

ÄRZTE-INFO

EIN SERVICE FÜR KLIENTEN UND INTERESSENTEN



VERTRETUNGSARZT ALS DIENSTNEHMER?

In der Regel haben **Ärzte**, die ihren Beruf freiberuflich ausüben, Einkünfte aus **selbständiger Arbeit**. Ein Arzt, welcher einem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet und unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers derart eingebunden ist, dass er den **Weisungen** des Arbeitgebers **folgen muss**, wird steuerlich als **Dienstnehmer** eingestuft. Dies hat zur Folge, dass **Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit** vorliegen und lohn- und gehaltsabhängige Abgaben anfallen. Dies ist in der Regel bei Ärzten der Fall, wenn sie als **Spitalsärzte** tätig sind und sie einer fachlichen Weisungsgebundenheit

unterliegen.

Vor den **UFS** Graz (GZ RV/0793-G/09 vom 03.05.2011) kam dazu ein Fall eines **Vertretungsarztes**, der für einen Facharzt in dessen Räumlichkeiten Patienten behandelte und dafür Honorarnoten stellte. Die **Betriebsprüfung** ging von einem **Angestelltenverhältnis** aus, da die **Vertretungstätigkeit** über einen **längeren Zeitraum regelmäßig ausgeübt** wurde und schrieb Lohnsteuer und Lohnnebenkosten vor. In der Frage, ob nun **Dienstnehmereigenschaft** gegeben sei, ging es vor dem UFS vor allem um das Kriterium der persönlichen Weisungsgebundenheit. **Typisch** für

INHALT

- Vertretungsarzt als Dienstnehmer?
- Fahrtkosten bei einem angestellten Arzt mit Sonderklassehonoraren
- BMF-Erlass zur Besteuerung von Kapitalvermögen
- Kosten einer Nachuntersuchung/Präventivbeobachtung nach Krebsoperation gelten nicht als außergewöhnliche Belastung
- Umsätze eines Heilmasseurs

VERTRETUNGSARZT ALS DIENSTNEHMER?

(FORTSETZUNG VON SEITE 1)

weisungsgebundene Dienstnehmer ist, dass diese lediglich die **Arbeitskraft** zur Verfügung stellen und nicht die Erfüllung einzelner Aufgaben im Vordergrund steht. Es kommt hierbei auf das **tatsächliche Erscheinungsbild** an, die vertraglichen Regelungen sind irrelevant.

Der UFS stellte fest, dass **nicht jede Unterordnung** unter den Willen eines anderen eine **Arbeitnehmereigenschaft** begründet. Zudem ist schon im Ärztegesetz geregelt, dass ein **Arzt** seinen Beruf **persönlich und unmittelbar** auszuüben hat, auch dann wenn er mit anderen Ärzten

zusammenarbeitet. Für den UFS hat im vorliegenden Fall das **Gesamtbild** des Vertretungsarztes für eine **selbständige Tätigkeit** gesprochen, da das unbedingt erforderliche Merkmal der **persönlichen Weisungsgebundenheit** hier **nicht gegeben** war.

FAHRTKOSTEN BEI EINEM ANGESTELLTEN ARZT MIT SONDERKLASSEHONORAREN

Sonderklassegebühren stellen **nicht-selbständige Einkünfte** (automatischer Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber) dar, **wenn** nach dem für das jeweilige Bundesland zur Anwendung gelangenden Krankenanstaltengesetz der Träger der **Krankenanstalt verpflichtet** ist, die **Sonderklassegebühren** im eigenen Namen **einzuheben**. In allen **anderen Fällen** sind Sonderklassegebühren bei Ärzten im Rahmen der **selbständigen Tätigkeit** zu erfassen und in der Einkommensteuererklärung zu deklarieren. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH (z.B. GZ 2002/14/0148 vom 21.12.2005) gilt für **Fahrtkosten** des (angestellten) Arztes **zu seinem Krankenhaus** folgendes:

» Fahrten zwischen **Wohnung und dem Krankenhaus** in Erfüllung des Dienstplanes einschließlich **Dienstbereitschaften** sind durch sein **Dienstverhältnis veranlasst** und daher mit dem **Verkehrsabsetzbetrag** von jährlich 291 € bereits pauschal **steuerlich abgegolten**. Es können auch dann **keine Fahrtkosten** angesetzt werden, wenn an den entsprechenden Tagen **auch Operationen stattfinden**, die dem Arzt **Ansprüche auf Son-**



derklassehonorare vermitteln. Ist ein Arzt daher bereits **aus Anlass seines Dienstverhältnisses** an der Krankenanstalt, **fallen zusätzliche Fahrtkosten** zur Erzielung der **selbständigen Einkünfte** gar **nicht** an.

» **Betriebsausgaben** können lediglich dann angesetzt werden, wenn **Fahrtkosten außerhalb** seiner **Dienstbereitschaft** - etwa über Anforderung einzelner Patienten - **anfallen**. Eine Abzugsfähigkeit von Fahrtkosten ist natürlich auch dann gegeben, wenn **Operationen** an einer Krankenanstalt durchgeführt werden, zu welcher der Arzt **kein Dienstverhältnis** hat.

In einem kürzlich zurückliegenden Verfahren vor dem **VwGH** (GZ

2007/15/0144 vom 31.3.2011) wurde versucht, eine **weitere Konstellation** ins Treffen zu führen. Ein Abteilungsvorstand behauptete dabei, im Rahmen seines Dienstverhältnisses lediglich für die Betreuung des Fachpersonals und des medizinischen Geräteparks zuständig zu sein. Daraus leitete der **Steuerpflichtige** die **Sichtweise** ab, dass **Sonderklassehonorare** eine vom Dienstverhältnis absolut **losgelöste selbständige Einkunftsquelle** darstellen und daher **Fahrtkosten** zur Krankenanstalt **absetzbar** seien. Diese **Auffassung** wurde vom **VwGH** jedoch **nicht geteilt**, so dass auch auf derartige Fälle die oben dargestellten Grundsätze anzuwenden sind.

BMF-ERLASS ZUR BESTEUERUNG VON KAPITALVERMÖGEN

Anfang März 2012 hat das BMF einen eigenen umfassenden **Erlass** zur „**Neuordnung der Besteuerung von Kapitalvermögen**“ veröffentlicht. Die Besteuerung von Kapitalvermögen wurde insgesamt ausgeweitet und umfasst nun **neben** den **Früchten aus** der entgeltlichen **Überlassung** von Kapital auch **Wertänderungen des Kapitalstamms** unabhängig von der Behaltdauer und vom Beteiligungsmaß (die Besteuerung erfolgt grundsätzlich mit 25%). Vor den Gesetzesänderungen und somit auch regelmäßig für „Altbestände“ gültig, konnte in der Regel eine Steuerpflicht am Stamm nur bei Verkauf innerhalb der Spekulationsfrist von einem Jahr bzw. bei einer Beteiligung von über 1% eintreten.

Neben detaillierten Informationen zur Ausdehnung der Besteuerungstatbestände enthält der Erlass zur Besteuerung von Kapitalvermögen auch Aussagen, die **für Privatpersonen von besonderer Relevanz** sind. Nachfolgend werden zwei Aspekte davon übersichtsartig dargestellt.

DEPOTÜBERTRAGUNGEN

Eine Depotentnahme bzw. –übertragung von sog. „Neubestand“ ist im neuen KEST-Regime grundsätzlich wie eine Veräußerung als steuerpflichtiger Vorgang zu sehen. Bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen entfällt die Realisationsfiktion, sodass eine Besteuerung unterbleiben kann.

Es werden folgende Grundfälle unterschieden:

» die Übertragung auf **ein anderes Depot desselben Steuerpflichtigen**: das sind jene Fälle, bei denen ein Investor Wertpapiere von einem Depot auf ein anderes, eigenes De-



pot bei einer inländischen oder ausländischen Bank überträgt.

» die unentgeltliche **Übertragung auf ein Depot eines anderen Steuerpflichtigen**: das sind jene Fälle, bei denen ein Investor Wertpapiere z.B. an Kinder oder Ehegatten verschenkt oder vererbt.

Bei der Übertragung auf ein eigenes Depot von einer inländischen Bank auf eine andere inländische Bank muss der Depotinhaber die übertragende Bank beauftragen, der übernehmenden Bank die Anschaffungskosten zu übermitteln. Verweigert der Investor die Zustimmung zur Übermittlung der Anschaffungsdaten, wird der Vorgang wie ein Verkauf behandelt und auf Vermögenszuwächse im sog. „Neubestand“ KEST einbehalten.

Bei der Übertragung auf ein eigenes Depot von einer inländischen Bank auf eine ausländische Bank muss der Depotinhaber die übertragende Bank beauftragen, dem Finanzamt bestimmte Informationen über den Investor und die übertragenen Wertpapiere zu übermitteln. Verweigert der Depotinhaber die Zustimmung zur Übermittlung der Daten an das Finanzamt wird der Vorgang wie ein Verkauf behandelt und auf Vermö-

genszuwächse im sog. „Neubestand“ KEST einbehalten.

Auch die **Entnahme aus dem Depot anlässlich einer Erbschaft oder Schenkung** wird grundsätzlich wie ein Verkauf behandelt und ist somit KEST-pflichtig, wenn der Depotinhaber nicht nachweist, dass es sich tatsächlich um einen unentgeltlichen Vorgang handelt. Dies kann entweder der übertragenden Stelle in Form eines Notariatsakts, Schenkungsvertrags, Einantwortungsbeschlusses o.Ä. nachgewiesen werden oder der Depotinhaber beauftragt die übertragende Stelle, eine Meldung an das Finanzamt zu machen.

Durch diese Meldepflichten soll verhindert werden, dass Vermögenszuwächse z.B. durch Übertragung der Wertpapiere ins Ausland oder durch Schenkung aus dem Besteuerungskreislauf fallen.

VERLUSTVERRECHNUNG NICHT UNEINGESCHRÄNKT MÖGLICH

Gleichsam als Kompensation für die Besteuerung von Wertänderungen am Stamm wurde auch der **Ausgleich von Kursverlusten** mit Kursgewinnen oder auch **mit Erträgen aus Kapitalvermögen** im privaten Bereich **ausgedehnt. Sofern** der Ver-

Fortsetzung auf Seite 4

BMF-ERLASS ZUR BESTEUERUNG VON KAPITALVERMÖGEN KOSTEN EINER NACHUNTERSUCHUNG/PRÄVENTIVBEOBACHTUNG NACH KREBSOPERATION GELTEN NICHT ALS AUSSERGEWÖHNLICHE BELASTUNG

(Fortsetzung von Seite 3)

lustausgleich **nicht automatisch** von der depotführenden Bank durchgeführt wird - z.B. der Ausgleich von Gewinnen und Verlusten aus Aktienveräußerungen oder der Ausgleich von Verlusten mit Dividenden auf einem Depot- kann dies **vom Steuerpflichtigen selbst nachgeholt** werden. Allerdings können **Verluste** aus Kapitalvermögen **nicht vorgetragen** werden und der **Verlustausgleich** ist überdies **mehrfach beschränkt**. So gilt etwa, dass **Verluste** aus der Veräußerung von **Aktien nicht mit praktisch risikolosen Erträgen** (Einkünften) ausgeglichen werden können. Als **praktisch risikolos** gelten dabei Zinserträge aus **Geldeinlagen** bei Kreditinstituten („Sparbuchzinsen“) oder Zuwendungen von Stiftungen. **Zinsen** aus von Kreditinstituten begebenen **Forderungswertpapieren** (z.B. Anleihen) fallen hingegen grundsätzlich **nicht** unter dieses Ausgleichsverbot. Außerdem ist **kein Ausgleich** zwischen einem negativen Ergebnis aus Kapitalvermögen mit positiven Ergebnissen aus anderen Einkunftsarten möglich. **Umgekehrt** aber ist der **Ausgleich mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen möglich**. Obwohl grundsätzlich der Verlustausgleich mit ab 1. April 2012 zugeflossenen laufenden Erträgen aus Alt- und Neubeständen (etwa Dividenden) möglich ist, sind auch hier **Besonderheiten** zu beachten. So können **Zinsen** aus **Forderungswertpapieren** (z.B. Anleihen), die **vor dem 1. April 2012** angeschafft wurden, **nicht** zum **Verlustausgleich** herangezogen werden. Auch Gewinne aus der Veräußerung von Altbestand können nicht in den Verlustausgleich mit einbezogen werden.

Im Gegensatz zu Krankheitskosten können nach der Verwaltungspraxis **Aufwendungen** für die **Vorbeugung von Krankheiten** (z.B. Impfungen) sowie für die **Erhaltung der Gesundheit** (z.B. Vorsorgeuntersuchungen) steuerlich **nicht** als **außergewöhnliche Belastung** geltend gemacht werden. Voraussetzung für eine steuerlich außergewöhnliche Belastung sind die Elemente Außergewöhnlichkeit, **Zwangsläufigkeit** sowie wesentliche Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. In einer jüngst ergangenen **Entscheidung** des **UFS** (GZ RV/0155-W/11 vom 19.10.2011) wurden selbst die **Kosten** für **Krebsnachuntersuchungen** nach einer bereits einmal erfolgten (erfolgreichen) Operation eines Melanoms **nicht anerkannt**. Seitens des UFS wurde diesen Untersuchungen, denen aus medizinischer Sicht ein Vorsorgecharakter im Sinne einer

frühzeitigen Erkennung allfälliger erneuter Erkrankungen zukommt, das Element der **Zwangsläufigkeit abgesprochen**. Als Indiz zog der UFS auch den Umstand heran, dass die Kosten der Untersuchungen nicht von der Krankenkasse getragen wurden.

Insgesamt bestärkt diese Entscheidung die ablehnende Haltung der Finanzverwaltung zur steuerlichen Relevanz von Kosten für gesundheitliche Präventivmaßnahmen, die nicht zuletzt auch aus **volkswirtschaftlichen Aspekten** durchaus **wünschenswert** sind. Nicht wirklich tröstend ist in diesem Zusammenhang auch die abschließende Anmerkung des UFS, dass nicht alle Ausgaben, die durchaus sinnvoll erscheinen mögen, als außergewöhnliche Belastung abgesetzt werden können.

UMSÄTZE EINES HEILMASSEURS

Heilmassere i.S.d. „Medizinischer Masseur- und Heilmasseurgesetzes MMHmG“ erbringen nach Auffassung der Finanzverwaltung **keine ärztlichen Leistungen** gemäß § 6 Abs. 1 Z 19 UStG und sind daher **nicht umsatzsteuerbefreit** während die Leistungen von **Physiotherapeuten** (MTD-Gesetz) hingegen unter die **Umsatzsteuerbefreiung** fallen. Diese **Unterscheidung** ist den Ausführungen im Umsatzsteuerprotokoll folgend deshalb **gerechtfertigt**, da Physiotherapeuten eine gegenüber den Heilmasseuren inhaltlich und zeitlich **deutlich umfassendere Ausbildung** an einer medizinisch-technischen Akademie zu absolvieren haben,

eine Diplomprüfung (einschließlich Diplomarbeit) ablegen müssen oder an einer österreichischen Fachhochschule einen Bakkalaureatsstudengang erfolgreich abschließen müssen.

Impressum:

Medieninhaber, Herausgeber und Verleger:
Klienten-Info - Klier, Krenn & Partner KG

Redaktion: 1090 Wien, Rotenlöwengasse 19/12-14.
Richtung: unpolitische, unabhängige Monatschrift, die sich mit dem Wirtschafts- und Steuerrecht beschäftigt und speziell für Klienten von Steuerberatungskanzleien bestimmt ist.

Die veröffentlichten Beiträge sind urheberrechtlich geschützt und ohne Gewähr.

© www.klienten-info.at

© Konzept & Design: DI(FH) Sylvia Füst