12 STEUERN

12.1 Steuerberater und Arzt

Zur Vorbereitung der Praxiseröffnung empfiehlt sich die frühzeitige Konsultation eines Steuerberaters. Nicht jeder Steuerberater hat unter seiner Klientel mehrere Ärzte. Bei der Auswahl des Steuerberaters sollte darauf geachtet werden, dass er schon Erfahrung in der Betreuung von Ärzten hat.
Empfehlenswert ist auch, gleich zu Beginn den Leistungsumfang des Steuerberaters sowie das dafür anfallende Honorar zu vereinbaren.

Leistungen des Steuerberaters

- Umfassende steuerliche und wirtschaftliche Beratung bei allen größeren finanziellen Entscheidungen
- Beratung bei der Organisation der Buchhaltung und des Rechnungswesens
- Steuerliche Vertretung gegenüber den Finanzbehörden
- Beratung bei Investitionen

12.2 Die wesentlichsten Steuerarten

Die Einkommensteuer bemisst sich nach dem Gewinn und ist in Österreich progressiv gestaltet. Ab 2025 sind Einkommen bis € 13.308,00 steuerfrei, 50 % Einkommensteuer zahlt man erst ab einem steuerpflichtigen Einkommen von € 103.072,00. Ab einem Einkommen von 1 Mio Euro wird der Steuersatz auf 55 % angehoben. Dieser Höchststeuersatz gilt derzeit bis zur Veranlagung 2025.

Abschaffung der kalten Progression ab 2023

Mit dem Teuerungs-Entlastungspaket Teil II werden im Einkommensteuerrecht erstmals Regelungen zur Inflationsanpassung verankert, die der sogenannten „kalten Progression“ (Erhöhung der Steuerlast durch fehlende Anpassung des Steuersystems an die Preissteigerungsraten) entgegenwirken sollen. Dies erfolgt in zwei Stufen:

1. Ab dem Kalenderjahr 2024 werden die Tarifstufen, die für die Anwendung der Steuersätze bis 1 Mio Euro maßgebend sind, und die steuerlichen Absetzbeträge (mit Ausnahme des Kinderabsetzbetrags) samt zugehöriger Einschleif- und Zuverdienstgrenzen sowie Sozialversicherungsrückerstattung jährlich automatisch um zwei Drittel der Inflationsrate angepasst. Die dafür heranzuziehende Inflationsrate ist im der Anpassung vorhergehenden Kalenderjahr zu ermitteln und errechnet sich aus dem Durchschnitt der Inflationsraten für die Kalendermonate Juli des vorangegangenen Kalenderjahres bis Juni des laufenden Kalenderjahres. Das BMF hat die für das Folgejahr angepassten Beträge jeweils bis 31. 8. des laufenden Kalenderjahres mit Verordnung kundzumachen.

Die geschilderte Anpassung kommt nur bei Vorliegen einer positiven Inflationsrate zum Tragen; allfällige negative Werte (Deflation) lösen keine Inflationsanpassung aus und haben auch auf die Inflationsanpassung in Folgejahren keine Auswirkungen.

Hinsichtlich des von der angeführten Anpassung nicht erfassten Volumens der „kalten Progression“ (Steueraufkommen aus dem verbleibenden Drittel der Inflationsrate) muss die Bundesregierung bis 15. 9. eines jeden Jahres einen Ministerratsbeschluss über geeignete Entlastungsmaßnahmen fassen.

2. In der nachfolgenden Tabelle sind die Tarifstufen sowie die Progressionsstufen (Grenzsteuersätze) für die Jahre 2024 und 2025 dargestellt.

Einkommen		Einkommen	
2024	Steuersatz	2025	Steuersatz
Stufe bis	2024	Stufe bis	2025
12.816	0%	13.308	0%
20.818	20%	21.617	20%
34.513	30%	35.836	30%
66.612	40%	69.166	40%
99.266	48%	103.072	48%
1.000.000	50%	1.000.000	50%
über 1,0 Mio	55%	über 1,0 Mio	55%

Nach dem für 2025 (2024) geltenden Tarif ergibt sich bei einem Einkommen von € 61.000,00 ohne Berücksichtigung von Sonderausgaben und Absetzbeträgen eine Einkommensteuer von € 15.993,00 (in 2024 € 16.304,00) und ein Durchschnittssteuersatz von 26,73% (in 2024 26,22%). Mit dem Steuertarif für 2021 ergab sich eine Einkommensteuer von € 18.610,00 und ein Durchschnittsteuersatz von 30,51%.

Der seit dem 01.01.2019 bestehende „Familienbonus Plus“ wurde mit Wirksamkeit zum 01. Jänner 2024 für volljährige Kinder von € 650.- auf € 700.- jährlich erhöht. Die Höhe der steuerlichen Entlastung durch den Familienbonus Plus richtet sich nach dem Alter des Kindes.

In 2025 reduziert sich die Einkommen- bzw. Lohnsteuer für jedes Kind bis zum 18. Geburtstag um € 166,68 monatlich (€ 2.000,16 pro Jahr und Kind), auch noch für den Monat, in dem das Kind 18 Jahre alt wird. Nach Ablauf dieses Monats vermindert sich die Steuerlast um € 58,34 monatlich (€ 700,08 pro Jahr und Kind). Der Familienbonus Plus steht so lange zu, solange Familienbeihilfe bezogen wird.

Die **Umsatzsteuer** tangiert Ärzte in der Regel nicht, weil die ärztlichen Leistungen von der Mehrwertsteuer unecht befreit sind. Ungeachtet der Steuerbefreiung gelten Ärzte als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes.

Zu beachten ist auch die **Mietvertragsgebühr** für Mietverträge (1% des Wertes der Leistungen im Mietvertrag) für gewerblich genutzte Immobilien. Mietverträge über Wohnraum, die ab dem 11. November 2017 abgeschlossen werden, sind von der Vergebührung befreit.

12.3 Steuerliche Geltendmachung von Aufwendungen vor Praxiseröffnung

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Praxisgründung können steuerlich verwertet werden, und zwar auch dann, wenn die Ausgabe im Jahr vor der Praxiseröffnung getätigt wird.

Gängige Aufwendungen im Zusammenhang mit der Praxiseröffnung sind Reiseaufwendungen und Fahrtkosten (z.B. für Studienbesuch anderer Praxen), Fortbildungskosten, Anschaffungen von Literatur und Büromaterial, Maklergebühren, Beratungskosten, Arbeitskleidung, Kilometergelder für ein Fahrzeug usw.

12.4 Gewinnermittlung

In der Regel ermitteln Ärzte den Gewinn durch **Einnahmen-Ausgaben-Rechnung**.
Maßgeblich ist dabei das Kalenderjahr des Zuflusses der Einnahmen und des Abflusses der Ausgaben. Gerade in der Startphase ist es somit möglich, das steuerliche Jahresergebnis stark zu beeinflussen, beispielsweise durch vorgezogenes Tätigen von Ausgaben.

Mit dem **Gewinnfreibetrag** gibt es die Möglichkeit einen Teil des Gewinnes eines Betriebes steuerfrei zu belassen. Der Grundfreibetrag wird ab 2024 um 10% auf € 33.000 angehoben, in 2023 wurde der Prozentsatz in der ersten Stufe von 13% auf 15% angehoben.

In 2024 und 2025 kann der Gewinnfreibetrag wie nachstehend in Anspruch genommen werden:

	Gewinn	Gewinn kumuliert	GFB in %	GFB in €	Verwendung
Grundfreibetrag	33.000,00	33.000,00	15,00%	4.950,00	keine Investition erforderlich
investitionsbedingter Gewinnfreibetrag	145.000,00	178.000,00	13,00%	18.850,00	begünstigte Investitionen erforderlich
	175.000,00	353.000,00	7,00%	12.250,00	
	230.000,00	583.000,00	4,50%	10.350,00	
	583.000,00			46.400,00	

Der maximale Gewinnfreibetrag beträgt damit € 46.400.- (2023 € 45.950.-).

Für Gewinne bis € 33.000.- steht ein Grundfreibetrag in Höhe von 15 % des Gewinnes zu, unabhängig davon, ob Investitionen getätigt werden. Darüber hinaus kann ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag geltend gemacht werden. Voraussetzung für die Geltendmachung des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages ist die Vornahme von Investitionen in begünstigte Wirtschaftsgüter. Darunter sind wie bisher körperliche, abnutzbare und ungebrauchte Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren zu verstehen (zu beachten sind diverse Ausnahmen wie PKW´s und Kombis, geringwertige Wirtschaftsgüter, gebrauchte Wirtschaftsgüter, …) sowie Wertpapiere, die den Voraussetzungen zur Deckung für Pensionsrückstellungen entsprechen. Neben den Wohnbauanleihen (=Wandel-schuldverschreibungen von Wohnbauaktiengesellschaften) sind dies ua Bundesanleihen und Bundesobligationen sowie Industrieobligationen und Gewinnschuldverschreibungen. Die Anleihen müssen ebenfalls 4 Jahre als Anlagevermögen (durch Aufnahme in ein zu führendes Verzeichnis) gewidmet werden. Die bei den Einkünften aus Kapitalvermögen vorgesehene Kest-Befreiung der Zinsen im Ausmaß von 4 % p.a. ist bei Wohnbauanleihen im Betriebsvermögen nicht anwendbar.

12.5 Buchführung und Belegwesen

Ausgaben müssen in aller Regel nachgewiesen werden.

Sammeln Sie daher für alle Ausgaben die entsprechenden Belege. Legen Sie die Belege chronologisch in einem Ordner ab, und zwar getrennt nach Art der Zahlung, also nach Barzahlung einerseits und Bankzahlung andererseits. Es wird in der Regel vorteilhaft sein, bei den Belegen und im Zahlungsverkehr zwischen Privatsphäre und Betriebssphäre scharf zu trennen. Private Ausgaben sollten über ein (bereits bestehendes) Privatkonto bezahlt werden. Die Buchhaltungskosten werden dadurch nicht durch betrieblich nicht relevante Vorgänge und damit zusammenhängende Buchungen bzw. Rückfragen zusätzlich belastet. Für betriebliche Einnahmen und Ausgaben sollte daher zumindest **ein eigenes betriebliches Konto** eingerichtet werden. Auch kann es vorteilhaft sein, nicht nur mit einer sondern mit mehreren Bankverbindungen zu arbeiten.

12.6 Ausgewählte Betriebsausgaben

12.6.1 Autokosten

Wird das Auto gemessen an der Kilometerleistung zu mehr als 50% für betriebliche Fahrten genutzt, dann zählt das Auto zum steuerlichen Betriebsvermögen. Das heißt, es müssen alle Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Fahrzeug (Treibstoffe, Reparaturen, Vignette, Garagierung etc.) belegmäßig nachgewiesen und in der Buchhaltung erfasst werden.

Die auf Privatfahrten entfallenden Fahrzeugaufwendungen können steuerlich nicht abgesetzt werden und führen somit zu einer Kürzung des vorerst zu **100%** verbuchten Fahrzeugaufwandes. Das Verhältnis von betrieblichen zu privaten Fahrten kann entweder aus Erfahrungswerten geschätzt oder aus der exakten Führung eines Fahrtenbuches ermittelt werden. Die Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches ist jedenfalls zu empfehlen, da damit Diskussionen mit der Finanzbehörde über die Höhe des Privatanteils vermieden werden können.

Bei den von der Höhe der Anschaffungskosten abhängigen Aufwendungen (wie Kaskoversicherung, Leasingrate, Abschreibungskomponente, Zinsen usw.) ist die derzeit gültige **Angemessenheitsgrenze von € 40.000.-** sowie die gesetzliche Mindestabschreibungsdauer von 8 Jahren für PKW's zu berücksichtigen. Kostet der PKW mehr als € 40.000.- so sind die darüberhinausgehenden Anschaffungskosten steuerlich nicht absetzbar. Zu den Anschaffungskosten zählen auch die Umsatzsteuer und die NOVA sowie Kosten für Sonderausstattungen (Klimaanlage, Allradantrieb etc).

Wird der PKW geleast, so sind anstelle der Abschreibung die Leasingraten als Ausgaben anzusetzen. Steuerrechtlich wird Leasing aber einem Kauf des PKW's quasi gleichgesetzt. Wie beim Kauf wird auch beim Leasing von einer Verteilung der Anschaffungskosten gleichmäßig auf 8 Jahre ausgegangen. Aus steuerlicher Sicht bringen daher hohe Leasingraten, die sich aus einer kurzen Grundmietzeit und einem geringen Restwert ergeben, keine Vorteile.

Wird das Fahrzeug zu weniger als 50% für betriebliche Zwecke genutzt, dann zählt das Fahrzeug nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen, sondern zum Privatvermögen. Das Verhältnis von privaten zu betrieblichen Fahrten kann entweder aus Erfahrungswerten geschätzt oder aus der exakten Führung eines Fahrtenbuches ermittelt werden. Diesfalls kann für ein solches Fahrzeug das amtliche Kilometergeld angesetzt werden. Das amtliche Kilometergeld wird mit Wirksamkeit zum 01.01.2025 von dzt. **€ 0,42 pro Kilometer auf € 0,50 pro Kilometer erhöht**. Um unangenehme Diskussionen mit dem Finanzamt zu vermeiden, ist die Führung eines Fahrtenbuches unbedingt zu empfehlen.

12.6.2 Studien- und Fortbildungsreisen, Seminare

Nach der ständigen Rechtsprechung sind bei Reisen mit klar abgrenzbarem betrieblichem und privatem Reiseteil die Reise- und Fahrtkosten hinsichtlich des betrieblich veranlassten Reiseteils grundsätzlich abzugsfähig. Im Fall einer untrennbaren Vermischung von betrieblicher und privater Veranlassungskomponente (Mischprogramm) liegt jedoch keine betriebliche Veranlassung vor.
Kosten für Studien- und Fortbildungsreisen werden steuerlich nur anerkannt, wenn sie (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst sind. Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt. Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen nicht mehr Zeit in Anspruch nehmen, als während einer regelmäßigen betrieblichen Tätigkeit als Freizeit verwendet wird.

Die Regelungen zur steuerlichen Absetzbarkeit sind komplex und kasuistisch. Es empfiehlt sich daher im Einzelfall die Rücksprache mit dem Steuerberater. Das **Reiseprogramm und die Teilnahmebestätigung zwecks Nachweises sind aufbewahren.**

12.6.3 Geringwertige Wirtschaftsgüter

Mit dem Steuerreformgesetz 2022 wurde die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) mit Wirksamkeit zum 01.01.2023 von € 800.- auf € 1.000.- angehoben. Aufgrund der unechten Steuerbefreiung für Ärzte ist der Grenzbetrag von € 1.000.- ein Bruttobetrag (inkl Umsatzsteuer). GWG sind abnutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb dauernd zu dienen, wobei sich der Nutzungszeitraum über mehr als ein Jahr erstreckt. Abnutzbar sind Wirtschaftsgüter, deren Wert durch Gebrauch allmählich vermindert wird, dh die technisch, wirtschaftlich oder durch Zeitablauf wertlos werden. GWG können im Jahr der Anschaffung zur Gänze abgeschrieben werden.

12.7 Finanzamt

Steuerberater sind zur steuerlichen Vertretung vor den Finanzbehörden und Sozialversicherungsträgern befugt. Ein Steuerberater kann Sie nicht nur im Verkehr mit den Finanzbehörden, sondern insbesondere in der Startphase vor allem bei der Finanzplanung und Ausfinanzierung Ihrer Investitionen beratend unterstützen.

Legen Sie Bescheide **umgehend** Ihrem Steuerberater zur Prüfung vor. Inhaltlich falsche Bescheide können nur innerhalb der Beschwerdefrist (in der Regel 1 Monat) bekämpft werden.

12.8 Praxisangestellte

Beachten Sie den gültigen Kollektivvertrag (siehe dazu auch Kapitel „Planung der Arztpraxis/Auswahl der Ordinationshilfe“). Den Mitarbeitern ist bei Dienstantritt ein Dienstzettel (Dienstvertrag) auszuhändigen, in welchem die wesentlichen Eckpfeiler des Dienstverhältnisses geregelt sind, wie monatliches Entgelt, Zulagen, Verteilung der wöchentlichen Arbeitszeit, Dienstort und vor allem die Kündigungsfrist. Die Dienstnehmer sind ausnahmslos vor Arbeitsbeginn bei der Sozialversicherung anzumelden.

Eine OGH Entscheidung über das Einrechnen der Umkleidezeit in Krankenanstalten in die Arbeitszeit hat ergeben, dass Umkleidezeiten und die damit verbundenen innerbetrieblichen Wegzeiten primär im Interesse des Dienstgebers gelegene, arbeitsleistungsspezifische Tätigkeiten sind, wenn die Arbeitskleidung im Arbeitsvertrag vorgeschrieben ist, es dafür eigene Räumlichkeiten gibt und das An- und Ablegen der Dienstkleidung vorgegeben ist. In dieser Situation ist das Umkleiden fremdbestimmt und in diesem Sinne bereits als Arbeitszeit anzusehen.

12.9 Umsatzsteuer

Durch die **unechte Befreiung von der Umsatzsteuer für ärztliche Heilbehandlungen** hat die Umsatzsteuer für Sie weniger Bedeutung.

Unechte Steuerbefreiung bedeutet, dass für ärztliche Leistungen keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen und an das Finanzamt abzuführen ist. Als Folge der unechten Befreiung haben Sie kein Recht, die von Ihren Lieferanten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer in Abzug zu bringen, also vom Finanzamt refundiert zu erhalten.

Die unechte Umsatzsteuerbefreiung kommt für ärztliche Heilbehandlungen zur Anwendung. Heilbehandlungen sind Tätigkeiten, die zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen, sowie zum Schutz einschließlich der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der

menschlichen Gesundheit erbracht werden. Diese können auch telefonisch erfolgen. Darunter fallen insbesondere:

- die Untersuchung auf das Vorliegen oder Nichtvorliegen von körperlichen und psychischen Krankheiten oder Störungen, von Behinderungen oder Missbildungen und Anomalien, die krankhafter Natur sind
- die Beurteilung dieser Zustände bei Verwendung medizinisch-diagnostischer Hilfsmittel
- die Behandlung solcher Zustände
- die Verabreichung eines Medikaments zur sofortigen Einnahme, die Verabreichung einer Injektion oder das Anlegen eines Verbandes im Rahmen einer ärztlichen Behandlungsleistung gehört als Nebenleistung zur begünstigten ärztlichen Heiltätigkeit
- die Vornahme operativer Eingriffe einschließlich der Entnahme oder Infusion von Blut
- die Vorbeugung von Erkrankungen (dazu gehören auch Drogenpräventivvorträge)
- die Geburtshilfe sowie die Anwendung von Maßnahmen einer medizinischen Fortpflanzungshilfe
- die Schmerztherapie und Palliativmedizin
- die Verordnung von Heilmitteln, Heilbehelfen und medizinisch-diagnostischen Hilfsmitteln
- Anpassung von Kontaktlinsen durch Augenärzte, Anpassung von Hörgeräten durch Hals-, Nasen-, Ohrenärzte
- die Tätigkeit der Ärzte im Rahmen der gemäß § 69 Strahlenschutzgesetz 2020 durchzuführenden Untersuchungen
- die fachärztliche Beratung im Sinne des § 69 Abs. 3 und Abs. 4 Gentechnikgesetzes, vor und nach Durchführung einer genetischen Analyse
- der Einsatz eines freiberuflich tätigen Notarztes einschließlich des Bereitschaftsdienstes

Andere (auch ärztliche) Umsätze können daher sehr wohl Umsatzsteuerpflicht auslösen. Folgende Tätigkeiten sind nicht als Heilbehandlung anzusehen und unterliegen daher der Umsatzsteuer:

- die schriftstellerische Tätigkeit eines Arztes, auch wenn sie für eine ärztliche Fachzeitschrift erfolgt, weiters die Chefredaktionstätigkeit bei medizinischen Fachzeitschriften
- Fachvorträge eines Arztes, auch wenn der Vortrag vor Ärzten im Rahmen der Fortbildung (Fachkongresse) gehalten wird
- die Lehrtätigkeit
- die Mitarbeit in Rundfunk- und Fernsehsendungen zu medizinischen Themen
- die Mitarbeit bei EDV-Programmen für Ärzte

- die Konsulententätigkeit in medizinischen Fachbeiräten (z.B. Arzneimittelbeirat)

- die Lieferung von Hilfsmitteln, z.B. Kontaktlinsen, Schuheinlagen

- die Lieferung von Medikamenten zur Einnahme außerhalb der Ordination bzw. aus einer Hausapotheke

- Leistungen, die in der Erteilung von Auskünften über Erkrankungen oder Therapien bestehen, aber aufgrund ihres allgemeinen Charakters nicht geeignet sind, zum Schutz, zur Aufrechterhaltung oder zur Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit beizutragen (EuGH 05.03.2020 Rs C 48/19, X GmbH)

- Leistungen, die darin bestehen, im Auftrag einer Versicherung die Richtigkeit der Diagnose einer schweren Krankheit des Versicherten sowie die besten Behandlungsmöglichkeiten zu dessen Heilung zu überprüfen.

- gesundheitsfördernde Dienstleistungen wie kombinierte Lebensstilinterventionen, die nicht direkt mit dem Ziel oder im Zusammenhang mit einer prophylaktischen oder therapeutischen Behandlung erbracht werden, sondern vielmehr darauf abzielen, die Lebensweise des Empfängers durch Anleitung oder Coaching in Bezug auf Ernährung, Bewegung und andere Aspekte zu verbessern

- Ernährungscoaching im Rahmen von Trainingsprogrammen eines Fitnessstudios (EuGH 04.03.2021 Rs C 581/19)

- die Tätigkeiten der „Community Nurses“ sofern sie keinen individuellen therapeutischen Zweck erfüllen (zB Datenerhebung sowie –analyse, Bedarfserhebung, Evaluierung der Wirksamkeit von Betreuungsmaßnahmen sowie Erstellung von Berichten für Gemeinden oder andere öffentliche Einrichtungen)

- die entgeltliche Nutzungsüberlassung von medizinischen Groß- und Kleingeräten

- die Vermietung von Räumlichkeiten durch Ärzte

Auch die Erstellung bestimmter ärztlicher Gutachten löst eine 20%ige Umsatzsteuerpflicht aus. Nach erlassmäßiger Ansicht der Finanzverwaltung betrifft das folgende Gutachten:

- Psychologische Tauglichkeitstests, die sich auf die Berufsfindung erstrecken

- Psychologische Persönlichkeitstests sowie die diesbezügliche Begutachtung im Zusammenhang mit dem Erwerb bzw. der Beibehaltung waffenrechtlicher Bewilligungen

- Auf biologische Untersuchungen gestützte Feststellung von Verwandtschaften

- Gutachten über die Altersbestimmung

- Die ärztliche Untersuchung über die pharmakologische Wirkung eines Medikaments beim Menschen und die dermatologische Untersuchung von kosmetischen Stoffen

- Das Ausstellen von ärztlichen Bescheinigungen für Zwecke eines Anspruches nach dem Kriegsopferversorgungsgesetz

- Ab 01.07.2021: Gutachten über verkehrspsychologische Untersuchungen und Stellungnahmen im Sinne der §§ 17 und 18 Führerscheingesetz-Gesundheitsverordnung (FSG-GV)

- Ärztliche Gutachten in laufenden Gerichtsverfahren bzw. im Rahmen einer außergerichtlichen Streitbeilegung, wie z.B.
    - ärztliche Gutachten für die zivil- und strafrechtliche Haftungsfrage (EuGH 20.11.2003, Rs C-307/01)
    - ärztliche Gutachten über ärztliche Kunstfehler (EuGH 20.11.1993, Rs C-307/01)
    - ärztliche Gutachten im Zusammenhang mit Invaliditäts-, Berufs- oder Erwerbsunfähigkeitspensionen sowie über Leistungen aus Unfallversicherungen (EuGH 20.11.1993, Rs C-212/01)
    - ärztliche Gutachten zur Feststellung des Grades einer Invalidität, Berufs- oder Erwerbsminderung.

Andere ärztliche Gutachten in laufenden Gerichtsverfahren sind ebenfalls steuerpflichtig, außer sie dienen dem Schutz der Gesundheit des Betreffenden, wie z.B. Gutachten über die Vernehmungs- oder Verhandlungsfähigkeit oder Haftvollzugstauglichkeit.

Gemäß dem Urteil des EuGHs vom 24.11.2022 (CIG Pannonia Életbiztosító Nyrt, C-458/21) unterliegt auch die gutachterliche Überprüfung, ob aufgrund einer bestimmten Diagnose ein Anspruch auf Versicherungsleistungen besteht (Diagnoseüberprüfung), der 20%-igen Umsatzsteuerpflicht. Die Umsatzsteuerpflicht für derartige Diagnoseüberprüfungen wurde in die Umsatzsteuerrichtlinien aufgenommen.

Aufgrund der fortgesetzten Rechtsprechung des EuGHs sollte daher mit dem Steuerberater abgeklärt werden, welche ärztlichen Zeugnisse und Gutachten umsatzsteuerfrei behandelt werden können.

In einer aktuellen Entscheidung (BFG vom 09.04.2024) hat das Bundesfinanzgericht den Verkauf einer Patientenkartei an den Ordinationsnachfolger als steuerpflichtige Leistung, die dem Normalsteuersatz von 20% unterliegt, beurteilt. Zweck des Verkaufs des Patientenstocks ist die Aufrechterhaltung bzw Fortführung der Facharztpraxis. Die übergebenen Informationen im Patientenstock stellen eine Hilfe für die reibungslose Fortführung der Ordination dar. Daraus ergibt sich, dass dieser Verkauf als sonstige Leistung zu qualifizieren ist, die ein Hilfsgeschäft der Tätigkeit als Arzt oder Ärztin ist, welches weder unter die Steuerbefreiung des § 6 Abs 1 Z 19 (ärztliche Behandlung) noch unter die des § 6 Abs 1 Z 26 (da keine Lieferung) UstG 1994 fällt. Das BFG hat damit eine andere Sichtweise als die Finanzverwaltung in den Umsatzsteuerrichtlinien (UStR): Nach RZ 342 gilt der Verkauf des Firmenwertes als Lieferung, nach RZ 991 kann die Veräußerung eines Kundenstocks gemäß § 26 Abs 1 Z 26 UstG steuerfrei sein.

Neuregelung der Kleinunternehmerbefreiung ab 2025- Erhöhung des Grenzbetrages auf € 55.000.- ab 01.01.2025

Seit 01.01.2017 kommt der Kleinunternehmerregelung des § 6 Abs. 1 Z 27 UStG für Ärzte besondere Bedeutung zu. Als Kleinunternehmer gelten Unternehmer, die im Inland ihr Unternehmen betreiben und deren jährliche Umsätze den Betrag von € 35.000.- netto nicht überschreiten Die Umsatzgrenze wird ab 2025 von € 35.000.- auf € 55.000.- angehoben. Zu beachten ist die unterschiedliche Definition des Grenzbetrages. Die „alte“ Umsatzsteuergrenze iHv T€ 35 war als Nettobetrag definiert, die ab 2025 maßgebliche Betrag von T€ 55 ist ein Bruttobetrag. Beim Vergleich Brutto zu Brutto ergibt sich bei Umsätzen, die dem

Normalsteuersatz von 20% unterliegen, eine Erhöhung von T€ 13 (T€ 35 mal 1,2 > T€ 42 alt zu T€ 55 neu).

Bei der Ermittlung der Grenze von € 55.000.- (bis 31.12.2024 netto € 35.000-.) sind unverändert neben diversen anderen Einnahmen insbesondere auch Einnahmen aus Heilbehandlungen gem. § 6 Abs. 1 Z 19 UStG nicht zu berücksichtigen. Durch diese Regelung soll eine Vereinfachung für jene Unternehmer erreicht werden, die neben ihrer umsatzsteuerbefreiten Haupttätigkeit auch geringe umsatzsteuerpflichtige Umsätze erzielen.

Beispiel für die Rechtslage ab 2025
Ein selbständiger Arzt erzielt Einnahmen aus Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin iHv € 200.000,00. Weiters erstellt der Arzt steuerpflichtige Gutachten. Das Honorar für diese steuerpflichtigen Gutachten beträgt brutto € 50.000,00. Andere steuerpflichtige Umsätze liegen nicht vor. Die umsatzsteuerpflichtigen Umsätze liegen daher unter der maßgeblichen Grenze von € 55.000,00 brutto.
Da die umsatzsteuerfreien Einnahmen aus der Heilbehandlung nicht zu berücksichtigen sind, gilt der Arzt bezüglich der grundsätzlich umsatzsteuerpflichtigen Gutachten als Kleinunternehmer. Die Honorare für die Gutachten sind damit ebenfalls umsatzsteuerfrei. Auf der Rechnung sollte der Hinweis „umsatzsteuerfrei gemäß Kleinunternehmerregelung oder umsatzsteuerfrei gem. § 6 Abs. 1 Z 27 UStG“ angeführt werden. Auf der Rechnung darf keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden. Eine dennoch ausgewiesene Umsatzsteuer ist „kraft Rechnungslegung“ an das Finanzamt abzuführen.

Wird ab 2025 die Umsatzgrenze um weniger als 10% unterschritten (somit bis € 60.500,00) gilt die Kleinunternehmerregelung bis Jahresende weiter. Im Folgejahr (Jahr 2026) besteht aber aufgrund des Überschreitens im Jahr zuvor Umsatzsteuerpflicht, auch wenn die steuerpflichtigen Umsätze in 2026 den Grenzbetrag von € 55.000,00 unterschreiten sollten. Wird die Grenze um mehr als 10% überschritten, sind alle Umsätze ab der Überschreitung im laufenden Jahr umsatzsteuerpflichtig.

Diese Neuregelung kann zu einer Korrektur von in Vorjahren geltend gemachten Vorsteuern führen. Daher kann auf diese Kleinunternehmerregelung auch verzichtet werden. In diesem Fall bleiben die Umsätze (zB Honorare für Gutachten) steuerpflichtig. Die konkrete Vorgangsweise sollte mit dem Steuerberater abgesprochen werden.

Erwerb von Waren im Binnenmarkt
Steuerpflichtig ist auch der Erwerb von Waren (zB medizinische Geräte oder Behandlungsmaterialien) für die Praxis (innergemeinschaftlicher Erwerb) aus dem europäischen Binnenmarkt, wenn die sogenannte Erwerbsschwelle von € 11.000.- im Vorjahr überschritten wurde oder im laufenden Jahr überschritten wird. Bei dieser Grenze werden die Erwerbe aus allen EU-Ländern zusammengerechnet. Maßgeblich sind die Nettoentgelte, wobei neue Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtige Waren nicht hinzugerechnet werden. Bei Überschreiten dieser Grenze erhält der Erwerber eine UID-Nummer und verwendet diese gegenüber dem Lieferanten, wodurch der Lieferer seine Lieferung steuerfrei belässt. Im Inland hat der Arzt als Erwerber die Erwerbsteuer, welche analog zur Umsatzsteuer 20 % vom Nettowarenwert beträgt, an das österreichische Finanzamt abzuführen, ohne diese Steuer als Vorsteuer verrechnen zu können. Mittels Antrags kann auf die Erwerbsschwelle verzichtet werden. An den Verzicht ist man allerdings zwei Kalenderjahre gebunden. Ein solcher Verzicht ist jedoch nur empfehlenswert, wenn der Umsatzsteuersatz im Ausland über dem 20 %igen Erwerbsteuersatz in Österreich liegt.
Die Erwerbsbesteuerung ist auch anzuwenden, wenn neben den unecht steuerbefreiten Umsätzen aus Heilbehandlungen andere steuerpflichtige Umsätze (zB aus Gutachten) getätigt werden.
Wird die Erwerbsschwelle nicht überschritten und auch nicht auf deren Anwendung verzichtet und werden zusätzlich ausschließlich unecht steuerbefreite Umsätze ausgeführt, gilt Folgendes: Bei Vorliegen einer innergemeinschaftlichen Versandhandelslieferung verlagert sich der

Lieferort nach Österreich als Bestimmungsland. Der ausländische Lieferant hat daher österreichische Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, für die wiederum kein Vorsteuerabzug besteht. Sollten die Voraussetzungen für eine Versandhandelslieferung nicht vorliegen, bleibt es bei der Steuerpflicht im EU-Ausland, zB Deutschland und der Lieferer hat deutsche Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen.
Für den Erwerb von Fahrzeugen im EU-Raum gelten Sonderbestimmungen.
Grundsätzlich ist zu empfehlen, beim Erwerb von Waren im Binnenmarkt den Steuerberater zu konsultieren.

Reverse Charge Verfahren
Nimmt der Arzt sonstige Leistungen aus dem Ausland entgegen, kann er auch schnell in das sogenannte Reverse Charge System verwickelt sein. Ist der Arzt nämlich Empfänger einer sonstigen Leistung, die von einem ausländischen Unternehmer erbracht wird (z.B. Beratungsleistung etc.) und gibt der Arzt zum Nachweis seiner Unternehmereigenschaft seine UID-Nummer bekannt, so geht die Umsatzsteuerschuld für die Leistung des Ausländers auf den Arzt über („Empfängerort"-Prinzip bei Business to Business Leistungen). Der Arzt hat diese Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen, wobei ihm als Arzt wiederum kein Vorsteuerabzug aus dieser Leistung zusteht. Völlig überraschend werden diese Verpflichtungen für den Arzt allerdings nicht eintreten, da zuerst eine UID-Nummer beantragt werden muss und dabei vom Steuerberater auf diese umsatzsteuerlichen Konsequenzen hingewiesen wird.

Vermietung an Ärzte
Umsätze aus der Vermietung von Grundstücken, die nicht explizit dem Umsatzsteuersatz von 10% oder 20 % unterliegen, sind prinzipiell steuerfrei. Hierunter fallen beispielsweise Büros und Ordinations- sowie Geschäftsräumlichkeiten. Grundsätzlich kann der vermietende Unternehmer anstelle der Steuerbefreiung zur Umsatzsteuerpflicht optieren und die Miete mit einem Steuersatz iHv 20 % verrechnen. Dies wird er tun, wenn er sich hohe Vorsteuerbeträge rückerstatten lassen kann. Zu beachten ist allerdings, dass für Miet- und Pachtverhältnisse, die nach dem 31. August 2012 beginnen bzw. in jenen Fällen, in denen mit der Errichtung durch den Vermieter selbst nicht bereits vor dem 01. September 2012 begonnen wurde, die Option nur zulässig ist, wenn der Mieter das Grundstück zu mindestens 95 % für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Diese Voraussetzung wird in der Regel von einem Arzt nicht erfüllt.

12.10 sonstige Neuerungen

Degressive Abschreibung und beschleunigte Abschreibung für Gebäude
Für nach dem 30. Juni 2020 angeschaffte Wirtschaftsgüter kann statt der linearen Abschreibung eine degressive Abschreibung von bis zu 30 % der Anschaffungskosten vorgenommen werden. Dies führt zu einer schnelleren Abschreibung von Investitionen und damit einer vorgezogenen steuerlichen Abzugsfähigkeit. Da der Gesamtbetrag der Abschreibung im Vergleich zur linearen Abschreibung nicht erhöht wird, ergibt sich keine endgültige Steuerersparnis.

Investitionsfreibetrag (IFB) ab 01.01.2023
Der Investitionsfreibetrag (IFB) stellt eine zusätzliche steuerliche Betriebsausgabe dar und mindert den zu versteuernden Gewinn. Die Begünstigung besteht in einer Steuerersparnis aufgrund der zusätzlichen Betriebsausgabe; die Ersparnis hängt daher vom konkret anzuwendenden Steuertarif ab.
Abhängig von der Art der Investition können 10 %, bei Anschaffungen/Herstellungen im Bereich Ökologisierung sogar 15%, der Anschaffungs- und Herstellungskosten von bestimmten begünstigten Investitionen in das abnutzbare Anlagevermögen als IFB geltend gemacht

werden. Die dem Bereich Ökologisierung zuordenbaren Wirtschaftsgüter sind in der Öko-IFB Verordnung angeführt.
Die Bemessungsgrundlage (maximal begünstigte Investitionssumme) ist mit 1 Mio Euro pro Betrieb und Wirtschaftsjahr gedeckelt. Dies bedeutet mögliche zusätzliche Betriebsausgaben von € 100.000.- (bei 10%igem IFB) oder € 150.000.- (bei 15 %igen IFB).
Begünstigt sind Investitionen in das abnutzbare Anlagevermögen. Begünstigte Anlagen müssen weiters

- ungebraucht sein,
- eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von zumindest 4 Jahren aufweisen, und
- inländischen Betrieben oder inländischen Betriebsstätten zuzurechnen sein.

Nicht begünstigt sind nachstehend angeführte Investitionen:

- Nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter (zB Grund und Boden)
- Wirtschaftsgüter, die eine kürzere als vierjährige betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer aufweisen, oder die nicht im Inland eingesetzt werden,
- Wirtschaftsgüter, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wurde
- Wirtschaftsgüter, für die eine Sonderform der Abschreibung gilt. Das sind:
    - PKWs und Kombis mit einem CO2-Emissionswert von mehr als 0 g/km (somit alle nicht vollelektrisch betriebenen PKW/Kombis)
    - Gebäude
    - Firmenwert
- Als geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG) sofort abgesetzte Investitionen
- Unkörperliche Wirtschaftsgüter
    - ausgenommen: solche, die den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung, Gesundheit/Life Science zuzuordnen sind (Verordnung des BMF vorgesehen, liegt aber noch nicht vor)
    - zur entgeltlichen Überlassung bestimmte unkörperliche Wirtschaftsgüter (auch, wenn aus den Bereichen Digitalisierung, Ökologisierung, Gesundheit/Life Science)
- Gebrauchte Wirtschaftsgüter
- Anlagen, die der Förderung, dem Transport oder der Speicherung fossiler Energieträger dienen sowie Anlagen, die fossile Energieträger direkt nutzen (bspw. Ölkessel, Gasthermen, LKWs). Die ausgeschlossenen Wirtschaftsgüter sind in der Fossilen Energieträger-Anlagen-VO angeführt.

Der IFB steht nur im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts zu. Erstmals steht ein IFB für Anschaffungen/Herstellungen zu, die nach dem 31.12.2022 getätigt werden.

Da der IFB für Wirtschaftsgüter, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wurde, nicht zusteht, ist ein Günstigkeitsvergleich anzustellen.