

## KLIENTEN – INFO

Nr. 1/2010 – Jänner 2010

### Ärzte – Steueroptimaler Zusammenschluss zu einer Gruppenpraxis

**Das Ärztegesetz sieht die Möglichkeit vor, dass sich Ärzte zu einer Gruppenpraxis zusammenschließen. Dabei wird der Behandlungsvertrag direkt zwischen der Gruppenpraxis und dem Patienten oder den Sozialversicherungsträgern abgeschlossen.**

Schließen sich junge Ärzte zu Beginn ihrer Berufslaufbahn zu einer Gruppenpraxis zusammen und werden somit die wesentlichen Vermögenswerte gemeinsam geschaffen, bestehen steuerlich keine Risiken.

Nicht so einfach ist es, wenn zwei oder mehrere bereits länger tätige Ärzte ihre jeweiligen Praxen zusammenschließen wollen oder ein junger Arzt in eine bestehende Ordination eintreten möchte. Dies gilt auch bei einer langfristig geplanten Ordinationsweitergabe, bei der ebenfalls die Gründung einer Gruppenpraxis zwischen dem Ordinationsverkäufer und dem Ordinationskäufer von Vorteil sein kann.

Die Rechtsform der Offenen Gesellschaft (OG) bietet mit ihren umfassenden gesetzlichen Regelungen sowie möglichen zusätzlichen vertraglichen Ausgestaltungen den Partnern ein hohes Maß an Rechtssicherheit. Eine Zusammenarbeit zwischen Senior- und Juniorpartner wird so bestmöglich unterstützt. Durch die längerfristige Zusammenarbeit im Rahmen einer Gruppenpraxis kann insbesondere das „Halten“ von Privatpatienten optimal ermöglicht werden.

Nach den Grundsätzen des allgemeinen Steuerrechts wird bei einem Zusammenschluss zu einer Gruppenpraxis ein steuerwirksamer Tauschvorgang (Tausch der Praxis gegen den Gesellschaftsanteil an der neuen OG) begründet, der zu einer fiktiven Betriebsaufgabe mit Veräußerungsgewinnbesteuerung beim Zusammenschließenden führt. Durch die daraus folgende Besteuerung aller stillen Reserven einschließlich des Patientenstocks und des Firmenwerts der bisherigen Einzelpraxis wäre ein Zusam-

menschluss aus wirtschaftlichen Überlegungen nicht sinnvoll.

#### Zusammenschluss ohne Aufdeckung stiller Reserven

Um diese ungewollten Steuerfolgen auszuschließen, sieht das Umgründungssteuerrecht die Möglichkeit vor, dass ein Zusammenschluss ohne Aufdeckung stiller Reserven erfolgen kann. Damit allerdings das Umgründungssteuerrecht zur Anwendung kommt, muss zumindest ein Partner eine betriebliche Einheit (Arztpraxis) mit positivem Verkehrswert

- auf Grundlage eines Zusammenschlussvertrages/Gesellschaftsvertrages
- zu einem beliebigen Stichtag
- auf eine Mitunternehmerschaft (bei Gruppenpraxen: OG)
- ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten

tatsächlich übertragen und die Anmeldung beim Firmenbuch und/oder Betriebsfinanzamt vorgenommen haben.

Zum Stichtag ist überdies eine Bilanz und eine Zusammenschlussbilanz aufzustellen.

#### Erhebliche Steuerzahlungen

Wird auch nur eine der genannten Voraussetzung nicht erfüllt, kommt es zur Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven, was im Regelfall mit erheblichen Steuerzahlungen verbunden ist. Es ist daher bei jeder Art einer geplanten Zusammenarbeit im Vorfeld zu prüfen, ob das Umgründungssteuerrecht zur Anwendung kommt. Dies ist insbesondere bei folgenden Fällen gegeben:

1. Ein Arzt tritt einer bestehen Einzelpraxis eines anderen Arztes bei;



2. Zwei bestehende Einzelarztpraxen schließen sich zu einer Gruppenpraxis zusammen;
3. Beitritt eines Arztes mit Praxis zu einer bestehenden Gruppenpraxis;
4. Zusammenschluss zweier Gruppenpraxen.

**Tipp:**

*Missglückt ein Zusammenschluss nach dem Umgründungssteuerrecht, sind die damit im Zusammenhang stehenden negativen Folgen im Nachhinein meistens nicht mehr sanierbar. Informieren Sie sich daher bitte rechtzeitig bei uns!*

## Vortragstätigkeit im Wege einer GmbH

**GmbHs treten regelmäßig als Teilnehmer im täglichen Wirtschaftsleben auf, wobei die erzielten Einkünfte direkt der Gesellschaft und nicht dem Gesellschafter zugerechnet werden.**

**Die Finanz will nun aber die Vergütungen von sogenannten „höchstpersönlichen“ Tätigkeiten demjenigen zurechnen, der die Leistung persönlich erbringt.**

Im Klartext bedeutet das, dass bestimmte Einkünfte, die lediglich über eine GmbH fakturiert werden, tatsächlich aber persönlich vom dahinter stehenden Gesellschafter erbracht werden, nicht der GmbH, sondern aus steuerlicher Sicht direkt dem Gesellschafter zugerechnet werden, bei dem es dadurch zu einer deutlich höheren Steuerbelastung kommen kann. Welche Tätigkeiten dabei als höchstpersönlich einzustufen sind, hat die Finanz noch nicht abschließend geklärt.

Nach derzeitigem Stand der Dinge sollen klassische Gewerbetreibende nicht unter die neue Auslegung der Finanz fallen. Als höchstpersönliche Tätigkeiten werden von der Finanz im Wesentlichen nur Tätigkeiten von Schriftstellern, Vortragenden, Wissenschaftlern sowie die Drittanstellung von Vorständen, Stiftungsvorständen und Aufsichtsräten verstanden.

Beispiele:

- Ein Installateur betreibt sein Unternehmen in Form einer Einmann-GmbH. Die Einkünfte werden auch in Zukunft der GmbH und nicht dem Installateur selbst zugerechnet.

- Ein Universitätsprofessor verfasst regelmäßig Gutachten und hat lediglich zu diesem Zweck eine GmbH ohne weiteres Personal gegründet, über die er auch Rechnungen legt. In der Erstellung von Gutachten erblickt die Finanz eine höchstpersönliche Tätigkeit und rechnet somit die Einkünfte direkt dem Universitätsprofessor zu.

Die Finanz rechnet allerdings höchstpersönliche Tätigkeiten der diese Tätigkeiten verrechnenden GmbH zu, wenn diese über einen eigenen Betrieb verfügt, der sich von der natürlichen Person abhebt.

Ein Rechtsanwalt z.B. führt seine Kanzlei in der Rechtsform einer GmbH und hält auch regelmäßig Vorträge, die über die GmbH abgerechnet werden. In diesem Fall erkennt die Finanz die Abrechnung der Vortragsleistungen über die GmbH an.

Ob ein eigener Betrieb vorliegt, ist dabei im Einzelfall zu klären, wobei die Beschäftigung von Mitarbeitern in der GmbH (die bloße Anstellung einer Sekretärin genügt nach Auffassung der Finanz dabei nicht) als wesentliches Indiz für die Zurechnung der Einkünfte an die GmbH dient. Liegt hingegen eine „leere GmbH-Hülle“ vor, werden die höchstpersönlichen Tätigkeiten dem Gesellschafter direkt zugerechnet.

**Tipp:**

*Je mehr „eigene Einkünfte“ eine GmbH durch betriebliche Tätigkeit erzielt, umso eher erfolgt keine Zurechnung an die natürliche Person dahinter.*

## Das neue Rechnungslegungsänderungsgesetz ab 2010

**Mit dem ab 1.1. 2010 geltenden Rechnungslegungsänderungsgesetz (RÄG) wurde insbesondere die Bilanzierungspflicht von Unternehmen neu geregelt und die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung auch bei höheren Umsätzen als zulässig erklärt.**

Nach bisheriger Rechtslage trat die Bilanzierungspflicht bei Erzielung gewerblicher Einkünfte erst dann ein, wenn ein Umsatz von € 400.000 in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren oder in einem Geschäftsjahr ein Umsatz von € 600.000 überschritten wurde.



Diese Beträge werden ab 1.1.2010 auf € 700.000 bzw. € 1.000.000 angehoben.

Für Unternehmer, die nach der bisherigen Regelung verpflichtet waren zu bilanzieren, ist daher ein etwaiger Wegfall dieser Verpflichtung zu prüfen.

#### Beispiel:

Ein Unternehmer erzielt im Geschäftsjahr 2009 Umsatzerlöse von € 500.000, im vorangegangenen Geschäftsjahr betragen die Umsatzerlöse € 650.000.

Da die Umsatzerlöse in den dem Geschäftsjahr 2010 vorangegangenen zwei Geschäftsjahren jeweils unter der neuen maßgeblichen Schwelle von € 700.000) lagen, entfällt für das Geschäftsjahr 2010 die Rechnungslegungspflicht.

#### **Gewinn mittels Pauschalierung ermittelt**

Die geänderten Schwellenwerte haben direkten Einfluss auf die unterschiedlichen steuerlichen Pauschalierungsvorschriften:

Gute Nachrichten gibt es für Künstler, Drogisten, Lebensmittelhändler und Einnahmen-Ausgaben-Rechner, die ihren Gewinn mittels Pauschalierung ermittelt haben. In diesen Fällen wird die neue Grenze der Pauschalierung auf € 700.000 angehoben.

Für andere Berufsgruppen wie etwa Gaststätten- und Beherbergungsbetriebe ändert sich durch die genannte Gesetzesänderung nichts. Deren Schwellenwert für die Anwendbarkeit der Pauschalierung bleibt mit € 255.000 gleich.

#### **Bewertungswahlrechte gestrichen**

Neben den neuen Grenzwerten für die Bilanzierungspflicht wurden durch das Rechnungslegungsänderungsgesetz bestehende Bewertungswahlrechte gestrichen oder angepasst (etwa Aufwendungen für Ingangsetzen und Erweitern eines Betriebes, Aktivierung eines Firmenwerts).

Diese Wahlrechte wichen teilweise von den steuerlichen Bestimmungen ab und bedeuteten daher nicht nur einen Mehraufwand bei der Bilanzerstellung nach Unternehmensrecht und Steuerrecht, sondern erschwerten auch die Vergleichbarkeit der unternehmensrechtlichen Jahresabschlüsse.

#### **Tipp:**

*Durch das Rechnungslegungsänderungsgesetz ist der Unternehmer zwar von der Aufstellung einer Bilanz bis zu den neuen Schwellenwerten befreit, doch sollte gerade in wirtschaftlich schlechten Zeiten überlegt werden, ob der geringe Mehraufwand für die freiwillige Bilanzierung nicht durch den zusätzlichen Informationsgehalt einer zeitnahen doppelten Buchführung und Bilanzierung (etwa durch einen aktuellen Überblick über die Höhe und Außenstandsdauer von Forderungen) kompensiert wird.*

*Der Vorteil des dadurch ermöglichten Forderungsmanagements wird im Allgemeinen die zusätzlichen Kosten der Bilanzierung bei weitem übersteigen. Darüber hinaus wird auch in Bankgesprächen die Vorlage von Bilanzen in der Regel einen leichteren Zugang zu Finanzierungen ermöglichen.*

## **Umsatzsteuer – Steuersatz bei Vermietung für Wohnzwecke**

**Die Vermietung von Grundstücken für Wohnzwecke unterliegt dem begünstigten Umsatzsteuersatz von 10%. Wann eine Benutzung zu Wohnzwecken vorliegt, muss stets im Vorhinein geklärt werden, um den begünstigten Umsatzsteuersatz zur Anwendung bringen zu können.**

Wohnzwecken dienen Grundstücke dann, wenn sie dazu bestimmt sind, in abgeschlossenen Räumen privates Leben, speziell auch Nächtigungen, zu ermöglichen. Dazu gehören auch mitbenutzte Nebenräume wie Keller, Dachböden, Waschküchen, Balkone und Terrassen.

Ob eine Liegenschaft Wohnzwecken dient, ist letztlich durch den tatsächlichen Verwendungszweck des Mietgegenstandes festzustellen. Wird beispielsweise ein für gewerbliche Zwecke gewidmetes Lokal für Wohnzwecke genutzt, ist dafür ebenfalls der begünstigte Steuersatz anzuwenden.

Dienen die Räumlichkeiten grundsätzlich Wohnzwecken, aber teilweise auch Geschäftszwecken, ist eine Aufteilung des Entgelts vorzunehmen, außer es wird ein einheitliches Mietentgelt verrechnet. Es ist zu berücksichtigen, dass nicht nur Mietzahlungen dem begünstigten Steuersatz unterliegen, sondern auch Nebenleistungen, wie z.B. Reparaturen.

#### **Wohnungseigentumsgemeinschaften**

Auch in diesem Fall kommt der begünstigte Steuersatz zur Anwendung, sofern die Liegenschaft Wohnzwecken dient.

Lässt z.B. der Hausverwalter als Vertreter der Wohnungseigentumsgemeinschaft das Stiegenhaus ausmalen, so stellt der Maler seine Rechnung mit 20% Umsatzsteuer aus, welche die Wohnungseigentumsgemeinschaft als Vorsteuer geltend machen kann. In weiterer Folge verrechnet die Woh-



nungseigentumsgemeinschaft die Malerkosten nur mit 10% Umsatzsteuer an die Wohnungseigentümer weiter.

Auch mitbenutzte Nebenräume sind, wie bei der Vermietung, von der begünstigten Besteuerung mit umfasst.

In einem jüngeren Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof sogar entschieden, dass auch ein Haltenbad in einer Wohnhausanlage Wohnzwecken dient und dessen Sanierungskosten mit 10%iger Umsatzsteuer an die Wohnungseigentümer weiterzurechnen sind.

## Umsatzsteuer – Leistungen an ausländische Holdings und Vereine

**Holdings oder Vereine führen sehr oft unternehmerische und nichtunternehmerische Tätigkeiten aus, sie gelten in einem Bereich als Unternehmer, in einem anderen Bereich als Private. Andere Holdings oder Vereine sind gänzlich nichtunternehmerisch tätig, treten aber dennoch unter einer UID-Nummer auf.**

Um die Bestimmung des Leistungsortes bei Leistungen gegenüber Holdings und Vereinen zu erleichtern, sieht das Umsatzsteuergesetz ab 2010 vor, dass ein Unternehmer, der neben unternehmerischen auch nichtunternehmerische Tätigkeiten ausführt, generell als Unternehmer zu behandeln ist, unabhängig davon, an welchen seiner Bereiche die Leistung erbracht wird.

Eine Holdinggesellschaft mit Sitz in Österreich führt z.B. neben der Beteiligungsverwaltung (nichtunter-

nehmerischer Bereich) auch administrative, finanzielle, kaufmännische und technische Dienstleistungen an ihre Tochtergesellschaft aus (unternehmerischer Bereich).

Wenn sie nun einen deutschen Rechtsanwalt mit der Vertragserrichtung für den Erwerb einer deutschen Beteiligung beauftragt hat, so kann der Rechtsanwalt die Holding als Unternehmer behandeln, selbst wenn die Dienstleistung für den nichtunternehmerischen Bereich erbracht wurde.

Die Rechtsanwaltsleistung ist somit in Österreich steuerbar, die Steuerschuld geht auf die Holding über (Reverse-Charge-System). Da die Leistung den nichtunternehmerischen Bereich betrifft, hat die Holding allerdings keinen Vorsteuerabzug aus der Rechnung.

## Herabsetzung von Abgaben-Vorauszahlungen

**Auf Grund der Jahresplanung für 2010 (siehe Klienten-Info Nr. 12/2009) stellt sich auch die Frage einer Herabsetzung der Steuer- und Beitragsvorauszahlungen für das nunmehr begonnene Jahr. Dies gilt besonders in diesen Zeiten allgemein schlechter Wirtschaftsentwicklung.**

Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass durch den ab 2010 neu geregelten Gewinnfreibetrag für Selbstständige (siehe Klienten-Info Nr. 4/2009) alle natürliche Personen mit betrieblichen Einkünften in Genuss zumindest des 13%igen Grundfreibetrages (maximal € 3.900) kommen. Dies allein bedeutet

eine jährliche Verminderung der Einkommensteuer von bis zu € 1.700 und eine Verminderung der Sozialversicherungsbeiträge von ca. € 1.000.

Je eher der Herabsetzungsantrag gestellt wird, desto früher kann die Herabsetzung der Vorauszahlungen erfolgen. Bei späterer Antragstellung kommt es jeweils zu einer Nachholung der Herabsetzung bei der nächsten Quartalsvorschreibung.

Wenn Sie also meinen, in Ansehung gedämpfter Erwartungen 2010 und/oder des oa. Gewinnfreibetrages für eine Herabsetzung der Abgaben infrage zu kommen, wenden Sie sich bitte an uns.

*Diese Klienten-Information wird ausschließlich für Klienten unserer Gesellschaft und für jene von WP/StB Mag. Bernhard Lehner, aber auch für unsere Geschäftspartner erstellt und diesen Adressaten kostenlos übermittelt. Die fachliche Information ist der Verständlichkeit halber kurz gehalten und kann daher eine individuelle Beratung nicht vollständig ersetzen. Sie dient vielmehr der Vertiefung der Zusammenarbeit. Anregungen betreffend Form und Inhalt nehmen wir jederzeit gerne entgegen.*

*Sollten Sie diese Information statt in gedruckter Form in elektronischer Form wünschen oder bereits elektronisch erhalten und eine weitere Zusendung nicht mehr wünschen, bitten wir um Ihre Mitteilung. Wir garantieren die jederzeitige, kostenfreie Beendigung der Zusendung. Herausgeber: Lehner & Partner Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, A-2500 Baden, Wiener Straße 89, Tel. 02252 43335, Fax 02252 42919, office@lehner.org, LG Wr.Neustadt FN 113262m*