

# **Vertragsarztrechtsänderungsgesetz (VÄndG) - Steuerrechtliche Folgen -**

Vortrag am 26.03.2007

Referent: Matthias Leutke  
Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht

Sozius in der Kanzlei

Dr. Scheffler & Partner  
Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte  
Gesellschaft bürgerlichen Rechts  
Ifflandstraße 81 - 83  
22087 Hamburg

# Vertragsarztrechtsänderungsgesetz (VÄndG) - Steuerrechtliche Folgen

Dozent: Matthias Leutke  
Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht

Seite 2 von 25

Das Vertragsarztrechtsänderungsgesetz (VÄndG).....	3
<b>1. Teil: Ertragssteuerrecht .....</b>	<b>3</b>
1. Ausweitung der Anstellungsmöglichkeiten .....	3
a) Neuerung .....	3
b) Ertragsteuerliche Folgen für den angestellten Arzt.....	3
c) Ertragsteuerliche Folgen für den Vertragsarzt .....	3
2. Berufsausübungsgemeinschaften .....	3
a) Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR).....	3
(1) Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit .....	3
Exkurs: Sonderbetriebsvermögen .....	3
Exkurs: Die Praxis(organisations)gemeinschaft .....	3
(2) Einkünfte aus Gewerbebetrieb .....	3
Exkurs: Gewerbesteuer .....	3
(3) Die gewerblich geprägte Personengesellschaft .....	3
b) Rechtsform der GmbH .....	3
3. Teilzulassung.....	3
4. Gleichzeitige Tätigkeit in Arztpraxis und Krankenhaus .....	3
5. Zweigpraxen / Praxisfilialen .....	3
6. Berufsausübung über Altersgrenzen hinweg.....	3
7. Exkurs: Betriebsveräußerung .....	3
a) Überblick.....	3
b) Freibetrag .....	3
c) Veräußerungsgewinn.....	3
d) Ermäßigte Besteuerung durch 1/5-Regelung, § 34 Abs. 1 EStG .....	3
e) Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Geschäftsveräußerung .....	3
f) Berechnungsbeispiel.....	3
<b><u>2. Teil: Umsatzsteuerrecht</u></b>	
a) Allgemeines.....	3
b) Rechtsform .....	3
(1) Grundsatz .....	3
(2) Ausnahme (beispielhaft) .....	3
c) Betriebsprüfung.....	3
d) Geschäftsführung durch einen Gesellschafter.....	3
e) Der Arzt als Kleinunternehmer .....	3

## **Das Vertragsarztrechtsänderungsgesetz (VÄndG)**

Am 1. Januar 2007 trat das VÄndG in Kraft. Die neuen Regelungen machen den Arztberuf moderner und attraktiver. Es wurden die gesetzlichen Voraussetzungen für eine weitreichende Liberalisierung des Vertragsarztes geschaffen. Die Neuerungen stellen den niedergelassenen Arzt vor eine große Herausforderung, da sich die Praxislandschaft zwangsläufig verändern wird. Um die Praxis „zukunftsfähig“ zu machen, ist es unumgänglich, sich mit den Änderungen auseinander zu setzen und eine eventuell notwendige Anpassung in Angriff zu nehmen.

Im Rahmen dieses Vortrags werden die steuerlichen Auswirkungen der wichtigsten Neuerungen kurz dargestellt und im ersten Teil zunächst die ertragsteuerrechtlichen Folgen erläutert. Im zweiten Abschnitt wird in der gebotenen Kürze auf die Umsatzsteuer eingegangen. Zwar hat das VÄndG keine direkte Auswirkung auf umsatzsteuerliche Sachverhalte, bei vielen Arztkollegen besteht aber gerade hier Unsicherheit hinsichtlich der Umsatzsteuerpflicht auf bestimmte Leistungen des Arztes.

**Wenn im Rahmen des Vortrages von „dem Arzt“ die Rede ist, ist selbstverständlich auch „die Ärztin“ gemeint.**

Der Vortrag ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Er dient jedoch nur einer ersten Information. Die Komplexität und der ständige Wandel des deutschen Steuerrechts machen es unumgänglich, Haftung und Gewähr für hier dargestellte Inhalte auszuschließen.

### **1. Teil: Ertragssteuerrecht**

#### **1. Ausweitung der Anstellungsmöglichkeiten**

##### **a) Neuerung**

Bislang durften Ärzte, die eine eigene Praxis betreiben, maximal einen ganztags beschäftigten Arzt oder zwei halbtags beschäftigte Ärzte desselben Fachgebietes anstellen. Das zuvor vom Praxisinhaber abgerechnete Gesamtvolumen der ärztlichen Leistungen durfte dabei kaum überschritten werden.

Nach der Neureglung dürfen sie nun ohne (gesetzliche) Begrenzung weitere Ärzte auch mit anderen Fachrichtungen sowie mit individueller Arbeitszeitgestaltung anstellen, sofern Zulassungsbeschränkungen nicht entgegenstehen<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Im Falle von Zulassungsbeschränkungen gilt grundsätzlich § 101 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 SGB V (Fachgleichheit, Leistungsbeschränkung) weiter, jedoch ohne das eine zahlenmäßige Beschränkung gilt.

### **b) Ertragsteuerliche Folgen für den angestellten Arzt**

Der angestellte Arzt erzielt grundsätzlich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gem. § 19 Einkommensteuergesetz (EStG).

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielen nur **Arbeitnehmer**, also Personen, die aus einem bestehenden oder früherem Dienstverhältnis **Arbeitslohn** beziehen. Zum Arbeitslohn zählen z. B. Gehälter, Löhne, Gratifikationen.

Der Arbeitnehmer ist, im Gegensatz zum Selbständigen, an Weisungen des Vorgesetzten gebunden (vor allem hinsichtlich Arbeitszeit, Arbeitsort und der zu verrichtenden Arbeit).

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer in Form der **Lohnsteuer** bereits vom (Brutto-)Arbeitslohn durch den Arbeitgeber einbehalten und an das Finanzamt abgeführt.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit können **Werbungskosten** in Abzug gebracht werden. Als Werbungskosten kommen z. B. in Betracht:

- Beiträge zu Berufsverbänden
- Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsplatz: Unabhängig vom gewählten Verkehrsmittel einheitlich je km 0,30 €, max. 4.500,- € pro Jahr (ein höherer Betrag nur, wenn der Arbeitnehmer einen eigenen bzw. ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen nutzt). **Ab 2007 ist die Entfernungspauschale für die ersten 20 km gestrichen.**
- Notwendige Mehraufwendungen aus Anlass einer doppelten Haushaltsführung
- Aufwendungen für Arbeitsmittel. In Höhe von 410,00 € netto je Arbeitsmittel können die Kosten im Jahr der Anschaffung in voller Höhe abgesetzt werden. Übersteigen sie 410,00 €, so sind sie auf die Nutzungsdauer des Arbeitsmittel zu verteilen.
- Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, i.d.R. jedoch höchstens 1.250,00 € im Jahr und ab 2007 nur noch dann, wenn es den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstellt (und das ist für einen angestellten Arzt sehr unwahrscheinlich).

Wenn keine höheren Werbungskosten nachgewiesen werden, ist der **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** in Höhe von **920,00 €** bei Versorgungsbezügen **102,00 €** abzuziehen.

### **c) Ertragsteuerliche Folgen für den Vertragsarzt**

Der Vertragsarzt erzielt aus seiner vertragsärztlichen (und ggf. privatärztlichen) Tätigkeit grundsätzlich sogenannte „Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit gem. § 18 EstG“. Die Lohnkosten für den angestellten Arzt stellen wie die Gehälter der übrigen Mitarbeiter der Praxis Betriebsausgaben dar, sie mindern also seinen Gewinn und verringern so die Höhe der Einkommensteuer des Vertragsarztes.

Eine solche Lösung ist deutlich klarer in der steuerlichen Umsetzung als die häufige Praxis des „Juniorpartners ohne (Mitsprache-)Rechte“. Durch eine solche Anstellung und die Zah-

lung eines hierfür von beiden Seiten als sachgerecht angesehenen Gehaltes werden die häufigen Streitigkeiten über Fragen der Beteiligung des Juniors am Betriebsvermögen ausgeschlossen.

Ausnahmsweise können diese Einkünfte als solche „aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG)“ zu beurteilen sein. Hierzu und zu der steuerlichen Bedeutung dieser Differenzierung später mehr. Der Unterschied zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb liegt in der **leitenden und eigenverantwortlichen** Tätigkeit des Freiberuflers. Allerdings: die Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit im Rahmen einer Kapitalgesellschaft (AG, GmbH) gilt immer als gewerbliche Tätigkeit dieser Kapitalgesellschaft!

## 2. Berufsausübungsgemeinschaften

Bislang waren in der Regel nur örtliche Berufsausübungsgemeinschaften (Gemeinschaftspraxen) von Ärzten möglich. Jetzt können sich Ärzte auch zu einer überörtlichen Berufsausübungsgemeinschaft - zum Beispiel in verschiedenen Stadtteilen - zusammenschließen. Auch außerhalb des Bezirkes ihrer Kassenärztlichen Vereinigung können sich Ärzte mit zugelassenen Kollegen unter bestimmten Bedingungen zusammentun.

Die gesellschaftsrechtliche Ausgestaltung der Berufsausübungsgemeinschaften ist regelmäßig beschränkt auf die Rechtsform der GbR sowie der Partnerschaftsgesellschaft nach dem Partnerschaftsgesellschaftsgesetz (PartGG). Die OHG sowie die KG stellen Organisationsformen des Handelsrechts dar und eignen sich daher grundsätzlich nicht für den Betrieb einer Berufsausübungsgemeinschaft. Diese Organisationsformen sind auf den Betrieb eines Handelsgewerbes ausgerichtet und stehen somit im Gegensatz zu der freiberuflichen ärztlichen Tätigkeit.

Das Medizinische Versorgungszentrum (MVZ) stellt keine neue Rechtsform als solche dar, sondern bildet ebenso eine so genannte Berufsausübungsgesellschaft. § 95 Abs. 1 Satz 6 SGB V definiert ausdrücklich, dass alle zulässigen Organisationsformen (besser wäre: Rechtsformen) erlaubt sind. Damit kann diese Berufsausübungsgemeinschaft durch eine Personengesellschaft, eine Kapitalgesellschaft oder eine sonstige Vereinigung betrieben werden. Die Organisation in Form einer Partnerschaftsgesellschaft kommt hier nicht in Betracht, das es sich gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 PartGG um eine Kooperation von Angehörigen freier Berufe zur Ausübung ihres Berufes handelt. Das MVZ erbringt jedoch eigene Leistungen durch angestellte Ärzte.

In der nachfolgenden Ausführung werden die GmbH und die GbR schwerpunktmäßig dargestellt. Die steuerrechtliche Beurteilung richtet sich hierbei nach den üblichen (bekannt)en steuerrechtlichen Grundsätzen.

## **Ertragsteuerliche Folgen**

### **a) Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)**

Die GbR ist in den §§ 705 - 740 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) geregelt. Die gesetzlichen Vorgaben sind hierbei weitestgehend dispositiv, das heißt, den Beteiligten obliegt im wesentlichen die Ausgestaltung des Gesellschaftsverhältnisses.

#### **(1) Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit**

Bei der „normalen GbR“, also einer nicht gewerblich tätigen und nicht gewerblich geprägten GbR sind die Einkünfte nach den Grundsätzen der Überschusseinkunftsarten zu ermitteln, gesondert vom Finanzamt festzustellen und den beteiligten Gesellschaftern anteilig zuzurechnen.

Die Gesellschafter der GbR erzielen nur dann „freiberufliche Einkünfte i. S. d. § 18 Abs. 1 Nr. 1 EstG“, wenn alle Gesellschafter als (freiberufliche) Mitunternehmer zu qualifizieren sind und jeder die persönlichen Voraussetzungen der freiberuflichen Tätigkeit (z.B. als Arzt) erfüllt.

Mitunternehmer in diesem Sinne ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist und eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann sowie unternehmerisches Risiko trägt.

Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen im laufenden Betrieb der Praxis, wie sie z. B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen.

Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines Unternehmens. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt-

Die Begriffe „Mitunternehmerschaft“, „Mitunternehmerinitiative“ und „Mitunternehmerrisiko“ lassen erkennen, dass das „Unternehmen“ Arztpraxis gemeinsam betrieben werden muss. Ausdruck dieses gemeinsamen Betriebs ist eine gemeinschaftliche Gewinnerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft. Dementsprechend hat der BFH in dem Beschluss vom 25.6.1984<sup>2</sup> eine Gewinnerzielungsabsicht „auf der Ebene des Gesellschafters“ für unerheblich gehalten.

Diese gemeinschaftliche Gewinnerzielungsabsicht fehlt auch in den Fällen einer Büro- oder Praxisgemeinschaft. Im Unterschied zu einer Gemeinschaftspraxis hat eine Büro- und Praxisgemeinschaft lediglich den Zweck, den Beruf in gemeinsamen Praxisräumen auszuüben und

---

<sup>2</sup> Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl II 19984, 751, 769.

bestimmte Kosten von der Praxisgemeinschaft tragen zu lassen und umzulegen. Die gemeinsame Beschäftigung von Personal und die gemeinsame Nutzung von Einrichtungsgegenständen führen aber nicht zu einer Mitunternehmerschaft.

### Exkurs: Sonderbetriebsvermögen

Bei den steuerlichen Standardproblemen zur Besteuerung der Personengesellschaft „ärztliche Gemeinschaftspraxis“ nehmen die Sonderbilanz und das Sonderbetriebsvermögen (Sonder-BV) einen hohen Stellenwert ein. Bedingt durch zahlreiche Entscheidungen des Bundesfinanzhofes, die von der Verwaltung punktuell übernommen wurden, hat sich folgende Klassifizierung des Sonder-BV durchgesetzt.

Sonder-BV I (Eigentum des Gesellschafters)		Sonder-BV II	
»WG, deren Nutzung betrieblichen Zwecken der Mitunternehmerschaft (MU-schaft) zugute kommt«		»WG im Zusammenhang mit der Beteiligung des G'fters«	
<b>notwendiges</b> Sonder-BV I	<b>gewillkürtes</b> Sonder-BV I	<b>notwendiges</b> Sonder-BV II	<b>gewillkürtes</b> Sonder-BV II
»unmittelbare Nutzung für MU-schaft«	objektiv geeignet und subjektiv für die MU-schaft bestimmt	unmittelbarer Zusammenhang mit der Beteiligung	objektiv geeignet und subjektiv für die Beteiligung bestimmt
Zur Komplettierung der Übersicht wird hinzugefügt, dass in beiden Kategorien aktive wie passive WG vertreten sind.			

Dabei zieht jedes Sonder-BV einen eigenen Kontenkreis nach sich (Sonder-WG, Sonder-G+V, Sonderprivatkonto, Sonderkapitalkonto). Nach (umstrittener) Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist die Personengesellschaft für die Aufstellung der Sonderbilanzen und der Gewinnermittlung des Sonder-BV verantwortlich. Solche sind getrennt vom Rechenkreis der steuerlichen Gesamthandsbilanz durchzuführen.

Zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit gehören auch die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für die Überlassung von Wirtschaftsgütern aus seinem Sonderbetriebsvermögen (z.B. ein Ultraschall-Gerät), für besondere Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft (Geschäftsführung) oder auch für die Hingabe von Darlehen bezogen hat.

Entstehen dem Gesellschafter im Zusammenhang mit solchen Gegenständen des Sonderbetriebsvermögens Aufwendungen, so mindern diese Aufwendungen als **Sonderbetriebsausgaben** auch nur den Gewinnanteil dieses Gesellschafters.

### **Exkurs: Die Praxis(organisations)gemeinschaft**

Mit Urteil vom 14.4.2005 (XI R 82/03, BStBl II 2005, 752) hat der BFH die Gemeinschaftspraxis<sup>3</sup> (Mitunternehmerschaft) von der Praxisgemeinschaft abgegrenzt. Letztere hat lediglich den Zweck, den Beruf in gemeinsamen Praxisräumen auszuüben und bestimmte Kosten von der Praxisgemeinschaft tragen zu lassen und umzulegen. Ein einheitliches Auftreten nach außen genügt nicht, um aus einer Bürogemeinschaft eine Mitunternehmerschaft werden zu lassen.

Steuerlich ist diese Abgrenzung z. B. bedeutend bei der Übertragung eines Anteils an einer Praxisgemeinschaft. Es handelt sich dann nicht um eine steuerlich begünstigte (Mitunternehmer-)Anteilsveräußerung gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 18 Abs. 3 EStG (dazu später mehr). Diese Anteilsveräußerung ist dann vielmehr als Veräußerung eines Anteils an einer Einzelpraxis zu beurteilen.

### **(2) Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

Ausnahmsweise können die erzielten Einkünfte auch als solche „aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG“ zu beurteilen sein. Das hat nicht nur eine andere Bezeichnung in der Einkommensteuererklärung zur Folge, sondern vor allem auch eine weitere Steuerpflicht

### **Exkurs: Gewerbesteuer**

Im Gegensatz zu den Personensteuern, z. B. Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, berücksichtigt die Gewerbesteuer nicht die Leistungsfähigkeit einer Person, sondern besteuert den Gewerbebetrieb.

**Besteuerungsgrundlage ist der Gewerbeertrag.** Bei der Berechnung der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag ist von einem **Steuermessbetrag** (§ 11 GewStG) auszugehen. Dieser ist durch Anwendung eines Hundertsatzes (**Steuermesszahl**) auf den Gewerbeertrag zu ermitteln. Der Gewerbeertrag ist auf volle hundert Euro nach unten abzurunden und um bestimmte Freibeträge<sup>4</sup> zu kürzen.

---

<sup>3</sup> Die Berufsausübungsgemeinschaft entspricht der ehemaligen Gemeinschaftspraxis, erweitert um die Möglichkeiten der Überörtlichkeit und der fachübergreifenden Zusammenarbeit. Der Begriff der Gemeinschaftspraxis ist aus dem Zulassungsrecht gestrichen worden.

<sup>4</sup> Natürliche Personen und Personengesellschaften erhalten einen Freibetrag in Höhe von 24.500 €.

*Übersicht über die Ermittlung der GewSt:*

Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG)

+	Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)
=	Summe
/.	Kürzungen (§ 9 GewStG)
=	Gewerbeertrag (abrunden auf volle 100 €; § 11 Abs. 1 GewStG)
/.	24 500 € Freibetrag
=	verbleibender Betrag
x	Steuermesszahl (§ 11 Abs. 2 GewStG)
=	Steuermessbetrag x Hebesatz der Gemeinde (§ 16 GewStG)
=	Gewerbsteuer

**Gewerbesteueranrechnung (Achtung: kompliziert...)**

Bei Bezug von Einkünften aus Gewerbebetrieb aus nach dem 31.12.2000 beginnenden Wirtschaftsjahren, die der Besteuerung nach dem GewStG unterliegen, kommt eine Steuerermäßigung nach § 35 EStG<sup>5</sup> in Betracht.

<sup>5</sup> § 35 EStG:

(1) <sup>1</sup> Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34f und 34g, ermäßigt sich, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt,

1. bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen im Sinne des § 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 um das 1,8fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum nach § 14 des Gewerbesteuergesetzes für das Unternehmen festgesetzten Steuermessbetrags (Gewerbsteuer-Messbetrag); Absatz 3 Satz 4 ist entsprechend anzuwenden;

2. bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 um das 1,8fache des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags.

(2) <sup>1</sup> Bei Mitunternehmerschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3 ist der Betrag des Gewerbesteuer-Messbetrags und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen. <sup>2</sup> Der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag richtet sich nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen. <sup>3</sup> Wenn auf Grund der Bestimmungen in einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung bei der Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags für eine Mitunternehmerschaft nur der auf einen Teil der Mitunternehmer entfallende anteilige Gewerbeertrag berücksichtigt wird, ist der Gewerbesteuer-Messbetrag nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels in voller Höhe auf diese Mitunternehmer entsprechend ihrer Anteile am Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft aufzuteilen. <sup>4</sup> Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag ist als Vomhundertsatz mit zwei Nachkommastellen gerundet zu ermitteln. <sup>5</sup> Bei der Feststellung nach Satz 1 sind anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge, die aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, einzubeziehen.

(3) <sup>1</sup> Zuständig für die gesonderte Feststellung nach Absatz 2 ist das für die gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständige Finanzamt. <sup>2</sup> Für die Ermittlung der Steuerermäßigung nach Absatz 1 sind die Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags und die Feststellung des Anteils an dem festzusetzenden Gewerbesteuer-Messbetrag nach Absatz 2 Satz 1 Grundlagenbescheide. <sup>3</sup> Für die Ermittlung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags nach Absatz 2 sind die Festsetzung des Gewerbesteuer-Messbetrags und die Festsetzung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft Grundlagenbescheide.

Dr. Scheffler & Partner

Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte

Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Ifflandstraße 81 - 83 \* 22087 Hamburg \* Telefon: 040 / 227 140 - 0 \* Telefax: 040 / 227 140 - 99

Kanzlei@dr-scheffler.de \* www.dr-scheffler.de

Die Ermäßigung kann nur für den Teil der Einkommensteuer beansprucht werden, der auf die in dem zu versteuernden Einkommen enthaltenen Einkünfte aus Gewerbebetrieb entfällt.

Werden die Einkünfte aus einem Einzelunternehmen bezogen, ist die **Steuerermäßigung auf das 1,8fache** des für dieses Unternehmen für den Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum festgesetzten GewSt-Messbetrages beschränkt. Mitunternehmern ist der gegenüber der Mitunternehmerschaft festgesetzte GewSt-Messbetrag nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels zum Zwecke der Anwendung des § 35 EStG anteilig zuzurechnen. Den Mitunternehmern steht ebenfalls ein Ermäßigungsanspruch in Höhe von maximal dem 1,8fachen des ihnen zuzurechnenden Anteils am GewSt-Messbetrag der Mitunternehmerschaft zu. Bezieht ein Steuerpflichtiger Einkünfte aus mehreren der GewSt unterliegenden Unternehmen, besteht ein Anspruch auf Steuerermäßigung i. H. d. 1,8fachen der Summe der ihm zuzurechnenden GewSt-Messbeträge.

*Beispiel:*

Ein Einzelunternehmer hat Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. H. v.	50 000 €
Die Sonderausgaben betragen	10 000 €
Die Hinzurechnungen nach § 8 GewStG betragen	15 000 €

*Lösung:*

Nach § 7 GewStG beträgt der Gewerbeertrag:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	50 000 €
Hinzurechnungen	+ 15 000 €
Gewbeertrag	65 000 €
Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG)	./. 24 500 €
stpfl. Gewbeertrag	40 500 €

GewSt-Messbetrag:

12 000 € x 1% =	120 €
12 000 € x 2% =	240 €
12 000 € x 3% =	360 €
36 000 €	./. 36 000 €
4 500 € x 4% =	180 €
insgesamt	900 €

Berechnung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb = Gesamtbetrag der Einkünfte	50 000 €
Sonderausgaben	./. 10 000 €
zvE	40 000 €
tarifliche ESt 2004 (Grundtabelle)	9 547 €
abzüglich des 1,8fachen des GewSt-Messbetrages 900 € x 1,8 =	./. 1 620 €
festzusetzende ESt	7 927 €

### **Drei mögliche Ursachen, die zu einer Gewerblichkeit der Einkünfte führen:**

#### **1. Abfärbe- bzw. Infektionstheorie:**

Personengesellschaften wie z. B. eine Gemeinschaftspraxis sind als solche nicht selbst einkommensteuerpflichtig. Deshalb rechnet § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG das von Personengesellschaften erzielte Einkommen anteilig unmittelbar den einzelnen Mitunternehmern (den beteiligten Ärzten) als eigene Einkünfte zu. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG setzt dabei voraus, dass die Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen i. S. v. § 15 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 2 EStG betreibt. Eine Personengesellschaft muss aber nicht gewerblich tätig werden.

Ist die Personengesellschaft teils gewerblich, teils nicht gewerblich tätig (gemischte Tätigkeit), gilt die Tätigkeit **in vollem Umfang als Gewerbebetrieb** nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (Abfärbetheorie), wie z. B. die Veterinäre, die daneben gleich die Medikamente vertreiben.

Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gilt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt.

Lediglich bei einem äußerst geringfügigen gewerblichen Anteil (ca. 1,25 % des Gesamtumsatzes) erfolgt keine Umqualifizierung der nicht gewerblichen Einkünfte in gewerbliche Einkünfte.

**Auswege:** Gründung eine Kapitalgesellschaft für die gewerblichen Zwecke oder Gründung einer sogenannten „Zwillings-Personengesellschaft“ (Personen- und Beteiligungsidentität können gegeben sein) für die Abwicklung der gewerblichen Zwecke. Hierbei sollte auf eine echte und vollständige Trennung geachtet werden (eigene Konten, Steuernummer, eigene durchlaufende Nummerierung der Rechnungen etc.). Natürlich bemühen sich die Betriebsprüfer der Finanzämter, hier Fehler und Ungenauigkeiten aufzudecken mit der Folge der Gewerbesteuerpflicht für die gesamten Umsätze der Gesellschaft.

#### **2. Vervielfältigungstheorie**

Die Erzielung der Einkünfte aus „selbstständiger Arbeit“ unterscheidet sich von der „gewerblichen“ Einkünfterzielung vor allem dadurch, dass die persönliche Arbeitsleistung des Steuerpflichtigen im Vordergrund steht. Der Arzt als Angehöriger eines freien Berufs ist auch dann noch freiberuflich tätig, wenn er sich der Mithilfe **fachlich vorgebildeter** Arbeitskräfte bedient. Die Mithilfe nichtqualifizierter Arbeitskräfte, die nicht die Voraussetzungen für die Ausübung des freien Berufs erfüllen, ist unschädlich. Voraussetzung ist jedoch, dass der Steuerpflichtige auf Grund **eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich** tätig ist (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Eine Vertretung im Fall vorübergehender Verhinderung steht der Annahme einer leitenden und eigenverantwortlichen Tätigkeit nicht entgegen, § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG.

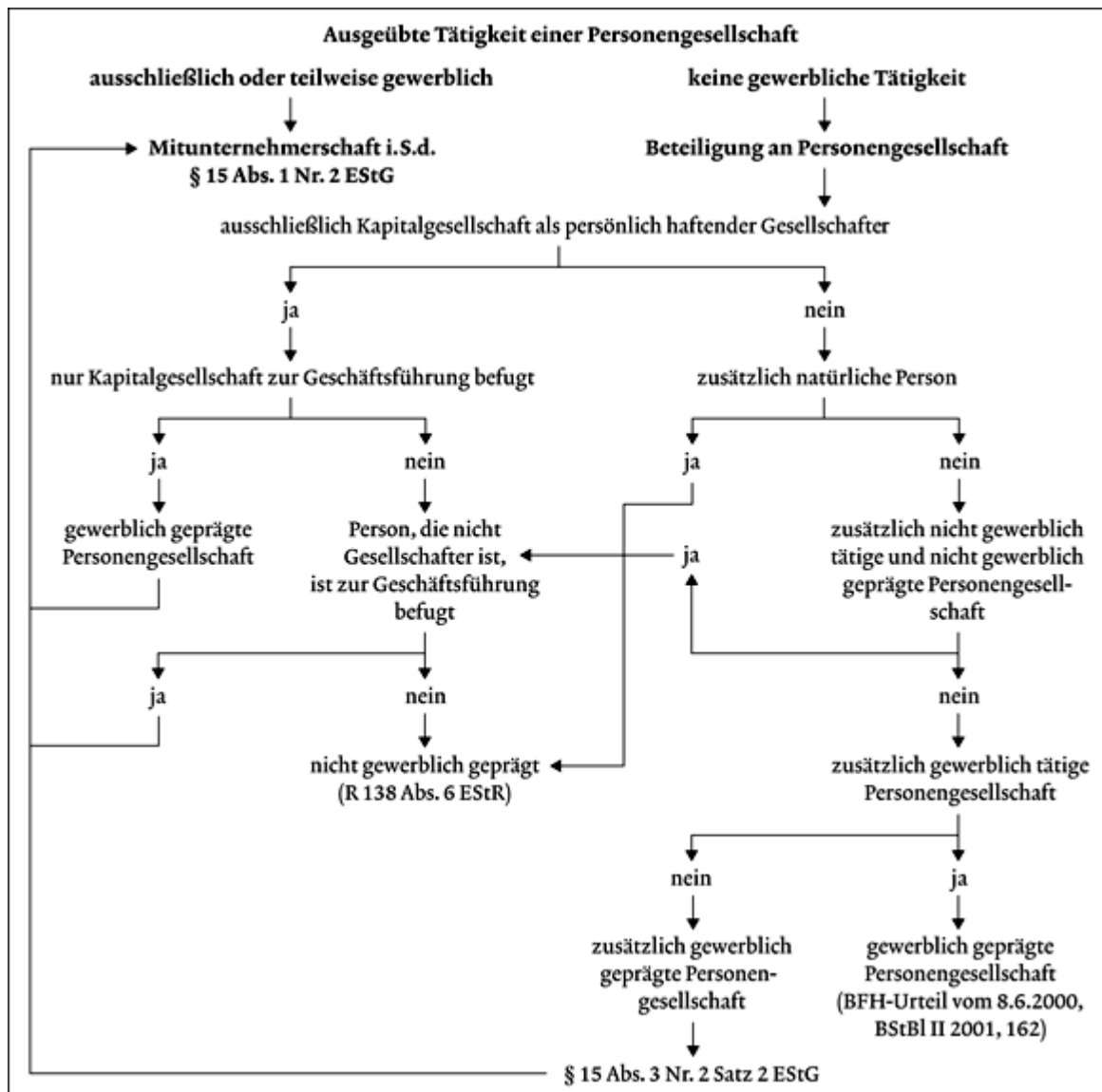
Nimmt jedoch die Tätigkeit einen Umfang an, der die ständige Beschäftigung mehrerer Angestellter oder die Einschaltung von „Subunternehmern“ erfordert, und werden den genannten Personen nicht nur untergeordnete, insbesondere vorbereitende oder mechanische Arbeiten übertragen, so beruht sie eben nicht mehr im Wesentlichen auf der persönlichen Arbeitskraft des Berufsträgers und ist deshalb steuerrechtlich als eine gewerbliche zu qualifizieren. Die Tatsache, dass die Gesellschafter durch die in gleicher oder ähnlicher Weise qualifizierten Mitarbeiter oder Subunternehmer von Arbeit entlastet wurden, stützt nicht die Annahme, die Tätigkeit beruhe auf der persönlichen Arbeitskraft der Berufsträger. Aber selbst dann, wenn nur Hilfskräfte beschäftigt werden, die ausschließlich untergeordnete Arbeiten erledigen, kann der Umfang des Betriebs im Einzelfall den gewerblichen Charakter der Tätigkeit begründen. Wann diese Voraussetzungen vorliegen, ist im Einzelfall „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse“ zu entscheiden. Auch hierzu gibt es eine Vielzahl von Streitfällen mit der Finanzverwaltung, in denen seitens des Finanzamtes die „Freiberuflichkeit“ aufgrund der Größe des Betriebes verneint wurde.

Die nach dem VÄndG nun mögliche Anstellung mehrerer Ärzte (insbesondere bei fremden Fachgebieten und an anderen Standorten) enthält daher grundsätzlich auch gewerbsteuerliche Gefahren. Entscheidungen der Finanzämter und –gerichte hierzu liegen noch nicht vor.

### **3. Die gewerblich geprägte Personengesellschaft § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG**

Ist eine Personengesellschaft nicht gewerblich tätig, erzielt sie natürlich auch keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb; Ausnahme: es handelt sich um eine „gewerblich geprägte“ Personengesellschaft i. S. d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Das Finanzamt geht bei seiner Prüfung, ob es sich um eine „gewerblich geprägte Personengesellschaft“ handelt, ganz schematisch nach der gesetzlichen Grundlage vor.

Die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG ist mit etwas Geduld aus dem folgenden Schaubild ersichtlich:



Der Nachteil solcher schematischen Prüfungen ist, dass sie die dem Finanzamt eigentlich obliegende Pflicht zur Betrachtung und Würdigung des Einzelfalles untergraben. Es ist in solchen Fällen im Nachhinein für die steuerlichen Vertreter recht schwer, die einmal gefasste Beurteilung des Finanzamtes wieder umzudrehen.

Daher ist bei der jetzt durch das VÄndG möglich gewordenen Freiheit der gemeinschaftlichen Berufsausübung die steuerrechtliche „Bedrohungslage“ unbedingt in die Planungen mit einzubeziehen.

## b) Rechtsform der GmbH

Bei der GmbH handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit. Der Behandlungsvertrag wird daher nicht mit dem behandelnden Arzt, sondern mit der GmbH, vertreten durch den/die Geschäftsführer, abgeschlossen. Die GmbH haftet dem Patienten gegenüber für alle Ansprüche aus dem Arztvertrag. Die Haftung der GmbH ist jedoch auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt. Für Behandlungsfehler haftet der behandelnde Arzt neben der Gesellschaft nach § 823 BGB aus deliktischer Haftung.

Die GmbH als juristische Person unterliegt nicht der Einkommensteuer (ESt), sondern der Körperschaftsteuer. Die Körperschaftsteuer (KSt) ist eine **besondere Art der Einkommensteuer** für juristische Personen (insbesondere Kapitalgesellschaften, z. B. AG und GmbH), andere Personenvereinigungen (z. B. Vereine) soweit diese nicht Mitunternehmerschaften i. S. d. EStG sind und Vermögensmassen.

**ESt und KSt bestehen nebeneinander.** Ein von einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteter Gewinn rechnet daher zur Bemessungsgrundlage der KSt der Kapitalgesellschaft und im Falle der Weiterausschüttung ebenfalls zur Bemessungsgrundlage der ESt der natürlichen Person bzw. KSt der juristischen Person des Anteilseigners (**Einkünfte aus Kapitalvermögen**). Eine steuerliche Doppelbelastung der Ausschüttungen wird dadurch berücksichtigt, dass die Dividenden nur zur Hälfte in die Bemessungsgrundlage für die persönliche ESt der Anteilseigner einbezogen werden (**Halbeinkünfteverfahren**).

Im Körperschaftsteuerrecht gelten weitgehend die Grundsätze und Vorschriften des Einkommensteuerrechts, so insbesondere für die Gewinnermittlung, für die Veranlagung und für die Steuerentrichtung.

Der bei einer GmbH angestellte Arzt erzielt grundsätzlich „Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gem. § 19 EStG“.

Ausschüttungen an die Gesellschafter stellen dagegen bei diesen „Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG“ dar.

Die Körperschaften unterliegen mit ihren Gewinnen einmalig der Körperschaftsteuer in Höhe von 25 %. Diese Steuerbelastung ist **definitiv**. Zur Ausschüttung an die Gesellschafter steht danach nur noch der Teil des Gewinns zur Verfügung, der nach Abführung der Körperschaftsteuer verbleibt. Nach den Grundvorstellungen des Gesetzgebers dürfen diese Vermögensmehrungen beim Gesellschafter nur in einem Umfang besteuert werden, dass sich für den von der Körperschaft erwirtschafteten Gewinn insgesamt nur eine Belastung mit Körperschaft- und Einkommensteuer ergibt, die anfallen würde, wenn der Gesellschafter den Gewinn unmittelbar erzielt hätte. Zu diesem Zweck wird bestimmt, dass die von Körperschaften bezogenen Gewinnausschüttungen an natürliche Personen **nur zu 50 %** der Besteuerung unterliegen. Die mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen (z.B. Darlehenszinsen für den Kauf eines Gesellschaftsanteils) sind wiederum auch nur zur Hälfte abzugsfähig (sog. **Halbeinkünfteverfahren**).

Die steuerlichen Belastungswirkungen im **Halbeinkünfteverfahren** zeigt die folgende Übersicht, bei der die Gewerbesteuer und der Solidaritätszuschlag aus Vereinfachungsgründen außer Betracht bleiben:

**Ebene der GmbH**

Gewinn vor Steuern	100,00
/ . KSt (25 %)	<u>/ . 25,00</u>
Gewinn nach KSt	75,00
/ . KapSt (20 %; § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG n.F.)	<u>/ . 15,00</u>
Auszahlung an den Anteilseigner	60,00

**Ebene des Gesellschafters (natürliche Person)**

Erhaltene Dividende (Auszahlung »Bardividende«)	60,00
+ von der GmbH einbehaltene KapSt	<u>+ 15,00</u>
Dividendeneinnahme i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	75,00
davon 50 % steuerfrei (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d) EStG)	<u>/ . 37,50</u>
Steuerpflichtige Dividendeneinkünfte	37,50
ESt (hier: 40 %)	15,00
Anrechnung der von der GmbH einbehaltenen KapSt (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG)	<u>15,00</u>
ESt des Anteilseigners	0
Dividende nach Steuern	60,00
Kumulierte Steuerbelastung (KSt und ESt)	40,00

### 3. Teilzulassung

Bislang war die Vollzeitigkeit Bedingung für die Zulassung einer eigenen ärztlichen Praxis. Jetzt kann eine eigene Praxis auch im Rahmen einer Teilzulassung (z. B. halbtags) eröffnet und betrieben werden.

Steuerrechtlich ergeben sich diesbezüglich keine weiteren Besonderheiten. Es ist jedoch besonders darauf zu achten, dass auch bei der Tätigkeit mit geringerem Umfang eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Auch bei der freiberuflichen Tätigkeit eines Arztes muss es sich um eine ernst gemeinte Beteiligung am Wirtschaftsleben handeln. Ein wesentliches Merkmal dafür ist, dass durch die ausgeübte Tätigkeit ein Gewinn bzw. ein Überschuss erzielt wird. Ist das denn nicht immer der Fall? Nein, denkbar sind jetzt Konstellationen der Teilzulassung eines ansonsten anderswo angestellten Arztes, die bei im Wesentlichen gleichen Fixkosten der Praxis natürlich nur geringere (KV-)Einnahmen ermöglichen. Eine wirtschaftliche Betätigung liegt daher nicht vor, wenn der Arzt nach der Einschätzung des Finanzamtes seine Tätigkeit nur aus „**Liebhabe**rei“ ausübt.

Steuerliche Folge dieser „Liebhabe

rei. Sie sind jedoch steuerlich nicht zu berücksichtigen, wenn die Tätigkeit von Anfang an erkennbar ungeeignet ist, auf Dauer einen Gewinn zu erbringen.

Der steuerpflichtige Arzt muss dem Finanzamt darlegen, dass er bei Beginn der (immer erst Jahre später im Nachhinein!) als „Liebhaberei“ qualifizierten Tätigkeit eben doch eine realistische Gewinnprognose erstellt hatte. Dass später andere, externe und nicht vorhersehbare Faktoren doch noch zu Verlusten führten, kann dann nicht vom Finanzamt als Indiz für das Vorliegen einer Liebhaberei gewertet werden.

Hier gilt also: vor einer vom VÄndG jetzt ermöglichten Änderung der beruflichen Tätigkeit sollte die steuerliche Komponente „Abwehr des Liebhabereivorwurfes“ umfassend vorbereitet werden, z.B. durch die vorherige Erstellung (und langfristiger Aufbewahrung!) genauer Planungsrechnungen

#### **4. Gleichzeitige Tätigkeit in Arztpraxis und Krankenhaus**

Bislang war es nicht möglich, als Arzt sowohl im Krankenhaus als auch in einer niedergelassenen Praxis tätig zu sein. Jetzt können Ärzte diese Berufe kombiniert ausüben.

Steuerrechtlich ergeben sich diesbezüglich keine weiteren Besonderheiten. In der Einkommensteuererklärung sind dann - selbstverständlich - beide Einkünfte zu erklären (genauer: alle Einkünfte, „Welteinkommensprinzip“).

#### **5. Zweigpraxen / Praxisfilialen**

Ärzte, die eine eigene Praxis betrieben, können von nun an auch an anderen Orten sogenannte Zweigpraxen eröffnen, wenn die Versorgung der Versicherten an diesem Ort verbessert wird. Sie sind hierbei nicht an die Bezirksgrenzen ihrer Kassenärztlichen Vereinigung gebunden.

Steuerrechtlich spricht man von einer „Betriebsstätte“.

Eine solche Betriebsstätte kann allgemein als unselbstständiger Teil (räumlicher Bereich) eines Unternehmens verstanden werden, der dadurch gekennzeichnet ist, dass er sich als feste Geschäftseinrichtung darstellt, von der aus mit einer gewissen Stetigkeit eine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird. Der Begriff der Betriebsstätte dient in erster Linie der örtlichen Abgrenzung und Zuweisung von Einkünften und Umsätzen.

Das zuständige Finanzamt wird - aller Voraussicht nach - gem. § 18 Abs. 1 Nr. 3 Abgabenordnung (AO) das Finanzamt sein, von dessen Bezirk aus die Berufstätigkeit des Arztes vorwiegend ausgeübt wird (Sitz der Hauptpraxis). Dies gilt jedenfalls bei einer einheitlichen Buchhaltung und Gewinnermittlung.

Achtung: Diese Konstellation kann zu „gewerblichen Einkünften“ führen (vgl. die oben erläuterte Vervielfältigungstheorie)!

## 6. Berufsausübung über Altersgrenzen hinweg

Die Altersbegrenzungen gelten nicht mehr so wie zuvor<sup>6</sup>.

Aus steuerrechtlicher Sicht ergeben sich diesbezüglich keine gravierenden Besonderheiten. Bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen wird dem Steuerpflichtigen ein „**Altersentlastungsbetrag**“ im Rahmen der Besteuerung seiner Einkünfte gewährt. Dessen steuerliche Auswirkung ist zwar relativ gering, aber dennoch zu berücksichtigen.

Nach § 24a EStG wird der Altersentlastungsbetrag einem Steuerpflichtigen gewährt, der vor dem Beginn des Kalenderjahres, in dem er sein Einkommen bezogen hat, das 64. Lebensjahr vollendet hat. Der Altersentlastungsbetrag ist ein Betrag von 40 % des Arbeitslohnes und der positiven Summe der Einkünfte, die nicht solche aus nichtselbstständiger Arbeit sind, höchstens jedoch insgesamt ein Betrag von 1.900 €. Versorgungsbezüge, Einkünfte aus Leibrenten i. S. d. § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. a EStG und Einkünfte i. S. d. § 22 Nr. 4 Satz 4 Buchst. b EStG (Abgeordnetenbezüge) bleiben bei der Bemessung des Betrags außer Betracht. Im Fall der Zusammenveranlagung von Ehegatten ist der Altersentlastungsbetrag jedem Ehegatten, der die altersmäßigen Voraussetzungen erfüllt, nach Maßgabe der von ihm bezogenen Einkünfte zu gewähren.

### *Übergangsregelung ab 2005*

Der Altersentlastungsbetrag wurde 1975 eingeführt und soll bei der Besteuerung solcher Einkünfte einen Ausgleich schaffen, die nicht wie Versorgungsbezüge und Leibrenten begünstigt sind. Der Altersentlastungsbetrag verliert jedoch dann seine Rechtfertigung, wenn in der Endstufe der nachgelagerten Besteuerung i. S. d. AltEinkG vom 5.7.2004 (BGBl I 2004, 1427) die Renten und Versorgungsbezüge zu 100 % besteuert werden.

Nach § 24a EStG wird der Altersentlastungsbetrag, abgestuft über einen Zeitraum von 35 Jahren, im gleichen Maße wie der Anstieg des Besteuerungsanteils der Renten abgeschafft; der Höchstbetrag des Altersentlastungsbetrages von bisher jährlich 1.900 € (bis 2004) wird über einen Zeitraum von 35 Jahren auf 0 € abgesenkt. Nach der Tabelle des § 24a EStG wird der Vomhundertsatz des Altersentlastungsbetrags sowie der Höchstbetrag in dem auf die Vollendung des 64. Lebensjahres folgenden Jahres ermittelt und bleibt dann auf Dauer unverändert.

---

<sup>6</sup> Wenn man eine eigene Praxis eröffnen wollte, durfte man bislang nicht älter als 55 Jahre sein. Die Altersgrenze für eine Tätigkeit als Vertragsarzt in der gesetzlichen Krankenversicherung lag bisher bei 68 Jahren.

Übersicht:

Das auf die Vollendung des 64. Lebensjahres folgende Kalenderjahr	Altersentlastungsbetrag	
	in % der Einkünfte	Höchstbetrag in €
2005	40,0	1 900
2006	38,4	1 824
2007	36,8	1 748
2023	13,6	646
2039	0,8	38
2040	0,0	0

## 7. Exkurs: Betriebsveräußerung

### a) Überblick

Nach § 16 Abs. 1, § 18 Abs. 3 EStG gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit auch Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung des ganzen Betriebs oder eines Teilbetriebs. Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Betriebs.

Ein ganzer Gewerbebetrieb (in diesem Zusammenhang wird auch eine Arztpraxis so benannt) wird dann veräußert, wenn der Betrieb beim Erwerber als „geschäftlicher Organismus“ fortgeführt werden kann. Die Annahme einer Betriebsveräußerung im Ganzen wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Veräußerer einige Wirtschaftsgüter, die nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, zurückbehält.

Die Aufgabe eines Betriebs im Ganzen ist anzunehmen, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen innerhalb kurzer Zeit und damit in einem einheitlichen Vorgang - nicht nach und nach - entweder in das Privatvermögen übergeführt oder an verschiedene Erwerber veräußert und damit der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört. Insbesondere muss bei einer Veräußerung auch der Patientenstamm und der Praxiswert entgeltlich auf einen anderen übertragen werden. Die freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen Wirkungskreis muss wenigstens für eine „gewisse Zeit“ eingestellt werden. Unschädlich kann die Fortführung einer freiberuflichen Tätigkeit in geringem Umfang sein, wenn die darauf entfallenden Umsätze in den letzten drei Jahren weniger als 10 % der gesamten Einnahmen ausmachen. Die Hinzugewinnung neuer Patienten innerhalb einer gewissen Zeit nach Betriebsaufgabe ist - auch ohne Überschreiten der 10 %-Grenze - in jedem Fall schädlich, da eine Betriebsaufgabe dann tatsächlich nicht stattgefunden hat.

### b) Freibetrag

Hat der Arzt das 55. Lebensjahr vollendet oder ist er dauernd berufsunfähig, so wird der Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 4 EStG auf Antrag zur ESt nur herangezogen, soweit er

45.000 € übersteigt. Der Freibetrag ist dem Steuerpflichtigen nur einmal zu gewähren. Er ermäßigt sich allerdings um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136.000 € übersteigt.

### c) Veräußerungsgewinn

Veräußerungsgewinn i.S.d. §§ 16 bis 18 EStG ist der Betrag, um den der Veräußerungspreis oder der Entnahmewert nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens übersteigt.

Erzielt der Arzt aus der Aufgabe oder Veräußerung der Praxis oder eines Mitunternehmeranteils einen steuerlichen Gewinn, so ist der Gewinn gem. § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 34 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 EStG mit einem **ermäßigten Steuersatz** zu besteuern. Der Zweck der Tarifvergünstigung nach §§ 16, 34 EStG besteht darin, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven ESt-Tarif zu erfassen. Sie setzt demnach voraus, dass alle stillen Reserven der wesentlichen Grundlagen des Betriebs **in einem einheitlichen Vorgang** aufgelöst werden; denn eine Zusammenballung liegt nicht vor, wenn dem Veräußerer oder Aufgebenden noch stille Reserven verbleiben, die erst in einem späteren Veranlagungszeitraum aufgedeckt werden. Eine Tarifvergünstigung kann somit nicht gewährt werden, wenn im Rahmen des Veräußerungs- oder Aufgabevorgangs nicht alle stille Reserven in dem veräußerten Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil aufgedeckt worden sind.

### d) Ermäßigte Besteuerung durch 1/5-Regelung, § 34 Abs. 1 EStG

Gem. § 34 Abs. 1 EStG beträgt die Einkommensteuer auf Veräußerungsgewinne regelmäßig das Fünffache der auf ein Fünftel des Veräußerungsgewinns entfallenden Einkommensteuer. Liegen die Voraussetzungen für die Gewährung des Veräußerungsfreibetrages dem Grunde nach vor, so kann alternativ zur 1/5-Regelung die Einkommensteuer auf Antrag bis zur Höhe eines Veräußerungsgewinns von € 5 Mio. auf 56 % des durchschnittlichen Steuersatzes, mindestens jedoch 16 %, beschränkt werden, § 34 Abs. 3 EStG. Dieser Antrag kann nur einmal im Leben gestellt werden.

### e) Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der Geschäftsveräußerung

Nach § 1 Abs. 1a UStG ist eine Geschäftsveräußerung nicht steuerbar. Maßgeblich ist allerdings, dass die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens im Ganzen übertragen werden.

### f) Berechnungsbeispiel

Die unterschiedlichen steuerlichen Auswirkungen sollen anhand des folgenden Beispiels verdeutlicht werden. Zugrundegelegt wurde eine Veräußerung gegen Kaufpreis in 2007.

Veräußerungserlös:	80.000 €
Buchwerte:	30.000 €
Übrige Einkünfte laufendes Kalenderjahr:	40.000 €

- **Vor vollendetem 55. Lebensjahr:**

Tarifliche Einkommensteuer:

1/5-Regelung nach § 34 Abs. 1 EStG: 28.565 € (das ist die einzige „Erleichterung“)

- **ab vollendetem 55. Lebensjahr:**

Tarifliche Einkommensteuer:

1/5-Regelung nach § 34 Abs. 1 EStG: 28.565 € (wie beim Unter-55-Jährigen)

Berechnung §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 1 EStG: 11.040 € (dazu der Freibetrag von € 45.000,-)

Berechnung §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 3 EStG: 9.960 € (Freibetrag und „halber“ Steuersatz)

Berechnung § 34 Abs. 3 EStG: 18.506 € (nur „halber“ Steuersatz)

Unterschiede ergeben sich weiterhin bei einer Veräußerung gegen wiederkehrende Leistungen bzw. Ratenzahlung.

Gerade wenn zur Zeit (noch!) die mit einer Praxis im gesperrten Gebiet verbundene K(Z)V-Zulassung als eigenständiger Wert angesehen werden kann, muss ein Arzt, der nicht unbedingt noch zehn oder mehr Jahre arbeiten kann oder will, die Frage prüfen, ob er nicht schon jetzt überträgt. Gegebenenfalls auch schon vor dem 55. Geburtstag und gegebenenfalls auch mit der Aussicht, danach als angestellter Arzt durchaus weiterzuarbeiten. Die in diesem Fall anstehenden steuerlichen Folgen lassen sich vollständig schon jetzt erarbeiten. Möglicherweise wird bei einer zum jetzigen Zeitpunkt durchgeführten Veräußerung ein deutlich höherer Kaufpreis erzielt als in Zukunft, so dass selbst unter Berücksichtigung der Einkommensteuer hierauf jetzt ein höherer Betrag beim Arzt verbleiben kann.

## **2. Teil: Umsatzsteuer**

In der ärztlichen Praxis taucht immer wieder die Frage auf, wann und unter welchen Voraussetzungen die ärztliche Leistung umsatzsteuerfrei bzw. umsatzsteuerpflichtig ist. Ehrlich gesagt: die meisten Mediziner beschäftigen sich mit dieser Frage eigentlich zu wenig. Dabei übersehen sie die teilweise grundlegenden Einschränkungen der Umsatzsteuerfreiheit seit 9.3.2001, 1.1.2002 und 1.1.2003. Hier muss der Arzt mit seinem Steuerberater von sich aus die verschiedenen Tätigkeiten einmal umsatzsteuerrechtlich durchprüfen, dies sollte keinesfalls erst einer späteren Betriebsprüfung des Finanzamtes überlassen werden.

### **a) Allgemeines**

Steuerbare Umsätze führen nur dann zur Umsatzbesteuerung, wenn für sie keine Steuerbefreiung greift, wenn sie also auch steuerpflichtig sind. Nach der Rechtsprechung des EuGH sowie nach Artikel 13 der 6. EG-Richtlinie sind Leistungen eines Arztes **nur dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn sie der medizinischen Betreuung von Personen durch das Diagnostizieren und Behandeln von Krankheiten** oder anderen Gesundheitsstörungen dienen. Entscheidend für die steuerliche Beurteilung ist daher immer die medizinische Indikation der Leistung.

Die Steuerbefreiung gilt dabei unabhängig davon, um welche konkrete ärztliche Leistung es sich handelt (Untersuchung, Attest, Gutachten etc.), für wen sie erbracht wird (Patient, Gericht, Sozialversicherung etc.) und wer sie erbringt (freiberuflicher oder angestellter Arzt, Heilpraktiker etc.).

Die steuerbefreiten Umsätze schließen den Vorsteuerabzug aus.

Zur Frage der Steuerbefreiung gibt es eine Vielzahl von Einzelentscheidungen auf Bundes- und Länderebene. In diesem Zusammenhang ist das Schreiben der Oberfinanzdirektion Karlsruhe aus 2006<sup>7</sup> sehr hilfreich. Das Schreiben stellt den derzeit für die Verwaltung gültigen Katalog steuerpflichtiger und steuerfreier ärztlicher Leistung dar. Aus diesem Schreiben folgender Auszug:

Leistungen, die seit jeher **nicht unter die Steuerbefreiung** fällt:

- Blutgruppenuntersuchungen im Rahmen der Vaterschaftsfeststellung;
- anthropologisch-erbbiologische Gutachten;
- psychologische Tauglichkeitstests, die sich ausschließlich auf die Berufsfindung erstrecken;
- Gutachten über die chemische Zusammensetzung des Wassers
- experimentelle Untersuchung bei Tieren im Rahmen der wissenschaftlichen Forschung.

Leistungen, die **seit dem 09.03.2001 umsatzsteuerpflichtig** sind:

- Alkohol-Gutachten;
- Gutachten über den Gesundheitszustand als Grundlage für Versicherungsabschlüsse;

---

<sup>7</sup> Verfügung Oberfinanzdirektion Karlsruhe vom 11.04.2006, S-7170

- Gutachten über die Berufstauglichkeit;
- Gutachten über die Minderung der Erwerbsfähigkeit in Sozialversicherungsangelegenheiten, in Angelegenheiten der Kriegsopferversorgung und in Schadensersatzprozessen;
- Zeugnisse oder Gutachten über das Sehvermögen;
- Gutachten über die Freiheit des Trinkwassers von Krankheitserregern;
- dermatologische Untersuchungen von kosmetischen Stoffen;
- Gutachterliche Feststellungen zum voraussichtlichen Erfolg von Rehabilitationsleistungen im Rahmen eines Rentenverfahrens, da hier ein Rentenantrag Anlass für das ärztliche Tätigwerden ist. Der Aspekt "Rehabilitation vor Rente" führt auch nicht dazu, dass die medizinische Betreuung in den Vordergrund tritt, da es insoweit in erster Linie darum geht, Rentenleistungen nicht oder erst zu einem späteren Zeitpunkt erbringen zu müssen.
- Gutachten, Berichte und Bescheinigungen, die der schriftlichen Kommunikation unter Ärzten dienen, z. B. bei Fragen der Schadensersatzleistung, auch bei öffentlich-rechtlicher Berichtspflicht;
- Leistungen der selbständigen Betriebsärzte, soweit die medizinische Betreuung nicht im Vordergrund steht, z. B. bei Berufstauglichkeitsuntersuchungen. Erbringen die Betriebsärzte Leistungen nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 des Gesetzes über Betriebsärzte, Sicherheitsingenieure und andere Fachkräfte für Arbeitssicherheit (ASiG - vgl. S 7172 Karte 4), steht ebenfalls nicht die medizinische Betreuung im Vordergrund, sondern die Sicherstellung von Arbeitsschutz und Unfallverhütung.
- Musterungs-, Tauglichkeits- und Verwendungsfähigkeitsuntersuchungen und -gutachten, da diese dem Anlass der Beurteilung für den (künftigen) Dienstherrn dienen, ob der Bewerber für eine bestimmte Verwendung geeignet ist. Die Umsatzsteuerpflicht besteht selbst dann, wenn durch eine derartige Untersuchung die Verschlimmerung einer bestehenden Erkrankung vermieden werden soll, da ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht.
- "Untersuchungen, bei denen die Frage der Tauglichkeit des Untersuchten für eine bestimmte Tätigkeit im Vordergrund steht, z. B. bei Flugtauglichkeitsuntersuchungen. Hierbei handelt es sich nicht um Vorsorgeuntersuchungen.
- Röntgenaufnahmen, die für ein Gutachten des TÜV zur Berufstauglichkeit erstellt werden;
- Gutachten, die im Rahmen von Strafverfahren erstattet werden;
- Untersuchung und Begutachtung durch Vertragsärzte zur Feststellung von Beschädigungen, wenn diese Leistungen nicht der (weiteren) medizinischen Betreuung dienen sollen, sondern z.B. als Grundlage für eine Entschädigungsleistung;
- forensische Gutachten, sowohl zur Frage der Schuldfähigkeit (§§ 20, 21 StGB) als auch zur Frage der Unterbringung in einem psychiatrischen Krankenhaus oder einer Entziehungsanstalt (§§ 63, 64 StGB). Obwohl Letzteres auf eine zukünftige Behandlung zielt, sind derartige Gutachten ausnahmslos umsatzsteuerpflichtig.
- Prognosegutachten, die im Rahmen des Strafvollzugs erstattet werden;
- Sachverständigentätigkeit im Sinne des § 8 Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetzes (JVEG), weil die Leistung nicht der Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin dient. Die Entschädigung des sachverständigen Zeugen, der Zeuge im Sinne des Abschn. 3 JVEG ist, ist als echter Schadensersatz (Abschn. 3 Abs. 8 UStR) nicht steuerbar.

Dr. Scheffler & Partner

Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte

Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Ifflandstraße 81 - 83 \* 22087 Hamburg \* Telefon: 040 / 227 140 - 0 \* Telefax: 040 / 227 140 - 99

Kanzlei@dr-scheffler.de \* www.dr-scheffler.de

- Gutachten nach § 12 Abs. 1 der Psychotherapie-Vereinbarung;
- Obduktionen, es sei denn, die Obduktion ist im Falle des Seuchenverdachts für Kontaktpersonen von therapeutischer Bedeutung;
- Sport- und reisemedizinische Untersuchungs- und Beratungsleistungen;
- externe Gutachten für den Medizinischen Dienst der Krankenversicherung;
- Gutachten zur Feststellung der Voraussetzungen von Pflegebedürftigkeit oder zur Feststellung, welche Stufe der Pflegebedürftigkeit vorliegt (§ 18 Abs. 1 SGB XI). Hier stehen Fragen nach Art und Umfang der erforderlichen Grundpflege und der hauswirtschaftlichen Versorgung (§ 14 SGB XI) im Vordergrund, die ggf. auch zu treffenden Feststellungen zu Fragen der Behandlungspflege treten dahinter zurück.
- Gutachten eines Dritten zur vorgeschlagenen ärztlichen Behandlung, zahnärztlichen Behandlung, der Verordnung von Arzneimitteln und zur vorgeschlagenen kieferorthopädischen Behandlung und der Versorgung mit Zahnersatz (zahnprothetische Behandlungen) zum Zwecke der Kostenübernahme durch die Krankenkasse (§ 12 Sozialgesetzbuch V).

Ab dem **01.01.2002** sind folgende Leistungen **umsatzsteuerpflichtig**:

- Gutachten über den Kausalzusammenhang zwischen einem rechtserheblichen Tatbestand und einer Gesundheitsstörung;
- Gutachten über die Tatsache oder Ursache des Todes (außer, wenn als letzte Maßnahme im Rahmen einer Heilbehandlung anzusehen);
- die ärztliche Untersuchung über die pharmakologische Wirkung eines Medikaments beim Menschen;
- ärztliche Untersuchungen nach dem Jugendarbeitsschutzgesetz;
- Blutalkoholuntersuchungen für gerichtliche Zwecke in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung. Die Feststellung des Zustands der Organe, Gewebe, Körperflüssigkeiten usw. in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung ist nur dann nach § 4 Nr. 16 UStG steuerfrei, wenn sie für diagnostische oder therapeutische Zwecke erfolgt.

Folgende Leistungen sind **weiterhin steuerfrei**:

- gutachterliche Tätigkeit zur Feststellung der persönlichen Voraussetzungen für eine medizinische Rehabilitation, auch wenn der Arzt zu dem Ergebnis gelangt, dass der Patient nicht rehabilitierbar ist, sondern eine dauerhafte Erwerbs- oder Berufsunfähigkeit gegeben ist;
- Gutachten, Berichte und Bescheinigungen, die der schriftlichen Kommunikation unter Ärzten dienen und die medizinische Betreuung im Vordergrund steht;
- Vorsorgeuntersuchungen, bei denen Krankheiten möglichst frühzeitig festgestellt und mit größtmöglicher Aussicht auf Erfolg behandelt werden sollen, wie z. B. Krebsfrüherkennung oder Glaukomfrüherkennung;
- körperliche Untersuchung von Personen im Polizeigewahrsam zur Überprüfung der Verwahrbarkeit in der Zelle (alternativ erforderliche Krankenhauseinweisung);
- kurze Bescheinigungen und Zeugnisse, die nach Nr. 70 GOÄ berechnet werden. Sie sind Nebenleistung zu einer Untersuchungs- und Behandlungsleistung. Dies gilt insbesondere für Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen.

- Weitere Leistungen des Kapitels B VI der GOÄ, soweit ein enger Zusammenhang mit einer im Vordergrund stehenden Untersuchungs- und Behandlungsleistung gegeben ist;
- vertragsärztliche Auskünfte, Bescheinigungen, Zeugnisse, Berichte und Gutachten, die nach Nr. 71 ff des einheitlichen Bewertungsmaßstabes (EBM) abgerechnet werden, weil sie der Kommunikation unter Ärzten als einem notwendigen Bestandteil der übernommenen Behandlung oder Erfüllung öffentlich-rechtlicher Berichtspflichten des Arztes gegenüber den Krankenkassen dienen;
- Gutachten zu medizinischen Vorsorge- und Rehabilitationsleistungen (Aussagen zu Rehabilitationsbedürftigkeit, -fähigkeit, -prognose und Therapieempfehlung), zur Hilfsmittelversorgung und zur häuslichen Krankenpflege, da in diesen genannten Aufgabenfeldern ein therapeutisches Ziel bzw. eine therapeutische Entscheidung im Mittelpunkt steht;
- Obduktionen, die im Falle des Seuchenverdachts für Kontaktpersonen von therapeutischer Bedeutung sind;
- ärztliche Leistungen der Schönheitschirurgen, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht. Indiz hierfür kann die Übernahme der Kosten durch Krankenversicherungen sein. Die übrigen ästhetisch-plastischen Leistungen eines Chirurgen sind ab dem **01.01.2003** steuerpflichtig (bis zum 31.12.2002 erbrachte Leistungen können aus Gründen des Vertrauensschutzes steuerfrei belassen werden). Gleiches gilt für vergleichbare Leistungen der Dermatologen oder Anästhesisten.

## b) Rechtsform

### (1) Grundsatz

Grundsätzlich ist die Rechtsform für die Frage der Umsatzsteuerpflicht unerheblich. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist lediglich, dass die Leistungen von Personen erbracht werden, welche die erforderlichen Befähigungsnachweise besitzen.

### (2) Ausnahme (beispielhaft)

Vertragsarzt ist Gesellschafter eines MVZ (in der Rechtsform einer Personengesellschaft):

- Leistungsaustausch MVZ - Patient → umsatzsteuerfrei, § 4 Nr. 14 UStG
- Leistungsaustausch Vertragsarzt - MVZ → nicht umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 14 UStG mangels direkter Leistungsbeziehung Arzt - Patient

Gilt auch, wenn Vertragsarzt nicht Gesellschafter des MVZ ist, es sei denn, er rechnet direkt gegenüber der KV ab.

## c) Betriebsprüfung

Die Praxis der Betriebsprüfung durch die Finanzämter hat sich in den letzten Jahren gewandelt. Zielgerichtet werden mittlerweile ganze Branchen „durchgeprüft“. Bei Ärzten werden derzeit ganz verstärkt Umsatzsteuersonderprüfungen durchgeführt. Die Finanzämter schauen sich hierbei augenscheinlich im Vorfeld ganz genau Internetauftritte von Ärzten an, um von dem dort präsentierten Leistungsangebot Hinweise auf steuerpflichtige Leistungen zu erhalten.

#### **d) Geschäftsführung durch einen Gesellschafter**

Erhält ein Arzt eine gesonderte Vergütung von seiner Berufsausübungsgemeinschaft für die Führung ihrer Geschäfte, so stellt dies zum einen eine selbständige Leistung dieses Gesellschafter-Arztes dar. Zum anderen aber handelt es sich dann auch um einen umsatzsteuerpflichtigen Leistungsaustausch, der Arzt muss Umsatzsteuer auf diese Vergütung abführen. Hier hilft nur, am besten solche Vergütungen gar nicht erst gesondert zu vereinbaren oder aber sie wenigstens nicht mit einem festen Betrag im Vertrag auszuweisen.

#### **e) Der Arzt als Kleinunternehmer**

Unter bestimmten Voraussetzungen ist die Steuer für steuerpflichtige Umsätze nicht zu erheben. Voraussetzungen sind gem. § 19 Umsatzsteuergesetz (UStG), dass der umsatzsteuerpflichtige Umsatz des Unternehmers zzgl. der darauf entfallenden Steuer

- im vorangegangenen Kalenderjahr € 17.500 nicht überstiegen hat **und**
- im laufenden Kalenderjahr € 50.000 voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Beide Voraussetzungen müssen gemeinsam erfüllt sein. Bei der Berechnung der steuerpflichtigen Umsätze werden die steuerfreien Umsätze (§ 4 Nr. 14 UStG) gem. § 19 Abs. 3 UStG nicht mit einbezogen.

Beginnt der Unternehmer seine unternehmerische Tätigkeit im laufenden Kalenderjahr, so bedeutet das, dass für das vorangegangene Kalenderjahr kein Umsatz vorhanden war. Maßgeblich ist der voraussichtliche Umsatz zu Beginn der unternehmerischen Tätigkeit. Allerdings gilt hier nicht die Umsatzgrenze von 50.000 € sondern die Umsatzgrenze von 17.500 €.

**Achtung:** Wird irrtümlich, z.B. durch einen Mitarbeiter der Praxis, eine Rechnung mit Umsatzsteuerausweis ausgestellt, so gilt dies als Option des Arztes zur Umsatzsteuer: Trotz Kleinunternehmerschaft muss dann Umsatzsteuer abgeführt werden – für alle umsatzsteuerpflichtigen Umsätze des Jahres.

#### **Ein Fazit:**

**So viele unternehmerische Freiheiten das neue VÄndG dem einzelnen Arzt nun auch eröffnen mag, jede einzelne geplante Maßnahme bedarf dringend der (vorherigen) steuerlichen Gestaltungsprüfung.**