



Modul 1: Gewinnermittlung

Autoren:

Dr. med. vet. Carolin Deiner, MBA
Univ.-Prof. Dr. rer. oec. Martin Gersch
Dr. med. vet. Dipl.-Kfm. Stefan Knoop
Dorothee Herzer, Dipl. Kffr.
Hannes Rothe, M.Sc.

Letzte Änderung: 10.03.2014

Gewinnermittlung

Selbstständige müssen dem Finanzamt am Ende eines Wirtschaftsjahres eine Abrechnung vorlegen, aus der der Gewinn der Unternehmung ersichtlich ist, damit die Höhe der Steuerschuld berechnet werden kann. Vereinfacht ausgedrückt ist der **Gewinn** der Betrag, der übrig bleibt, wenn man von den Einnahmen die angefallenen Ausgaben abzieht. Zu diesen Ausgaben gehören auch die Gehälter von angestellten Tierärzten (Praxisassistenten) und Tierärztlichen Fachangestellten. Im Normalfall zahlt sich der Praxisinhaber selbst kein Gehalt aus, er lebt vom Gewinn der Praxis. Davon bezahlt er seine Krankenversicherung, sorgt fürs Alter vor, zahlt die Miete seiner Privatwohnung, kauft Lebensmittel und Kleidung, tilgt einen eventuellen Kredit und muss Einkommensteuer bezahlen. Für die Berechnung der Steuerschuld ist völlig unerheblich, wie viel vom Gewinn bereits für die private Lebenshaltung ausgegeben wurde, sie richtet sich allein nach dem rechnerischen Ergebnis der Gewinnermittlung (und nach der Höhe der geleisteten Vorsorgeaufwendungen). Um keine unangenehmen Überraschungen zu erleben, sollte daher immer ein ausreichend großer Betrag für die Steuer zurückbehalten werden.

Gewinnermittlung kann grundsätzlich auf verschiedene Arten erfolgen. Die einfachste ist die **Einnahmenüberschussrechnung (EÜR)**. Diese ist jedoch nur erlaubt für „Steuerpflichtige, die nicht auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen“ ([§4 \(3\) EStG](#)), also z.B. für Angehörige der **Freien Berufe**. Der tierärztliche Beruf zählt zu den Freien Berufen, weil er „besonderer beruflicher Qualifikation“ bedarf und die „persönliche, eigenverantwortliche und fachlich unabhängige Erbringung von Dienstleistungen höherer Art“ zum Ziel hat ([§1 PartGG](#)). Dazu gehört auch „die selbständige Berufstätigkeit der [...] Tierärzte“ ([§18 EStG](#) listet die so genannten „Katalogberufe“).

1. Begriffsbestimmung

- Als **Ertrag** bezeichnet man jeden Wert, den der Tierarzt erwirtschaftet, also sowohl durch die erbrachten kurativen tierärztlichen Leistungen (= Behandlungen) als auch durch abgegebene Medikamente, verkaufte Tiernahrung oder Honorare für Vortragstätigkeiten.
- Als **Aufwand** oder Aufwendungen bezeichnet man den Verbrauch von Ressourcen, allerdings nicht in Einheiten wie z.B. Anzahl verbrauchter Verbandsrollen, sondern bewertet in Geld (also z.B. Materialverbrauch in Euro, Lohnkosten in Euro).

Ertrag minus Aufwand ergibt am Ende – vereinfacht gesagt - den **Gewinn oder Reinertrag**, der versteuert werden muss.

- Unter **Kosten** versteht man nur den Aufwand, der unter „normalen, vorhersehbaren“ Umständen entsteht und „periodenbezogen“ und „betrieblich bedingt“ ist, also aus der jeweili-

gen Geschäftsperiode stammt und auch wirklich mit der betrieblichen Tätigkeit direkt zu tun hat. Beispiel: ein durch Unfall zerstörter Praxiswagen stellt einen „außerordentlichen“ Aufwand dar, denn er ist nicht unter vorhersehbaren Betriebsumständen entstanden.

Steuernachzahlungen für ein zurückliegendes Geschäftsjahr (z.B. nach einer Betriebsprüfung) nennt man „periodenfremd“, denn sie werden nicht in dem Abrechnungszeitraum bzw. in der „Periode“ geleistet, in der sie entstanden sind. Kosten sind also nur solche Aufwendungen, die für den Betriebszweck entstehen (Zweckaufwand), wohingegen perioden- oder betriebsfremde bzw. außerordentliche Aufwendungen zum sogenannten „neutralen“ Aufwand zusammengefasst werden.

- Konsequenterweise unterscheidet man nicht nur Aufwand und Kosten sondern auch Ertrag und **Erlöse**. Erlöse umfassen nur die Erträge, die nicht periodenfremd sind und dem Betriebszweck zuzuordnen sind. Sollte beispielsweise ein Firmenwagen mit Gewinn verkauft werden, wird zwar ein Ertrag verbucht, aber es kommt nicht zur Erlössteigerung, da Autohandel nicht Zweck der Praxis ist.
- **Einnahmen** oder **Ausgaben** entstehen in dem Moment, in dem eine Rechnung für eine tierärztliche Tätigkeit erstellt wird oder eine Materialbestellung vorgenommen wird, also zeitlich gesehen bevor konkret Geld fließt. Eine Einnahme wird als „Forderung“ verbucht, solange sie noch nicht bezahlt ist (man fordert die Summe ja vom Tierbesitzer). Wenn man eine Materiallieferung auslöst, geht man damit auch eine verbindliche Zahlungsverpflichtung ein, man nennt daher Rechnungen von Fremdunternehmen, die man noch nicht bezahlt hat, „Verbindlichkeiten“.
- Eine **Einzahlung** oder **Auszahlung** liegt dann vor, wenn sich der Zahlungsmittelbestand in einem Unternehmen erhöht oder verringert. Wenn also ganz konkret Geld zu- oder abfließt, entweder in Form von Bargeld oder bargeldlos über ein Bankkonto.

Umgangssprachlich werden die vorgenannten Begriffspaare leider häufig synonym verwendet, sind es aber aus betriebswirtschaftlicher Sicht nicht: man mache sich nur klar, was sie für den Konto- oder Kassenbestand bzw. für die Liquidität bedeuten. So könnte man unter Umständen zwar fleißig Sprechstunde abhalten und hohe Einnahmen generieren, aber auf Grund schlechter Zahlungsmoral der Tierbesitzer (= keine Einzahlungen) trotzdem zahlungsunfähig werden.

2. Einnahmenüberschussrechnung (EÜR)

Eine EÜR gibt Auskunft über den unternehmerischen Erfolg in einer abgelaufenen Periode. Sie bezieht sich also auf einen in der Vergangenheit liegenden Zeitraum.

Der Zeitpunkt der Besteuerung von Betriebseinnahmen und -ausgaben richtet sich bei der EÜR allein nach dem Fluss („Zufluss- bzw. Abflussprinzip“). Das bedeutet, dass Einnahmen erst dann steuerlich wirksam werden, wenn auch tatsächlich Einzahlungen erfolgt sind bzw. man die



Modul 2: Kostenrechnung I

Autoren:

Dr. med. vet. Carolin Deiner, MBA
Dorothee Herzer, Dipl. Kffr.
Dr. med. vet. Robert Fitz
Hannes Rothe, M.Sc.
Hanni Adler, M.Sc.
Univ.-Prof. Dr. rer. oec. Martin Gersch
Dr. med. vet. Dipl.-Kfm. Stefan Knoop

Letzte Änderung: 10.03.2014

Kostenrechnung I

Im Rechnungswesen unterscheidet man zwischen Ertrag/Aufwand und Erlös/Kosten, das wurde in Modul 1 bereits erklärt. Das Begriffspaar Erlös/Kosten klammert periodenfremde, betriebsfremde und außerordentliche Einnahmen/Ausgaben aus. Kosten sind also nur Ausgaben, die unter normalen, vorhersehbaren Umständen entstehen und periodenbezogen und betrieblich bedingt sind. Kosten sind ein wesentlicher Faktor und stellen – neben den Erlösen – die wichtigste Stellschraube für den wirtschaftlichen Erfolg einer Praxis dar. Daher ist es sinnvoll, sich die Kostenstruktur der eigenen Praxis zu vergegenwärtigen. **Kostenrechnung** beinhaltet die Errechnung, Sammlung und Auswertung aller Kosten, die durch die tierärztliche Leistungserstellung verursacht werden.

Eine Kostenrechnung wird lediglich für den Praxisinhaber durchgeführt und soll ihm dabei helfen, die tatsächliche, wirtschaftliche Lage der Praxis darzustellen (daher wird Kostenrechnung auch „internes Rechnungswesen“ genannt). Da sie nicht nach außen dringt, wird die Kostenrechnung durch keinerlei gesetzliche Regelungen eingeschränkt. So ist es auch möglich, dass **kalkulatorische Kosten** angesetzt werden. Kalkulatorische Kosten bedingen keinen direkten Ressourcenverbrauch. Wird beispielsweise im eigenen Haus eine Praxis eingerichtet, muss keine Miete bezahlt werden, dadurch wirft die Praxis einen höheren Gewinn ab als eine vergleichbare Praxis in gemieteten Räumen. Um die tatsächliche Wirtschaftlichkeit der Praxis beurteilen zu können, müsste man also eine kalkulatorische Miete einberechnen, und zwar in Höhe des Betrags, der üblicherweise für derartige Räume zu erbringen wäre.

Abschreibungen sind ebenfalls kalkulatorische Kosten, können aber ganz offiziell bei der Gewinnermittlung verrechnet werden.

1. Abschreibungen

Vermögensgegenstände des Anlagevermögens, deren Nutzungsdauer limitiert ist (z.B. Geräte, technische Anlagen, Fahrzeuge, Geschäftsausstattung), erfahren eine Wertminderung im Laufe der Zeit, und zwar nicht nur durch direkte Nutzung, sondern auch durch wirtschaftliche Entwertung oder durch den technischen Fortschritt, zusammengefasst: durch „Abnutzung“. So ist ein Röntgengerät nach fünf Jahren einfach weniger wert als beim Kauf, selbst wenn man es kaum (ab)genutzt hat. Anlagegüter, die von solch einer Wertminderung betroffen sind, nennt man abnutzbar, im Gegensatz zu den grundsätzlich als nicht abnutzbar eingestuften Anlagegütern wie z.B. Grundstücken oder Unternehmensbeteiligungen. Für abnutzbare Anlagegüter muss **der jährliche „Werteverzehr“** in Form der **„Absetzung für Abnutzung“ (AfA)** vom Anlagevermögen abgezogen (abgeschrieben) werden, um eine einigermaßen realitätsnahe Abbildung der Vermögensverhältnisse zum Stichtag zu bekommen. In einer Einnahmenüberschussrechnung oder Gewinn- und Verlustrechnung tauchen Abschreibungen als eigene Rubrik unter Praxisausgaben bzw. in Form von Aufwendungen auf, weil sie den Unternehmensgewinn reduzieren. Haben die abnutzbaren Wirtschaftsgüter jedoch einen Anschaffungswert von unter € 410,- netto (und sind

zur selbständigen Nutzung fähig), zählen sie zu den geringwertigen Wirtschaftsgütern (GWG) und können im Anschaffungsjahr in voller Höhe als Betriebsausgaben abgezogen werden. Also kann beispielsweise eine Schreibtischlampe für € 380,- exklusive MwSt. direkt als Ausgabe abgezogen werden, sie muss nicht über mehrere Jahre abgeschrieben werden.

Abschreibungen können planmäßig, außerplanmäßig oder steuerlich bedingt sein, und leistungsabhängig, linear oder degressiv erfolgen. **Planmäßig** bedeutet, dass man sich überlegt, wie lange ein Gerät voraussichtlich genutzt wird, und dann das Gerät über diesen Zeitraum abschreibt. **Linear** bedeutet, dass während dieser Abschreibungszeit jedes Jahr die gleiche Summe abgeschrieben wird. Beispiel: ein OP-Tisch wird für € 1.500,- gekauft. Planmäßige Nutzung: 10 Jahre. Bei linearer Abschreibungsart (und das ist die, die das Steuerrecht generell vorsieht) würden also zehn Jahre lang jedes Jahr 10%, also € 150,- abgeschrieben werden. Ein Laptop hingegen mit gleichem Neupreis hat eine voraussichtliche Nutzungsdauer von nur drei Jahren, es werden daher in 3 Jahren je 33% abgeschrieben. Allerdings kann man einen im Juni 2010 gekauften Laptop nicht Ende 2012 abgeschrieben haben, denn man muss im Anschaffungsjahr „pro rata temporis“, also zeitanteilig und monatsgenau abschreiben, was bedeutet: in 2010 schreibt man nur 7/12 der 33% ab, in 2011 und 2012 je 33%, und in 2014 die restlichen 5/12 von 33%. Man entscheidet auch nicht selbst, wie lange die Nutzungsdauer eines Gegenstands ist. Dafür gibt es [AfA-Tabellen des Bundesfinanzministeriums](#), aus denen man die steuerlich anerkannte Nutzungsdauer vieler Anlagegegenstände herauslesen kann. Jedenfalls entsteht durch AfA für jeden abnutzbaren Vermögensgegenstand jedes Jahr ein neuer „**Buchwert**“, also ein Wert, den der Gegenstand nach Wertminderung laut Buchhaltungsunterlagen noch hat.

Bei der **degressiven** Abschreibung wird die Abschreibungssumme jedes Jahr als fixer Prozentsatz (bis max. 30%) vom Buchwert neu berechnet. Damit hat man am Anfang höhere Wertminderungen als am Ende, was sich steuerlich evtl. positiv auswirkt, geht aber seit 2008 nicht mehr. Die **leistungsabhängige** Abschreibung wird auch nur selten angewandt, hier wird der tatsächliche Werteverzehr eines Gegenstands im Verhältnis zur Gesamtnutzungsdauer zur Berechnungsgrundlage gemacht, also z.B. bei einem LKW die gefahrene Kilometerzahl im Verhältnis zur Gesamtlauflistung. Eine **außerplanmäßige** Abschreibung kommt beispielsweise in Betracht, wenn ein Vermögensgegenstand noch vor Ende der Nutzungsdauer irreparabel kaputt geht oder sogar entwendet wird (z.B. Diebstahl des Praxisfahrzeugs), dann kann der Buchwert in Form einer außerplanmäßigen Abschreibung aus dem Anlagevermögen entfernt werden. Oder wenn ein Ultraschall-Gerät gekauft wurde für € 18.000,- und über 8 Jahre (12,5%) abgeschrieben werden soll, dann hat es nach 2 Jahren immer noch einen Buchwert von € 13.500,-. Bringt dann der Hersteller aber ein verbessertes Nachfolgemodell heraus, das neu nur € 12.000,- kostet, ist ein zusätzlicher dauerhafter Werteverlust eingetreten, sodass zur planmäßigen AfA in Höhe von € 2.250,- auch noch € 1.500,- außerplanmäßig abgeschrieben werden. Der Rest-Buchwert von € 12.000,- wird dann über die restlichen 6 Jahre weiter mit 16,67% (€ 2.000,-) abgeschrieben. Da sich nicht abnutzbare Anlagegüter – wie der Name schon sagt - nicht planmäßig abnutzen, gibt es für sie auch keine planmäßige AfA, sondern höchstens außerplanmäßige Abschreibungen.

Abnutzbare und zur selbständigen Nutzung fähige GWG mit einem Wert über € 150,- und unter

€ 1.000,- netto, die im gleichen Jahr angeschafft wurden, können auch zu einem **Sammelposten** zusammengefasst und über 5 Jahre abgeschrieben werden.

2. Kostenstruktur in der Praxis

Die Kostenstrukturanalyse des Statistischen Bundesamtes für das Jahr 2007 ([Statistisches Bundesamt, 2009](#)) zeigt, dass die durchschnittlichen Aufwendungen von Kleintierpraxen 71% der Einnahmen ausmachen (siehe Tab. II,1).

Tab. II,1: Auszug aus der Kostenstrukturanalyse 2007 des Statistischen Bundesamtes.

Kostenstruktur Tierarztpraxen	Kleintiere	Großtiere	Groß- u. Kleintiere
Einnahmen aus selbstständiger kurativer tierärztlicher Tätigkeit (ohne Umsatzsteuer)	87,6 %	86,6 %	85,2 %
Einnahmen aus Medikamentenabgabe und verkauften Zusatzsortimenten (ohne USt.)	11,8 %	12,9 %	14,1 %
Einnahmen aus sonstiger tierärztlicher Tätigkeit	0,6 %	0,4 %	0,7 %
Personalaufwendungen	18,2 %	11,0 %	12,3 %
Aufwendungen für Vertretungen (Honorare)	0,7 %	0,8 %	1,1 %
Aufwendungen für angewandte Medikamente und Verbrauchs-/Labormaterial	19,8 %	39,8 %	27,7 %
Aufwendungen für abgegebene Medikamente und Zusatzsortimente	7,9 %	8,5 %	9,1 %
Aufwendungen für Mieten/Leasing (Praxisräume, Garagen, EDV-Einrichtungen, Apparate, usw.)	5,7 %	2,0 %	3,2 %
Aufwendungen für Heizung, Strom, Gas, Wasser	0,6 %	0,4 %	0,7 %
Aufwendungen für Versicherungen, Beiträge und Gebühren (z.B. Berufshaftpflicht, Diebstahl- oder Feuerversicherung, usw. Nicht: KfZ-Versicherung)	1,2 %	1,0 %	0,8 %
Aufwendungen für Kraftfahrzeughaltung (soweit praxisbedingt)	2,0 %	5,0 %	4,0 %
Abschreibungen auf Praxiseinrichtung (mit Anschaffungswert > € 410,-)	2,3 %	1,3 %	2,7 %
Absetzbare geringwertige Güter (Wert < € 410,-)	0,3 %	0,2 %	0,20%
Fremdkapitalzinsen (soweit praxisbedingt. Nicht: Darlehenszinsen auf bauliche Maßnahmen)	1,0 %	0,8 %	0,7 %
Sonstige betriebliche Aufwendungen (z.B. tierärztl. Verrechnungsstellen, Fort- u. Weiterbildung, Fachliteratur, betriebl. Steuern, Steuer-/Rechtsberatung, Büromaterial. Nicht: Einkommensteuer)	11,0 %	6,8 %	9,3 %
Aufwendungen insgesamt:	71,0 %	78,0 %	72,2 %