



Mag. Peter Doll

Wirtschaftstreuhänder - Steuerberater

A – 6314 Wildschönau · Niederau 39 · Tel. 05339/25 00 · Fax 05339/25 00 25 · Mobil 0664/2432559

Steuerrechtliche & betriebswirtschaftliche Informationen für Ärzte

Ausgabe 14

KLIENTEN-INFO

ÄRZTE-INFO

Wann unterliegt ein Arzt der Medizinprodukteabgabe?

Der seit 2011 eingeführten **Medizinprodukteabgabe** unterliegen jene natürlichen und juristischen Personen, die **gegen Entgelt** Medizinprodukte an **Letztverbraucher** abgeben. **Abgabepflichtig** ist dabei nicht nur der **Verkauf**, sondern auch die **Vermietung** von Medizinprodukten. Als „**Letztverbraucher**“ gelten insbesondere die **Patienten** (Konsumenten) oder **Ärzte**, welche die Medizinprodukte im Rahmen einer Heilbehandlung anwenden. Die Höhe der als **Pauschalbetrag** zu leistenden Abgabe liegt zwischen **250 €** und **400 €** im Jahr.



© Alexander Raiths - Fotomat.com

Unter die **Medizinprodukteabgabe** fallen daher primär die **Hersteller** oder **Händler von Medizinprodukten** (beispielsweise aber auch Optiker, Bandagisten, Orthopäden, Zahntechniker). Eine **Sonderbestimmung** gilt für **Apotheken**. Hier wird die Abgabe durch Zahlung eines **Pauschalbetrags** durch die **Österreichische Apothekerkammer** entrichtet (gilt jedoch nicht für Hausapotheken). **Ärzte** unterliegen in der Regel **nicht** der **Medizinprodukteabgabe**, da sie primär die Medizinpro-

dukte im Rahmen der Heilbehandlung verwenden. Als Faustregel kann für die **Abgrenzung in der Praxis** angenommen werden, dass sofern das Medizinprodukt fest mit dem menschlichen Körper verbunden ist und dieses im Rahmen der Heilbehandlung angewendet wird, keine Abgabeverpflichtung entsteht.

Eine **Abgabepflicht für Ärzte** kann sich **insbesondere** jedoch in folgenden Fällen ergeben:

| INHALT | |
|--------|--|
| ■ | Wann unterliegt ein Arzt der Medizinprodukteabgabe? |
| ■ | Aktivierungspflichtige Anschaffungskosten oder Erhaltungsaufwand bei Softwareupdates |
| ■ | Kostenersatz im darauffolgenden Jahr mindert außergewöhnliche Belastung |
| ■ | Ärztliche Bestätigungen im Zusammenhang mit der Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen durch die Patienten |
| ■ | Ausbildungskosten eines in der Ordination des Vaters angestellten Sohnes |
| ■ | Auflösungsabgabe bei der Beendigung von Dienstverhältnissen ab 2013 |
| ■ | Regelbedarfsätze für Unterhaltsleistungen für das Kalenderjahr 2013 |

- Verkauf von losen Zahnsparagons (feste Zahnsparagons fallen nicht unter die Abgabe);
- Abgabe von Medikamenten im Rahmen einer Hausapotheke;
- Vermietung/Verkauf von Blutdruckmessgeräten;
- Verkauf von Kontaktlinsen.

Übt ein Arzt solche Tätigkeiten aus, so besteht noch die **Möglichkeit** einer **Be-**

| | | | | | | | | | |
|---------|-------|--|--|--|--|--|--|--|--|
| Gesehen | Tag: | | | | | | | | |
| | Name: | | | | | | | | |

Wann unterliegt ein Arzt der Medizinprodukteabgabe?

(Fortsetzung von Seite 1)

freierung aufgrund der **Geringfügigkeit der Umsätze**. Je nach Art der betroffenen Produkte liegt die **Umsatzgrenze** zwischen **25.000 €** und **40.000 €**. Diese **Umsatzgrenze** bezieht sich auf die **entgeltliche Weitergabe von Medizinprodukten** und umfasst somit nicht die

„normalen“ Behandlungsentgelte.

Für den Fall, dass am Ende dennoch eine **Abgabeverpflichtung** besteht ist die **Medizinprodukteabgabe bis zum 30.6. des Folgejahres** zu entrichten. Weiters ist beim Bundesamt für Sicherheit im

Gesundheitswesen eine **Abgabenerklärung** abzugeben. Besteht keine Abgabepflicht aufgrund geringfügiger Umsätze ist **dennoch** eine Erklärung abzugeben (z.B. „Abgabenerklärung 2012“, nicht abgabepflichtig). ■

Aktivierungspflichtige Anschaffungskosten oder Erhaltungsaufwand bei Softwareupdates

Die Differenzierung zwischen dem **Erhaltungsaufwand** (Instandhaltungsaufwand) und der **Aktivierungspflicht** von Aufwendungen ist steuerlich von großer Bedeutung, da es bei Einordnung als **Erhaltungsaufwand sofort zur Betriebsausgabe** kommt. Hingegen ist bei **Aktivierung** und nachfolgender Abschreibung die **Steuerwirkung** auf einen größeren Zeitraum **verteilt**. Der **UFS** hatte sich mit dieser Frage im Zusammenhang mit **Softwareupdates** auseinanderzusetzen (GZ RV/0480-I/10 vom 23.7.2012). Konkret ging es dabei um **hochpreisige Softwareupdates** für teuer angeschaffte **medizinische Programme** wie z.B. ein Lungenfunktionsprogramm, aber auch um mit der **Migration von Daten** verbundene hohe Kosten, damit sichergestellt ist, dass nach dem Update in gewohnter Weise weitergearbeitet werden kann.

Die **Schwierigkeit der Abgrenzung** im Zusammenhang mit Softwareupdates ergibt sich aus dem **schleichen- den Übergang** zwischen **Funktionserhaltung** des Programmes durch das Softwareupdate und jener Situation, in der das Softwareupdate als **eigenes immaterielles Wirtschaftsgut** bzw. als **nachträgliche Anschaffungskosten** zu qualifizieren ist. Softwareupdates haben es oft an sich, dass durch sie der weitere Gebrauch des Programmes gewährleistet wird, wenn es z.B. zu Veränderungen bei der Hardware oder beim Betriebssystem gekommen ist. In einem solchen Fall ist **Erhaltungsaufwand** anzunehmen, da durch das Update **keine zusätzlichen Nutzungsmöglichkeiten**

vorliegen. **Schwieriger** ist die **Sachlage** jedoch, wenn durch das Update nicht nur sichergestellt wird, dass die Software weiterhin ordnungsgemäß funktioniert, sondern **auch Verbesserungen** und Umfangerweiterungen (z.B. in Form zusätzlicher Module) vorgenommen wurden. Zu einer **Aktivierungspflicht** und der damit verbundenen **steuerlichen Verteilung der Kosten** über mehrere Jahre kommt es, wenn sich **durch das Update die Wesensart des Wirtschaftsgutes ändert** und sich Funktion bzw. **Zweckbestimmung** des Programms **verändern**. Gleiches gilt, wenn sich durch das Update der **Anwendungsbereich** der Software über die standardmäßig vorgesehenen Einsatzgebiete hinaus **ausdehnt**.

Konkret auf **Software** bezogen spricht eine über die bloße Aktualisierung hinausgehende Kapazitätserweiterung für eine **Aktivierung**, genauso wie wenn zusätzliche Funktionen eingebaut werden oder die Benutzeroberfläche neugestaltet wird. Hingegen liegt **Erhaltungsaufwand** vor, wenn Programmfehler korrigiert werden oder Verbesserungen an der Benutzeroberfläche vorgenommen werden. Der **UFS** kam **insgesamt zur Entscheidung**, dass **Erhaltungsaufwand** anzunehmen ist, da das **Softwareupdate keine Erweiterung** bzw. **wesentliche Verbesserung** bei dem medizinischen Programm mit sich brachte. Die mit dem Update verbundenen **Kosten für die Datenmigration** sind ebenso als Erhaltungsaufwand **sofort steuerlich absetzbar**. ■

Kostenersatz im darauffolgenden Jahr mindert außergewöhnliche Belastung

Eine jüngst ergangene Entscheidung des **UFS** (GZ RV/0183-F/11 vom 3.12.2012) hat die **bisherige Verwaltungspraxis und Judikatur** im Zusammenhang mit dem **zeitlichen Auseinanderfallen von außergewöhnlicher Belastung und nachträglichem Kostenersatz** (z.B. durch eine Versicherung) **bestätigt**. Ein Steuerpflichtiger machte Kosten für die Krankenbehandlung als außergewöhnliche Belastung geltend. Unter Berufung auf das **Zu- und Abflussprinzip** nahm er **keine Kürzung** der Kosten um den im Folgejahr erhaltenen Kostenersatz seiner Privatversicherung vor. Der **UFS** schloss sich dieser Ansicht jedoch nicht an und **bestätigte** die in der **Verwaltungspraxis** (vgl. z.B. Rz 822 Lohnsteuerrichtlinien) bzw. in Judikatur und Lehre vertretene Ansicht, dass **Ersatzleistungen** durch Dritte die **abzugsfähigen Aufwendungen** auch dann **kürzen**, wenn sie in einem **anderen Veranlagungszeitraum** geleistet wurden. Dieser Grundsatz, der sich aus dem **Belastungsprinzip** (nur die **endgültig** vom Steuerpflichtigen zu tragenden Kosten belasten seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit) ableitet, **durchbricht** das ansonsten geltende **Zu- und Abflussprinzip**. Besonders bitter für den Steuerpflichtigen ist in diesem Fall auch, dass durch die Kürzung um den Kostenersatz die **Grenze für den Selbstbehalt** i.Z.m. der außergewöhnlichen Belastung **nicht überschritten** wurde und daher letztlich gar **keine Behandlungskosten** steuerlich geltend gemacht werden konnten. ■

Ärztliche Bestätigungen im Zusammenhang mit der Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen durch die Patienten

Für Ärzte ist es keine Seltenheit, dem Patienten über medizinische Fragen im engeren Sinn hinaus beratend zur Seite zu stehen. Oftmals kommt es dabei auch vor, dass Patienten **ärztliche Bestätigungen** für die **Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen** im Rahmen der Steuererklärung benötigen. In diesem Zusammenhang sind zwei jüngst ergangene Entscheidungen des UFS von Interesse.

Die erste der beiden Entscheidungen (UFS Wien vom 8.11.2012, GZ RV/2811-W/12) betrifft die **Voraussetzungen** für die Anerkennung von **Kosten einer Kur als außergewöhnliche Belastung**. Der Kuraufenthalt muss dabei in **direktem Zusammenhang** mit einer Krankheit stehen, aus **medizinischen Gründen** zur Heilung oder Linderung der Krankheit **nachweislich notwendig** sein (eine andere Behandlung erscheint also nicht oder kaum Erfolg versprechend) und grundsätzlich unter **ärztlicher Begleitung und Aufsicht** erfolgen. Die **Zwangsläufigkeit** eines Kuraufenthaltes ist durch ein **ärztliches Zeugnis**, aus dem sich die Notwendigkeit und Dauer der Reise sowie das Reiseziel ergeben, nachzuweisen. Einem ärztlichen Gutachten

kann **gleichgehalten** werden, wenn zu einem Kuraufenthalt von einem Träger der gesetzlichen **Sozialversicherung Zuschüsse geleistet** werden, da zur Erlangung dieser Zuschüsse ebenfalls in der Regel ein ärztliches Gutachten vorgelegt werden muss. Wird vom Arzt **kein bestimmter Kurort** angeführt und wird in weiterer Folge die grundsätzliche Therapie dennoch von der Krankenkasse bewilligt, so ist nach **Ansicht** des UFS nur von einer Genehmigung der Behandlung, **nicht** aber von der **Bewilligung eines Kuraufenthaltes im Ausland** auszugehen. Das bedeutet, dass die vom Patienten getragenen Reisekosten und Kosten des Hotels im Ausland **nicht** als **außergewöhnliche Belastung** abgesetzt werden können. Im gegenständlichen Fall konnten daher **lediglich** die vom Patienten gezahlten **Therapiekosten** (soweit nicht von der Krankenkasse übernommen) als **außergewöhnliche Belastung** geltend gemacht werden.

Die zweite Entscheidung des UFS Graz (GZ RV/0448-G/09 vom 20.11.2012) setzt sich mit der Frage auseinander, welche **Voraussetzungen Medikamente** bzw. Heilmittel erfüllen müssen, um als „**Kosten der Heilbehandlung**“ als **außergewöhnliche Belastung** steuer-

lich absetzbar zu sein. Medikamente und Heilmittel müssen **im Vorhinein** als **erfolgsversprechend** zur Behandlung oder zumindest zur Linderung einer konkret existenten Krankheit beitragen. **Erhöhte Nachweiserfordernisse** ergeben sich dabei insbesondere bei Behandlungsformen aus der **Alternativ- oder Naturmedizin**. Sofern ein ärztliches Schreiben zur Untermauerung dient, ist in diesem konkret auf die **medizinische Notwendigkeit** einzugehen. Allgemeine unspezifische Anregungen zu Lebens- und Essgewohnheiten sind nach Ansicht des UFS in diesem Zusammenhang nicht ausreichend. Im Fall von Vitaminpräparaten zur Behandlung von Lactose- und Fructoseintoleranzen konnten nur die in der ärztlichen Bestätigung **explizit genannten Präparate** steuerlich geltend gemacht werden. Die Kosten für darüber hinausgehende allgemeine Substanzen (diverse Teesorten, Vitamin-C-Tabletten usw.) wurden nicht anerkannt.

Auch wenn man dem Patienten helfen möchte, ist von **reinen Gefälligkeitsbestätigungen** jedenfalls **abzuraten**, da bei vorsätzlich falschen Angaben im Extremfall sogar eine Beitragstäterschaft die Folge sein kann. ■

Ausbildungskosten eines in der Ordination des Vaters angestellten Sohnes

Verträge zwischen **nahen Angehörigen** stehen seit jeher schon im Brennpunkt vieler Betriebsprüfungen. Durch Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen kann durch „**Steuerplitzing**“ leicht Steuer gespart werden, indem Einkommen von Besserverdienern zu schlechter verdienenden nahen Angehörigen verschoben wird und somit durch die unterschiedliche **Steuerprogression** in **Gesamtbetrachtung** ein **Steuervorteil** entsteht.

Um diesem **Gestaltungsspielraum** entgegenzuwirken wurden insbesondere vom VwGH generelle Grundsätze entwickelt, welche die **Voraussetzungen**

für solche Verträge **regeln**. Demnach sind **Vereinbarungen** zwischen nahen Angehörigen im Steuerrecht **nur anzuerkennen**, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Der VwGH hatte Anfang dieses Sommers (24.5.2012, GZ 2009/15/0130) über einen Fall zu entscheiden, in dem

ein Arzt seinen **Sohn geringfügig angestellt** hatte und für diesen die **Ausbildungskosten** für eine dreijährige **Physiotherapieausbildung** übernahm und als **Betriebsausgabe** in seiner Ordination **geltend machte**. Die Ausbildungsvereinbarung zwischen Vater und Sohn sah eine **Rückzahlungsverpflichtung** des Sohnes vor, falls dieser innerhalb von fünf Jahren nach der Ausbildung die Anstellung in der Ordination seines Vaters kündigen sollte. Die **Finanz anerkannte** zwar das **Dienstverhältnis** an sich, **verweigerte** aber wegen mangelnder Fremdüblichkeit den **Abzug der Ausbildungskosten** als Betriebsausgabe des Vaters.

Auflösungsabgabe bei der Beendigung von Dienstverhältnissen ab 2013



Die **Auflösungsabgabe** ist eine Bundesabgabe zu Gunsten der Arbeitsmarktpolitik, welche vom **Dienstgeber** zu entrichten ist, wenn ein **arbeitslosenversicherungspflichtiges** echtes oder freies **Dienstverhältnis** nach dem 31. Dezember 2012 endet. Wie die Höchstbemessungsgrundlage in der Sozialversicherung wird die Auflösungsabgabe jedes Jahr aufgewertet werden, wodurch sie im Jahr 2013 voraussichtlich 113 € (Ausgangspunkt war 110 €) ausmachen wird. Für das Anfallen der Auflösungsabgabe **spielt es keine Rolle**, wann das **Dienstverhältnis** begonnen wurde. Die Abgabe ist unabhängig von der **Verdiensthöhe** des (ehemaligen) Mitarbeiters oder von dessen **Alter**.

Sieht man von den **zahlreichen Ausnahmen** ab, so ist die **Auflösungsabgabe** etwa bei **Zeitablauf** von befristeten Dienstverhältnissen (länger als 6 Monate) zu entrichten wie auch bei **ungerechtfertigten Entlassungen** – ebenso bei berechtigten vorzeitigen Austritten mit der Ausnahme von Gesundheitsaustritten. Einer besonders bei **Saisonarbeitskräften üblichen Vorgehensweise** wird ebenso Rechnung getragen, indem die **Abgabe bei Kündigungen** durch den Arbeitgeber zu entrichten ist, **auch wenn eine Wiedereinstellungszusage** erfolgt ist. Wird ein arbeitslosenversicherungspflichtiges Dienstverhältnis in ein geringfügiges Dienstverhältnis umgewandelt, kommt es auch zur Auflösungsabgabe.

Keine Auflösungsabgabe fällt jedoch in folgenden Fällen an:

- Beendigung einer **geringfügigen Beschäftigung** (kein arbeitslosenversicherungspflichtiges Dienstver-

hältnis), Auflösung während der **Probezeit** oder wenn eine Befristung von maximal 6 Monaten vorgelegen ist;

- bei **Arbeitnehmer-Kündigung**, bei gerechtfertigter Entlassung oder bei Auflösung des Dienstverhältnisses nach § 25 Insolvenzordnung;
- bei vorzeitigem Austritt ohne wichtigen Grund bzw. aus gesundheitlichen Gründen;
- bei einvernehmlicher Auflösung nach Vollendung des Regelpensionsalters mit Pensionsanspruch (Frauen mit Vollendung des 60. Lebensjahres/ Männer mit Vollendung des 65. Lebensjahres);
- bei einvernehmlicher Auflösung mit Sonderruhegeldanspruch;
- bei der **Auflösung von Lehrverhältnissen** oder von verpflichtenden Feri- oder Berufspraktika;
- bei unmittelbarem **Wechsel im Konzern**;
- wenn ein Anspruch auf Invaliditäts- oder Berufsunfähigkeitspension besteht;
- bei Tod des Arbeitnehmers.

Regelbedarfsätze für Unterhaltsleistungen für das Kalenderjahr 2013

Das BMF hat die Regelbedarfsätze für Unterhaltsleistungen (in €) für das Kalenderjahr 2013 mit Erlass vom 12.10.2012 wie folgt festgesetzt (siehe Tabelle).

Hinsichtlich der **Voraussetzungen** für die Anwendung der Regelbedarfsätze wird auf die Ausführungen in den Rz 795 bis 804 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 verwiesen. Die Regelbedarfsätze kommen **nur** dann zur **Anwendung**, wenn eine behördliche Festsetzung **nicht** vorliegt.

Ausbildungskosten eines in der Ordination des Vaters angestellten Sohnes

(Fortsetzung von Seite 3)

Der VwGH bestätigte nochmals die oben angeführten Voraussetzungen, wobei im vorliegenden Fall besonders zu prüfen war, ob eine derartige **Kostenübernahme** auch zwischen Familienfremden vereinbart worden wäre. Der VwGH sah den **Vertrag** letztlich als **nicht fremdüblich** an, da einerseits ein in Ausbildungsvereinbarungen übliches **Konkurrenzverbot fehlte** und zudem die **Kostenübernahme** von ca. 45.000 € für eine nur teilzeitbeschäftigte Hilfskraft mit einer Monatsentlohnung von 400 € **wegen mangelnder Amortisation** unter Fremden nicht abgeschlossen worden wäre. Dieses **Missverhältnis** hätte möglicherweise dadurch kompensiert werden können, dass sich der Sohn schon im Vorhinein zu einer **Vollzeitbeschäftigung** nach der Ausbildung **verpflichtet hätte**. Dies war aber in der vorliegenden Ausbildungsvereinbarung nicht vorgesehen. Der VwGH **untersagte** also die **Ausbildungskosten als Betriebsausgabe** für den Vater, da in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die **privaten Überlegungen** des Vaters **überwogen**.

| Altersgruppe | 2013 | 2012 | 2011 |
|-----------------|-------|-------|-------|
| 0 bis 3 Jahre | 190,- | 186,- | 180,- |
| 3 bis 6 Jahre | 243,- | 238,- | 230,- |
| 6 bis 10 Jahre | 313,- | 306,- | 296,- |
| 10 bis 15 Jahre | 358,- | 351,- | 340,- |
| 15 bis 19 Jahre | 421,- | 412,- | 399,- |
| 19 bis 28 Jahre | 528,- | 517,- | 501,- |

Impressum:

Medieninhaber, Herausgeber und Verleger: Klienten-Info - Klier, Krenn & Partner KG
Redaktion: 1090 Wien, Julius-Tandler-Platz 6/9. Richtung: unpolitische, unabhängige Monatsschrift, 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.

Kontakt: Klienten-Info: Tel. 01/929 15 91-0; E-Mail: office@klienten-info.at, © www.klienten-info.at