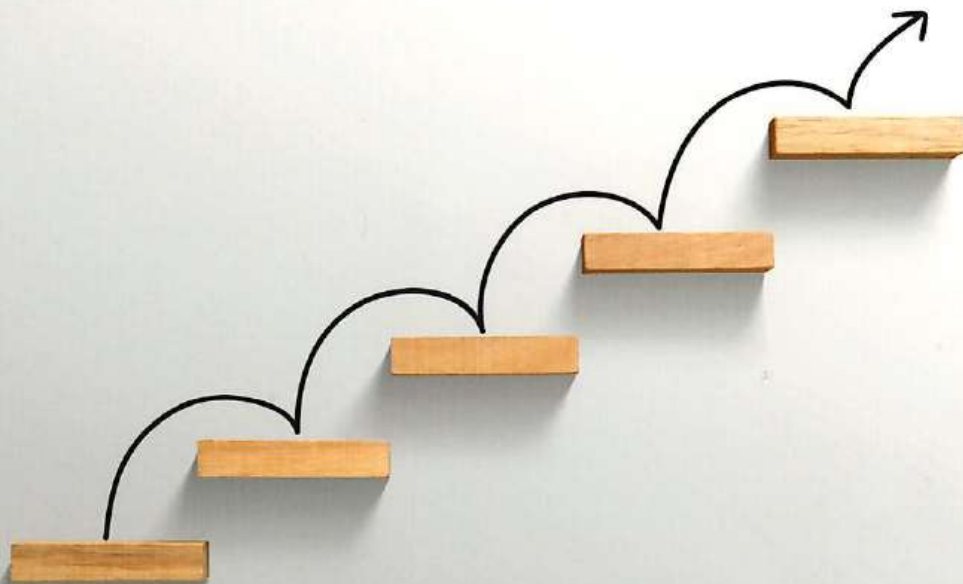


bhp VERLAG



Selbstständig als Heilpädagogin

Leitfaden und Materialien
zur Eröffnung einer heilpädagogischen Praxis

9. erweiterte und überarbeitete Auflage

2. Steuerliche Aspekte der Freiberuflichkeit¹

Die folgenden Ausführungen wenden sich in erster Linie an HeilpädagogInnen, die kurz vor oder nach dem Schritt in die freiberufliche Selbstständigkeit stehen. Sie sind aber auch gleichermaßen für bereits seit längerem freipraktizierende Berufsangehörige von Bedeutung.

Mit Aufnahme der selbstständigen Tätigkeit ist dies dem Finanzamt, das dann eine Steuernummer zuteilt, anzuzeigen. Wenn Sie Mitarbeitende beschäftigen, ist dies zusätzlich auch der Krankenkasse mitzuteilen. Es muss an dieser Stelle darauf hingewiesen werden, dass die sehr geraffte Darstellung des Stoffes nur ein Einstieg sein kann, der eine individuelle Beratung nicht ersetzt.

2.1 Formen gemeinsamer Berufsausübung

Neben der selbstständigen Tätigkeit einer einzelnen natürlichen Person als HeilpädagogIn, können sich diese auch zur gemeinsamen Ausübung ihres Berufs zusammenschließen, wobei sich die möglichen Formen des Zusammenschlusses in ihrer Zielrichtung und in ihrer rechtlichen Ausgestaltung deutlich unterscheiden. Gemeinsame Berufsausübung kann sich beschränken auf eine Praxisgemeinschaft, die als bloße Innengesellschaft zur Kostenminimierung gebildet wird; sie kann aber auch in einer Sozietät (BGB-Gesellschaft) im engeren Sinne praktiziert werden. Durch das Gesetz zur Schaffung von Partnerschaftsgesellschaften (PartGG) ist zu diesen Gesellschaftsformen die Partnerschaftsgesellschaft (PartGes) hinzugekommen.

Die Praxisgemeinschaft

Bei einer Praxisgemeinschaft (Bürogemeinschaft) handelt es sich um den losen Zusammenschluss in der Form einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts, die zu dem Zweck eingegangen wird, die

¹ Verfasst von Jonas Marten, Steuerberater bei Take Maracke & Partner.

Kosten für Praxismiete, Personal, Praxiseinrichtung, Telefon usw. gemeinsam zu tragen und dadurch für den einzelnen Beteiligten zu senken. Die Praxisgemeinschaft darf als bloße Innengesellschaft nach außen nicht in Erscheinung treten, sie darf insbesondere nicht den Anschein einer Sozietät erwecken (etwa durch ein gemeinsames Praxisschild, gemeinsame Geschäftspapiere).

Jeder Partner der Gemeinschaft behält seine berufliche Selbstständigkeit.

Die Sozietät (Gemeinschaftspraxis)

Die Zusammenarbeit von HeilpädagogInnen in einer Sozietät (BGB-Gesellschaft) stellt die für die traditionellen freien Berufe typische Erscheinungsform eines nach außen auftretenden gesellschaftsrechtlichen Zusammenschlusses dar. Im Unterschied zur Bürogemeinschaft tritt die Sozietät nach außen in Erscheinung. Verträge der Gesellschaft kommen mit allen Mitgliedern der Sozietät zustande, was sich vor allem haftungsrechtlich auswirken kann, denn die Gesellschafter haften für Verbindlichkeiten auch mit ihrem Privatvermögen. Intern können sowohl die Gewinnverteilung als auch der Kostenschlüssel beliebig vereinbart werden.

Steuerlich ist die Sozietät transparent, das heißt die Einkommensbesteuerung erfolgt nicht bei der Gesellschaft, sondern bei den Gesellschaftern je nach Gewinnanteil.

Die Partnerschaftsgesellschaft (PartGG)

Die Gesellschaftsform der Partnerschaftsgesellschaft ist als Personengesellschaft konzipiert, was Flexibilität und zugleich Stabilität der Struktur, was die Namensrechts-, Partei-, Grundbuch-, Delikts- und Konkursfähigkeit betrifft sowie was die Verselbstständigung als Rechtsträger angeht. Partner können nur Angehörige freier Berufe und nur natürliche Personen sein.

Die Partnerschaftsgesellschaft ist wie andere Personengesellschaften steuerlich transparent und keine juristische Person. Dies hat zur Folge, dass die Gesellschaft nicht der Körperschaftsteuer unterliegt. Sie unterliegt auch nicht kraft Rechtsform der Gewerbesteuer.

Die Partnerschaft ist zivilrechtlich Vertragspartner der Behandlungsverträge. Allerdings bleibt es aufgrund der personengesellschaftlichen Struktur bei der grundsätzlichen gesamtschuldnerischen Haftung aller Partner für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Das Gesetz enthält aber eine besondere Haftungsregelung. Es lässt die Konzentration der persönlichen Haftung für Ansprüche aus fehlerhafter Berufsausübung auf einen oder wenige befasste Partner zu.

Es bleibt festzuhalten, dass es sich bei der Regelung des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes um eine auf die spezifische Situation bei den freien Berufen zugeschnittene Lösung handelt, da dort regelmäßig die Dienstleistung eigenverantwortlich von dem einzelnen Partner erbracht wird. Die persönliche Mithaftung eines anderen Partners, der mit der Behandlung selbst nichts zu tun hat, macht keinen Sinn und soll daher vermieden werden.

2.2 Steuerliche Grundtatbestände

2.2.1 Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten

Die steuerliche Buchführungspflicht ist in § 140 ff. Abgabenordnung (AO) geregelt. Nach § 141 AO sind HeilpädagogInnen als Angehörige eines freien Berufes im Sinne des § 18 (1) Einkommensteuergesetz (EStG) nicht zur kaufmännischen Vollbuchführung verpflichtet. Praktisch bedeutet dies, dass der/die HeilpädagogIn ein Wahlrecht in der Gewinnermittlungsart hat. Der Gesetzgeber unterscheidet folgende Gewinnermittlungsarten:

- Einnahme-Überschuss-Rechnung, § 4 (3) EStG
- Betriebsvermögensvergleich nach § 4 (1) in Verbindung mit § 5 EStG

Der wesentliche Unterschied zwischen den beiden Gewinnermittlungsarten besteht darin, dass bei der Einnahme-Überschussrechnung die Vorgänge zum Zeitpunkt ihrer finanziellen Wirksamkeit (Zufluss-/Abfluss-Prinzip) auch ertragsteuerlich wirksam werden und bei dem Bestandsvergleich (Betriebsvermögensvergleich) die Vorgänge bereits bei der Verursachung steuerwirksam zu berücksichtigen sind.

Neben der Gewinnermittlungsart ist zwischen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten zu unterscheiden. Spezielle Aufzeichnungspflichten sind zum Beispiel die in den folgenden Paragraphen genannten Vorschriften, falls der/die HeilpädagogIn Arbeitnehmende beschäftigt:

- § 37 b EStG (Pauschalierung bei Sachzuwendungen)
- § 40 a EStG (Pauschalierung der Lohnsteuer für Teilzeitbeschäftigte)
- § 40 b EStG (Pauschalierung der Lohnsteuer bei bestimmten Zukunftssicherungsleistungen)
- § 41 EStG (Aufzeichnungspflichten beim Lohnabzug)
- § 42 b EStG (Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber)

Es ist also eine sogenannte Lohnbuchhaltung erforderlich, aus der sich die Einhaltung der lohnsteuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Vorschriften ergibt.

Auch ergeben sich eine ganze Reihe steuerlicher Aufzeichnungsverpflichtungen aus § 140 AO.

Eine Aufzeichnungspflicht kann sich darüber hinaus bei der Inanspruchnahme der Bewertungsfreiheit nach § 6 (2) EStG für sogenannte geringwertige Wirtschaftsgüter oder bei Sonderabschreibungen von Anlagevermögen gemäß § 7 g EStG ergeben.

2.2.2 Versteuerung bei natürlichen Personen

Die Einkommensteuer stellt zum einen wegen des relativ hohen Steuersatzes und zum anderen wegen der vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten in diesem Bereich, das wichtigste Gebiet innerhalb der Besteuerung der HeilpädagogInnen dar. Dabei kann der/die HeilpädagogIn, wie jede/r Steuerpflichtige, grundsätzlich mit allen sieben Einkunftsarten des EStG in Berührung kommen.

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit

Der/die freiberufliche HeilpädagogIn erzielt in der Regel Einkünfte aus selbstständiger Arbeit gemäß § 18 (1) EStG. Die Einkünfte aus § 18 EStG zählen zu den Gewinneinkünften, das heißt,

das Ergebnis ist als Differenz zwischen den Betriebseinnahmen und den Betriebsausgaben beziehungsweise als Vermögensmehrung bei dem Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln.

Abgrenzungsprobleme zwischen den selbstständigen Einkünften und den anderen Einkunftsarten können sich in mehrerer Hinsicht ergeben.

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit

Soweit HeilpädagogInnen von einem Arbeitgeber (Auftraggeber) Gehalt beziehen und dieses über die Lohnsteuerkarte versteuert wird, sind sie steuerlich unselbstständig, das heißt als ArbeitnehmerIn tätig. Die Einkünfte werden hier als Überschuss der Einnahme über die Werbungskosten ermittelt. Falls noch eine selbstständige Tätigkeit ausgeübt wird, muss bei den Werbungskosten beziehungsweise Betriebsausgaben nach den Einkunftsarten sachgerecht getrennt werden. Teilzeit-Selbstständigkeit liegt vor, wenn ein/e HeilpädagogIn teilweise als Angestellte/r und daneben noch selbstständig tätig ist. In dieser Form der Berufsausübung stehen Einkünfte aus nichtselbstständiger und selbstständiger Arbeit parallel nebeneinander.

2.3 Umsatzsteuer

Grundsätzlich sind selbstständige HeilpädagogInnen und entsprechende Einrichtungen Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes und unterliegen mit ihren Leistungen der Umsatzsteuer. Einrichtungen und natürliche Personen sind dabei, sofern die sachbezogenen Voraussetzungen erfüllt sind, umsatzsteuerrechtlich gleichgestellt.

Zu den umsatzsteuerpflichtigen Leistungen gehören gemäß § 1 Abs. 1 UStG alle Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Der Gesetzgeber hat allerdings für viele medizinische und soziale Leistungen Befreiungen von der Umsatzsteuer eingeräumt. Für selbstständige HeilpädagogInnen können diverse Steuerbefreiungen zur Anwendung kommen.

Aufgrund der unterschiedlichen Befreiungsvorschriften bedarf die Frage der Umsatzsteuerpflicht regelmäßig einer Einzelfall-

betrachtung. Dies gilt sowohl hinsichtlich der Frage, ob die heilpädagogische Leistung durch eine begünstigte Einrichtung – zum Beispiel eine Interdisziplinäre Frühförderstelle im Sinne des § 4 Nr. 16 j UStG – erbracht wird, als auch für die Frage, ob die konkret erbrachte Leistung dann auch tatsächlich begünstigt – also umsatzsteuerfrei – ist. Bei Existenzgründungen sollte auf jeden Fall vor Aufnahme der Tätigkeit die Frage der Umsatzsteuerbefreiung geklärt werden. In Zweifelsfällen kann auch vor Aufnahme der Tätigkeit eine, dann allerdings kostenpflichtige, verbindliche Auskunft des zuständigen Finanzamts nach § 89 Abs. 2 Abgabenordnung eingeholt werden.

2.3.1 Umsatzsteuerbefreiungen

§ 4 Nr. 14 a UStG

Seit 2007 ist höchstrichterlich geklärt, dass Leistungen staatlich anerkannter HeilpädagogInnen, sofern sie mit ihren Heilbehandlungen eine Tätigkeit ausüben, die der Vorbeugung, der Diagnose, der Behandlung und Heilung von Krankheiten dient und nicht nur darauf abzielt, die Auswirkungen der Erkrankung auf die Lebensgestaltung aufzufangen oder abzumildern, als heilberufliche Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 14 a UStG zu werten sind und somit von der Umsatzsteuer befreit sind. Dies entspricht auch dem geltenden EU-Recht. Ausschlaggebend ist hier also die konkrete Tätigkeit einer HeilpädagogIn. Heilpädagogen erbringen danach steuerbefreite Leistungen, soweit sie medizinische beziehungsweise heilberufliche Leistungen im Bereich der Lebensführung anbieten.

§ 4 Nr. 16 h; j; l UStG

Heilpädagogische Leistungen können allerdings auch unter die Befreiungsvorschriften des § 4 Nr. 16 h), j) und l) UStG fallen. Danach sind Einrichtungen, die Leistungen erbringen, die eng mit der Betreuung oder Pflege körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftiger Menschen verbunden sind, unabhängig von der Rechts- oder Organisationform der Einrichtung von der Umsatzsteuer befreit. Voraussetzung ist, dass eine Vereinbarung gemäß § 123 SGB IX oder § 75 SGB XII mit den Trägern der Eingliederungshilfe beziehungsweise Sozialhilfe besteht. Leistungen von interdisziplinären Frühförderstellen sind ebenfalls

von der Umsatzsteuer befreit, wenn diese auf der Grundlage einer Landesrahmenempfehlung nach § 2 Frühförderverordnung als fachlich geeignet anerkannt sind. Auch Leistungen von Einrichtungen, bei denen im vorangegangenen Jahr die Betreuungs- und Pflegekosten zu mindestens 25 Prozent der Fälle von den Trägern der Sozialversicherung, Sozialhilfe beziehungsweise der Eingliederungshilfe vergütet wurden, sind von der Umsatzsteuer befreit. Dann greift die Befreiung von der Umsatzsteuer für sämtliche Arten von Leistungen auf die sich die Anerkennung, der Vertrag oder die Vereinbarung nach Sozialrecht oder der Vergütung jeweils bezieht. Nicht unter die Steuerbefreiung fallen sogenannte einrichtungsfremde Leistungen, wie beispielsweise ebenfalls ausgeübte Referententätigkeiten.

§ 4 Nr. 25 UStG

Eine weitere Befreiungsvorschrift ist im § 4 Nr. 25 UStG geregelt. Danach sind Leistungen im Bereich der Jugendhilfe nach § 2 Abs. 2 SGB VIII von der Umsatzsteuer befreit, sofern sie von Trägern der öffentlichen Jugendhilfe oder anderen Einrichtungen mit sozialem Charakter erbracht werden. Dies sind insbesondere von der zuständigen Jugendbehörde anerkannte Träger der freien Jugendhilfe (§ 75 Abs. 1 SGB VIII) sowie bestimmte weitere Einrichtungen soweit sie für ihre Leistungen eine im SGB VIII geforderte Erlaubnis besitzen, es sich um eine Einrichtung im Sinne des § 45 SGB VIII handelt. Zudem sind Leistungen, die im vorangegangenen Jahr ganz oder überwiegend (über 50 Prozent) von Trägern der öffentlichen Jugendhilfe oder anerkannten Trägern der freien Jugendhilfe vergütet wurden, nach § 4 Nr. 25 bb) umsatzsteuerbefreit. Unter diese Leistungen fallen insbesondere:

- Angebote der Jugendarbeit, der Jugendsozialarbeit und des erzieherischen Kinder- und Jugendschutzes (§§ 11–14 SGB VIII)
- Angebote zur Förderung der Erziehung in der Familie (§§ 16–21 SGB VIII)
- Angebote zur Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen und in Tagespflege (§§ 22–25 SGB VIII)
- Hilfe zur Erziehung und ergänzende Leistungen (§§ 27–35, 37, 39, 40 SGB VIII)

- Hilfe für seelisch behinderte Kinder und Jugendliche und ergänzende Leistungen (§§ 35a–37, 39, 40 SGB VIII).

2.3.2 Umsatzsteuerbefreiung bei Honorarkräften und SubunternehmerInnen

Ob die Umsatzsteuerbefreiung auch für sogenannte Honorarkräfte, die als SubunternehmerInnen für heilpädagogische Praxen oder sonstige Einrichtungen tätig sind, gilt, ist jeweils gesondert zu prüfen. Zu dieser Problematik existieren mehrere höchstrichterliche Urteile, die nicht in vollem Umfang deckungsgleich sind. Strittig war, ob die Umsatzsteuerbefreiungen der § 4 Nr. 16 h und l UStG beziehungsweise Nr. 25 UStG greifen, soweit die SubunternehmerIn durch die PraxisinhaberIn vergütet wird und damit nicht direkt mit dem Kostenträger abrechnet, wie dies häufig der Fall ist, da in der Regel keine Vereinbarung zwischen Kostenträger und SubunternehmerIn vorliegt.

Im aktuellsten Urteil vom 13.06.2018 hat der Bundesfinanzhof (Az. XI-R-20/16) klargestellt, dass der § 4 Nr. 16 l UStG unionsrechtlich konform dahingehend auszulegen ist, dass eine Vergütung durch einen Träger der Sozialhilfe nicht nur im Falle einer unmittelbaren, sondern auch bei einer nur mittelbaren (durchgeleiteten) Kostentragung vorliegt.

Voraussetzung dafür ist, dass der zuständige Kostenträger die von der SubunternehmerIn erbrachten Leistungen kennt und die Kosten hierfür, wenn auch mittelbar, tragen will. Dies ist zum Beispiel der Fall, wenn die Einrichtung (Leistungserbringer), die sich einer SubunternehmerIn bedient, dem die Vergütung zahlenden Kostenträger mitteilt, welche SubunternehmerIn sie für welche Tätigkeiten einsetzt und der Kostenträger auf dieser Grundlage die Kosten übernimmt. Genauso liegt es, wenn sich der Leistungserbringer gegenüber dem Kostenträger zum Einsatz von – namentlich nicht benannten – in bestimmter Weise qualifiziertem Personal verpflichtet hat, dieses auch tatsächlich einsetzt und patienten- beziehungsweise klientenbezogene Leistungsabrechnungen von SubunternehmerInnen an den Leistungserbringer und vom Leistungserbringer an den zuständigen Kostenträger erfolgen.

Werden dagegen nur Leistungen des Leistungserbringers und nicht der SubunternehmerIn vom Kostenträger vergütet, ist die Steuerbefreiung nicht zu gewähren, da die Leistungen der SubunternehmerIn gerade nicht von einem Kostenträger vergütet werden. Die Leistungen der SubunternehmerIn beziehungsweise Honorarkraft gegenüber ihrem Auftraggeber (heilpädagogische Praxis) sind in diesem Fall umsatzsteuerpflichtig, es sei denn, es liegt für die SubunternehmerIn eine Umsatzsteuerbefreiung gemäß der Kleinunternehmerregelung (siehe S. 50) vor.

Auch bei der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 25 UStG im Bereich der Jugendhilfe hat der Bundesfinanzhof in einem, allerdings nicht veröffentlichtem Urteil (BFH/NV 2016, 1530) die mittelbare Kostentragung als ausreichend angesehen.

2.3.3 Umsatzsteuerpflicht und Vorsteuer

Für den Fall, dass keine Umsatzsteuerbefreiung greift, unterliegen die Leistungen der Umsatzsteuer mit dem Steuersatz von zurzeit 19 %. Von der so errechneten Umsatzsteuer ist die sogenannte Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 UStG, das heißt die Umsatzsteuer aus Rechnungen für Eingangsleistungen, die die HeilpädagogIn für ihr Unternehmen bezieht, abzuziehen. Als Rechnung gilt auch eine Gutschrift, die von einem Leistungsempfänger ausgestellt wird. Bei der Erstellung einer rechnungsersetzenden Gutschrift ist auf dem Abrechnungsdokument der Begriff „Gutschrift“ förmlich anzubringen. Die Eingangsrechnung hat nach geltendem Recht gemäß § 14 Abs. 4 i. V. m. § 14a Abs. 5 UStG folgende Angaben zu enthalten:

- Vollständiger Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers
- Steuernummer oder Umsatzsteueridentifikationsnummer
- Ausstellungsdatum der Rechnung
- Fortlaufende Rechnungsnummer
- die Art und den Umfang der sonstigen Leistung
- Zeitpunkt der Leistung
- Ggf. nach Steuersätzen und -befreiungen aufgeschlüsseltes Entgelt
- Im Voraus vereinbarte Minderungen des Entgelts
- Steuersatz sowie Entgelt und hierauf entfallender Steuerbetrag oder Hinweis auf Steuerbefreiung

- Bei Abrechnung per Gutschrift der Begriff „Gutschrift“
- Ggf. Hinweis auf Steuerschuld des Leistungsempfängers

Die hier genannte Auflistung hat auch für ausgehende Rechnungen der heilpädagogischen Praxis Gültigkeit.

Nach § 18 UStG hat der Unternehmer bis spätestens 10 Tage nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums (monatlich oder quartalsweise) eine Voranmeldung abzugeben, in der die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum berechnet wird. Die Vorauszahlung ist 10 Tage nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums fällig. Am Ende des Veranlagungsjahres ist darüber hinaus eine Umsatzsteuerjahreserklärung abzugeben. Rechnungen sind regelmäßig 10 Jahre aufzubewahren.

Eine Rechnung kann auch in elektronischer Form erstellt werden, sofern der Rechnungsempfänger formlos zugestimmt hat. Umsatzsteuerlich werden Papier- und elektronische Rechnungen gleich behandelt. Rechnungen können daher auf verschiedenen Wegen (per E-Mail, gegebenenfalls als PDF- oder Textdatei oder auch als Web-Download) elektronisch versandt werden. Voraussetzung ist, dass die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhalts und die Lesbarkeit der Rechnung gewährleistet sind. Einzelheiten hat das Bundesfinanzministerium in einem Anwendungserlass dargelegt.² Eine Besonderheit für die Aufbewahrung der elektronischen Rechnung ist allerdings zu beachten. Sie ist grundsätzlich entsprechend den hierfür geltenden Vorgaben der Finanzverwaltung elektronisch aufzubewahren. Eine Aufbewahrung der Rechnung als Papierausdruck ist nicht ausreichend.

2.3.4 Kleinunternehmerregelung

Nicht umsatzsteuerpflichtig und daher auch nicht zum Vorsteuerabzug zugelassen sind sogenannte Kleinunternehmer nach § 19 UStG, bei denen der steuerpflichtige Umsatz zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr € 17.500.- nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr € 50.000.- voraussichtlich nicht übersteigen wird.

² Der Erlass ist auf der Website des Finanzministeriums nachzulesen: <https://bit.ly/2moh1ZG>

Dies wird bei Honorarkräften oft der Fall sein. Auf die Anwendung des § 19 UStG kann jedoch verzichtet werden.

Soweit ein Unternehmer die Umsatzsteuer unrichtig oder unberechtigt ausweist (etwa als Kleinunternehmer oder für steuerfreie Leistungen), schuldet er dennoch den ausgewiesenen Steuerbetrag nach § 14 c UStG.

Fazit

Aufgrund der zunehmenden Fortentwicklung und Angleichung des nationalen Umsatzsteuerrechts an das EU-Recht sollte die laufende Rechtsentwicklung beobachtet werden. Bei Klärung der Frage, ob die von selbstständigen HeilpädagogInnen oder heilpädagogischen Einrichtungen erbrachten Leistungen der Umsatzsteuer unterliegen ist immer der konkrete Einzelfall zu beurteilen. Es empfiehlt sich, in Zweifelsfällen dabei Rücksprache mit einer SteuerberaterIn zu halten.