

---

## Mandanten-Information für Ärzte und Zahnärzte

---

Im Dezember 2024

### Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

die Frage, ob Ärzte im Rahmen eines von ihnen betriebenen **Corona-Testzentrums** freiberufliche oder gewerbliche Einkünfte erzielen, ist umstritten. Wir stellen Ihnen dazu ein aktuelles Urteil vor. Darüber hinaus beleuchten wir, warum **medizinische Leistungen** nur dann von der **Umsatzsteuer** befreit sind, wenn der Leistungserbringer über offiziell anerkannte Qualifikationen verfügt. Der **Steuertipp** befasst sich mit Praxisverkäufen, bei denen häufig „**Earn-out-Klauseln**“ vereinbart werden, nach denen der bisherige Praxisinhaber von bestimmten Umsatz- oder Gewinnzielen abhängige Zahlungen erhält. Wir zeigen, zu welchem Zeitpunkt solche Zahlungen versteuert werden müssen.

#### Einkunftsart

### Betrieb eines Corona-Testzentrums durch Ärzte ist freiberufliche Tätigkeit

Das Finanzgericht Köln (FG) hat geklärt, ob von Ärzten in Corona-Testzentren durchgeführte Abstriche freiberufliche Tätigkeiten oder solche aus **Gewerbebetrieb** sind.

Die Klägerin betrieb im Streitjahr in der Rechtsform einer GbR in Z ein Abstrich-/Testzentrum für den Nachweis des Erregers des Corona-Virus. Gesellschafter der Klägerin waren zu gleichen Teilen zum einen in einer weiteren GbR die in Z niedergelassenen Allgemeinmediziner Y und Y1 (Y GbR) sowie die in Z niedergelassene Fachärztin für Laboratoriumsmedizin X. Das Testzentrum wurde außerhalb der Praxisräume betrieben. Die beteiligten Ärzte nahmen die Abstriche selbst vor. Das Testzentrum wurde auf Wunsch des Gesundheitsamts des Kreises Z in Betrieb genommen. Es

war zulassungsrechtlich eine Zweigstelle der Praxen der Gesellschafter. Die Klägerin erklärte aus dem Betrieb des Testzentrums **Einkünfte aus selbständiger Arbeit**. Nach Ansicht des Finanzamts lagen jedoch gewerbliche Einkünfte vor.

Die Klage vor dem FG war erfolgreich. Die Klägerin hat Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit erzielt. Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und freien Berufen muss auf die **tatsächlich ausgeübte Tätigkeit** abgestellt werden. Bei den Abstrichen handelt es sich um diagnostische Vorfeldmaßnahmen, die der Feststellung einer Erkrankung dienen. Dies entspricht der Tätigkeit eines Arztes (freiberufliche Tätigkeit). Besonders in der Anfangszeit der Pandemie war die Lage noch nicht überschaubar und die Testung durch Ärzte sollte ein hohes Maß an Sicherheit für die Bevölkerung garantieren. Die Vornahme der Testungen stellte einen Teil der originären ärztlichen Betätigung im Bereich der **Diagnostik** dar.

Zudem sahen sowohl das örtliche Gesundheitsamt als auch die örtlichen Arztpraxen das ausgelagerte Testzentrum der Klägerin als wichtige Maßnahme zur Vermeidung einer weiteren Ausbreitung des Virus an. Dass dabei kein **Vertrauensverhältnis**

#### In dieser Ausgabe

- Einkunftsart:** Betrieb eines Corona-Testzentrums durch Ärzte ist freiberufliche Tätigkeit ..... 1
- Unionsrecht:** Wann Osteopathie-Leistungen von der Umsatzsteuer befreit sind ..... 2
- Außergewöhnliche Belastungen:** Ausgaben für Diätverpflegung lassen sich nicht absetzen ..... 2
- Steuerbonus:** Wie Gartenarbeiten die Steuerlast senken können ..... 3
- Fremdwährungskonten:** Banken melden bald Devisengeschäfte ..... 3
- Kostenexplosion:** Reinerträge von Arztpraxen sind deutlich gesunken ..... 4
- Steuertipp:** Wie Earn-out-Zahlungen zu versteuern sind ..... 4

zwischen den Ärzten und den Testpersonen aufgebaut werden konnte, ist unerheblich. Auch die Tatsache, dass für den Betrieb des Testzentrums eine eigenständige Gesellschaft gegründet worden war, spricht nach Ansicht des FG nicht für einen Gewerbebetrieb.

## Unionsrecht

### **Wann Osteopathie-Leistungen von der Umsatzsteuer befreit sind**

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) hat über die umsatzsteuerliche Behandlung von Osteopathie-Leistungen entschieden. Das Urteil betraf grundlegende Aspekte des Unionsrechts und der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL), insbesondere die Frage, ob **nationale Regelungen**, die gegen diese Richtlinie verstoßen, weiterhin wirksam bleiben dürfen.

Im Urteilsfall ging es um eine belgische Osteopatin, die nicht über offiziell anerkannte medizinische Qualifikationen verfügte, aber Mitglied eines von den belgischen Krankenkassen anerkannten Berufsverbands war. Die belgische Steuerbehörde erließ einen Bescheid, der Umsatzsteuer auf ihre Osteopathie-Leistungen erhob. Die Klägerin hingegen argumentierte, ihre Leistungen seien gemäß der MwStSystRL steuerfrei.

Laut EuGH sind Osteopathie-Leistungen nur unter zwei Bedingungen von der Umsatzsteuer befreit: Zum einen muss der Osteopath über eine in einem Mitgliedstaat offiziell **anerkannte medizinische Ausbildung** verfügen. Zum anderen müssen die erbrachten Leistungen **therapeutischen Zwecken** dienen, also darauf abzielen, Krankheiten zu diagnostizieren, zu behandeln oder zu heilen. Die Klägerin im Urteilsfall erfüllte diese Voraussetzungen nicht, so dass ihre Leistungen der Umsatzsteuer unterlagen.

**Hinweis:** Das Urteil verdeutlicht, dass medizinische Leistungen nur von der Umsatzsteuer befreit sind, wenn der Leistungserbringer über offiziell anerkannte Qualifikationen verfügt. Dies hat weitreichende Konsequenzen für Osteopathen und andere Heilberufe mit nichtanerkannten Qualifikationen, da sie ihre Leistungen der Umsatzsteuer unterwerfen müssen. Zudem betonte der EuGH, dass nationale Gerichte nicht befugt sind, gegen das Unionsrecht verstoßende nationale Regelungen aufrechtzuerhalten. Dass die Rückerstattung zu Unrecht erhobener oder die nachträgliche Erhebung rechtswidrig nichterhobener Mehrwertsteuer aufgrund praktischer Schwierigkeiten problematisch ist, ändert daran nichts.

## Außergewöhnliche Belastungen

### **Ausgaben für Diätverpflegung lassen sich nicht absetzen**

Ausgaben für die Heilung oder Linderung einer Krankheit lassen sich unter bestimmten Voraussetzungen als Krankheitskosten in der Einkommensteuererklärung absetzen. Hierzu gehören beispielsweise Ausgaben für Brillen, Hörgeräte, Krankengymnastik, Massagen sowie verschriebene Medikamente und Fahrten zur Arztpraxis. Diese zählen zu den außergewöhnlichen Belastungen und werden steuermindernd berücksichtigt, wenn sie die **zumutbare Belastung** des Steuerzahlers überschreiten.

**Hinweis:** Krankheitskosten erkennt das Finanzamt nur an, wenn sie zwangsläufig, notwendig und angemessen sind. Der Nachweis dafür kann durch eine ärztliche Verordnung oder eine Verordnung eines Heilpraktikers erbracht werden.

Kosten einer ärztlich verordneten Diät dürfen allerdings nicht steuerlich geltend gemacht werden. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat die Anerkennung von Ausgaben für eine besondere Ernährung stets abgelehnt. Im jüngsten Fall hatte ein Steuerzahler geklagt, dessen Tochter an **Zöliakie** leidet und daher dauerhaft auf glutenfreie Nahrung angewiesen ist. Da diese Lebensmittel meist deutlich teurer sind als „normale“, wollte er die Kosten als außergewöhnliche Belastungen geltend machen. Doch der BFH lehnte ab. Nach dem Gesetz können Aufwendungen für eine Diätverpflegung nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden. Dies gilt nach der Rechtsprechung des BFH ausnahmslos und somit auch für Sonderdiäten, die eine medikamentöse Behandlung ersetzen. Denn die spezielle Ernährung ersetzt nicht nur mögliche Medikamente, sondern auch übliche Nahrungsmittel. Auf deren Verzehr und Beschaffung sind aber alle Steuerzahler angewiesen - somit könnten solche Kosten nicht als außergewöhnlich gewertet werden.

In seinem Urteil äußert der BFH aber Verständnis für Betroffene: Dass die Ausgaben für Steuerzahler, die auf eine spezielle Diätverpflegung angewiesen sind, nicht steuerlich geltend gemacht werden können, bedeute „**eine gewisse Härte**“. Der Gesetzgeber habe dies aber in Kauf genommen. Typische Aufwendungen für die Lebensführung, zum Beispiel Kosten der Verpflegung, können daher nicht als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden, und zwar unabhängig davon, in welcher Höhe diese anfallen.

Ganz vom Tisch ist das Thema mit dem Urteil des BFH aber noch nicht. Denn beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) ist eine **Verfassungsbeschwerde** anhängig, in der es unter anderem um die Abziehbarkeit von Aufwendungen für eine glutenfreie Diätverpflegung als außergewöhnliche Belastungen geht. Ob das BVerfG die Verfassungsbeschwerde zur Entscheidung annimmt, ist jedoch nicht sicher. Ähnliche Verfassungsbeschwerden hat es bisher nicht zugelassen.

#### Steuerbonus

### Wie Gartenarbeiten die Steuerlast senken können

Wer seinen Garten durch Dienstleister in Schuss halten lässt, kann die anfallenden Kosten als haushaltsnahe Dienstleistungen oder Handwerkerleistungen in seiner Einkommensteuererklärung geltend machen. Der Steuerbonus lässt sich sowohl von **Hauseigentümern** als auch von **Mietern** absetzen. Hierfür muss die Immobilie nicht ganzjährig selbstgenutzt werden. Das heißt, auch Gartenarbeiten an Zweit- und Ferienhäusern sind absetzbar. Die Immobilien dürfen sich auch in der EU oder im EWR befinden, solange der Hauptwohnsitz in Deutschland liegt.

**Hinweis:** Gartenarbeiten sind erst dann abzugsfähig, wenn die Immobilie bewohnt wird. Fallen solche Kosten vor dem Einzug in einen Neubau an, können sie daher noch nicht steuerlich geltend gemacht werden.

Ob der Garten erstmalig angelegt oder umgestaltet wird, spielt keine Rolle. Einmalige Arbeiten, wie das Verfliesen der Terrasse, das Anbringen eines Sonnenschutzes, die Einzäunung des Grundstücks, das Gestalten der Beete, das Anlegen eines Gartenteichs, das Pflanzen einer Hecke oder das Verlegen eines Rollrasens, fallen steuerlich unter die **Handwerkerleistungen**.

Wiederholt anfallende Arbeiten, wie Rasenmähen, Heckenschneiden, Schädlingsbekämpfung, Unkrautjäten, Pflanzen in Vlies einpacken oder Laub vom Gehweg entfernen, gehören zu den **haushaltsnahen Dienstleistungen**.

Haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen sind jeweils zu 20 % absetzbar, es gelten aber unterschiedliche Höchstgrenzen: Bei den haushaltsnahen Dienstleistungen werden maximal 20.000 € berücksichtigt. Daraus entsteht im günstigsten Fall ein Steuervorteil von 4.000 €. Für Handwerkerarbeiten gilt eine Höchstgrenze von maximal 6.000 €. Daraus ergibt sich ein Steuervorteil von bis zu 1.200 €. Insgesamt können also 5.200 € pro Jahr für Gartenarbeiten eingestrichen

werden. Diese Summe wird erfreulicherweise direkt **von der Steuerlast** und nicht vom Einkommen **abgezogen**.

Beschränkt ist die Absetzbarkeit allerdings auf Lohn-, Fahrt- und Maschinenkosten. Die Umsatzsteuer und Verbrauchsmaterialien wie Treibstoff, Dünge- oder Schädlingsbekämpfungsmittel gehören dazu. Nicht absetzbar sind die Kosten für Pflanzen und Material. Deshalb ist bei der **Rechnungsstellung** eine transparente und getrennte Aufstellung erforderlich, sonst gewährt das Finanzamt den Steuerbonus nicht. Als Nachweise werden eine Rechnung und ein Überweisungsbeleg (z.B. der Kontoauszug) benötigt. Besonders wichtig: Die Rechnung muss per Überweisung beglichen werden, bei Barzahlung kann der Steuervorteil nicht beansprucht werden.

#### Fremdwährungskonten

### Banken melden bald Devisengeschäfte

Wer Währungsgewinne über Fremdwährungskonten bezieht, musste sich bisher selbst um die ordnungsgemäße Versteuerung kümmern. Fremdwährungsgeschäfte zählten zu den privaten Veräußerungsgeschäften, so dass Gewinne nach Ablauf der einjährigen Spekulationsfrist steuerfrei blieben. Hielt der Anleger seine Devisen nur für kürzere Zeit, musste er den Währungsgewinn in der Anlage SO seiner Einkommensteuererklärung angeben, so dass das Finanzamt darauf Einkommensteuer von bis zu 45 % berechnen konnte. Das ändert sich: Ab 2025 müssen deutsche Kreditinstitute Gewinne und Verluste aus Fremdwährungsgeschäften bescheinigen. Das Bundesfinanzministerium hat geregelt, dass Gewinne aus der Veräußerung von Devisen ab 2025 zu den **Einkünften aus Kapitalvermögen** gehören, sofern verzinsliche Fremdwährungsguthaben betroffen sind (z.B. Tages- und Festgeldkonten in Schweizer Franken). Ab 2025 behalten die Banken 25 % Kapitalertragsteuer auf Währungsgewinne ein. Die einjährige Spekulationsfrist gilt nicht mehr.

**Hinweis:** Diese Grundsätze gelten rückwirkend für alle noch offenen Fälle, so dass Anleger prüfen lassen sollten, ob Fremdwährungsgewinne früherer Jahre nachgeklärt werden müssen. Wer sein Fremdwährungskonto dem deutschen Fiskus bisher verschwiegen

hat, muss damit rechnen, dass das Finanzamt durch die Meldungen der Banken nun Kenntnis davon erlangt und den Fall dann für die letzten zehn Jahre aufrollt. Um nicht wegen Steuerhinterziehung strafrechtlich verfolgt zu werden, sollten betroffene Anleger mit uns prüfen, ob eine strafbefreiende Selbstanzeige eingelegt werden sollte. Das ist nur möglich, bevor das Finanzamt ein Fremdwährungskonto entdeckt.

#### Kostenexplosion

### Reinerträge von Arztpraxen sind deutlich gesunken

Die Kosten sind in deutschen Arztpraxen erheblich gestiegen. Laut Statistischem Bundesamt erhöhten sich die durchschnittlichen Kosten je Praxis 2022 **um 11 % auf 466.000 €**, während die Einnahmen im selben Zeitraum nur um 5,3 % auf 796.000 € zulegten. Dies führte zu einem Rückgang des durchschnittlichen Reinertrags pro Praxis um 1,5 % auf rund 331.000 €.

**Hinweis:** Der Reinertrag beschreibt das Ergebnis des Geschäftsjahres der gesamten Praxis und ist nicht mit dem Einkommen der Ärzte gleichzusetzen, da wichtige Faktoren wie Altersvorsorge und Krankenversicherung unberücksichtigt bleiben.

Der Trend zu höheren Aufwendungen ist auch bei anderen Praxistypen zu beobachten. **Zahnarztpraxen** verzeichneten im Jahr 2022 ebenfalls steigende Kosten (+ 7,1 %), während die Einnahmen nahezu unverändert blieben, was zu einem deutlichen Rückgang des Reinertrags um 13,5 % führte. Psychotherapeutische Praxen, die im Vergleich kleiner sind, wiesen ähnlich wie Arztpraxen einen Kostenanstieg von 11,1 % auf. Dies führte bei diesen Praxen zu einem Rückgang des Reinertrags um 3,3 % auf 88.000 €.

Der Anstieg der Kosten in Arztpraxen fällt in eine Phase deutlich gestiegener Verbraucherpreise. Der **Verbraucherpreisindex** in Deutschland erhöhte sich im selben Zeitraum um 6,9 %, was den ökonomischen Druck auf medizinische Einrichtungen weiter verstärkte.

#### Steuertipp

### Wie Earn-out-Zahlungen zu versteuern sind

Wenn Anteile an einer Praxis (Mitunternehmerschaft) veräußert werden, vereinbaren die Vertragsparteien neben dem festen Kaufpreis mitunter

variable Kaufpreisbestandteile, die sich am (späteren) Gewinn oder Umsatz der Gesellschaft orientieren. Solche Earn-out-Zahlungen muss der Verkäufer nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) aus dem Jahr 2023 erst **bei tatsächlichem Zufluss** versteuern. Sie dürfen damit nicht - auch nicht nachträglich - in den Gewinn zum Veräußerungszeitpunkt einbezogen werden (keine Rückwirkung).

Gewinn- und umsatzabhängige Kaufpreisforderungen dürfen nach dem Urteil erst bei Realisation erfasst werden, da der Veräußerer sie erst zum Zuflusszeitpunkt realisiert. Es handelt sich um aufschiebend bedingte Kaufpreisansprüche, bei denen zunächst noch nicht feststeht, ob und in welcher Höhe sie entstehen. Diese Unsicherheiten rechtfertigen es laut BFH, solche Zahlungen von der **stichtagsbezogenen Ermittlung** des Veräußerungsgewinns auszunehmen. Die Entscheidung des BFH ist mittlerweile über den Einzelfall hinaus allgemein anwendbar.

Kürzlich hat das Finanzministerium Schleswig-Holstein (FinMin) darauf hingewiesen, dass aber weiterhin danach zu unterscheiden ist, ob

- es sich um einen gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreis handelt und dieser als nachträgliche Einkünfte zu versteuern ist (rückwirkungslose Earn-out-Klausel) oder
- aufgrund der Ausgestaltung solcher Vereinbarungen geleistete Zahlungen als rückwirkendes Ereignis (bezogen auf den Veräußerungsstatbestand und auf den Veräußerungsgewinn) auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückwirken (rückwirkende Earn-out-Klausel).

Laut FinMin hat der BFH nicht zu rückwirkenden Earn-out-Klauseln entschieden, bei denen nur das Entstehen der bereits betragsmäßig festgelegten Kaufpreiskomponenten vom Gewinn oder Umsatz abhängig ist. Bei diesen rückwirkenden Earn-out-Klauseln sollen die Finanzämter daher weiter ein **rückwirkendes Ereignis** annehmen, so dass die Besteuerung nicht erst bei Zufluss erfolgt. Die Finanzämter in Schleswig-Holstein wurden aufgefordert, bisher ruhende Einspruchsverfahren zu dieser Thematik wieder aufzunehmen und in diesem Sinne zu bearbeiten.

**Hinweis:** Nutzen Sie im Vorfeld eines Praxisverkaufs unser Beratungsangebot!

Mit freundlichen Grüßen