 wurde nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht und wird deshalb von der Finanzverwaltung nicht angewendet. Die damit einhergehende Rechtsunsicherheit für die Beratungspraxis ist erheblich. Es bleibt zu hoffen, dass das BMF dem Verfahren zügig beitrifft und eine endgültige Klärung der Rechtsfrage alsbald erfolgt.

5. Ehrenamt begründet keine Arbeitnehmereigenschaft

Kernfrage

Eine Vielzahl von Tätigkeiten wird von Ehrenämtern ausgeübt. Dabei sind die Grenzen zwischen ehrenamtlicher Tätigkeit und einer abhängigen Beschäftigung oft fließend. Steuerlich und sozialversicherungsrechtlich gelten besondere Verdienstgrenzen. Das Bundesarbeitsgericht (BAG) hatte kürzlich über die Abgrenzung zwischen Arbeitsverhältnis und Ehrenamt aus arbeitsrechtlicher Sicht zu entscheiden.

Sachverhalt

Die Klägerin war über lange Jahre bei einer karitativen Einrichtung als ehrenamtliche Telefonseelsorgerin tätig. Sie erhielt hierfür eine Unkostenentschädigung von 30 EUR im Monat. Die Einrichtung beschäftigte einen hauptamtlichen Seelsorger und eine Vielzahl Ehrenämter und unterhielt hierfür die entsprechenden Räumlichkeiten. Die Tätigkeit der Ehrenämter erfolgte auf der Grundlage von Dienstplänen, in die sie sich monatlich eintrugen. Dabei wurde von den Ehrenämtern erwartet, regelmäßig tätig zu werden. Als die Einrichtung die Klägerin von ihrem Dienst entband, erhob sie Kündigungsschutzklage und behauptete, Arbeitnehmerin der Einrichtung gewesen zu sein. Sie unterlag zuletzt vor dem BAG.

Entscheidung

Ein Arbeitsverhältnis lag zwischen den Parteien nicht vor. Das Gericht stütze die Entscheidung darauf, dass die Tätigkeit der Klägerin nicht auf die Sicherung ihrer Existenz gerichtet war. Die ehrenamtliche Ausübung war vielmehr Ausdruck ihrer inneren Haltung und dem Wunsch, Menschen mit Sorgen und Nöten zu helfen. Deshalb sei auch die Vereinbarung der Unentgeltlichkeit zulässig.

In der Gesamtbewertung bestünden darüber hinaus keine Anhaltspunkte dafür, dass arbeitsrechtliche Schutzvorschriften umgangen worden seien.

Konsequenz

Die Entscheidung sichert ehrenamtliche Tätigkeit jedenfalls dort, wo kein Entgelt gezahlt wird und die Tätigkeit auf das Gemeinwohl gerichtet ist. Karitative Einrichtungen können davon ausgehen, dass sie nicht Gefahr laufen, die Ehrenämter seien als Arbeitnehmer anzusehen; mit allen arbeitsrechtlichen, (lohn)steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen. Die Entscheidung hätte anders ausgehen können, wenn die Einrichtung eine Entschädigung im Bereich einer Vergütung gezahlt hätte.

6. Zur Umsatzsteuerbefreiung von Krankenhausapotheken

Kernaussage

Krankenhaus- und ärztliche Heilbehandlungen sind regelmäßig von der Umsatzsteuer befreit. Dies gilt ebenso für die hiermit eng verbundenen Umsätze. Häufig ist streitig, ob Leistungen noch als eng verbundene Umsätze zu qualifizieren sind.

Sachverhalt

Die Klägerin betrieb ein Krankenhaus, in dem Krebspatienten stationär sowie ambulant mittels Chemotherapie behandelt wurden. Ambulante Behandlungen wurden darüber hinaus auch von den angestellten Krankenhausärzten ausgeführt, die hierzu persönlich ermächtigt waren. Die anlässlich der Behandlungen verabreichten Zytostatika, wurden in der von der Klägerin betriebenen Krankenhausapotheke hergestellt. Während die Lieferung der Zytostatika für stationäre Behandlungen unstrittig steuerfrei war, versagte das Finanzamt die Steuerfreiheit, soweit die Verabreichung im Rahmen der ambulanten Behandlungen erfolgte. Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegen insoweit keine steuerbefreiten "eng verbundenen Umsätze" vor.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat zur Klärung des Falles dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) die folgenden Fragen zur Entscheidung vorgelegt: Kommen nur Dienstleistungen als eng verbundene Umsätze in Betracht, so dass die Lieferung von Medikamenten nicht steuerbefreit wäre? Sofern dies nicht zutrifft, steht es der Steuerbefreiung entgegen, wenn der eng verbundene Umsatz nicht durch den Unternehmer erbracht wird, der auch die steuerfreie Krankenhaus- bzw. ärztliche Heilbehandlung durchführt? Im Fall betraf dies die ambulanten Behandlungen durch die angestellten Krankenhausärzte, die insoweit selbst als Unternehmer auftraten. Falls eine Steuerbefreiung nach der vorstehenden Frage zulässig ist, scheidet die Steuerbefreiung daran, dass die maßgebliche Befreiungsvorschrift der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) nicht explizit die Befreiung eng verbundener Umsätze aufführt? Soweit die Krankenhausapotheke im Wettbewerb zu gewerblichen Apotheken steht, sieht der BFH keinen Anlass, die Steuerbefreiung zu versagen, sofern die Krankenhausapotheke nicht auch andere Kliniken beliefert.

Konsequenz

Es ist zu erwarten, dass der EuGH nun grundsätzliche Aussagen zu den Voraussetzungen für die Annahme steuerbefreiter eng verbundener Umsätze treffen muss, die auch in anderen Fällen von Bedeutung sein werden. Betroffene Unternehmen müssen prüfen, ob sie die Veranlagungen unter Verweis auf das Urteil offen halten müssen. Gegebenenfalls wird das Urteil des EuGH den Wettbewerbsnachteil für gewerbliche Apotheken, deren Lieferungen von Zytostatika an Krankenhäuser steuerpflichtig sind, beseitigen.

Weiterführende Hinweise:

1. Ambulante Chemotherapie ist nicht steuerpflichtig
FG Münster, Urteil v. 24.10.2012, 10 K 630/11 K (Az. BFH I R 82/12). Zum selben Ergebnis gelangt auch FG Münster, Urteil v. 23.2.2012, 9 K 4639/10 K, G.
2. Können Rabatte von dritter Seite Arbeitslohn darstellen?
BFH, Urteil v. 18.10.2012, VI R 64/11, BFH/NV 2013 S. 131. Entgegen Verwaltungsauffassung des BMF, Schreiben v. 27.1.2004, BStBl 2004 I S. 173.
3. Neue Steuerberatervergütungsverordnung in Kraft getreten
Steuerberatervergütungsverordnung v. 17.12.1981, geändert durch Artikel 17 d. Verordnung v. 11.12.2012, BGBl 2012 I S. 2637.
4. Gewerbliche "Infizierung" der Tätigkeit von Gemeinschaftspraxen
OFD Frankfurt, Verfügung v. 31.5.2012, S 2241 A - 65 - St 213.
5. Treppenlift als außergewöhnliche Belastung
FG Münster, Urteil v. 18.9.2012, 11 K 3982/11 E.
6. Gewinnermittlung bei Einbringung einer freiberuflichen Praxis
BFH, Beschluss v. 26.6.2012, VIII R 41/09, DStR 2012 S. 1745. Vorinstanz: FG Münster, Urteil v. 23.6.2009, 1 K 4263/06, EFG 2009 S. 1915. Früheres BFH-Urteil: BFH, Urteil v. 14.11.2007, XI R 32/06, BFH/NV 2008 S. 385. Bezug: § 4 Abs. 3 EStG; § 18 EStG.
7. Ehrenamt begründet keine Arbeitnehmereigenschaft
BAG, Urteil v. 29.8.2012, 10 AZR 499/11.
8. Zur Umsatzsteuerbefreiung von Krankenhausapotheken
BFH, Beschluss v. 15.5.2012, V R 19/11. Vorinstanz: FG Münster, Urteil v. 12.5.2011, 5 K 435/09, EFG 2011 S. 1470. EuGH C-366/12. Abschn. 4.14.6 Abs. 3 UStAE.